



رای شماره ۱۳۸۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت "مستمر" از بند ۲ آیین‌نامه اجرایی مقررات بند (ه) جزء ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۸۱ توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی، ابلاغ شده به شماره ۲۱۱،۴۲۹۸،۱۳۸۰ مورخ ۱۳۸۱/۰۷/۰۷)

شماره پرونده: ه.ع. ۰۰۰۲۵۴۸ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۸۷ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۲/۱۴

\* شاکی: آقای بهمن زبردست

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت "مستمر" از بند ۲ آیین‌نامه اجرایی مقررات بند (ه) جزء ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۸۱ توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی، ابلاغ شده به شماره ۲۱۱،۴۲۹۸،۱۳۸۰ مورخ ۱۳۸۱/۰۷/۰۷.

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال عبارت "مستمر" از بند ۲ آیین‌نامه اجرایی مقررات بند (ه) جزء ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۸۱ توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی، ابلاغ شده به شماره ۲۱۱،۴۲۹۸،۱۳۸۰ مورخ ۱۳۸۱/۰۷/۰۷ تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

آیین نامه اجرایی مقررات بند (ه) جزء ۲ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۱:

بند ۲. سه درصد (۳٪) حقوق پرداختی (حقوق اصلی و مزایای مستقیم) سالانه بابت پس انداز کارکنان براساس فهرست حقوق و مزایای ماهیانه کارکنان.

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

طبق بند (ه) جزء ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم "تا میزان ۳ درصد حقوق پرداختی سالانه بابت پس انداز کارکنان براساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد" جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود. مقنن در اینجا از عبارت مطلق و بدون قید و شرط "حقوق پرداختی سالانه" استفاده کرده. همچنین طبق ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم، "درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون." یعنی در محاسبه مالیات حقوق، هیچ تفاوتی میان مزایای مستمر و غیرمستمر وجود ندارد و هر دو، بخشی از حقوق محسوب می‌شوند و همچنین در بند (ه) جزء ۲ ماده ۱۴۸ نیز، استثنایی در خصوص مزایای غیرمستمر ذکر نشده است. با این همه، بند ۲ آیین‌نامه مورد اعتراض، شرط اضافه مستمر بودن مزایا را نیز به شرایط مذکور در بند (ه) جزء ۲ ماده ۱۴۸ افزوده و مقرر نموده، "سه درصد (۳٪) حقوق پرداختی (حقوق اصلی و مزایای مستمر) سالانه بابت پس انداز

کارکنان براساس فهرست حقوق و مزایای ماهیانه کارکنان. " در واقع با این شرط اضافی که مبنا و مستند قانونی‌ای هم ندارد، اگر مودی بخواهد علاوه بر سه درصد حقوق یا مزد اصلی، سه درصد اضافه‌کاری کارکنانش را هم، بارعایت مقررات قانونی، به حساب پس‌انداز کارکنان منظور کند، واریز این سه درصد اضافه‌کاری کارکنان به حساب پس‌انداز کارکنان، جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی وی محسوب نخواهد شد. لذا این حکم مغایر با بند (ه) جزء ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم بوده و خروج از حدود اختیارات می باشد، زیرا اختیار داده شده به وزیر امور اقتصادی و دارایی، برای تدوین آیین‌نامه بند (ه) جزء ۲ ماده ۱۴۸، اساساً در چهارچوب همین بند بوده، نه اختیار جهت افزودن شرط دیگری مانند مستثنی کردن مزایای غیرمستمر، پس افزودن چنین استثنایی، مصداق تضییق حدود و ثغور قانون است، در نتیجه درخواست ابطال عبارت "مستمر" را از بند ۲ آیین‌نامه مورد اعتراض دارم.

\*خلاصه مدافعات طرف شکایت:

تا لحظه تنظیم گزارش (۱۴۰۰/۱۱/۹) پاسخی از طرف شکایت واصل نگردیده است.

#### رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

مفاد شکایت شاکی ابطال قید " مستمر " از بند ۲ آیین نامه اجرایی مقررات بند ( ه ) جز ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۱ در قالب بخشنامه شماره ۲۱۱،۴۲۹۸،۱۳۸۰ مورخه ۱۳۸۱/۷/۷ می باشد و از آنجایی که مقرره مورد شکایت در راستای بند هـ جز ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم که مقرر می دارد " وجوه پرداختی به سازمان تأمین اجتماعی طبق مقررات مربوط و همچنین تا میزان سه درصد ( ۳ % ) حقوق پرداختی سالانه بابت پس انداز کارکنان بر اساس آیین نامه ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی به تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی می رسد " بوده و این بخش از هزینه های قابل قبول مالیاتی ، موضوعی متفاوت از پرداخت حقوق می باشد که به شرح جز الف و ب بند ۲ ماده ۱۴۸ همه آن هم از مستمر و غیرمستمر ، در محاسبه مالیات به عنوان هزینه قابل قبول محسوب می شود و صرفاً ناظر به وجوهی است که در محاسبه بازنشستگی در قالب پرداخت به صندوق های دارای آثار می باشد. و از طرفی تردیدی وجود ندارد که وجوه مستمر در این گونه محاسبات ( بازنشستگی ) لحاظ می شود ، فلذا حذف عبارت مستمر از مصوبه مورد شکایت که مورد تقاضای شاکی می باشد ، موجب تضییع بیشتر حقوق مؤدیان می شود به عبارت دیگر در نهایت اعتراض شاکی به عدم ذکر کلمه " غیرمستمر " می باشد در این نامه می باشد و الا ذکر عبارت " مستمر " ضرورت دارد ، بنابراین مجموعاً عبارت مذکور در مصوبه مورد شکایت که کلمه " مستمر " می باشد در حدود مقررات و قوانین استخدام شده است و ابطال آن بر خلاف قوانین و مقررات بوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری

