

دادنامه شماره : ۶۰۱

تاریخ : ۰۹ / ۱۲ / ۱۳۸۹

موضوع : ابطال بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳ مورخ

۱۳۸۷/۴/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی : سازمان بازرسی کل کشور

گردشکار : قائم مقام سازمان بازرسی کل کشور، به موجب نامه شماره

۸۷۹۵۸ / ۸۸ / ۲۰۲ مورخ ۱۰ / ۱۱ / ۱۳۸۸ اشعار داشته :

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، طی بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳ مورخ ۱۲ / ۴ / ۱۳۸۷، در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات حقوق (مالیات بر درآمد حقوق) نسبت به وجوه پرداختی بابت کمک هزینه های مهد کودک، غذا، ایاب و ذهاب و ... چنین مقرر داشته است : « وجوه نقدی که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می شود با در نظر گرفتن عمومیت تعریف مقرر در ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد. لازم به ذکر است طبق بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحیه ۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰، مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون اخیرالذکر از شمول پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است. »

در این بخشنامه با برداشت نا صحیح از عنوان « مزایای مربوط به شغل » کمک هزینه یارانه بر خلاف قوانین که ذیلاً تشریح می گردد، به عنوان مزایای مربوط به شغل تعیین شده است :

۱ - طبق ماده ۸۳ قانون مالیات بر درآمد حقوق، درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت از حقوق تحت عنوان مقرری، مزد با حقوق اصلی و نیز مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و غیر مستمر می باشد.

۲ - در تبصره ذیل این ماده، درآمد غیر نقدی مشمول مالیات حقوق عبارت از، مسکن با اثاثیه و یا بدون اثاثیه . . . ، اتومبیل اختصاصی با راننده یا بدون راننده با درصد های مشخصی از حقوق و مزایای مستمري مستخدم و سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق.

۳ - طبق ماده ۹۱ همان قانون، درآمدهای حقوق در ۱۴ بند از معافیت متناسب برخوردار گردیده اند از جمله در بند ۱۳ آمده است : مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون.

چنانکه ملاحظه می شود پس از ذکر الفاظ معین « مزایای مربوط به شغل » در ماده ۸۳ « درآمد غیر نقدی » مشخص شده است. در تبصره این ماده در بند (ج) در مقام تبیین این درآمد تحت عنوان « مزایای غیر نقدی » و در واقع همان مزایای مربوط به شغل مورد نظر قانون گذار بوده و در هیچ جا از کمک هزینه یا یارانه صحبتی نشده. مضافاً مزایای مورد نظر قانون گذار برای شمول یا عدم شمول معافیت مالیاتی که مزایای مربوط به شغل بوده، به اقتضای مشاغل خاص و معین به شاغل تعلق می گیرد. کما اینکه کمک هزینه مهد کودک و یارانه غذا یا کمک هزینه مسکن و امثالهم هیچ ارتباطی به شغل ندارد. بلکه یا به همه کارکنان و یا به افراد خاص مثل زنان شاغل دارای فرزند مستلزم نگهداری در مهد کودک تعلق می گیرد. در حالی که

خودرو اختصاصی یا منزل یا اثاثیه به همه ی شاغلین تعلق نمی گیرد بلکه فقط دارندگان مشاغل خاص حق استفاده از چنین امتیازی را دارند و طبعاً باید مطابق تعرفه های قانونی نسبت به کسر مالیات از درآمد های آنان اقدام گردد. مضافاً در ماده ۷۸ قانون مدیریت خدمات کشوری و بند های (الف)، (ب)، (ج)، جزء ۱۱ ضوابط اجرائی قانون بودجه سال ۱۳۸۸، از پرداخت این گونه وجوه به کارکنان دولت تحت عنوان کمک هزینه نام برده شده که قبل از آن دولت مستقیماً هزینه های مربوط را با ایجاد نقلیه و واحد موتوری، آشپزخانه و رستوران برای ارائه ناهار، مهدکودک و امثالهم خود بر عهده داشت. لیکن با تصویب قانون برنامه چهارم توسعه ... و تصریح بند (ح) ماده ۱۴۵ آن قانون مقرر شده است این گونه هزینه ها به صورت یارانه به کارکنان پرداخت گردد. بنا به مراتب قرار دادن کمک هزینه های متعلقه به کارمندان تحت عنوان مزایای مربوط به شغل مغایر یا منظور و مدلول ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم بوده و در اجرای تبصره ۳ ماده ۲ قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور ابطال بخشنامه مورد استدعاست. مشتکی عنه در مقام دفاع به موجب لایحه شماره ۸۶۱۵ / ۲۱۲ / ص مورخ ۲۵ / ۳ / ۱۳۸۹ اشعار داشته است که : با توجه به حکم مقرر در ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های به عمل آمده و به شرحی که در بخشنامه معترض عنه از حکم ماده یاد شده استنباط می گردد، وجوه پرداختی تحت عناوین کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران به عنوان مزایای مربوط به شغل محسوب و مشمول مالیات بر درآمد حقوق شناخته شده و پرداخت این قبیل وجوهات از طریق کارفرما، صرفاً به دلیل رابطه شغلی و به کارکنان مربوطه می باشد که در صورت قطع ارتباط شغلی، مبالغ مذکور به هیچ وجه پرداخت نمی گردد. لذا تلقی عناوین

مذکور به عنوان مزایای مربوط به شغل استنباط صحیح به نظر می رسد و
مالاً چون ماهیت این قبیل پرداختی ها نقدی بوده و معافیتی در قانون پیش
بینی نشده مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد.

از سوی دیگر در مقررات ماده ۹۱ قانون صدرالاشاره موارد معافیت مربوط به
مالیات بر درآمد حقوق در ۱۴ بند به صراحت مشخص و بر اساس بند ۱۳ آن،
مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت
موضوع ماده ۸۴ قانون موصوف از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف
بوده و در خصوص وجوه پرداختی نقدی در مقررات این ماده هیچ گونه
تصریحی نداشته است. بنابراین پرداخت های نقدی که بابت مزایای غیر
نقدی به حقوق بگیران پرداخت می گردد مشمول مالیات بر درآمد حقوق
می باشد و معافیتی بر آن شامل نخواهد شد.

هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان
علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با
اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

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 (۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰) مصوب ۱۵ / ۸ / ۱۳۸۴ مجوز پرداخت دارد
مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در
ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نمی باشد، بنابراین وجوه

پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالاو ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون مارالذکر، موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده و نظریه شماره ۲۵۶ / ۲۰۱۰ مورخ ۶ / ۱۰ / ۱۳۸۹ دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب می باشد. النهایه بخشنامه مورد اعتراض خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص و به استناد قسمت دوم اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
معاون قضایی دیوان عدالت اداری
علی مبشری

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان