



رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۹۴۰۸۹ مورخ ۱۴۰۲/۰۹/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۵ سازمان امور مالیاتی کشور و نامه شماره ۱۴۰۲/۳/۲-د/۲۰۵/۶۹۶ معاون توسعه مدیریت، منابع مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی)	موضوع
شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۹۴۰۸۹ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۰۹/۱۴ شماره پرونده: ۰۰۲۰۲۶۷۶-۰۰۲۰۲۶۸۳-۰۰۲۰۴۳۶۰-۰۰۲۰۴۷۵۲-۰۰۲۰۲۶۶۹ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکیان: آقایان حسن معتمد، حامد ستوده، علی شهرامی، عورض حیدریور شهرضایی و انجمن علمی طب اورژانس ایران طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۵ سازمان امور مالیاتی کشور و نامه شماره ۱۴۰۲/۳/۲-د/۲۰۵/۶۹۶ معاون توسعه مدیریت، منابع مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست هایی جداگانه ابطال بند ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۵ سازمان امور مالیاتی کشور و نامه شماره ۱۴۰۲/۳/۲-د/۲۰۵/۶۹۶ معاون توسعه مدیریت، منابع مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که: " قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور به شرح بند (و) تبصره ۱۲ معافیت کامل برای کارانه پرداختی به اعضای هیأت علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی در نظر گرفته است و آن را استثنای بر شمول مالیات حقوق بیان نموده است. در عین حال در بند ۷ بخشنامه سازمان امور مالیاتی و متعاقباً نامه معاونت توسعه وزارت بهداشت این معافیت در نظر گرفته نشده است و مفاد ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم بر موضوع حاکم قرار داده شده است. معافیت مندرج در قانون بودجه سال ۱۴۰۲ صرفاً مختص پزشکانی می باشد که به صورت تمام وقت در حال خدمت رسانی به بیماران در بیمارستان های دولتی هستند و فقط در این بخش مشغول به فعالیت بوده و اجازه فعالیت در بخش خصوصی را ندارند. از سوی دیگر کارانه نوعی حقوق محسوب نمی شود بلکه ما به ازای تک تک خدمات پزشک است که بهای ریالی جداگانه دارند و بیمارستان پس از کسر مبالغی از آن ها، مابقی را به پزشک پرداخت می نماید که در مراقبت های بهداشتی باعث ایجاد انگیزه برای پزشکان جهت درمان بیشتر و مداوای بیماران بیشتر می شود. کارانه پزشکان و اعضای هیأت علمی مذکور «حقوق» محسوب نمی شود تا مشمول ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم شود و اصل اینکه وضع مالیات باید به موجب قانون باشد در اینجا نیز باید مراعات شود و طبق اصل ۵۱ قانون اساسی هیچ گونه مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون و مراد از قانونی بودن مالیات، «هم پایه مالیات» است و «هم نرخ مالیات». نتیجه اینکه سازمان امور مالیاتی به طور خودسرانه اقدام به وضع مالیات برای این گروه ها نموده است که بر خلاف مفاد قانون بوده و تقاضای ابطال از زمان صدور مصوبات یاد شده را داریم. " متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است: الف- بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۵ سازمان امور مالیاتی کشور " بخشنامه مالیات حقوق سال ۱۴۰۲ سازمان امور مالیاتی کشور ادارات کل امور مالیاتی موضوع: ابلاغ مقررات مربوط به احکام بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور با توجه به احکام بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، مقرر می دارد: ۷- نرخ مالیات بر درآمد کارانه اعضای هیأت علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی با توجه به مجموع درآمد اشخاص مزبور، بر اساس نرخ های موضوع ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم، خواهد بود. حکم اخیر قابل تسری به سایر درآمدهای اشخاص موصوف خواهد بود. " ب- نامه شماره ۱۴۰۲/۳/۲-د/۲۰۵/۶۹۶ معاون توسعه مدیریت، منابع مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی " معاون محترم توسعه مدیریت و منابع دانشگاه/دانشکده های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور رییس محترم مرکز آموزشی، پژوهشی و درمانی بیمارستان مسیح دانشوری رییس محترم مرکز قلب تهران موضوع: مالیات اعضای هیأت علمی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی با سلام و احترام به پیوست بخشنامه مالیات حقوق سال ۱۴۰۲ به شماره ۱۴۰۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۵ به حضور ارسال می گردد. لازم به ذکر است با عنایت به بند ۷ بخشنامه فوق الذکر در خصوص کارانه اعضای هیأت علمی تمام وقت جغرافیایی بالینی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی، نرخ مالیات متعلقه موضوع ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم تا ۷ برابر سقف معافیت مالیاتی ماهانه در سال ۱۴۰۲ (ریال ۷/۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ۷۰۰/۰۰۰/۰۰۰) با نرخ ۱۰ درصد و مازاد بر این مبلغ با نرخ ۲۰ درصد محاسبه می گردد. مراتب جهت استحضار و هرگونه اقدام مقتضی به حضور ایفاد می گردد. " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۵/۱۸-ص/۲۱۲/۸۴۶۳ توضیح داده است که: " بر اساس ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم، درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران بر حسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیرنقد تحصیل می کند مشمول مالیات بر درآمد حقوق است. به موجب ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم، میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون	

بودجه سنواتی مشخص می شود. مزید استحضار است، طبق ماده ۸۵ قانون اخیر نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی مزاد بر مبلغ مذکور در ماده ۸۴ این قانون و تا هفت برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد و نسبت به مزاد آن بیست درصد است. طبق بند (و) تبصره ۱۲ قانون مذکور در سال ۱۴۰۲ سقف معافیت مالیاتی و نرخ مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا (به استثنای عیدی و کارانه اعضای هیات علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی)، مقرری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، فوق العاده ها، اضافه کار، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش، حق التدریس، حق تحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیرمستمر که به صورت نقدی و غیرنقدی، از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیردولتی تحصیل می نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی (موضوع تبصره ۱ ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم) باشد به شرح جزء های این بند مشمول مالیات، خواهد بود. طبق بند ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۵ نرخ مالیات بر درآمد کارانه اعضای هیات علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی با توجه به مجموع درآمد حقوق اشخاص مزبور، بر اساس نرخ های موضوع ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم، خواهد بود. حکم اخیر قابل تسری به سایر درآمدهای اشخاص موصوف خواهد بود. با عنایت به مراتب فوق تفسیر شاکی از مفاد بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۴۰۲ مبنی بر اینکه «کارانه نوعی حقوق محسوب نمی شود» از جهات ذیل غیر صحیح است، چرا که حکم این مساله از مفاد مواد ۸۲، ۸۳ و ۸۴ قانون مالیات های مستقیم به روشنی مشخص می شود. بر اساس مواد قانونی مذکور به طور کلی درآمد هر شخص حقیقی در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران بر حسب مدت یا کار، مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق است. همان طور که شاکی نیز اعلام نموده است، قانونگذار در بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۴۰۲ به تعیین سقف معافیت مالیاتی سالانه و نیز نرخ مالیات بر درآمد حقوق در سال ۱۴۰۲ پرداخته است. به این ترتیب قید استثنا ذکر شده در این بند (استثنای عیدی و کارانه اشخاص موصوف) مربوط به هر یک از موارد «سقف معافیت مالیاتی سالانه» یا «نرخ مالیات بر درآمد» خواهد بود. علیهذا با عنایت به موارد پیش گفته و با توجه به تمامی قوانین و مقررات ناظر بر موضوع از آنجا که اساساً مستثنی شدن عیدی و کارانه از سقف معافیت مالیاتی سالانه مالیات بر درآمد حقوق، با توجه به مواد ۸۲، ۸۳ و ۸۴ قانون مالیات های مستقیم موضوعیت نداشته است، بنابراین قید استثناء مذکور در حکم یاد شده صرفاً ناظر بر نرخ مالیات بر درآمد حقوق این اشخاص می باشد، چرا که به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی هرگونه معافیت مالیاتی مستلزم تصریح آن در قانون بوده و از طرف دیگر با توجه به تفاوت مفاهیم «استثناء نمودن کارانه اشخاص مورد نظر از حکم بند (و) فوق» و «تسری معافیت مالیاتی به کارانه اشخاص موصوف» به فرض پذیرش تفسیر ارایه شده از ناحیه شاکی مبنی بر این که استثنای مقرر، همان مجوز قانونی برای تسری معافیت مالیاتی به کارانه اشخاص موصوف است، در این صورت کلیه معافیت های قانونی موجود از جمله معافیت مالیات بر درآمد حقوق جانبازان انقلاب اسلامی و ... به موجب حکم بند (و) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور لغو شده انگاشته می شود و صرفاً عیدی و کارانه اشخاص یاد شده در قید استثنا امکان برخورداری از معافیت مالیاتی را خواهند داشت؛ اما اینکه در قانون بودجه ۱۴۰۲ رویکرد مقنن در خصوص موضوع به گونه ای تغییر یافته باشد که شاکی مورد ادعا قرار داده است، به دلایل پیش گفت دارای وجهت نمی باشد. با توجه به موارد پیش گفت، رسیدگی و صدور رای مبنی بر رد شکایت شاکی مورد استدعا می باشد. " علی رغم ابلاغ دخواست و ضامین آن به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، تا زمان رسیدگی به پرونده در جلسه هیات عمومی، پاسخی از طرف آن مرجع واصل نشده است. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۹/۱۴ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی براساس بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، در سال ۱۴۰۲ سقف معافیت مالیاتی و نرخ مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا (به استثنای عیدی و کارانه اعضای هیات علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی)، مقرری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، فوق العاده ها، اضافه کار، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش، حق التدریس، حق تحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیرمستمر که به صورت نقدی و غیرنقدی از یک یا چند منبع در بخش دولتی و یا غیردولتی تحصیل می نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی (موضوع تبصره ۱ ماده ۸۶) قانون مالیات های مستقیم) باشد، به شرح مقرر در این بند تعیین شده است. با توجه به اینکه حکم مقرر در این بند قانونی در مقام تعیین سقف معافیت مالیاتی سالانه و نیز نرخ مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در سال ۱۴۰۲ وضع شده، بنابراین قید استثناء ذکرشده در این بند (استثنای عیدی و کارانه اعضای هیات علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی) مربوط به «سقف معافیت مالیاتی سالانه» و یا «نرخ مالیات بر درآمد» بوده و وضع حکم قانونی مذکور با این هدف صورت گرفته است که عیدی و کارانه اعضای هیات علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی از نظام تعیین نرخ مالیات بر درآمد به نسبت میزان حقوق خارج شده و منجر به قرار گرفتن عیدی و کارانه اشخاص موصوف در نرخ های بالا نشود، ولی این حکم در رابطه با شمول یا عدم شمول معافیت مالیاتی نسبت به افراد فوق وضع نشده و به معنای معاف شدن کارانه اشخاص فوق از مالیات نیست و این افراد براساس مواد ۸۲، ۸۳ و ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی مشمول مالیات هستند و در نتیجه بند ۷ بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است: «نرخ مالیات بر درآمد کارانه اعضای هیات علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی با توجه به مجموع درآمد حقوق اشخاص مزبور، براساس نرخ های موضوع ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم خواهد بود و حکم اخیر قابل تسری به سایر درآمدهای اشخاص موصوف نخواهد بود»، نامه شماره ۱۴۰۲/۳/۲۰۵/۶۹۶ معاون توسعه مدیریت، منابع مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

حکمتعلی مظفری

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب