



به وجوه نقدی پرداختی تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می‌شود. مالیات تعلق نمی‌گیرد (دادنامه شماره ۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۱/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری)

شماره دادنامه: ۷۳

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸.۱.۲۷

شماره پرونده: ۲۵۰۳.۹۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: ۱- مدیر شرکت امید ارتباط آسان ۲- مدیرکل دفتر امور حقوقی و دعاوی سازمان تأمین اجتماعی  
موضوع شکایت و خواسته: اعمال تبصره ماده ۹۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رأی شماره ۶۰۱-۱۳۸۹.۱۲.۹ هیأت عمومی ۷۳

گردش کار: ۱- به موجب بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳-۱۳۸۷.۴.۱۳- سازمان امور مالیاتی مقرر شده بود: «وجوه نقدی که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می‌گردد با در نظر گرفتن عمومیت تعریف مقرر در ماده ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد».

۲- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رأی شماره ۶۰۱-۱۳۸۹.۱۲.۹، وجوه پرداختی مذکور در بخشنامه بالایاد را به «کارکنان دولت» موضوعاً از مشمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم خارج دانسته و حکم به ابطال آن صادر کرد که اثر ابطال مصوبه به موجب رأی شماره ۳۳۵-۱۳۹۱.۶.۲۰ هیأت عمومی به زمان تصویب تسری یافت. متن رأی شماره ۶۰۱-۱۳۸۹.۱۲.۹ هیأت عمومی به قرار زیر است:

نظربه اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسرمالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیاتهای 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 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 نمی‌باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهدکودک، 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 ۲۵۶.۲۰۱۰۰ مورخ ۱۳۸۹.۱۰.۶ دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب می‌باشد. 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 ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

۳- شرکت امید ارتباط آسان به موجب نامه شماره ۳۰۸.الف.۹۶-۱۳۹۶.۶.۸ با ارسال نامه شماره ۳۳۲.۳۳۰۳-ص-۱۳۹۶.۳.۷ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی از امکان اعمال رأی یاد شده نسبت به مشمولین (کارکنان بخش خصوصی تابع قانون کار) استعلام کرده است.

۴- مدیرکل دفتر امور حقوقی و دعاوی سازمان تأمین اجتماعی، طی نامه شماره ۹۷.۱۶۹۹.۹۷.۱۰۰-۷۱۰۰.۴.۳-۱۳۹۷ به دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که:



"مطابق دادنامه شماره ۶۰۱-۹-۱۲-۱۳۸۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، وجوه پرداختی بابت مزایای رفاهی کارکنان تحت عنوانی مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مزایای شاغل تلقی و موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان مأخذ کسر مالیات خارج شده است، در حالی که سازمان امور مالیاتی، دادنامه موصوف را صرفاً ناظر به کارکنان دولت دانسته و به کارکنان سایر دستگاههای اجرایی از جمله سازمان تأمین اجتماعی که مزایا مذکور را به عنوان مزایای شاغل دریافت می کنند قابل تسری نمی داند. لذا به شرح ذیل تقاضای اجرای کامل رأی هیأت عمومی و صدور دستور تسری دادنامه موصوف به سازمان تأمین اجتماعی وفق مواد ۹۲ و ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری را دارد.

۱- ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم در مقام بیان اقسام مشمول کسر مالیات بر حقوق کارکنان مقرر می دارد: درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر. با توجه به اینکه در کلیه مقررات استخدامی بخش عمومی و دولتی کشور، مزایای مربوط به شغل و شاغل در تعیین حقوق نهایی فرد موثر می باشد و در ماده ۸۳ قانون مذکور اشاره ای به مزایای شاغل به عنوان یکی از مزایای مستمر و به عنوان یکی از اقلام مشمول کسر مالیات اشاره ای نشده است در نتیجه مزایای رفاهی نظیر مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... که به اعتبار شخص کارمند به ایشان پرداخت می گردد مشمول کسر مالیات حقوق نمی باشد. مضافاً اینکه قانونگذار در این ماده هیچ گونه محدودیتی برای مشمولین قانون از جهت اشتغال در دستگاه دولتی یا سایر دستگاههای اجرایی قائل نشده و کلیه مشمولین قانون مالیاتهای مستقیم که حسب مقررات استخدامی خود و یا مطابق ماده ۴۰ قانون الحاق موادی ... این مزایا را دریافت می کنند را در بر می گیرد.

۲- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، طی بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳-۱۲-۴-۱۳۸۷ 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 ... مقرر داشته « وجوه نقدی که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عنوانی مهد 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 ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد. در این ارتباط سازمان بازرسی کل کشور به واسطه مغایرت بخشنامه با قانون مالیاتهای مستقیم مبادرت به اقامه دعوی در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به خواسته ابطال بخشنامه یاد شده را نموده است که در نهایت منتهی به دادنامه شماره ۶۰۱-۸-۱۲-۱۳۸۹ مبنی بر ابطال بخشنامه مذکور از حیث تسری کسر مالیات به مزایای مربوط به شاغل کارکنان شده است.

۳- سازمان امور مالیاتی در اجرای دادنامه موصوف صرفاً مزایای مربوط به شاغل کارکنان دولت را مشمول کسر مالیات ندانسته و همین مزایایی که از سوی سایر دستگاههای اجرایی مطابق مقررات استخدامی مربوط پرداخت می گردد را مشمول کسر مالیات قرار داده است که این امر دقیقاً برخلاف مفاد رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بوده و سازمان امور مالیاتی دادنامه شماره ۶۰۱ را به طور کامل اجرا نکرده است."

۴- موضوع به منظور بررسی و ضرورت اصلاح رأی هیأت عمومی به هیأت تخصصی اقتصادی و مالی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و پس از وصول نظریه هیأت تخصصی مبنی بر اصلاح رأی پرونده در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت .

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸.۱.۲۷ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.



## رأی هیأت عمومی

بر مبنای مواد ۲، ۸۲ و ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم، اطلاق شخص حقیقی در خدمت شخص حقوقی دیگر اعم از حقیقی و حقوقی شامل کلیه کارکنان اعم از کارکنان بخش دولتی و غیر دولتی (عمومی غیر دولتی) و خصوصی بوده، بنابراین قید «کارکنان دولت» در سطر چهارم رأی شماره ۶۰۱-۹-۱۲-۱۳۸۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبتنی بر سهو قلم بوده و عبارت «کارکنان دولت» به «حقوق بگیران» اصلاح می شود.

محمدکاظم بهرامی - رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری