رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی هزینه خدمات رفاهی

منصور عشق‌پور[1]
محمدرضا عباسی[2]

چکیده

دیوان عدالت اداری بخشنامه صادره از سوی سازمان امور مالیاتی در زمینه وجوه پرداختی به مستخدمین بابت کمک هزینه‌های مهد کودک، غذا، ایاب و ذهاب و غیره را که مشمول مالیات بر حقوق دانسته، ابطال نمود و آن را مشمول مالیات ندانست. در این تحقیق که به روش توصیفی- تحلیلی صورت گرفته، شمول یا عدم شمول مالیات نسبت به وجوه مذکور از نظر حقوق مالیات‌ها مورد مطالعه قرار گرفته‌است. دیوان عدالت اداری بیان نموده است که وجوه مذکور «مزایای مربوط به شغل» نبوده بلکه مزایای مربوط به شاغل است. این تعبیر ضمن اینکه مبهم بوده، قابل تأمل به نظر می‌رسد، چرا که هر وجه یا هزینه‌ای به شاغل داده می‌شود، در مقابل شغل وی است، و الا پرداختی‌های مذکور بی مبنا محسوب می‌گردد. حتی اگر فرض کنیم که وجوه مذکور از بابت شغل آنها نبوده باشد، به استناد بند (۲) ماده (۱) قانون مالیات‌ها که همه درآمدهای شخص حقیقی را مشمول مالیات دانسته است، مشمول مالیات می‌گردد. در این صورت اگر فرض کنیم مبالغ مذکور بدون عوض بوده باشد، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی یعنی ماده (۱۱۹) قانون مالیات‌ها خواهد بود، والا به استناد ماده (۹۳) - اینکه اگر درآمدی مشمول فصول دیگر نگردد، مالیات مشاغل فرض می‌شود- مشمول مالیات مشاغل می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: مزایای شغل، مزایای شاغل، مالیات بر درآمد حقوق، دیوان عدالت اداری، سازمان مالیاتی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۱۸، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۱۴

۱. دانش آموخته دکتری، گروه حقوق، واحد گرمی، دانشگاه آزاد اسلامی، گرمی، ایران، M.eshghpour91@gmail.com
۲. دانش آموخته دکتری حقوق خصوصی، مدرس دانشگاه (نویسنده مسئول)، mra2011@yahoo.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

۱ـ مقدمه

در ایران برخلاف نظام‌های کامن لو بین دعاوی مردم علیه دولت و دعاوی مردم علیه مردم تفاوت گذاشته شده، و این دعاوی در دیوان عدالت اداری اقامه می‌گردد، گرچه دیوان عدالت اداری نیز زیر نظر قوه قضاییه است ولی به عنوان عالی‌ترین مرجع اداری از مراجع قضایی عمومی متمایز است (Shams, 2002:71). نظام حقوقی ایران در این بعد تقریباً شبیه نظام حقوقی آلمان و ژاپن است (Aqai Tooq, 2007: 125).

انگلستان، بین دعاوی علیه دولت و مردم تفاوت گذاشته نشده و همه آنها در یک دادگاه اقامه می‌گردد، لذا گفته می‌شود که در نظام مذکور حقوق اداری وجود ندارد (Bilder, 2007: 215ـ216). این در حالی است که در پاره‌ای از نظام‌های حقوقی دنیا عالی‌ترین محکمه اداری زیر نظر قوه مجریه است (Jackson, 1999: 457). به عنوان مثال در نظام حقوقی فرانسه ابطال دعاوی و اصلاح تصمیمات متخذه به وسیله اداره در صلاحیت شورای دولتی و شوراهای استانداری قرار داشت (Demichel, 1994: 82). کثرت دعاوی در شوراهای دولتی باعث گردید که شوراهای استانداری به موجب تصویب نامه ۳۰ سپتامبر ۱۹۵۳ به عنوان راه حل شوراها تبدیل به قاضی اداری دارای صلاحیت عام در دعاوی اداری شود. بدین ترتیب، نام شوراهای استانداری به دادگاه اداری تغییر یافت و سپس تصویب نامه ۳۰ دسامبر ۱۹۶۳ و بخصوص ۶ ژانویه ۱۹۸۶ وضعیت شغلی اعضاء دادگاه‌های اداری را بهتر نمود (Rezaizade,2011:42). البته دادگاه‌های اداری فرانسه دارای سلسله مراتبی به ترتیب زیر است: دادگاه‌های اداری بدوی، دادگاه‌های اداری تجدید نظر و شورای دولتی فرانسه، که شورای دولتی فرانسه در رأس همه دادگاه‌های اداری قرار داشته و عالی‌ترین مرجع اداری در رسیدگی به حقوق اداری و حقوق عمومی از جمله حقوق مالیاتی است (Simon,2019:41ـ44).

رویکرد نظام حقوق ایران از جهاتی دارای مزایا و از جنبه‌های دیگر دارای معایب است. از جمله محسنات این رویکرد این است که در نظام حقوقی ایران علی رغم استنباط عامه مردم، حقوق شهروندان در مواجه با سازمان‌های دولتی به خوبی رعایت می‌شود و مؤسسات دولتی یارای تعرض به حقوق مردم را ندارند. از جمله معایب این شیوه تعرض احتمالی دیوان عدالت اداری به قوه مجریه و عدم رعایت مبانی در برخی موارد است (Elsan,2019:97). از آنجا که تصمیمات دیوان عدالت اداری فصل الخطاب بوده و هیچ مرجع بالاتری نیست که قوه مجریه بتواند در آن تظلم کند، شاید بهترین راه برای ایجاد تعادل بین حقوق مردم و دولت، تحلیل و بررسی آراء دیوان اداری است (Parvan, 2014:48). برهمین اساس یکی از آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در این پژوهش مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی رأیی بخشنامه سازمان مالیاتی در باره برخی وجوه پرداختی به حقوق بگیران را باطل نموده است. دیوان بیان داشته است که؛ وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

کودک، یارانه غذا، ایاب وذهاب، بن کالا و... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مصوب ۱۳۸۴/۰۸/۱۵، موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم خارج بوده، در این پژوهش که به روش توصیفی- تحلیلی صورت می‌پذیرد، مبنای حقوقی هر دو دیدگاه سازمان مالیاتی و دیوان عدالت اداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این تحقیق سؤال این است که آیا پرداختی‌هایی تحت عنوان، مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا از نظر حقوق مالیات‌ها و مبانی حقوقی مشمول مالیات می‌گردد یا خیر؟ در این راستا، موضوعات مقاله در سه مبحث مورد بررسی قرار گرفته است: در مبحث اول ضمن نقل بخشنامه سازمان، با توجه به بخشنامه و لایحه دفاعی سازمان بررسی، و مبانی نظری آن تبیین می‌گردد. در مبحث دوم ضمن بیان رأی هیأت عمومی دیوان، مبانی نظری آن تأویل می‌شود. بالاخره در بخش سوم نیز بخشنامه و رأی سازمان مورد نقد و مداقه قرار می‌گیرد.

پیش از ورود به بحث لازم است؛ به یک پرسش مقدری پاسخ دهیم. پرسش این است: " با توجه به اختیارات دیوان عدالت اداری در ابطال بخشنامه‌های دولت، مبنای دیوان در ابطال مذکور چیست؟ "بدیهی است که مبنای دیوان در نقض بخشنامه‌ها، تطبیق بخشنامه‌ها با قانون بوده و دیوان نمی‌تواند به دلخواه خود بخشنامه‌ها را نقض کند. با توجه به اینکه روش‌های مختلفی برای تفسیر قوانین موجود است، سؤالی که مطرح می‌شود این است؛ " در تفسیر قوانین، دیوان کدامیک از روشهای تفسیری را می‌تواند به کار گیرد؟ "

از بین روشهای مختلف تفسیر، دو نوع روش تفسیر، شهرت بیشتری دارند؛ الف- تفسیر مبتنی بر مصالح اجتماعی و عدالت. ب- تفسیر لفظی و اصولی (Katozian,2014:214). به نظر می‌رسد که دیوان عدالت اداری مجاز به تفسیر مبتنی بر مصالح اجتماعی و عدالت نباشد. چرا که اولاً؛ در کشور ما که از دو نظام حقوقی اسلامی و رومی- ژرمنی تأثیر پذیرفته است، قانون و در واقع «متن» مدون قاعده حقوقی اهمیت زیادی دارد. حقوقدانان، قضات و قانونگذار توجه جدی به تنظیم و درک متن دارند. به همین دلیل روشهای تفسیر لفظی مقبول است (Rahpik, 2014:121). ثانیاً: دولت و مجلس، نسبت به مصالح جامعه مسئولیت بیشتری دارند. به ویژه اینکه، رئیس دولت و نمایندگان مجلس، به طور مستقیم توسط مردم انتخاب می‌شوند و به طور مستقیم پاسخگوی مردم جامعه هستند (Gholi,2021:145). بنابر این نمی‌توان گفت که دیوان عدالت اداری با مصلحت اندیشی، رأی مذکور را صادر نموده است، در ضمن مصلحت خاصی نیز در رأی موصوف مشاهده نمی‌شود. در بررسی آراء مختلف دیوان نیز این نتیجه حاصل می‌شود که مبنای تفسیر دیوان عدالت اداری، تفسیر لفظی و اصولی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

۲- بخشنامه سازمان مالیاتی و مبانی نظری آن

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، طی بخشنامه شماره ۳۳۵۵۳ مورخ ۱۳۸۷/۰۴/۱۲، در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات حقوق (مالیات بر درآمد حقوق) نسبت به وجوه پرداختی بابت کمک هزینه‌های 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 می‌شود. با در نظر گرفتن عمومیت تعریف مقرر در ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد. لازم به ذکر است طبق بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون اخیر الذکر از شمول پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است.»

سازمان مالیاتی در لایحه دفاعیه خود، مبانی نظری شمول مالیات را به ترتیب ذیل بیان داشته است؛

الف- وجوه پرداختی تحت عناوین موصوف در زمره مزایای مربوط به شغل محسوب می‌شود. در لایحه ذکر شده است: «با توجه به حکم مقرر در ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های به عمل آمده و به شرحی که در بخشنامه معترض عنه از حکم ماده یاد شده استنباط می‌گردد، وجوه پرداختی تحت عناوین کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب وذهاب، هزینه تلفن همراه و بن کالا به حقوق بگیران به عنوان مزایای مربوط به شغل محسوب و مشمول مالیات بر درآمد حقوق شناخته شده [است]...»

ب- پرداخت وجوهات مذکور به دلیل رابطه شغلی به کار کارکنان پرداخت می‌شود و در صورت قطع ارتباط شغلی مبالغ مذکور به هیچ وجه پرداخت نمی‌شود. بنابر این عناوین مذکور به عنوان مزایای مربوط به شغل و پرداخت این قبیل وجوهات از طریق کارفرما، صرفاً به دلیل رابطه شغلی پرداخت می‌شود. در نتیجه چون ماهیت این پرداختی‌ها نقدی بوده و از طرف دیگر معافیتی برای آنها در نظر گرفته نشده لذا مشمول مالیات می‌شود.

۳- رأی دیوان ومبانی نظری مربوط به آن

سازمان بازرسی کل کشور در لایحه خود و دیوان عدالت اداری در رأی صادره، با مبنا قرار دادن اینکه عناوین مذکور به عنوان مزایای مربوط به شغل نبوده، استنباط سازمان امور مالیاتی را از اینکه پرداختی‌های مذکور به عنوان مزایای مربوط شغل بوده را بنا به دلائل ذیل مورد نقد قرارداده و ظاهراً آن را جزء مزایای مربوط به شغل ندانسته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

الف- طبق ماده ۸۳ 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 می‌باشد.

ب- 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 درصدهای مشخصی از حقوق و مزایای مستمری مستخدم و سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق.

ج- طبق ماده ۹۱ همان قانون، درآمدهای حقوق در ۱۴ بند از معافیت متناسب برخوردار گردیده‌اند از جمله در بند ۱۳ آمده است: مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوزادهم معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون.

چنانکه ملاحظه می‌شود پس از ذکر الفاظ معین «مزایای مربوط به شغل» در ماده ۸۳ «درآمد غیر نقدی» مشخص شده است. در تبصره این ماده در بند (ج) در مقام تبیین این در آمد تحت عنوان «مزایای غیر نقدی» و در واقع همان مزایای مربوط به شغل مورد نظر قانونگذار بوده و در هیچ جا از کمک هزینه یا یارانه صحبتی نشده، مضافاً مزایای موردنظر قانونگذار برای شمول یا عدم شمول معافیت مالیاتی که مزایای مربوط به شغل بوده، به اقتضای مشاغل خاص و معین به شاغل تعلق می‌گیرد. در حالی که خودرو اختصاصی یامنزل یا اثاثیه به همه شاغلین تعلق نمی‌گیرد بلکه فقط دارندگان مشاغل خاص حق استفاده از چنین امتیازی را دارند و طبعاً باید مطابق تعرفه‌های قانونی نسبت به کسر مالیات از درآمدهای آنان اقدام گردد. مضافاً در ماده ۷۸ قانون مدیریت خدمات کشوری و بندهای (الف)، (ب)، (ج)، جزء ۱۱ ضوابط اجرایی قانون بودجه سال ۲۰۰۹، از پرداخت این گونه وجوه به کارکنان دولت تحت عنوان کمک هزینه نام برده شده که قبل از آن دولت مستقیماً هزینه‌های مربوط را با ایجاد نقلیه و واحد موتوری، آشپزخانه و رستوران برای ارائه ناهار، مهد کودک و امثالهم خود بر عهده داشت. لیکن با تصویب قانون برنامه چهارم توسعه.... و تصریح بند (ح) ماده ۱۴۵ آن قانون مقرر شده است این گونه هزینه‌ها به صورت یارانه به کارکنان پرداخت گردد.

بنا به مراتب قراردادن کمک هزینه‌های متعلقه به کارمندان تحت عنوان مزایای مربوط به شغل مغایر با منظور و مدلول ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به ترتیب ذیل انشاء رأی نمود.

رأی هیئت عمومی

نظر به اینکه مصادیق حقوق ومزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون به عنوان مزایای مربوط به شغل احصاءشده 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 قانون

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد، بنابر این وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون مارالذکر، موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم خارج بوده و نظریه شماره ۲۰۱۰۰/۲۵۶ مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۶ دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب می‌باشد. النهایه 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.»

۴- نقد و بررسی بخشنامه سازمان مالیاتی و رأی دیوان

به نظر می‌رسد که دیدگاه دیوان عدالت اداری قابل نقد باشد که در چند فراز مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۴-۱- شمول مالیات نسبت به کلیه درآمدهای شخص ایرانی

پیشتر لازم است این نکته ذکر شود که؛ براساس اصل قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.» به موجب این اصل، اولاً باید وضع مالیات باید به موجب قانون صورت پذیرد. ثانیاً؛ موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیات صرفاً به موجب قانون امکان پذیر بوده و هیچ مقام اداری و قضایی بدون مجوز قانونی نمی‌تواند بدون مجوز قانونی نسبت به آن بخشودگی داده و یا تخفیف دهد (Abbasi, 2021:120). بنابر این اصل قانونمند بودن مالیات صرفاً مربوط به وصول مالیات نیست، بلکه شامل بخشودگی، معافیت و تخفیف آن نیز است (Bezi,2016:126). به تعبیر دیگر قانون اساسی همچنانکه به وضع مالیات حساس بوده، به معافیت و بخشودگی و تخفیف آن نیز حساس بوده و آنها را صرفاً در صلاحیت قانون دانسته است (Rabbani, 2013:17). با توجه به مقدمه فوق متذکر می‌شود که به موجب قانون مالیات‌های مستقیم و بنا به دلائل زیر تمام درآمدهای یک شخص مشمول مالیات می‌شود.

الف- بندهای (۲) و (۴) ماده (۱) قانون مالیات‌های مستقیم در باره شمول مالیات بیان نموده است:

«۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

۳-....

۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.»

عام مربوط به عبارات مذکور عام افرادی یا استغراقی است، در این نوع عام حکم به هر یک از افراد مستقلاً تعلق می‌گیرد و به شمار افراد آن حکم وجود دارد (Fazellankarani,2006:355). در این ماده، قید «کلیه»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

برای درآمدها ذکر شده است، و نشان دهنده این امر است که تمام درآمدهای شخص حقیقی و حقوقی مشمول مالیات می‌گردد. مقایسه این بند با بند (۱) که در آن هیچ قیدی ذکر نشده، نشان دهنده این امر است که قانونگذار در مقام بیان بوده و ذکر قید «کلیه» نیز عامداً بوده است. براین اساس کلیه درآمدهای یک فرد مشمول مالیات بوده و بنابه اصل پنجاه و یکم قانون اساسی اگر قرار باشد قانونگذار درآمدی را از شمول مالیات خارج سازد، باید آنها را به طور صریح بیان کند. با این مقدمه می‌توان نتیجه گرفت که در نظام حقوق مالیاتی ما، اصل بر مشمول مالیات بودن کلیه درآمدهای شخص ایرانی است، مگر اینکه قانونگذار به طور صریح آن را از شمول مالیات خارج نماید (Abbasi, 2011: 27).

ب- با استقراء در مواد و مقررات مختلف مالیاتی معلوم می‌شود که کلیه درآمدهای یک شخص مشمول مالیات می‌گردد، قانون مالیات‌ها کلیه درآمدهای افراد را گروه‌بندی نموده است و لذا هیچگونه درآمدی از شمول مالیات خارج نیست و در صورتی که قانونگذار درصدد خارج نمودن درآمد خاصی از مالیات باشد، مورد مذکور را تصریح می‌کند.

در این باره این سؤال مطرح می‌شود که اگر عنوان درآمدی به هر دلیل مشمول هیچیک از عناوین ذکر شده در باب سوم نباشد، آیا مشمول مالیات می‌شود یا خیر؟ توضیح اینکه اگر درآمدی از سنخ درآمد املاک، مشاغل، حقوق و درآمد اتفاقی نباشد، آیا مشمول مالیات خواهد شد یا خیر؟ و اگر مشمول مالیات گردد، تحت چه عنوان مشمول مالیات شده و مالیات آن با چه ضریب و نرخی نوشته می‌شود؟ همچنانکه بیان شد، و به موجب بندهای (۲) و (۴) قانون مالیات‌های مستقیم، کلیه درآمدهای یک شخص مشمول مالیات می‌شود و اگر درآمد مذکور در هیچ یک از عناوین درآمدی ذکر شده در قانون مالیات‌ها اعم از املاک، مشاغل، حقوق و درآمد اتفاقی و اشخاص حقوقی نباشد، و در هیچ یک از مواد قوانین و مقررات شمول آن تصریح نشده باشد، درآمد مذکور مشمول مالیات بردرآمد مشاغل خواهد شد (Goli, 2011: 47). قانون مالیات‌ها در این باره بیان داشته است: «درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند.... مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد.» (ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم)

با توجه به استدلالات فوق اگر بنا به فرض درآمدهای مذکور مشمول مواد (۸۲) و (۸۳) قانون مالیات‌ها نشود، مشمول ماده (۹۳) قانون خواهد شد. چرا که به استناد بند (۲) ماده (۱) قانون مالیات‌ها «کلیه» در آمدهای اشخاص حقیقی مشمول مالیات می‌شوند، و با توجه به اینکه در هیچ ماده‌ای اینگونه درآمدها به طور صریح از شمول مالیات مستثنا نشده است، بنابر این درآمدهای مذکور بنا به فرض هم اگر مشمول مالیات بردرآمد حقوق نباشد، به استناد ماده (۹۳) مشمول مالیات بردرآمد مشاغل خواهد بود (Akhondi,2017:311). البته به نظر ما درآمدهای مذکور مشمول مالیات بردرآمد حقوق خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

نکته قابل توجه دیگر اینکه درآمد دارای معانی متعددی بوده و در معنای آن نوشته‌اند: «دخل، رزق، عایدی، مداخل، مدخل» (Dehkhoda,2017:473). به نظر می‌رسد که منظور از درآمد در قانون مالیات‌ها هرگونه دخل است. به تعبیر دیگر تمام دخل‌های مؤدیان حتی درآمدهای غیر معوض آنها مشمول مالیات خواهد بود (Goli,2011:74). قانون مالیات‌ها نه تنها اینگونه در آمدها را از شمول مالیات خارج نکرده است، بلکه در این باره بیان داشته است : «درآمد نقدی و یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید، مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود» (ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌ها) به نظر می‌رسد که شاکیان پرونده مذکور، برای کم رنگ نشان دادن درآمدهای موصوف، آنها را یارانه اعلام نموده‌اند. این در حالی است که عنوان یارانه، درآمدهای شخص را از شمول مالیات خارج نمی‌کند، مگر اینکه به موجب قانون درآمد مذکور از شمول مالیات خارج باشد.

به تعبیر دیگر عناوین مذکور حتی اگر یارانه نیز باشد، مشمول مالیات خواهد بود، مگر اینکه قانونگذار آن را به طور صریح از شمول مالیات خارج نموده باشد (Sanjabi,2018:73). به همین دلیل قانون «هدفمند کردن یارانه‌ها» به طور صریح یارانه‌های واریزی به حساب شهروندان را از شمول مالیات مستثنا نموده و بیان داشته است: «کمکهای نقدی و غیرنقدی ناشی از اجراء این قانون به اشخاص حقیقی و حقوقی از پرداخت مالیات بر درآمد موضوع قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن معاف است. کمکهای مزبور به اشخاص مذکور بابت جبران تمام یا قسمتی از قیمت کالا یا خدمات عرضه شده توسط آنها مشمول حکم این تبصره نخواهدبود» (تبصره (۲) ماده ۱۲ قانون هدفمند کردن یارانه‌ها مصوب ۲۰۰۹)

۴-۲- اطلاق درآمد در شمول مالیات بر درآمد حقوق:

قانون مالیات‌های مستقیم در دو ماده درآمد حاصل از حقوق را به طور مطلق مشمول مالیات دانسته است.

الف- ماده (۸۲) در این ماده بیان شده است: «درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر(اعم از حقیقی یا نیروی حقوقی) در قبال تسلیم کار خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیر نقد تحصیل می‌کند مشمول مالیات بر درآمد حقوق است.» عبارت «درآمد» در واژه فوق مقید به تحصیل در قبال تسلیم نیروی کار است. با توجه به اینکه درآمد فوق به طور مطلق بیان شده است، بنابر این تمام درآمدهای یک فرد مشمول مالیات خواهد شد. همچنانکه پیشتر بیان شد، اگر قرار باشد، درآمدی مشمول مالیات نباشد، باید قانونگذار آن را به طور صریح مستثنا نماید.

ب- ماده (۸۳) در تبیین درآمد مشمول مالیات حقوق بیان داشته است: «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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

مستمرقبل از وضع کسور وپس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون.

تبصره- درآمد غیر نقدی مشمول مالیات حقوق به شرح زیر تقویم و محاسبه می‌شود....» به نظر می‌رسد که اختلاف سازمان مالیاتی با دیوان عدالت اداری در مفهوم این ماده باشد، توضیح بیشتر در این باره به مباحث بعدی موکول می‌شود و فقط در اینجا این نکته بیان می‌گردد که منظور این ماده این است که درآمد مشمول مالیات حقوق شامل تمام حقوق و مزایایی است که شخص در قبال شغل خود دریافت می‌کند. این همان مطلبی است که در ماده (۸۲) با تعبیر «در قبال تسلیم کار خود بابت اشتغال » بیان شده است. بنابر این اگر در قبال تسلیم نیروی کار و یا به تعبیر دیگر اگر شخص در مقابل اشتغال به خدمتی که دارد، مزد وحقوق دریافت کند مشمول مالیات این فصل می‌شود. قانونگذار این قید را از این بابت بیان کرده است که اگر مستخدم و حقوق بگیر به غیر از حقوق و مزایایی که بابت اشتغال دارد، رابطه حقوقی دیگری نیز با کارفرما داشته باشد، مشمول این فصل نخواهد بود. به عنوان مثال ممکن است مستخدم علاوه بر تسلیم کار و رابطه استخدامی، رابطه دیگری با کارفرما داشته باشد، مثلاً جنسی به کارفرما فروخته باشد، یا اینکه ملکی اجاره داده باشد و یا کارفرما هدیه و وجهی خارج از قرارداد استخدامی به مستخدم خود داده باشد، در این شرایط مبلغ مذکور مشمول این فصل نخواهد بود، البته عدم شمول مبلغ ذکر شده در این فصل دال بر این نیست که به طور کلی مشمول مالیات نگردد، بلکه با توجه به بند (۲) ماده (۱) قانون مالیات‌ها و اصل قانون اساسی، به همان دلیلی که پیشتر بیان شد، مبلغ مذکور مشمول مالیات در یکی دیگر از فصول قانون مالیات‌ها خواهد بود.

۴-۳- حق شغل و حق شاغل

تأکیدی که در رأی دیوان محترم عدالت اداری، و نامه قائم مقام محترم سازمان بازرسی کل کشور شده، این است که کمک هزینه یارانه تحت عنوان «حقوق و مزایای مربوط به شغل» نبوده و از این نظر که سازمان امور مالیاتی کمک‌های مذکور را تحت عنوان«حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل» اخذ کرده، به سازمان مذکور خرده گرفته است. البته این استنباط ضمن اینکه مبهم بوده، قابل نقد نیز است که در ذیل ضمن بررسی احتمالات مختلف در مفهوم حق شغل و شاغل به بررسی استنباطات مختلف از آن خواهیم پرداخت. در اینکه دریافتی‌های مذکور «حقوق و مزایای مربوط به شغل» تلقی نشود دو استنباط می‌توان داشت؛

الف- اینکه مبالغ مذکور در مقابل شغلی که مستخدم دارد به وی پرداخت نمی‌شود، به بیان دیگر این مبالغ در قبال تسلیم نیروی کار پرداخت نمی‌شود. بلکه تحت عناوین دیگر به وی پرداخت می‌شود.

ب- پرداختی‌های مذکور«حقوق و مزایای مربوط به شغل» نباشد، به این معنی است که مبالغ فوق تحت عنوان «حق شغل» در مقابل «حق شاغل» مذکور در مواد (۶۴) و (۶۵) قانون مدیریت خدمات کشوری قرار دارد. هر یک از فرض‌های مذکور مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

۴-۳-۱- خروج موضوعی یارانه از حقوق و مزایا

منظور دیوان عدالت اداری و سازمان بازرسی از اینکه «دریافتی‌های مذکور حقوق و مزایای مربوط به شغل تلقی نمی‌گردد» ممکن است این باشد که این مبالغ در قبال تسلیم نیروی کار به مستخدم پرداخت نمی‌شود.

با توجه به لایحه سازمان مالیاتی، به نظر می‌رسد که سازمان مالیاتی نیز از شکایت سازمان بازرسی مبنی بر اینکه مبالغ مذکور «حقوق و مزایای مربوط شغل» نیست، این تلقی را داشته که منظور سازمان بازرسی و دیوان از عبارت مذکور این است که یارانه و هزینه‌های مذکور در قبال تسلیم نیروی کار نبوده است. خروج درآمدهای تحت عنوان «یارانه و هزینه رفاهی» از «حقوق ومزایای مربوط به شغل» می‌تواند تخصصی بوده و یا من باب تخصیص باشد. هر یک از آنها مورد بررسی قرار می‌گیرد؛

الف- خروج موضوعی وجوه فوق از حقوق ومزایا: اینکه بیان داشته‌اند پرداختی‌های مذکور، خارج از حقوق و مزایای شغلی است، ممکن است منظورشان این است که این مبالغ به طور تخصصی از موضوع خارج هستند. در تعریف خروج تخصصی بیان داشته‌اند؛«موضوع واقعاً از عام خارج باشد.» به عنوان مثال وقتی گفته می‌شود هر مردی اگر ۲۰ ساله شود باید سربازی رود، زنان تخصصاً یاموضوعاً از عام خارج است (Mohammadi, 2000: 75).

هزینه‌های مربوط به مهد کودک و غیره به طور تخصص از موضوع خارج نیستند، چرا که اولاً؛ عرف پرداخت کلیه مبالغ مذکور را در قبال اشتغال تلقی می‌کند. ثانیاً؛ اگر بنا به فرض این درآمدها از نظر موضوعی خارج از درآمد حقوق تلقی شود، مبالغ مذکور درست است که شامل مالیات بردرآمد حقوق نمی‌شود ولی معاف هم نمی‌گردد بلکه آنها مشمول مالیات در یکی دیگر از فصول خواهد شد، با توجه به اینکه مبالغ مذکور بلاعوض بوده، مشمول مالیات بردرآمد اتفاقی خواهد شد، در این فرض مالیات مذکور به طور قابل توجه بیشتر از مالیات حقوق خواهد بود و حتی اگر ادعا شود که مبالغ مذکور بلاعوض نیز نیست، باز هم از پرداخت مالیات معاف نبوده بلکه به استناد ماده (۹۳) قانون مالیات‌ها مشمول مالیات مشاغل خواهد بود. ثالثاً: پرداختی‌های مذکور باید یک مبنای دیگر خارج از «شغل» داشته باشد، بدون تردید اینگونه مبنایی وجود ندارد و با نبود مبنای دیگر، به نظر می‌رسد که پرداخت و دریافت آنها از بیت المال، «اکل مال به باطل» خواهد بود که از نظر شرعی دریافت این مبالغ جای تامل داشته و تادیه آنها از نظر وضعی و تکلیفی ایراد دارد. به ویژه اینکه اکثر فقها حرمت اکل مال به باطل را به باطل عرفی نیز جریان داده و فرموده‌اند: «بالجمله، المراد بالایه النهی عن اکل المال بکل ما یعد باطلاً عرفاً کالغصب و الرشاء و التطفیف و غیرها» (مکارم شیرازی، بی تا، ۷۹) و همچنین بیان فرموده‌اند: «هذا کله بناء علی ان المراد بالباطل هو المعنی العقلائی و العرفی کما هو ظاهر کل عنوان اخذ فی موضوع‌الاحکام (Moosavikhomini,1410:101) در تبیین مفهوم باطل گفته‌اند؛ باطل به هر آنچه که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

ناحق و بدون مبنا و بی اساس باشد گفته می‌شود. (Solimani,2016:33) توضیح اینکه از نظر عرفی تمام آنچه را که به شاغل داده می‌شود در مقابل شغل وی بوده و اگر خارج از آن به وی داده شود، بدون جهت و بی اساس بوده و از مصادیق «اکل مال به باطل» خواهد بود. لازم به ذکر است که ما معتقد به این نیستیم که مبالغ مذکور در قبال تسلیم نیروی کار نبوده و لذا نه تنها این مبالغ «اکل مال به باطل» نیست، بلکه یکی از وظایف مهم دولت تأمین رفاه کارگزاران خود است.(Vafaiyeganeh,2011:52) رابعاً؛ در رأی دیوان محترم و نامه سازمان بازرسی، به طور مکرر عباراتی مانند «حقوق مزایای مربوط به شغل» و «شاغل» بیان شده و آنها را در مقابل هم قرار داده است. در حقیقت اساس استدلال دیوان و سازمان بازرسی نیز تقابل آنها است. همچنانکه پیشتر بیان شد، این تقابل مبهم است، چرا که بدیهی است حقوق و مزایایی که به شاغل پرداخت می‌شود، همه در مقابل شغل است، هر حقوق، مزایای پرداختی به شاغل و همچنین مزایای اعطایی به وی حتی هزینه خدمات و رفاه در مقابل شغل وی بوده و هیچ دلیل دیگری ندارد. در حقیقت یکی از اهداف مقررات مختلف استخدامی عبارت است از؛ برقراری رابطه منطقی بین وظایف و مسئولیت‌های هر شغل، شرایط احراز آنها برای شاغل و حقوق و مزایایی که برای شاغلین این مشاغل در نظر گرفته می‌شود. رابطه مذکور باید به گونه‌ای باشد که برای مشاغل مهم‌تر که دارای وظایف و مسئولیت‌های سنگین ترند و به شرایط احراز بالاتری احتیاج دارند حقوق و مزایای بیشتر در نظر گرفته شود (Tabatabaimotmani, 2018:172).

ب- خروج تخصیصی: بیرون بردن فرد یا افرادی از حکمی که برای همه افراد عام بیان شده، خروج تخصیصی گفته می‌شود (Sadri,2009:173). این خروج، برخلاف تخصص ابتدا لفظ بر تمام افراد دلالت کرده و سپس با خواست گوینده تعدادی افراد از تحت مدلول لفظ اخراج می‌شوند. به تعبیر دیگر منظور از خروج تخصیصی در مورد مالیات این است که قانونگذار صراحتاً طی یک ماده‌ای خروج درآمدی را از شمول مالیات تصریح نماید. همچنانکه پیشتر بیان شد، که به موجب بند(۲) ماده (۱) قانون مالیات‌های مستقیم کلیه درآمدهای یک شخص مشمول مالیات است، خروج آنها از شمول نیاز به تصریح دارد، که اینگونه تصریحی موجود نیست. خروج تخصیصی به وسیله مخصص صورت می‌پذیرد، مخصص ممکن است متصل یا منفصل باشد مخصص متصل آن است که بلافاصله به دنبال عام بیاید. مخصص منفصل آن است که به طور جداگانه و در کلامی غیر از کلامی که عام در آن آمده وارد شده، بیاید (Mozafar,1991:173). قانونگذار نه تنها در قانون مالیات‌های مستقیم در قوانین دیگر نیز در باره عدم شمول درآمدهای مذکور حکمی را بیان ننموده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

۴-۳-۲- تلقی هزینه‌ها به عنوان حق شاغل

با توجه به اینکه، دیوان عدالت اداری و سازمان بازرسی «حقوق و مزایای مربوط به شغل» را در مقابل «شاغل» قرارداده‌اند، شاید دیوان عدالت اداری، هزینه‌های مذکور را «حق شغل» در مقابل «حق شاغل» که هر دو در قانون مدیریت خدمات کشوری عنوان شده، قرار داده باشد، در ابتدا لازم است تعاریفی از «حق شاغل» و «حق شغل» ارائه شود.

با استقراء در متون حقوقی «حق شغل» و «حق شاغل» در دو معنا به ترتیب ذیل مورد استفاده قرار گرفته است، البته عبارت «حق شاغل» در علوم دیگر مثلاً در عرفان نیز مورد استفاده قرار گرفته است (Pazoki, 2007:57). که مورد بحث ما نیست.

یک- حق شغل و شاغل در زمره حقوق بشر

الف- حق شغل به عنوان حقوق بشر: بند (۱) ماده (۲۳) اعلامیه حقوق بشر در تعریف آن بیان داشته است: «هر انسانی حق دارد که صاحب شغل بوده و آزادانه شغل خویش را انتخاب کند، شرایط کاری منصفانه مورد رضایت خویش را دارا باشد و سزاوار حمایت در برابر بیکاری است.» براساس اسناد مختلف بین المللی نه تنها حق کار از حقوق بنیادین هر شخص بوده بلکه تأمین شرایط منصفانه و رضایت بخش کار، نفی تبعیض قومی، جنسی و نژادی در مقابل کار مساوی، اجرت مساوی و مزد منصفانه از وظایف دولت‌ها است. هر شخص باید کار خود را آزادانه انتخاب کرده و شرایط منصفانه و رضایت بخشی برای کار خواستار باشد و در مقابل بیکاری مورد حمایت قرار گیرد (Ekhvan,2017: 110).

ب- حقوق شاغل: حقوقی که شخص در مقابل انجام یک شغل دارد، حقوق شاغل می‌گویند و مهمترین آنها عبارتند از ؛ دریافت دستمزد کامل و به موقع، حق ایجاد تشکل صنفی، فرصت ارتقای شغلی، امنیت و بهداشت و رفاه. در حقیقت حق شاغل نیز از پرتوهای حقوق بشری است. براساس اسناد بین المللی و آموزه‌های اسلامی؛ حقوق شاغل در مرحله بعد از حق شغل قرار دارد، بعد از اینکه یک فرد به موجب حق شغل، شغلی به دست آورد، باید حقوق اشتغال وی مد نظر قرار گیرد که از آنها به عنوان حق شاغل می‌توان نام برد، بدیهی است که منظور دیوان محترم عدالت اداری، نمی‌تواند حق شغل و حق شاغل به این مفهوم باشد.

دو- حق شغل و شاغل در قانون مدیریت خدمات کشوری

به نظر می‌رسد که این تعابیر برای اولین بار در سال ۲۰۰۷ وارد نظام حقوق اداری ایران گردید و قبل از تاریخ مذکور تعابیری از این واژه‌ها نیافتیم.

الف- حق شغل: در تبیین حق شغل قانون مذکور بیان داشته است: «نظام پرداخت کارمندان دستگاه‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

اجرائی براساس ارزشیابی عوامل شغل و شاغل و سایر ویژگی‌های مذکور در مواد آتی خواهد بود. امتیاز حاصل از نتایج ارزشیابی عوامل مذکور در این فصل ضرب در ضریب ریالی، مبنای تعیین حقوق و مزایای کارمندان قرار می‌گیرد و برای بازنشستگان و موظفین یا مستمری بگیران نیز به همین میزان تعیین می‌گردد.»

همچنین ماده (۶۵) نیز در این باره بیان داشته است: «کلیه مشاغل مشمول این قانون براساس عواملی نظیر اهمیت و پیچیدگی وظایف و مسئولیت‌ها، سطح تخصص و مهارت‌های موردنیاز به یکی از طبقات جدول یا جداول حق شغل اختصاص می‌یابند...»

برخی از نویسندگان نیز در تبیین این نوع حق بیان داشته‌اند: «به منظور تعیین امتیاز شغلها، هر کدام از مشاغل در جدول یا جداول حقوق متناسب با ویژگی‌ها حداکثر در پنج رتبه؛ مقدماتی، پایه، ارشد، خبره، عالی توسط شورای توسعه مدیریت و منابع انسانی طبقه‌بندی می‌شود، و هر کدام از رتبه‌ها به یکی از طبقات جداول یا جداول شغل مربوط اختصاص می‌یابند.» (Motamani, 2018:181).

لذا اولاً: حق شغل در این معنی، قسمتی از حقوق را تشکیل می‌دهد. ثانیاً: به استناد ماده (۶۵) مبالغ مذکور مبتنی بر عواملی نظیر اهمیت و پیچیدگی وظایف و مسئولیت‌ها، سطح تخصص و مهارت مورد نیاز است. ثالثاً: این تعبیر از سال ۲۰۰۷ وارد قانون شده است.

دو- حق شاغل: قانون مدیریت خدمات کشوری در ماده (۹۶) به تبیین این عبارت پرداخته و بیان داشته است: «کلیه شاغلین مشمول قانون، براساس عواملی نظیر تحصیلات و گذراندن دوره‌های آموزشی و مهارت (علاوه بر حداقل شرایط مذکور در اولین طبقه شغل مربوط) سنوات خدمت و تجربه، از امتیاز حق شاغل که حداقل آن (۱۰۰۰) و حداکثر آن (۴۵۰۰) می‌باشد بهره‌مند می‌شوند. حداکثر امتیاز (کد) این ماده برای هر شاغل از هفتاد و پنج درصد (۷۵) درصد امتیاز شغل وی تجاوز نخواهد کرد.»

این حق مبتنی بر عواملی مانند، تحصیلات، گذراندن دوره‌های آموزشی و مهارت، سنوات خدمت و تجربه تعیین می‌شود. این عبارت نیز با قانون مدیریت خدمات کشوری وارد نظام حقوقی گردید. بنا به دلائل زیر هزینه‌های موصوف به یارانه تحت هیچکدام از حقوق مذکور اعم از حق شغل و حق شاغل قرار نمی‌گیرد، به تعبیر دیگر منظور دیوان عدالت اداری از عبارات «مزایای مربوط به شاغل » و یا «مزایای مربوط به شغل» نمی‌تواند حق شغل و یا حق شاغل به این معنی باشد.

الف- همچنانکه پیشتر بیان شد، تعابیر «حق شغل» و «حق شاغل» به مفهوم اخیر با تصویب قانون مدیریت خدمات کشوری وارد ادبیات حقوقی کشور شده است، و قبل از آن اصطلاحات مذکور در این معانی مورد استفاده قرار نمی‌گرفتند، این در حالی است که قوانین سلف قانون مالیات‌های مستقیم از جمله قانون

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶، درآمد مشمول مالیات حقوق را عبارت از حقوق و مزایای مربوط به شغل دانسته است. بنابر این منظور از حقوق و مزایای مربوط به شغل، هیچکدام از«حق شغل» و«حق شاغل» نیست.

ب- «حق شغل» و «حق شاغل» مذکور در قانون مدیریت خدمات کشوری، همچنانکه از فصل دهم این قانون مشخص است، جزء مؤلفه‌های حقوق و مزایا هستند. به تعبیر دیگر «حق شغل» و «حق شاغل» مذکور در این قانون هرکدام قسمتی از حقوق و مزایای شغلی مذکور در ماده (۸۳) هستند. لذا مجموع «حق شغل» و «حق شاغل» قسمتی از حقوق و مزایای مشمول مالیات را تشکیل می‌دهد.

تعابیری که در قوانین دیگر نیز به ویژه قانون کار مورد استفاده قرار گرفته نمی‌تواند مبنای قانون مالیات‌های مستقیم قرار گیرد. چرا که؛

۱. همچنانکه پیشتر بیان شد به موجب بند (۲) ماده (۱) تمام درآمدهای اشخاص حقیقی مقیم ایران مشمول مالیات است، استثنای آن نیاز به حکم خاص دارد، که اینچنین حکمی دیده نمی‌شود.

۲. مسکن و اتومبیل مهمترین مصادیق مزایای رفاهی هستند که به موجب تبصره ماده (۸۳) مشمول مالیات می‌باشد. بند (ج) تبصره مذکور نشان می‌دهد که سایر مصادیق مزایای غیر نقدی نیز مشمول مالیات حقوق می‌باشد.

۵- نتیجه گیری

اینکه دیوان عدالت اداری وجوه پرداختی بابت کمک هزینه‌های مهد کودک، غذا، ایاب و ذهاب و ... را مشمول مالیات ندانسته، صحیح نیست. به موجب استدلال دیوان وجوه مذکور مزایای مربوط به شغل نبوده بلکه مزایای مربوط به شاغل است که این تعبیر مبهم است و می‌تواند دو مفهوم زیر را داشته باشد؛

الف- وجوه مذکور در قبال شغل به مستخدمین و کارمندان پرداخت نمی‌شود، بلکه از جهت دیگری به آنها پرداخت می‌شود که این خود می‌تواند به دو نحو باشد: یک- به نحو موضوعی یا تخصصی از مزایای مربوط به شغل خارج باشد. به بیان دیگر مبالغ مذکور در قبال تسلیم نیروی کار نبوده بلکه به جهت دیگری باشد. به نظر می‌رسد که منظور دیوان عدالت اداری این باشد. بدیهی است که این دیدگاه نمی‌تواند درست باشد، زیرا عرف همه دریافتی‌های شاغل را در مقابل شغل می‌داند، ضمن اینکه مبالغ مذکور حتی اگر در مقابل شغل نیز نباشد باید یک مبنای دیگری نیز داشته باشد. حداقل اینکه گفته شود وجوه مذکور به طور مجانی و بلاعوض به مستخدمین پرداخت می‌شود. در این حالت نیز مبالغ مذکور به استناد فصل مالیات بر درآمد اتفاقی (ماده ۱۱۹قانون مالیات‌های مستقیم) مشمول مالیات خواهد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

شد. به استناد بند (۲) ماده (۱) قانون مالیات‌های مستقیم همه درآمدهای یک شخص مشمول مالیات است، لذا حتی اگر مبنای دیگری نیز برای آن معین کنند، به استناد ماده (۹۳) قانون مالیات‌ها مشمول مالیات بر درآمد مشاغل خواهد بود و از پرداخت مالیات معاف نیست. دو- به نحو تخصیصی از مزایای مربوط به شغل خارج شده باشد. به تعبیر دیگر قانون آن را استثناء نموده باشد. اینگونه استثنائی نیز در قانون دیده نمی‌شود. با استقراء در قانون مالیات‌های مستقیم، این نتیجه حاصل می‌شود که قانونگذار در جایی که بخواهد درآمدی را از شمول مالیات خارج کند، آن را تصریح می‌کند و در این باره هیچ تصریحی وجود ندارد. ضمن اینکه به موجب اصل پنجاه و یکم قانون اساسی همچنانکه وضع مالیات باید به موجب قانون باشد، معافیت آن نیز باید در قانون تصریح گردد، که اینگونه تصریحی نیست.

ب- ممکن است منظور از مزایای مربوط به شغل و شاغل، «حق شغل» و «حق شاغل» مذکور در مواد «۶۵» و «۶۶» قانون مدیریت خدمات کشوری باشد که این دیدگاه نیز درست نیست، زیرا «حق شغل» و «حق شاغل» در آنجا مؤلفه‌هایی از حقوق و مزایا را تشکیل می‌دهد و در حقیقت هر دو آنها مشمول مالیات می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

فهرست مطالب

1. Akhundi, Ahmad (2017). Tax Rules and Regulations with a Test Approach to Determine the Level of Tax Officials, Tehran, Sokhanvaran, (Persian).
2. Aqai. Toogh, Muslim (2007). Principles and Nature of Judicial Oversight of Government Actions: A Comparative Study of France, the United Kingdom, and the United States, Legal Research Journal, Winter, No. 1, (Persian).
3. Akhavan, Monireh (2017). Non-financial Law in International Documents and Islamic Doctrines, Quarterly Journal of Women's Rights Protection, Spring, No. 7, (Persian).
4. Alsan, Mustafa (2018). The Position of the Principle of Correspondence and the Right of Appeal in the Iranian Tax Judicial System, Journal of Tax Research, Vol. 26, No. 39, (Persian).
5. Abbasi, Mohammad Reza (2011). Tax Law from the Perspective of Private Law, Negah Bineh Publications, (Persian).
6. Abasi, Mohammad Reza (2021). A Comparative Study of the Possibility of Delaying the Transaction in the Value Added Tax Law, Journal of Tax Research, Vol. 29, No. 49, (Persian).
7. Al-Khomeini, Ruhollah (1989). Book of Sale, Vol. 1, Tehran Imam Khomeini Publishing House, (Persian).
8. Bezi Alri, Mustafa (2016). Taxpayers' Rights, Isfahan, Darkhovin Publishing, (Persian).
9. Dehkhoda, Ali Akbar (1993). Persian Dictionary, University of Tehran, Tehran, Iran, (Persian).
10. Fazel Lankarani, Mohammad (2006). Izah-ol Kefayeh, Vol. 3, Qom, Nuh Publishing, (Persian).
11. Goli, Baqir (2011). Relationship and Conflict between the Principles of Private Law and Tax Law, Master Thesis in Private Law, (Persian).
12. Goli, Baqir (2021). Fundamentals of Civil Liability of Tax Officers, Journal of Tax Research, Vol. 29, No. 49, (Persian).
13. Katozian, Nasser (2014). Introduction to Law and Study in the Iranian Legal System, Enteshar Co, (Persian).
14. Mohammadi, Abolhassan (2000). Fundamentals of Inference of Islamic Law (Principles of Jurisprudence), University of Tehran Press, (Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

15. Muzafar, Mohammad Reza (1991). Osul Al-figh, Vol. 1, Qom, Islamic Propaganda Office Publications, (Persian).
16. Makarem Shirazi, Nasser (Bita). Anwar Al-Fiqh, Qom, School of Imam Ali ibn Abi Talib, (Persian).
17. Pazouki, Shahram (2007). The Followers of Sufism Imitate the Authorities, (Persian).
18. Parwan, Abbas Ali (2014). The Place of Substantive Revision in the Iranian Tax Judicial System, Journal of Tax Research, Vol. 22, No. 23, (Persian).
19. Rabbani, Seyed Mohammad (2013). Principles and Laws of Taxation, Yasuj, Chovil, (Persian).
20. Rezaeizadeh, Mohammad Javad (2011). Comparative Administrative Law with Emphasis on Administrative Proceedings in the French State Council, Majd, (Persian).
21. Rah Peyk, Hassan (2009). Introduction to Jurisprudence, Khorsandi, (Persian).
22. Soleimani, Hamid; Soltani, Abbas Ali, Safaei, Maryam (2015). Analysis of the Realm of the Rule of Property of Falsehood. Journal of Islamic Jurisprudence and Legal Principles, Autumn and Winter, No. 34, (Persian).
23. Sanjabi, Samaneh (2018). Relationship and Conflict between Direct Tax Law and private Law Rules, Shahriar, (Persian).
24. Shams, Abdullah (2002). Civil Procedure Code, Vol. 1, Mizan Publishing, (Persian).
25. Sadri, Mohammad (2009). Argumentation Foundation in Islamic Law - Principles of Jurisprudence (1), Kashan, Thoughts of Law, (Persian).
26. Tabatabai Motameni, Manouchehr (2018). Administrative Law, Samt, (Persian).
27. Vafaee Yeganeh, Reza (2011). Treasury Management measures, Zamaneh, (Persian).
28. Bilder, M.S. (2007). Why we have Judicial Review, Yale Law, Journal.
29. Demichel, Andre, Lalumiere, Pierre (1994). Le Droit Public, Pressess Uneversitaires de France, Paris.
30. Jackson, V.C. and Tushnet, M. (1999). Comparative Constitutional Law, Part Two, New York Foundations Press.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.52.7] [Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]