

دادنامه شماره : ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۲ الی

۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۵

تاریخ دادنامه : ۲۲ / ۰۹ / ۱۴۰۱

موضوع : ابطال نامه شماره د / ۱۰۰ / ۱۹۳۲ - ۱۴۰۱ /

۰۱ / ۲۷ رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی (ره)

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه با مفاد واحد ابطال نامه شماره ۱۴۰۱/۰۱/۲۷-د/۱۰۰/۱۹۳۲ رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی را خواستار شده اند و در مقام تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

" رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی(ره) به موجب نامه شماره ۱۴۰۱/۰۱/۲۷-د/۱۰۰/۱۹۳۲ برخلاف آرای صادره دیوان عدالت اداری و تفسیر ناصحیح از دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۰۷-۱۴۰۰/۱۰/۱۵ هیأت تخصصی مالیاتی، پرداخت پاداش ماهیانه یا پاداش تولید را مشمول کسر مالیاتی قلمداد نموده است. لذا جهت جلوگیری از تضییع حق کارگران شاغل در منطقه ویژه اقتصادی بندر امام خمینی(ره) ابطال مقرره مورد شکایت را به دلایل ذیل خواستارم:

اولاً، مطابق با نص صریح تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار، پاداش افزایش تولید و سود سالانه از مصادیق بارز مزایای رفاهی است. آنجا که قانونگذار در مقام بین مصادیق مزایای رفاهی مقرر داشته که «مزایای رفاهی و انگیزه ای از قبیل کمک هزینه مسکن، خواربار و کمک عائله مندی، پاداش افزایش تولید و سود سالانه [جزء مزد ثابت و مزد مبنا محسوب نمی شود]»، لذا قطعاً پاداش نیز داخل در مصادیق مزایای رفاهی معاف از مالیات و خارج از شمول مواد ۸۳ و ۸۲ قانون مالیات های مستقیم است.

ثانیاً، مطابق با رأی شماره ۶۰۱-۱۳۸۹/۱۲/۰۹ دیوان عدالت اداری، مزایای رفاهی صراحتاً مشمول معافیت مالیاتی هستند. رأی شماره ۷۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع اصلاح رأی شماره ۶۰۱-۱۳۸۹/۱۲/۰۹ در این رأی چنین آمده «بر مبنای مواد ۳، ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم اطلاق شخص حقیقی در خدمت شخص حقوقی دیگر اعم از حقیقی و حقوقی شامل کلیه کارکنان اعم از کارکنان بخش دولتی و غیردولتی (عمومی غیردولتی و خصوصی) بوده، بنابراین قید کارکنان دولت در سطر چهارم رأی شماره ۶۰۱-۱۳۸۹/۱۲/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبتنی بر سهو قلم بوده و عبارت کارکنان دولت به حقوق بگیران اصلاح می شود.»

ثالثاً؛ در دادنامه شماره ۱۹۵۶-۱۹۵۷ مورخ ۱۴۰۰/۰۱/۱۶ [۱۳۹۹/۱۲/۱۹] چنین آمده «بر اساس دادنامه شماره ۶۰۱-۱۳۸۹/۱۲/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و اصلاحی آن به شماره ۷۳-۱۳۹۸/۰۱/۲۷ اعلام شده است که نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون به عنوان مزایای مربوط به «شغل» احصاء شده است و خدمات و تسهیلات

رفاهی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مصوب ۱۳۸۴/۰۸/۱۵ مجوز پرداخت دارد، مزایای مربوط به مشاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نیست، بنابراین وجوه پرداختی به حقوق بگیران (موضوع رأی اصلاحی) تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده و نظریه شماره ۲۵۶/۲۰۱۰۰-۱۳۸۹/۱۰/۰۶ دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب است.»

رابعاً؛ معاونت روابط کار وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی صراحتاً در نامه های شماره ۷۱۲۹۰-۱۴۰۰/۰۴/۲۳ و نامه شماره ۱۴۶۹۴-۱۴۰۰/۰۶/۰۷ خطاب به معاونت امور مجلس، حقوقی استان های وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی و خطاب به سازمان امور مالیاتی چنین ذکر شده است: «کمک هزینه های عائله مندی، مسکن، خواروبار، بن کارگری، ایاب و ذهاب، مزایای غیر نقدی، پاداش افزایش تولید، سود سالانه، کمک هزینه مهد کودک و نظایر آنها که به لحاظ ماهیتی برای ارتقای رفاه و انگیزش کارگران در وجه ایشان پرداخت می شود در زمره مزایای مربوط به شغل نیستند و به موجب دادنامه های مذکور از دایره تعریف حقوق و مزایای مربوط به شغل موضوع ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج و کسر مالیات از آنها فاقد مستند و توجیه قانونی است.»

خامساً؛ در نامه شماره ۱۱۹۹۲۶/۴۶۶۱۱-۱۴۰۰/۱۰/۰۵ معاونت حقوقی ریاست جمهوری به رئیس سازمان امور مالیاتی، رئیس اتاق ایران و دبیر کمیته حمایت از کسب و کار نیز درج شده است. آنجا که آمده «در خصوص شمول

مالیات بر درآمد حقوق نسبت به پاداش افزایش تولید و سود سالانه اعلام می گردد... پاداش افزایش تولید و سود سالانه، موضوع تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار که طبق ماده ۴۷ همان قانون به منظور ایجاد انگیزه برای تولید بیشتر و کیفیت بهتر و تقلیل ضایعات و افزایش علاقه مندی و بالابردن سطح درآمد کارگران، مطابق آیین نامه مصوب وزارت کار و رفاه اجتماعی پرداخت می گردد، از شمول مالیات بر درآمد حقوق خارج است.»

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۱۹۳۲/۱۰۰/د-۱۴۰۱/۰۱/۲۷-۵:

" مدیر عامل محترم شرکت پتروسامان آوران رازی

بازگشت به نامه شماره PSAR/82-۱۴۰۱/۰۱/۲۲-

در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات حقوق به پرداخت پاداش ماهیانه یا پاداش تولید به اطلاع می رساند به استناد بخشنامه شماره ۲۳۰/۲۲۰-د-

۱۴۰۱/۰۱/۰۸ معاونت درآمدهای مالیاتی در خصوص مصادیق

ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت

مصوب سال ۱۳۸۴ و با عنایت به رأی ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۰۷-

۱۴۰۰/۱۰/۱۵ دیوان عدالت اداری و جوهی که بابت کمک هزینه های رفاهی از

قبیل کمک هزینه های مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به

عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون صدرالذکر به حقوق بگیران در حد متعارف و

مطابق قانون و مقررات ذیربط و متکی به اسناد و مدارک پرداخت می شود از

شمول حکم مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج می شود.

بدیهی است مفاد رأی مذکور صرفاً ناظر به کمک های رفاهی مطروحه بوده و قابل تسری به سایر حقوق و مزایای پرداختی یا تخصیصی اعم از نقد و غیرنقدی از جمله پاداش ماهیانه یا پاداش تولید نخواهد بود. - رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی (ره) "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۹۲۴۱/۲۱۲/س- ۱۴۰۱/۰۵/۰۴ اعلام کرده است که:

" ۱- نامه مورد شکایت در شمول آیین نامه ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و ... احصاء شده در بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تلقی نمی شود تا قابلیت رسیدگی در هیأت تخصصی و یا حسب مورد در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را داشته باشد.

۲- بر اساس مفاد آرای شماره ۶۰۱-۱۳۸۹/۱۲/۰۹ و شماره ۷۳-

۱۳۹۸/۰۱/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: «نظر به اینکه مصادیق

حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های

مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون به عنوان مزایای مربوط به شغل احصاء

شده است و خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی

به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی

دولت ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مصوب ۱۳۸۴/۰۸/۱۵ مجوز پرداخت دارد، مزایای مربوط

به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایا مذکور در

ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به

حقوق بگیران، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و

... به عنوان مصادیق ماده ۳۰ قانون مارالذکر موضوعاً از شمول احکام

مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده...» به موجب بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۰۸/۱۴-۲۰۰/۹۹/۵۸ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۷۳-۱۳۹۸/۰۱/۲۷ به این شرح اطلاع رسانی شده است: «بنابراین وجوهی که بابت مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴/۰۸/۱۵ و یا بر اساس مقررات استخدامی مربوطه در حدود قانون یا متعارف به کلیه کارکنان پرداخت می شود با ارائه اسناد و مدارک از شمول حکم مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج می باشد.» همان گونه که ملاحظه می گردد، بر اساس بخشنامه مذکور مصادیق مزایای مربوط به شاغل، مطابق مفاد مقررات دادنامه های صدرالذکر احصاء گردیده است. خاطر نشان می گردد مصادیق ماده ۴۰ قانون مزبور که تعیین کننده دامنه پرداخت های غیر مشمول موضوع دادنامه های یاد شده می باشد و به صورت سالانه تحت عنوان «کمک رفاهی کارکنان دولت» در فصل ششم از بخش چهارم طبقه بندی اقتصادی هزینه های دستگاه های اجرایی پیش بینی می گردد، شامل انواع کمک هزینه های رفاهی بوده و مواردی همچون پاداش افزایش تولید و ... برای کارکنان دولت نیز تحت عنوان کمک هزینه های رفاهی پیش بینی نشده است. بدیهی است با توجه به اینکه مزایای مربوط به شاغل در ارتباط با بخش غیر دولتی نیز ملهم از مفاد ماده ۴۰ یاد شده می باشد، مصادیق آن نیز نمی تواند بیش از مصادیق اعلامی در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت باشد.

۳- دادنامه شماره ۱۱۲۰۷-۱۴۰۰/۱۰/۱۵ هیأت تخصصی مالیاتی - بانکی دیوان مذکور، متضمن رأی مبنی بر عدم مغایرت مفاد بخشنامه

شماره ۱۳۹۹/۰۸/۱۴-۲۰۰/۹۹/۵۸ با قانون صادر شده که فارغ از موضوع مورد رأی در متن آن کمک هزینه های رفاهی به عنوان مصادیق دادنامه شماره ۶۰۱-۱۳۸۹/۱۲/۰۹ و شماره ۷۳-۱۳۹۸/۰۱/۲۷ عنوان گردیده است. بر این اساس در بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۷۷-۱۴۰۰/۱۱/۲۳ ضمن ارسال دادنامه مورد اشاره جهت بهره برداری با توجه به مفاد رأی دادنامه یاد شده اعلام گردید: «رأی مذکور صرفاً ناظر به کمک هزینه های رفاهی بوده و قابل تسری به سایر حقوق و مزایای پرداختی یا تخصیصی اعم از نقدی و غیرنقدی (مستمر و غیرمستمر) نخواهد بود». لازم به ذکر است اخیراً درخواست ابطال پاراگراف آخر بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۷۷-۱۴۰۰/۱۱/۲۳ نیز به دیوان عدالت اداری ارائه شد که هیأت تخصصی مالیاتی- بانکی آن دیوان طی دادنامه شماره ۱۰۱۷۱-۱۴۰۱/۰۳/۲۹ عبارت «مفاد رأی مذکور صرفاً ناظر به کمک هزینه های رفاهی به شرح فوق (مهد کودک، هزینه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ...) بوده و قابل تسری به سایر موارد نمی باشد» را در راستای قوانین و مقررات حاکم و رویه جاری و معمول هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دانسته و نسبت به رد شکایت شاکی اقدام نموده است."

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۰۹/۲۲ 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

بر اساس بند (ب) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور: «کلیه پرداخت های مشابه حقوق و دستمزد مانند حق التدریس، حق الزحمه، ساعتی، حق نظارت و پاداش شوراهای حل اختلاف، هزینه اجتناب ناپذیر محسوب می شود و مشمول مفاد جزء (۵) بند (الف) این تبصره است و باید به صورت ماهانه پرداخت شود» و حکم مقرر در این بند ناظر به مواردی است که بر مبنای قانون مالیات های مستقیم مشمول معافیت مالیات حقوق قرار نگرفته و یا تعریف حقوق بر آنها صدق نکند و در حکم کارگزینی نیز آمده باشند و مفاد رأی شماره ۱۴۰۱/۰۸/۲۳-۱۴۰۱/۰۹۹۷/۰۹۰۶/۰۶۰۶ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری نیز مؤید همین امر است و بر همین اساس و با توجه به اینکه در ذیل نامه شماره ۱۱۰/۱۹۳۲/د مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۷ رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی (ره) برخلاف مفاد آرای متعدد صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۰۹، شماره ۱۹۵۶-۱۹۵۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۹ و شماره ۱۱۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۹ و در مقام تفسیر رأی شماره ۱۲۰۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۵ این هیأت پاداش ماهیانه یا پاداش تولید علی الاطلاق و بدون توجه به اینکه در زمره هزینه های رفاهی و انگیزشی و در حدود متعارف است یا خیر در شمار موارد غیرمعاف و مشمول مالیات حقوق قرار گرفته، لذا نامه مذکور 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.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری