

مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۰۰۰۳۱۱۲	شماره دادنامه:	۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۱۴
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۴۰۱/۰۳/۰۲
شاکی:	بهمن زبردست	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات تخصصی
دسته بندی:	مالیات های مستقیم (۰۸۰۴۰۱)		
مصوبه ها:	نامه شماره ۲۲۶۲۸/۲۳۲/ص مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۰ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ۲۲۶۲۸ - ۲۳۲ - ص سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۶/۱۲/۲۰		

پیام رای:

عدم ابطال نامه شماره ۲۲۶۲۸/۲۳۲/ص مورخ ۲۰/۱۲/۱۳۹۶ 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

متن دادنامه:

هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی

* شماره پرونده: ه ع 0003112

* شاکی: آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره 22628,232 ص مورخ 1396,12,20 مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال نامه شماره 22628,232 ص مورخ 1396,12,20 مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال تقدیم کرده که به هیئت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد: DrNilooFarYoosefi.com

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

طبق بند (6) ماده 91 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 مقرره مورد شکایت:

وفق بند 6 ماده 91 قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل از پرداخت مالیات معاف است. طبعاً 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 اعزام 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 نمی شود و کماکان مشمول معافیت مالیاتی بند 6 ماده 91 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 دریافتی شان مشمول معافیت مذکور است.

با توجه به اطلاق حکم بخشنامه در این خصوص که صرف پرداخت مستمر حق مأموریت، تحت هر شرایطی، ولو دریافت کننده، 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 می شود، لذا نامه معترض عنه مغایر با بند 6 ماده 91 قانون مالیاتهای مستقیم بوده و خارج از حدود اختیارات، از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقنن می باشد.

* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره 212,11988 ص مورخ 1400,10,20 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 (1) ماده 12 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری آیین نامه و سایر نظامات و مقررات دولتی و تلقی نمی شود تا قابلیت رسیدگی در هیات تخصصی و حسب مورد در هیات عمومی دیوان عدالت اداری را داشته باشد بر اساس بند 6 ماده 91 قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل از پرداخت مالیات بر درآمدهای حقوق معاف است. همچنین ماده 35 قانون کار مقرر می دارد: «مزد عبارت است از وجوه نقدی یا غیر نقدی و یا مجموع آنها که در مقابل انجام کار به کارگر پرداخت می شود». بند (ب) ماده 37 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 می شود». مطابق ماده 46 قانون اخیر الذکر: «به کارگرانی که به موجب قرارداد با موافقت بعدی به مأموریت های خارج از محل خدمت اعزام می شوند، فوق العاده مأموریت تعلق می گیرد. 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 می شود که کارگر برای انجام کار حداقل 50 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 37 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 46 قانون کار، مأموریت دارای تعریفی مجزا و مستقل از حقوق (مزد) می باشد و دارای شرایط و مقررات خاصی از جمله تأمین هزینه رفت و برگشت به محل مأموریت و پرداخت فوق العاده مأموریت می باشد، لذا پرداخت هایی که تحت عنوان هزینه سفر و فوق العاده مسافرت به صورت مستمر پرداخت می شود، لیکن واجد شرایط ماده 46 قانون مار الذکر نمی باشد، مشمول مقررات بند 6 ماده 91 قانون مالیات های مستقیم تلقی نخواهد شد.

دو مورد از مصادیقی که پرداخت های مستمر مشمول معافیت مالیاتی نمی باشند به این شرح است: مصداق اول؛ پرداخت هایی که دارای شرایط حقوق (مزد) می باشد و صرفاً به منظور بهره مندی از معافیت مورد بحث، تحت عنوان هزینه سفر و فوق العاده مسافرت صورت می گیرد. از این قبیل است وجوهی که به عنوان فوق العاده مسافرت پرداخت می شود و لیکن شرایط مذکور در تبصره ماده 46 قانون کار را در باره مأموریت دارا نمی باشد، 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 46 قانون کار و مشمول معافیت یادشده در بند 6 ماده 91 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 46 قانون کار در خصوص اعزام به خارج از محل خدمت می باشد.

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه در نامه مورد شکایت به شماره 22628,232 ص مورخه 1396,12,20 اصداری از مدیر کل دفتر فنی حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که مفاد بند (6) ماده 91 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 مالیات های مستقیم ذکر شده است و آنچه در بند 6 از ماده 91 قانون تحت عنوان معافیت مالیاتی آمده است با لحاظ نص آن و با نظر داشت اصل 51 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 باب 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 84 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی 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.

DrNilofarYoosefi.com

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری