



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۸۷۶۵۴۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۰۹
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۹۸۷۶۴
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۰۱

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۵/۴/۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای آرش موسی زاده حقیقی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰/۱۷۸۰۵/ص مورخ ۱۴۰۳/۹/۷ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰/۱۷۸۰۵/ص مورخ ۱۴۰۳/۹/۷ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" ۱- مقتن در سال ۱۴۰۳ دقیقاً حکمی مشابه با سال ۱۴۰۲ مصوب نمود و همچنین حکم مربوط به بودجه سال ۱۴۰۴ نیز مشابه و مطابق دو سال ذکر شده می باشد. اما با این تفاوت که در پایان حکم، مقتن به مشمولیت مزایای رفاهی پس از کسر معافیت اشاره دارد.

سؤال اساسی این که اگر مراد بر مطالبه مالیات از رفاهیات در سال ۱۴۰۳ و یا ۱۴۰۲ بود، چرا مقتن همانند بند (ز) تبصره ۱ بودجه ۱۴۰۴ صراحتاً از رفاهیات نام نبرده است؟ در پاسخ باید بیان داشت که هیچ مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون. (اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران)

همچنین مجدداً باید بیان نمود که مقتن در سال ۱۴۰۴ و ۱۴۰۳ مشابه و یکسان حکم کرده است و تمامی عناوین مندرج در ۱۴۰۳، در ۱۴۰۴ نیز تکرار شده، هم در سال ۱۴۰۳ قانونگذار لفظ (حقوق و مزایا، فوق العاده و حق شاغل) آورده است و هم ۱۴۰۴. با این تفاوت که در سال ۱۴۰۴ به تفکیک به مزایا رفاهی اشاره دارد.

بنابراین کاملاً مشهود می باشد که مزایا رفاهی و انگیزشی در سال ۱۴۰۳ بنا به اصل ۵۱ مشمول پرداخت مالیات نمی باشد. چرا که حکم مصرح قانونی مقرر نگردیده است.

از طرفی معاون حقوقی و فنی مالیاتی، قانون مدیریت خدمات کشوری را به قانون کار تعمیم داده است که این امر از منظر قوانین استخدامی و حقوقی به هیچ عنوان امکان پذیر نمی باشد.

بدین وصف که با اشاره به بند ۴ ماده ۶۸ قانون فوق را به ماده ۳۶ قانون کار تعمیم داده است و ذیل کلمات (فوق العاده، حق شاغل و مزایا) خط کشیده و در یک سطر مانده به پایان نامه بیان کرده است که عناوین فوق شامل (کمک هزینه عائله مندی، اولاد و مسکن) مشمول می شوند. همچنین باید توجه داشت قوانین استخدامی این دو قانون متفاوت می باشد. علاوه بر این که یک بخش را دولت تأمین می نماید و بخش دیگر را کارفرمایان بخش خصوصی و به هیچ عنوان قابل تعمیم به یکدیگر نمی باشند، عوامل مختلفی چون تحصیلات، سوابق و رتبه های شغلی قطعاً در پرداختی ها متفاوت

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۸۷۶۵۴۶

تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۰۹

شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۰۹۸۷۶۴

شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۰۱

است که منتهی به دریافت برخی فوق‌العاده می شود. اما در خصوص مزایا رفاهی برای همه یکسان می باشد.

همچنین معاون حقوقی آن سازمان به لفظ «فوق‌العاده» اشاره دارد که در این خصوص باید چند موضوع را مدنظر داشت: اولاً: معنا و مفهوم فوق‌العاده یعنی مازاد، غیرمعقول یا بهتر است بیان شود وجوهی که اضافه بر حقوق پایه اصلی دریافت می شود. بدین وصف که در ماده ۵۶ قانون کار صراحتاً این موضوع را تصریح کرده است.

بنابراین تفسیر ناصواب آن معاون که رفاهیات را از مصادیق فوق‌العاده می داند من غیرحق و مغایر قانون می باشد و از منظر حقوق کار و استخدامی موضوعاً منتفی است، چه بسا در متن قانون کار نیز صراحتاً به مزد اشاره شده است نه رفاهیات. همچنین در بحث پرداختی فوق‌العاده نیز ماده ۵۳ قانون کار به فوق‌العاده شب کاری اشاره شده است و از طرفی پرداختی فوق‌العاده ها در زمان های به خصوص که باید شرایط آن ایجاد شود پرداخت می گردد نه در شرایط عادی.

ثانیاً: بند ۴ ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری به لفظ «قابلیت پرداخت» اشاره دارد نه مکلف به پرداخت و از طرفی مزایا رفاهی و انگیزشی چه در بخش دولتی و چه خصوصی اجبار به پرداخت وجود دارد نه قابلیت پرداخت.

لذا این که برای «تکلیف در پرداخت» و «قابلیت پرداخت» باید تفکیک قائل شد و از طرفی پرداخت رفاهیات در بخش دولتی تابع ماده ۴۰ الحاق و بخش خصوصی تابع تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار که در ماده ۱۶۷ قانون کار و بودجه سنواتی کشور هرسال به صورت ثابت و همگانی مصوب و پرداخت می گردد.

۳- لازم به بیان است که ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری به حقوق پایه و ثابت اشاره دارد و عواملی را که مؤثر بر پرداخت حقوق ثابت است مقرر شده و ارتباطی به معقوله رفاهیات ندارد. عوامل فوق شامل «فوق‌العاده ایثارگری، فوق‌العاده سختی کار، فوق‌العاده شغل، فوق‌العاده کمک هزینه عائله‌مندی و اولاد و ...» و تمامی این عوامل منتهی به آن می شود تا حقوق پایه و ثابت شخص را بر اساس امتیازات استخدامی و شغلی مشخص شود و معقوله عائله‌مندی و اولاد در ماده فوق برای اشخاص متأهل می باشد و با دریافت امتیازات مربوطه حقوق پایه و مزد شخص افزایش در پی دارد نه مزایای رفاهی.

لازم به ذکر است معاون حقوقی سازمان امور مالیاتی ذیل کلمه مزایا خط کشیده است و تفسیر بر آن دارد که منظور مقنن کلیه حقوق و مزایا است که متعاقباً به شرح ذیل مواردی تقدیم می گردد.

۱- اولین و مهم ترین رکنی که باید در نظر داشت؛ احکام مالیاتی مرتبط به حقوق و دستمزد سالیانه به موجب ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم مقرر می شود.

۲- در ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم نیز چنین مصوب شده است که میزان معافیت مالیات بر «درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق» از یک یا چند منبع، هرساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می شود.

بنابراین همان گونه که آشکار است قانون اصلی، ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم می باشد که منتهی به احکام سالیانه بودجه می شود و ماده ۸۴

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۸۷۶۵۴۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۰۹
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۰۹۸۷۶۴
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۰۱

نیز به «درآمد مشمول مالیات حقوق» اشاره دارد.

۳- از طرفی درآمد مشمول مالیات حقوق خود نیز در ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم مقنن مصوب نموده است و بر اساس آرای متعددی از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز مورد تأیید قرار گرفته است. (آرا شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ و ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۷ و ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۸ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۹، ۱۴۰۳/۵/۹ و ۱۴۰۳/۵/۹ مورخ ۱۴۰۳/۵/۹ و ۱۴۰۳/۵/۹ مورخ ۱۴۰۳/۵/۹ و ۱۴۰۳/۵/۹ مورخ ۱۴۰۳/۵/۹)

در نتیجه نمی توان لفظ «مزایا» را تعمیم به مزایا شاغل (رفاهیات) داد چرا که ماده ۸۴ و بودجه سنواتی دلالت بر ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم دارد و ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نیز صرفاً حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل احصا شده است. لذا اگر مراد بر مطالبه مالیات از مزایا رفاهی بود باید همانند سال ۱۴۰۴ حکم آن صراحتاً مقرر می شد چه بسا در بودجه ۱۴۰۴ علاوه بر لفظ «حقوق و مزایا»، مزایا رفاهی نیز به صورت جدا تبیین حکم شده است در نتیجه تفسیر آن معاون موضوعاً منتفی و مغایر قانون می باشد.

با توجه به دلایل ذکر شده کاملاً مشخص می باشد که باز هم مراد و قصد قانونگذار مطالبه مالیات از مزایای رفاهی نبوده چرا که اگر هدف بر مطالبه باشد بنا به اصل ۵۱ قانون اساسی باید حکم قانونی آن صراحتاً در قانون ذکر شود. همانند بند (ز) تبصره یک ماده واحده قانون بودجه ۱۴۰۴، در غیر این صورت «با عنایت به تفسیر مضیق باید به تفسیر نسبت به همان نص اکتفا نمود.»

لذا با عنایت به مواد ۱۳ و ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری، رأی شماره ۱۴۰۳/۵/۹ مورخ ۱۴۰۳/۵/۹، اصل ۵۱ قانون اساسی، ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم ابطال مصوبه فوق از تاریخ تصویب مورد استدعا است.

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه شماره ۲۱۰/۱۷۸۰۵/ص مورخ ۱۴۰۳/۹/۷

جناب آقای فروزنده

معاون مالی و اقتصاد شهری شهرداری تهران

بازگشت به نامه شماره ۳۰/۹۳۸۸۶۴ مورخ ۱۴۰۳/۸/۲۸ درخصوص موضوع مطروحه، به استحضار می‌رساند:

در سال جاری، براساس بند (ث) تبصره ۱۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور، مجموع درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا، مقرری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، فوق العاده ها، اضافه کار، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش، حق التدریس، حق تحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیرمستمر که به صورت نقدی و غیرنقدی، از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیردولتی تحصیل می نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی (موضوع تبصره یک ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم) باشد، مورد حکم قرار گرفته است. همچنین، در جزء ۴ بند (ث) تبصره ۱۵ قانون مذکور بیان شده است که «مفاد این بند درخصوص درآمد مشمول مالیات حاصل از عناوین

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۸۷۶۵۴۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۰۹
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۰۹۸۷۶۴
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۰۱

بر شمرده شده فوق که از مصادیق درآمد مواد ۸۳ و ۸۲ قانون مالیات های مستقیم نباشند، نیز جاری است.

ضمناً، درخصوص مشمولین قانون مدیریت خدمات کشوری، به موجب بند ۴ ماده ۶۸ این قانون «کمک هزینه عائله مندی و اولاد» از مصادیق فوق العاده های موضوع ماده اخیر می باشد. از سوی دیگر، درخصوص مشمولین قانون کار نیز طبق مفاد تبصره ۳ ماده ۳۶ این قانون، کمک هزینه مسکن، خوار و بار و کمک عائله مندی و پاداش افزایش تولید، از مصادیق مزایای رفاهی و انگیزه ای اعلام گردیده اند.

بنا به مراتب فوق و با مدنظر قرار دادن آن که برخی از احکام مربوط به مالیات بر درآمد حقوق به موجب قوانین بودجه سنواتی و به صورت سالانه مقرر می شوند و در سال ۱۴۰۳ نیز پس از طی فرآیند قانونگذاری و تصویب مجلس شورای اسلامی، حکم بند (ث) تبصره ۱۵ قانون یادشده لازم الاجراء می باشد، بنابراین، در سال جاری، درآمد تحصیل شده تحت عناوین (مزایا) و (فوق العاده ها) با رعایت سایر قوانین و مقررات حاکم، از جمله مفاد بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم، مشمول مفاد بند (ث) تبصره ۱۵ قانون مذکور می باشد.

- معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲/۱۲/۶۱۵۹/ص مورخ ۱۴۰۴/۴/۱ توضیحاتی داده است که خلاصه آن به قرار زیر است:

" ۱- در سال های ۱۴۰۳ و ۱۴۰۲ احکام مالیاتی مربوط به مالیات بر درآمد حقوق «دقیقاً حکمی مشابه» فرض شده است. این در حالی است که اصولاً حکم جزء ۴ بند (ث) تبصره ۱۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور متفاوت از قوانین بودجه سال های ماقبل بوده و عبارت الحاقی مذکور در سال ۱۴۰۳ اضافه شده است. ضمناً، همین حکم در جزء ۴ بند (ز) تبصره یک لایحه بودجه سال ۱۴۰۴ مصوب مجلس شورای اسلامی نیز با عبارت مشابه بیان گردیده است. همچنین، با توجه به تصریح واژه «مزایا» در بند (ث) تبصره ۱۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور، ادعای شاکی مبنی بر مستثنی بودن «مزایا» از حکم مذکور صحیح نمی باشد.

۲- از سوی دیگر، شاکی این ادعا را مطرح نموده که، «معاون فنی و حقوقی قانون مدیریت خدمات کشوری را به قانون کار تعمیم داده شده است که این امر از منظر قوانین استخدامی و حقوقی به هیچ عنوان امکان پذیر نیست». این در حالی است که، عناوین «فوق العاده» و «مزایا» به صراحت در بند (ث) تبصره ۱۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور مورد استفاده قرار گرفته و نامه مورد شکایت نیز صرفاً به ذکر مصادیق «فوق العاده» و «مزایا رفاهی و انگیزه ای» در قانون مدیریت خدمات کشوری و همچنین قانون کار (به طور جداگانه) پرداخته است.

۳- در خصوص ادعای شاکی مبنی بر این که، «نمی توان لفظ مزایا را تعمیم به مزایا شاغل (رفاهیات) داد»، لازم به ذکر است اولاً: بر خلاف ادعای مطرح شده، واژه مزایا در بند (ث) مذکور اطلاق داشته و قاعداً هرگونه مزایا را شامل شده و در بر می گیرد.

ثانیاً: قانونگذار علاوه بر این که در حکم بند (ث) تبصره ۱۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۳ عناوینی از قبیل «حق شغل»، «حق شاغل» را مشمول مالیات موضوع این حکم دانسته لیکن به رغم آرای سابق الصدور دیوان عدالت اداری مبنی بر عدم تعلق مالیات به مزایای مرتبط با شاغل، متعاقباً در جزء ۴

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۸۷۶۵۴۶

تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۰۹

شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۰۹۸۷۶۴

شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۰۱

همین مقررہ نیز بر شمول مالیات به هرگونه عناوین مذکور در این حکم تأکید نموده است.

۴- شاکی مدعی تسری معافیت مالیاتی به درآمد حاصل از مزایای رفاهی و انگیزشی به استناد قوانین بالادستی مانند قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون کار و قانون مالیات های مستقیم شده است. این در حالی است که طبق اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی، هرگونه معافیت مالیاتی مستلزم تصریح آن در قانون است. اصولاً قوانین مورد استناد فاقد هرگونه حکم مالیاتی، خاصه راجع به معافیت مالیاتی مزایای رفاهی و انگیزه ای است. قانونگذار در هیچ یک از قوانین مربوطه اقدام به تفسیر واژه، مزایا و تفکیک آن به دو مفهوم مزایای مربوط به شاغل در مقابل مزایای مربوط به شغل که در ماده ۸۳ به صورت عام قید شده ننموده است و تنها در تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار برای اشخاص مشمول قانون مذکور مزایای رفاهی و انگیزه ای را برشمرده است. ضمن آن که مفهوم حق شاغل در مقابل حق شغل صرفاً برای مشمولین قانون مدیریت خدمات کشوری مورد استفاده قرار گرفته است. بنابراین ادعای شاکی در دادخواست مبنی بر آن که مزایای مربوط به شاغل در عناوین حقوق و مزایای مندرج ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نمی باشد، علاوه بر آن که بدون مجوز قانونی، قائل به تفکیک مفهوم مزایا به دو بخش مزایای مربوط به شغل و مزایای مربوط به شاغل شده است، بر خلاف صراحت بند ۲ ماده یک قانون مذکور مبنی بر آن که هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نیست به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می کند، مشمول مالیات می باشد.

۵- قانونگذار در قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور با رویکردی متفاوت از قوانین ناظر بر مالیات بر درآمد حقوق به موجب بند (ث) تبصره ۱۵ قانون مذکور مقرر نموده است در سال ۱۴۰۳ سقف معافیت مالیاتی و نرخ مالیات بر مجموع درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا مقررری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، فوق العاده ها، اضافه کار، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش حق التدریس، حق تحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر با غیرمستمر که به صورت نقدی و غیرنقدی از یک یا چند منبع در بخش دولتی و یا غیردولتی تحصیل می نمایند چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی موضوع تبصره یک ماده ۸ قانون مالیات های مستقیم باشد به شرح زیر است و در جزء ۴ بند (ب) تبصره مذکور بیان گردیده است: مفاد این بند در خصوص درآمد مشمول مالیات حاصل از عناوین بر شمرده شده فوق که از مصادیق درآمد مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نباشند، نیز جاری است.

۶- یکی از وجوه تمایز حکم قانون بودجه سال ۱۴۰۳ با حکم سنوات قبل از آن درج حکمی به عنوان جزء ۴ بند (ت) تبصره ۱۵ قانون بودجه یاد شده می باشد. این جزء از مقررہ، بیانگر شمول مالیات بر درآمد حقوق علاوه بر عناوین مصرح در این حکم به هرگونه مزایای پرداختی است. ضمن آن که بر اساس مفاد بند (ت) تبصره ۱۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۳، به عنوان مصادیقی از درآمد تحصیل شده تحت عنوان مزایا به صورت اطلاق و بدون قید با حصری، مشمول حکم قانون بودجه اعلام شده است. بنابراین مزایای رفاهی مورد ادعای شاکی در سال ۱۴۰۳ تحت عنوان مزایا موضوع جزء (ت) تبصره یاد شده قرار می گیرند و مشمول مالیات بر درآمد حقوق خواهند بود.

۷- شاکی در دادخواست تنظیمی به دادنامه های صادره توسط هیأت عمومی و تخصصی دیوان عدالت اداری استناد نموده است؛ حال آن که دادنامه های مذکور ناظر به مقررات مربوط به سال ها قبل از ۱۴۰۳ بوده است.

۸- شاکی مدعی است؛ مفهوم حق شاغل با مفهوم مزایای مربوط به شاغل متفاوت باشد. این در حالی است که قانونگذار در هیچ یک از قوانین به

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۸۷۶۵۴۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۰۹
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۹۸۷۶۴
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۰۱

تفسیر واژه «مزایا» و تفکیک آن به دو مفهوم «مزایای مربوط به شاغل» در مقابل «مزایای مربوط به شغل» اقدام ننموده است و تنها در تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار برای اشخاص مشمول قانون مذکور مزایای رفاهی و انگیزه ای را برشمرده است. ضمن آن که مفهوم «حق شاغل» در مقابل «حق شغل» صرفاً برای مشمولین قانون مدیریت خدمات کشوری مورد استفاده قرار گرفته است. بنابراین ادعای شاکی در دادخواست مبنی بر این که مزایای مربوط به شاغل در عناوین حقوق و مزایای مندرج ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نمی باشد، علاوه بر آن که بدون استناد به حکم قانون، قائل به تفکیک مفهوم «مزایا» به دو بخش مزایای مربوط به شغل و مزایای مربوط به شاغل شده است، با حکم صریح بند ۲ ماده یک قانون مذکور مبنی بر آن که هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می کند، مشمول مالیات می باشد و همچنین با ماده ۸۲ قانون یاد شده که درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران تحصیل می کند، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است؛ مغایر است و بدون این که طبق اصل ۵۱ قانون اساسی تصریحی به معافیت یا عدم شمول آن توسط قانونگذار شده باشد، بخشی از درآمد شخصی حقیقی موضوع ماده ۸۲ قانون مذکور را از شمول مالیات موضوع ماده ۸۳ قانون، خارج نموده است. با این وصف رد شکایت شاکی مورد استدعا است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۵/۴/۹ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

با توجه به دادنامه های متعدد صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۷۷ مورخ ۱۴۰۳/۵/۹ و شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۴۴ مورخ ۱۴۰۳/۵/۹ و شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۱۱ مورخ ۱۴۰۳/۵/۹ در خصوص عدم شمول مالیات بر امور رفاهی و انگیزشی (انگیزه ای) حداقل تا پایان سال ۱۴۰۳ و تفسیر قانون بودجه در این خصوص در قالب آراء مذکور و سایر آراء صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و این که مفاد بخشنامه مورد شکایت به شماره ۱۷۸۰۵/۲۱۰/ص مورخ ۱۴۰۳/۹/۷ برخلاف حکم مندرج در قوانین بودجه و نیز مواد ۸۳ و ۸۲ از قانون مالیات های مستقیم که درآمد حقوق را تعریف و تبیین می نمایند، شمول مالیات را نسبت به کمک هزینه عائله مندی و اولاد و تحت عنوان مزایا و فوق العاده و با استناد به بند (ت) تبصره (۱۵) قانون بودجه سال ۱۴۰۳ مورد حکم قرار داده و از شمول معافیت خارج نموده است، لذا مقرر مورد شکایت به دلیل مغایرت با قانون و آراء مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مستند به بند یک ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رأی براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

احمدرضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری