



رای شماره ۱۳۲۱ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۲۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

\* شماره پرونده: ه ع / ۹۸۰۲۲۶۷ شماره دادنامه: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۲۱ تاریخ: ۲۴/۱۰/۹۹

\* شاکی: بهمن زبردست

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند اول بخشنامه شماره ۳۳۳۲۵/۲۰ د سازمان امور مالیاتی کشور (معاونت مالیات های مستقیم) مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۱۵

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند اول بخشنامه شماره ۳۳۳۲۵/۲۰ د سازمان امور مالیاتی کشور (معاونت مالیات های مستقیم) مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۱۵ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

« نظر به اینکه در خصوص حقوق پرداختی به بازنشستگان صندوق های مختلف بازنشستگی و سایر اشخاصی که حقوق اصلی خود را از دیگری دریافت نموده و مجدداً بطور تمام وقت یا نیمه وقت با اشخاص دیگر همکاری و حقوق دریافت می نمایند ابهاماتی مطرح می باشد، بدینوسیله مقرر می دارد:

۱- وجوه پرداختی به افراد بازنشسته که از سازمانهای مختلف حقوق بازنشستگی دریافت می نمایند و مجدداً بطور تمام وقت یا نیمه وقت به عنوان حقوق بگیر با مراکز دیگر همکاری می نمایند، با عنایت به ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن همانند سایر حقوق بگیران بدون توجه به وضعیت بازنشستگی آنان پس از کسر معافیت مقرر در ماده ۸۴ اصلاحی قانون مزبور (مشروط به عدم استفاده از معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون فوق به دلیل داشتن درآمد حقوق از محل دیگر) مشمول مالیات بر درآمد حقوق بوده و مالیات آن می بایست وفق مقررات ماده ۸۵ قانون یاد شده محاسبه، کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریزگردد.

«...»

دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

۱- ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم منحصر به مالیات حقوق بوده است و تسری شمول آن به سایر دریافتی های بازنشستگان آنچنان که در بند اول بخشنامه مورد شکایت آمده است مغایر با این ماده می باشد.

از سوی دیگر، بند اول بخشنامه مورد شکایت، از جهت تعیین درآمد مشمول مالیات نسبت به "وجوه پرداختی به افراد بازنشسته که از سازمانهای مختلف حقوق بازنشستگی دریافت می نمایند و مجدداً بطور تمام وقت یا نیمه وقت به عنوان حقوق بگیر با مراکز دیگر همکاری می نمایند" در تطابق با مصادیق تبصره ۱ ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم می باشد و این تبصره مبنای محاسبه مالیات پیش گفته محسوب می گردد در حالی که محاسبه مالیات چنین درآمد هایی براساس ماده ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات های مستقیم، مذکور در بند اول بخشنامه مورد شکایت، مغایر با قانون می باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۱۹۵/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۰۳ اعلام نموده است:

۱- از حکم صریح بند ۵ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم در خصوص معافیت مالیاتی «حقوق بازنشستگی» و این مطلب که در صورت اشتغال به کار (تمام وقت یا نیمه وقت) مجدد بازنشستگان به عنوان حقوق بگیر، «درآمد حقوق حاصله ناشی از بکارگیری مجدد» آن ها موضوعاً با «حقوق بازنشستگی» متفاوت می باشد؛ چنین استنتاج می شود که این گونه از درآمدها مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد حقوق محسوب و اعمال معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مزبور بر درآمدهای مذکور (در صورت احراز شرایط) دقیقاً منطبق بر ضوابط قانونی می باشد و بر خلاف ادعای

مطروحه شاکی در دادخواست، درآمدهای موصوف بازنشستگان ناشی از به کارگیری مجدد ایشان، مصداق سایر دریافتی های بازنشستگان نبوده است و درآمد حقوق محسوب می گردد.

بند ۱ بخشنامه مورد شکایت در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور وفق ضوابط مقرر در مواد (۸۲)، (۸۴)، (۸۶) و بند ۵ ماده (۹۱) «قانون مالیات های مستقیم» تنظیم و اعلام گردیده است و این مقررات گذاری به منظور تبیین احکام قانون مالیات های مستقیم» در ارتباط با درآمد حقوق حاصله از به کارگیری مجدد بازنشستگان، در حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

نظریه تهیه کننده گزارش: نظر به آنکه «وجوه پرداختی به افراد بازنشسته که از سازمانهای مختلف حقوق بازنشستگی دریافت می نمایند و مجدداً بطور تمام وقت یا نیمه وقت به عنوان حقوق بگیر با مراکز دیگر همکاری می نمایند»، مذکور در بند اول بخشنامه مورد شکایت، از مصادیق درآمد مذکور در ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم، می باشد لذا محاسبه مالیات براساس مفاد مواد ۸۳، ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات های مستقیم مطابق قانون به نظر می رسد و از این رو بخشنامه مورد شکایت موافق قانون و قابل ابطال نمی باشد. تهیه کننده گزارش: دکتر زین العابدین تقوی

#### رای هیأت تخصصی

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۸۲) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با اصلاحات بعدی «درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیرنقد تحصیل می کند مشمول مالیات بر درآمد حقوق است.» نظر به این که «وجوه پرداختی به افراد بازنشسته که از سازمان های مختلف حقوق بازنشستگی دریافت می نمایند و مجدداً به طور تمام وقت یا نیمه وقت به عنوان حقوق بگیر با مراکز دیگر همکاری می نمایند» مندرج در بند (۱) بخشنامه شماره ۳۳۲۵/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۱۵ معاونت مالیات های مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور، از مصادیق «درآمد حقوق» مذکور در ماده (۸۲) قانون مالیات

های مستقیم بوده بر این مبنا شمول مالیات و محاسبه آن براساس احکام مواد ۸۲، ۸۳، ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات های مستقیم مطابق موازین قانونی است بنابراین مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی - رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری