

مبحث سوم: مالیات بر درآمد حقوق

آنچه در این مبحث شرح داده می‌شود به ترتیب شامل: «درآمد مشمول مالیات و ویژگی‌های آن»، «معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و کسورات مالیاتی»، «نرخ‌های مالیاتی»، «شیوه پرداخت مالیات» و نهایتاً «استرداد مالیات بر درآمد حقوق» خواهد بود.

بند اول: درآمد مشمول مالیات و ویژگی‌های آن

«مالیات بر درآمد حقوق» به درآمدی تعلق می‌گیرد که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت یا کار انجام یافته به صورت نقد یا غیر نقد تحصیل می‌کند. با توجه به این تعریف، «درآمد مشمول مالیات حقوق» اجمالاً به این ترتیب خواهد بود: «درآمد ناشی از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیرمستمر که به صورت نقد یا غیر نقد تحصیل می‌شود؛ قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون.»^۱

در ادامه، ابعاد و ویژگی‌های اساسی که در تعاریف فوق ذکر شد را تشریح خواهیم کرد:

۱. «اشتغال در ایران»

هدف از تصریح به این ویژگی در تعریف مالیات بر درآمد حقوق این است که می‌بایست «تسلیم نیروی کار و اشتغال» در «ایران» اتفاق بیافتد و حضور «پرداخت‌کننده حقوق» در ایران ضرورتی ندارد. بر این اساس در مواردی که پرداخت‌کننده حقوق از اشخاص مقیم خارج از کشور که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارند نیز باشند به دلیل این‌که «تسلیم نیروی کار» در ایران انجام شده است مشمول این نوع مالیات خواهد بود. به علاوه رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی و کنسولی خارجی در ایران، رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی فوق‌العاده و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی کشورهای خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود نیز علی‌القاعده مشمول مالیات خواهند بود چرا که تسلیم نیروی کار در ایران انجام شده است. البته مطابق بندهای ۱ و ۲ ماده ۹۱ ق.م.ا.ج. چنانچه دولت خارجی اشخاص ایرانی شاغل به فعالیت‌های موضوع این

مشتمل‌کننده عملاً حقانیت شرکت تعاونی را در مورد معافیت عملیات کشاورزی شرکت پذیرفته است و بنا به مراتب، خرید گوشت از دامداران مع‌الواسطه و تحویل آن به امور دام جهاد سازندگی فعالیت کشاورزی شرکت تلقی می‌گردد و در این خصوص حکم به ورود شکایت و ابطال برگ‌های مالیات قطعی سال‌های ۱۳۷۶ و ۱۳۷۷ صادر و اعلام می‌گردد.»

۱. ر.ک. مواد ۸۲ و ۸۳ ق.م.ا.ج.

۲. ماده ۹۱: «درآمدهای حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است: ۱. رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند. ۲. رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل...»

دو بند در خارج از کشور را از مالیات معاف کند (معامله متقابل) کارکنان خارجی مقیم ایران نیز در همان مشاغل مشمول معافیت مالیاتی قرار خواهند گرفت.^۱

موارد فوق از جمله مواردی بودند که تسلیم نیروی کار و اشتغال، در ایران اتفاق می‌افتاد و فی‌الواقع تحت عنوان «اشتغال در ایران» جای می‌گیرند. اما با بررسی وضعیت حقوقی موجود به نظر می‌رسد باید سخن از مواردی گفت که هرچند تسلیم نیروی کار «در ایران» اتفاق نمی‌افتد اما سازمان امور مالیاتی آنان را مشمول مالیات بر درآمد حقوق دانسته و به نوعی این موارد را «در حکم اشتغال در ایران» تلقی نموده است. به‌عنوان مثال مستنبط از مقررات وضع شده از سوی سازمان امور مالیاتی اساساً درآمد حقوق کارکنان و کارگران ایرانی «در خارج از کشور» که از محل پرداختی پروژه از طریق کارفرمایان و یا پیمانکاران مقیم ایران بابت ارائه خدمات، دریافت می‌نمایند مشمول مالیات بر درآمد حقوق تلقی می‌شود.^۲ نمونه دیگر، درآمد حقوقی است که در مدت مأموریت خارج از کشور (از طرف دولت جمهوری اسلامی ایران یا اشخاص مقیم ایران) از منابع ایرانی عاید شخص می‌شود (تبصره ماده ۸۲ ق.م.م).^۳ موارد فوق، نشان‌دهنده این است که از نظر قوانین و مقررات، این نوع از دریافتی‌ها نیز مشمول مالیات قرار می‌گیرند در حالی که در هیچ‌یک از موارد مذکور تسلیم نیروی کار و اشتغال، فی‌الواقع «در ایران» اتفاق نیفتاده است. همان‌گونه که بیان شد نظام حقوقی موجود بنا بر دلایلی نسبت به موارد یاد شده حکم اشتغال در ایران را جاری دانسته است و لذا باید این موارد را «در حکم اشتغال در ایران» دانست. در تحلیل این موضوع می‌توان چنین گفت که در حالات فوق «اساس رابطه استخدامی» در ایران شکل گرفته و مستخدم در راستای انجام تعهدات استخدامی مذکور، اقدام به تسلیم نیروی کار در «خارج از ایران» نموده است لذا شمول مالیات بر درآمد حقوق نسبت به آن‌ها قابل توجیه به نظر

۱. با توجه به این‌که سفارت‌خانه‌ها، کنسولگری‌ها و نمایندگی‌های دولت ایران در خارج، درون قلمرو سرزمینی ایران به شمار می‌روند لذا کارمندان محلی این مراکز که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران هستند نیز نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران مشمول مالیات خواهند بود (مستنبط از بند ۴ ماده ۹۱ ق.م.م).

۲. به‌موجب بند ب ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم توسعه «کالاها و خدماتی که صادر می‌شوند مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهند بود.» مطابق بخشنامه شماره ۲۱۱/۱۹۱۸/۱۷۱۵۱ مورخ ۱۳۸۲/۰۴/۰۸ سازمان «...آن قسمت از درآمد حقوق کارکنان و کارگران ایرانی در خارج از کشور که از طریق کارفرمایان و یا پیمانکاران مقیم کشور بابت ارائه خدمات از محل پرداختی پروژه دریافت می‌نمایند مشمول استفاده از حکم معافیت موضوع بند ب ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم توسعه در طول اجرای قانون یاد شده می‌باشد.» براساس مفهوم مخالف این بخشنامه، با توجه به انقضای مهلت قانون برنامه سوم توسعه، چنین استنباط می‌شود که از نظر سازمان اکنون می‌بایست حقوق کارکنان و کارگران ایرانی «در خارج از کشور» مشمول مالیات بر درآمد حقوق باشد.

۳. به‌علاوه پیش از اصلاحات ق.م.م. مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ به‌موجب بند ۶ ماده ۹۱ این قانون، فوق‌العاده اشتغال خارج از کشور از جمله موارد معاف از مالیات بود که به‌موجب اصلاحیه قانون، این مورد حذف گردید. بنابراین چنین برداشت می‌شود که مقنن چه در زمان معاف دانستن فوق‌العاده اشتغال خارج از کشور و چه پس از آن، دریافتی‌های مذکور را «اصولاً» در زمره درآمدهای مشمول مالیات می‌دانسته لکن قبل از تصویب اصلاحیه، آن را معاف اعلام نموده است.

می‌رسد.^۱ البته در این موارد باید به جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف از طریق انعقاد تفاهم‌نامه‌های مربوطه که بین دولت‌ها منعقد می‌شود نیز توجه داشت.

۲. «تسری مالیات به کلیه قراردادهای کاری»:

مالیات بر درآمد حقوق را باید به پرداختی‌های ناشی از کلیه قراردادهای اعم از کتبی و یا شفاهی تسری داد. چرا که در هیچ‌یک از مواد فصل سوم قانون مالیات‌های مستقیم، تصریحاً و یا تلویحاً به لزوم وجود قرارداد کتبی بین پرداخت‌کننده حقوق و حقوق‌بگیر اشاره‌ای نشده است. همچنین با توجه به اطلاق عبارات مواد ۸۲ و ۸۳ ق.م.م می‌بایست هرگونه درآمد که ناشی از هرگونه تسلیم نیروی کار باشد را مشمول مالیات بر درآمد حقوق دانست که نتیجتاً اعم از انعقاد قرارداد به صورت کتبی و یا شفاهی خواهد بود. نمونه‌ای از توجه نهادهای مالیاتی به این موضوع را می‌توان از رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۰/۴/۱۴۴۳۶ مورخ ۱۳۷۱/۱۲/۱۹ استنباط نمود.^۲ همچنین با توجه به دلایل ذکر شده مالیات بر درآمد حقوق به کلیه قراردادهای کاری اعم از «کارگر - کارفرمایی»، «کارمندی» و به‌علاوه «کلیه قراردادهای پیمانکاری که تسلیم‌کننده کار اشخاص حقیقی موضوع تبصره ۱ ماده ۸۶ ق.م.م باشند» نیز قابل تسری است. لازم به ذکر است پیش از اصلاحات ق.م.م در سال ۱۳۹۴ به موجب ماده ۱۰۴ ق.م.م درآمد ناشی از فعالیت‌های پیمانکاری، مشمول مالیات بر درآمد مشاغل محسوب می‌شد که با حذف این ماده، در صورتی که پیمانکار در قالب شخص حقیقی به فعالیت بپردازد دریافتی‌های وی از کارفرما مشمول مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود.^۳

۱. همچنین نمونه دیگر را می‌توان درآمد حقوق اتباع خارجی خدمه هواپیما و کشتی‌هایی دانست که طبق قرارداد با شرکت‌های خارجی مربوط در اجاره شرکت‌های ایرانی هستند که هرچند محل ارائه خدمت آنان بعضاً خارج از ایران می‌باشد اما با توجه به نکاتی که ذکر شد می‌توان این مورد را نیز «در حکم اشتغال در ایران» دانست (مستنبط از بند ۷-۳ از بخشنامه شماره ۳۰/۴/۹۱۲۴/۴۲۱۷۶ مورخ ۳۰/۴/۲۳/۱۳۷۸/۰۸/۲۳ سازمان).

۲. به موجب رأی یاد شده: «... اگر حضرات روحانیون یا سخنرانان و گویندگان مستمراً (مثلاً ساعتی در هر روز یا هر هفته یا هر ماه) و به‌طور موظف بنا به قرارداد کتبی یا شفاهی عهده‌دار انجام امور مذکور بوده از این ممریابت حق‌الزحمه مبالغی در مقاطع زمانی مشخص از سازمان‌ها یا اشخاص معین دریافت دارند، این‌گونه دریافتی‌ها نیز به شرح فوق مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد.»

۳. با این وجود به موجب رأی هیئت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری به شماره ۶۶۱ مورخ ۱۳۹۹/۵/۱۶: «براساس مواد ۱ و ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارائه خدمات و صادرات و واردات مشمول مقررات قانون یاد شده است و طبق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون فوق‌الذکر و دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیئت عمومی محترم دیوان عدالت اداری، صرفاً خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و با توجه به تعاریف مقرر در ماده ۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص خدمات برای غیر در قبال مابه‌ا‌زاء و تعریف درآمد مشمول مالیات در ماده ۸۲ ق.م.م مفاد دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیئت عمومی محترم دیوان عدالت اداری به قراردادهایی که موضوع آن نیروی انسانی باشد، قابل تعمیم نیست و ما به‌ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده ۸۲ ق.م.م مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود و با توجه به این‌که قراردادهای پیمانکاری غیر از قراردادهای تأمین نیروی انسانی در مقام ارائه خدمت منعقد می‌شود، منجر به شمول حکم مقرر در ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به این قراردادها خواهد شد و پیمانکار مکلف به اجرای احکام مقرر <

۳. «درآمد»

همان‌طور که در ابتدای بخش مالیات بر درآمد ذکر شد شرط تعلق مالیات نسبت به یک درآمد، «تحقق درآمد» است، اما در مورد موضوع خاص «مالیات بر درآمد حقوق» طبق ماده ۸۶ ق.م.ا^۱ «پرداخت یا تخصیص حقوق» باعث تعلق مالیات می‌شود. بنابراین حتی اگر سند حقوق صادر شود؛ ولو پرداختی نیز صورت نگیرد، مصداق تخصیص حقوق بوده و مشمول مالیات خواهد بود. نکته دیگر این‌که چنان‌چه تخصیص یا پرداخت حقوق و مزایای حقوق‌بگیران (اعم از حقوق اتباع ایرانی یا خارجی) به‌صورت ارزی باشد، با توجه به چند نرخ بودن ارز در وضعیت کنونی، نرخ تسعیر ارز برای محاسبه مالیات حقوق، فارغ از منشأ تأمین ارز (دولتی یا آزاد) محاسبه شده و می‌بایست بر اساس «نرخ آزاد ارز» در تاریخ تخصیص یا پرداخت - مانند نرخ اعلامی در سامانه سنا - حسب مورد تعیین گردد.^۲ لذا در حالت فوق از آنجا که لازم است «درآمد محقق» را به‌عنوان درآمد مشمول مالیات تعیین نمود لذا صرف‌نظر از این‌که منشأ تأمین ارز، دولتی و یا آزاد بوده است با توجه به امکان فروش ارز دریافتی توسط حقوق‌بگیر در بازار آزاد، در حقیقت «نرخ آزاد ارز» درآمد محقق حقوق‌بگیر را مشخص می‌کند.

۴. «تسری مالیات به عموم پرداختی‌ها اعم از: مقرری، مزد یا حقوق اصلی و فرعی»
فارغ از تنوع در عناوین و نام‌گذاری پرداختی‌ها به حقوق‌بگیران، هر آن‌چه ماهیتاً به‌عنوان ماه‌ه‌ازای تسلیم نیروی کار به حقوق‌بگیر پرداخت می‌شود اعم از مزد، مقرری، حقوق و حتی پاداش، مشمول این مالیات خواهد بود. به‌عنوان مثال آن میزان از حق‌التحریر که به‌موجب ماده ۵۴ قانون دفاتر اسناد رسمی و کانون سردفتران و دفتریاران^۳ به دفتریار اول پرداخت می‌شود با توجه به این‌که «ماه‌ه‌ازای تسلیم نیروی کار» بوده و ماهیت پاداش دارد مشمول مالیات خواهد بود.^۴

- در مواد ۱۴، ۲۰ و ۲۱ این قانون درخصوص وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده و واریز آن به حساب سازمان امور مالیاتی کشور است. بنا به مراتب فوق، نامه شماره ۲۶۷/۴۵۸۵/د مورخ ۱۳۹۷/۷/۳ مدیرکل دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ ق.ت.آ.د.ع.ا. مصوب ۱۳۹۲ رأی به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند.» مستنبط از رأی فوق می‌توان گفت قراردادهای پیمانکاری، مشمول مالیات بر درآمد حقوق تلقی نشده و به همین خاطر نیز مشمول مالیات بر ارزش افزوده اعلام شده است، که با توجه به آن‌چه بیان شد به نظر می‌رسد این رأی محل نقد باشد.
۱. ماده ۸۶: «پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف‌اند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده (۸۵) این قانون محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت‌کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه‌های بعد فقط تغییرات را صورت دهند.»
 ۲. مستنبط از مفاد بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۷۲ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ سازمان.
 ۳. به‌موجب این ماده: «میزان حق‌تحریر طبق تعرفه تعیین شده وزارت دادگستری خواهد بود که باید هر چهار سال یکبار مورد بررسی مجدد قرار گیرد و در صورت اقتضا در آن تجدیدنظر شود، بیست درصد از حق‌تحریر دریافتی توسط سردفتر به دفتریار اول پرداخت می‌شود.»
 ۴. مستنبط از بند ۲ بخشنامه شماره ۳۰/۵/۳۵۹۹/۴۶۵۴۶ مورخ ۱۳۷۲/۰۸/۰۹ سازمان. به‌موجب این بند «چون حق‌التحریرموضوع ماده ۳ قانون فوق‌الذکر و آیین‌نامه مربوط، علاوه بر حقوق و مقرری یا مزد به‌عنوان نوعی پاداش به کارکنان دفتر اسناد رسمی پرداخت می‌گردد، این پرداختی یا تخصیصی نیز باید جزء درآمد حقوق کارکنان مزبور تلقی و مالیات آن برابر مقررات پیش‌گفته توسط سردفتر کسر و واریز شود.»

همچنین دریافتی‌های مشمول مالیات، محدود به «حقوق اصلی» دریافتی توسط حقوق‌بگیر نیست و حتی به پرداخت‌هایی که از طرف اشخاصی «غیر از پرداخت‌کننده اصلی حقوق» به عمل می‌آید، همچنین حق‌التدریس، حق‌التحقیق، حق پژوهش و قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی نیز تسری می‌یابد (تبصره ۱ و ۲ ماده ۸۶).

۵. «تسری مالیات به مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیرمستمر»

در این ماده تعریفی از «مزایای مربوط به شغل» ارائه نشده و مشخص نیست چه مرجعی، مصادیق آن را تعیین می‌نماید. همین ابهام منجر شده است که مزایایی که تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و... پرداخت می‌گردد از نظر سازمان امور مالیاتی به‌عنوان مزایای «شغل» در نظر گرفته شود. چرا که طبق نظر سازمان، پرداخت این قبیل وجوهات از طریق کارفرما صرفاً به دلیل رابطه شغلی بوده و به کارکنان مربوطه پرداخت می‌شود که در صورت قطع ارتباط شغلی، مبالغ مذکور به هیچ‌وجه پرداخت نمی‌گردد در حالی که از نظر هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، خدمات و تسهیلات رفاهی مذکور مزایای مربوط به «شاغل» است و مشمول مالیات نخواهد بود.^۱

صرف نظر از ابهامات یاد شده چند نکته قابل ذکر است: اولاً چون ماده فوق به «مزایای مربوط به شغل» تصریح نموده با توجه به این‌که این مزایا متفاوت از مزایای مربوط به شاغل است لذا باید به تفکیک این دو نوع از مزایا توجه نمود. ثانیاً در این مورد نمی‌توان تفاوتی بین کارمندان دولت و سایر حقوق‌بگیران متصور بود و هرگونه مزایایی که ماهیتاً به‌عنوان «مزایای مربوط به شغل» تعیین شود حکم آن به سایر حقوق‌بگیران نیز سرایت خواهد نمود. این نکته تلویحاً در رأی هیئت عمومی دیوان به شماره ۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۱/۲۷ نیز اشاره شده است.^۲

۱. به موجب رأی شماره ۶۰۱ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳ مورخ ۱۳۸۷/۴/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور «نظر به این‌که مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ ق.م.د در ماده ۸۳ همان قانون به‌عنوان مزایای مربوط به شغل احصاء شده است و خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵ مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ ق.م.د نمی‌باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و... به‌عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون مارالذکر، موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ ق.م.د خارج بوده و نظریه شماره ۲۵۶/۲۰۱۰ مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۶ دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب می‌باشد. ان‌هایه بخشنامه مورد اعتراض خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص و به استناد قسمت دوم اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.»

۲. به موجب این رأی: «بر مبنای مواد ۲، ۸۲ و ۸۳ ق.م.د اطلاق شخص حقیقی در خدمت شخص حقوقی دیگر اعم از حقیقی و حقوقی شامل کلیه کارکنان اعم از کارکنان بخش دولتی و غیر دولتی (عمومی غیر دولتی) و خصوصی بوده، بنابراین قید «کارکنان دولت» در سطر چهارم رأی شماره ۱۳۸۹/۱۲/۹۶-۶۰۱ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مبتنی بر سهو قلم بوده و عبارت «کارکنان دولت» به «حقوق‌بگیران» اصلاح می‌شود.» براساس همین نکته، رأی هیئت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری به شماره ۳۵۳ مورخ ۱۳۹۴/۹/۹ که مطابق آن: <

ثالثاً از آنجا که ماده ۸۳ ق.م.م مرجع تعیین و تشخیص مصادیق «مزایای مربوط به شغل» را مشخص نموده است لذا با توجه به این که مطابق اصل ۱۳۸ قانون اساسی و ماده ۲۱۹ ق.م.م نهادهای اجرایی مانند هیئت وزیران، سازمان امور مالیاتی و... صلاحیت وضع مقررات را دارند طبیعتاً رفع این ابهام توسط آنان ممکن است؛ مگر آن که مفاد آن طبق نظر دستگاه‌های ناظر مانند هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مغایر قانون تشخیص داده شود.

۶. تسری مالیات به هر آن چه «ماهه ازای خدمت» است

آخرین نکته‌ای که در این مبحث قابل طرح است و می‌توان به‌عنوان یک ضابطه کلی مطرح نمود این است که می‌بایست مالیات بر درآمد حقوق را قابل تسری به هر آن چه «ماهه ازای خدمت» باشد دانست. لذا این ماهه‌ها می‌تواند پرداخت مستقیم به حقوق‌بگیر، پرداخت به ثالث و یا همچنین پرداخت‌های نقدی و یا غیر نقدی را در برگیرد. چرا که مقنن در مواد مختلف قانون مالیات‌های مستقیم به‌ویژه مواد ۱، ۸۲، و ۱۱۹ ق.م.م درصدد شمول مالیات نسبت به «کلیه درآمدهای متصور برای اشخاص» بوده است و با مذاقه در مفاد فصل سوم قانون (مالیات بر درآمد حقوق) چنین استنباط می‌شود که «هرگونه دریافتی» که فرد شاغل به مناسبت تسلیم نیروی کار اخذ می‌کند اعم از این که رابطه مستقیم با ارائه نیروی کار داشته باشد مانند درآمد نقدی و غیر نقدی^۱ یا این که به نحوی ناشی از تسلیم نیروی کار باشد را در برمی‌گیرد؛ مانند وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آن‌ها مستقیماً یا به‌وسیله حقوق‌بگیر به پزشک یا بیمارستان به استناد اسناد و مدارک مثبت پرداخت کند و یا مستمری پرداختی به وراثت. لازم به ذکر است هرچند دو نمونه اخیر به‌موجب ماده ۹۱ ق.م.م مشمول معافیت اعلام شده‌اند اما معاف دانستن این موارد، خود نشانه این است که بدو مشمول مالیات بر درآمد حقوق بوده‌اند اما مقنن به دلایلی این موارد را معاف اعلام نموده است. در غیر این صورت، اساساً نیازی به اعلام معافیت آنان نبود. همچنین ذکر عبارت «قبل از وضع کسور» در ماده ۸۳ ق.م.م نیز مؤید دیگری برای این نکته است و نشان‌دهنده شمول مالیات نسبت به کسورات قانونی است.

➤ «بخشنامه شماره ۱۳۴۲۸-۲۰۰ مورخ ۱۳۹۰/۰۶/۰۷ صادره از سازمان مذکور بر مبنای دادنامه شماره ۱۳۸۹/۱۲/۰۹-۶۰۱ صادره از هیئت محترم عمومی دیوان عدالت اداری وجوه دریافتی کارکنان دولت، تحت عنوان مهدکودک و یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا و... از شمول مواد ۸۲ و ۸۳ ق.م.م خارج شده است در مفاد رأی مذکور از حق شغل و شاغل نام برده که مربوط به کارکنان دولت می‌باشد در صورتی که در مورد سایر حقوق‌بگیران مطابق ماده ۳۴ قانون کار از واژه حق‌السعی استفاده شده است، نظر به این که بخشنامه مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه‌های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده» قابل استناد نخواهد بود چرا که دادنامه شماره ۱۳۸۹/۱۲/۰۹-۶۰۱ هیئت عمومی به‌موجب رأی مذکور، اصلاح شده است.

۱. مطابق با تبصره ماده ۸۳ ق.م.م درآمد غیر نقدی مشمول مالیات حقوق به شرح زیر تقویم و محاسبه می‌شود:
الف) مسکن با انائیه معادل ۲۵ درصد و بدون انائیه ۲۰ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ این قانون) در ماه پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود.
ب) اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ۱۰ درصد و بدون راننده معادل ۵ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ این قانون) در ماه پس از کسر وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود.

ج) سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت‌کننده حقوق.

نقد رأی شورای عالی مالیاتی

به موجب ماده ۳ آیین‌نامه ایجاد تسهیلات جهت شاغلین دولتی متقاضی انتقال از تهران و کلان‌شهرها به سایر شهرهای کشور مورخ ۱۲/۶/۸۶ هیئت وزیران، متقاضیان واجد شرایط مشمول این آیین‌نامه از برخی تسهیلات بهره‌مند می‌گردند که از جمله این تسهیلات «کمک سود متعلق به تسهیلات بانکی» است. در ارتباط با شمول و یا عدم شمول مالیات بر درآمد حقوق نسبت به کمک سود متعلق به تسهیلات بانکی، با توجه به اختلاف نظرات نهایتاً به موجب رأی شماره ۱۴۴۹۸ - ۲۰۱ مورخ ۱۳۸۸/۸/۱۰ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی «قطع نظر از ابهامات موجود در انطباق موضوع با فصول مربوط به مالیات بر درآمد حقوق و مالیات درآمد اتفاقی، چون به صراحت آیین‌نامه یاد شده تسهیلات مذکور به منظور ایجاد انگیزه و ترغیب متقاضیان انتقال از کلان‌شهرها و فراهم نمودن امکانات لازم در زمینه اسکان آنان در سایر شهرها و جبران بخشی از هزینه‌های ایشان پرداخت می‌گردد لذا با مد نظر قرار دادن مقررات مواد ۸۲ و ۱۱۹ ق.م.م و با عنایت به مفاد بند الف ماده ۱۲۷ قانون موصوف پرداختی مذکور از مصادیق تحصیل درآمد محسوب نشده و مشمول مالیات نمی‌باشد.»

در نقد رأی فوق می‌توان گفت اهتمام شورای عالی مالیاتی به کشف و ملاک عمل قرار دادن «اهداف مدنظر تصویب‌کنندگان» از نقاط قوت این رأی و در راستای ارائه تفسیر غایت‌گرایانه از قوانین و مقررات است. اما لاجرم ارائه هرگونه تفسیر از مقررات، باید در چارچوب قوانین مربوطه صورت پذیرد و براساس آنچه ذکر شد مستنبط از مواد مختلف قانون مالیات‌های مستقیم به نظر می‌رسد مالیات بر درآمد حقوق «هرگونه دریافتی» توسط حقوق‌بگیر؛ اعم از این‌که دارای رابطه مستقیم و یا غیرمستقیم با خدمت ارائه شده داشته باشد را در برگیرد. البته هرچند معافیت‌هایی نیز وضع شده است اما اصل اولیه، شمول مالیات نسبت به کلیه دریافته‌ها است. در این موضوع نیز هرچند «کمک سود متعلق به تسهیلات بانکی شاغلین دولتی متقاضی انتقال» را دارای رابطه مستقیم با ارائه نیروی کار کارمندان تلقی نکنیم اما به هر ترتیب پرداخت کمک یاد شده به این دلیل است که دریافت‌کنندگان تسهیلات اساساً از «شاغلین دولتی» هستند و لذا مشمول دریافت کمک سود شده‌اند. بنابراین به نظر می‌رسد وجوه مذکور را باید نوعی درآمد تلقی نمود و آن را مشمول مالیات بر درآمد حقوق دانست.

بند دوم: معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و کسورات مالیاتی

در این بند ابتدا «معافیت‌های موضوع ماده ۸۴ ق.م.م»، سپس «سایر معافیت‌های قانونی» و در ادامه «بخشودگی‌ها» و «کسورات مالیاتی» شرح داده خواهد شد.

الف) معافیت‌های موضوع ماده ۸۴ ق.م.م

هرچند در برهه‌هایی از زمان، قانون مالیات‌های مستقیم رأساً میزان مشخصی از درآمد سالانه را معاف از مالیات اعلام نموده بود^۱ اما نهایتاً و پس از تغییرات متعدد در نحوه محاسبه این

۱. مثلاً به موجب ماده ۸۴ ق.م.م مصوب سوم اسفند ماه ۱۳۶۶: تا میزان هفتصد و بیست هزار ریال درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع از پرداخت معاف خواهد بود.

معافیت‌ها^۱ در حال حاضر به موجب ماده ۸۴ ق.م.ا اصلاحی مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ «میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود». همچنین در برخی از دوره‌های تقنینی، بین میزان معافیت مالیاتی اقسام حقوق‌بگیران (کارگران مشمول قانون کار و حقوق‌بگیران از محل اعتبارات دولتی) تفاوت وجود داشته است.^۲ به هر ترتیب به موجب قانون بودجه سال ۱۳۹۹ سقف معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ ق.م.ا در سال ۱۳۹۹ به صورت کلی، سالانه مبلغ (۳۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال و در تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ سالانه مبلغ (۴۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تعیین شده است.

لازم به ذکر است این معافیت شامل تمامی حقوق دریافتی نخواهد شد بلکه با دو استثنا مواجه هستیم: اول) معافیت پایه به «بیش از یک منبع درآمد حقوق» تعلق نخواهد گرفت. چرا که در حقیقت، این معافیت ناظر بر «شخص مؤدی» است و نه «منابع حاصل از درآمد حقوق». بر این اساس حتی اگر یک مؤدی، دارای منابع متعدد درآمد حقوق باشد، صرفاً از یک معافیت برخوردار خواهد شد (ماده ۸۴ ق.م.ا).

دوم) در مورد پرداخت‌هایی که از طرف غیر از پرداخت‌کننده اصلی حقوق به اشخاص حقیقی، به عمل می‌آید همچنین ناظر بر حق‌التدریس، حق‌التحقیق، حق پژوهش و قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی، پرداخت‌کننده این وجوه، مجاز به کسر معافیت مذکور نیست (تبصره ۱ و ۲ ماده ۸۶ ق.م.ا).^۳

ب) سایر معافیت‌ها

۱. حقوق بازنشستگی، وظیفه، مستمری، پایان خدمت،^۴ خسارت اخراج، بازخرید خدمت، «وظیفه یا مستمری پرداختی به وراثت» و «حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده نشده».
۲. هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل.

۱. نمونه‌ای از این تغییر و تحولات را می‌توان شامل این موارد دانست: به موجب ماده ۱۶ قانون هدفمند کردن یارانه‌ها مصوب ۱۳۸۸ دولت مجاز شد از ابتدای سال ۱۳۸۹ معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) ق.م.ا را علاوه بر افزایش سالانه آن، متناسب با تغییر و اصلاح قیمت‌های موضوع این قانون با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی طی پنج سال حداکثر تا دو برابر افزایش دهد. همچنین بر اساس حکم صدر ماده ۵۲ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۰-۱۳۹۴) سقف معافیت مالیاتی موضوع مواد (۸۴) و (۸۵) ق.م.ا در طول برنامه هر ساله در بودجه سنواتی تعیین شد.

۲. مطابق تبصره ماده ۸۴ اصلاحی ۱۳۶۶: میزان معافیت موضوع این ماده در مورد کارکنانی که حقوق آن‌ها توسط وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و یا از محل اعتبارات دولتی پرداخت می‌گردد در صورت داشتن افراد تحت تکفل به هشتصد و چهل هزار ریال افزایش می‌یابد.

۳. بند ۲ از تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ مبنی بر این‌که «اشخاصی که از معافیت‌های مالیاتی موضوع تبصره (۱) ماده (۸۶) ق.م.ا بهره‌مند هستند مشمول معافیت ماده (۸۴) قانون مذکور مطابق مقررات این جزء نمی‌شوند»

۴. نظر به این‌که برابری تبصره ماده ۳ قانون نحوه تعدیل نیروی انسانی دستگاه‌های دولتی مصوب ۱۳۶۶/۱۰/۲۷ مجلس شورای اسلامی، مستخدمین رسمی، حقوق و فوق‌العاده‌های مربوط به ایام مرخصی استحقاقی استفاده نشده خود را صرفاً به هنگام بازنشستگی یا در زمان از کارافتادگی می‌توانند مطالبه نمایند که در این صورت حقوق و فوق‌العاده‌های مذکور از لحاظ مالیاتی به منزله حقوق پایان خدمت تلقی می‌گردد لذا دریافتی از این بابت به استناد بند پنجم ماده ۹۱ ق.م.ا مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ معاف از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود. (رای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۰/۴/۳۹۰۱ مورخ ۱۳۷۳/۰۴/۲۹)

۳. مسکن واگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه‌های ارزان‌قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار می‌گیرد.
۴. وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن.
۵. عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون.
۶. خانه‌های سازمانی که با اجازه قانونی یا به‌موجب آیین‌نامه‌های خاص در اختیار مأموران کشوری گذارده می‌شود.
۷. وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آن‌ها مستقیماً یا به‌وسیله حقوق‌بگیر به پزشک یا بیمارستان به استناد اسناد و مدارک مثبت پرداخت کند.
۸. مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون.
۹. درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی^۱، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان^۲ (بند ۱۴ ماده ۹۱ ق.م.م.مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷).
۱۰. معافیت صد در صد (۱۰۰٪) حقوق و فوق‌العاده شغل و سایر فوق‌العاده‌ها اعم از مستمر و غیرمستمر شاهد، فرزندان شهید^۳، جانبازان و آزادگان و رزمندگان با حداقل ۱۲ ماه حضور در جبهه (ماده ۵۶ قانون جامع حمایت از ایثارگران اصلاحی ۱۳۹۵ و بند ز ماده ۸۸ قانون برنامه ششم توسعه).

-
۱. در این بند صرفاً پرسنل نیروهای مسلح اعم از نظامی و انتظامی مورد حکم قرار گرفته‌اند و ذکری از شرکت‌ها و سازمان‌ها وابسته به نیروهای مسلح نشده است. به‌علاوه این معافیت منحصرأ ناشی از رابطه استخدامی در نیروهای مذکور است و شامل مواردی که شخص به‌طور مستقل اقدام به فعالیت‌های دیگری نموده نخواهد بود. آرای شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۲۳۵۲/۴/۳۰ و شماره ۱۴۰۲۳/۴/۳۰ شامل پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی
 ۲. آزادگان با توجه به حکم مقرر در ماده ۱۹ قانون حمایت از آزادگان، نسبت به مالیات بر درآمد حقوق تا تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به میزان پنجاه درصد و از تاریخ مذکور به بعد صد درصد درآمد حقوق آنان طبق حکم بند ۱۴ ماده ۹۱ اصلاحی ق.م.م.مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ از پرداخت مالیات معاف خواهند بود. بخشنامه شماره ۲۱۱/۱۸۰۸/۴۰۱۰۷ مورخ ۱۳۸۱/۰۷/۱۵ سازمان.
 ۳. مطابق بند ز ماده ۸۸ قانون برنامه ششم توسعه: فرزندان شهدا از کلیه امتیازات و مزایای مقرر در قوانین و مقررات مختلف برای شخص جانباز پنجاه درصد (۵۰٪) و بالاتر به استثنای تسهیلات خودرو، حق پرستاری، کاهش ساعت کاری و حالت اشتغال برخوردارند. امتیازات ناشی از این بند شامل وابستگی فرزند شهید نمی‌شود.
 - همچنین بند «الف» ماده (۴۴) قانون برنامه پنجم توسعه نیز دارای حکم مشابه بود: «فرزندان شهداء از کلیه امتیازات و مزایای مقرر در قوانین مختلف برای شخص جانباز پنجاه درصد (۵۰٪) و بالاتر به استثناء تسهیلات خودرو و حق پرستاری و کاهش ساعت کاری برخوردارند. امتیازات ناشی از این بند شامل وابستگی فرزند شهید نمی‌شود.» بر این اساس در طول اجرای قوانین مذکور، معافیت از مالیات بر درآمد حقوق به فرزندان شهدا نیز تعلق می‌گیرد.

۱۱. پنجاه درصد حقوق و مزایا یا دستمزد مشمول مالیات یکی از اولیاء افراد دارای معلولیت خیلی شدید و شدید، مادامی که مسئولیت پرداخت هزینه‌های مترتب بر معلولیت فرد بر عهده اولیاء است (ماده ۲۵ قانون حمایت از حقوق معلولان مصوب ۱۳۹۶/۱۲/۲۰).^۱
۱۲. معافیت از مالیات وجوهی که تحت هر عنوان به پزشکان، دندانپزشکان و دکترهای داروساز و دامپزشکان شاغل در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و مؤسساتی که شمول قانون بر آن‌ها مستلزم ذکر نام است پرداخت می‌شود؛ به استثنای حقوق و فوق‌العاده شغل.^۲
۱۳. معافیت مالیات حقوق اتباع خارجی در مورد کشورهایی که قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف دارند^۳
۱۴. سایر موارد^۴

۱. مطابق ماده ۶ آیین‌نامه اجرایی ماده (۲۵) قانون حمایت از حقوق معلولان، معافیت موضوع این آیین‌نامه برای درآمدهای موضوع تبصره‌های (۱) و (۲) الحاقی ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۶ قابل اعمال خواهد بود.
۲. مطابق ماده واحده قانون معافیت از مالیات وجوهی که تحت هر عنوان به استثنای حقوق و فوق‌العاده شغل به پزشکان، دندانپزشکان و دکترهای داروساز و دامپزشکان پرداخت می‌شود مصوب ۱۳۶۲/۸/۲۲: از تاریخ تصویب این قانون وجوهی که تحت عناوین اضافه‌کار، محرومیت از مطب، حق‌الزحمه کار اضافی، حق کشیک و آنکال و فوق‌العاده محل خدمت یا خارج از مرکز حسب مورد به پزشکان، دندانپزشکان، دامپزشکان و پیراپزشکان شاغل در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و مؤسساتی که شمول قانون بر آن‌ها مستلزم ذکر نام است، توسط این سازمان‌ها پرداخت می‌شود، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌باشد و نیز حقوق و فوق‌العاده‌های شغل پزشکان و پیراپزشکان و دکترهای داروساز و دندانپزشکان و دامپزشکان شاغل در سازمان‌های فوق‌الذکر که محل خدمت آن‌ها در روستاها و همچنین در نقاط محروم کشور طبق لیست سازمان برنامه و بودجه که در آن شاخص پزشکی اولویت‌دار می‌باشد، از پرداخت مالیات معاف است. تبصره. درآمدی که از محل طرح کارانه (فی‌فر سویس) به دست می‌آید از این معافیت مستثنی خواهد بود.
- لازم به ذکر است در قانون تفتیح قوانین مالیاتی کشور مصوب ۱۳۹۶ این قانون به‌عنوان قوانین منسوخ یا منقضی یا... ذکر نشده است و لذا همچنان معتبر به نظر می‌رسد.
۳. برای مطالعه بیشتر ر.ک. بخشنامه شماره ۳۰/۴/۹۵۳۳/۴۹۵۲۴ مورخ ۱۳۷۸/۱۰/۰۴ سازمان.
۴. دیگر موارد معافیت که از فراگیری کمتری برخوردار است شامل درآمدهای حقوق:
 ۱. رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند.
 ۲. رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل.
 ۳. کارشناسان خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوع یا مؤسسات بین‌المللی مذکور.
 ۴. کارمندان محلی سفارت‌خانه‌ها و کنسولگری‌ها و نمایندگی‌های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند به شرط معامله متقابل (موارد صدر ماده ۹۱ ق.م.و).

ج) بخشودگی: پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه‌یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور بخشوده می‌شود (ماده ۹۲ ق.م.م).

د) کسورات: هزینه‌های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و خواهر و برادر تحت تکفل در یک سال مالیاتی به شرط این‌که اگر دریافت‌کننده مؤسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد دریافت وجه را گواهی نماید و چنان‌چه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به علت فقدان امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد (ماده ۱۳۷ ق.م.م).

بررسی بیشتر

همان‌گونه که در مطالب فوق ذکر شد طبق بند ۵ ماده ۹۱ ق.م.م از جمله موارد معافیت از مالیات بر درآمد حقوق «حقوق و پاداش پایان خدمت» است که به بررسی بیشتر این موضوع خواهیم پرداخت:

در مواردی که قرارداد کار یک ساله یا کمتر از یک سال باشد و کارفرما با انقضای قرارداد کار، حق سنوات (پاداش پایان خدمت) را در پایان این قرارداد به کارگر بپردازد سابقاً به‌موجب بخشنامه شماره ۳۰/۴/۱۱۷۱۹/۵۸۳۲۴ مورخ ۱۳۷۷/۱۲/۰۹ سازمان مقرر شده بود: «به قرار اطلاع بعضی از کارفرمایان با برخی از حقوق‌بگیران خود قراردادهای سالانه منعقد نموده در پایان سال مبادرت به پرداخت مبالغی تحت عنوان پایان خدمت - که به استناد بند ۵ ماده ۹۱ ق.م.م از مالیات معاف است - می‌نمایند سپس از ابتدای سال بعد قرارداد دیگری با همان شخص منعقد می‌کنند و در پایان سال پرداخت با عنوان موصوف تکرار می‌شود. نظر به این‌که با انعقاد مجدد قرارداد نه تنها خدمت پایان نمی‌پذیرد بلکه استمرار نیز می‌یابد لذا وجوهی که در پایان مدت این‌گونه قراردادها به حقوق‌بگیر پرداخت می‌شود از مصادیق مزایای پایان خدمت موضوع بند ۵ ماده ۹۱ قانون نمی‌باشد و طبق مقررات، مشمول مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود.»

➤ لازم به ذکر است سابقاً به‌موجب رأی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۰/۴/۲۰۹۰ مورخ ۱۳۷۴/۰۳/۲۴ با توجه به مفاد ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر معافیت هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد مالیات بر درآمد حقوق مستخدمان در مناطق آزاد تجاری - صنعتی در حدود مجوزهای کسب‌وکار صادره، مشمول معافیت بود. لکن به‌موجب رأی هیئت عمومی به شماره ۳۴۴ مورخ ۲۱ خرداد ۱۳۹۹ نظر به این‌که معافیت مقرر در این ماده ناظر بر کسانی است که متصدی انجام فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی هستند و منصرف از حقوق‌بگیری است که تحت نظر صاحبان مشاغل و فعالان اقتصادی به انجام اموری اشتغال دارند این معافیت، سلب شد.

پس از آن که به موجب اصلاحیه سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم عبارت «حق سنوات» به بند ۵ ماده ۹۱ این قانون افزوده شد رویه عملی سازمان بر این قرار گرفت که پرداختی‌های یاد شده را نیز مشمول معافیت این بند بداند. اخیراً نیز هیئت عمومی دیوان عدالت اداری اقدام به صدور رأیی نموده که در راستای رویه عملی سازمان تلقی می‌شود و از آن چنین استنباط می‌شود که «پاداش پایان خدمت در تمامی قراردادهای و فارغ از تمدید یا عدم تمدید آن در دوره‌های بعد» طبق بند ۵ ماده ۹۱ ق.م.م مشمول معافیت از مالیات بر درآمد است. به موجب رأی یاد شده به شماره ۲۴۹ مورخ ۱۳۹۹/۲/۹ در مواردی که قرارداد کار یک ساله یا کمتر از یک سال است و کارفرما با انقضای قرارداد کار حق سنوات را در پایان این قرارداد به کارگر می‌پردازد ولو آن که آن قرارداد در چند نوبت متوالی یا متناوب دیگر تمدید شود، در زمان عدم تمدید قرارداد کار به لحاظ این که کارفرما در پایان هر قرارداد کار، حق سنوات را به کارگر پرداخته است، تکلیفی به پرداخت مابه‌التفاوت حق سنوات سال‌هایی که پرداخت شده تا سال عدم تمدید قرارداد کار را ندارد.^۱

۱. متن کامل این رأی از این قرار است: «مطابق ماده ۲۴ قانون کار و تبصره ۴ ماده ۴۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، مبنای پرداخت حق سنوات خدمت به کارگر دارای قرارداد کار موقت برای هر سال سابقه اعم از متوالی یا متناوب به مأخذ هر سال در پایان قرارداد کار، یک ماه آخرین حقوق تعیین شده است. بر مبنای این احکام، در مواردی که قرارداد کار موقت بیش از یک سال است و کارفرما در پایان هر سال حق سنوات به کارگر پرداخت می‌کند، چون حق سنوات در پایان قرارداد کار بایستی پرداخت شود، مبلغ پرداختی در پایان هر سال جنبه علی‌الحساب دارد و کارفرما موظف است در پایان قرارداد کار، مابه‌التفاوت مبلغ پرداختی در پایان هر سال تا مبلغ سنوات پایان قرارداد کار را به کارگر بپردازد. ولی در مواردی که قرارداد کار یک ساله یا کمتر از یک سال است و کارفرما با انقضای قرارداد کار حق سنوات را در پایان این قرارداد به کارگر می‌پردازد ولو آن که آن قرارداد در چند نوبت متوالی یا متناوب دیگر تمدید شود، در زمان عدم تمدید قرارداد کار به لحاظ این که کارفرما در پایان هر قرارداد کار حق سنوات را به کارگر پرداخته است، تکلیفی به پرداخت مابه‌التفاوت حق سنوات سال‌هایی که پرداخت شده تا سال عدم تمدید قرارداد کار را ندارد. علیهذا، از آنجا که در رأی شماره ۲۷۲۷ - ۱۳۹۸/۱۰/۴ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به صورت کلی در قراردادهای کار موقت، آن چه که در پایان هر سال تحت حق سنوات پرداخت می‌شود علی‌الحساب تلقی شده است و این در حالی است که چنانچه قرارداد یک ساله یا کمتر از آن باشد با خاتمه قرارداد کار و پرداخت حق سنوات به کارگر ذمه کارفرما از بابت پرداخت حق سنوات بری می‌شود، به همین دلیل رأی شماره ۲۷۲۷ - ۱۳۹۸/۱۰/۴ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در اجرای تبصره ماده ۹۷ ق.ت.آ.د.ع.ا مطابق استدلال مذکور اصلاح می‌شود و با این وصف آن چه که کارفرما در پایان قرارداد کار موقت یک سال و یا کمتر از آن به کارگر تحت عنوان حق سنوات می‌پردازد، جنبه قطعی دارد و کارفرما با پرداخت حق سنوات در چنین فرضی تکلیف دیگری ندارد و با توجه به مراتب، رأی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۹۸ - ۱۳۹۸/۳/۲۸ هیئت تخصصی بیمه، کار و تأمین اجتماعی دیوان عدالت اداری در حدی که ذکر شد نقض می‌گردد و اطلاق نامه شماره ۵۶/۷۴۰۱۶ - ۱۳۹۴/۴/۹ مدیر کل نظارت بر اجرای بودجه وزارت امور اقتصادی و دارایی از همین حیث ابطال می‌شود.

بند سوم: نرخ‌های مالیاتی

میزان نرخ مالیات بر درآمد حقوق در بازه‌های زمانی مختلف، دستخوش تغییرات گوناگونی شده است.^۱ به صورت کلی، مطابق ماده ۸۵ ق.م.م. نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی مازاد بر مبلغ مذکور در ماده (۸۴) این قانون^۲ و تا هفت برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد آن بیست درصد (۲۰٪) است. با این وجود در راستای تحقق هرچه بیشتر عدالت مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی در قوانین بودجه سالانه به صورت «صاعدی» پیش‌بینی شده است. در سال ۱۳۹۹ به موجب بند ۲ از تبصره ۱۲ قانون بودجه نرخ مالیات بر کل درآمد کارکنان دولتی و غیردولتی اعم از حقوق و مزایای فوق‌العاده و کارانه مازاد بر مبلغ (۳۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا یک و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد یک و نیم برابر تا دو و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه پانزده درصد (۱۵٪) و نسبت به مازاد دو و نیم برابر تا چهار برابر آن مشمول مالیات سالانه بیست درصد (۲۰٪) و نسبت به مازاد چهار برابر مشمول مالیات بیست و پنج درصد (۲۵٪) بود. در سال ۱۴۰۰ نیز به موجب حکم بند الف تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور نسبت به مازاد (۴۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا (۹۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال ده درصد (۱۰٪)، نسبت به مازاد (۹۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا (۱.۴۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: پانزده درصد (۱۵٪)، نسبت به مازاد (۱.۴۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا (۲.۱۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: بیست درصد (۲۰٪)، نسبت به مازاد (۲.۱۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا (۲.۸۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: بیست و پنج درصد (۲۵٪)، نسبت به مازاد (۲.۸۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا (۳.۸۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: سی درصد (۳۰٪) و نهایتاً نسبت به مازاد (۳.۸۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: سی و پنج درصد (۳۵٪) تعیین شد.

علی‌رغم این حکم کلی اما چند استثنا در میزان نرخ مالیاتی وجود دارد:

الف) پرداخت‌هایی که از طرف «غیر از پرداخت‌کننده اصلی حقوق» به اشخاص حقیقی به عمل می‌آید و همچنین حق‌التدریس، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) است (تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۸۶ ق.م.م.). نکته قابل ذکر در این مورد اینکه: شرط لازم جهت تفکیک شخصیت «پرداخت‌کننده اصلی» از سایر پرداخت‌کنندگان، «استقلال اداری - مالی»

۱. به عنوان مثال، این نرخ برای کارمندان دستگاه اجرایی با سایر حقوق‌بگیران بعضاً متفاوت بوده است. مطابق ماده ۵۲ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه مصوب مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۱۵ مجلس شورای اسلامی: نرخ مالیات بر درآمد حقوق در مورد کارکنان وزارتخانه‌ها و مؤسسات و سایر دستگاه‌های دولتی موضوع مواد (۱) و (۲) و قسمت اخیر ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و نیز سایر دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و ماده (۵) قانون محاسبات عمومی در صورت اجرای فصل دهم قانون مدیریت خدمات کشوری و اصلاحات و الحاقات بعدی آن، قضات، اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون به نرخ مقطوع ده درصد (۱۰٪) و در مورد سایر حقوق‌بگیران نیز پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون تا مبلغ چهل و دو میلیون (۴۲.۰۰۰.۰۰۰) ریال به نرخ ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد آن به نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون خواهد بود.

۲. ماده ۸۴ ق.م.م. میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هرساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود.

پرداخت‌کنندگان از یکدیگر است. به بیان دیگر در صورت وابستگی اداری و مالی پرداخت‌کنندگان حقوق، هردو به‌عنوان پرداخت‌کننده اصلی تلقی خواهند شد و نتیجتاً موضوع مشمول نرخ‌های مقرر در ماده ۸۵ ق.م.م می‌گردد.^۱

ب) حق‌التحقیق، حق پژوهش و قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی موضوع تبصره ۲ ماده ۸۶ ق.م.م مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد (۵٪) می‌باشند.

ج) درآمد مشمول مالیات حقوق اعضای هیئت علمی شاغل و بازنشسته دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی (به‌جز کارانه دریافتی) حداکثر ده درصد (۱۰٪) به‌عنوان مالیات کسر خواهد شد.^۲

بند چهارم: شیوه پرداخت مالیات

پرداخت مالیات بر درآمد حقوق به شکل تکلیفی و از طریق پرداخت‌کنندگان حقوق، پیش‌بینی شده است. این شیوه علاوه بر تسریع در وصول مالیات، دارای مزایایی من‌جمله «نامرئی بودن»، «امنیت»، «سهولت و صرفه‌جویی» و همچنین «تنظیم فشار مالیاتی» است.^۳ در این روش، پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص^۴ آن مکلفند مالیات متعلق را طبق مقررات

۱. این ضابطه از بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۵۱۸ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۲۱ با موضوع «در خصوص چگونگی محاسبه و تعلق مالیات به وجوه پرداختی توسط مراکز آموزشی - درمانی به اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های علوم پزشکی» استنباط می‌گردد که به‌موجب آن: «...وجوه پرداختی توسط مراکز آموزشی - درمانی تحت عناوین مختلف به آن دسته از اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های علوم پزشکی که به‌صورت رسمی یا پیمانی در استخدام دانشگاه‌ها بوده و حقوق و مزایای خود را از دانشگاه محل استخدام خود دریافت می‌نمایند، چنان‌چه با حفظ رابطه استخدامی، به‌صورت مأمور در مراکز آموزشی - درمانی که از نظر اداری - مالی مستقل از دانشگاه محل استخدام خود بوده، فعالیت نمایند در این صورت مشمول تبصره (۱) ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه ۱۳۹۶ می‌باشند...»

۲. ماده (۵) قانون اصلاح پاره‌ای از مقررات مربوط به اعضای هیئت علمی مصوب ۱۳۶۸/۱۲/۱۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی. همچنین با توجه به این‌که در بند ۲ از تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ عبارت «با رعایت ماده (۵) قانون اصلاح پاره‌ای از مقررات مربوط به اعضای هیئت علمی» قبل از واژه «کارانه» آمده است لذا مفاد ماده فوق (نرخ مالیاتی ۱۰٪) شامل کارانه‌های دریافتی نخواهد شد و این کارانه‌ها نیز مطابق با نرخ‌های پلکانی مذکور در بند ۲ از تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ محاسبه خواهند شد. این نکته در بند ۴ بخشنامه شماره ۱۰/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱/۲۶ سازمان نیز تصریح شده است.

۳. منظور از نامرئی بودن این است که چون این نوع مالیات پیش از کسب درآمد کسر می‌شود برای مؤدی، قابل تحمل‌تر خواهد بود. ویژگی دیگر «امنیت» است. در این شیوه در صورت قابل دسترس نبودن مؤدی، زبانی متوجه اداره مالیاتی نشده و در نتیجه امنیت مالیاتی را تأمین و مانع هرگونه تقلب و فرار مالیاتی می‌گردد. در مورد ویژگی «سهولت و صرفه‌جویی» نیز از آنجا که مالیات از توزیع‌کنندگان محدودی وصول می‌شود لذا نیازی به رجوع به حقوق‌بگیران متعدد نبوده و سهولت و صرفه‌جویی در امر وصول مالیات را به همراه دارد. این شیوه از اخذ مالیات باعث تنظیم فشار مالیاتی نیز می‌گردد. توضیح این‌که چون مؤدی، مالیات را به‌صورت تدریجی پرداخت می‌کند از پرداخت مبالغ سنگین به‌صورت یکجا معاف خواهد بود. همچنین امکان این‌که مؤدی درآمد خود را مصرف کرده و توان پرداخت مالیات را نداشته باشد منتفی می‌گردد. رنجبری، ابوالفضل و علی بادامچی (۱۳۸۷)، حقوق مالی و مالیه عمومی، تهران، مجد، ج. ۹، ص. ۹۸.

۴. مستنبط از بخشنامه ۲۰۰/۹۸/۹۱ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۳۰ سازمان، منظور از تخصیص، همان بستانکار نمودن حقوق‌بگیر است.

ماده (۸۵) این قانون محاسبه و کسر و به همراه نام و نشانی دریافت‌کنندگان حقوق و میزان آن تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل، پرداخت نمایند (ماده ۸۶ ق.م.م).^۱ تنها استثناء از پرداخت مالیات به شیوه تکلیفی، در مواردی است که از اشخاص مقیم خارج که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارند حقوق دریافت شود. در این حالت، دریافت‌کنندگان حقوق مکلفند تا پایان ماه بعد از تاریخ دریافت حقوق، مالیات متعلق را طبق مقررات این فصل به اداره امور مالیاتی محل سکونت خود پرداخت و تا آخر تیرماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی مربوط به حقوق دریافتی خود را به اداره امور مالیاتی مزبور تسلیم نمایند (ماده ۸۸ ق.م.م).

فهرست یاد شده (فهرست مالیات بر درآمد حقوق) پس از ارائه به اداره امور مالیاتی، مبنای محاسبه مالیات حقوق و مزایای کارکنان از سوی مأموران مالیاتی قرار می‌گیرد، مگر این‌که طبق اسناد و مدارک مثبت، خلاف آن اثبات گردد. همچنین در صورت عدم ارائه فهرست مذکور، فهرست ارائه شده به سازمان تأمین اجتماعی می‌تواند مبنای مطالبه مالیات از سوی مأموران مالیاتی قرار می‌گیرد.^۲

لازم به ذکر است در صورت عدم کسر و پرداخت مالیات بر درآمد حقوق توسط پرداخت‌کننده، مالیات متعلق به انضمام جرایم مربوطه^۳ محاسبه و از پرداخت‌کنندگان حقوق که در حکم مؤدی می‌باشند به موجب برگ تشخیص مطالبه خواهد شد (ماده ۹۰ ق.م.م).

بند پنجم: استرداد مالیات بر درآمد حقوق

اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق، قابل استرداد است. البته این استرداد منوط به این است که در مهلت معینی؛ یعنی بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال، با درخواست کتبی حقوق‌بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت، مورد مطالبه قرار گیرد. اداره امور مالیاتی مذکور

۱. به منظور تسهیل در دریافت اطلاعات مالیات بر درآمد حقوق و جلب رضایت مؤدیان مالیاتی و کاهش هزینه‌ها و صرفه‌جویی در زمان، سازمان امور مالیاتی اقدام به طراحی و پیاده‌سازی سیستم مکانیزه مالیات بر درآمد حقوق نموده که در این سیستم، اطلاعات پرداخت‌کنندگان و دریافت‌کنندگان حقوق و میزان حقوق و مزایای پرداختی و مالیات مترتب بر آن به شکل فایل الکترونیکی از مؤدی دریافت و در پایگاه اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی ذخیره می‌گردد. به همین منظور مؤدی می‌تواند با ورود اطلاعات در نرم‌افزاری که توسط سازمان امور مالیاتی ارائه می‌شود فایل الکترونیکی مورد نظر را تولید و به واحد امور مالیاتی ارائه نماید و یا با استفاده از سیستم‌های نرم‌افزاری موجود خود، اقدام به تهیه فایل الکترونیکی با قالب مورد نظر سازمان نماید. لازم به ذکر است به‌موجب بخشنامه‌های متعدد من جمله بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۶/۱۳۲ مورخ: ۱۳۹۶/۱۰/۰۵ ارسال لیست حقوق در موعد مقرر از طریق سامانه مالیات بر درآمد حقوق، به منزله تسلیم لیست مزبور به اداره امور مالیاتی محل می‌باشد.

۲. متخذ از بندهای ۵ و ۶ از تصویب‌نامه و تصمیم‌نامه: ۱۵۰۸۶۶/ت/۳۸۸۴۲ ک.

۳. ر.ک. بخش جرایم مالیاتی. از جمله این جرایم به‌موجب ماده ۱۹۷ ق.م.م: «نسبت به اشخاصی که به شرح مقررات این قانون مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی می‌باشند، در صورتی که از تسلیم آن‌ها در موعد مقرر خودداری و یا بر خلاف واقع تسلیم نمایند، جریمه متعلق در مورد حقوق عبارت خواهد بود از دو درصد (۲٪) حقوق پرداختی و در خصوص پیمان‌کاری یک درصد (۱٪) کل مبلغ قرارداد و در هر حال با مؤدی متضامناً مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.»

موظف است ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم درخواست رسیدگی‌های لازم را معمول و در صورت احراز اضافه پرداختی و نداشتن بدهی قطعی دیگر در آن اداره امور مالیاتی نسبت به استرداد اضافه پرداختی از محل وصولی‌های جاری اقدام کند (ماده ۸۷ ق.م.م).

بررسی بیشتر و بررسی رأی قضایی

سؤالی که پیرامون «استرداد مالیات بر درآمد حقوق» قابل طرح است این‌که چنان‌چه کسر مالیات ناشی از «عدم رعایت معافیت‌های قانونی توسط کارفرما» باشد؛ اعم از این‌که اضافه پرداختی به علت عدم آگاهی از مقررات و یا استنباط اشتباه از مواد قانونی و یا اشتباه در محاسبه بوده و همگی «از طرف کارفرما» اتفاق افتاده باشد، آیا در این شرایط نیز درخواست استرداد مالیات می‌بایست در مهلت قانونی مقرر در ماده ۸۷ ق.م.م (بعد از انقضای تیر ماه سال بعد تا آخر آن سال) صورت پذیرد و یا فارغ از مهلت یاد شده، به موجب مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ ق.م.م نیز قابل مطالبه خواهد بود؟

بر اساس یک دیدگاه می‌توان گفت با اتخاذ ملاک از رأی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۰۹۴/۴/۳۰ تاریخ: ۱۳۶۸/۰۲/۱۰^۱ و بخشنامه شماره ۳۰/۴/۲۱۴۰/۴۹۴۶ مورخ ۳۰/۴/۲۸ مورخ ۱۳۷۰/۰۲/۲۸ سازمان^۲ استرداد مالیات در شرایط یاد شده مشمول ماده ۸۷ ق.م.م نخواهد شد و نتیجتاً نمی‌بایست استرداد مالیات را به زمان مشخصی محدود نمود بلکه این نوع از اضافه پرداختی مطابق احکام کلی ماده ۲۴۲ و ماده ۲۴۳ قابل استرداد خواهد بود.

پاسخ دیگری که قابل طرح است این‌که ماده ۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم «به صورت مطلق» شرط استرداد اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق را «مطالبه آن در بازه زمانی مشخص» قرار داده است و نتیجتاً رعایت بازه زمانی در تمامی حالات و شرایط؛ اعم از آن‌که عدم رعایت محدودیت معافیت‌های مالیاتی از طرف کارفرما باشد نیز جاری است. همچنین رأی مورد اشاره صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی ناظر بر ماده ۵ لایحه قانونی مالیات بر درآمد حقوق مصوب سال ۱۳۵۹ می‌باشد که به موجب قوانین بعدی نسخ گردیده است از این رو امکان استناد به رأی مذکور وجود ندارد.

در یکی از پرونده‌های مطرح در شعب دیوان عدالت اداری هر دو رویکرد موافق و مخالف وجود دارد. شعبه بدوی دیوان در دادنامه شماره ۲۹۲۵ مورخ ۴ اسفند ۱۳۸۲ به عدم آگاهی شاکی نسبت به کسر از حقوق وی به میزانی اضافه بر تعرفه استناد نموده و چنین نتیجه گرفته که چون مؤدی به علت عدم آگاهی

۱. به موجب رأی یاد شده: «در صورتی که به علت عدم رعایت معافیت‌های مقرر قانونی از طرف کارفرما مالیات از درآمد حقوق کسر و به حساب مالیاتی واریز شده باشد مورد از مصادیق ماده ۵ لایحه قانونی مالیات بر درآمد حقوق مصوب ۵۹/۴/۲۱ شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران نبوده و برای استرداد آن رعایت مواعد مقرر در ماده مزبور الزامی نیست.»

۲. به موجب بند ب این بخشنامه «...هرگاه اضافه پرداختی به علت عدم آگاهی از مقررات و یا استنباط اشتباه در مدلول موارد قانونی و یا اشتباه در محاسبه از طرف کارفرما تحقق یافته است کارفرما بدون رعایت معافیت‌های مذکور در قانون مانند بندهای مختلف ماده ۹۱ یا بخشودگی مالیاتی ماده ۹۲ و یا سایر معافیت‌ها اقدام به کسر مالیات از حقوق‌بگیر و واریز آن به حساب مالیاتی نموده باشد چنین مواردی موضوعاً از شمول حکم ماده ۸۷ خارج بوده و درخواست استرداد آن مقید به محدودی زمانی خاصی نمی‌باشد و بنا به احکام کلی ماده ۲۴۲ و ماده ۲۴۳ قابل استرداد خواهد بود.»

به حقوق قانونی خود در فرجه قانونی اعتراض نموده لذا محدود نمودن اعتراض وی به زمان معین، موافق منطق و روح قانون مالیات‌های مستقیم به نظر نمی‌رسد و با عنایت به این‌که حسب اصول و قواعد حقوقی و نصوص قانونی از جمله مواد ۳۰۱ الی ۳۰۳ قانون مدنی کسی که مالی را من غیر حق دریافت کرده است ضامن است و باید آن را مسترد کند لذا شعبه یاد شده، حکم به ورود شکایت شاکی صادر نموده است. اما شعبه تجدیدنظر دیوان این رأی را نقض نموده است دلیل این شعبه از این قرار است که به موجب ماده ۸۷ ق.م.م استرداد اضافه پرداختی مالیات بر حقوق منوط به ارائه درخواست کتبی حقوق‌بگیر تا موعده مشخصی است.^۱

در جمع‌بندی به نظر می‌رسد آنچه از نص ماده ۸۷ ق.م.م برداشت می‌شود این است که به صورت مطلق و فارغ از حالات و فروض مختلف، درخواست استرداد توسط حقوق‌بگیر، مقید به وقت است؛ اعم از این‌که اضافه پرداخت ناشی از قصور یا تقصیر کارفرما و یا حقوق‌بگیر باشد، اما شایسته بود جهت جلوگیری از تضییع احتمالی حقوق مؤدیان، قانون‌گذار حالتی که اضافه پرداختی ناشی از قصور یا تقصیر مؤدی (حقوق‌بگیر) نباشد را نیز مدنظر قرار می‌داد و قائل به تفکیک می‌شد.

مبحث چهارم: مالیات بر درآمد مشاغل

فصل چهارم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم به موضوع «مالیات بر درآمد مشاغل» اختصاص یافته است. آنچه در این مبحث بررسی خواهیم کرد ابتدا «درآمد مشمول مالیات و ابعاد آن» (بند اول) سپس «تکالیف مؤدیان» (بند دوم) است. در پایان هم موضوع «اخذ مالیات مقطوع از درآمد مشاغل» را بررسی می‌کنیم (بند سوم).

بند اول: درآمد مشمول مالیات و ابعاد آن

فصل چهارم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم، سه دسته درآمد را مشمول احکام مالیات بر درآمد مشاغل دانسته است. اول: درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های قانون مالیات‌های مستقیم در ایران تحصیل کند. دوم: درآمد شرکت‌های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و سوم: درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد. تمامی موارد سه‌گانه فوق، پس از کسر معافیت‌ها، هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات، مشمول مالیات بر درآمد مشاغل بوده که به نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) ق.م.م^۲ مشمول مالیات

۱. در این مورد پیشنهاد شده است که: «همچنان که سازمان امور مالیاتی برای وصول مالیات حسب مورد مرور زمان پنج سال را پیش‌بینی کرده است در چنین مواردی همچون استرداد مالیات اضافی نیز قید زمانی را به مدت ۵ سال افزایش دهد.» کریمی، حسین‌علی (۱۳۹۱)، موازین حقوق مالیاتی در آراء دیوان عدالت اداری، تهران، جنگل، ص. ۳۲.
۲. به موجب این ماده: تا میزان پانصد میلیون (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد (۱۵٪)، نسبت به مازاد پانصد میلیون (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا میزان یک میلیارد (۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست درصد (۲۰٪)، نسبت به مازاد یک میلیارد (۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهد بود.