



رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۷۷ مورخ ۱۴۰۳/۰۵/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال نظریه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۱-۴۹۸۲۳/۲۲۱۱۵۵ معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری)

شماره دادنامه: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۷۷

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۵/۹

شماره پرونده: ۰۱۰۷۶۶۰-۰۲۰۲۸۸۱-۰۲۰۱۷۵۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان آرش موسی زاده حقیقی و مرتضی پورکاوایان

طرف شکایت: هیأت وزیران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نظریه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۱-۴۹۸۲۳/۲۲۱۱۵۵ معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری

گرددش کار: شاکیان به موجب دادخواست ها و لوائح تکمیلی جداگانه ابطال نظریه

شماره ۱۴۰۱/۱۲/۱-۴۹۸۲۳/۲۲۱۱۵۵ معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

الف- خلاصه متن دادخواست آقای مرتضی پورکاوایان به شرح زیر است:

" بر اساس ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱۳۸۰/۱۱/۲۷)

مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵ پرداخت خدمات و تسهیلات رفاهی تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بَن کالا و ... از سوی پرداخت کنندگان مورد حکم قرار گرفته و به موجب دادنامه های

شماره ۱۳۹۸/۱/۲۷-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ و ۶۰۱-۱۳۸۹/۱۲/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کلیه حقوق بگیران اعم از بخش دولتی و خصوصی مشمول مقررات ماده اخیرالذکر بوده و هزینه های رفاهی مذکور از شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج و مشمول مالیات بر درآمد حقوق نمی باشد. بر مبنای دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت

اداری به شماره ۱۹۵۷-۱۳۹۹/۱۲/۱۹ مورخ ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ عناوین مصرح خدمات و تسهیلات رفاهی موضوع ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی ... [از مقررات مالی دولت] به صورت تمثیلی بوده و از جنبه حصری خارج شده است که این امر بسیار مهم از سوی هیأت عمومی به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۰/۱۱/۱۹-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۰۴۸ مورد تاکید قرار گرفت و منطقاً پذیرش این قبیل هزینه های رفاهی در حدود متعارف قابل پذیرش خواهد بود که این موضوع نیز از سوی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان مکرراً تایید و طی دادنامه شماره ۱۴۰۰/۱۰/۱۵-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۰۷ مورد تاکید واقع شد. برابر دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۱/۶/۲۹-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ پرداخت پاداش نیز جزء هزینه های رفاهی تلقی و خارج از مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم عنوان شده است. همچنین وفق دادنامه هیأت عمومی به شماره ۱۴۰۱/۱۱/۱۸-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ پرداخت های نقدی از بابت حق لباس و انواع مناسبت ها و امثالهم به عنوان هزینه های رفاهی مورد حکم واقع شده است. به موجب جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق العاده مدیریت و فوق العاده مستمر و غیرمستمر و سایر پرداختی ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال تا سقف نصاب های پیش بینی شده در قانون بودجه خواهد بود. بر اساس بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۲/۲۸-۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور که در اجرای تبیین مقررات جزء ۵ بند (الف) و بند (ب) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ صادر شده است، کمک هزینه مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه به عنوان مصادیق عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم تصریح شد. معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی در بند ۱ نظریه صرفاً مصادیق شش گانه کمک هزینه های رفاهی موضوع بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۲/۲۸-۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور را خارج از مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم تلقی و بر خلاف قانون و دادنامه های هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، سایر هزینه های رفاهی موضوع ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت را مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق عنوان نموده است و در بند ۲ نظریه نیز متأسفانه پاداش را صرفاً تا سال ۱۴۰۰ به واسطه مقررات ناظر بر قانون بودجه سال ۱۴۰۱ به عنوان هزینه های رفاهی قلمداد نموده است. این در حالی است که بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۲/۲۸-۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور با ملحوظ قراردادن مقررات قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و با اتخاذ ملاک از ماده ۴۰ قانون صورت گرفته است و طبقاً مقررات جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مانع از اعمال موارد عدم شمول مالیات حقوق موضوع ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولتی نخواهد شد. لذا به همین منظور سازمان امور مالیاتی کشور در بخشنامه اخیر الذکر نسبت به تصریح برخی از مصادیق هزینه های رفاهی عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم اقدام نموده است. لذا مقررات مالیاتی حقوق و دستمزد قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مانعی از اعمال مقررات ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم ... [از مقررات مالی دولت] نخواهد شد. اساساً پرداخت هایی که در حکم کارگزینی و به موجب مقررات قانونی کارفرما مستمراً الزام به پرداخت آن دارد و تعریف حقوق و یا مزد بر آن حاکم باشد جزء هزینه های موضوع فصل مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود و از طرفی چنانچه هزینه هایی که کارفرما برای رفاه کارکنان و خارج از تعریف حقوق موضوع مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نسبت به پرداخت آن اهتمام می نماید و کارفرما نیز تکلیف قانونی نسبت به پرداخت آن ندارد و صرفاً در راستای مقررات داخلی خود نسبت به پرداخت اقدام می نماید بدیهی است مصادیق آن از زمره هزینه های رفاهی و خارج از فصل مالیات بر درآمد حقوق باشد که هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری نیز طی دادنامه شماره ۱۴۰۰/۱۲/۹-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۸۳ در مفاد رای اصداری خود در این خصوص اشاره داشته است و نظریه معاونت حقوقی رییس جمهور نیز به نظر می رسد با رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سازگاری نداشته باشد و در اجرا موجبات بروز اختلاف های متعدد و بی اعتباری ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم ... [از مقررات مالی دولت] را به دنبال خواهد داشت.

ماهیت پرداخت های انجام شده در وجه کارگران یا کارمندان از سوی کارفرمایان و دستگاه های اجرایی و انطباق آن با احکام کارگزینی و مصادیق هزینه های رفاهی مندرج در سایر قوانین فارغ از معافیت های موضوع ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین، موارد شمول و یا عدم شمول فصل مالیات بر درآمد حقوق را تعیین می نماید و در مواقعی قانونگذار راساً نسبت به رفاهی بودن برخی از پرداخت ها اقدام نموده است. همچون تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار که پاداش افزایش تولید و سود سالانه را مصداق بارز هزینه های رفاهی و انگیزشی عنوان نموده است و اساساً با توجه به تعریف حقوق و کارکرد رفاهی و انگیزشی پاداش نمی توان به واسطه مقررات قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مرزی بین شمول و یا عدم شمول هزینه های رفاهی نسبت به فصل مالیات بر درآمد حقوق در سال های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ باشد. مع الوصف چون نظریه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۱-۴۹۸۲۳/۲۲۱۱۵۵ متضمن وضع قاعده عام الشمول شده و بر خلاف قانون و حدود اختیارات از سوی معاونت حقوقی رییس جمهوری وضع شده، مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال آن از تاریخ تصویب از رییس کل و قضات ارزنده و شریف دیوان عدالت اداری مورد استدعاست."

ب- خلاصه متن دادخواست و لایحه تکمیلی آقای آرش موسی زاده به شرح زیر است:

" ریاست هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری در زمان صدور در آرای شماره ۱۴۰۱/۸/۲۳-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۱۲، ۱۴۰۱/۸/۲۳-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۱۳ و ۱۴۰۱/۱۰/۵-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۷۶۵ به تاکید مکرر سه

رای شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹، ۶۰۱-۱۳۸۹/۱۲/۹، ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳-۱۳۸۹/۱۲/۹، ۱۴۰۰/۱۰/۱۵-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۰۷-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۰۷ پرداخته است و به صراحت تمام اعلام می دارد که مفاد آرای سابق الصدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کماکان و بدون احصاء موارد و صرفاً از باب تمثیل هر آنچه در قالب رفاهی و انگیزشی، به کلیه کارکنان در حدود متعارف پرداخت می شود معاف یا غیر مشمول مالیات حقوق است.

بر اساس نامه شماره ۹۰۰۰/۹۷۷/۲۰۳ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۹ دیوان عدالت اداری در پاسخ به معاون توسعه مدیریت و منابع سازمان برنامه بودجه کشور معروض می دارد که آخرین اراده هیأت عمومی دیوان عدالت اداری رای شماره ۱۴۰۱/۱۱/۱۸ مورخ ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ می باشد.

مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون به عنوان مزایا مربوط به شغل احصاء شده است. در بند ۲ نامه مورد شکایت معاونت حقوقی ریاست جمهوری بیان می دارد که دادنامه شماره ۱۴۰۱/۶/۲۹-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۱۱۱۸۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ناظر بر سال ۱۴۰۰ کل کشور می باشد و قبل از صراحت و حاکمیت جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ بوده است. لذا هم اکنون باید طبق قانون بودجه سال ۱۴۰۱ عمل شود و دادنامه یاد شده نسبت به آن حکمی ندارند. این بند نیز ایراداتی را در بر دارد؛ اولاً: در واقع نامه فوق بر خلاف آرای دیوان عدالت اداری اعلام نظر می نماید، به این دلیل که مزایا مربوط به شاغل و کمک هزینه رفاهی در هیچ جزیی از قانون بودجه به صراحت مشمول مالیات تلقی نکرده است اما معاونت حقوقی ریاست جمهوری این مزایا را مشمول تلقی کرده که چنین نظری بر خلاف آرای متعدد دیوان عدالت اداری و همچنین آخرین اراده هیأت عمومی دیوان اداری می باشد. ثانیاً: متأسفانه حق شاغل مندرج در احکام بودجه باعث شده است

که تفسیر و اشتباهاتی را به وجود بیاورد که لازم به ذکر است حق شاغل مندرج در احکام بودجه سال ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ بر اساس ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری به صراحت و شفافیت تمام مقنن گردیده است که این مزایا جزء حقوق پایه تلقی می گردد، که البته این اشتباه نیز در نامه شماره ۵۲۹۰/۲۳۲/ص-۱۴۰۱/۳/۲۳ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی رخ داده است.

بنا به اصل ۵۱ قانون اساسی که بیان می دارد هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود. پس همان گونه که مشخص می باشد اعمال هرگونه تغییر در ترتیبات و رویه های قانون مستلزم اخذ مجوز از مراجع ذی صلاح قانونی (تصویب توسط مجلس شورای اسلامی) می باشد و این تغییرات در حیطه اختیارات معاونت حقوقی رییس جمهوری و سازمان امور مالیاتی کشور نمی باشد و از لحاظ اجرای مقررات امکان پذیر نبوده است. مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون توسط مجلس شورای اسلامی مقنن گردیده است که درآمد مشمول مالیات حقوق، حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل احصاء شده است.

لذا تقاضای ابطال نامه مورد شکایت را خواستار می باشم."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"جناب آقای دکتر قوامی

معاون محترم امور حقوقی و مجلس وزارت امور اقتصادی و دارایی

با سلام و احترام،

بازگشت به نامه شماره ۹۱/۲۲۷۲۴۹-۱۴۰۱/۱۱/۴-۹۱/۲۲۷۲۴۹ در خصوص «معافیت پاداش های موردی و کمک هزینه های رفاهی پرداختی به کارکنان دستگاه های اجرایی مالیات بر درآمد حقوق» موضوع در جلسه مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۸ مجمع عالی مشورتی حقوقی این معاونت مطرح گردید که نتیجه به شرح زیر اعلام می گردد:

۱- با عنایت به تصریح جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور که در بند ۱ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۳/۲۰۰-۱۴۰۱/۲/۲۸-۱۴۰۱/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور تبیین شده است، هرگونه پرداختی به کارکنان غیر از موارد استثناء شده در بخشنامه مذکور مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد.

۲- دادنامه شماره ۱۴۰۱/۶/۲۹-۱۴۰۱/۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ناظر بر سال ۱۴۰۰ کل کشور و قبل از صراحت و حاکمیت جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ بوده است، لذا هم اکنون باید طبق قانون بودجه سال ۱۴۰۱ عمل شود و دادنامه یاد شده نسبت به آن حکمی ندارد. - معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی "

علی رغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضمائم آن برای طرف شکایت تا زمان رسیدگی به پرونده پاسخی ارسال نشده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۵/۹ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

اولاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً براساس دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ و دادنامه اصلاحی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۱/۲۷، پرداختی های مراجع دولتی و غیردولتی را در قالب امور رفاهی و انگیزشی بدون قید و حصر پذیرفته و حکمی که بر مقید و محصور نمودن آن ها دلالت داشته باشد، وجود ندارد. ثانیاً براساس آراء دیگر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه شماره ۱۹۵۷-۱۱۹۵۶-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۹ این هیأت، حکم به ابطال مقرراتی صادر شده است که در این مقررات با حذف علامت نگارشی (...) یا ذکر مصادیق انحصاری، مصادیق رفاهی و انگیزشی مقید شده بود. ثالثاً قانونگذار براساس جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور در دایره شمول مالیات حقوق و مآخذ آن توسعه داده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که آراء صادره توسط آن ها به موجب ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع قضایی و اداری ملاک عمل است، براساس دادنامه های متعدد صادره از جمله دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۸ و ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۹۴۰۸۹ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۴ هیأت عمومی دیوان و دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۶۰۶ مورخ ۱۴۰۱/۸/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مفاد قوانین بودجه را با حفظ احکام مالیاتی مندرج در قانون مالیات های مستقیم به شرح فصل سوم از باب سوم (مواد ۸۲ لغایت ۹۲ در مبحث مالیات حقوق) و نیز سایر احکام مالیات حقوق در قوانین دیگر، جاری و مبنای عمل اعلام کرده اند و آنچه از مجموع قوانین و مقررات یادشده به انضمام قوانین بودجه استنتاج می شود این است که پرداختی های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می پذیرد و بدون حصر موارد از جمله پرداختی تحت عنوان حق اولاد، حق عایله مندی، رفاهیاتی مانند ایاب ذهاب، مهد کودک و... که به شاغل پرداخت می شود (صرف نظر از این که اصولاً در هنگام پرداخت مشغول به فعالیت بوده یا در مرخصی استعلاجی یا استحقاقی و یا نحو آن به سر می برد) بدون این که در قبال میزان کارایی و بهره وری و فعالیت وی باشد، از شمول مالیات حقوق خارج بوده و به عبارتی معاف از شمول مالیات حقوق است و مفاد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نیز صرفاً در مقام تجویز پرداخت رفاهیأت در بخش دولتی است و مواد ۳۵ و ۳۶ قانون کار جمهوری اسلامی ایران هم موید عدم احتساب مواردی از این سنخ به عنوان مزد است و لذا با توجه به مراتب فوق، بند ۱ نامه شماره ۴۹۸۲۳/۲۲۱۱۵۵ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۱ معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری که بدون توجه به موارد یادشده، صرفاً موارد عدم شمول مالیات حقوق را در بحث رفاهیأت منحصر در موارد ذکرشده در بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی اعلام کرده، خلاف قانون و مغایر با مفاد مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین