

دانامه شماره : ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۳۲۴

تاریخ : ۱۴۰۰ / ۰۸ / ۱۱

موضوع : ابطال تصویب نامه شماره ۱۴۲۱۷۶ / ت
۵۶۶۴۸ هـ

شاکی: آقای سجاد کریمی پاشاکی

گردش کار : شاکی به موجب دادخواستی ابطال تصویب نامه شماره ۱۴۲۱۷۶ / ت / ۵۶۶۴۸ هـ - ۰۵ / ۱۲ / ۱۳۹۹ هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که :

" همان گونه که استحضار دارید اصل براهذ مالیات است و مستثنیات مستفاد از اصل ۵۱ قانون اساسی بر اساس قانون تصریح می یابد، بنابراین عدالت مالیاتی اقتضاء می نماید مبنای عادلانه مالیاتی بر مآخذ درآمد از جمله حقوق کارکنان دولت احتساب گردد. لذا عمل دولت در قالب وضع مقرره نمی بایست به نحوی باشد که اصل اخذ مالیات را متوقف و یا واجد تبعیض ناروا در محاسبه و پرداخت آن گردد مگر در مستثنائاتی که صراحتاً در قوانین تصریح عنوان یافته اند. با توجه به مقدمه فوق هیأت وزیران طی مقرره موضوع شکایت چنین وضع کرد: « با توجه به بند ۸ ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری، مبالغ ریالی فوق العاده اشتغال خارج از کشور و مامورین ثابت موضوع تصویب نامه های شماره ۲۹۹۲۰ / ت / ۴۶۱ هـ

مورخ ۰۹ / ۱۰ / ۱۳۷۱ و ۱۳۴۸۲۱ / ت ۵۰۹۸۰ هـ - ۱۶ / ۱۰ / ۱۳۹۴ و اصلاحات بعدی آن در محاسبه مالیات بر درآمد حقوق ماموران ثابت خارج از کشور بر اساس محاسبه ارز پیش بینی شده در ماده ۳ تصویب نامه شماره ۲۹۹۲۰ / ت ۴۶۱ هـ - ۰۹ / ۱۰ / ۱۳۷۱ به منظور حل و فصل اختلافات موجود ملاک می باشد. »

اولاً: فراز پایانی این مقررہ معطوف به حل و فصل اختلافات در مبنای محاسبه مالیات است لذا توجه به ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم، مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جزء در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است. از این رو با توجه به اینکه مقنن در خصوص حل و فصل اختلافات مالیاتی مرجع قانونی تعیین کرده است لذا هیأت وزیران در این خصوص فاقد سمت قانونی بوده و وضع مقررہ یاد شده خارج از حدود اختیارات و تکالیف آن می باشد.

ثانیاً: طرف شکایت محاسبه مالیات بر درآمد حقوق ماموران ثابت خارج کشور را بر اساس محاسبه ارز پیش بینی شده در ماده ۳ تصویب نامه شماره ۲۹۹۲۰ / ت ۴۶۱ هـ - ۰۹ / ۱۰ / ۱۳۷۱ تعیین کرده است. با توجه به این ماده مشخص است که ماخذ محاسبه نرخ ارز به منظور تعیین مالیات، نرخ برابری ارزهای خارجی در تاریخ ۲۸ / ۱۲ / ۱۳۷۰ تعیین شده است و نکته جالب در ماخذ نرخ ارز به ویژه دلار در سال ۱۳۷۰ به طور رسمی ۶ تومان و بازار آزاد ۱۴۲ تومان و در سال ۱۳۷۱ به طور رسمی ۱۴۵ تومان و در بازار آزاد ۱۴۹ تومان بوده است به عبارتی اگر مامور ثابت خارج از کشور حداقل ماهانه ۴۰۰۰ دلار حقوق دریافت دارد در سخت گیرانه ترین محاسبه که نرخ بازار آزاد سال ۱۳۷۱ است (۱۴۹ تومان) حدود ۶۰۰ هزار تومان شده که مبنای محاسبه مالیات می بایست قرار گیرد

و چون معافیت مالیاتی حقوق کارکنان دولت در سال جاری (۱۳۹۹) برای مجموع ۱۲ ماه مبلغ ۳۶۰ میلیون ریال (۳۰ میلیون ریال ماهانه) پیش بینی شده است عملاً با احتساب مندرج در تصویب نامه موضوع شکایت، مامورین ثابت خارج از کشور معاف از مالیات خواهند بود در حالی که اگر چنانچه دلار بر مبنای نرخ ارز مرجع (مفروض بر سهل گیرانه ترین نرخ) یعنی ۴۲۰۰۰ ریال محاسبه شود، ضرب در ۴۰۰۰ دلار مساوی ۱۶۸،۰۰۰،۰۰۰ ریال خواهد شد که کسر از ۳۰ میلیون ریال مساوی با ۱۳۸،۰۰۰،۰۰۰ ریال، مشابه سایر کارمندان می بایست مورد احتساب مالیاتی قرار گیرد. همچنین توجه به حذف بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در اصلاحات بعدی نشان دهنده عدم اعتقاد مقنن به اعطای معافیت های مالیاتی ماموران ثابت خارج از کشور دارد، که علیهذا مشخص می نماید که طرف شکایت عملاً این دسته از ماموران را طی مقرر مقرر معترض عنه از مالیات معاف نموده است. این موضوع علاوه بر مغایرت با اصل اخذ مالیات، تبعیض نا روا موضوع بند ۹ اصل ۳ قانون اساسی نیز در مقایسه با سایر مامورین دولتی شاغل در داخل کشور می باشد. که این نحوه محاسبه مخالف مفهوم و منطوق بند (الف) ماده ۶ قانون برنامه ششم توسعه نیز خواهد بود چرا که عملاً هیچ تناسبی میان احتساب مالیات کارکنان دولت در قیاس با ماموران ثابت خارج کشور وفق این مقرر مقرر وجود نخواهد داشت از این رو ابطال آن را از محضر قضات هیأت عمومی دیوان عدالت اداری استدعا دارم.

متن مقرر مقرر مورد شکایت به شرح زیر است :

" وزارت امور خارجه - وزارت امور اقتصادی و دارایی - وزارت علوم، تحقیقات و فناوری - وزارت آموزش و پرورش - معاونت حقوقی رئیس

جمهور - سازمان اداری و استخدامی کشور - سازمان برنامه و بودجه کشور -
بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

هیأت وزیران در جلسه ۰۳ / ۱۲ / ۱۳۹۹ به پیشنهاد شماره / ۳۹۱۸۸
۱۳۳۹۴۸ - ۱۳۹۹ / ۱۱ / ۱۹ معاونت حقوقی رئیس جمهور و به استناد
اصول ۱۳۸ و ۱۳۹ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب کرد. با
توجه به بند ۸ ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری، مبالغ ریالی فوق
العاده اشتغال خارج از کشور و مامورین ثابت موضوع تصویب نامه های
شماره ۲۹۹۲۰/ت/۴۶۱هـ - ۱۳۷۱/۱۰/۰۹ و
شماره ۱۳۴۸۲۱/ت/۵۰۹۸۰هـ - ۱۳۹۴/۱۰/۱۶ و اصلاحات بعدی آن در محاسبه
مالیات بر درآمد حقوق ماموران ثابت خارج از کشور بر اساس ماخذ محاسبه
ارز پیش بینی شده در ماده ۳ تصویب نامه
شماره ۲۹۹۲۰/ت/۴۶۱هـ - ۱۳۷۱/۱۰/۰۹ به منظور حل و فصل اختلافات
موجود ملاک می باشد. - معاون اول رئیس جمهور "

در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست معاونت امور حقوقی دولت، به
موجب لایحه شماره ۳۹۷۴۴ - ۱۴۰۰/۰۴/۱۳ توضیح داده است که :

" شاکی با تصور اینکه موضوع تصویب نامه مورد شکایت، ناظر به اختلافات
مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم است، صلاحیت

هیأت وزیران در تصویب این مصوبه را زیر سوال برده است. این در حالی
است که اختلافی که در متن مصوبه مورد شکایت به آن اشاره شده، ناظر به
اختلاف برداشت دستگاه های اجرایی ذیربط در قابلیت استناد تفسیر و
نحوه اجرای مفاد ماده ۳ تصویب نامه شماره ۲۹۹۲۰ / ت ۴۶۱ هـ
مورخ ۱۳۷۱ / ۱۰ / ۰۹ هیأت وزیران در خصوص فوق العاده اشتغال خارج

از کشور مستخدمان دولت (ماموران ثابت) بوده و به بیان دیگر، اختلافی حکمی فی مابین دستگاه های اجرایی زیر مجموعه دولت است که بدیهی است حل و فصل آن بر اساس ترتیبات مقرر در اصل ۱۳۴ قانون اساسی خواهد بود و آنچنان که شاکی این اختلاف را توصیف نموده، اختلافی مالیاتی فی مابین مودی و سازمان امور مالیاتی نیست. بنابراین تصویب مصوبه مورد شکایت در چارچوب صلاحیت های قانونی هیأت وزیران بوده و هیچ گونه خروجی از دایره صلاحیت های عام و خاص هیأت وزیران در تصویب آن صورت نپذیرفته است.

همان گونه که در بند پیشین بیان گردید، به موجب تصویب نامه شماره ۲۹۹۲۰ / ت ۴۶۱ هـ - ۰۹ / ۱۰ / ۱۳۷۱ آیین نامه فوق العاده اشتغال خارج از کشور مستخدمان دولت (ماموران ثابت) به تصویب هیأت وزیران رسیده است. در ماده ۳ این آیین نامه و همچنین تبصره الحاقی به این ماده به موجب تصویب نامه شماره ۲۳۷۸۱ / ت ۳۱۴۲۷ هـ - ۲۱ / ۰۴ / ۱۳۸۴ نحوه محاسبه و پرداخت فوق العاده اشتغال خارج از کشور تعیین گردیده است. از آنجا که در بند ۸ ماده ۶ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ به پرداخت فوق العاده اشتغال خارج از کشور تصریح گردیده و همچنین در دادنامه شماره ۱۵۵۳ - ۰۳ / ۰۷ / ۱۳۹۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شماره پرونده ۹۷ / ۲۰۰۲) نیز به آیین نامه فوق العاده اشتغال خارج از کشور مستخدمان دولت و به ویژه ماده ۳ و تبصره الحاقی آن استناد شده است، بنابراین آیین نامه یاد شده کماکان دارای تاییدات و پشتوانه قانونی و قضایی به شمار رفته و در نتیجه دارای اعتبار و قابلیت استناد است. بر همین اساس هیأت وزیران در تصویب نامه مورد شکایت بدون اینکه حکم جدیدی مقرر نماید، صرفاً از باب « حل و فصل اختلافات

موجود» میان دستگاه های اجرایی، حکم مندرج در ماده ۳ آیین نامه فوق العاده اشتغال خارج از کشور را معتبر و ملاک و معیار عمل اعلام نموده و در نتیجه ادعای مغایرت آن با قوانین مورد ادعا فاقد مبنا و نامعتبر است.

نظر به مراتب فوق و با توجه به اینکه تصویب نامه مورد شکایت در چارچوب اختیارات عام قانونی ناظر به حل و فصل اختلاف دستگاه های دولتی (اصل ۱۳۴ قانون اساسی) به تصویب هیأت وزیران رسیده و در نتیجه تصویب آن نمی تواند از مصادیق تصویب مصوبات خارج از صلاحیت و یا مغایر با قانون به شمار رود، اتخاذ تصمیم شایسته دایر بر رد شکایت مطروحه مورد تقاضاست. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۱ / ۰۸ / ۱۴۰۰ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور 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.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان
رأی هیأت عمومی

اولاً: بر اساس اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود و در قوانین برنامه پنجساله توسعه از جمله در بند (الف) ماده ۶ قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سال های اجرای قانون برنامه ممنوع اعلام شده است.

ثانیاً: بند ۸ ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب سال ۱۳۸۶، صرفاً راجع به اصل پرداخت فوق العاده اشتغال خارج از کشور بر اساس ضوابط پرداخت تعیین شده توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور است و در خصوص نحوه محاسبه و پرداخت مالیات حکمی ندارد.

ثالثاً: ضوابط مربوط به شمول، معافیت، نحوه محاسبه، نرخ و غیره در مورد مالیات بر حقوق، به موجب فصل سوم از قانون مالیاتهای مستقیم (مالیات بر درآمد حقوق) بیان شده است و نرخ مالیات بر حقوق علاوه بر حکم کلی آن در ماده ۸۵ قانون مزبور به موجب ماده ۸۴ قانون یاد شده همه ساله در بودجه سنواتی مشخص می شود و در مقررات مزبور از حیث تسعیر مبالغ ارزی پرداختی از بابت بند ۸ ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری، برای پرداخت مالیات امتیازی لحاظ نشده است. بنا به مراتب فوق و با عنایت به اینکه در تصویب نامه مورد اعتراض، در راستای حل و فصل اختلافات موجود، ملاکی تعیین شده است که تعیین آن به دلیل دخالت در روند رسیدگی هیاتهای حل اختلاف مالیاتی مغایر با ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم است و با لحاظ این امر که تسعیر ارز پرداختی به نرخ پیش بینی شده در تصویب نامه شماره ۲۹۹۲۰ / ت ۴۶۱ هـ - ۰۹ / ۱۰ / ۱۳۷۱ و درج معادل ریالی این تسعیر در احکام کارگزینی برای محاسبه مالیات حقوق (با همان نرخ) نوعی ترجیح مالیاتی است که به دلیل حاکمیت اصل تسعیر و معادل سازی و تقویم به نرخ زمان تعلق مالیات، مبنای قانونی ندارد، لذا تصویب نامه شماره ۱۴۲۱۷۶ / ت ۵۶۶۴۸ - ۰۵ / ۱۲ / ۱۳۹۹ هیأت وزیران خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان