



رای شماره ۱۱۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (قسمت ذیل نامه شماره ۸۱۱۵۳/۲۳۲/د مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۳ سازمان امور مالیاتی کشور که مقرر می‌دارد: «... سایر پرداختی‌ها به کارکنان نظیر انواع پاداش از مصادیق کمک هزینه‌های رفاهی تلقی نمی‌گردد و مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد»، از تاریخ تصویب ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۶/۲۹

شماره پرونده: ۰۰۰۴۲۸۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت خدمات ارتباطی ایرانسل با وکالت آقایان هیوا عبدالکریمی و سهند پورمحبی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۸۱۱۵۳/۲۳۲/د-۱۴۰۰/۱۲/۳ سازمان امور مالیاتی

گرددش کار: آقایان هیوا عبدالکریمی و سهند پورمحبی به وکالت از شرکت خدمات ارتباطی ایرانسل ابطال نامه شماره ۸۱۱۵۳/۲۳۲/د-۱۴۰۰/۱۲/۳ سازمان امور مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

" سازمان امور مالیاتی کشور به موجب نامه مورد شکایت در اقدامی برخلاف نص صریح قانون و آرای صادره دیوان عدالت اداری با اجتهاد در مقابل نص و در مقام وضع قانون فراتر از اختیارات قانونی و با تفسیری غیرقانونی از دادنامه شماره ۱۴۰۰/۱۰/۱۵-۱۴۰۰/۰۹/۰۶-۱۴۰۰/۱۲/۰۷ هیأت تخصصی مالیاتی اعلام نموده که مصادیق کمک هزینه های رفاهی مشمول معافیت مالیاتی مورد اشاره در دادنامه مذکور صرفاً و فقط محدود به هزینه های مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا و ... می باشد و پاداش از مصادیق کمک هزینه های رفاهی نبوده و مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد این در حالی است که: مطابق با صراحت احکام صادره دیوان عدالت اداری، مزایای رفاهی،

مشمول معافیت مالیاتی می باشند و مصادیق اشاره شده در دادنامه مشخصاً به صورت تمثیلی اشاره گردیده اند و محدود به این موارد نیست نمونه ای از این احکام چنین است: رای شماره ۱۳۸۹،۱۲،۹-۶۰۱ دیوان عدالت اداری، ۷۳ با موضوع اصلاح رای ۱۳۸۹،۱۲،۹-۶۰۱، ۱۹۵۶ و ۱۴۰۰،۱،۱۶-۱۹۵۷.

از طرف دیگر مطابق با نص صریح تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار، پاداش افزایش تولید و سود سالانه از مصادیق بارز مزایای رفاهی می باشد آنجا که قانونگذار در مقام بین مصادیق مزایای رفاهی مقرر داشته که «مزایای رفاهی و انگیزه ای از قبیل کمک هزینه مسکن، خواربار و کمک عایله مندی، پاداش افزایش تولید و سود سالانه ...» لذا قطعاً پاداش نیز داخل در مصایق مزایای رفاهی معاف از مالیات و خارج از شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم می باشد. معافیت مالیاتی پاداش افزایش تولید و سود سالانه صراحتاً در نامه های شماره ۱۴۰۰،۴،۲۳-۷۱۲۹۰ معاون روابط کار وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی خطاب به معاونت امور مجلس، حقوقی استانهای وزارت تعاون، کار، رفاه اجتماعی و نامه شماره ۱۴۰۰،۶،۷-۹۴۶۹۲ خطاب به سازمان امور مالیاتی مورد حکم قرار گرفته است. چنانچه در بخشی از این نامه ها مرقوم شده که « کمک هزینه های عایله مندی، مسکن، خواربار، بن کارگری، ایاب و ذهاب، مزایای غیرنقدی، پاداش افزایش تولید، سود سالانه، کمک هزینه مهد کودک و نظایر آنها که به لحاظ ماهیتی برای ارتقای رفاه و انگیزش کارگران در وجه ایشان پرداخت می شود در زمره مزایای مربوط به شغل نیستند و به موجب دادنامه های مذکور از دایره تعریف حقوق و مزایای مربوط به شغل موضوع ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج و کسر مالیات از آنها فاقد مستند و توجیه قانونی است.

لازم به ذکر است همین موضوع در نامه شماره ۱۴۰۰،۱۰،۵-۱۱۹۹۲۶،۴۶۶۱۱ معاونت حقوقی ریاست جمهوری به رییس سازمان امور مالیاتی و رییس اتاق ایران و دبیر کمیته حمایت از کسب و کار نیز درج شده است آنجا که آمده «در خصوص شمول مالیات بر درآمد حقوق نسبت به پاداش افزایش تولید و سود سالانه اعلام میگردد... پاداش افزایش تولید و سود سالانه، موضوع تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار که طبق ماده ۴۷ همان قانون به منظور ایجاد انگیزه برای تولید بیشتر و کیفیت بهتر و تقلیل ضایعات و افزایش علاقه مندی و بالابردن سطح درآمد کارگران، مطابق آیین نامه مصوب وزارت کار و رفاه اجتماعی پرداخت می گردد، از شمول مالیات بر درآمد حقوق خارج است، لذا ابطال نامه مورد شکایت از تاریخ تصویب مورد تقاضا است.

متن نامه مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۱۴۰۰،۱۲،۳-د،۲۳۲،۸۱۱۵۳

" مدیرکل محترم امور مالیاتی مودیان متوسط

بازگشت به نامه شماره ۱۴۰۰،۱۱،۱۳-د،۲۵۷،۶۳۵۶ در خصوص موضوع مطروحه به آگاهی می رساند: به موجب قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۴۰۰،۷۷-۲۰۰،۱۴۰۰،۲۳-۱۱/۴۰۰، موضوع ابلاغ دادنامه شماره ۱۴۰۰،۱۰،۱۵-۱۴۰۰،۹۹۷،۰۹۰۶۰۱۱۲۰۷ هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری، با توجه به ابهامات و سوالات مطروحه در خصوص مصادیق ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴ و با عنایت به رای فوق الذکر، وجوهی که بابت کمک هزینه های رفاهی از قبیل کمک هزینههای مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی

از مقررات دولت مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵، به حقوق بگیران در حدود متعارف و مطابق قانون و مقررات ذی ربط و متکی به اسناد و مدارک پرداخت می شود، از شمول حکم و مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج می باشد. بدیهی است مفاد رای مذکور صرفاً ناظر به کمک هزینه های رفاهی به شرح فوق بوده و قابل تسری به سایر حقوق و مزایای پرداختی یا تخصیص اعم از نقدی و غیر نقدی (مستمر و غیرمستمر) نخواهد بود. بر این اساس سایر پرداختی ها به کارکنان نظیر انواع پاداش از مصادیق کمک هزینه های رفاهی تلقی نمی گردد و مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد. مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۸۸۴۷/۲۱۳ص-۱۴۰۱/۵/۱ اعلام کرده است که:

" بر اساس مفاد آرای شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹-۶۰۱ و ۱۳۹۸/۱/۲۷-۷۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: «نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون به عنوان مزایای مربوط به شغل احصاء 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 ۱۳۸۶/۸/۱۵ مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به حقوق بگیران، 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 مالیات های مستقیم خارج بوده ...» به موجب بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۸/۱۴-۲۰۰۹۹۹۵۸ رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۱۳۹۸/۱/۲۷-۷۳ به این شرح اطلاع رسانی شده است: «بنابراین وجوهی که بابت مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵ و یا بر اساس مقررات استخدامی مربوطه در حدود قانون یا متعارف به کلیه کارکنان پرداخت می شود با ارایه اسناد و مدارک از شمول حکم مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج می باشد».

بر اساس بخشنامه مذکور مصادیق مزایای مربوط به شاغل، مطابق مفاد مقررات دادنامه های صدرالذکر احصاء گردیده است. مصادیق ماده ۴۰ قانون مزبور که تعیین کننده دامنه پرداخت های غیرمشمول موضوع دادنامه های یاد شده می باشد و به صورت سالانه تحت عنوان، کمک رفاهی کارکنان دولت، در فصل ششم از بخش چهارم طبقه بندی اقتصادی هزینه های دستگاه های اجرایی پیش بینی می گردد. شامل انواع کمک هزینه های رفاهی بوده و مواردی همچون پاداش افزایش تولید و ... برای کارکنان دولت نیز تحت عنوان کمک هزینه های رفاهی پیش بینی نشده است. بدیهی است با توجه به اینکه مزایای مربوط به شاغل در ارتباط با بخش غیردولتی نیز ملهم از مفاد ماده ۴۰ یاد شده می باشد. مصادیق آن نیز نمی تواند بیش از مصادیق اعلامی در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت باشد.

دادنامه شماره ۱۴۰۰/۱۰/۱۵-۱۱۲۰۷ هیأت تخصصی مالیاتی- بانکی متضمن رای مبنی بر عدم مغایرت مفاد بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۸/۱۴-۲۰۰۹۹۹۵۸ با قانون صادر شده که فارغ از موضوع مورد رای، در متن آن کمک هزینه های رفاهی به عنوان مصادیق دادنامه شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹-۶۰۱ و شماره ۱۳۹۸/۱/۲۷-۷۳ عنوان گردیده است. بر این اساس در بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۱۱/۲۳-۲۰۰۹۴۰۰۷۷ ضمن ارسال دادنامه مورد اشاره جهت بهره برداری، با توجه به مفاد رای دادنامه یاد

شده اعلام گردید: رای مذکور صرفاً ناظر به کمک هزینه های رفاهی بوده و قابل تسری به سایر حقوق و مزایای پرداختی یا تخصیصی اعم از نقدی و غیرنقدی (مستمر و غیرمستمر) نخواهد بود.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۹ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

اولاً براساس ماده ۱۲۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ : «... موارد سکوت در این قانون به ترتیبی است که در قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) و قانون اجرای احکام مدنی مقرر شده است» و به موجب ماده ۲۷ قانون اجرای احکام مدنی مصوب ۱۳۵۶/۰۸/۰۱ : «اختلافات راجع به مفاد حکم همچنین اختلافات مربوط به اجرای احکام که از اجمال یا ابهام حکم یا محکوم به حادث شود، در دادگاهی که حکم را صادر کرده رسیدگی می شود» و بر مبنای موازین قانونی مذکور، رفع ابهام از آرای هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری در صلاحیت خود آنها است و از این رو صدور مقرر مورد شکایت که در مقام رفع ابهام از رای شماره ۱۴۰۰/۰۹/۲۷ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۱۵ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری صورت گرفته، خارج از حدود اختیار مقام صادرکننده آن است. ثانیاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قبلاً و به موجب رای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۰۹ (و رای اصلاحی آن به شماره ۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۰۱/۲۷) و رای شماره ۱۳۹۹/۱۲/۱۹ مورخ ۹۹/۰۹/۲۷ و ۱۳۹۹/۱۲/۱۹ اعلام کرده است که وجوه پرداختی به حقوق بگیران تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و... در قالب مصادیق ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴/۰۸/۱۵ به عنوان عناوین خارج از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم واجد جنبه تمثیلی و غیرحصری هستند و همین که وجوه مزبور به نحو متعارف و متکی به اسناد و از مزایای مربوط به شاغل باشد، مشمول معافیت قانونی مربوط به مالیات حقوق بوده و از شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج است، بنابراین قسمت ذیل نامه شماره ۱۴۰۰/۱۲/۲۳ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور که مقرر می دارد : «... سایر پرداختی ها به کارکنان نظیر انواع پاداش از مصادیق کمک هزینه های رفاهی تلقی نمی گردد و مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد»، با مفاد آرای مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت دارد. بنا به مراتب فوق، نامه شماره ۱۴۰۰/۱۲/۲۳ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری