



رای شماره ۵۴۲۲/۰۶۰۰۱۳۹۰۰۱۳۳۱۴۰ مورخ ۱۴۰۳/۰۵/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۰۴/۸۳۰۶۶/۱۴۰۱/۱۱/۱۳ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان)

شماره دادنامه: ۱۴۰۳۱۳۹۰۰۱۰۶۵۴۲۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۵/۹

شماره پرونده: ۰۲۰۳۱۶۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت پتروشیمی اصفهان

طرف شکایت: اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۰۴/۸۳۰۶۶/۱۴۰۱/۱۱/۱۳ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان

گردش کار: شرکت پتروشیمی استان اصفهان به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۰۴/۸۳۰۶۶/۱۴۰۱/۱۱/۱۳ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"مدیر کل امور مالیاتی استان اصفهان به موجب نامه شماره ۱۰۴/۸۳۰۶۶/۱۴۰۱/۱۱/۱۳ برخلاف آرا متعدد صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و بر خلاف نص صریح قانون و با اجتهاد در مقابل نص صریح قوانین دستور داده اند که از پاداش های رفاهی پرداختی به کارکنان شرکت، مالیات کسر و به اداره دارایی پرداخت گردد.

این در حالی است که به شرح دلایل زیر صدور این دستور و صدور این نامه بر خلاف قوانین می باشد لذا مصرانه استدعا دارد دستور شایسته جهت رسیدگی و ابطال نامه و دستور معترض عنه را صادر فرمایید.

براساس ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مزایا و خدمات و تسهیلات رفاهی از قبیل هزینه یارانه، غذا، مهد کودک، ایاب و ذهاب، بَن کالا و امثالهم که مزایای مربوط به شاغل است نه مزایای مربوط به شغل مشمول کسر مالیات نمی باشد.

براساس تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار پاداش های پرداختی به کارکنان از قبیل پاداش افزایش تولید و سود سالانه کمک هزینه مسکن خوار و بار و کمک عائله مندی مصادیق بارز مزایای رفاهی است که مشمول کسر مالیات نمی

باشد به عبارت دیگر با توجه به این که این مزایا مربوط به شخص شاغل است و لذا جزء مزد ثابت و مزد مبنا محاسبه نمی شود و صرفاً پرداخت هایی که در مزد پایه و مبنای شخص اضافه گردد مشمول کسر مالیات می باشد.

نظریه شماره ۲۵۶/۲۰۱۰۰ مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۶ دیوان محاسبات کشور هم مراتب فوق را تأیید کرده است.

نامه اداره دارایی مغایر مفاد مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نیز می باشد چرا که در این مواد صرفاً به مزایایی اشاره شده که به عنوان «مزایای مربوط به شغل» می باشد و مشمول کسر مالیات می باشد اما به مزایایی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون بخشی از مقررات مالی دولت آمده و به عنوان «مزایای مربوط به شاغل» است مالیات تعلق نمی گیرد.

آرای هیأت عمومی دیوان مبنی بر معافیت مالیاتی:

بر اساس رای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۹/۱۲ [۱۳۸۹/۱۲/۹] هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و همچنین بر اساس رای شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۲ الی ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۵ مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و نیز بر اساس دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۶/۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری هرگونه پاداش های رفاهی و انگیزشی همچون پاداش افزایش تولید و سود سالانه از پرداخت مالیات معاف می باشد و بر همین اساس دستورات و نامه های صادره از سوی ادارات کل دارایی مبنی بر کسر مالیات از این گونه پاداش ها و پرداخت ها ابطال گردیده است.

از سوی دیگر معاونت روابط کار وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی به موجب نامه شماره ۷۱۲۹۰ مورخ ۱۴۰۰/۴/۲۳ خطاب به معاونت امور مجلس وزارت کار و نیز به موجب نامه شماره ۹۴۶۹۲ مورخ ۱۴۰۰/۶/۷ خطاب به سازمان امور مالیاتی صراحتاً اعلام کرده اند که ... کمک هزینه های عائله مندی، مسکن، بُن کارگری، مزایای غیر نقدی پاداش افزایش تولید سود سالانه و نظایر آن ها که به لحاظ ماهیتی برای ارتقاء رفاه و انگیزش کارگران در وجه ایشان پرداخت می شود در زمره مزایای مربوط به شغل نیستند و مشمول مالیات نمی شوند و لذا کسر مالیات از آن ها غیر قانونی و فاقد توجیه است .

بدیهی است تفسیری که از حقوق و مزایای کارگران به شرح فوق توسط وزارت کار و امور اجتماعی به عنوان یکی از مسئولین مربوط به تصویب این قوانین به عمل آمده کاملاً منطبق با منویات قانونگذار بوده و هست و اداره مالیاتی حق تخلف از این قوانین را ندارد.

همچنین معاونت حقوقی ریاست جمهوری به عنوان مقام مافوق سازمان مالیاتی نیز به طور صریح خطاب به سازمان امور مالیاتی و به موجب نامه شماره ۶۶۱۱ - ۱۱۹۹ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۵ اعلام کرده اند که پاداش افزایش تولید و سود سالانه و امثالهم که به منظور ایجاد انگیزه برای تولید بیشتر و کیفیت بهتر و افزایش علاقه مندی کارگران پرداخت می گردد از شمول مالیات بر درآمد حقوق خارج است.

حال با عنایت به شرح فوق: و نیز با عنایت به آراء متعدد صادره از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی در مورد پاداش های پرداختی به پرسنل و با توجه به تأکیدات و دستورات صادره از سوی معاونت حقوقی ریاست جمهوری و نیز معاونت روابط کار وزارت کار و رفاه اجتماعی؛ کاملاً محرز است که نامه صادره از سوی اداره کل مالیاتی اصفهان خلاف صریح قوانین بوده است لذا درخواست ابطال نامه موضوع شکایت را دارم."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۱۴۰/۸۳۰۶۶/ص مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۳ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان

" جناب آقای محسن ایران زاد

مدیرعامل شرکت پتروشیمی اصفهان

با سلام و احترام

بازگشت به نامه شماره ۱۴۰۱/۱۴۱۱۱/۱۴۶-پ الف مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۹ در خصوص موارد مشمول معافیت مالیات (حقوق) به آگاهی می‌رساند به موجب بند اول بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور و با توجه به جزء (۵) بند (الف) تبصره (۱۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی شامل حق شغل، حق شاغل، 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 مقرر در قانون مذکور (بودجه سال ۱۴۰۱) مشمول مالیات می‌باشد. لذا ضمن جلب توجه شرکت به مفاد بخشنامه ذکر شده متذکر می‌گردد کلیه کارفرمایان می‌بایستی براساس قانون بودجه و بخشنامه مذکور عمل نموده و مالیات متعلقه را کسر و برابر مقررات ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم پرداخت نمایند. - مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان"

در پاسخ به شکایت مذکور، اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲۲۲۰۵۰۷۸۸۷۱۵۶ مورخ ۱۴۰۲/۶/۲۱ توضیح داده است که:

"۱- شرکت شاکی جهت ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۴۰۱ در خصوص چگونگی شمول مالیات نسبت به مزایای پرداختی (پاداش‌های پرداختی) نظر مدیرکل امور مالیاتی را درخواست می‌نماید. مدیرکل نیز با توجه به سؤال شرکت مطابق بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۰۰ - ۱۴۰۱/۲/۲۸ جزء ۵ بند (الف) تبصره (۱۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور اقدام به تهیه پاسخ و نظر مشورتی خود را اعلام می‌نماید.

۲- مالیات عملکرد سال ۱۴۰۱ شرکت شاکی تاکنون توسط مأمورین مالیاتی رسیدگی نشده و منجر به صدور برگ تشخیص، قطعی نگردیده است. همچنین نامه مورد اعتراض شاکی در پاسخ به درخواست مؤدی صادر گردیده و جنبه مشورتی، ارشادی و راهنمایی مؤدی را دارد و به هیچ عنوان تحت بخشنامه یا دستور جهت اجرای مفاد آن به ادارات امور مالیاتی استان اصفهان ابلاغ نگردیده است. لذا تقاضای رد شکایت شاکی را دارد.

۳- مطابق بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری ابتدا می‌بایست برگ تشخیص صادر و چنانچه نسبت به آن اعتراضی داشته پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مطرح و پس از آن در دیوان عدالت اداری طرح شکایت نماید. علی‌هذا با توجه به مراتب مذکور و سایر قوانین و مقررات مربوطه تقاضای رد شکایت شاکی را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۵/۹ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

اولاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً براساس دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ و دادنامه اصلاحی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۱/۲۷، پرداختی های مراجع دولتی و غیردولتی را در قالب امور رفاهی و انگیزشی بدون قید و حصر پذیرفته و حکمی که بر مقید و محصور نمودن آن ها دلالت داشته باشد، وجود ندارد. ثانیاً براساس آرا دیگر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶-۱۹۵۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۹ این هیأت، حکم به ابطال مقرراتی صادر شده است که در این مقررات با حذف علامت نگارشی (... ) یا ذکر مصادیق انحصاری، مصادیق رفاهی و انگیزشی مقید شده بود. ثالثاً قانونگذار براساس جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور در دایره شمول مالیات حقوق و مأخذ آن توسعه داده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که آرا صادره توسط آن ها به موجب ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع قضایی و اداری ملاک عمل است، براساس دادنامه های متعدد صادره از جمله دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۸ و ۱۴۰۲/۹/۱۴ هیأت عمومی دیوان و دادنامه شماره ۶۱۱-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۸/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مفاد قوانین بودجه را با حفظ احکام مالیاتی مندرج در قانون مالیات های مستقیم به شرح فصل سوم از باب سوم (مواد ۸۲ لغایت ۹۲ در مبحث مالیات حقوق) و نیز سایر احکام مالیات حقوق در قوانین دیگر، جاری و مبنای عمل اعلام کرده اند و آنچه از مجموع قوانین و مقررات یادشده به انضمام قوانین بودجه استنتاج می شود این است که پرداختی های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می پذیرد و بدون حصر موارد از جمله پرداختی تحت عنوان حق اولاد، حق عائله مندی، رفاهیاتی مانند ایاب ذهاب، مهد کودک و... که به شاغل پرداخت می شود (صرف نظر از این که اصولاً در هنگام پرداخت مشغول به فعالیت بوده یا در مرخصی استعلاجی یا استحقاقی و یا نحو آن به سر می برد) بدون این که در قبال میزان کارایی و بهره وری و فعالیت وی باشد، از شمول مالیات حقوق خارج بوده و به عبارتی معاف از شمول مالیات حقوق است و مفاد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نیز صرفاً در مقام تجویز پرداخت رفاهیاتی در بخش دولتی است و مواد ۳۵ و ۳۶ قانون کار جمهوری اسلامی ایران هم مؤید عدم احتساب مواردی از این سنخ به عنوان مزد است و لذا با توجه به مراتب فوق، نامه شماره ۱۴۰۴/۸۳/۶۶/ص مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۳ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان که بدون توجه به موارد یادشده، موارد عدم شمول مالیات در بحث مالیات حقوق و یا موارد معاف در امور رفاهی و انگیزشی را برخلاف مقررات و قوانین حاکم و آرا هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به نحو انحصاری به موارد مربوط به کمک هزینه مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه مقید نموده و با حذف علامت (... ) عملاً سایر امور رفاهی و انگیزشی از جمله کمک هزینه عائله مندی و اولاد را حذف کرده است، خارج از حدود اختیار و خلاف قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

### حکمتعلی مظفری

#### رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین