

دیوان عدالت اداری

کلاسسه پرونده: ه ع/92/979- 93/748- 94/6- 94/347

موضوع: ابطال بخشنامه شماره 200/13428 مورخ 7/6/1390

تاریخ ارجاع: 04 خرداد 1394

مهلت اعتراض: از 13 دی 1394 به مدت 20 روز

تاریخ تنظیم گزارش: 09 آذر 1394

شماره دادنامه: 353 تاریخ صدور: 13/10/94

* مرجع رسیدگی: هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف

* شکای: 1- آقای علیرضا جوادی فرزند محسن 2- شرکت ماشین سازی نبریز 3- سازمان بازرسی کل کشور 4- شرکت بنیان توسعه صنعت خودرو با وکالت آقایان هانی معین و حسن خدابخشی پالندی

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

گردشکار:

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه شماره 33553 مورخ 12/4/87 وجوه نقدی را که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عنوان جهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می شود با در نظر گرفتن عمومیت تعریف مقرر در ماده 83 قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحیه های بعدی آن مشمول مالیات بر درآمد حقوق دانسته و متعاقباً هیات عمومی دیوان عدالت اداری در دادنامه شماره 601 - 9/12/89 با این استدلال که وجوه پرداختی به کارکنان دولت تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و موضوعاً از شمول احکام مواد 82 و 83 قانون مذکور خارج می باشد بخشنامه مزبور را خلاف قانون و خارج از حدود اختیار سازمان یاد شده تشخیص و آنرا ابطال نموده است. لیکن سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه شماره 13428/200 - 7/6/1390 چنین مقرر داشته « نظر به اینکه در خصوص معافیت وجوه پرداختی را تحت عنوان مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا و ... سوالات متعددی مطرح گردیده است لذا پیرو بخشنامه شماره 4529/210 مورخ 27/2/90 معاون محترم فنی و حقوقی وقت سازمان متبوع راجع به ابلاغ رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه 601 - 9/12/89 یادآوری می گردد به طور کلی وجوهی که تحت عناوین یاد شده و به استناد ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (مصوب 27/11/80) و اصلاحیه 15/8/84 آن به کارکنان دولت پرداخت می شود از شمول مالیات بر درآمد حقوق معاف است و این معافیت قابل تسری به کارکنان سایر بخشهای غیر دولتی و نیز وجوهی که از منابع و فصول قانونی دیگر به کارکنان دولت پرداخت می گردد نخواهد بود ..» از آنجاکه میان کارمندان دولت و کارکنان غیر دولتی در رابطه با عدم شمول مالیات بر درآمد تحت عناوین خدمات رفاهی و کمک هزینه های مارالذکر تفاوتی به نظر نمی رسد و اینگونه مزایا مربوط به مشاغل بوده و نه مرتبط به شغل و لذا از شمول ماده 83

قانون مالیاتهای مستقیم خارج است لذا بخشنامه مورد شکایت معایر مفاد رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مقام تصویب کننده بوده و ابطال آن مورد استدعاست.

* خلاصه مدافعات مشتکی عنه :

دادنامه شماره 601 - 9/12/89 هیات عمومی دیوان عدالت اداری صرفاً وجوه دریافتی کارکنان دولت تحت عناوین مهد کودک و ... را از شمول مواد 82 و 83 قانون مالیاتهای مستقیم خارج نموده است و در استدلال مندرج در رأی از حق شغل و شاغل نام برده که مربوط به کارکنان دولت می باشد درحالیکه در مورد سایر حقوق بگیران به موجب ماده 34 قانون کار از وازه حق السعی استفاده کرده است لذا از آنجاکه بخشنامه معترض عنه به منظور تبیین موضوع دادنامه یاد شده و تسهیل در اجرای مقررات موضوعه صادر شده و مغایرتی با قانون ندارد لذا رد شکایت مطروحه مورد استدعاست .

* نظریه تهیه کننده گزارش :

هرچند رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه 601 - 9/12/89 ناظر به « وجوه پرداختی به کارکنان دولت» بوده اما با عنایت به اطلاق و شمول مقررات مواد 82 و 83 قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان اساس و مبنای رأی مذکور و به لحاظ عدم ارائه دلیل متقن دال بر خروج کارکنان بخشهای غیر دولتی از شمول ضوابط یاد شده به نظر اینجانب بخشنامه مورد شکایت از این حیث که معافیت وجوه پرداختی بابت هزینه مهدکودک ، یارانه غذا ، ایاب و ذهاب ، بن کالا و از مالیات بر درآمد حقوق را قابل تسری به بخشهای غیر دولتی ندانسته معایر قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی مرجع تصویب کننده می باشد .

تهیه کننده گزارش :

موسوی

موضوع در جلسه مورخ 9/9/94 هیات تخصصی اقتصادی ، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری ، مطرح نظریه هیات به شرح آتی اعلام می گردد .

رأی هیات تخصصی

در خصوص شکایت آقای علیرضا جوادی فرزند محسن 2- شرکت ماشین سازی تبریز 3- سازمان بازرسی کل کشور 4- شرکت بنیان توسعه صنعت خودرو با وکالت آقایان هانی معین و حسن خدابخش پالندی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره 13428/200 - 7/6/90 صادره از سازمان مذکور، بر مبنای دادنامه شماره 601 - 9/12/89 صادره از هیات محترم عمومی دیوان عدالت اداری وجوه دریافتی کارکنان دولت ، تحت عنوان مهد کودک و یارانه غذا ، ایاب و ذهاب و بن کالا و از شمول مواد 82 و 83 قانون مالیاتهای مستقیم خارج شده است در مفاد رأی مذکور از حق شغل و شاغل نام برده که مربوط به کارکنان دولت می باشد در صورتی که در مورد سایر حقوق بگیران مطابق ماده 34 قانون کار از وازه حق السعی استفاده شده است ، نظر به این که بخشنامه مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده به استناد بند (ب) ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر و اعلام می کند ، رأی صادره ظرف مدت بیست روز از سوی ریاست ارزشمند دیوان و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است ./ز

زین العابدین تقوی

رئیس هیات تخصصی اقتصادی مالی و اصناف

دیوان عدالت اداری

خیابان بهشت (ضلع جنوبی پارك شهر) دیوان عدالت اداری تلفن 8-56090

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.
نشانی مطلب : http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=nhtshow&id=653

بخشنامه

شماره: ۳۰۰/۱۳۴۳۸

تاریخ: ۱۳۹۰/۰۶/۰۷

پیوست: دارد

بخشنامه

۰۳۷	۱۳۹۰	۸۳-۸۳-۹۰	م
-----	------	----------	---

ادارات کل امور مالیاتی استان ...	مخاطبین / ذینفعان
معافیت وجوه پرداختی بابت مهد کودک، پارانه غذا، و ایاب و ذهاب، بن کالا	موضوع
<p>نظر به اینکه در خصوص معافیت وجوه پرداختی تحت عناوین مهد کودک ، پارانه غذا ، ایاب و ذهاب و بن کالا و ... سئوالات متعددی مطرح گردیده است . لذا پیرو بخشنامه شماره ۲۱۰/۴۵۲۹ مورخ ۱۳۹۰/۲/۲۷ معاون محترم فنی و حقوقی وقت سازمان متبوع راجع به ابلاغ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ یاد آور می گردد .</p> <p>بطور کلی وجوهی که تحت عناوین یاد شده و به استناد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و اصلاحیه ۸۴/۸/۱۵ آن کارکنان دولت پرداخت می شود از شمول پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است و این معافیت قابل تسری به کارکنان سایر بخش های غیر دولتی و نیز وجوهی که از منابع و فصول قانونی دیگر به کارکنان دولت پرداخت می گردد نخواهد بود .</p> <p>بدیهی است طبق ماده ۲۰ قانون دیوان عدالت اداری اثر ابطال مصوبات از زمان صدور رأی هیأت عمومی است مگر در مورد مصوبات خلاف شرع یا در مواردی که به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص ، هیأت مذکور اثر آن را از زمان تصویب مصوبه اعلام نماید . بنابراین با توجه به تاریخ صدور رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (۸۹/۱۲/۹) مالیاتهای دریافتی بابت وجوه یاد شده از تاریخ اخیر الذکر به بعد قابل استرداد خواهد بود و لا غیر .</p> <p>علی عسکری رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور</p>	
دامنه کاربرد: ۱- داخلی؛ ۲- خارجی؛ مرجع پاسخگویی:	
تاریخ اجراء: ۸۹/۱۲/۹ مدت اجراء: نامحدود مرجع ناظر: دادستانی نظامی مالیاتی نحوه ابلاغ: فیزیکی	
لطفاً هر گونه ابهام و توضیح را از طریق شماره تلفن ۲۳۹۶۷۰۴۱ یا دفتر تشخیص و حسابرسی مالیاتی مطرح و پیگیری نمایید .	

شماره: ۴۵۲۹/۲۱۰

تاریخ: ۱۳۹۰/۰۲/۲۷

پیوست:

بخشنامه

کد: ۰۱۲ ۹۰ ۸۳ م

مخاطبین	ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	ابلاغ رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹
<p>به پیوست تصویر رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ مندرج در روزنامه رسمی شماره ۱۹۲۲۸ مورخ ۸۹/۱۲/۲۵ مبنی بر اینکه:</p> <p>"نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم در ماده ۸۲ 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 ۱۳۸۴/۸/۱۵ مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و دهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون مارالذکر، موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم خارج بوده و نظریه شماره ۲۰۱۰۰/۲۵۶ مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۶ دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب می باشد، انجمله بخشنامه مورد اعتراض خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص و به استناد قسمت دوم اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد."</p> <p>امیرحسین علی حکیم معاون فنی و حقوقی</p>	
دامنه کاربرد: ۱- داخلی: ۰۲- خارجی:	مرجع پاسخگویی: دفتر فنی مالیاتی و قراردادهای بین المللی تلفن: ۳۹۹۰۳۹۱۸
تاریخ اجراء: ۱۳۸۹/۱۲/۹ مدت اجراء:	مرجع نظر: دادستانی انتظامی مالیاتی نحوه ابلاغ: فوری/یکی
بخشنامه های منسوخ (شماره و تاریخ): ۲۲۵۵۲ مورخ ۱۳۸۷/۴/۱۲	

شماره دادنامه: ۶۰۱

تاریخ: ۱۳۸۹/۱۲/۰۹

کلاس پرونده: ۹۵۱/۸۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکي: سازمان بازرسی کل کشور.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳ مورخ ۱۳۸۷/۴/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور.

گردشکار: قائم مقام سازمان بازرسی کل کشور، به موجب نامه شماره ۲۰۲/۸۸/۸۷۹۵۸ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۰ اشعار داشته:

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، طی بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳ مورخ ۱۳۸۷/۴/۱۲، در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات حقوق (مالیات بر درآمد حقوق) نسبت به وجوه پرداختی بابت کمک هزینه های مهد کودک، غذا، ایاب و ذهاب و ... چنین مقرر داشته است: «وجوه نقدی که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عناوین مهد کودک، پارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می شود با در نظر گرفتن عمومیت تعریف مقرر در ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد. لازم به ذکر است طبق بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون اخیرالذکر از شمول پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است.» در این بخشنامه با برداشت نا صحیح از عنوان «مزایای مربوط به شغل» کمک هزینه پارانه بر خلاف قوانین که ذیلاً تشریح می گردد، به عنوان مزایای مربوط به شغل تعیین شده است:

۱- طبق ماده ۸۲ قانون مالیات بر درآمد حقوق، درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت از حقوق تحت عنوان مقرری، مزد با حقوق اصلی و نیز مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و غیر مستمر می باشد.

۲- در تبصره ذیل این ماده، درآمد غیر نقدی مشمول مالیات حقوق عبارت از، مسکن یا اثاثیه و یا بدون اثاثیه ...، اتومبیل اختصاصی با راننده یا بدون راننده یا درصد های مشخصی از حقوق و مزایای مستمری مستخدم و سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق.

۳- طبق ماده ۹۱ همان قانون، درآمدهای حقوق در ۱۴ بند از معافیت متناسب برخوردار گردیده اند از جمله در بند ۱۳ آمده است: مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون.

چنانکه ملاحظه می شود پس از ذکر الفاظ معین «مزایای مربوط به شغل» در ماده ۸۲ «درآمد غیر نقدی» مشخص شده است. در تبصره این ماده در بند (ج) در مقام تبیین این درآمد تحت عنوان «مزایای غیر نقدی» و در واقع همان مزایای مربوط به شغل مورد نظر قانونگذار بوده و در هیچ جا از کمک هزینه یا پارانه صحبتی نشده. مضافاً مزایای مورد نظر قانونگذار برای شمول یا عدم شمول معافیت مالیاتی که مزایای مربوط به شغل بوده، به اقتضای مشاغل خاص و معین به مشاغل تعلق می گیرد. کما اینکه کمک هزینه مهد کودک و پارانه غذا یا کمک هزینه مسکن و

امثالهم هیچ ارتباطی به شغل ندارد، بلکه یا به همه کارکنان و یا به افراد خاص مثل زنان شاغل دارای فرزند مستلزم نگهداری در مهد کودک تعلق می‌گیرد. در حالی که خودرو اختصاصی یا منزل یا اتانیه به همه ی شاغلین تعلق نمی‌گیرد بلکه فقط دارندگان مشاغل خاص حق استفاده از چنین امتیازی را دارند و طبعاً باید مطابق تعرفه های قانونی نسبت به کسر مالیات از درآمدهای آنان اقدام گردد. مضافاً در ماده ۷۸ قانون مدیریت خدمات کشوری و بندهای (الف)، (ب)، (ج)، جزء ۱۱ ضوابط اجرایی قانون بودجه سال ۱۳۸۸، از پرداخت این گونه وجوه به کارکنان دولت تحت عنوان کمک هزینه نام برده شده که قبل از آن دولت مستقیماً هزینه های مربوط را با ایجاد نقلیه و واحد موتوری، آشپزخانه و رستوران برای ارائه ناهار، مهدکودک و امثالهم خود بر عهده داشت. لیکن با تصویب قانون برنامه چهارم توسعه ... و تصریح بند (ح) ماده ۱۴۵ آن قانون مقرر شده است این گونه هزینه ها به صورت یارانه به کارکنان پرداخت گردد. بنا به مراتب قرار دادن کمک هزینه های متعلقه به کارمندان تحت عنوان مزایای مربوط به شغل مغایر یا منظور و مدلول ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و در اجرای تبصره ۳ ماده ۲ قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور ابطال بخشنامه مورد استعناست. مشتکی عنه در مقام دفاع به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۸۶۱۵/ص مورخ ۱۳۸۹/۳/۲۵ اشعار داشته است که: با توجه به حکم مقرر در ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های به عمل آمده و به شرحی که در بخشنامه معترض عنه از حکم ماده یاد شده استنباط می‌گردد، وجوه پرداختی تحت عناوین کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران به عنوان مزایای مربوط به شغل محسوب و مشمول مالیات بر درآمد حقوق شناخته شده و پرداخت این قبیل وجوه از طریق کارفرما، صرفاً به دلیل رابطه شغلی و به کارکنان مربوطه می‌باشد که در صورت قطع ارتباط شغلی، مبالغ مذکور به هیچ وجه پرداخت نمی‌گردد. لذا تلقی عناوین مذکور به عنوان مزایای مربوط به شغل استنباط صحیح به نظر می‌رسد و مالاً چون ماهیت این قبیل پرداختی ها نقدي بوده و معافیتی در قانون پیش بینی نشده مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد.

از سوی دیگر در مقررات ماده ۹۱ قانون صدرا اشاره موارد معافیت مربوط به مالیات بر درآمد حقوق در ۱۴ بند به صراحت مشخص و بر اساس بند ۱۲ آن، مزایای غیر نقدي پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون موصوف از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف بوده و در خصوص وجوه پرداختی نقدي در مقررات این ماده هیچ گونه تصریحی نداشته است. بنابراین پرداخت های نقدي که بابت مزایای غیر نقدي به حقوق بگیران پرداخت می‌گردد مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد و معافیتی بر آن شامل نخواهد شد.

هیات عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان علمی البذل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیات عمومی

نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم در ماده ۸۲ 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 ۱۳۸۴/۸/۱۵ مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و

داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، 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 مالیاتهای مستقیم خارج بوده و نظریه شماره ۲۰۱۰۰/۲۵۶ مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۶ دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب می باشد. النهایه بخشنامه مورد اعتراض خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص و به استناد قسمت دوم اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۳ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
معاون قضایی دیوان عدالت اداری
علی مبشری