



موضوع	عدم ابطال نامه شماره 200/9924/ص مورخ 1402/06/08 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور
شماره دادنامه: 140331390002883319 تاریخ: 1403/11/30 مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکلی: کانون انجمن های صنفی کارفرمایان موسسات و شرکت ها حمل و نقل داخلی کالای کشور با وکالت آقایان رضا فضل زرنندی و سعید کریمی طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره 200/9924/ص مورخ 1402/06/08 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: آقایان رضا فضل زرنندی و سعید کریمی به وکالت از کانون انجمن های صنفی کارفرمایان موسسات و شرکت های حمل و نقل داخلی کالای کشور به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال نامه شماره 200/9924/ص مورخ 1402/06/08 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که: الف- ایرادات وارده به مصوبه مورد شکایت به جهت عدم توجه به مبانی قانونی حاکم بر صدور بارنامه حمل و نقل به شرح زیر است همان گونه که مستحضرد برابر بند 2 ماده 2 قانون تجارت مصوب سال 1311: «تصدی به حمل و نقل از راه خشکی یا آب یا هوا به هرنحوی که باشد.» یک قرارداد تجاری محسوب می شود که این امر در قالب بارنامه تجلی پیدا می نماید و بر همین اساس به موجب ماده 388 قانون: «متصدی حمل و نقل مسئول حوادث و تقصیراتی است که در مدت حمل و نقل واقع شده اعم از این که خود مباشرت به حمل و نقل کرده و یا حمل و نقل کننده دیگری را مامور کرده باشد.» به موجب ماده 4 قانون الحاق دولت جمهوری اسلامی ایران به کنوانسیون قرارداد حمل و نقل بین المللی کالا از طریق جاده مصوب سال 1356 میلادی که کشور ایران در سال 1376 به آن ملحق و جزء حقوق داخلی و لازم الاجرا گردیده مقرر شده: «قرارداد حمل با تنظیم بارنامه جاده ای تایید می شود.» و بند 1 ماده 9 آن مقرر داشته: «بارنامه جاده ای اماره مفروض بر صحت تنظیم قرارداد حمل، شرایط قرارداد و دریافت کالا از طرف حمل کننده خواهد بود مگر آن که عکس آن ثابت شود.» و ماده 3 کنوانسیون در باب مسئولیت متصدی حمل و نقل (صادر کننده بارنامه) مقرر نموده: از لحاظ این کنوانسیون حمل کننده مسئول فعل یا ترک فعل نمایندگان، کارکنان یا هر شخص دیگری که در جریان حمل از خدمات آنها استفاده می کند خواهد بود مادامی که این نمایندگان، کارکنان یا اشخاص دیگر در چهارچوب وظیفه شغلی خود عمل نموده باشند مثل آن است که فعل یا ترک فعل ناشی از عملکرد خود او باشد.» در همین ارتباط ماده 1 قانون الزام شرکت ها و موسسات ترابری جاده ای به استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه مصوب 1386/02/31 اشعار می دارد: «شرکت ها و موسساتی که در امر حمل و نقل جاده ای بین شهری مسافر یا کالا اعم از داخلی و بین المللی فعالیت می نمایند موظفند بر حسب نوع فعالیت برای هر جابه جایی از صورت وضعیت مسافری و بارنامه های داخلی و بین المللی موضوع این قانون استفاده نمایند و به جای آن مجاز به استفاده از اوراق انحصاری - اختصاصی یا انواع دیگر نمی باشند.» و به موجب ماده 5 قانون مذکور عدم استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه تخلف محسوب می شوند و مجازاتی تا لغو پروانه فعالیت دارد. بنابراین اصل بر الزام به صدور بارنامه برای حمل کالا می باشد و موارد استثناء به موجب ماده 8 قانون مذکور صرفاً شامل مواردی است که به تصویب هیات وزیران می رسد. در این ارتباط ماده 31 قانون رسیدگی به تخلف رانندگی، از جمله تخلفات شرکت ها و موسسات حمل و نقل بار و مسافر را عدم رعایت ضوابط حمل بار و مسافر مذکور در قوانین و مقررات بیان داشته است و به موجب مواد 4، 5 و 6 آیین نامه اجرایی تبصره (1) ماده (31) و ماده (32) قانون رسیدگی به تخلفات رانندگی مصوب 1391/01/26 هیات وزیران، تحویل کالا و صدور بارنامه از سوی شرکت ها و موسسات حمل و نقل به رانندگان و خودرو های فاقد شرایط ممنوع است و در ماده 8 آن مقرر شده: «شرکت یا موسسه برون شهری کالا صرفاً مجاز به صدور و استفاده از بارنامه های موضوع قانون الزام می باشد و موظف است ضوابط سازمان {سازمان راهداری و حمل و نقل جاده ای} در خصوص نحوه تهیه، تنظیم و استفاده از بارنامه جاده ای را رعایت نماید.» و برای تخطی شرکت یا موسسه برون شهری از این مقرر و دیگر ضوابط آیین نامه علاوه بر مسئولیت جبران خسارت، جریمه نقدی تا لغو پروانه پیش بینی شده است. برابر «ضوابط تهیه و تنظیم و استفاده از بارنامه جاده ای» که طی شماره 104979/71 مورخ 1394/09/14 از سوی سازمان راهداری و حمل و نقل جاده ای وزارت راه و شهرسازی و در چهارچوب مصوبات شورای عالی هماهنگی ترابری کشور صادر و ابلاغ شده است، حواله بارنامه عبارت است از «برگه ای که به موجب ماده 2 قانون الزام شرکت ها و موسسات ترابری جاده ای به استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه توسط اداره کل استان یا نمایندگی ادارات کل در اختیار شرکت ها و یا موسسات حمل و نقل جاده ای داخلی کالا یا نمایندگان آنان قرار خواهد گرفت»، کرایه حمل وجهی	

