

# معافیت وجوه پرداختی به کارکنان دولت بابت مهد کودک، پارانه غذا، ایاب و نهاب و بن کالا از پرداخت مالیات بردرآمد

## حقوق

ادارات کل امور مالیاتی استان ...

موضوع

معافیت وجوه پرداختی بابت مهد کودک، پارانه غذا، و ایاب و نهاب، بن کالا

نظر به اینکه در خصوص معافیت وجوه پرداختی تحت عناوین مهد کودک، پارانه غذا، ایاب و نهاب و بن کالا و ... سئوالات متعددی مطرح گردیده است. لذا پیرو بخشنامه شماره 210 / 4529 مورخ 27 / 2 / 1390 معاون محترم فنی و حقوقی وقت سازمان متبوع راجع به ابلاغ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه 601 مورخ 9 / 12 / 1389 یاد آور می گردد.

بطور کلی وجوهی که تحت عناوین یاد شده و به استناد ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب 27 / 11 / 1380 و اصلاحیه 15 / 8 / 84 آن کارکنان دولت پرداخت می شود از شمول پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است و این معافیت قابل تسری به کارکنان سایر بخش های غیر دولتی و نیز وجوهی که از منابع و فصول قانونی دیگر به کارکنان دولت پرداخت می گردد نخواهد بود.

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 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 / 12 / 89) مالیاتهای دریافتی بابت وجوه یاد شده از تاریخ اخیر الذکر به بعد قابل استرداد خواهد بود و لا غیر.

علی عسکری

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شماره: 210 / 4529

تاریخ: 27 / 02 / 1390

پیوست:

بخشنامه

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع

ابلاغ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 601 مورخ 9 / 12 / 1389

به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه 601 مورخ 9 / 12 / 1389 مندرج در روزنامه رسمی شماره 19238 مورخ 25 / 12 / 89 مبنی بر اینکه:

“نظر به اینکه 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 نمی 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.

امیرحسین علی حکیم  
معاون فنی و حقوقی

شماره دادنامه: 601

تاریخ: 1389 / 12 / 09

کلاسه پرونده: 951 / 88

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: سازمان بازرسی کل کشور.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 33553 مورخ 12 / 4 / 1387 سازمان امور مالیاتی کشور.

گردشکار: قائم مقام سازمان بازرسی کل کشور، به موجب نامه شماره 87958 / 88 / 202 مورخ 10 / 11 / 1388 اشعار داشته: 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 نا صحیح 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 با 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 درصد های 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 قانون گذار بوده و در هیچ جا از کمک هزینه یا یارانه صحبتی نشده. مضافاً مزایای مورد نظر قانون گذار 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 اینکه کمک هزینه مهد کودک 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 در مهد کودک تعلق می گیرد. در حالی که خودرو اختصاصی یا منزل یا اثاثیه به همه ی 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 اجرائی 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 ارائه ناهار، مهدکودک و امثالهم خود بر عهده داشت. لیکن با تصویب قانون برنامه چهارم توسعه ... و تصریح بند (ح) 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 یا منظور و مدلول [ماده 83](#) قانون مالیاتهای مستقیم بوده و در اجرای تبصره 3 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 های 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 نهاب، 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 تلقی 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 صدرالاشاره 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 اینکه 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 داردمزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در [ماده 83](#) قانون مالیاتهای مستقیم نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و نهاب، 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  
معاون قضایی دیوان عدالت اداری  
علی مبشری

شماره 33553

تاریخ: 12 / 04 / 1387

پیوست:

بخشنامه

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع

کمک هزینه های رفاهی کارکنان

چون در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات حقوق نسبت به وجوه پرداختی بابت کمک هزینه های: مهد کودک، غذا، ایاب و نهاب و ... از سوی ادارات امور مالیاتی و مودیان محترم مالیاتی سوالات متعددی مطرح گردیده لذا به لحاظ رفع ابهام در این خصوص، مقرر می دارد:

وجوه نقدی که به عنوان مزایای مربوط به شغل تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و نهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران پرداخت می گردد 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 / 80 مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده 84 قانون اخیرالذکر از شمول پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است.

علی اکبر عرب مازار

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

بر اساس بخشنامه شماره 4529 / 210 مورخ 27 / 2 / 1390 و دادنامه شماره 601 مورخ 9 / 12 / 1389 این بخشنامه ابطال گردید.

شماره: 53 / 166380

تاریخ: 29 / 8 / 1384

پیوست:

قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب 27 / 11 / 1380

ماده 38\_ به سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور اجازه داده می شود با هماهنگی دستگاه های ذی ربط، اعتبارات مربوط به انتقال وظایف اجرایی وزارتخانه ها را به واحد های استانی و شهرستانی که به استناد بند (3) قسمت (ب) ماده 1 قانون برنامه سوم توسعه تنفیذی در ماده 154 قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران با تصویب

شورای عالی اداری از حوزه ستادی وزارتخانه ها منتزع و به واحد های استانی و شهرستانی منتقل می گردد، کسر و به واحد های استانی اضافه نماید .

-

**ماده 39** \_ حقوق و مزایای حالت اشتغال، بازنشستگی و وظیفه و مستمری مستخدمان جانباز اعم از لشکری و کشوری که بر اساس قوانین و مقررات مربوط از کار افتاده کلی شناخته می شوند، با رعایت قانون حالت اشتغال توسط دستگاه ذی ربط تعیین و پرداخت خواهد شد .

دستگاه ها مکلف اند کلیه مزایای رفاهی و خدماتی که برای سایر پرسنل خود منظور می نمایند به مستخدمان جانباز فوق الذکر نیز اعطا نمایند .

-

**ماده 40** \_ اجازه داده می شود اعتبارات برنامه خدماتی رفاهی کارکنان دولت منظور در قوانین بودجه سنواتی برای ارائه تسهیلات رفاهی و تشویق کارکنان و کمک هزینه مسکن به صورت نقدی یا صورت دیگر بر اساس موافقتنامه ای که با سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و یا استان مبادله خواهد شد، استفاده شود .

-

**ماده 41** \_ هر نوع به کارگیری افراد بازنشسته در وزارتخانه، موسسه دولتی و کلیه دستگاه های موضوع ماده 160 قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و موسسات نهاد های عمومی غیردولتی و موسسات