



رای شماره ۲۶۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (نامه شماره ۲۳۲۱۰۰۴۱ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۵ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن اعلام شده است که «سایر پرداختی ها به کارکنان از جمله بن کالا یا بن کارگری، پرداخت مبالغ نقدی در مناسبت های مختلف، حق لباس و ... مشمول مالیات بر درآمد حقوقی است» ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۱۱/۱۸

شماره پرونده: ۰۱۰۱۷۱۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای عظیم برگ گل

موضوع شکایت و خواسته : ابطال قسمتی از نامه شماره ۲۳۲۱۰۰۴۱ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۵ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار : شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۲۳۲۱۰۰۴۱ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۵ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" با عنایت به نامه مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۵ در خصوص اعلام ارقام معافیت و غیرمعافیت حقوق کارکنان ایراداتی وارد است که برای کارفرمایان و حسابداران مشکل ساز شده و نیز موجب تضییع حقوق کارگران می شود و در ضمن این نامه مغایر با ابلاغیه های قبلی مدیران امور مالیاتی سایر استان ها طی یک سال اخیر می باشد.

با توجه به ذکر همین نامه مبنی بر اینکه مقررات جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مانع از اعمال موارد عدم شمول مالیات که بر اساس مقررات دیگری پیش بینی شده نخواهد بود و با عنایت به ماده ۸۳ قانون

مالیات های مستقیم و همچنین تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار درآمد مشمول مالیات عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای رفاهی و انگیزه ای از قبیل کمک هزینه مسکن. بن کالا یا خواربار و کمک هزینه عائله مندی یا حق اولاد جزء مزد ثابت و مزد اصلی محسوب نمی شود در ضمن مبلغی که به عنوان حق لباس بعضاً به صورت نقدی به کارگران پرداخت می شود صرف خرید لباس کار این عزیزان می شود و جزء حقوق یا مزد اصلی محسوب نمی شود ضمن اینکه در نامه شماره ۱۱۹۹۲۶/۴۶۶۱۱ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۵ معاونت حقوقی رئیس جمهور طی جلسه ای که با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی و وزارت تعاون کار و رفاه اجتماعی و کارشناسان ذیربط انجام شد به تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار اشاره شده و مزایای فوق جزء مزد ثابت و مبنا محسوب نمی شود و معافیت آنها اعلام شد. لذا از دیوان عدالت اداری تقاضا می شود جهت جلوگیری از تضییع حقوق کارگران به اختلاف نظرها پایان داده و اقدام مقتضی را انجام دهید."

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

" ذیحساب محترم و مدیر کل امور مالی معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری

بازگشت به نامه شماره ۱۱/۸۴۷۹۴ مورخ ۱۴۰۱/۴/۱۴ در خصوص موضوعات مطرح شده، موارد ذیل را به آگاهی می رساند:

.....

با توجه به مراتب فوق سایر پرداختی ها به کارکنان از جمله بن کالا یا بن کارگری، پرداخت مبالغ نقدی در مناسبت های مختلف، حق لباس و ... از مصادیق عدم شمول مالیات، موضوع بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ نبوده و مشمول مالیات بر درآمد حقوق است.

..... - مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب نامه شماره ۱۴۹۰۸ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۹، لایحه دفاعیه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۴۲۸۶۸ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۶ را ارسال کرده است؛ مشروح دفاعیات به قرار زیر است:

" مطابق ماده ۸۳ «قانون مالیات های 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 غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون». ماده ۸۴ قانون مزبور نیز مقرر می دارد: «میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می شود.»

بر اساس مفاد دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مقرر شد، نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ «قانون مالیات های مستقیم» در ماده ۸۳ قانون مزبور به عنوان مزایای مربوط به شغل احصا شده است و خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» مصوب ۱۳۸۴/۴/۱۵ مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مزبور نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون یاد شده، موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ «قانون مالیات های مستقیم» خارج است. متعاقباً هیأت مذکور در دادنامه شماره ۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۱/۲۷ مقرر نمود، بر مبنای مواد ۸۲ و ۸۳ «قانون مالیات های مستقیم»،

اطلاق شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر اعم از حقیقی یا حقوقی شامل کلیه کارکنان اعم از کارکنان بخش دولتی و غیر دولتی (عمومی غیردولتی) و خصوصی بوده، بنابراین قید «کارکنان دولت» در سطر چهارم رای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبتنی بر سهم قلم بوده و عبارت «کارکنان دولت» به «حقوق بگیران» اصلاح می شود.

اجرای آرای مذکور نیازمند تعیین مصادیق کمک هزینه های یاد شده و میزان قابل پرداخت هر یک از این مصادیق به کارکنان (اعم از کارکنان دولت و کارکنان بخش غیر دولتی) بود که مصادیق آن برای کارکنان دولت در اجرای ماده ۴۰ «قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵ و مقررات مرتبط از جمله کمک های رفاهی کارکنان دولت که به صورت سالانه در فصل قانون پنجساله برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران اعتبارات هزینه ای دستگاه های اجرایی پیش بینی می شود، تعیین می گردد. لیکن در خصوص کارکنان بخش غیردولتی، در قانون کار هیچ گونه تعریفی از حق شاغل یا مزایای مربوط به شاغل ارائه نشده و مطابق ماده ۳۴ «قانون کار»، دریافت های قانونی کارگران تحت عنوان حق السعی معرفی شده است.

برای رفع ابهام ایجاد شده موصوف، با مراجع ذی صلاح مکاتباتی انجام شد که نهایتاً بر اساس قسمت اخیر نامه شماره ۴۶۶۱۱/۱۹۹۲۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۵ سرپرست وقت معاونت هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی معاونت حقوقی ریاست جمهوری که پیشنهاد نموده است، در راستای بند ۹ سیاست های کلی نظام قانونگذاری مصوب ۱۳۹۸/۷/۲ مقام معظم رهبری و تأکید بر لزوم شفافیت و عدم ابهام و نیز استحکام در ادبیات و اصطلاحات حقوقی، وزارت امور اقتصادی و دارایی در مقام تهیه پیش نویس لایحه اصلاح قانون مالیات های مستقیم، ابهام ناشی از تفکیک مزایای شغل از شاغل را برطرف نماید، لذا سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به ارائه متن پیشنهادی در راستای رفع ابهام مورد اشاره اقدام نمود. قانونگذار نیز با توجه به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، مراتب را به شرح فعلی جزء ۵ بند (الف) تبصره (۱۲) «قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور»، تصویب نموده است.

به موجب جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ «قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور»، سقف معافیت مالیاتی سالانه موضوع ماده ۸۴ «قانون مالیات های مستقیم» و نرخ های 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، در سال ۱۴۰۱ تعیین شده است و وفق مقررات مندرج در جزء فوق الذکر از قانون یاد شده و به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر گردید، درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق العاده مدیریت و فوق العاده مستمر و غیر مستمر و سایر پرداختی ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال پس از کسر معافیت های مقرر در «قانون مالیات های مستقیم» و سایر قوانین و همچنین موارد عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ «قانون مالیات های مستقیم» شامل کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه مشمول مالیات می باشند. نامه موضوع شکایت نیز دقیقاً به موجب احکام مندرج در قوانین و مقررات فوق الذکر صادر شده است.

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۱/۰۹۹۷/۰۹۰۶/۰۱۰۷۶۵ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۵ نامه شماره ۲۳۲/۱۰۰۴۱ ص مورخ ۱۴۰۱/۵/۱۵ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به استثنای پاراگراف ماقبل آخر آن را قابل ابطال تشخیص نداد و به رد

شکایت رای صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

«رسیدگی به تقاضای ابطال پاراگراف ماقبل آخر نامه فوق الذکر در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۸ 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 آرای متعدد صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ و شماره ۱۱۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۶/۲۹ این هیأت و همچنین رای شماره ۲۰۷۲ مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۲ که در راستای قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور صادر شده، وجوه پرداختی به حقوق بگیران تحت عناوین مهد کودک، ایاب و ذهاب، غذا، بن کالا و... مشمول معافیت قانونی مربوط به مالیات حقوق بوده و مشمول مالیات مزبور نیست، ولی در پاراگراف ماقبل آخر بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۰۰۴۱ ص مورخ ۱۴۰۱/۵/۱۵ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، بدون توجه به رویه حاکم در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، به صورت نامحدود و با قید (... ) این قبیل پرداختی ها مشمول مالیات حقوق قرار گرفته‌اند و بر همین اساس پاراگراف مزبور با مواد ۸۲، ۸۳ و ۹۱ قانون مالیات های مستقیم و نیز آرای صدرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود. /

### حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری