

دیوان عدالت اداری

تاریخ: 20 شهریور 1391

کلاس پرونده: 951/88

شماره دادنامه: 335

موضوع رأی: اعمال ماده 20 قانون دیوان عدالت اداری و تسری ابطال بخشنامه شماره 33553-12/4/1387 سازمان امور مالیاتی کشور به زمان صدور بخشنامه

شاکی: سازمان بازرسی کل کشور

بسم الله الرحمن الرحيم

مرجع رسیدگی کننده: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: به موجب رأی شماره 601-9/12/1389 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بخشنامه شماره 33553-12/4/1387 سازمان امور مالیاتی کشور ابطال شده است. متن رأی مذکور به قرار زیر است:

" تاریخ: 9/12/1389

کلاس پرونده: 88/951

شماره دادنامه: 601

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: سازمان بازرسی کل کشور.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 33553 مورخ 12/4/87 سازمان امور مالیاتی کشور.

گردش کار: قائم مقام سازمان بازرسی کل کشور، به موجب نامه شماره 87958/88/302 مورخ 10/11/1388 اشعار داشته است: رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، طی بخشنامه شماره 33553 مورخ 12/4/1387، 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، 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 مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن، مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد. لازم به ذکر است طبق بند 13 ماده 91 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه 27/11/1380، مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده 84 قانون اخیرالذکر از شمول پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است»

در این بخشنامه با برداشت ناصحیح از عنوان «مزایای مربوط به شغل» کمک هزینه یارانه بر خلاف قوانین که ذیلاً تشریح می گردد، به عنوان مزایای مربوط به شغل تعیین شده است:

1- طبق ماده 83 قانون مالیات بر درآمد حقوق، درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت از حقوق تحت عنوان مقرری، مزد یا حقوق اصلی و نیز مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و غیر مستمر می باشد.

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

3- طبق ماده 91 همان قانون، درآمدهای حقوق در 14 بند از معافیت متناسب برخوردار گردیده اند از جمله در بند 13 آمده است: مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده 84 این قانون.

چنانکه ملاحظه می شود پس از ذکر الفاظ معین «مزایای مربوط به شغل» در ماده 83 «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 یارانه 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 شاغل تعلق می گیرد. کما این که کمک هزینه مهدکودک و یارانه 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 درمهدکودک تعلق می گیرد. در حالی که خودرواختصاصی یا منزل با اثاثیه به همه شاغلین تعلق نمی گیرد 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 78 قانون مدیریت خدمات کشوری و بندهای (الف)، (ب)، (ج)، جزء 11 ضوابط اجرایی قانون بودجه سال 1388، 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 موتور، آشپزخانه و رستوران برای ارایه ناهار، مهد کودک و امثالهم خود بر عهده داشت. لیکن با تصویب قانون برنامه چهارم توسعه... و تصریح بند (ج) ماده 145 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 با منظور و مدلول ماده 83 قانون مالیاتهای مستقیم بوده و در اجرای تبصره 2 ماده 2 قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور ابطال بخشنامه مورد استدعاست. مشتکی عنه در مقام دفاع به موجب لایحه شماره 8615/212/ص مورخ 25/3/1389 اشعار داشته است که:

با توجه به حکم مقرر در ماده 83 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه به عمل آمده و به شرحی که در بخشنامه معترض عنه از حکم ماده یاد شده استنباط می گردد، 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 می باشد که در صورت قطع ارتباط شغلی، مبالغ مذکور به هیچ وجه پرداخت نمی گردد. لذا تلفی عناوین مذکور به عنوان مزایای مربوط به شغل استنباط صحیح به نظر می رسد و مآلاً چون ماهیت این قبیل پرداختی ها نقدی بوده و معافیتی در قانون پیش بینی نشده مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد.

از سوی دیگر در مقررات ماده 91 قانون صدراالاشاره موارد معافیت مربوط به مالیات بر درآمد حقوق در 14 بند به صراحت مشخص و بر اساس بند 13 آن، مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده 84 قانون موصوف از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف بوده و در خصوص وجوه پرداختی نقدی در مقررات این ماده هیچ گونه تصریحی نداشته است. بنابراین پرداخت های نقدی که بابت مزایای غیر نقدی به حقوق بگیران پرداخت می گردد مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد و معافیتی بر آن شامل نخواهد شد.

هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

نظر به این که مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده 82 قانون مالیاتهای مستقیم در ماده 83 همان قانون به عنوان مزایای مربوط به شغل احصاء شده است و خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (27/11/1380) مصوب 15/8/1384 مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده 83 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده 40 قانون مارالذکر، موضوعاً از شمول احکام مواد 82 و 83 قانون مالیاتهای مستقیم خارج بوده و نظریه شماره 256/20100 مورخ 6/10/1389 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 170 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد. / « هیأت

عمومی دیوان عدالت اداری»

قائم مقام سازمان بازرسی کل کشور و رئیس کمیسیون تطبیق مصوبات با قانون در سازمان بازرسی کل کشور به موجب لایحه شماره 53678-24/2/1391 اعلام کرده است که:

احتراماً، همان طور که استحضار دارند، هیأت عمومی دیوان طی دادنامه شماره 601 مورخ 9/12/1389، بخشنامه شماره 33553 - 12/4/1387 سازمان امور مالیاتی کشور، با این بیان « وجوه نقدی که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می شود... مشمول مالیات بردرآمد حقوق می باشد.» خلاف قانون تشخیص داده و آن را ابطال کرده است. لیکن دادنامه مذکور در مورد استرداد وجوهی که تحت عنوان مالیات در دستگاههای اجرایی کسر شده، ساکت است. این مسأله باعث شده، رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در بخشنامه شماره 13428/200 - 7/6/1390 (پس از ابلاغ دادنامه مذکور) به ادارات کل امور مالیاتی استانها درباره اثر ابطال مصوبه مورد نظر اعلام دارد، « بدیهی است طبق ماده 20 قانون دیوان عدالت اداری اثر ابطال مصوبات از زمان صدور رأی هیأت عمومی است مگر در مورد مصوبات خلاف شرع و 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 (9/2/1389) مالیاتهای دریافتی بابت وجوه یاد شده از تاریخ اخیرالذکر به بعد قابل استرداد خواهد بود و لاغیر».

از آنجا که مزایای یاد شده، موضوعاً از شمول احکام مواد 82 و 83 قانون مالیاتهای مستقیم خارج بوده (آن چنان که در رأی هیأت عمومی استدلال شده است) و کسر آن از حقوق اشخاص مشمول، طبق بخشنامه خلاف قانون صورت گرفته و عدم استرداد وجوه مأخوذه به فاطمه کارکنان، موجب تضییع حقوق آنان و از طرف دیگر دارا شدن من غیر حقدولت می باشد، بنابراین شایسته است دستور فرمایند در اجرای ماده 20 قانون دیوان عدالت اداری و به منظور جلوگیری از تضییع حقوق ذی نفعان، رأی صادره مورد بازنگری و اصلاح قرار گیرد و از نتیجه تصمیم متخذه این سازمان را مطلع نمایند. ضمناً یاد آور می شود قسمت اخیر بخشنامه 2 جدید رئیس سازمان امور مالیات کشور نیز ناروا و خارج از حوزه تصمیم گیری ایشان است. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی تکمیلی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

نظر به این که مطابق ماده 20 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1385، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می تواند در مواردی که مصوبه ای را ابطال می کند به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص، اثر ابطال را به زمان تصویب مصوبه اعلام دارد و پیش از این به موجب رأی شماره 601 - 9/12/1389 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بخشنامه شماره 33553 - 12/4/1387 سازمان امور مالیاتی کشور ابطال شده است، بنابراین با اجازه حاصل از ماده 20 قانون دیوان عدالت اداریو به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص حکم به تسری ابطال بخشنامه مذکور از تاریخ صدور آن صادر و اعلام می شود./

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

محمدجعفر منتظری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.
نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=ahoshow&id=9104>