



## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

### دادنامه آرای هیات عمومی

کلاس پرونده:

۹۸۰۳۹۵۸ - ۹۹۰۰۶۸۹

شاکي:

آقایان رسول دهقان دنبه- مرتضی پورکاویان

موضوع:

" ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۸.۸۰-۱۳۹۸.۸.۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب"

تاریخ رأی:

دوشنبه ۱۶ فروردین ۱۴۰۰

شماره دادنامه:

۱۹۵۶ - ۱۹۵۷

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه : ۱۹۵۶ - ۱۹۵۷

تاریخ دادنامه : ۱۳۹۹/۱۲/۱۹

شماره پرونده: ۹۸۰۳۹۵۸ - ۹۹۰۰۶۸۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: آقایان رسول دهقان دنبه- مرتضی پورکاویان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۸.۸۰-۱۳۹۸.۸.۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۸.۸۰-۱۳۹۸.۸.۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

" (متن دادخواست آقای رسول دهقان دنبه)

بسمه تعالی؛ ضمن تقدیم تصویر بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۸.۸۰-۱۳۹۸.۸.۲۷ سازمان امور مالیاتی، به استحضار می رساند پس از اینکه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رأی شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۹۸.۱۲.۹ و با ابطال بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳-۱۳۸۷.۴.۱۳ سازمان امور مالیاتی وجوه پرداختی به کارکنان دولت تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه، بن کالا و ... را از شمول مالیات بر درآمد حقوق معاف دانست (متن رأی صادره بدین قرار است: نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های 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 مصوب ۱۳۸۴.۸.۱۵ مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیات های 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 مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده و ... النهایه بخشنامه مورد اعتراض خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی تشخیص و به استناد قسمت دوم اصل ۱۷۰ قانون اساسی و بند ۱ ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.) و متعاقب آن به موجب رأی شماره ۷۳-۱۳۹۸.۱.۲۷ موضوع اصلاح رأی شماره ۶۰۱، قید «کارکنان دولت»

در سطر چهارم رأی اخیرالذکر را مبتنی بر سهو قلم اعلام و به قید «حقوق بگیران» اصلاح نمود. متأسفانه سازمان امور مالیاتی با صدور بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۸۰-۱۳۹۸.۸.۲۷ و با حذف عبارت «و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون الحاق» موجب تضییق قانون و آرای صادره گردیده لذا تقاضای رسیدگی به موضوع و ابطال بخشنامه از تاریخ صدور را دارد.

آقای رسول دهقان دنبه طی لایحه تکمیلی به شرح زیر اعلام کرده است:

"عطف به پیام ارسالی مبنی بر اعلام قوانینی که مصوبه مورد شکایت بر خلاف آن قوانین است، به استحضار می‌رساند با عنایت به اینکه در آرای شماره ۱۳۸۹.۱۲.۹-۶۰۱ و ۱۳۹۸.۳.۲۷-۷۳ آن دیوان سایر هزینه های موضوع ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴.۸.۱۵ از جمله هزینه تلفن همراه نیز معاف از مالیات حقوق دانسته شده است، سازمان امور مالیاتی در بخشنامه مورد شکایت با حذف عبارت «و...» اعلام می‌دارد تنها و تنها وجوه پرداختی بابت مهد کودک، پارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا معاف از مالیات است. لذا بخشنامه مورد شکایت مخالف آرای شماره ۱۳۸۹.۱۲.۹-۶۰۱ و ۱۳۹۸.۳.۲۷-۷۳ دیوان عدالت اداری و مالاً مخالف ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴.۸.۱۵ می‌باشد و از آنجایی که بخشنامه مذکور آرای شماره ۱۳۸۹.۱۲.۹-۶۰۱ و ۱۳۹۸.۳.۲۷-۷۳ دیوان عدالت اداری محدود کرده و به نوعی دور زده است."

(متن دادخواست آقای مرتضی پور کاویان)

ریاست کل محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و آرزوی توفیق الهی

احتراماً؛ به موجب ماده ۸۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نظریه اینکه قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۸۰ مورخ ۱۳۹۸.۸.۲۷ مخالف نص صریح قانون حکم شده لذا ضمن امعان نظر نسبت به توضیحات ذیل الذکر تقاضای ابطال آن مورد استدعاست.

۱- مقدمه:

۱-۱- به موجب ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱۳۸۰.۱۱.۲۷) مصوب ۱۳۸۴.۸.۱۵ خدمات و تسهیلات رفاهی تحت عناوین مهد کودک، پارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... مجوز پرداخت این قبیل تشویقات از سوی پرداخت کنندگان حکم شده است.

۲-۱- به موجب دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۳۸۹.۱۲.۹-۶۰۱ بخشنامه شماره ۱۳۸۷.۴.۱۲-۳۳۵۵۳ رئیس کل وقت سازمان امور مالیاتی کشور که از حیث اعمال معافیت مالیات بر درآمد حقوق، وجوه نقدی پرداختی به حقوق بگیر (کارکنان دولت) تحت عناوین موضوع قانون صدرالذکر محدودیتی را اعمال نموده بود، از زمان تصویب ابطال شد.

۳-۱- بنا به حکم تبصره ماده ۹۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری سال ۱۳۹۲ دادنامه اخیرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۳۸۹.۱۲.۹-۶۰۱ به دلیل سهو قلم عبارت «کارکنان دولت» به «حقوق بگیران» طی دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۳۹۸.۱.۲۷-۷۳ اصلاح شد.

۴-۱- به استناد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱۳۸۰.۱۱.۲۷) مصوب ۱۳۸۴.۸.۱۵ و مستفاد از دو دادنامه های موصوف، وجوه پرداختی تحت عناوین قانون مارالذکر به کلیه حقوق بگیران (کارکنان) اعم از دولتی، عمومی غیر دولتی، خصوصی، تعاونی از شمول حکم مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم خارج بوده و مشمول مالیات بر درآمد حقوق نمی باشد.

۵-۱- به موجب ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هاییکه در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

۲- دلایل و جهات و مستندات موارد درخواست ابطال به شرح ذیل می باشد:

۱-۲- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه شماره ۱۳۹۸.۸.۲۷-۲۰۰۹۸۸۰ بر خلاف قانون و دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در قسمت اخیر بخشنامه موصوف صرفاً وجوه پرداختی بابت مهدکودک، پارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا را از مصادیق ماده ۴۰ قانون فوق الذکر قلمداد نموده و چنانچه وجوه پرداختی فوق در حدود متعارف و با ارائه اسناد و مدارک صورت گیرد آنگاه این قبیل وجوه پرداختی از شمول مالیات بر درآمد حقوق خارج و مشمول مالیات نخواهد بود در حالیکه عناوین خدمات و تسهیلات رفاهی تصریح شده در قانون بصورت تمثیلی بوده و از جنبه حصری خارج بوده است. همانطور که اعتراض به رأی قطعی کمیسیون ماده ۹۹ قانون شهرداریها در شعبات دیوان عدالت اداری به استناد بند (۲) ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری قابل طرح است به رغم عدم تصریح کمیسیون ماده ۹۹ در بند ماده قانونی فوق، اعتراض به رأی قطعی کمیسیون موصوف با توجه به حصری نبودن عناوین فوق، قابل تسری است.

۲-۲- به طوریکه در تطبیق قانون و قسمت اخیر بخشنامه مورد درخواست ابطال مشاهده می‌گردد مقنن بین واژگان ایاب و ذهاب - بن کالا از علامت نگارشی ویرگول (،) استفاده نموده است. نشانه ویرگول فارغ از کاربرد اصلی آن در امر جداسازی جمله‌های ساده (مکتب یا وقف کوتاه) یکی دیگر از کاربرد آن در مواردی است که چند کلمه دارای حکم واحد باشد، به کارگرفته می‌شود.

به عبارتی بدون توجه به علامت نگارشی سه نقطه (...) در انتهای واژه «بن کالا» بر خلاف قانون با حذف آن و اضافه نمودن حرف اتصال «و» بین دو واژهگان ایاب و ذهاب - بن کالا با محصور نمودن تعدادی از واژه گان، عملاً سازمان امور مالیاتی کشور در مقام مجلس شورای اسلامی نسبت به وضع قانون گام برداشته است.

۲-۳- سازمان امور مالیاتی کشور در ابتدا در بخشنامه ابطالی به شماره ۳۳۵۵۳ مورخ ۱۳۸۷.۴.۱۲ صرفاً (۵) عنوان خدمات و تسهیلات رفاهی (مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا) را از مصادیق ماده ۴۰ قانون مورد بحث قلمداد نموده و در بخشنامه اخیر به شماره ۲۰۰۹۸۸۰-۱۳۹۸.۸.۲۷ با حذف سلیقه ای عبارت «هزینه تلفن همراه» صرفاً (۴) عنوان خدمات و تسهیلات رفاهی (مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا) را از عناوین تصریح شده در ماده ۴۰ اخیر الذکر نام برده است، در حالیکه هزینه های ورزشی، تفریحی، سفر، مسکن و ... از سوی قانونگذار این قبیل تسهیلات رفاهی نیز علاوه بر عناوین تصریح شده در قانون، وجوه پرداختی از بابت آن با محدودیتی مواجه نشده و از زمره تسهیلات رفاهی قلمداد می گردد.

بنا به مراتب معنونه چون قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۸۰-۱۳۹۸.۸.۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی از حیث وجوه پرداختی به حقوق بگیر تحت عناوین خاص محصور و بر خلاف قانون و حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی وضع شده، مستند به بند ۱۲ ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال آن از قضات ارزنده و شریف دیوان عدالت اداری مورد استدعاست."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"مخاطبان، ذینفعان: امور مالیاتی شهر و استان تهران- ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: ابلاغ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۱۳۹۸.۱.۲۷-۷۳ مبنی بر اصلاح رأی شماره ۱۳۸۹.۱۲.۹-۶۰۱ آن هیأت- در خصوص کمک هزینه رفاهی کارکنان به پیوست، رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۱۳۹۸.۱.۲۷-۷۳ برای اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد. با توجه به رأی مذکور، متن رأی دادنامه شماره ۱۳۸۹.۱۲.۹-۶۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه شماره ۱۳۸۷.۴.۱۲-۳۳۵۵۳ به شرح ذیل خواهد بود:

«نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های 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 مالیات های مستقیم نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به حقوق بگیران، 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 مالیات های مستقیم خارج بوده و نظریه شماره ۲۰۱۰۰.۲۵۶-۱۳۸۹.۱۰.۶-۲ دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب می باشد. انهایه 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.»

بنابراین وجوهی که بابت مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا در اجرای ماده ۴۰ قانون فوق الذکر و یا بر اساس مقررات استخدامی مؤسسه در حدود متعارف و یا ارائه اسناد و مدارک به کلیه کارکنان پرداخت می شود، از شمول حکم مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده و مشمول مالیات نمی باشد- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۹.۳.۱۰-ص-۲۱۲.۳۲۱۷ توضیح داده است که:

" با سلام و احترام؛

در متن رأی دادنامه ۱۳۸۹.۱۲.۹-۶۰۱ از عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق حق شاغل از شمول مقررات مواد ۸۲ و ۸۳ خارج گردیده است که در بخشنامه ۱۳۹۰.۲.۲۷-۲۱۰.۴۵۲۹ عیناً به متن مذکور اشاره گردیده است. لیکن با توجه بر اینکه بر خلاف پرداخت های انجام شده به کارکنان دولت که بر اساس قوانین و مقررات موضوعه انجام می گردد، پرداخت حقوق بخش خصوصی بر اساس مقررات استخدامی مؤسسه و قانون کار انجام می شود که فاقد محدودیت قانونی قابل ملاحظه ای در خصوص انتخاب عناوین شغلی می باشد، بنابراین برای جلوگیری از استفاده ناصحیح از ظرفیت دادنامه ۱۳۹۸.۱.۲۷-۷۳ و همچنین جلوگیری از تفسیر موسع موضوع توسط بخش خصوصی، در بخشنامه مربوط صرفاً به عناوین مصرح در دادنامه اشاره شده است. بدیهی است در صورت تصریح سایر عناوین مشمول این مقررات، مراتب به اطلاع عموم خواهد رسید."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹.۱۲.۱۹ با حضور 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

براساس دادنامه شماره ۱۳۸۹.۱۲.۹-۶۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و اصلاحی آن به شماره ۱۳۹۸.۱.۲۷-۷۳ اعلام شده است که: «نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های 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 مالیات های مستقیم نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به حقوق بگیران (موضوع رأی اصلاحی)، 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 مالیات های مستقیم خارج بوده و نظریه شماره ۲۵۶، ۲۰۱۰۰، ۶-۱۰، ۱۳۸۹ 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 ۱ ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.» با توجه به اینکه در بخشنامه شماره ۲۰۰، ۹۸، ۸۰-۲۷، ۱۳۹۸ سازمان امور مالیاتی کشور که در مقام ابلاغ دادنامه اصلاحی رأی مذکور صادر شده، وجوه پرداختی به کارکنان دولت منحصر به عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا شده و عبارت «و...» که بیانگر تمثیلی بودن عناوین فوق می‌باشد، حذف شده است، بخشنامه مذکور خلاف قانون و خارج از اختیار وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود./

احمد درزی رامندی

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری