

جناب آقای دکتر منظور رئیس محترم سازمان امور مالیاتی  
جناب آقای مهندس شافعی رئیس محترم اتاق ایران و دبیر کمیته حمایت از کسب و کار

با سلام و احترام؛

بازگشت به نامه شماره ۲۰۰/۷۵۵۷/ص مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۲۴ رئیس محترم سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص موضوع «رفع ابهام از مصادیق مزایای رفاهی و انگیزشی مشمولین قانون کار» و همچنین نامه شماره ۱۰/۱/۹۰۸۵/ص مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۱۷ رئیس محترم اتاق ایران و دبیر کمیته حمایت از کسب و کار با موضوع «تعیین مصادیق مزایای رفاهی و انگیزشی مشمولین قانون کار و معافیت مالیاتی این مزایا و معافیت مالیاتی حق بیمه سهم حقوق بگیران»، به استحضار می‌رساند:

**الف) تبیین مسئله و گردش کار**

۱- فصل سوم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ از مواد (۸۲) تا (۹۲) به «مالیات بر درآمد حقوق» پرداخته است؛ طبق ماده (۸۳) قانون اخیرالذکر، «درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیتهای مقرر در این قانون؛ چنان که پیداست، «حقوق و مزایای مربوط به شغل» مشمول مالیات بر درآمد حقوق قرار می‌گیرد.

۲- دادنامه ۶۰۱-۱۳۸۹/۱۲/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با ابتناء بر ماده (۴۰) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴/۰۸/۱۵، خدمات و تسهیلات رفاهی و بالمآل وجوه پرداختی به "کارکنان دولت" تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... را «مزایای مربوط به شاغل» و خارج از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم می‌شمرد.

۳- سازمان امور مالیاتی در مقام تمکین از رأی شماره ۶۰۱ دیوان، بخشنامه‌ای به شماره ۴۵۲۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۰/۰۲/۲۷ ناظر بر معافیت وجوه پرداختی تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... صادر می‌نماید و آن را قابل تسری به بخش غیردولتی نمی‌داند.

۴- در پی صدور رأی اصلاحی شماره ۷۳ دیوان عدالت اداری، مبنی بر اصلاح عبارت «کارکنان دولت» به «حقوق بگیران»، بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۸۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۸/۲۷ سازمان امور مالیاتی، معافیت‌های مربوط به مزایای شاغل را به کلیه حقوق بگیران (بخش دولتی و غیردولتی) تسری می‌دهد با این عبارت که «وجوهی که بابت مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا در اجرای ماده (۴۰) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و یا بر اساس مقررات استخدامی مؤسسه در حدود متعارف و با ارائه اسناد و مدارک به کلیه کارکنان پرداخت می‌شود، از شمول حکم مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم خارج بوده و مشمول مالیات نمی‌باشد»؛ بخشنامه اخیر به دلیل حذف عبارت «و...» که بیانگر تمثیلی بودن عناوین است با رأی شماره ۱۹۵۶-۱۹۵۷ مورخ ۱۴۰۰/۰۱/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

۵- سازمان امور مالیاتی طی مکاتباتی از جمله نامه شماره ۲۰۰/۵۲۸۹۰/ص مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۲۰ از معاونت امور مجلس، حقوقی و استان‌های وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی، درخواست بیان مصادیق دیگر کمک‌هزینه‌های ماده (۴۰) فوق‌الذکر و اعلام دقیق سقف وجوه پرداختی بابت آن‌ها، بر اساس مقررات قانون کار را مطرح می‌نماید؛ در نامه سازمان ذکر می‌شود که مزایای غیرنقدی طبق تبصره ماده (۸۳) قانون مالیات‌های مستقیم صراحتاً از مصادیق درآمد مشمول مالیات است و این با پذیرش مزایای رفاهی و انگیزه‌ای به عنوان مصداق دادنامه‌های دیوان (مزایای مربوط به شاغل) در تعارض است؛ معاونت امور مجلس، حقوقی و استان‌های وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی در پاسخ شماره ۹۴۶۹۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۷، مصادیق کمک‌هزینه‌های رفاهی و انگیزه‌ای را با توجه به مقررات قانون کار قابل احصاء نمی‌داند و تصمیم‌گیری در مورد تفکیک مزایای شغل و مزایای شاغل را به ارزیابی «ماهیت پرداخت‌های انجام شده در وجه کارگران از سوی کارفرمایان» وابسته می‌داند. در مورد تعیین سقف دقیق آن مزایا نیز بیان می‌دارد برخی از مزایا مانند کمک‌هزینه اقلام مصرفی خانوار (کمک‌هزینه خواروبار یا بن کارگری)، کمک هزینه مسکن و کمک‌هزینه عائله‌مندی دارای حداقل‌های قانونی مصوب به شکل سالیانه هستند، اما مجموع این مزایا فاقد سقف قانونی مشخص در مقررات قانون کار هستند.

۶- سازمان امور مالیاتی نهایتاً طی نامه شماره ۲۰۰/۷۵۵۷/ص مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۲۴ با ذکر مراتب، رفع ابهام در این موضوع را از معاونت حقوقی رئیس‌جمهور خواستار می‌شود که پس از وصول پاسخ وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی به شماره ۱۵۵۲۳۳ مورخ ۱۴۰۰/۸/۲۳ و همچنین وصول درخواست رئیس محترم اتاق ایران و

دبیر کمیته حمایت از کسب و کار، طی نامه شماره ۱۰/۱۱/۹۰۸۵ اص مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۱۷، جلسه‌ای به تاریخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۷ با حضور نمایندگان محترم سازمان امور مالیاتی، وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی، اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران و کارشناسان ذی‌ربط (موضوع دعوت‌نامه شماره ۴۶۶۱۱/۱۱۱۰۰۷ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۱) در معاونت حقوقی ریاست جمهوری برگزار می‌گردد. علی‌هذا، نظر به مراتب فوق، نظر این معاونت به شرح بند ب، اعلام می‌گردد.

#### ب) اظهار نظر

- ۱- در خصوص شمول مالیات بر درآمد حقوق نسبت به «پاداش افزایش تولید و سود سالانه» اعلام می‌گردد:
  - نظر به اینکه برابر ماده (۸۳) قانون مالیات‌های مستقیم «درآمد مشمول مالیات حقوق، عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل ...» و
  - نظر به اینکه برابر دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، خدمات و تسهیلات رفاهی و تشویق کارکنان که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مجوز پرداخت دارد، مزایای مربوط به شاغل بوده و از شمول ماده (۸۳) قانون مالیات‌های مستقیم خارج است و
  - نظر به اینکه برابر دادنامه اصلاحی شماره ۷۳-۱۳۹۸/۰۱/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، عبارت «کارکنان دولت» در دادنامه فوق‌الاشعار به «حقوق بگیران» اصلاح شده و مفاد آن، مبنی بر عدم شمول مالیات حقوق بر تسهیلات رفاهی به کارکنان بخش غیردولتی نیز تفسیر شده است و
  - نظر به اینکه برابر تبصره (۳) ماده (۳۶) قانون کار که مقرر می‌دارد: «مزایای رفاهی و انگیزه‌ای از قبیل کمک هزینه مسکن، خواروبار، کمک عائله‌مندی و پاداش افزایش تولید و سود سالانه جزء مزد ثابت و مینا محسوب نمی‌شود؛ پاداش افزایش تولید از مصادیق مزایای رفاهی و انگیزه‌ای تلقی شده است؛

لذا پاداش افزایش تولید و سود سالانه، موضوع تبصره (۳) ماده (۳۶) قانون کار که طبق ماده ۴۷ همان قانون، به منظور ایجاد انگیزه برای تولید بیشتر و کیفیت بهتر و تقلیل ضایعات و افزایش علاقمندی و بالابردن سطح درآمد کارگران، مطابق آیین‌نامه مصوب وزیر تعاون، کار و رفاه اجتماعی پرداخت می‌گردد، از شمول مالیات بر درآمد حقوق خارج است.

۲- در خصوص مصادیق مزایای رفاهی و میزان آن‌ها اعلام می‌گردد:

مصادیق مزایای رفاهی در قانون کار، تمثیلی بوده و به نحو حصری بیان نشده است؛ با وجود این، اهم مصادیق مزایایی که مربوط به شغل نیستند، مطابق قانون کار و دادنامه‌های شماره ۶۰۱، ۷۳ و ۱۹۵۶-۱۹۵۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری عبارتند از:

۲/۱- کمک هزینه مسکن، ماهانه معادل چهار میلیون و پانصد هزار (۴/۵۰۰/۰۰۰) ریال به موجب تصویب‌نامه شماره ۱۹۷۵۶/ت/۵۸۶۷۳ هـ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۶ هیئت وزیران؛

۲/۲- کمک هزینه اقلام مصرفی خانوار، ماهانه معادل (۶/۰۰۰/۰۰۰) ریال به موجب بخشنامه شورای عالی کار مصوب ۱۳۹۹/۱۲/۲۷؛

۲/۳- کمک عائله‌مندی، ماهانه معادل (۲/۶۵۵/۴۹۵) ریال برای هر فرزند به موجب ۸۶ قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴؛

۲/۴- پاداش افزایش تولید، مطابق قرارداد موضوع آیین‌نامه ماده ۴۷ قانون کار مورخ ۱۳۹۰/۰۹/۲۶؛

۲/۵- میزان سایر موارد، نظیر مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و غیره، چنانچه مقرره خاصی راجع به میزان آن‌ها وجود نداشته باشد، در چهارچوب قانون کار، تابع توافق و عرف است.

#### ب) پیشنهاد

در راستای بند (۹) سیاست‌های کلی نظام قانون‌گذاری مصوب ۱۳۹۸/۰۷/۰۲ مقام معظم رهبری و تأکید بر لزوم شفافیت و عدم ابهام و نیز استحکام در ادبیات و اصطلاحات حقوقی، پیشنهاد می‌گردد: وزارت امور اقتصادی و دارایی در مقام تهیه پیش‌نویس لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، ابهام ناشی از تفکیک مزایای شغل از شاغل را برطرف نماید.<sup>۲</sup>

جلیل محبی



سرپرست معاونت هماهنگی و برنامه ریزی  
امور حقوقی دستگاه‌های اجرایی

۱. مطابق تبصره ۱ ماده ۳ آیین‌نامه موضوع ماده ۴۷ قانون کار: «مأخذ تعیین تولید مبنا در کارگاه باید طوری باشد که بر مبنای آن درصد افزایش تولید در هر دوره تناوب مورد محاسبه از ۳۰ درصد تجاوز نکند، لیکن چنانچه در کارگاهی توان و ظرفیت تولید به نحوی باشد که امکان افزایش تولید بیش از ۳۰ درصد میسر گردد، رعایت سقف مذکور الزامی نمی‌باشد».

۲. شایان ذکر است، مطابق بند ۵ از بند الف تبصره ۱۲ لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور: «... نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی اعم از حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال به شرح زیر می‌باشد...».