



رای شماره ۶۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته):

ابطال بند ۲ و ۳ بخشنامه شماره ۱۳۱۴۰۱۰۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۲۸

شماره پرونده: ه.ع. ۰۱۰۰۴۷۸ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۶۱۳ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۸/۲۳

* شاکی: آقای نیما غیاثوند

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ و ۳ بخشنامه شماره ۱۳۱۴۰۱۰۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند ۱ و ۲ و ۳ بخشنامه شماره ۱۳۱۴۰۱۰۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

۲- با توجه به استثنای عیدی پایان سال از نرخ‌های مذکور در جزء (۵) بند (الف) تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، عیدی پایان سال پس از کسر معافیت‌های مقرر قانونی از جمله معافیت موضوع بند (۱۰) ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم، طبق مقررات قسمت اخیر ماده ۸۵ قانون اخیر الذکر مشمول مالیات می‌باشد.

۳- کلیه پرداخت‌های نقدی و غیر نقدی اعم از مستمر و غیر مستمر از جمله حق التدریس، حق الزحمه، ساعتی، حق نظارت و پاداش شوراها حل اختلاف که توسط پرداخت کننده غیر اصلی حقوق انجام می‌شود، پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین (به استثنای معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم) به نرخ‌های مقرر در جزء (۵) بند (الف) تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور مشمول مالیات می‌باشد.

* دلایل شاکی برای ابطال مقررہ مورد شکایت:

الف- در خصوص تعیین موارد عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم (و ...) که به معنای سایر مزایای رفاهی از جمله بن کالا و حق اولاد بوده حذف شده است.

ب- سازمان بند ۳ بخشنامه را عامدانه به جای متن صریح بند (۲) جزء (۵) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ به کار برده که اشاره داشته کلیه پرداخت‌های مشابه حقوق و دستمزد مانند حق التدریس، حق الزحمه ساعتی، حق نظارت و پاداش شوراها حل اختلاف، هزینه اجتناب ناپذیر محسوب می شود و مشمول مفاد جز ۵ بند الف این تبصره است و باید به صورت ماهانه پرداخت شود.

ج- متن بند فوق صراحت دارد که این پرداخت ها بخشی از پرداخت های موضوع ماده (۸۴) بوده و ارتباطی به تبصره ماده ۸۶ پرداخت کننده غیر اصلی حقوق ندارد و عملاً سازمان خارج از اختیار خود عملاً قانون گذاری نموده است.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

۱- مطابق 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 غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون و بر اساس مفاد آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۰۹ و ۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده (از قبیل مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ...) و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم نمی باشد. و سازمان با علم به اینکه حق شاغل بر اساس مقررات جزء (۵) بند (الف) تبصره (۱۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد لیکن بر اساس آرای هیأت عمومی و حکم صریح ماده ۴۰ قانون مذکور، کمک هزینه مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه را که صرفاً ناظر بر پرداختی های مربوط به پوشش هزینه هایی است که بر عهده کارفرما می باشد از شمولیت پرداخت مالیات بر درآمد حقوق مستثنی نموده است.

۲- به موجب دادنامه هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی به شماره ۱۳۸۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۰۹ شکایت شاکی از بخشنامه شماره ۳۰۴/۱۷۹۵ مورخ ۱۳۷۲/۰۲/۰۶ مبنی بر عدم معافیت کمک عائله مندی موضوع ماده ۸۶ قانون تأمین اجتماعی رد شده است.

۳- هرچند در خصوص بند ۲ بخشنامه در دادخواست شاکی ابهامی ارائه نشده است با عنایت به بند ۱۰ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم که مقرر داشته عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ قانون مذکور از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف می باشد بنابراین نرخ مالیات بر درآمد حقوق نسبت به مازاد معافیت موصوف برای عیدی سالانه وفق مقررات ماده ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۴۰۱ خواهد بود.

۴- با توجه به اینکه تمامی مصادیق بند ب تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ (به استثناء حق التدریس) که از طرف پرداخت کنندگان اصلی صورت می پذیرد فارغ از پیش بینی مقررات بند یاد شده نیز مشمول نرخهای پلکانی مقرر در جزء ۵ بند الف تبصره ۱۲ می باشند بنابراین چنین مستفاد می شود که مقررات بند ب تبصره یاد شده به اعمال نرخهای پلکانی مندرج در جزء مذکور به پرداختیهایی اشاره دارد که از طرف غیرپرداخت کننده اصلی بعمل می آید.

پرونده کلاسه ه-ع-۱۰۰۴۷۸ در جلسه مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۰۸ 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 ۲۰۰۱۴۰۱۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ که موضوع شکایت آقای نیما غیاثوند راجع به بند دوم و سوم بخشنامه شماره ۲۰۰۱۴۰۱۱۳ 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 مالیاتهای 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 مالیاتهای 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 مالیاتهای 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 ۲۰۰۱۴۰۱۱۳ 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