



رای شماره ۱۱۴ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۰۲ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۲۲۶۲۸/۲۳۲/ص مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۰ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲)

شماره پرونده: هـ ع / ۰۰۳۱۱۲ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۱۱۴ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۳/۰۲

* شاکی: آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۲۲۶۲۸/۲۳۲/ص مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۰ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال نامه شماره ۲۲۶۲۸/۲۳۲/ص مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۰ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

در خصوص اعمال مالیات بر فوق العاده مأموریت پرسنل شاغل بر روی شناورها، به آگاهی می رساند :

طبق بند (۶) ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم، صرفاً هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل از شمول مالیات بر درآمد حقوق معاف است، بنابراین به نظر این دفتر معافیت موصوف قابل تعمیم به سایر فوق العاده های پرداختی که با رعایت مقررات مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد از جمله حق مأموریتی که به عنوان بخشی از مزایای شغلی و به جهت ماهیت شغل پرسنل و بطور مستمر به آنها پرداخت می شود، نخواهد بود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

وفق بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل از پرداخت مالیات معاف است. طبقاً این به آن معنا نیست که شرکتی برای فرار از پرداخت مالیات، بخشی از مزد اصلی کارکنانش را در حکم حقوقی، به عنوان حق مأموریت تعریف نموده، بدون اعزام کارکنان به مأموریت، صرفاً به این بهانه مالیات حقوقشان را کمتر پرداخت کند. یعنی شرط اصلی برخورداری از این معافیت این است که دریافت کننده حق مأموریت، واقعاً به مأموریت اعزام شود و حق مأموریت را، وفق آیین نامه مأموریت و فقط هم بابت اعزام به مأموریت دریافت کند. در این صورت حتی اگر ماهیت شغل فرد به گونه ای باشد که هر ماه تعداد روزهای مشخصی را به مأموریت عازم و در نتیجه حق مأموریت دریافتی ماهانه اش هم مبلغ ثابتی شود، باز این مستمر بودن حق مأموریت، نافی ماهیت واقعی آن، یعنی اینکه این وجه بابت اعزام فرد به مأموریت واقعی پرداخت گردیده

نمی‌شود و کماکان مشمول معافیت مالیاتی بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم است. برای نمونه، کارکنان شرکتهایی که ماهانه موظف به تعداد روز حضور مشخصی بر روی شناورهای دریایی هستند و طبق مستندات، تردیدی درباره سفر کاری و حضور آنها بر روی این شناورها و انجام مأموریت در شرایط دشوار آنجا نیست، قطعاً حق مأموریت دریافتی‌شان مشمول معافیت مذکور است.

با توجه به اطلاق حکم بخشنامه در این خصوص که صرف پرداخت مستمر حق مأموریت، تحت هر شرایطی، ولو دریافت‌کننده، بابت اعزام به مأموریت واقعی هم دریافت داشته و این استمرار صرفاً ناشی از ماهیت شغل وی باشد، باز موجب عدم برخورداری چنین حق مأموریتی از معافیت مالیاتی می‌شود، لذا نامه معترض عنه مغایر با بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم بوده و خارج از حدود اختیارات، از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقنن می‌باشد.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۹۸۸/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۰ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

نامه مورد شکایت صرفاً در پاسخ به استعلام به شرکت دانش بنیان فاتح صنعت اعلام شده است و بر اساس بند (۱) ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری آیین نامه و سایر نظامات و مقررات دولتی و تلقی نمی‌شود تا قابلیت رسیدگی در هیأت تخصصی و حسب مورد در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را داشته باشد

بر اساس بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل از پرداخت مالیات بر درآمدهای حقوق معاف است. همچنین ماده ۳۵ قانون کار مقرر می‌دارد: «مزد عبارت است از وجوه نقدی یا غیر نقدی و یا مجموع آنها که در مقابل انجام کار به کارگر پرداخت می‌شود». بند (ب) ماده ۳۷ همان قانون نیز مقرر داشته است: «در صورتی که بر اساس قرارداد با عرف کارگاه، پرداخت مزد به صورت ماهانه باشد، این پرداخت باید در آخر ماه صورت گیرد. در این حالت مزد مذکور حقوق نامیده می‌شود». مطابق ماده ۴۶ قانون اخیر الذکر: «به کارگرانی که به موجب قرارداد با موافقت بعدی به مأموریت‌های خارج از محل خدمت اعزام می‌شوند، فوق العاده مأموریت تعلق می‌گیرد. این فوق العاده نباید کمتر از مزد ثابت یا مزد مبنای روزانه کارگران باشد. همچنین کارفرما مکلف است وسیله یا هزینه رفت و برگشت آنها را تأمین نماید. تبصره: مأموریت به موردی اطلاق می‌شود که کارگر برای انجام کار حداقل ۵۰ کیلومتر از محل کارگاه اصلی دور شود و یا ناگزیر باشد حداقل یک شب در محل مأموریت توقف نماید».

با توجه به مراتب فوق، از آنجا که به موجب بند (ب) ماده ۳۷ قانون کار، مزد و حقوق (فارغ از زمان پرداخت) هم ردیف و یکسان انگاشته شده است و در تعریف مأموریت و فوق العاده مأموریت در ماده ۴۶ قانون کار، مأموریت دارای تعریفی مجزا و مستقل از حقوق (مزد) می‌باشد و دارای شرایط و مقررات خاصی از جمله تأمین هزینه رفت و برگشت به محل مأموریت و پرداخت فوق العاده مأموریت می‌باشد، لذا پرداخت‌هایی که تحت عنوان هزینه سفر و فوق العاده مسافرت به صورت مستمر پرداخت می‌شود، لیکن واجد شرایط ماده ۴۶ قانون مارالذکر نمی‌باشد، مشمول مقررات بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم تلقی نخواهد شد.

دو مورد از مصادیقی که پرداخت‌های مستمر مشمول معافیت مالیاتی نمی‌باشند به این شرح است: مصداق اول؛ پرداخت‌هایی که دارای شرایط حقوق (مزد) می‌باشد و صرفاً به منظور بهره‌مندی از معافیت مورد بحث، تحت عنوان هزینه سفر و فوق العاده مسافرت صورت می‌گیرد. از این قبیل است وجوهی که به عنوان فوق العاده مسافرت پرداخت می‌شود و لیکن شرایط مذکور در تبصره ماده ۴۶ قانون کار را در باره مأموریت دارا نمی‌باشد،

به عنوان مثال: شرط اعزام کارکنان به خارج از محل کارگاه اصلی یا شرط انجام خدمت (کار) در محل مأموریت، به گونه ای که اعزام ایشان به محل اصلی خدمت نیز بدین منظور است که با قلب حقیقت این قسمت از پرداخت ها از مصادیق فوق العاده مأموریت موضوع ماده ۴۶ قانون کار و مشمول معافیت یادشده در بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم محسوب شود. مصداق دوم؛ استخدام کارکنانی که با توجه به نوع فعالیتشان فاقد محل خدمت مشخصی می باشند از قبیل رانندگان. این گونه استخدام ها فاقد شرایط ماده ۴۶ قانون کار در خصوص اعزام به خارج از محل خدمت می باشد.

*نظریه تهیه کننده گزارش:

با عنایت به اینکه در نامه مورد شکایت به شماره ۲۳۲/۲۲۶۲۸/ص مورخه ۱۳۹۶/۱۲/۲۰ تصدیق از مدیر کل دفتر فنی حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که مفاد بند (۶) ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم در خصوص معافیت هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل ، از شمول مالیات بر حقوق ، قابل تعمیم به سایر فوق العاده پرداخت ها ، از جمله حق مأموریتی که به عنوان بخشی از مزایای شغلی و به جهت ماهیت شغل پرسنل به آنها پرداخت می شود ، نخواهد بود و این نظریه در خصوص مأموریت پرسنل شاغل بر روی شناورها حکم کلی را بیان نموده است و از جهت انطباق با مبانی قانونی ، خالی از ایراد می باشد چرا که هم موارد شمول مالیات بر حقوق و هم موارد معافیت از آن به نحو مبسوط در فصل سوم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم ذکر شده است و آنچه در بند ۶ از ماده ۹۱ قانون تحت عنوان معافیت مالیاتی آمده است با لحاظ نص آن و با نظر داشت اصل ۵۱ قانون اساسی ، صرفاً راجع به هزینه سفر و مسافرت می باشد و اصولاً بحثی راجع به مأموریت علی الخصوص در موضوع سؤال که مأموریت بر روی شناور که عمده پرداختی اشخاص می باشد ندارد و آنچه مد نظر مقنن بوده صرفاً هزینه سفر و مسافرت است و نه پرداختی از بابت ماهیت شغل که آن ماهیت صرفاً مأموریت باشد مضافاً که اگر مدنظر مقنن اعطای چنین معافیت مبسوطی بود به صراحت بیان می نماید.

تهیه کننده گزارش:

نادر شفایی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه در نامه مورد شکایت به شماره ۲۳۲/۲۲۶۲۸/ص مورخه ۱۳۹۶/۱۲/۲۰ تصدیق از مدیر کل دفتر فنی حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که مفاد بند (۶) ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم در خصوص معافیت هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل ، از شمول مالیات بر حقوق ، قابل تعمیم به سایر فوق العاده پرداخت ها ، از جمله حق مأموریتی که به عنوان بخشی از مزایای شغلی و به جهت ماهیت شغل پرسنل به آنها پرداخت می شود ، نخواهد بود و این نظریه در خصوص مأموریت پرسنل شاغل بر روی شناورها حکم کلی را بیان نموده است و از جهت انطباق با مبانی قانونی ، خالی از ایراد می باشد چرا که هم موارد شمول مالیات بر حقوق و هم موارد معافیت از آن به نحو مبسوط در فصل سوم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم ذکر شده است و آنچه در بند ۶ از ماده ۹۱ قانون تحت عنوان معافیت مالیاتی آمده است با لحاظ نص آن و با نظر داشت اصل ۵۱ قانون اساسی ، صرفاً راجع به هزینه سفر و مسافرت می باشد و اصولاً بحثی راجع به مأموریت علی الخصوص در موضوع سؤال که مأموریت بر روی شناور که عمده پرداختی اشخاص می باشد ندارد و آنچه مد نظر مقنن بوده صرفاً هزینه سفر و مسافرت است و نه پرداختی از بابت ماهیت شغل که آن ماهیت

صرفاً مأموریت باشد مضافاً که اگر مدنظر مقنن اعطای چنین معافیت مبسوطی بود به صراحت بیان می نماید ،
فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد
شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا
ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری