



رای شماره ۶۰۶ الی ۶۱۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده ۹۲ قانون دیوان نسبت به ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و ابطال پاراگراف چهارم بخشنامه شماره ۲۳۲/۵۲۹۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۳ مدیرکل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره پرونده: ه.ع. ۰۱۰۱۵۵۳، ۰۱۰۱۵۵۴، ۰۱۰۱۵۵۵، ۰۱۰۱۵۵۶، ۰۱۰۱۶۰۲ و ۰۱۰۱۶۰۳

شماره دادنامه: ۶۱۱-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۶۰۶ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۸/۲۳

\* شاکی: آقایان جواد زمانی، علی کتابی، محمد شریفی سلطانی، احسان نورانی، علی افضلی و سیداحسان حسینی

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده ۹۲ قانون دیوان نسبت به ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و ابطال پاراگراف چهارم بخشنامه شماره ۲۳۲/۵۲۹۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۳ مدیرکل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی کشور

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته اعمال ماده ۹۲ قانون دیوان نسبت به ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و ابطال پاراگراف چهارم بخشنامه شماره ۲۳۲/۵۲۹۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۳ مدیرکل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

۱- با توجه به جزء (۵) بند (الف) و بند (ب) تبصره (۱۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور در آمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق العاده مدیریت و فوق العاده مستمر و غیر مستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین و همچنین موارد عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم شامل کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه به نرخ‌های زیر مشمول مالیات می باشد:

– تا مبلغ ششصد و هفتاد و دو میلیون (۶۷۲,۰۰۰,۰۰۰) ریال، معاف از مالیات (معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون) – نسبت به مازاد ششصد و هفتاد و دو میلیون (۶۷۲,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا یک میلیارد و هشتصد میلیون (۱,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، ده درصد (۱۰٪)

- نسبت به مازاد یک میلیارد و هشتصد میلیون (۱,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا سه میلیارد (۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، پانزده درصد (۱۵%)

- نسبت به مازاد سه میلیارد (۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا چهارمیلیارد و دویست میلیون (۴,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، بیست درصد (۲۰%)

- نسبت به مازاد چهار میلیارد و دویست میلیون (۴,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال به بالا، سی درصد (۳۰%)

\*پاراگراف چهارم بخشنامه شماره ۲۳۲۵۲۹۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۳ مدیرکل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی کشور

بر اساس مفاد بند (۱) بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ این سازمان: با توجه به جزء ۵ بند الف تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، 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 مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه مشمول مالیات می باشند.

\*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

طبق 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 چنانکه پیداست حقوق و مزایای مربوط به شغل مشمول مالیات بر درآمد حقوق قرار میگیرد. در دادنامه ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۲/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با ابتناء بر ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۸۴ خدمات و تسهیلات رفاهی و بالمال وجوه پرداختی به " کارکنان دولت " تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و .... را مزایای مربوط به شاغل و خارج از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم دانسته است . سازمان امور مالیاتی در مقام تمکین از رای دادنامه ۶۰۱ دیوان بخشنامه شماره ۲۱۰/۴۵۲۹۰ مورخ ۱۳۹۰/۲/۲۷ ناظر بر معافیت وجوه پرداختی تحت عناوین مهد کودک ، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... را صادر می نماید و آن را قابل تسری به بخش غیردولتی نمی کنند. مجدداً با طرح شکایت در دادنامه رای اصلاحی ۷۳ مورخ ۹۸/۱/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر اصلاح عبارت کارکنان دولت به وقوع بگیران، بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۸۰ مورخ ۱۳۹۸/۸/۲۷ سازمان امور مالیاتی معافیت های مربوط به مزایای شاغل را به کلیه حقوق بگیران ( بخش دولتی و بخش خصوصی ) تسری می دهد با این عبارت که " وجوهی که بابت مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا در اجرای ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و یا بر اساس مقررات استخدامی موسسه در حدود متعارف و با ارائه اسناد و مدارک به کلیه کارکنان پرداخت می شود از شمول حکم مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده و مشمول مالیات نمی باشد. در بخشنامه به دلیل حذف عبارت و .. که بیانگر تمثیلی بودن عناوین است برا رای دادنامه ۱۹۵۶ و ۱۹۵۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از تاریخ تصویب ابطال می شود و سازمان امور مالیاتی بخشنامه ۲۰۰/۹۹/۵۸ مورخ ۹۹/۸/۱۴ را صادر می نماید. رئیس کل امور مالیاتی طی مکاتباتی از جمله نامه ۲۰۰/۱۸۱۸۲ ص مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۲۴ و ۲۰۰/۵۲۹۰ ص مورخ ۱۴۰۰/۵/۲۰ از معاون امور مجلس حقوقی و استان ها وزارت تعاون کار و رفاه اجتماعی به منظور تضمین برداشت دقیقی از مزایای رفاهی ( وجوه پرداختی به کارکنان دولت و کارگران ) انگیزه ای مشمولان قانون کار، توجه به مواد ۳۴، ۳۵، ۳۶ و ۳۷ قانون کار و دادنامه ۱۹۵۶ و ۱۹۵۷ دیوان عدالت اداری صورت گرفته است. معاون

امور مجلس، حقوقی و استان‌ها وزارت تعاون کار و رفاه اجتماعی در پاسخ سازمان امور مالیاتی کشور به نامه مورخ ۹۴۶۹۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۷ به صراحت و شفافیت اعلام می‌دارد مصادیق کمک هزینه های رفاهی و انگیزشی پرداختی به کارگران مشمول قانون کار شامل کمک هزینه عائله مندی، هزینه مسکن، خواربار، بن کارگری، ایاب و ذهاب مزایای غیر نقدی، پاداش افزایش تولید ( بهره وری ) سود سالانه و نظایر آنها به لحاظ ماهیتی برای ارتقاء رفاه و انگیزش کارگران در وجه ایشان پرداخت میشود در زمره مزایای مربوط به شغل نیستند. سازمان امور مالیاتی کشور نامه معاون امور مجلس، حقوقی و استان‌های وزارت تعاون کار و رفاه اجتماعی را مکفی ندانسته و مجدداً طی نامه ۲۰۰/۷۵۵۷ ص مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۲۴ در خصوص رفع ابهام از مصادیق مزایای رفاهی و انگیزشی مشمولین قانون کار و معافیت مالیاتی این مزایا و معافیت مالیاتی حق بیمه سهم حقوق بگیران از معاونت حقوقی ریاست جمهوری استعلام می‌گیرند که دبیر کمیته حمایت از کسب و کار طی نامه شماره ۱۰/۱۹۰۸۵ ص مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۱۷ جلسه ای به تاریخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۷ با حضور نمایندگان تام الاختیار سازمان امور مالیاتی، وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی، اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران و کارشناسان ذیربط تشکیل جلسه می‌گردد که نتایج آن در نامه شماره ۱۱۹۹۲۶/۴۶۶۱۱ مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۱۰ خطاب به رئیس سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به رفع ابهام مصادیق کمک هزینه های رفاهی و انگیزشی پرداختی به مشمولان قانون کار که مزایای شاغل بوده و در زمره مزایای مربوط به شغل نیستند. مصادیق مزایای رفاهی در قانون کار، تمثیلی بوده و به نحو حصری بیان نشده است، با وجود این اهم مصادیق مزایایی که مربوط به شغل نیستند مطابق قانون کار و دادنامه های ۶۰۱، ۷۳ و ۱۹۵۶ و ۱۹۵۷ هیأت عمومی دیوان عبارتند از کمک مسکن، کمک هزینه اقلام مصرفی خانوار، کمک عائله مندی، پاداش افزایش تولید و همچنین میزان سایر موارد نظیر کمک هزینه مهدکودک، ایاب و ذهاب و غیره، چنانچه مقرره خاصی راجع به میزان آن وجود نداشته باشد، در چارچوب قانون کار تابع توافق و عرف می باشد. با امعان نظر به جز ۵ بند الف قانون بودجه ۱۴۰۱ اشعار می دارد سقف معافیت مالیاتی سالیانه موضوع ماده ۸۴ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ در سال ۱۴۰۱ مبلغ ۶۷۲۰۰۰۰۰۰ ریال تعیین می شود و نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی 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 به شرح زیر می باشد. نظر به اینکه عبارت فوق صراحتاً به موضوع معافیت مالیاتی سالانه و نرخ مالیات بر درآمد اشاره دارد و از طرفی نرخ مالیات زمانی در محاسبه به کار می رود که درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت های قانونی از جمله موارد عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ و معافیت های ماده ۹۱ و ۱۳۷ و معافیت های عنوان شده در سایر قوانین از جمله ماده ۵۶ قانون جامع ایثارگران و ماده ۲۵ قانون حمایت حقوق معلولان محاسبه شده است مراتب در دو بخشنامه شماره ( ۱۴۰۱/۲۰۰/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ رئیس کل سازمان مالیاتی و ۵۲۹۰/۲۳۲ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۳ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی ) سازمان موارد عدم شمول ماده ۸۳ و ۸۲ و خلاف آرای ۶۰۱ و ۷۳ هیأت عمومی محدود نموده است. شایان ذکر است این محدودیت ها بعضاً ناقض برخی راهبردهای کلان کشور از جمله آمایش سرزمینی ( فوق العاده مناطق گرمسیری، محرومیت و مناطق دفاع مقدس و ... ) سیاستهای کلی جمعیت و خانواده ( فوق العاده اولاد، عائله مندی، بن خانوار، دوری از خانواده و ... ) سیاست های انگیزشی ( فوق العاده بهره وری، تولید و ... ) است.

لذا مستند به ماده ۵۱ قانون اساسی و ماده ۴۰ الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب مجلس شورای اسلامی و همچنین آرای متعدد هیأت عمومی و تخصصی ذکر شده و مستند به ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و به استناد اصل ۱۷۰ قانون اساسی و بند یک ماده ۱۹ و ۴۲ دیوان عدالت اداری خواستار ابطال مقرره یاد شده را نموده اند.

\* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

نامه موضوع شکایت ( نامه شماره ۵۲۹۰، ۲۳۲، ص مورخ ۱۴۰۱، ۳، ۲۳ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی ) صرفاً متضمن توضیحاتی در خصوص ابهامات مطرح شده در مورد معافیت اعتبارات رفاهی از مالیات بر درآمد حقوق می باشد و در آن نامه در مقام وضع مقررات و قواعد مستقل الزام آور بر نیامده، بلکه پاسخ به موارد مطروح در استعلام شماره ۵۶۴۲۹۱۷ مورخ ۱۴۰۱، ۳، ۸ دفتر نظارت بر اجرای بودجه وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده است و واجد اوصاف مربوط به مصوبات دولتی نمی باشد. لذا نامه موضوع شکایت از شمول ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری خروج موضوعی دارد و قابل طرح در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیست. به موجب 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 غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون، ماده ۸۴ قانون مزبور نیز مقرر می دارد که 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 ۸۹، ۱۲، ۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مقرر گردید: نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون 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 ( ۱۳۸۰، ۱۱، ۲۷ ) مصوب ۱۳۸۴، ۸، ۱۵ مجوز پرداخت دارد، مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم 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 مارالذکر، موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم خارج می باشد. متعاقباً هیأت عمومی طی دادنامه شماره ۷۳ مقرر نمود: بر مبنای مواد ۲، ۸۲ و ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم، اطلاق شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر اعم از حقیقی یا حقوقی شامل کلیه کارکنان اعم از کارکنان بخش دولتی و غیردولتی (عمومی غیر دولتی ) و خصوصی بوده، بنابراین قید « کارکنان دولت » در سطر چهارم رای شماره ۶۰۱ مورخ ۸۹، ۱۲، ۹ هیأت عمومی مبتنی بر سهو 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 و مقررات مرتبط از جمله کمکهای رفاهی کارکنان دولت که به صورت سالانه در فصل ششم اعتبارات هزینه ای دستگاه های اجرایی پیش بینی می گردد، تعیین نمی شود. لیکن در خصوص کارکنان بخش غیردولتی، در « قانون کار » هیچگونه تعریفی از حق شاغل یا مزایای مربوط به شاغل ارائه نشده و دریافتهای قانونی کارگران تحت عنوان حق السعی معرفی شده است. برای رفع ابهام ایجاد شده موصوف، مکاتباتی با مراجع ذیصلاح انجام شد که نهایتاً بر اساس قسمت اخیر نامه ۴۶۶۱۱، ۱۱۹۹۲۶ مورخ ۱۴۰۰، ۱۰، ۵ اسرپرست محترم وقت معاونت هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی معاونت حقوقی ریاست جمهوری پیشنهاد نموده است در راستای بند ۹ سیاست های کلی نظام قانونگذاری مصوب ۹۸، ۷، ۲ مقام معظم رهبری و تاکید 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 مالیاتهای مستقیم، ابهام ناشی از تفکیک مزایای شغل از شاغل را برطرف نماید، لذا سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به اصلاح متن پیشنهادی کمیسیون تلفیق بودجه مجلس شورای اسلامی در راستای رفع ابهام مورد اشاره اقدام نمود و قانونگذار نیز با توجه به پیشنهاد این سازمان، مراتب را به شرح جزء ۵ بند الف تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور تصریح نموده است.

به موجب جز ۵ بند الف تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، سقف معافیت مالیاتی سالانه موضوع ماده ۸۴ قانون مالیاتهای 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 غیر مستمر و سایر پرداختی ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال، در سال ۱۴۰۱ تعیین شده است.

همچنین با توجه به مقررات جزء یاد شده و بر اساس مفاد بند ۱ بخشنامه موضوع شکایت ( بخشنامه شماره ۲۰۰۱۴۰۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی )، درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی 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 ماده ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم شامل کمک هزینه مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه، مشمول مالیات می باشند که در پاراگراف چهارم نامه موضوع شکایت بدان اشاره شده است.

با توجه به مراتب فوق سایر پرداختی ها به کارکنان، از مصادیق عدم شمول مالیات موضوع بند ۱ بخشنامه فوق الذکر نبوده (به جز مواردی که وفق احکام قانونی پیش بینی شده توسط قانونگذار، دارای معافیت می باشند ) و مشمول مالیات بر درآمد حقوق است. البته ذکر این نکته ضروری است که مصادیق موارد عدم شمول که در بند ۱ بخشنامه مذکور به آن اشاره شده است دربرگیرنده اکثر مواردی است که سالانه تحت عنوان کمکهای رفاهی کارکنان دولت ( در اجرای مقررات ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۸۴/۸/۱۵ و مقررات مرتبط ) پرداخت می شود.

پرونده کلاسه ه-ع-۱۰۱۵۵۳ در جلسه مورخ ۱۴۰۱/۸/۸ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ، با حضور اعضاء مورد بررسی واقع گردید که با لحاظ نظریه اعضاء به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند انشاء رای می نماید :

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

با عنایت به اینکه سازمان امور مالیاتی در قالب بندهای سه گانه مصوبه مورد شکایت به شماره ۲۰۰۱۴۰۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ و نیز پاراگراف چهارم از بخشنامه شماره ۲۳۲۵۲۹۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۳ که موضوع شکایت آقایان جواد زمانی ، علی کتابی ، محمد شریفی سلطانی ، احسان نورانی، علی افضلی و سید احسان حسینی راجع به بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰۱۴۰۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و ابطال پاراگراف چهارم بخشنامه شماره ۲۳۲۵۲۹۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۳ احکام متعددی را بیان نموده است که ماحصل آنها چنین است که اولاً در راستای تبعیت از مفاد آرای سابق الصدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کماکان بدون احصاء موارد و صرفاً از باب تمثیل هر آنچه در قالب امور رفاهی و انگیزشی ، به کلیه کارکنان در حدود متعارف پرداخت می شود معاف یا غیر مشمول مالیات حقوق است. ثانیاً حکم مندرج در جزء ( ۵ ) بند ( الف ) و بند ( ب ) تبصره ( ۱۲ ) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ ، با نظر داشت حاکمیت قانون خاص یعنی قانون مالیات های مستقیم در مبحث مالیات حقوق اعم از تعریف حقوق و موارد شمول مالیات و موارد عدم شمول آن و نیز موارد معافیت مالیات حقوق به شرح مواد ۸۲ و ۸۳ و ۹۱ و سایر مقررات مربوطه است و از این جهت تداخلی بین قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و نیز قانون مالیات های مستقیم ، با لحاظ اینکه در مواد ۸۴ و ۸۵ از قانون مربوط صرفاً در محدوده خاصی ، اختیار قانونگذاری در حوزه حقوق را به مقنن داده است و اصل بر پیروی از احکام قانون اصلی و خاص ( قانون مالیات های مستقیم )

می باشد وجود ندارد ثالثاً احکام مربوط به نصاب ها و پلکان احتساب میزان معافیت مالیات حقوق بر اساس قانون بودجه نیز به شرحی که منطبق بر قانون مالیاتهای مستقیم و قانون بودجه سال ۱۴۰۱ است بیان شده است رابعاً به صراحت در بخشنامه های مورد شکایت موارد غیر معاف و موارد مشمول مواد ۸۲ و ۸۳ ق.م.م که تعریف حقوق بر آنها صادق می باشد را مشمول مالیات محسوب و قلمداد نموده است که این حکم نیز با مفاد قانون و کلیات سازگار می باشد و خدشه ای بر آن وارد نمی باشد خامساً آنچه در بندهای ۲ و ۳ بخشنامه شماره ۲۰۰۱۴۰۱/۱۳ آمده است بیان حکم مندرج در بند ۱۰ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم و تعیین سقف برای معافیت عیدی پایان سال از مالیات بوده و نیز بر اساس قانون بودجه سال ۱۴۰۱ نرخ های مشمول سایر پرداختی های به شرح بند ۳ بخشنامه بیان شده است سادساً النهایه آنچه در قانون بودجه آمده است سایر موارد مندرج در احکام کارگزینی به غیر از آنچه به موجب قوانین خاص و اصلی از جمله قانون مالیاتهای مستقیم، معاف یا غیر مشمول مالیات است، می باشد ، بنابراین احکام یاد شده در راستای بیان حکم قانون بوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۳ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری