



رای شماره ۱۲۹۸ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته:
ابطال حکم مقرر در بند نخست نامه شماره ۱۴۲۹۷/۲۳۲/ص مورخ ۱۳۹۸/۰۸/۱۶ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی
مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره پرونده: هـ/ع/۰۰۱۴۴۰ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۹۸ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۱/۱۹

* شاکی: آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال حکم مقرر در بند نخست نامه شماره ۱۴۲۹۷/۲۳۲/ص مورخ ۱۳۹۸/۰۸/۱۶ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال حکم مقرر در بند نخست نامه شماره ۱۴۲۹۷/۲۳۲/ص مورخ ۱۳۹۸/۰۸/۱۶ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

به موجب بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل از پرداخت مالیات حقوق معاف است. بدیهی است با توجه به اینکه به موجب آیین نامه اجرایی هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران، موضوع جزء (ب) بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، نصاب هزینه سفر و فوق العاده مسافرت تعیین گردیده است، بنابراین پرداخت های مازاد بر نصاب های قانونی تعیین شده مشمول معافیت بند ۶ ماده ۹۱ قانون فوق نخواهد بود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

در بند نخست نامه مورد اعتراض چنین مقرر شده که به موجب بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل از پرداخت مالیات حقوق معاف است. بدیهی است با توجه به اینکه به موجب آیین نامه اجرایی هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران، موضوع جزء ب بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، نصاب هزینه سفر و فوق العاده مسافرت تعیین گردیده است. بنابراین پرداخت های مازاد بر نصاب های قانونی تعیین شده مشمول معافیت بند ۶ ماده ۹۱ قانون فوق نخواهد بود.

معافیت هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل، مذکور در بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم، به صورت مطلق توسط قانونگذار وضع شده، طبعاً هر گونه تضییق این معافیت، غیر از آن که توسط خود قانونگذار صورت گیرد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار سایر مراجع خواهد بود. آیین نامه اجرایی هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران، موضوع جزء (ب) بند ۳ ماده ۱۲۸ قانون مالیات های

مستقیم هم که در نامه ذکر شده، اصولاً مربوط به مقوله ای دیگر، یعنی تعیین قابل قبول مالیاتی بودن هزینه های پرداختی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات است، که بر اساس آن مبالغ پرداختی بالاتر از نصاب تعیین شده در آیین نامه جزو هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب نخواهد شد و با توجه به عدم ذکر ارتباط میان این امر و معافیت مطلق مالیاتی هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل دریافتی توسط شاغل، طبعاً مرتبط کردن این دو مقوله مجزا، یعنی قابل قبول بودن یا نبودن یک هزینه در حسابهای پرداخت کننده و همچنین معاف مالیاتی بودن یا نبودن آن برای دریافت کننده، چنان که ذکر شد خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است. کما اینکه هیچ مرجع ذیصلاح مالیاتی نیز بخشنامه یا دستور العملی متضمن این ارتباط و مشروط کردن اعمال معافیت بند ۶ ماده ۹۱ به رعایت نصاب مذکور در آیین نامه اجرایی موضوع جزء (ب) بند ۲ ماده ۴۸ صادر نکرده است. همچنین باید توجه داشت که آیین نامه اجرایی مذکور که هم برای مدت ماموریت، محدودیت وضع و هم برای هزینه روزانه سفر و فوق العاده مسافرت مبلغی را به صورت ریالی به عنوان حداکثر مبلغ قابل قبول مالیاتی تعیین نموده، از زمان آخرین اصلاح در فروردین سال ۱۳۸۷ تاکنون افزایشی پیدا نکرده و مبلغ دو میلیون ریال تعیین شده در آن با توجه به افزایش مداوم نرخ ارز اصولاً کفاف هزینه سفر به جایی را نمی دهد، حال گر چه این نصاب به حکم قانونگذار باید عیناً در تعیین میزان هزینه های قابل قبول مالیاتی رعایت شود. جدای از عدم تطابق نصاب ریالی تعیین شده در سال ۱۳۸۷ با هزینه های ارزی ماموریت در حال حاضر، اگر شخصی، حسب نیاز یا به دستور مافوق مدت زمان بیشتری از آنچه در آیین نامه اجرایی مقرر شده را در ماموریت بود. با کدام استناد قانونی باید بابت دریافت مبلغی که به موجب بند ۴ ماده ۱۱ قانون مالیاتهای مستقیم معاف مطلق است، مالیات حقوق پرداخت کند؟

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۵۷۳۸/۲۱۲/ص/ مورخ ۱۴۰۰/۶/۶ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

الف) ایراد شکلی درخصوص قابل رسیدگی نبودن موضوع درخواست شاکی در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: پاسخ دفتر یادشده به نامه مرکز مطالعات و همکاری علمی بین المللی از مصادیق آئین نامه ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و شهرداری ها و مؤسسات عمومی غیردولتی موضوع بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری محسوب نمی شود تا قابلیت رسیدگی به درخواست ابطال را در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری داشته باشد.

ب) ایراد ماهوی

به موجب جزء (ب) بند (۲) ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مزایای غیر مستمر اعم از نقدی و غیر نقدی از قبیل خواروبار، بهره وری، پاداش، عیدی، اضافه کار، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت از مصادیق هزینه های قابل قبول مالیاتی تلقی می شود. نصاب هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج مؤسسه ذیربط طبق آئین نامه ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد.

به موجب مصوبه شماره ۱۳۰/۱۰ ت/۱۰۲۲ مورخ ۱۳۶۸/۲/۲۵ آیین نامه مذکور تدوین شده و برای هزینه سفر و فوق العاده مسافرت نصاب تعیین شده است. ماده ۳ آیین نامه یاد شده مقرر می دارد: «خارج از مبالغ مذکور هزینه دیگری به عنوان فوق العاده مسافرت در خارج از کشور در تشخیص درآمد مشمول مالیات قابل قبول نخواهد بود.» بنابر این معافیت هزینه سفر و فوق العاده مسافرت موضوع بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیات های

مستقیم نیز تا سقف نصاب های مقرر قابل اعمال خواهد بود و پرداخت مازاد بر نصاب مذکور قابل پذیرش نبوده و اعمال معافیت نیز در این خصوص فاقد وجهت قانونی می باشد.

*نظریه تهیه کننده گزارش:

با عنایت به اینکه به شرح ماده ۹۱ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ موارد معاف از شمول مالیات بر درآمد حقوق بیان شده است و در بند ۶ - هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل به عنوان یکی از مصادیق این امتیاز قانونی احصاء گردیده است و طبعاً مستفاد از این حکم قانونگذار هزینه سفر و فوق العاده مسافرتی است که به موجب قانون پرداخت می شود و اگر در قانون نصاب خاصی بر آن در نظر گرفته شده باشد ، باید آن نصاب در اجرای این حکم مقنن رعایت گردد و مبانی قانونی و ذکر کلمه متعارف که در موارد متعدد قانون نیز مؤید این برداشت و فهم می باشد و از آنجایی که در جز ب بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون یاد شده که در صدد بیان هزینه های قابل قبول می باشد ، قید شده است که نصاب هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج مؤسسه ذیربط به موجب آیین نامه ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصاد و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد تعیین خواهد شد و در حال حاضر این آیین نامه تدوین و مبنای پرداخت ، هم در جهت هزینه سفر و میزان معافیت حقوق از مالیات می باشد و هم در جهت هزینه های قابل قبول مالیاتی می باشد ، فلذا هر چند این حکم در بحث هزینه های قابل قبول آمده است لیکن آنچه مهم است اینکه هزینه سفر و فوق العاده مسافرت طبق قوانین حاکم هم بر روابط استخدامی دولتی و هم روابط کارگری و قانون کار دارای نصاب می باشد بنابراین مفاد بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم منحصر در معافیت هزینه سفر و فوق العاده مسافرت ، در قالب نصاب قانون می باشد و فراتر از آن مشمول این معافیت نبوده بنابراین حکم مورد شکایت در بند نخست نامه شماره ۱۴۲۹۷/۲۳۲ / ص مورخه ۱۳۹۸/۸/۱۶ مدیر دفتر کل فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی در راستای اجرای صحیح و شایسته قانون بوده و مغایرتی با مفاد قانون نداشته است.

تهیه کننده گزارش:

علی اکبر رشیدی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه به شرح ماده ۹۱ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ موارد معاف از شمول مالیات بر درآمد حقوق بیان شده است و در بند ۶ - هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل به عنوان یکی از مصادیق این امتیاز قانونی احصاء گردیده است و طبعاً مستفاد از این حکم قانونگذار هزینه سفر و فوق العاده مسافرتی است که به موجب قانون پرداخت می شود و اگر در قانون نصاب خاصی بر آن در نظر گرفته شده باشد ، باید آن نصاب در اجرای این حکم مقنن رعایت گردد و مبانی قانونی و ذکر کلمه متعارف که در موارد متعدد قانون نیز مؤید این برداشت و فهم می باشد و از آنجایی که در جز ب بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون یاد شده که در صدد بیان هزینه های قابل قبول می باشد ، قید شده است که نصاب هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج مؤسسه ذیربط به موجب آیین نامه ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصاد و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد تعیین خواهد شد و در حال حاضر این آیین نامه تدوین و مبنای پرداخت ، هم در جهت هزینه سفر و میزان

معافیت حقوق از مالیات می باشد و هم در جهت هزینه های قابل قبول مالیاتی می باشد ، فلذا هر چند این حکم در بحث هزینه های قابل قبول آمده است لیکن آنچه مهم است اینکه هزینه سفر و فوق العاده مسافرت طبق قوانین حاکم هم بر روابط استخدامی دولتی و هم روابط کارگری و قانون کار دارای نصاب می باشد بنابراین مفاد بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم منحصر در معافیت هزینه سفر و فوق العاده مسافرت ، در قالب نصاب قانون می باشد و فراتر از آن مشمول این معافیت نبوده بنابراین حکم مورد شکایت در بند نخست نامه شماره ۱۴۲۹۷/۲۳۲/ ص مورخه ۱۳۹۸/۸/۱۶ مدیر دفتر کل فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی در راستای اجرای صحیح و شایسته قانون بوده و مغایرتی با مفاد قانون نداشته 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 صاره ظرف بیست روز از تاریخ صدور قابل اعتراض ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

دکتر محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری