



رای شماره ۶۱۲ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال عبارت "به استثنای معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم" از بند ۳ بخشنامه شماره ۱۳۰۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی)

شماره پرونده : ه ع، ۰۱۰۰۹۱۸ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۶۱۲ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۸/۲۳

* شاکی: آقای سعید مقدم

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال عبارت "به استثنای معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم" از بند ۳ بخشنامه شماره ۱۳۰۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۳۰۱۴۰۱/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال عبارت "به استثنای معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم" از بند ۳ بخشنامه شماره ۱۳۰۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۳۰۱۴۰۱/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

۳- کلیه پرداخت های نقدی و غیر نقدی اعم از مستمر و غیر مستمر از جمله حق التدریس، حق الزحمه، ساعتی، حق نظارت و پاداش شوراها حل اختلاف که توسط پرداخت کننده غیر اصلی حقوق انجام می شود، پس از کسر معافیت های مقرر در قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین (به استثنای معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم) به نرخ های مقرر در جزء (۵) بند (الف) تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور مشمول مالیات می باشد.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

در حالیکه طبق تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ (جزء ۵ بند الف) مقرر گردیده سقف معافیت مالیاتی سالانه موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۴۰۱ مبلغ ششصد و هفتاد و دو میلیون ریال (۶۷۲,۰۰۰,۰۰۰) ریال تعیین می شود سازمان مالیاتی در بند ۳ بخشنامه «معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم را مشمول مالیات دانسته و از پرداخت های فوق تا مبلغ سالیانه ششصد و هفتاد و دو میلیون ریال به نرخ ۱۰ درصد و بعد از آن مطابق جدول نسبت به اخذ مالیات اقدام می گردد.»

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

مطابق ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های

مقرر در این قانون و بر اساس مفاد آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۰۹ و ۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده (از قبیل مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ...) و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم نمی باشد. و سازمان با علم به اینکه حق شاغل بر اساس مقررات جزء (۵) بند (الف) تبصره (۱۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد لیکن بر اساس آرای هیأت عمومی و حکم صریح ماده ۴۰ قانون مذکور، کمک هزینه مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه را که صرفاً ناظر بر پرداختی های مربوط به پوشش هزینه هایی است که بر عهده کارفرما می باشد از شمولیت پرداخت مالیات بر درآمد حقوق مستثنی نموده است.

۲- به موجب دادنامه هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی به شماره ۱۳۸۳ مورخ ۱۴۰۰/۲/۰۹ شکایت شاکی از بخشنامه شماره ۳۰۴/۱۷۹۵ مورخ ۱۳۷۲/۲/۰۶ مبنی بر عدم معافیت کمک عائله مندی موضوع ماده ۸۶ قانون تأمین اجتماعی رد شده است.

۳- مصادیق موارد عدم شمول مالیات بر درآمد حقوق که در بند (۱) بخشنامه به آن اشاره شده صرفاً پرداختی های مربوط به پوشش هزینه هایی است که بر عهده کارفرما می باشد و ارتباطی به مزایای مربوط به شاغل ندارد.

۴- با توجه به اینکه تمامی مصادیق بند ب تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ (به استثناء حق التدریس) که از طرف پرداخت کنندگان اصلی صورت می پذیرد فارغ از پیش بینی مقررات بند یاد شده نیز مشمول نرخهای پلکانی مقرر در جزء ۵ بند الف تبصره ۱۲ می باشند بنابراین چنین مستفاد می شود که مقررات بند ب تبصره یاد شده به اعمال نرخهای پلکانی مندرج در جزء مذکور به پرداختیهایی اشاره دارد که از طرف غیرپرداخت کننده اصلی بعمل می آید.

پرونده کلاسه ه-ع-۱۰۰۹۱۸ در جلسه مورخ ۱۴۰۱/۸/۸ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ، با حضور اعضاء مورد بررسی واقع گردید که با لحاظ نظریه اعضاء به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند انشاء رای می نماید :

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه سازمان امور مالیاتی در قالب بندهای سه گانه مصوبه مورد شکایت به شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ که موضوع شکایت آقای سعید مقدم راجع به بند ۳ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور احکام متعددی را بیان نموده است که ماحصل آنها چنین است که اولاً در راستای تبعیت از مفاد آرای سابق الصدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کماکان بدون احصاء موارد و صرفاً از باب تمثیل هر آنچه در قالب امور رفاهی و انگیزشی ، به کلیه کارکنان در حدود متعارف پرداخت می شود معاف یا غیر مشمول مالیات حقوق است. ثانیاً حکم مندرج در جزء (۵) بند (الف) و بند (ب) تبصره (۱۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ ، با نظر داشت حاکمیت قانون خاص یعنی قانون مالیاتهای مستقیم در مبحث مالیات حقوق اعم از تعریف حقوق و موارد شمول مالیات و موارد عدم شمول آن و نیز موارد معافیت مالیات حقوق به شرح مواد ۸۲ و ۸۳ و ۹۱ و سایر مقررات مربوطه است و از این جهت تداخلی بین قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و نیز قانون مالیاتهای مستقیم ، با لحاظ اینکه در مواد ۸۴ و ۸۵ از قانون مربوط صرفاً در محدوده خاصی ، اختیار قانونگذاری در حوزه حقوق را به مقنن داده است و اصل بر پیروی از احکام قانون اصلی و خاص (قانون مالیاتهای مستقیم) می باشد وجود ندارد ثالثاً احکام مربوط به نصاب ها و پلکان احتساب میزان معافیت مالیات حقوق بر اساس قانون بودجه نیز به شرحی که منطبق بر قانون مالیاتهای مستقیم و قانون بودجه سال ۱۴۰۱ است بیان شده است

رابعاً به صراحت در بخشنامه های مورد شکایت موارد غیر معاف و موارد مشمول مواد ۸۲ و ۸۳ ق.م.م که تعریف حقوق بر آنها صادق می باشد را مشمول مالیات محسوب و قلمداد نموده است که این حکم نیز با مفاد قانون و کلیات سازگار می باشد و خدشه ای بر آن وارد نمی باشد خامساً آنچه در بندهای ۲ و ۳ بخشنامه شماره ۲۰۰۱۴۰۱/۱۳ آمده است بیان حکم مندرج در بند ۱۰ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم و تعیین سقف برای معافیت عیدی پایان سال از مالیات بوده و نیز بر اساس قانون بودجه سال ۱۴۰۱ نرخ های مشمول سایر پرداختی های به شرح بند ۳ بخشنامه بیان شده است سادساً النهایه آنچه در قانون بودجه آمده است سایر موارد مندرج در احکام کارگزینی به غیر از آنچه به موجب قوانین خاص و اصلی از جمله قانون مالیاتهای مستقیم، معاف یا غیر مشمول مالیات است، می باشد ، بنابراین احکام یاد شده در راستای بیان حکم قانون بوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۳ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری