



شماره بخشنامه : 140009970905812324

تاریخ : ۱۴۰۰/۰۸/۱۱

موضوع	ابطال تصویب نامه شماره 142176/ت/56648هـ- 1399/12/05 هیأت وزیران
-------	---

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140009970905812324

تاریخ دادنامه: 1400/08/11

شماره پرونده: 0000038

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای سجاد کریمی پاشاکی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال تصویب نامه شماره 142176/ت/56648هـ- 1399/12/05 هیأت وزیران

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال تصویب نامه شماره 142176/ت/56648هـ- 1399/12/05 هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" همان گونه که استحضار دارید اصل براهذ مالیات است و مستثنیات مستفاد از اصل 51 قانون اساسی بر اساس قانون تصریح می یابد، بنابراین عدالت مالیاتی اقتضاء می نماید مبنای عادلانه مالیاتی بر مآخذ درآمد از جمله حقوق کارکنان دولت احتساب گردد. لذا عمل دولت در قالب وضع مقرر نمی بایست به نحوی باشد که اصل اخذ مالیات را متوقف و یا واجد تبعیض ناروا در محاسبه و پرداخت آن گردد مگر در مستثنائاتی که صراحتاً در قوانین تصریح عنوان یافته اند. با توجه به مقدمه فوق هیأت وزیران طی مقرر موضوع شکایت چنین وضع کرد: « با توجه به بند 8 ماده 68 قانون مدیریت خدمات کشوری، مبالغ ریالی فوق العاده اشتغال خارج از کشور و مأمورین ثابت موضوع تصویب نامه های شماره 29920/ت/461هـ- 1371/10/09 و 134821/ت/50980هـ- 1394/10/16 و اصلاحات بعدی آن در محاسبه مالیات بر درآمد حقوق مأموران ثابت خارج از کشور بر اساس محاسبه ارزش پیش بینی شده در ماده 3 تصویب نامه شماره 29920/ت/461هـ- 1371/10/09 به منظور حل و فصل اختلافات موجود ملاک می باشد.»

اولاً: فراز پایانی این مقرر معطوف به حل و فصل اختلافات در مبنای محاسبه مالیات است لذا توجه به ماده 244 قانون مالیاتهای مستقیم، مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جزء در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است. از این رو با توجه به اینکه مقنن در خصوص حل و فصل اختلافات مالیاتی مرجع قانونی تعیین کرده است لذا هیأت وزیران در این خصوص فاقد سمت قانونی بوده و وضع مقرر یاد شده خارج از حدود اختیارات و تکالیف آن می باشد.

ثانیاً: طرف شکایت محاسبه مالیات بر درآمد حقوق مأموران ثابت خارج کشور را بر اساس محاسبه ارزش پیش بینی شده در ماده 3 تصویب نامه شماره 29920/ت/461هـ- 1371/10/09 تعیین کرده است. با توجه به این ماده مشخص است که مآخذ محاسبه نرخ ارز به منظور تعیین مالیات، نرخ برابری ارزهای خارجی در تاریخ 1370/12/28 تعیین شده است و نکته جالب در مآخذ نرخ ارز به ویژه دلار در سال 1370 به طور رسمی 6 تومان و بازار آزاد 142 تومان و در سال 1371 به طور رسمی 145 تومان و در بازار آزاد 149 تومان بوده است به عبارتی اگر مأمور ثابت خارج از کشور حداقل ماهانه 4000 دلار حقوق دریافت دارد در سخت گیرانه ترین محاسبه که نرخ بازار آزاد سال 1371 است (149 تومان) حدود 600 هزار تومان شده که مبنای محاسبه مالیات می بایست قرار گیرد و چون معافیت مالیاتی حقوق کارکنان دولت در سال جاری (1399) برای مجموع 12 ماه مبلغ 360 میلیون ریال (30 میلیون ریال ماهانه) پیش بینی شده است عملاً با احتساب مندرج در تصویب نامه موضوع شکایت، مأمورین ثابت خارج از کشور معاف از مالیات خواهند بود در حالی که اگر چنانچه دلار بر مبنای نرخ ارز مرجع (مفروض بر سهل گیرانه ترین نرخ) یعنی 42000 ریال محاسبه شود، ضرب در 4000 دلار مساوی 168,000,000 ریال خواهد شد که کسر از 30 میلیون ریال مساوی با 138,000,000 ریال، مشابه سایر کارمندان می

بایست مورد احتساب مالیاتی قرار گیرد. همچنین توجه به حذف بند 6 ماده 91 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 در اصلاحات بعدی نشان دهنده عدم اعتقاد مقنن به اعطای معافیت های مالیاتی مأموران ثابت خارج از کشور دارد، که علیهذا مشخص می نماید که طرف شکایت عملا این دسته از مأموران را طی مقرره معترض عنه از مالیات معاف نموده است. این موضوع علاوه بر مغایرت با اصل اخذ مالیات، تبعیض ناروا موضوع بند 9 اصل 3 قانون اساسی نیز در مقایسه با سایر مأمورین دولتی شاغل در داخل کشور می باشد. که این نحوه محاسبه مخالف مفهوم و منطوق بند (الف) ماده 6 قانون برنامه ششم توسعه نیز خواهد بود چرا که عملا هیچ تناسبی میان احتساب مالیات کارکنان دولت در قیاس با مأموران ثابت خارج کشور وفق این مقرره وجود نخواهد داشت از این رو ابطال آن را از محضر قضات هیأت عمومی دیوان عدالت اداری استدعا دارم."

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

" وزارت امور خارجه- وزارت امور اقتصادی و دارایی- وزارت علوم، تحقیقات و فناوری- وزارت آموزش و پرورش- معاونت حقوقی رئیس جمهور- سازمان اداری و استخدامی کشور- سازمان برنامه و بودجه کشور- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

هیأت وزیران در جلسه 1399/12/03 به پیشنهاد شماره 39188/133948-1399/11/19 معاونت حقوقی رئیس جمهور و به استناد اصول 138 و 139 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب کرد. با توجه به بند 8 ماده 68 قانون مدیریت خدمات کشوری، مبالغ ریالی فوق العاده اشتغال خارج از کشور و مأمورین ثابت موضوع تصویب نامه های شماره 1371/10/09-ت/461هـ و شماره 134821/ت/50980هـ-1394/10/16 و اصلاحات بعدی آن در محاسبه مالیات بر درآمد حقوق مأموران ثابت خارج از کشور بر اساس مآخذ محاسبه ارزش پیش بینی شده در ماده 3 تصویب نامه شماره 1371/10/09-ت/461هـ به منظور حل و فصل اختلافات موجود ملاک می باشد.- معاون اول رئیس جمهور "

در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست معاونت امور حقوقی دولت، به موجب لایحه شماره 39744-1400/04/13 توضیح داده است که:

" شاکای با تصور اینکه موضوع تصویب نامه مورد شکایت، ناظر به اختلافات مالیاتی موضوع ماده 244 قانون مالیاتهای مستقیم است، صلاحیت هیأت وزیران در تصویب این مصوبه را زیر سوال برده است. این در حالی است که اختلافی که در متن مصوبه مورد شکایت به آن اشاره شده، ناظر به اختلاف برداشت دستگاه های اجرایی ذیربط در قابلیت استناد تفسیر و نحوه اجرای مفاد ماده 3 تصویب نامه شماره 1371/10/09-ت/461هـ هیأت وزیران در خصوص فوق العاده اشتغال خارج از کشور مستخدمان دولت (مأموران ثابت) بوده و به بیان دیگر، اختلافی حکمی فی مابین دستگاه های اجرایی زیر مجموعه دولت است که بدیهی است حل و فصل آن بر اساس ترتیبات مقرر در اصل 134 قانون اساسی خواهد بود و آنچنان که شاکای این اختلاف را توصیف نموده، اختلافی مالیاتی فی مابین مودی و سازمان امور مالیاتی نیست. بنابراین تصویب مصوبه مورد شکایت در چارچوب صلاحیت های قانونی هیأت وزیران بوده و هیچ گونه خروجی از دایره صلاحیت های عام و خاص هیأت وزیران در تصویب آن صورت نپذیرفته است.

همان گونه که در بند پیشین بیان گردید، به موجب تصویب نامه شماره 1371/10/09-ت/461هـ آیین نامه فوق العاده اشتغال خارج از کشور مستخدمان دولت (مأموران ثابت) به تصویب هیأت وزیران رسیده است. در ماده 3 این آیین نامه و همچنین تبصره الحاقی به این ماده به موجب تصویب نامه شماره 31427/ت/23781-3هـ-1384/04/21 نحوه محاسبه و پرداخت فوق العاده اشتغال خارج از کشور تعیین گردیده است. از آنجا که در بند 8 ماده 6 قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب 1386 به پرداخت فوق العاده اشتغال خارج از کشور تصریح گردیده و همچنین در دادنامه شماره 1397/07/03-1553 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شماره پرونده 2002/97) نیز به آیین نامه فوق العاده اشتغال خارج از کشور مستخدمان دولت و به ویژه ماده 3 و تبصره الحاقی آن استناد شده است، بنابراین آیین نامه یاد شده کماکان دارای تاییدات و پشتوانه قانونی و قضایی به شمار رفته و در نتیجه دارای اعتبار و قابلیت استناد است. بر همین اساس هیأت وزیران در تصویب نامه مورد شکایت بدون اینکه حکم جدیدی مقرر نماید، صرفا از باب « حل و فصل اختلافات موجود» میان دستگاه های اجرایی، حکم مندرج در ماده 3 آیین نامه فوق العاده اشتغال خارج از کشور را معتبر و ملاک و معیار عمل اعلام نموده و در نتیجه ادعای مغایرت آن با قوانین مورد ادعا فاقد مبنا و نامعتبر است.

نظر به مراتب فوق و با توجه به اینکه تصویب نامه مورد شکایت در چارچوب اختیارات عام قانونی ناظر به حل و فصل اختلاف دستگاه های دولتی (اصل 134 قانون اساسی) به تصویب هیأت وزیران رسیده و در نتیجه تصویب آن نمی تواند از مصادیق تصویب مصوبات خارج از صلاحیت و یا مغایر با قانون به شمار رود، اتخاذ تصمیم شایسته دایر بر رد شکایت مطروحه مورد تقاضاست. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/08/11 به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

اولاً: بر اساس اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود و در قوانین برنامه پنجساله توسعه از جمله در بند (الف) ماده 6 قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سالهای اجرای قانون برنامه ممنوع اعلام شده است.

ثانیاً: بند 8 ماده 68 قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب سال 1386، صرفاً راجع به اصل پرداخت فوق العاده اشتغال خارج از کشور بر اساس ضوابط پرداخت تعیین شده توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور است و در خصوص نحوه محاسبه و پرداخت مالیات حکمی ندارد.

ثالثاً: ضوابط مربوط به شمول، معافیت، نحوه محاسبه، نرخ و غیره در مورد مالیات بر حقوق، به موجب فصل سوم از قانون مالیاتهای مستقیم (مالیات بر درآمد حقوق) بیان شده است و نرخ مالیات بر حقوق علاوه بر حکم کلی آن در ماده 85 قانون مزبور به موجب ماده 84 قانون یاد شده همه ساله در بودجه سنواتی مشخص می شود و در مقررات مزبور از حیث تسعیر مبالغ ارزی پرداختی از بابت بند 8 ماده 68 قانون مدیریت خدمات کشوری، برای پرداخت مالیات امتیازی لحاظ نشده است. بنا به مراتب فوق و با عنایت به اینکه در تصویب نامه مورد اعتراض، در راستای حل و فصل اختلافات موجود، ملاکی تعیین شده است که تعیین آن به دلیل دخالت در روند رسیدگی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مغایر با ماده 244 قانون مالیاتهای مستقیم است و با لحاظ این امر که تسعیر ارز پرداختی به نرخ پیش بینی شده در تصویب نامه شماره 1371/10/09-461/29920 و درج معادل ریالی این تسعیر در احکام کارگزینی برای محاسبه مالیات حقوق (با همان نرخ) نوعی ترجیح مالیاتی است که به دلیل حاکمیت اصل تسعیر و معادل سازی و تقویم به نرخ زمان تعلق مالیات، مبنای قانونی ندارد، لذا تصویب نامه شماره 142176/ت-56648-1399/12/05 هیأت وزیران خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

مهدی درین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
معاون قضایی دیوان عدالت اداری

