

رای شماره ۱۲۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۱۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

موضوع

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده : ۵۴/۳۲۳۷-۹۸۰۳۲۳۷ شماره دادنامه : ۱۱۲۱۸ تاریخ : ۱۷/۹/۹۹ شاکی : مهدی کریمی طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۱۸۸۷۲/۴۶۸۰/۴/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۰۵/۰۲/۱۳۷۶ شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۱۸۸۷۲/۴۶۸۰/۴/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۰۵/۰۲/۱۳۷۶ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد : «نظر به اینکه راجع به ترتیب اجرای مقررات قانون اصلاح ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۵/۱۲/۱۹ بار دیگر سوالات متعددی توسط واحدهای مختلف مالیاتی مطرح میگردد، لذا ضمن جلب توجه همکاران به مفاد بخشنامه شماره ۱۴۰۳-۲۷۹۰/۶۶۱ مورخ ۱۳۶۹/۱۲/۲۹، جهت رفع سایر اشکالات مطروحة نکات زیر را نیز یادآوری مینماید : ۱- کلیه حقوق بگیران مشمول قانون کار مصوب ۱۳۶۹/۱۲/۲۹ مجمع تشخیص مصلحت نظام، از جیت مقررات مالیاتی مشمول واژه " کارگران " مندرج در ماده ۸۴ و تبصره یک قانون مالیاتی اصلاحی فوق الاشعار میباشد. ۲- با توجه به مقررات مربوط به تعیین حد اکثر ساعت کار (۴۴ ساعت در هفته و ۱۷۶ ساعت برای چهارهفته) و با عنایت باینکه معمولاً حقوق و فوق العاده اضافه کاری صورت ماهانه توسط موسسات و اشخاص پرداخت میگردد، میزان اضافه کار موضوع قسمت اخیر تبصره یک ماده ۸۴ مذکور برای کارگران حدود ۹۶ ساعت در ماه میباشد. بنابراین فوق العاده اضافه کار دریافتی آنها باید با رعایت مقررات قانون کار حداکثر ۹۶ ساعت در ماه مشمول نرخ مقطوع ده درصد و مازاد آن با افزودن به جمع حقوق و فوق العاده های دیگر سالیانه حقوق بگیر مورد اعمال نرخ تصاعدی موضوع ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن مصوب ۷/۱۳۷۱ قرارگیرد. لازم به ذکر است که در موقع پرداخت یا تخصیص فوق العاده اضافه کار، چنانچه مجموع درآمد حقوق سالیانه با اضافه نمودن فوق العاده اخیر کمتر از حد نصاب معافیت مالیاتی مذکور در ماه ۸۴ اصلاحی باشد، در اینصورت فوق العاده اضافه کار مزبور هم مشمول پرداخت مالیات نخواهد بود. مثال : حقوق و مزایای مستمر دریافتی ماهیانه در سال ۱۳۷۶ ۳۰ ریال فوق العاده اضافه کار در ۱۳۷۶ ماه ۱۳۷۶ ۱۸۰۰۰ ریال (حق الزحمه اضافه کار فوک براساس مدت زمان کمتر از ۵۰٪ ساعت کارروزانه محاسبه شده است) درآمد مشمول مالیات مستمر سالیانه ۳۶۰۰۰ = ۱۲ × ۳۰۰۰ جمع " " " و غیر مستمر ۳۷۸۰۰۰ = ۱۸۰۰۰ + ۳۶۰۰۰+ مبلغ از حدنصاب معافیت سالانه یعنی مبلغ ۳۸۴۰۰۰ ریال کمتر میباشد بنابراین حق الزحمه مزبور مشمول پرداخت مالیات نخواهد بود. حال اگر حقوق بگیر در اردیبهشت ماه نیز مطابق فروردین ماه اضافه کاری دریافت نماید قسمتی از فوق العاده اضافه کار اردیبهشت ماه بشرح زیر مشمول پرداخت مالیات خواهد بود. جمع درآمد مشمول مالیات یکساله ۳۹۶۰۰۰ = ۳۷۸۰۰۰ + ۱۸۰۰۰ (منجمله حق الزحمه اضافه کار فروردین و اردیبهشت) حقوق العاده اضافه کار مشمول مالیات ۱۲۰۰۰ = ۳۸۴۰۰۰- ۳۹۶۰۰۰- باتوجه باینکه تمام اضافه کاری اردیبهشت ماه مربوط به مدت زمان کمتر از ۵۰٪ ساعت کار روزانه بوده، لذا مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال مشمول نرخ ۱۰٪ طبق بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم میگردد. مالیات فوق العاده اضافه کار اردیبهشت ما ۱۲۰۰۰ × ۱۰٪ = ۱۲۰۰۰ و چون جمع دریافت حقوق بگیر در طول سال براساس مقررات جاری مربوط کمتر از نصاب ۱۴۰۰۰ ریال (موضوع ماده ۸۵ لایحه حداکثر و حداقل حقوق) میباشد مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال مزبور مشمول بخشودگی مالیات موضوع تبصره ۲ ماده ۸۴ اصلاحی میگردد . پس : ۱۲۰۰۰ × ۱۰٪ = ۱۲۰۰۰ ۱۲۰۰۰ = ۹۰۰۰ ۳۰۰۰ = ۹۰۰۰ مالیات قابل کسریابیت فوق العاده اضافه کار اردیبهشت ماه ۳-۷۶ مطلع هستید که حداکثر حقوق موضوع ماده ۸ لایحه قانونی مربوط به حداکثر و حداقل حقوق مستخدمین شاغل و بازنشسته و آماده خدمت مصوب ۱۳۵۸/۲/۴ شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران " برای سال‌جاري (۱۳۷۶) مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال در ماه است که دوازده برابر آن، مبلغ ۱۴۴۰۰۰ ریال بابت یکسال مالیاتی میباشد و تا این مبلغ، طبق تبصره ۲ ماده ۸۴ اصلاحی، معادل ۲۵٪ مالیات بخشوده میشود. حال توجه خواهند داشت که در احتساب رقم مذکور باید مجموع حقوق و مزایای (فوق العاده های) مستمر و غیرمستمر سالانه اعم از نقدی و غیرنقدی حقوق بگیر پس از کسر معافیت های مقرر قانونی (باستانی معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ اصلاحی مصوب ۱۹/۱۲/۷۰) مبنای محاسبه قرار گیرد. در این خصوص به مثال زیر توجه فرمایید: حقوق و فوق العاده های دریافتی ماهانه شخصی که مستخدم یکی از موسسات خصوصی است، عبارتست از : ۱- حقوق اصلی ۶۰۰۰ ریال ۲- فوق العاده شغل ۳۵۰۰۰ ریال ۳- فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی ۲۵۰۰۰ ریال ۴- فوق العاده محل خدمت ۵۰۰۰ ریال ۵- فوق العاده جذب ۱۰۰۰۰ ریال چنانچه شخص مزبور بابت شهریورماه مبلغ ۵۴۰۰۰ ریال نیز فوق العاده اضافه کار دریافت کند) که مبلغ ۱۳۵۰۰ ریال آن بابت اضافه کار مازاد بر ۵۰٪ کارروزانه است ، مالیات متعلق بشرح زیر محاسبه میگردد: ۱۰۰۰۰ × ۱۸۰۰۰ = ۲۲۰۰۰۰ ریال ۱۸۰۰۰- (۱۸۰۰۰ + ۵۰۰۰) فوک العاده های مشمول مالیات موضوع دیفهای ۳ تا ۵ = ۱۱۷۰۰۰ + ۲۲۰۰۰ + ۳۵۰۰۰ + ۶۰۰۰ درآمد حقوق ماهانه مشمول مالیات قبل از کسر معافیتها ۱۴۰۴۰۰۰ = ۱۲ × ۱۱۷۰۰۰

مالیات ... = ۱۰۲۰۰۰ - ۳۸۴۰۰۰ - ۱۴۰۴۰۰۰ - ۱۴۰۴۰۰۰ درآمد حقوق مستمر سالانه مشمول مالیات ... = نرخ موضوع ماده ۱۳۱ × ۲۹۹۵۰... مالیات قابل کسر در هر پرداخت ماهانه قبل از کسر ۲۰۵% معافیت مالیات درآمد مستمر سالانه ... = ۷۵/۰= ۲۲۴۶۲۵۰ مالیات قابل کسر در هر پرداخت ماهانه ۱۸۷۱۸۸ : ۲۲۴۶۲۵۰ ===== فوچ العاده اضافه کار مشمول نرخ موضع ماده ۱۳۱ ۱۳۵۰۰۰= ۴۰۰۰۰۰ ۵۴۰۰۰ فوچ العاده اضافه کار مشمول نرخ ۱۰% مالیات ... = ۱۰۳۵۰۰۰ + ۱۰۲۰۰۰ مجموع حقوق و فوچ العاده اضافه کار مشمول مالیات ... = ۳۰۴۹۰۰۰ نرخ موضوع ماده ۱۳۱ × ۱۰۳۵۰۰۰ حقوق و فوچ العاده اضافه کار ... = ۰۴۰۰۰ ۲۹۹۵۰... ۳۰۴۹۰۰۰ مالیات قسمتی از فوچ العاده اضافه کار که مشمول نرخ ماده ۱۳۱ میشود ۱۴۱۷۵۰... ۱۳۵۰۰۰= ۱۴۰۴۰۰۰ + که چون رقم حاصله کمتر از مبلغ ... = ۱۴۴۰۰۰ ۱۲۰۰۰ ۱۲ ریال است پس : مالیات قسمتی از اضافه کار که ... = ۴۰۰۰۰ ۷۵/۰= ۴۰۰۰۰ ۵۴۰۰۰ مشمول نرخ ماده ۱۳۱ میشود ... = ۱۴۵۸۰۰۰ + ۱۴۱۷۵۰... ۱۸۰۰۰ ۱۴۰۸۰۰۰ قسمتی از اضافه کار که مشمول ... = ۱۸۰۰۰ بدون معافیت ۲۰% میشود (۲) ۱۸۰۰۰ × ۱۸۰۰۰ مالیات قسمتی از اضافه کار که مشمول معافیت ۲۰% نمیشود مالیات قسمت دیگری از اضافه کار ... = ۱۸۰۰۰ ۲۲۵۰۰۰ × ۱۰% ۴۰۰۰۰ که مشمول ... = ۱۶۸۷۵ نرخ ۴۰۰۰۰ معافیت میشود. (۳) ۱۶۸۷۵ = ۷۵۰۳۷۵ = ۱۶۸۷۵ + ۱۸۰۰۰ ۴۰۰۰۰ مالیات قسمت دیگری از اضافه کار که مشمول ... = ۱۰% مالیات با ۲۰% معافیت میگردد. ۴- چنانچه حقوق بگیران مشمول قانون کار غیر از حقوق الزحمه اضافه کار وجوده غیرمستمر دیگری دریافت نمایند از جهت اجرای مقررات اصلاحی ماده ۸۴ مذکور و بصیره های ذیل آن ابتدا فوق العاده اضافه کار در محاسبات منظور و سپس غیرمستمر دیگر مورد محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت . ۵- فوق العاده اضافه کار برداختی در شهریور ماه ۴- توسط وزارت خانه ها، موسسات دولتی یا وابسته به دولت، شرکتهای دولتی و نیز سازمانهایی که مشمول قانون نسبت به آنها مستلزم ذکر نام است یا از محل اعتبارات دولتی همچنان مشمول مقررات بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون ۹۱ مالیاتی میباشد مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحی آن مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ با رعایت مقررات تبصره ۲ ماده ۸۴ اصلاحی مصوب ۱۹/۱۲/۱۳۷۵ میباشد. متذکر میشود، مفاداین بخشنامه به تایید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی نیز رسیده است. «دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت ۱- مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون و موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود. بخشنامه مورد شکایت، کلیه حقوق بگیران، مشمول قانون کار اعم از کارکنان بخش دولتی و غیر دولتی (عمومی غیردولتی) و خصوصی را در بر می گیرد. در این بخشنامه ساعات اضافه کار علی الاطلاق ۹۶ ساعت در ماه محاسبه گردیده است و این ساعات اضافه کار مشمول مالیات بر درآمد حقوق شناخته گردیده است در حالی که مطابق رای شماره ۱۲۴۲ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۱۹، "اضافه کار موضوع ماده ۵۹ قانون کار مزد محسوب نمی شود" از این رو نمی توان با اطلاق عنوان فوق العاده اضافه کار به صورت ماهانه، آن را جز مزایای ثابت پرداختی به تبع شغل (موضوع تبصره ۱ ماده ۳۶ قانون کار) دانست زیرا که این قبیل فوق العاده ها با هر عنوانی که به کارگر پرداخت گردند صرفا در کارگاه هایی که دارای طرح طبق بندی و ارزیابی مشاغل نیستند، برحسب ماهیت شغل یا محیط کار یا ترمیم مزد در ساعات عادی کار پرداخت می گردد، فلذا مشمول اضافه کار موضوع ماده ۵۹ قانون کار بوده و بنا به دلایل پیش گفته این اضافه کار مزد یا مزایای ثابت پرداختی به تبع شغل تلقی نمی گردد و از آنجا که مطابق ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مزد، مقری یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در قانون مالیات های مستقیم و این اضافه کار در زمرة این موارد نمی باشد لذا از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاوض است و بخشنامه مورد شکایت از این جهت مغایر با مواد قانونی پیش گفته می باشد. ۲- از سوی دیگر تبصره (۱) ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۷۵/۱۲/۱۹ که در آن مجوز کسر مالیات از اضافه کار کارگران صادر گردیده بود با اصلاحات قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۹۴ منسخه گردیده است. در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۵۴/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۰ به طور خلاصه اعلام کرده است که : ۱- بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم پیش از اصلاح، اضافه کار را مشمول مالیات مقطوع به نرخ ۱۰% دانسته و در پایان بند مذکور قید نموده است " به این درآمد مالیات دیگری تعلق نخواهد گرفت." بنابراین عدم مشمول مالیات دیگر به پرداخت های مذکور به دلیل پیش بینی مالیات ۱۰ درصدی در ماده یاد شده می باشد و با حذف بند ۱۳ مذکور حکم مالیات ۱۰ درصدی به اضافه کار و عدم تعلق مالیات دیگر به آن لغو گردیده و در آمد مذکور مانند سایر درآمدهای موضع ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم، مشمول مالیات حقوق به نرخ های مقرر خواهد بود. لذا، مشمول مالیات به درآمد اضافه کار بر گرفته از مقررات بخشنامه موردن انتراض نبوده و با حذف مقررات اصلاحیه مورخ ۱۳۷۱/۰۲/۰۷ بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم و تبصره (۱) ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم، اصلاحی مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۱۹ مقررات بخشنامه یاد شده که نسبت به تبیین موضوع، از جمله تعیین میزان اضافه کار ماهانه مربوط به (۰٪) ساعت کار روزانه اقدام نموده است، عملاً موضوعیت ندارد. نظریه تهیه کننده گزارش : نظر به آنکه فوق العاده اضافه کار موضوع ماده ۵۹ قانون کار، از جمله مزایای غیر مستمر ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم محسوب می گردد و از سوی دیگر بخشنامه مورد شکایت ناظر بر مقررات منسخه بند (۱۳) ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم پیش از اصلاحیه ۱۳۸/۱۱/۲۷ می باشد لذا معافیت فوق العاده اضافه کار موضوع ماده ۵۹ قانون کار از درآمد حقوق مشمول مالیات فاقد واجهت قانونی می باشد و مشمول مالیات نسبت به فوق العاده مذکور بر اساس ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خواهد بود و از این رو بخشنامه مورد شکایت مغایر با قانون نمی باشد و قابل ابطال تشخیص داده نمی شود. تهیه کننده گزارش : سید سعید برگیری از هیات تخصصی مالیاتی، با نکی دیوان عدالت اداری با مذاقه در اوراق و محتوا پرونده، به موجب ماده ۸۳ قانون مالیاتی مستقیم مقرر شده است که : «درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون.» نظر به اینکه عدم تعلق مالیات بر اضافه کار پس از مشمول مالیات مقطعه به نرخ ده درصد بر آن، بر مبنای مقررات بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیاتی مستقیم مصوب (اصلاحی ۱۳۷۱/۲/۷) بوده و با حذف بند قانونی مذکور، اضافه کار نیز مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده ۸۳ قانون مالیاتی مستقیم می باشد؛ بنابراین مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار

نیوده، لذا به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره طرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است. دکتر زین العابدین تقی - رئیس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

Powered by Froala EditorPowered by Froala Editor



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب