

ابطال بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳ مورخ ۱۳۸۷/۴/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور 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 ...

شماره دادنامه: 601

تاریخ: 1389 / 12 / 09

کلاس پرونده: 951 / 88

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: سازمان بازرسی کل کشور.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 33553 مورخ 1387 / 4 / 12 سازمان امور مالیاتی کشور. گردشکار: قائم مقام سازمان بازرسی کل کشور، به موجب نامه شماره 87958 / 88 / 202 مورخ 1388 / 11 / 10 اشعار داشته: رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، طی بخشنامه شماره 33553 مورخ 1387 / 4 / 12، 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 1380 / 11 / 27، 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 نیداً 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 طبقاً 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 مالاً 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.

هيات عمومي ديوان عدالت اداري
معاون قضايي ديوان عدالت اداري
علي مبشري