

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْبُدُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390001065477  
تاریخ تنظیم : 1403/05/09

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
دادنامه

شماره پرونده ها :

140131920001806534 , 140231920000483524 , 140231920000341066

شماره بایگانی شعبه :

0107660 , 0202881 , 0201758

تاریخ دادنامه: 1403/5/9

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان آرش موسی زاده حقیقی و مرتضی پورکاویان

طرف شکایت: هیأت وزیران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نظریه شماره 1401/12/1-49823/221155 معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست ها و لوایح تکمیلی جداگانه ابطال نظریه شماره 49823/1401/12/1-221155 معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

الف- خلاصه متن دادخواست آقای مرتضی پورکاویان به شرح زیر است:

" بر اساس ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (1380/11/27) مصوب 1384/8/15 پرداخت خدمات و تسهیلات رفاهی تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بُن کالا و ... از سوی پرداخت کنندگان مورد حکم قرار گرفته و به موجب دادنامه های شماره 1398/1/27-9809970905810073 و 1389/12/9-601 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کلیه حقوق بگیران اعم از بخش دولتی و خصوصی مشمول مقررات ماده اخیرالذکر بوده و هزینه های رفاهی مذکور از شمول مواد 82 و 83 قانون مالیات های مستقیم خارج و مشمول مالیات بر درآمد حقوق نمی باشد. بر مبنای دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره 1957-9909970905811956 مورخ 1399/12/19 عناوین مصرح خدمات و تسهیلات رفاهی موضوع ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی ... [از مقررات مالی دولت] به صورت تمثیلی بوده و از جنبه حصری خارج شده است که این امر بسیار مهم از سوی هیأت عمومی به موجب دادنامه شماره 1400/11/19-140009970905813048 مورد تأکید قرار

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْبُدُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390001065477

تاریخ تنظیم : 1403/05/09

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

گرفت و منطقاً پذیرش این قبیل هزینه های رفاهی در حدود متعارف قابل پذیرش خواهد بود که این موضوع نیز از سوی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان مکرراً تأیید و طی دادنامه شماره 140009970906011207-1400/10/15 مورد تأکید واقع شد. برابر دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره 140109970905811185-1401/6/29 پرداخت پاداش نیز جزء هزینه های رفاهی تلقی و خارج از مواد 82 و 83 قانون مالیات های مستقیم عنوان شده است. همچنین وفق دادنامه هیأت عمومی به شماره 140109970905812685-1401/11/18 پرداخت های نقدی از بابت حق لباس و انواع مناسبت ها و امثالهم به عنوان هزینه های رفاهی مورد حکم واقع شده است. به موجب جزء 5 بند (الف) تبصره 12 قانون بودجه سال 1401 نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق العاده مدیریت و فوق العاده مستمر و غیرمستمر و سایر پرداختی ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال تا سقف نصاب های پیش بینی شده در قانون بودجه خواهد بود. بر اساس بخشنامه شماره 200/1401/13-1401/2/28 سازمان امور مالیاتی کشور که در اجرای تبیین مقررات جزء 5 بند (الف) و بند (ب) تبصره 12 قانون بودجه سال 1401 صادر شده است، کمک هزینه مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه به عنوان مصادیق عدم شمول مواد 82 و 83 قانون مالیات های مستقیم تصریح شد. معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی در بند 1 نظریه صرفاً مصادیق شش گانه کمک هزینه های رفاهی موضوع بخشنامه شماره 200/1401/13-1401/2/28 سازمان امور مالیاتی کشور را خارج از مواد 82 و 83 قانون مالیات های مستقیم تلقی و بر خلاف قانون و دادنامه های هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، سایر هزینه های رفاهی موضوع ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت را مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق عنوان نموده است و در بند 2 نظریه نیز متأسفانه پاداش را صرفاً تا سال 1400 به واسطه مقررات ناظر بر قانون بودجه سال 1401 به عنوان هزینه های رفاهی قلمداد نموده است. این در حالی است که بخشنامه شماره 200/1401/13-1401/2/28 سازمان امور مالیاتی کشور با ملحوظ قراردادن مقررات قانون بودجه سال 1401 و با اتخاذ ملاک از ماده 40 قانون صورت گرفته است و طبعاً مقررات جزء 5 بند (الف) تبصره 12 قانون بودجه سال 1401 مانع از اعمال موارد عدم شمول مالیات حقوق موضوع ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نخواهد شد. لذا به همین منظور سازمان امور مالیاتی کشور در بخشنامه اخیر الذکر نسبت به تصریح برخی از مصادیق هزینه های رفاهی عدم شمول مواد 82 و 83 قانون مالیات های مستقیم اقدام نموده است. لذا مقررات مالیاتی حقوق و دستمزد قانون بودجه سال

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْبُدُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390001065477

تاریخ تنظیم : 1403/05/09

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

1401 مانعی از اعمال مقررات ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم ... [بخشی از مقررات مالی دولت] نخواهد شد. اساساً پرداخت هایی که در حکم کارگزینی و به موجب مقررات قانونی کارفرما مستمراً الزام به پرداخت آن دارد و تعریف حقوق و یا مزد بر آن حاکم باشد جزء هزینه های موضوع فصل مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود و از طرفی چنانچه هزینه هایی که کارفرما برای رفاه کارکنان و خارج از تعریف حقوق موضوع مواد 82 و 83 قانون مالیات های مستقیم نسبت به پرداخت آن اهتمام می نماید و کارفرما نیز تکلیف قانونی نسبت به پرداخت آن ندارد و صرفاً در راستای مقررات داخلی خود نسبت به پرداخت اقدام می نماید بدیهی است مصادیق آن از زمره هزینه های رفاهی و خارج از فصل مالیات بر درآمد حقوق باشد که هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری نیز طی دادنامه شماره 1400/12/9-140009970906011383 در مفاد رأی اصداری خود در این خصوص اشاره داشته است و نظریه معاونت حقوقی رییس جمهور نیز به نظر می رسد با رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سازگاری نداشته باشد و در اجرا موجبات بروز اختلاف های متعدد و بی اعتباری ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم ... [بخشی از مقررات مالی دولت] را به دنبال خواهد داشت.

ماهیت پرداخت های انجام شده در وجه کارگران یا کارمندان از سوی کارفرمایان و دستگاه های اجرایی و انطباق آن با احکام کارگزینی و مصادیق هزینه های رفاهی مندرج در سایر قوانین فارغ از معافیت های موضوع ماده 91 قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین، موارد شمول و یا عدم شمول فصل مالیات بر درآمد حقوق را تعیین می نماید و در مواقعی قانونگذار رأساً نسبت به رفاهی بودن برخی از پرداخت ها اقدام نموده است. همچون تبصره 3 ماده 36 قانون کار که پاداش افزایش تولید و سود سالانه را مصداق بارز هزینه های رفاهی و انگیزشی عنوان نموده است و اساساً با توجه به تعریف حقوق و کارکرد رفاهی و انگیزشی پاداش نمی توان به واسطه مقررات قانون بودجه سال 1401 مرزی بین شمول و یا عدم شمول هزینه های رفاهی نسبت به فصل مالیات بر درآمد حقوق در سال های 1400 و 1401 باشد. مع الوصف چون نظریه شماره 1401/12/-49823/221155 متضمن وضع قاعده عام الشمول شده و بر خلاف قانون و حدود اختیارات از سوی معاونت حقوقی رئیس جمهوری وضع شده، مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال آن از تاریخ تصویب از رییس کل و قضات ارزنده و شریف دیوان عدالت اداری مورد استدعاست."

ب- خلاصه متن دادخواست و لایحه تکمیلی آقای آرش موسی زاده به شرح زیر است:

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْبُدُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390001065477

تاریخ تنظیم : 1403/05/09

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

" ریاست هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری در زمان صدور آرای شماره 1401/8/23-140109970906010613، 1401/8/23-140109970906010612، 1401/8/23-140109970906010606 و 1401/10/5-140109970906010765 به تأکید مکرر سه رأی شماره 1389/12/9-601، 1389/1/27-9809970905810073، 1400/10/15-140009970906011207 پرداخته است و به صراحت تمام اعلام می دارد که مفاد آرای سابق صدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کماکان و بدون احصاء موارد و صرفاً از باب تمثیل هر آن چه در قالب رفاهی و انگیزشی، به کلیه کارکنان در حدود متعارف پرداخت می شود معاف یا غیر مشمول مالیات حقوق است.

بر اساس نامه شماره 9000/977/203 مورخ 1401/12/9 دیوان عدالت اداری در پاسخ به معاون توسعه مدیریت و منابع سازمان برنامه بودجه کشور معروض می دارد که آخرین اراده هیأت عمومی دیوان عدالت اداری رأی شماره 140109970905812685 مورخ 1401/11/18 می باشد.

مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات، موضوع ماده 82 قانون مالیات های مستقیم در ماده 83 همان قانون به عنوان مزایا مربوط به شغل احصاء شده است. در بند 2 نامه مورد شکایت معاونت حقوقی ریاست جمهوری بیان می دارد که دادنامه شماره 1401/6/29-1401099709011185 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ناظر بر سال 1400 کل کشور می باشد و قبل از صراحت و حاکمیت جزء 5 بند (الف) تبصره 12 قانون بودجه سال 1401 بوده است. لذا هم اکنون باید طبق قانون بودجه سال 1401 عمل شود و دادنامه یاد شده نسبت به آن حکمی ندارند. این بند نیز ایراداتی را در بر دارد؛ اولاً: در واقع نامه فوق بر خلاف آرای دیوان عدالت اداری اعلام نظر می نماید، به این دلیل که مزایا مربوط به شاغل و کمک هزینه رفاهی در هیچ جزئی از قانون بودجه به صراحت مشمول مالیات تلقی نکرده است اما معاونت حقوقی ریاست جمهوری این مزایا را مشمول تلقی کرده که چنین نظری بر خلاف آرای متعدد دیوان عدالت اداری و همچنین آخرین اراده هیأت عمومی دیوان اداری می باشد. ثانیاً: متأسفانه حق شاغل مندرج در احکام بودجه باعث شده است که تفسیر و اشتباهاتی را به وجود بیاورد که لازم به ذکر است حق شاغل مندرج در احکام بودجه سال 1401 و 1402 بر اساس ماده 68 قانون مدیریت خدمات کشوری به صراحت و شفافیت تمام مقنن گردیده است که این مزایا جزء حقوق پایه تلقی می گردد، که البته این اشتباه نیز در نامه شماره 1401/3/23-ص/232/5290 دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی رخ داده است.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخیری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْبُدُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390001065477

تاریخ تنظیم : 1403/05/09

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

بنا به اصل 51 قانون اساسی که بیان می‌دارد هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون؛ موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود. پس همان گونه که مشخص می‌باشد اعمال هرگونه تغییر در ترتیبات و رویه های قانون مستلزم اخذ مجوز از مراجع ذی صلاح قانونی (تصویب توسط مجلس شورای اسلامی) می‌باشد و این تغییرات در حیطه اختیارات معاونت حقوقی رییس جمهوری و سازمان امور مالیاتی کشور نمی‌باشد و از لحاظ اجرایی مقررات امکان پذیر نبوده است. مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات، موضوع ماده 82 قانون مالیات های مستقیم در ماده 83 همان قانون توسط مجلس شورای اسلامی مقنن گردیده است که درآمد مشمول مالیات حقوق، حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل احصاء شده است.

با توجه به دفاعیات ارائه شده علاوه بر درخواست ابطال نامه مورد شکایت از قضات شریف دیوان عدالت اداری در راستای بند 3 ماده 19 قانون دیوان عدالت اداری تقاضای صدور رأی وحدت رویه را در خصوص مزایا مربوط به شاغل و کمک هزینه رفاهی خواستار می‌باشم و تا زمانی که قانونگذار به صراحت تمام اعلام ننماید که مزایا مربوط به شاغل و کمک هزینه رفاهی مشمول پرداخت مالیات می‌باشد این مزایا غیر مشمول یا معاف تلقی گردد. لذا تقاضای ابطال نامه مورد شکایت را خواستار می‌باشم.

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

" جناب آقای دکتر قوامی

معاون محترم امور حقوقی و مجلس وزارت امور اقتصادی و دارایی

با سلام و احترام،

بازگشت به نامه شماره 1401/11/4-91/227249 در خصوص «معافیت پاداش های موردی و کمک هزینه های رفاهی پرداختی به کارکنان دستگاه های اجرایی مالیات بر درآمد حقوق» موضوع در جلسه مورخ 1401/11/18 مجمع عالی مشورتی حقوقی این معاونت مطرح گردید که نتیجه به شرح زیر اعلام می‌گردد:

**1- با عنایت به تصریح جزء 5 بند (الف) تبصره 12 قانون بودجه سال 1401 کل کشور که در بند 1 بخشنامه شماره 1401/2/28-200/1401/13 سازمان امور مالیاتی کشور تبیین شده است، هرگونه پرداختی به کارکنان غیر از موارد استثناء شده در بخشنامه مذکور مشمول مالیات بر درآمد حقوق**

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْبُدُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390001065477  
تاریخ تنظیم : 1403/05/09

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

می باشد.

2- دادنامه شماره 140109970905811185-1401/6/29 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ناظر بر سال 1400 کل کشور و قبل از صراحت و حاکمیت جزء 5 بند (الف) تبصره 12 قانون بودجه سال 1401 بوده است، لذا هم اکنون باید طبق قانون بودجه سال 1401 عمل شود و دادنامه یاد شده نسبت به آن حکمی ندارد. - معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی "

علی رغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضmann آن برای طرف شکایت تا زمان رسیدگی به پرونده پاسخی ارسال نشده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1403/5/9 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

اولاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً براساس دادنامه شماره 601 مورخ 1389/12/9 و دادنامه اصلاحی شماره 9809970905810073 مورخ 1398/1/27 ، پرداختی های مراجع دولتی و غیردولتی را در قالب امور رفاهی و انگیزشی بدون قید و حصر پذیرفته و حکمی که بر مقید و محصور نمودن آن ها دلالت داشته باشد، وجود ندارد. ثانیاً براساس آراء دیگر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه شماره 1956-9909970905811956 مورخ 1399/12/19 این هیأت، حکم به ابطال مقرراتی صادر شده است که در این مقررات با حذف علامت نگارشی (... ) یا ذکر مصادیق انحصاری، مصادیق رفاهی و انگیزشی مقید شده بود. ثالثاً قانونگذار براساس جزء 5 بند (الف) تبصره 12 قانون بودجه سال 1401 کل کشور و بند (و) تبصره 12 و بند (ص) تبصره 6 قانون بودجه سال 1402 کل کشور در دایره شمول مالیات حقوق و مأخذ آن توسعه داده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که آراء صادره توسط آن ها به موجب ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع قضایی و اداری ملاک عمل است، براساس دادنامه های متعدد صادره از جمله دادنامه شماره 140109970905812685 مورخ 1401/11/18 و 140231390002394089 مورخ 1402/9/14 هیأت عمومی دیوان و دادنامه شماره 140109970906000606 مورخ 1401/8/23 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مفاد قوانین بودجه را با حفظ احکام مالیاتی مندرج در قانون مالیات های مستقیم به شرح فصل سوم از باب سوم (مواد 82

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْبُدُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390001065477

تاریخ تنظیم : 1403/05/09

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

لغایت 92 در مبحث مالیات حقوق) و نیز سایر احکام مالیات حقوق در قوانین دیگر، جاری و مبنای عمل اعلام کرده‌اند و آنچه از مجموع قوانین و مقررات یادشده به انضمام قوانین بودجه استنتاج می‌شود این است که پرداختی های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می‌پذیرد و بدون حصر موارد از جمله پرداختی تحت عنوان حق اولاد، حق عائلهمندی، رفاهیاتی مانند ایاب ذهاب، مهد کودک و... که به شاغل پرداخت می‌شود (صرف نظر از این که اصولاً در هنگام پرداخت مشغول به فعالیت بوده یا در مرخصی استعلاجی یا استحقاقی و یا نحو آن به سر می‌برد) بدون این که در قبال میزان کارایی و بهره‌وری و فعالیت وی باشد، از شمول مالیات حقوق خارج بوده و به عبارتی معاف از شمول مالیات حقوق است و مفاد ماده 40 قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نیز صرفاً در مقام تجویز پرداخت رفاهیات در بخش دولتی است و مواد 35 و 36 قانون کار جمهوری اسلامی ایران هم مؤید عدم احتساب مواردی از این سنخ به عنوان مزد است و لذا با توجه به مراتب فوق، بند 1 نامه شماره 49823/221155 مورخ 1401/12/1 معاون هماهنگی و برنامه‌ریزی امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری که بدون توجه به موارد یادشده، صرفاً موارد عدم شمول مالیات حقوق را در بحث رفاهیات منحصر در موارد ذکرشده در بخشنامه شماره 200/1401/13 مورخ 1401/2/28 سازمان امور مالیاتی اعلام کرده، خلاف قانون و مغایر با مفاد آراء مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری