



رای شماره ۲۰۷۲ الی ۲۰۷۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (نامه شماره ۱۱۰/۱۹۳۲ د مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۷ رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی (ره) که در مقام تفسیر رای شماره ۱۲۰۷ - ۱۴۰۰/۱۰/۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری پاداش ماهیانه یا پاداش تولید را علی الاطلاق در شمار موارد غیر معاف و مشمول مالیات حقوق قرار داده است، ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۲ الی
۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۵

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۹/۲۲

شماره پرونده: ۱۰۱۰۶۵ - ۱۰۰۵۲۴ - ۱۰۰۵۲۳ - ۱۰۰۵۲۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان ابراهیم منصوری اصل، احمد سلیتی، عبدالساده غبیشاوی، محمد سیدانی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۴۰۱/۰۹/۲۷-د/۱۱۰/۱۹۳۲ رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی(ره)

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه با مفاد واحد ابطال نامه شماره ۱۴۰۱/۰۹/۲۷-د/۱۱۰/۱۹۳۲ رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی را خواستار شده اند و در مقام تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

" رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی(ره) به موجب نامه شماره ۱۴۰۱/۰۹/۲۷-د/۱۱۰/۱۹۳۲ برخلاف آرای صادره دیوان عدالت اداری و تفسیر ناصحیح از دادنامه شماره ۱۴۰۰/۱۰/۱۵-۱۴۰۰/۰۹/۲۷-۱۴۰۰/۱۰/۱۵ هیأت تخصصی مالیاتی، پرداخت پاداش ماهیانه یا پاداش تولید را مشمول کسر مالیاتی قلمداد نموده است. لذا جهت جلوگیری از تضییع حق کارگران شاغل در منطقه ویژه اقتصادی بندر امام خمینی(ره) ابطال مقرره مورد شکایت را به دلایل ذیل خواستارم:

اولاً، مطابق با نص صریح تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار، پاداش افزایش تولید و سود سالانه از مصادیق بارز مزایای رفاهی است. آنجا که قانونگذار در مقام بین مصادیق مزایای رفاهی مقرر داشته که «مزایای رفاهی و انگیزه ای از قبیل کمک هزینه مسکن، خواربار و کمک عائله مندی، پاداش افزایش تولید و سود سالانه [جزء مزد ثابت و مزد مبنا محسوب نمی شود]»، لذا قطعاً پاداش نیز داخل در مصادیق مزایای رفاهی معاف از مالیات و خارج از شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم است.

ثانیاً، مطابق با رای شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹-۶۰۱ دیوان عدالت اداری، مزایای رفاهی صراحتاً مشمول معافیت مالیاتی هستند. رای شماره ۷۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع اصلاح رای شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹-۶۰۱ در این رای چنین آمده «بر مبنای مواد ۳، ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم اطلاق شخص حقیقی در خدمت شخص حقوقی دیگر اعم از حقیقی و حقوقی شامل کلیه کارکنان اعم از کارکنان بخش دولتی و غیردولتی (عمومی غیردولتی و خصوصی) بوده، بنابراین قید کارکنان دولت در سطر چهارم رای شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹-۶۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبتنی بر سهو قلم بوده و عبارت کارکنان دولت به حقوق بگیران اصلاح می شود.»

ثالثاً؛ در دادنامه شماره ۱۹۵۶-۱۹۵۷ مورخ ۱۴۰۰/۱/۱۶ [۱۳۹۹/۱۲/۱۹] چنین آمده «بر اساس دادنامه شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹-۶۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و اصلاحی آن به شماره ۱۳۹۸/۱/۲۷-۷۳ اعلام شده است که نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای 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 (۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵ مجوز پرداخت دارد، مزایای مربوط به مشاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نیست، بنابراین وجوه پرداختی به حقوق بگیران (موضوع رای اصلاحی) تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده و نظریه شماره ۲۵۶/۲۰۱۰۰-۱۰۰۶-۱۳۸۹ دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب است.»

رابعاً؛ معاونت روابط کار وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی صراحتاً در نامه های شماره ۷۱۲۹۰-۱۴۰۰/۴/۲۳ و نامه شماره ۱۴۶۹۴-۱۴۰۰/۶/۷ خطاب به معاونت امور مجلس، حقوقی استان های وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی و خطاب به سازمان امور مالیاتی چنین ذکر شده است: «کمک هزینه های عائله مندی، مسکن، خواربار، بن کارگری، ایاب و ذهاب، مزایای غیر نقدی، پاداش افزایش تولید، سود سالانه، کمک هزینه مهد کودک و نظایر آنها که به لحاظ ماهیتی برای ارتقای رفاه و انگیزش کارگران در وجه ایشان پرداخت می شود در زمره مزایای مربوط به شغل نیستند و به موجب دادنامه های مذکور از دایره تعریف حقوق و مزایای مربوط به شغل موضوع ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج و کسر مالیات از آنها فاقد مستند و توجیه قانونی است.»

خامساً؛ در نامه شماره ۱۱۹۹۲۶/۴۶۶۱۱-۱۴۰۰/۱۰/۵ معاونت حقوقی ریاست جمهوری به رئیس سازمان امور مالیاتی، رئیس اتاق ایران و دبیر کمیته حمایت از کسب و کار نیز درج شده است. آنجا که آمده «در خصوص شمول مالیات بر درآمد حقوق نسبت به پاداش افزایش تولید و سود سالانه اعلام می گردد... پاداش افزایش تولید سود سالانه، موضوع تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار که طبق ماده ۴۷ همان قانون به منظور ایجاد انگیزه برای تولید بیشتر و کیفیت بهتر و تقلیل ضایعات و افزایش علاقه مندی و بالابردن سطح درآمد کارگران، مطابق آیین نامه مصوب وزارت کار و رفاه اجتماعی پرداخت می گردد، از شمول مالیات بر درآمد حقوق خارج است.» "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" مدیر عامل محترم شرکت پتروسامان آوران رازی

بازگشت به نامه شماره ۲۲۸۲-PSAR-۱۴۰۱/۱

در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات حقوق به پرداخت پاداش ماهیانه یا پاداش تولید به اطلاع می رساند به استناد بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۸-د/۲۳۰/۲۲۰ معاونت درآمدهای مالیاتی در خصوص مصادیق ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب سال ۱۳۸۴ و با عنایت به رای ۱۴۰۰/۱۰/۱۵-۱۴۰۰/۹۷/۹۰۶۰۱۱۲۰۷ دیوان عدالت اداری وجوهی که بابت کمک هزینه های رفاهی از قبیل کمک هزینه های مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون صدرالذکر به حقوق بگیران در حد متعارف و مطابق قانون و مقررات ذیربط و متکی به اسناد و مدارک پرداخت میشود از شمول حکم مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج می شود.

بدیهی است مفاد رای مذکور صرفاً ناظر به کمک های رفاهی مطروحه بوده و قابل تسری به سایر حقوق و مزایای پرداختی یا تخصیصی اعم از نقد و غیرنقدی از جمله پاداش ماهیانه یا پاداش تولید نخواهد بود. - رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی (ره) "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۹۲۴۱-س/۱۴۰۱/۵۰۴ اعلام کرده است که:

" ۱- نامه مورد شکایت در شمول آیین نامه ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و ... احصاء شده در بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تلقی نمی شود تا قابلیت رسیدگی در هیأت تخصصی و یا حسب مورد در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را داشته باشد.

۲- بر اساس مفاد آرای شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹-۶۰۱ و شماره ۱۳۹۸/۸/۲۷-۷۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: «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 ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵ مجوز پرداخت دارد، مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایا مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به حقوق بگیران، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۳۰ قانون مارالذکر موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده...» به موجب بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۸/۱۴-۲۰۰/۹۹/۵۸ رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۱۳۹۸/۸/۲۷-۷۳ به این شرح اطلاع رسانی شده است: « بنابراین وجوهی که بابت مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵ و یا بر اساس مقررات استخدامی مربوطه در حدود قانون یا متعارف به کلیه کارکنان پرداخت می شود با ارائه اسناد و مدارک از شمول حکم مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج می باشد.» همان گونه که ملاحظه می گردد، بر اساس بخشنامه مذکور مصادیق مزایای مربوط به شاغل، مطابق مفاد مقررات دادنامه های صدرالذکر احصاء گردیده است. خاطر نشان می گردد مصادیق ماده ۴۰ قانون مزبور که تعیین کننده دامنه پرداخت های غیر مشمول موضوع دادنامه های یاد شده می باشد و به صورت سالانه تحت عنوان «کمک رفاهی کارکنان دولت» در فصل ششم از بخش چهارم طبقه بندی اقتصادی هزینه های دستگاه های

اجرائی پیش بینی می گردد، شامل انواع کمک هزینه های رفاهی بوده و مواردی همچون پاداش افزایش تولید و ... برای کارکنان دولت نیز تحت عنوان کمک هزینه های رفاهی پیش بینی نشده است. بدیهی است با توجه به اینکه مزایای مربوط به شاغل در ارتباط با بخش غیر دولتی نیز ملهم از مفاد ماده ۴۰ یاد شده می باشد، مصادیق آن نیز نمی تواند بیش از مصادیق اعلامی در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت باشد.

۳- دادنامه شماره ۱۴۰۰/۱۰/۱۵-۱۱۲۰۷ هیأت تخصصی مالیاتی- بانکی دیوان مذکور، متضمن رای مبنی بر عدم مغایرت مفاد بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۸/۱۴-۲۰۰/۹۹/۵۸ با قانون صادر شده که فارغ از موضوع مورد رای در متن آن کمک هزینه های رفاهی به عنوان مصادیق دادنامه شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹-۶۰۱ و شماره ۱۳۹۸/۸/۲۷-۷۳ عنوان گردیده است. بر این اساس در بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۱۱/۲۳-۲۰۰/۱۴۰۰/۷۷ ضمن ارسال دادنامه مورد اشاره جهت بهره برداری با توجه به مفاد رای دادنامه یاد شده اعلام گردید: «رای مذکور صرفاً ناظر به کمک هزینه های رفاهی بوده و قابل تسری به سایر حقوق و مزایای پرداختی یا تخصیصی اعم از نقدی و غیرنقدی (مستمر و غیرمستمر) نخواهد بود». لازم به ذکر است اخیراً درخواست ابطال پاراگراف آخر بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۱۱/۲۳-۲۰۰/۱۰۰/۷۷ نیز به دیوان عدالت اداری ارائه شد که هیأت تخصصی مالیاتی-بانکی آن دیوان طی دادنامه شماره ۱۴۰۱/۳/۲۹-۱۰۱۷۱ عبارت «مفاد رای مذکور صرفاً ناظر به کمک هزینه های رفاهی به شرح فوق (مهد کودک، هزینه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ...) بوده و قابل تسری به سایر موارد نمی باشد» را در راستای قوانین و مقررات حاکم و رویه جاری و معمول هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دانسته و نسبت به رد شکایت شاکی اقدام نموده است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۹/۲۲ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

براساس بند (ب) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور: «کلیه پرداخت های مشابه حقوق و دستمزد مانند حق التدریس، حق الزحمه، ساعتی، حق نظارت و پاداش شوراهای حل اختلاف، هزینه اجتنابناپذیر محسوب می شود و مشمول مفاد جزء (۵) بند (الف) این تبصره است و باید به صورت ماهانه پرداخت شود» و حکم مقرر در این بند ناظر به مواردی است که برمبنای قانون مالیات های مستقیم مشمول معافیت مالیات حقوق قرار نگرفته و یا تعریف حقوق بر آنها صدق نکند و در حکم کارگزینی نیز آمده باشند و مفاد رای شماره ۱۴۰۱/۸/۲۳-۱۴۰۱/۰۹۹۷/۰۹۰۶/۰۱۰۶۰۶ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری نیز مؤید همین امر است و بر همین اساس و با توجه به اینکه در ذیل نامه شماره ۱۱۰/۱۹۳۲/د مورخ ۱۴۰۱/۸/۲۷ رئیس امور مالیاتی بندر امام خمینی (ره) برخلاف مفاد آرای متعدد صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹، شماره ۱۹۵۶-۱۹۵۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۹ و شماره ۱۱۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۶/۲۹ و در مقام تفسیر رای شماره ۱۲۰۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۵ این هیأت پاداش ماهیانه یا پاداش تولید علی الاطلاق و بدون توجه به اینکه در زمره هزینه های رفاهی و انگیزشی و در حدود متعارف است یا خیر در شمار موارد غیرمعاف و مشمول مالیات حقوق قرار گرفته، لذا نامه مذکور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود./

رئيس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری