

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاس پرونده:

2503.97

شاکی:

1- مدیر شرکت امید ارتباط آسان 2- مدیرکل دفتر امور حقوقی و دعاوی سازمان تأمین اجتماعی

موضوع:

اعمال تبصره ماده 97 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رأی شماره 601-1389.12.9 هیأت عمومی

تاریخ رأی:

سه شنبه 27 فروردین 1398

شماره دادنامه:

73

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 73

تاریخ دادنامه: 1398.1.27

شماره پرونده: 2503.97

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: 1- مدیر شرکت امید ارتباط آسان 2- مدیرکل دفتر امور حقوقی و دعاوی سازمان تأمین اجتماعی

موضوع شکایت و خواسته: اعمال تبصره ماده 97 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رأی شماره 601-1389.12.9 هیأت عمومی

گردش کار: 1- به موجب بخشنامه شماره 33553-1387.4.13 سازمان امور مالیاتی مقرر شده بود: «وجه نقدی که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می گردد با در نظر گرفتن عمومیت تعریف مقرر در ماده 83 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن، مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد.»

2- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رأی شماره 601-1389.12.9، وجه پرداختی مذکور در بخشنامه بالایاد را به «کارکنان دولت» موضوعاً از مشمول احکام مواد 82 و 83 قانون مالیاتهای مستقیم خارج دانسته و حکم به ابطال آن صادر کرد که اثر ابطال مصوبه به موجب رأی شماره 335-1391.6.20 هیأت عمومی به زمان تصویب تسری یافت. متن رأی شماره 601-1389.12.9 هیأت عمومی به قرار زیر است:

نظریه اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسرمالیات، موضوع ماده 82 قانون مالیاتهای مستقیم در ماده 83 همان قانون به عنوان مزایای مربوط به شغل احصاء شده است و خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (1380.11.27) مصوب 1384.8.15 مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده 83 قانون مالیاتهای مستقیم نمی باشد، بنابراین وجه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده 40 قانون مارالذکر، موضوعاً از مشمول احکام مواد 82 و 83 قانون مالیاتهای مستقیم خارج بوده و نظریه شماره 20100.256 مورخ 1389.10.6 دیوان محاسبات کشور هم در

تأیید مراتب می‌باشد. التهابه بخشنامه مورد اعتراض خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص و به استناد قسمت دوم اصل 170 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

3- شرکت امید ارتباط آسان به موجب نامه شماره 308 الف-96- 1396.6.8 با ارسال نامه شماره 3303-232 ص-1396.3.7 مدیرکل دفتر فنی و حسابررسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی از امکان اعمال رأی یاد شده نسبت به مشمولین (کارکنان بخش خصوصی تابع قانون کار) استعلام کرده است.

4- مدیرکل دفتر حقوقی و دعاوی سازمان تأمین اجتماعی، طی نامه شماره 1699.7-1100.97-1397.4.3 به دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که:

" مطابق دادنامه شماره 601-1389.12.9 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، وجوه پرداختی بابت مزایای رفاهی کارکنان تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مزایای شاغل تلقی و موضوعاً از شمول احکام مواد 82 و 83 قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان مأخذ کسر مالیات خارج شده است، در حالی که سازمان امور مالیاتی، دادنامه موصوف صرفاً ناظر به کارکنان دولت دانسته و به کارکنان سایر دستگاههای اجرایی از جمله سازمان تأمین اجتماعی که مزایا مذکور را به عنوان مزایای شاغل دریافت می کنند قابل تسری نمی داند. لذا به شرح ذیل تقاضای اجرای کامل رأی هیأت عمومی و صدور دستور تسری دادنامه موصوف به سازمان تأمین اجتماعی وفق مواد 92 و 93 قانون دیوان عدالت اداری را دارد.

1- ماده 83 قانون مالیاتهای مستقیم در مقام بیان اقلام مشمول کسر مالیات بر حقوق کارکنان مقرر می دارد: درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر. یا توجه به اینکه در کلیه مقررات استحضامی بخش عمومی و دولتی کشور، مزایای مربوط به شغل و شاغل در تعیین حقوق نهایی فرد موثر می باشد و در ماده 83 قانون مذکور اشاره ای به مزایای شاغل به عنوان یکی از مزایای مستمر و به عنوان یکی از اقلام مشمول کسر مالیات اشاره ای نشده است در نتیجه مزایای رفاهی نظیر مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... که به اعتبار شخص کارمند به ایشان پرداخت می گردد مشمول کسر مالیات حقوق نمی باشد. مضافاً اینکه قانونگذار در این ماده هیچ گونه محدودیتی برای مشمولین قانون از جهت اشتغال در دستگاه دولتی یا سایر دستگاههای اجرایی قائل نشده و کلیه مشمولین قانون مالیاتهای مستقیم که حسب مقررات استحضامی خود و یا مطابق ماده 40 قانون الحاق موادی ... این مزایا را دریافت می کنند را در بر می گیرد.

2- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، طی بخشنامه شماره 33553-1387.4.12 در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات (مالیات بر درآمد حقوق) نسبت به وجوه پرداختی بابت کمک هزینه های مهد کودک، غذا، ایاب و ذهاب و ... مقرر داشته « 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 یا در نظر گرفتن عمومیت تعریف مقرر در ماده 83 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند 1368 و اصلاحیه های بعدی آن مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد. در این ارتباط سازمان بازرسی کل کشور به واسطه مغایرت بخشنامه با قانون مالیاتهای مستقیم مبادرت به اقامه دعوی در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به خواسته ابطال بخشنامه یاد شده را نموده است که در نهایت منتهی به دادنامه شماره 601-1389.12.8 مبنی بر ابطال بخشنامه مذکور از حیث تسری کسر مالیات به مزایای مربوط به شاغل کارکنان شده است.

3- سازمان امور مالیاتی در اجرای دادنامه موصوف صرفاً مزایای مربوط به شاغل کارکنان دولت را مشمول کسر مالیات ندانسته و همین مزایایی که از سوی سایر دستگاههای اجرایی مطابق مقررات استحضامی مربوط پرداخت می گردد را مشمول کسر مالیات قرار داده است که این امر دقیقاً برخلاف مفاد رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بوده و سازمان امور مالیاتی دادنامه شماره 601 را به طور کامل اجرا نکرده است."

5- موضوع به منظور بررسی و ضرورت اصلاح رأی هیأت عمومی به هیأت تخصصی اقتصادی و مالی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و پس از وصول نظریه هیأت تخصصی مبنی بر اصلاح رأی پرونده در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1398.12.7 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 مبنای مواد 82 و 83 قانون مالیاتهای مستقیم، اطلاق شخص حقیقی در خدمت شخص حقوقی دیگر اعم از حقیقی و حقوقی شامل کلیه کارکنان اعم از کارکنان بخش دولتی و غیر دولتی (عمومی غیر دولتی) و خصوصی بوده، بنابراین قید «کارکنان دولت» در سطر چهارم رأی شماره 601-1389.12.9 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبتنی بر سهو قلم بوده و عبارت « کارکنان دولت» به « حقوق بگیران» اصلاح می شود.

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

فَلَا تَبْغُوا الْهَوَىَٰ اِنْ تُعَدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاس پرونده:

951/88

شاکی:

سازمان بازرسی کل کشور

موضوع:

ابطال بخشنامه شماره 33553 مورخ 12/4/87 سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ رأی:

دوشنبه 9 اسفند 1389

شماره دادنامه:

601

بسم الله الرحمن الرحيم تاریخ: 9/12/1389 کلاس پرونده: 88/951 شماره دادنامه: 601 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. شاکی: سازمان بازرسی کل کشور. موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 33553 مورخ 12/4/87 سازمان امور مالیاتی کشور. گردشکار: قائم مقام سازمان بازرسی کل کشور، به موجب نامه شماره 37958/88/302 مورخ 10/11/1388 اشعار داشته: رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، طی بخشنامه شماره 33553 مورخ 12/4/1387، در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات حقوق (مالیات بر درآمد حقوق) نسبت به وجوه پرداختی بابت کمک هزینه‌های مهد کودک، غذا، ایاب و ذهاب و ... چنین مقرر داشته است: «وجوه نقدی که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عناوین مهد کودک، غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می‌شود یا در نظر گرفتن عمومیت تعریف مقرر در ماده 83 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه‌های بعدی آن، مشمول مالیات بردرآمد حقوق می‌باشد. لازم به ذکر است طبق بند 13 ماده 91 قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه 27/11/1380، مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده 84 قانون اخیرالذکر از شمول پرداخت مالیات بردرآمد حقوق معاف است» در این بخشنامه با برداشت ناصحیح از عنوان «مزایای مربوط به شغل» کمک هزینه یارانه بر خلاف قوانین که ذیلاً تشریح می‌گردد، به عنوان مزایای مربوط به شغل تعیین شده است: 1- طبق ماده 83 قانون مالیات بردرآمد حقوق، درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت از حقوق تحت عنوان مقرری، مزد یا حقوق اصلی و نیز مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و غیر مستمر می‌باشد. 2- در تبصره ذیل این ماده، درآمد غیر نقدی مشمول مالیات حقوق عبارت از، مسکن با اثاثیه و یا بدون اثاثیه... اتومبیل اختصاصی یا راننده یا بدون راننده با درصدهای مشخصی از حقوق و مزایای مستمری مستخدم و سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق. 3- طبق ماده 91 همان قانون، درآمدهای حقوق در 14 بند از معافیت متناسب برخوردار گردیده‌اند از جمله در بند 13 آمده است: مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده 84 این قانون. چنانکه ملاحظه می‌شود پس از ذکر الفاظ معین «مزایای مربوط به شغل» در ماده 83 «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 قانونگذار بوده و در هیچ جا از کمک هزینه یا یارانه صحبتی نشده. مضافاً مزایای مورد نظر قانونگذار برای شمول یا عدم شمول معافیت مالیاتی که مزایای مربوط به شغل بوده، به اقتضای مشاغل خاص و معین به شغل تعلق می‌گیرد. کما اینکه کمک هزینه مهدکودک و یارانه غذا یا کمک هزینه مسکن و امتیازهای هیچ ارتباطی به شغل ندارد. بلکه یا به همه کارکنان و یا به افراد خاص مثل زنان شاغل دارای فرزند مستلزم نگهداری در مهدکودک تعلق می‌گیرد. در حالی که خودرو اختصاصی یا منزل با اثاثیه به همگی شایعین تعلق نمی‌گیرد بلکه فقط دارندگان مشاغل خاص حق استفاده از چنین امتیازی را دارند و طبقاً باید مطابق تعرفه‌های قانونی نسبت به کسر مالیات از درآمدهای آنان اقدام گردد. مضافاً در ماده 78 قانون مدیریت خدمات کشوری و بندهای (الف)، (ب)، (ج)، جزء 11 ضوابط اجرایی قانون بودجه سال 1388، از پرداخت این گونه وجوه به کارکنان دولت تحت عنوان کمک هزینه نام برده شده که قبل از آن دولت مستقیماً هزینه‌های مربوط را با ایجاد نقلیه و واحد موتوری، آشپزخانه و رستوران برای آرایه ناهار، مهد کودک و امثالهم خود بر عهده داشت. لیکن با تصویب قانون برنامه چهارم توسعه... و تصریح بند (ح) ماده 145 آن قانون مقرر شده است این گونه هزینه‌ها به صورت یارانه به کارکنان پرداخت گردد. بنابه مراتب قرار دادن کمک هزینه‌های متعلقه به کارمندان تحت عنوان مزایای مربوط به شغل مغایر با منظور و مدلول ماده 83 قانون مالیات‌های مستقیم بوده و در اجرای تبصره 2 ماده 2 قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور ابطال بخشنامه مورد استعاضات. مشکئی‌عنه در مقام دفاع به موجب لایحه شماره 86/15/212 ص مورخ 25/3/1389 اشعار داشته است که: با توجه به حکم مقرر در ماده 83 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه به عمل آمده و به شرحی که در بخشنامه معترض‌عنه از حکم ماده یاد شده استنباط می‌گردد، 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 وجوه از طریق کارفرما، صرفاً به دلیل رابطه شغلی و به کارکنان مربوطه می‌باشد که در صورت قطع ارتباط شغلی، مبالغ مذکور به هیچ وجه پرداخت نمی‌گردد. لذا تلقی عناوین مذکور به عنوان مزایای مربوط به شغل استنباط صحیح به نظر می‌رسد و مآلاً چون ماهیت این قبیل پرداختی‌ها نقدی بوده و معافیتی در قانون پیش‌بینی نشده مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد. از سوی دیگر در مقررات ماده 91 قانون صدرالاشاره موارد معافیت مربوط به مالیات بر درآمد حقوق در 14 بند به صراحت مشخص و بر اساس بند 13 آن، مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده 84 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 می‌گردد مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد و معافیتی بر آن شامل نخواهد شد. هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان علی‌البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید. رأی هیأت عمومی نظریه اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده 82 قانون مالیات‌های مستقیم در ماده 83 همان قانون به عنوان مزایای مربوط به شغل احصاء شده است و خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (1380/27) مصوب 15/8/1384 مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده 83 قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده 40 قانون مارالذکر، موضوعاً از شمول احکام مواد 82 و 83 قانون مالیات‌های مستقیم خارج بوده و نظریه شماره 256/20100 مورخ 6/10/1389 دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب می‌باشد. انتهای بخشنامه مورد اعتراض خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص و به استناد قسمت دوم اصل 170 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری معاون قضائی دیوان عدالت اداری علی مبشری

تاریخ سند: 1387/04/12

شماره سند: 33553

کد سند: م/26/83/1387

واقعیت سند: -

امضا کننده: رئیس سازمان امور مالیاتی (علی اکبر

عرب مازار)

شماره: 33553

تاریخ: 12/04/1387

پیوست:

بخشنامه به ماده قانونی

ساز بخشنامه ها

بخشنامه

026	87	83	م
-----	----	----	---

مخاطبین	ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	کمک هزینه های رفاهی کارکنان
چون در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات حقوق نسبت به وجوه پرداختی بابت کمک هزینه های: مهد کودک، غذا، ایاب و ذهاب و ... از سوی ادارات امور مالیاتی و مودیان محترم مالیاتی سوالات متعددی مطرح گردیده لذا به لحاظ رفع ابهام در این خصوص، مقرر می دارد: وجوه نقدی که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عناوین مهد کودک، پارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می گردد با در نظر گرفتن عمومیت تعریف مقرر در ماده 83 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن، مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد. لازم به ذکر است طبق بند 13 ماده 91 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه 27/11/80 مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده 84 قانون اخیرالذکر از شمول پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است. علی اکبر عرب مازار رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور	
دانشه کاربرد: 1- داخلی	2- خارجی
تاریخ	مدت اجراء تا زمان لغو
اجراء: 27/11/80	مراجع ناظر: معاون فنی و حقوقی
بخشنامه های منسوخ:	مراجع پاسخگو: دفتر فنی مالیاتی تلفن: 39903918
	نحوه ابلاغ: فیزیکی

بر اساس بخشنامه شماره 4529/210 مورخ 27/2/1390 و دادنامه شماره 601 مورخ 9/12/1389 این بخشنامه ابطال گردید.

مژده قانونی و توسعه

ماده 83 - 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 وض ...

ماده 84- میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می شود....

ماده 91 - درآمدهای حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است :

1- رومیا و اعضای مأموریت های سیاسی خارجی در ایران و ...

فعالیات های انتشاراتی و فهرست
فعالیات های معاف

نرخ مالیات حقوق اعضای هیات
علمی و کادر دانشگاهی 10٪ باشد.

در خصوص چگونگی اعمال معافیت
استفاده کننده از اتومبیل یا راننده
و بنون راننده

*پرداخت حقوق سال 70 در سال
71 مشمول نرخهای سال 70 می
باشد

*حقوق ماه اول نیز مشمول مالیات
است

*محاسبه جدول حقوق

محاسبه و مطالبه مابه
تفاوت مالیات حقوق از کارکنانی که از
وسيله نقلیه استفاده شخصی می
نمایند

کسر اقساط تسهیلات مسکن درآمد
مشمول مالیات

*پرداختها به استناد قانون متمم
بودجه تصویب نامه 11/7/70

دستورالعمل محاسبه مالیات حقوق
با توجه به تغییر نرخ و میزان
معافیت

کمک هزینه های رفاهی کارکنان

ابلاغ رأی هیات عمومی دیوان
عدالت اداری موضوع دادنامه شماره
601 مورخ 9/12/1389

معافیت وجوه پرداختی بابت: مهد
کودک، پارانه غذا، و ایاب و ذهاب
بن کالا

ابلاغ رأی هیات عمومی دیوان
عدالت اداری موضوع دادنامه شماره
335 مورخ 20/06/1391

احکام مالیاتی قانون جامع
خدمات رسانی به ایتراگران

ساز سازمان امور مالیاتی