



دیوان عدالت اداری

موضوع	رای شماره ۱۲۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۱۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
	هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده : هـ/ع/۳۲۳۷/۹۸۰ شماره دادنامه : ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۱۸ تاریخ : ۱۷/۹/۹۹ شاکی : مهدی کریمی طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۱۸۸۷۲/۴۶۸۵/۴/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۷۶/۰۵/۰۲ شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۱۸۸۷۲/۴۶۸۵/۴/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۷۶/۰۵/۰۲ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد : «نظر به اینکه راجع به ترتیب اجرای مقررات قانون اصلاح ماده ۸۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۵/۱۲/۱۹ بار دیگر سوالات متعددی توسط واحدهای مختلف مالیاتی مطرح میگردد، لذا ضمن جلب توجه همکاران به مفاد بخشنامه شماره ۱۳۷۹۰/۶۶۱-۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۱/۲۶، جهت رفع سایر اشکالات مطروحه نکات زیر را نیز یادآوری مینماید: ۱- کلیه حقوق بگیران مشمول قانون کارمصوب ۱۳۶۹/۱۲/۲۹ مجمع تشخیص مصلحت نظام، از حیث مقررات مالیاتی مشمول واژه " کارگران " مندرج در ماده ۸۴ و تبصره یک قانون مالیاتی اصلاحی فوق الاشعار میباشند. ۲- باتوجه به مقررات مربوط به تعیین حداکثر ساعات کار (۴۴ ساعت در هفته و ۱۷۶ ساعت برای چهار هفته) و با عنایت باینکه معمولاً حقوق و فوق العاده اضافه کار بصورت ماهانه توسط موسسات و اشخاص پرداخت میگردد، میزان اضافه کار موضوع قسمت اخیر تبصره یک ماده ۸۴ مذکور برای کارگران حدود ۹۶ ساعت در ماه میباشد. بنابراین فوق العاده اضافه کار دریافتی آنها باید با رعایت مقررات قانون کار حداکثر ۹۶ ساعت در ماه مشمول نرخ مقطوع ده درصد و مازاد آن با افزودن به جمع حقوق و فوق العاده های دیگر سالیانه حقوق بگیر مورد اعمال نرخ تصاعدی موضوع ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ قرارگیرد. لازم به ذکر است که در موقع پرداخت یا تخصیص فوق العاده اضافه کار، چنانچه مجموع درآمد حقوق سالیانه با اضافه نمودن فوق العاده اخیر کمتر از حد نصاب معافیت مالیاتی مذکور در ماه ۸۴ اصلاحی باشد، در اینصورت فوق العاده اضافه کار مزبور هم مشمول پرداخت مالیات نخواهد بود. مثال : حقوق و مزایای مستمر دریافتی ماهیانه در سال ۱۳۷۶ ۳۰۰۰۰۰ ریال فوق العاده اضافه کار دریافتی در فروردین ماه ۱۳۷۶ ۱۸۰۰۰۰ ریال (حق الزحمه اضافه کار فوق براساس مدت زمان کمتر از ۵۰٪ ساعات کارروزانه محاسبه شده است) درآمد مشمول مالیات مستمر سالیانه $360000 = 12 \times 30000$ جمع " " " " و غیر مستمر $378000 = 18000 + 360000$ چون این مبلغ از حد نصاب معافیت سالانه یعنی مبلغ ۳۸۴۰۰۰۰ ریال کمتر میباشد بنابراین حق الزحمه مزبور مشمول پرداخت مالیات نخواهد بود. حال اگر حقوق بگیر در اردیبهشت ماه نیز مطابق فروردین ماه اضافه کاری دریافت نماید قسمتی از فوق العاده اضافه کار اردیبهشت ماه بشرح زیر مشمول پرداخت مالیات خواهد بود. جمع درآمد مشمول مالیات یکساله $396000 = 378000 + 18000$ (منجمله حق الزحمه اضافه کار فروردین و اردیبهشت) فوق العاده اضافه کار مشمول مالیات $12000 = 396000 - 384000$ باتوجه باینکه تمام اضافه کاری اردیبهشت ماه مربوط به مدت زمان کمتر از ۵۰٪ ساعات کار روزانه بوده، لذا مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال مشمول نرخ ۱۰٪ طبق بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم میگردد. مالیات فوق العاده اضافه کار اردیبهشت ماه $12000 \times 10\% = 1200$ و چون جمع دریافتی حقوق بگیر در طول سال براساس مقررات جاری مربوط کمتر از نصاب ۱۴۴۰۰۰۰ ریال (موضوع ماده ۸۵ لایحه حداکثر و حداقل حقوق) میباشد مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال مزبور مشمول بخشودگی مالیات موضوع تبصره ۲ ماده ۸۴ اصلاحی میگردد. پس : $3000 = 12000 \times 25\%$ مالیات قابل کسر بابت فوق العاده اضافه کار اردیبهشت ماه ۷۶۳- مطلع هستید که حداکثر حقوق موضوع ماده ۸ " لایحه قانونی مربوط به حداکثر و حداقل حقوق مستخدمین شاغل و بازنشسته و آماده خدمت مصوب ۱۳۵۸/۲/۴ شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران " برای سال جاری (۱۳۷۶) مبلغ ۱۲۰۰۰۰۰ ریال در ماه است که دوازده برابر آن، مبلغ ۱۴۴۰۰۰۰۰ ریال بابت یکسال مالیاتی میباشد و تا این مبلغ، طبق تبصره ۲ ماده ۸۴ اصلاحی، معادل ۲۵٪ مالیات بخشوده میشود. حال توجه خواهند داشت که در احتساب رقم مذکور باید مجموع حقوق و مزایای (فوق العاده های) مستمر و غیرمستمر سالانه اعم از نقدی و غیرنقدی حقوق بگیر پس از کسر معافیت های مقرر قانونی (باستثنای معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ اصلاحی مصوب ۱۳۷۵/۱۲/۷) مبنای محاسبه قرار گیرد. در این خصوص به مثال زیر توجه فرمایید: حقوق و فوق العاده های دریافتی ماهانه شخصی که مستخدم یکی از موسسات خصوصی است، عبارتست از: ۱- حقوق اصلی ۶۰۰۰۰۰ ریال ۲- فوق العاده شغل ۳۵۰۰۰۰ ریال ۳- فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی ۲۵۰۰۰۰ ریال ۴- فوق العاده محل خدمت ۵۰۰۰۰ ریال ۵- فوق العاده جذب ۱۰۰۰۰۰ ریال چنانچه شخص مزبور بابت شهریور ماه مبلغ ۵۴۰۰۰۰ ریال نیز فوق العاده اضافه کار دریافت کند (که مبلغ ۱۳۵۰۰۰ ریال آن بابت اضافه کار مازاد بر ۵۰٪ کارروزانه است)، مالیات متعلق بشرح زیر محاسبه میگردد: $18000 = 30\% \times 60000$ حد معافیت فوق العاده ها طبق قسمت اخیر بند ۶ ماده ۹۱ $22000 = 180000 - 100000$ $60000 + 50000 + 25000 = 117000$ تا ۵۰۰۰۰ ریال موضوع ردیفهای ۳ تا ۵

درآمد حقوق ماهانه مشمول مالیات قبل از کسر معافیتها $1170000 \times 12 = 14040000$ درآمد حقوق مستمر سالانه مشمول مالیات $10200000 = 14040000 - 3840000$ درآمد حقوق مستمر سالانه مشمول مالیات 2995000 نرخ موضوع ماده ۱۳۱ $\times 10200000$ مالیات حقوق مستمر سالانه قبل از کسر ۲۵٪ معافیت مالیات درآمد مستمر سالانه $2246250 = 2995000 \times 75\%$ مالیات قابل کسر در هر پرداخت ماهانه $12 = 187188$: 2246250 فوق العاده اضافه کار مشمول نرخ 10% موضوع ماده ۱۳۱ $405000 = 135000 - 540000$ فوق العاده اضافه کار مشمول نرخ 10% مالیات $10335000 = 135000 + 10335000$ مجموع حقوق و فوق العاده اضافه کار مشمول مالیات 3049000 نرخ موضوع ماده ۱۳۱ $\times 10335000$ مالیات حقوق و فوق العاده اضافه کار $54000 = 2995000 - 3049000$ مالیات قسمتی از فوق العاده اضافه کار که مشمول نرخ ماده ۱۳۱ میشود $14175000 = 135000 + 14040000$ که چون رقم حاصله کمتر از مبلغ $14400000 = (12 \times 1200000)$ ریال است پس : مالیات قسمتی از اضافه کار که $(1) 405000 = 135000 \times 75\%$ مشمول نرخ ماده ۱۳۱ میشود $14580000 = 14040000 + 405000$ $14175000 = 14400000 - 14580000$ قسمتی از اضافه کار که مشمول 10% بدون معافیت ۲۵٪ میشود $(2) 18000$ $= 10\% \times 180000$ مالیات قسمتی از اضافه کار که مشمول معافیت ۲۵٪ نمیشود مالیات قسمت دیگری از اضافه کار $225000 = 180000 - 405000$ که مشمول 10% با 25% معافیت میشود. $(3) 16875 = 225000 \times 75\% \times 10\%$ مالیات قسمت دیگری از اضافه کار که مشمول 10% مالیات با 25% معافیت میگردد. $75375 = 16875 + 18000 + 40500$ مالیات اضافه کار پرداختی در شهریور ماه ۴- چنانچه حقوق بگیران مشمول قانون کار غیر از حق الزحمه اضافه کار وجوه غیر مستمر دیگری دریافت نمایند از جهت اجرای مقررات اصلاحی ماده ۸۴ مذکور و تبصره های ذیل آن ابتدا فوق العاده اضافه کار در محاسبات منظور و سپس غیر مستمر دیگر مورد محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت. ۵- فوق العاده اضافه کار پرداختی توسط وزارتخانه ها، موسسات دولتی یا وابسته به دولت، شرکت های دولتی و نیز سازمان هایی که شمول قانون نسبت به آنها مستلزم ذکر نام است یا از محل اعتبارات دولتی همچنان مشمول مقررات بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحی آن مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ با رعایت مقررات تبصره ۲ ماده ۸۴ اصلاحی مصوب ۱۳۷۵/۱۲/۱۹ میباشد. متذکر میشویم، مفاد این بخشنامه به تایید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی نیز رسیده است. «دلایل شاکی برای ابطال مقرر در مورد شکایت ۱- مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون و موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود. بخشنامه مورد شکایت، کلیه حقوق بگیران، مشمول قانون کار اعم از کارکنان بخش دولتی و غیر دولتی (عمومی غیر دولتی) و خصوصی را در بر می گیرد. در این بخشنامه ساعات اضافه کار علی الاطلاق ۹۶ ساعت در ماه محاسبه گردیده است و این ساعات اضافه کار مشمول مالیات بر درآمد حقوق شناخته گردیده است در حالی که مطابق رای شماره ۱۲۴۲ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۱۹، " اضافه کار موضوع ماده ۵۹ قانون کار مزد محسوب نمی شود" از این رو نمی توان با اطلاق عنوان فوق العاده اضافه کار به صورت ماهانه، آن را جز مزایای ثابت پرداختی به تبع شغل (موضوع تبصره ۱ ماده ۳۶ قانون کار) دانست زیرا که این قبیل فوق العاده ها با هر عنوانی که به کارگر پرداخت گردند صرفا در کارگاه هایی که دارای طرح طبق بندی و ارزیابی مشاغل نیستند، بر حسب ماهیت شغل یا محیط کار یا ترمیم مزد در ساعات عادی کار پرداخت می گردند، فلذا مشمول اضافه کار موضوع ماده ۵۹ قانون کار بوده و بنا به دلایل پیش گفته این اضافه کار مزد یا مزایای ثابت پرداختی به تبع شغل تلقی نمی گردد و از آنجا که مطابق ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مزد، مقرری یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در قانون مالیات های مستقیم و این اضافه کار در زمره این موارد نمی باشد لذا از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است و بخشنامه مورد شکایت از این جهت مغایر با مواد قانونی پیش گفته می باشد. ۲- از سوی دیگر تبصره (۱) ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۷۵/۱۲/۱۹ که در آن مجوز کسر مالیات از اضافه کار کارگران صادر گردیده بود با اصلاحات قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۹۴ منسوخ گردیده است. در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ ص مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ به طور خلاصه اعلام کرده است که: ۱- بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم پیش از اصلاح، اضافه کار را مشمول مالیات مقطوع به نرخ ۱۰٪ دانسته و در پایان بند مذکور قید نموده است " به این درآمدها مالیات دیگری تعلق نخواهد گرفت." بنابراین عدم شمول مالیات دیگر به پرداخت های مذکور به دلیل پیش بینی مالیات ۱۰ درصدی در ماده یاد شده می باشد و با حذف بند ۱۳ مذکور حکم مالیات ۱۰ درصد به اضافه کار و عدم تعلق مالیات دیگر به آن لغو گردیده و در آمد مذکور مانند سایر درآمدهای موضوع ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم، مشمول مالیات حقوق به نرخ های مقرر خواهد بود. لذا، شمول مالیات به درآمد اضافه کار بر گرفته از مقررات بخشنامه مورد اعتراض نبوده و با حذف مقررات اصلاحیه مورخ ۱۳۷۱/۰۲/۰۷ بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم و تبصره (۱) ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم، اصلاحی مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۱۹، مقررات بخشنامه یاد شده که نسبت به تبیین موضوع، از جمله تعیین میزان اضافه کار ماهانه مربوط به (۵۰٪) ساعت کار روزانه اقدام نموده است، عملا موضوعیت ندارد. نظریه تهیه کننده گزارش : نظر به آنکه فوق العاده اضافه کار موضوع ماده ۵۹ قانون کار، از جمله مزایای غیر مستمر ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم محسوب می گردد و از سوی دیگر بخشنامه مورد شکایت ناظر بر مقررات منسوخ بند (۱۳) ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم پیش از اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ می باشد لذا معافیت فوق العاده اضافه کار موضوع ماده ۵۹ قانون کار از درآمد حقوق مشمول مالیات فاقد وجهت قانونی می باشد و شمول مالیات نسبت به فوق العاده مذکور بر اساس ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم خواهد بود و از این رو بخشنامه مورد شکایت مغایر با قانون نمی باشد و قابل ابطال تشخیص داده نمی شود. تهیه کنند گزارش : سید سعید برقعی ریای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم مقرر شده است که : «درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون.» نظر به اینکه عدم تعلق مالیات بر اضافه کار پس از شمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد بر آن، بر مبنای مقررات بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ (اصلاحی ۱۳۷۱/۲/۷) بوده و با حذف بند قانونی مذکور، اضافه کار نیز مشمول مالیات

به نرخ مقرر در ماده ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد ؛ بنابراین مقرر در مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است. دکتر زین العابدین تقوی - رئیس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب