

رأی شماره 2685 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال قسمت اخیر نامه شماره 10041/232/ص مورخ 15/5/1401 مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص مشمول مالیات بر درآمد حقوق قرار دادن «سایر پرداختی ها به کارکنان از جمله بن کالا یا بن کارگری، پرداخت مبالغ نقدی در مناسب های مختلف، حق لباس و ...

شماره دادنامه: 2685

تاریخ دادنامه: 1401/11/18

شماره پرونده: 0101717

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای عظیم برگ گل

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمتی از نامه شماره 232/10041/ص مورخ 1401/5/15 مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره 232/10041/ص مورخ 1401/5/15 مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"با عنایت به نامه مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به شماره 232/10041/ص مورخ 1401/5/15 در خصوص اعلام اقلام معافیت و غیرمعافیت حقوق کارکنان ایراداتی وارد است که برای کارفرمایان و حسابداران مشکل ساز شده و نیز موجب تضییع حقوق کارگران می شود و در ضمن این نامه مغایر با ابلاغیه های قبلی مدیران امور مالیاتی سایر استان ها طی یک سال اخیر می باشد.

با توجه به ذکر همین نامه مبنی بر اینکه مقررات جزء 5 بند (الف) تبصره 12 قانون بودجه سال 1401 مانع از اعمال موارد عدم مشمول مالیات که بر اساس مقررات دیگری پیش بینی شده نخواهد بود و با عنایت به ماده 83 قانون مالیات های مستقیم و همچنین تبصره 3 ماده 36 قانون کار درآمد مشمول مالیات عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای رفاهی و انگیزه های از قبیل کمک هزینه مسکن. بن کالا یا خواربار و کمک هزینه عائله مندی یا حق اولاد جزء مزد ثابت و مزد اصلی محسوب نمی شود در ضمن مبلغی که به عنوان حق لباس بعضاً به صورت نقدی به کارگران پرداخت می شود صرف خرید لباس کار این عزیزان می شود و جزء حقوق یا مزد اصلی محسوب نمی شود ضمن اینکه در نامه شماره 46611/119926 مورخ 1400/10/5 معاونت حقوقی رئیس جمهور طی جلسه ای که با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی و وزارت تعاون کار و رفاه اجتماعی و کارشناسان ذیربط انجام شد به تبصره 3 ماده 36 قانون کار اشاره شده و مزایای فوق جزء مزد ثابت و مبنا محسوب نمی شود و معافیت آنها اعلام شد. لذا از دیوان عدالت اداری تقاضا می شود جهت جلوگیری از تضییع حقوق کارگران به اختلاف نظرهای پایان داده و اقدام مقتضی را انجام دهید."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"ذیحساب محترم و مدیر کل امور مالی معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری

بازگشت به نامه شماره 11/84794 مورخ 1401/4/14 در خصوص موضوعات مطرح شده، موارد ذیل را به آگاهی می رساند:

.....

با توجه به مراتب فوق سایر پرداختی ها به کارکنان از جمله بن کالا یا بن کارگری، پرداخت مبالغ نقدی در مناسب های مختلف، حق لباس و ... از مصادیق عدم مشمول مالیات، موضوع بند 1 بخشنامه شماره 200/1401/13 مورخ 1401/2/28 نبوده و مشمول مالیات بر درآمد حقوق است .

..... - مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب نامه شماره 14908 مورخ 1401/7/19، لایحه دفاعیه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به شماره 42868 مورخ 1401/7/16 را ارسال کرده است؛ مشروح دفاعیات به قرار زیر است:

"مطابق ماده 83 «قانون مالیات‌های مستقیم»: «درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از: حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون». ماده 84 قانون مزبور نیز مقرر می‌دارد: «میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود.»

بر اساس مفاد دادنامه شماره 601 مورخ 1389/12/9 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مقرر شد، نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده 82 «قانون مالیات‌های مستقیم» در ماده 83 قانون مزبور به عنوان مزایای مربوط به شغل احصا شده است و خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» مصوب 1384/4/15 مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده 83 قانون مزبور نمی‌باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده 40 قانون یاد شده، موضوعاً از شمول احکام مواد 82 و 83 «قانون مالیات‌های مستقیم» خارج است. متعاقباً هیأت مذکور در دادنامه شماره 73 مورخ 1398/1/27 مقرر نمود، بر مبنای مواد 82 و 83 «قانون مالیات‌های مستقیم»، اطلاق شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر اعم از حقیقی یا حقوقی شامل کلیه کارکنان اعم از کارکنان بخش دولتی و غیر دولتی (عمومی غیردولتی) و خصوصی بوده، بنابراین قید «کارکنان دولت» در سطر چهارم رأی شماره 601 مورخ 1389/12/9 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبتنی بر سهو قلم بوده و عبارت «کارکنان دولت» به «حقوق بگیران» اصلاح می‌شود.

اجرای آرای مذکور نیازمند تعیین مصادیق کمک هزینه‌های یاد شده و میزان قابل پرداخت هر یک از این مصادیق به کارکنان (اعم از کارکنان دولت و کارکنان بخش غیردولتی) بود که مصادیق آن برای کارکنان دولت در اجرای ماده 40 «قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» مصوب 1384/8/15 و مقررات مرتبط از جمله کمک‌های رفاهی کارکنان دولت که به صورت سالانه در فصل قانون پنجساله برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران اعتبارات هزینه‌ای دستگاه‌های اجرایی پیش‌بینی می‌شود، تعیین می‌گردد. لیکن در خصوص کارکنان بخش غیردولتی، در قانون کار هیچ گونه تعریفی از حق شاغل یا مزایای مربوط به شاغل ارائه نشده و مطابق ماده 34 «قانون کار»، دریافت‌های قانونی کارگران تحت عنوان حق‌السعی معرفی شده است.

برای رفع ابهام ایجاد شده موصوف، با مراجع ذی صلاح مکاتباتی انجام شد که نهایتاً بر اساس قسمت اخیر نامه شماره 46611/119926 مورخ 1400/10/5 سرپرست وقت معاونت هماهنگی و برنامه‌ریزی امور حقوقی دستگاه‌های اجرایی معاونت حقوقی ریاست جمهوری که پیشنهاد نموده است، در راستای بند 9 سیاست‌های کلی نظام قانونگذاری مصوب 1398/7/2 مقام معظم رهبری و تأکید بر لزوم شفافیت و عدم ابهام و نیز استحکام در ادبیات و اصطلاحات حقوقی، وزارت امور اقتصادی و دارایی در مقام تهیه پیش‌نویس لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، ابهام ناشی از تفکیک مزایای شغل از شاغل را برطرف نماید، لذا سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به ارائه متن پیشنهادی در راستای رفع ابهام مورد اشاره اقدام نمود. قانونگذار نیز با توجه به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، مراتب را به شرح فعلی جزء 5 بند (الف) تبصره (12) «قانون بودجه سال 1401 کل کشور»، تصویب نموده است.

به‌موجب جزء 5 بند (الف) تبصره 12 «قانون بودجه سال 1401 کل کشور»، سقف معافیت مالیاتی سالانه موضوع ماده 84 «قانون مالیات‌های مستقیم» و نرخ‌های مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیرمستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال، در سال 1401 تعیین شده است و وفق مقررات مندرج در جزء فوق‌الذکر از قانون یاد شده و به‌موجب بخشنامه شماره 200/1401/13 مورخ 1401/2/28 سازمان امور مالیاتی کشور مقرر گردید، درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیر مستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال پس از کسر معافیت‌های مقرر در «قانون مالیات‌های مستقیم» و سایر قوانین و همچنین موارد عدم شمول مواد 82 و 83 «قانون مالیات‌های مستقیم» شامل کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه مشمول مالیات می‌باشند. نامه موضوع شکایت نیز دقیقاً به‌موجب احکام مندرج در قوانین و مقررات فوق‌الذکر صادر شده است."

در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به‌موجب دادنامه شماره 140109970906010765 مورخ 1401/10/5 نامه شماره 232/10041/ص مورخ 1401/5/15 مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به استثنای پاراگراف ماقبل آخر آن را قابل ابطال تشخیص نداد و به رد شکایت رأی صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

«رسیدگی به تقاضای ابطال پاراگراف ماقبل آخر نامه فوق‌الذکر در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/11/18 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان 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

براساس آرای متعدد صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله آرای شماره 601 مورخ 1389/12/9 و شماره 1185 مورخ 1401/6/29 این هیأت و همچنین رأی شماره 2072 مورخ 1401/9/22 که در راستای قانون بودجه سال 1401 کل کشور صادر شده، وجوه پرداختی به حقوق بگیران تحت عناوین مهد کودک، ایاب و ذهاب، غذا، بن کالا و ... مشمول معافیت قانونی مربوط به مالیات حقوق بوده و مشمول مالیات مزبور نیست، ولی در پاراگراف ماقبل آخر بخشنامه شماره 232/10041/ص مورخ 1401/5/15 مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، بدون توجه به رویه حاکم در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، به صورت نامحدود

و با قید (...) این قبیل پرداختی‌ها مشمول مالیات حقوق قرار گرفته‌اند و بر همین اساس پاراگراف مزبور با مواد 82، 83 و 91 قانون مالیات‌های مستقیم و نیز آرای صدرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت دارد و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری

پایگاه ملی اطلاع رسانی قوانین و مقررات کشور
dotic.ir