است مبتنی بر توافق بین صاحب کالا و شرکت یا موسسه حمل و کارمزد صدور بارنامه بخشی از مبلغ کرایه حمل و نقل کالا می‌باشد. همچنین به موجب ابلاغیه شماره 7/125669 مورخ 1387/10/16 سازمان راهداری و حمل و نقل جاده ای درصد کارمزد صدور بارنامه توسط شرکت ها و موسسات حمل و نقل به روش مقرر در مصوبه جلسه 166 شورای عالی هماهنگی ترابری تعیین گردیده است که به موجب آن: «برای موسسات و شرکت های حمل و نقل مستقر در پایانه های عمومی بار هشت درصد، برای موسسات و شرکت های حمل و نقل خارج از پایانه های عمومی بار (شرکت های حمل و نقل مستقر - شرکت ها و موسسات حمل و نقل که بیرون از پایانه های عمومی و در تاسیسات اختصاصی به فعالیت اشتغال دارند) ده درصد، برای محصولات سیمان، شرکت های حمل و نقل اعم از داخل یا خارج پایانه های عمومی بار شش درصد و برای محصولات خرده بار پانزده درصد از کل کرایه حمل طبق بارنامه» می‌باشد.

از مجموع قوانین و مقررات یاد شده مستفاد می‌شود: اولاً بارنامه رکن اصلی قرارداد ارائه خدمات حمل و نقل کالا است، ثانیاً صدور بارنامه الزام قانونی دارد، ثالثاً بدون وجود بارنامه ارایه خدمات حمل و نقل کالا تخلف محسوب می‌شود و رابعاً کارمزد بارنامه بخشی از کرایه حمل و نقل کالا می‌باشد و نتیجه این که رئیس کل سازمان امور مالیاتی برداشتی خلاف قوانین و مقررات در این زمینه داشته و به طور کاملاً اشتباه بارنامه را به عنوان خدمت جانبی و جدا برای خدمات حمل و نقل احصاء نموده است.

این امر را سازمان راهداری و حمل و نقل جاده ای به عنوان دستگاه قانونی متولی مدیریت حمل و نقل جاده ای کشور در مکاتبات انجام داده با سازمان امور مالیاتی نیز متذکر شده و تاکید نموده است بارنامه کالا و صورت وضعیت مسافری رکن اصلی فعالیت و خدمات حمل و نقل بوده و بارنامه سند قانونی حمل کالا می‌باشد که تمامی خدمات حمل و نقل متکی و بر اساس آن صورت می‌گیرد و صدور بارنامه و صورت وضعیت مسافر در زمره خدمات حمل و نقل بوده و مشمول معافیت مالیاتی موضوع بند 13 بخش ب ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. لازم به ذکر است با توجه به حذف مالیات بر ارزش افزوده از خدمات حمل و نقل کالا، با پیشنهاد وزارت راه و شهرسازی و اخذ مصوبه از شورای اقتصاد، عوارض حمل و نقل جاده ای (موضوع بند الف ماده 30 قانون احکام دائمی توسعه کشور) جهت اجرا هم زمان با قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده (1400/10/12) از 4 درصد به 9 درصد افزایش داده شده است. به عبارت دیگر مردم دریافت کننده خدمات حمل و نقل در حال حاضر علاوه بر پرداخت کرایه حمل (که کارمزد صدور بارنامه هم جزء آن می‌باشد) 9 درصد نیز به عوارض حمل و نقل جاده ای پرداخت می‌نمایند. فلذا اگر قرار باشد براساس مقرره مورد شکایت علاوه بر این عوارض که معادل مالیات ارزش افزوده تعیین شده، مجدداً از کرایه حمل بار نیز مالیات ارزش افزوده از مردم اخذ شود نه تنها اقدامی بر خلاف اراده قانونگذار صورت گرفته بلکه باعث اجحاف مضاعف به مردم خواهد شد.

ب- ایرادات وارده به مصوبه مورد شکایت به جهت عدم توجه به مبانی قانونی حاکم بر قوانین و مقررات مالیاتی به شرح زیر است

همان گونه که مستحضرد از اصل 51 قانون اساسی و دیگر مواد قانونی استنباط می‌شود برقراری و یا معافیت مالیاتی هر دو باید مستند به قانون باشد و در تفسیر قوانین رجحانی در این زمینه وجود ندارد به خصوص این که در زمینه پرداخت مالیات بر ارزش افزوده که در واقع باید از مردم به عنوان مصرف کننده نهایی کالا و خدمات اخذ شود لازم است مبتنی بر اصل برایت از تفسیر موسع قوانین جهت مالیات ستانی پرهیز و به قدر متیقن اکتفا شود. برابر بند ج ماده 1 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400: «مالیات بر ارزش افزوده: ما به التفاوت مالیات و عوارض فروش با مالیات و عوارض خرید در یک دوره معین» می‌باشد که برابر ماده 17 این قانون: «مودیان مکلفند مالیات و عوارض فروش موضوع این قانون را از خریدار یا کارفرما وصول کنند و پس از کسر مالیات و عوارض پرداختی، مطابق مقررات به حساب سازمان واریز نمایند.» تا قبل از لازم الاجرا شدن قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده در سال 1400، معافیت مالیاتی خدمات حمل و نقل به استناد بند 12 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 شامل خدمات حمل و نقل «مسافر» بود، لیکن با تصویب قانون جدید به موجب بند 13 بخش ب ماده 9 این معافیت شامل حمل و نقل «بار» نیز گردید و مقرر شد: «خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی» معاف از پرداخت مالیات و عوارض باشد. به عبارت دیگر از نظر قانونگذار اشخاصی که خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) دریافت می‌کنند نباید بابت این خدمات مبلغی به عنوان مالیات بر ارزش افزوده بپردازند و به التبع ارایه کننده خدمت حق ندارد در ازای چنین خدمتی مالیات مذکور را از مردم دریافت کند و نهایتاً سازمان امور مالیاتی نمی‌تواند چنین تکلیفی را از ارایه کننده خدمات حمل و نقل (به عنوان مودی) بخواهد. به نحوی که در بخش «الف» این لایحه تشریح شد، باید برای هر شخصی که درخواست ارایه خدمات حمل و نقل کالا داشته باشد (به غیر از موارد استثناء شده) بارنامه صادر شود و بدون صدور آن قانوناً امکان ارایه خدمات حمل و نقل کالا میسر نیست و کارمزد صدور بارنامه بخشی از مبلغ کرایه است، نتیجتاً این که تکلیف سازمان امور مالیاتی به متصدیان حمل و نقل کالا بابت دریافت مبلغی به عنوان مالیات ارزش افزوده از کارمزد صدور بارنامه خلاف صریح معافیت مالیاتی مقرر در بند 13 بخش ب ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

در این ارتباط شورای عالی مالیاتی به موجب نظریه شماره 201-46 مورخ 1396/12/15 در خصوص کارمزد صدور بلیط و صورت وضعیت مسافری مقرر داشته: «طبق بند 12 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون شهری و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده این قانون معاف می‌باشند. با توجه به این که فروش بلیت به منزله قرارداد فی مابین مسافر و شرکت یا موسسه مسافربری است که برای جابه‌جایی مسافر از مبدا به مقصد معین صادر می‌شود و براساس آن کلیه مسیولیت های سفر برعهده شرکت یا موسسه بوده و در قبال آن در برابر مسافر پاسخ گو است، بنابراین اشخاص حقیقی یا حقوقی مسافربری که مبادرت به فروش بلیت می‌کنند، چنانچه امر جابه‌جایی مسافر موضوع بلیت های فروخته شده یا قرارداد منعقد حمل مسافر را به سایر اتوبوس داران از جمله اتوبوس داران خود مالک واگذار نمایند و درصدی از بهای بلیت را طبق مقررات دریافت دارند، درآمد حاصله از این بابت به عنوان درآمد حاصل از حمل و نقل مسافر بوده و مشمول معافیت بند مذکور می‌باشد.» با توجه به مشابهت صورت وضعیت مسافری با بارنامه کالا و تسری معافیت ارزش افزوده خدمات حمل و نقل مسافر به کالا در

قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده، این نظریه در مورد بارنامه کالا نیز مصداق داشته و با توجه به بند 3 ماده 255 قانون مالیات های مستقیم نظریه شورای عالی مالیاتی برای کلیه ماموران و مراجع مالیاتی لازمالاتباع است.

ج- ایرادات وارده به مصوبه مورد شکایت به جهت عدم توجه به مفاد آراء صادره از سوی هیات تخصصی و عمومی دیوان عدالت اداری به شرح زیر است:

لازم به ذکر است نظریه شورای عالی مالیاتی به شرح فوق از سوی هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری مورد تایید قرار گرفته است و این هیات طی دادنامه شماره 9809970906010871 مورخ 1398/11/07 ضمن رد تقاضای ابطال نظریه مذکور مقرر داشته: «براساس ماده 2 آیین نامه اجرایی تبصره 1 ماده 31 و ماده 32 قانون رسیدگی به تخلفات رانندگی مصوب 1391، فعالیت حمل و نقل عمومی برون شهری از طریق شرکت ها و موسسات دارای مجوز انجام می شود و طبق ماده 9 آیین نامه فوق، شرکت یا موسسه مکلف به رعایت ضوابط مختلف از جمله ضوابط مربوط به نحوه تهیه و تنظیم صورت وضعیت و بلیت مسافری است و به موجب تبصره 1 ماده 1 ضوابط حمل و نقل مسافر موضوع ماده 9 آیین نامه مذکور، بلیت مسافری عبارت است از قرارداد حمل فی مابین شرکت یا موسسه و مسافر که به صورت کاغذی یا الکترونیکی صادر می گردد و براساس آن، مسیولیت جابه جایی مسافر از مبدا تا مقصد با وسیله نقلیه معین است. بنابراین، درآمد شرکت صادرکننده بلیت اعم از این که مسافران از طریق اتوبوس های همان شرکت یا شرکت دیگر جابه جا شوند، مشمول معافیت مقرر در بند 12 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود و از این رو، مقررره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند.»

استناد رئیس کل امور مالیاتی به ذیل بند 2 بخشنامه شماره 4531 مورخ 1390/04/04 و دادنامه شماره 10282 [9709970906010282] مورخ 1397/08/30 هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری ناظر بر عدم ابطال این مقررره، نه تنها در ما نحن فیه مصداق ندارد، بلکه برداشت نادرستی از موضوع می باشد که حتی با مکاتبات و بخشنامه های قبلی سازمان امور مالیاتی و نظریه شورای عالی مالیاتی مغایرت دارد. لازم به توضیح است در ذیل بند 2 بخشنامه مورد استناد که از سوی معاون وقت سازمان امور مالیاتی در سال 1390 صادر شده، آمده:

«... در مواردی که فعالان اقتصادی مطابق قراردادهای منعقدۀ صرفاً وظیفه برنامه ریزی و مدیریت امور حمل و نقل را اجرا و در واقع اقدام به ارائه خدمات مدیریت حمل و نقل نمایند (به عبارتی درآمد تحصیلی آنان مطابق قرارداد منعقدۀ، ناشی از حمل و نقل مسافر نباشد) در این صورت ارائه خدمات مزبور مشمول معافیت موضوع بند 12 ماده 12 قانون نخواهد بود.» و دادنامه شماره 10282 [9709970906010282] مورخ 1397/08/30 هیات تخصصی در این ارتباط مقرر داشته: «با توجه به این که مراد مقنن از وضع حکم قانونی فوق، شمول معافیت های مالیاتی موضوع ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به کسانی بوده است که مابه ازای خدمات خود را مستقیماً در قبال انجام خدمات حمل و نقل عمومی مسافری دریافت می کنند، در مواردی که شخص صرفاً عهده دار برنامه ریزی و مدیریت در امور حمل و نقل عمومی مسافری بوده و ما به ازای دریافتی وی ارتباطی با خدمات حمل و نقل عمومی مسافری ندارد؛ شمول معافیت موضوع ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص فعالیت های مذکور فاقد مبنای قانونی است و براساس مواد 1، 8 و بند الف ماده 38 قانون مالیات بر ارزش افزوده، وی مودی مالیاتی محسوب می شود.» با توجه به توضیحاتی که ارائه شد اولاً موسسات و شرکت های حمل و نقل کالای جاده ای با صدور بارنامه طرف قرارداد خدمات حمل و نقل بوده و وفق قوانین و مقررات کلیه مسیولیت های ناشی از آن را بر عهده دارند و نقش آنها صرفاً محدود به برنامه ریزی و مدیریت در امور حمل و نقل نیست. ثانیاً سازمان امور مالیاتی در پاسخ به استعلامات مختلف در سنوات گذشته به معافیت مالیاتی شرکت های ارائه دهنده خدمات حمل و نقل مسافر اذعان داشته است؛ به عنوان نمونه رئیس سازمان امور مالیاتی طی نامه 200/7180/ص مورخ 1401/02/12 در ارتباط با شرکت های ارائه دهنده خدمات هوشمند مسافر اعلام نموده: «با عنایت به مفاد ردیف (5) جدول شماره (1) ذیل ماده (8) دستور العمل نظارت بر چگونگی فعالیت ارائه دهنده خدمات هوشمند مسافر مشمول قانون نظام صنفی کشور به شماره 132808 مورخ 1398/07/03، مبنی بر این که مسئولیت عدم رسیدگی به نارضایتی مسافر از راننده به سبب ارتکاب تخلفات مندرج در این جدول بر عهده ارائه دهنده خدمات هوشمند مسافر است. بنابراین مطابق قسمت اخیر بخشنامه یاد شده درآمد ارائه دهنده خدمات هوشمند مسافر از بابت حمل مسافر مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود.» همچنین معاون حقوقی و فنی و مالیاتی سازمان مذکور طی بخشنامه شماره 210/90/99 مورخ 1399/11/25 خطاب به ادارات کل امور مالیاتی بر این امر تاکید نموده است. این در حالی است که شرکت ها و موسسات ترابری جاده ای که اقدام به صدور بارنامه می نمایند (به نحوی که تبیین شد) صراحتاً به موجب قانون دارای مسیولیت کامل در برابر خدمات حمل و نقل می باشند.

مضافاً هیات عمومی دیوان عدالت اداری در چندین دادنامه از جمله دادنامه شماره [9710090905800348]- مورخ 1397/03/01 ضمن ابطال بخشنامه های سازمان امور مالیاتی در ارتباط با تفکیک های به عمل آورده در مورد برخی خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده، همواره بر معافیت «مطلق خدمات» مذکور توسط قانونگذار تاکید کرده و مقید کردن آن از سوی سازمان امور مالیاتی را خلاف قانون دانسته است.

با عنایت به مراتب فوق که مبین آن است مقررره مورد اعتراض از حیث این که صدور بارنامه را خارج از شمول خدمات حمل و نقل مقرر در بند 13 بخش ب ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده اعلام کرده، امری خلاف قانون، خلاف قواعد بین المللی، خلاف آراء صادره از سوی دیوان عدالت اداری، خلاف نظریه شورای عالی مالیاتی و خلاف سایر ضوابط و مقررات قانونی ذکر شده می باشد، لذا ابطال آن از زمان تصویب مورد تقاضا است.

متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است:

"مدیر کل محترم دفتر وزارتی

عطف به نامه شماره 13829/1402/الف/ک مورخ 1402/04/26 قانون انجمن های صنفی کارفرمایان موسسات و شرکت های حمل و نقل داخلی کالای کشور (که با شماره 73878 مورخ 1402/04/27 در دبیرخانه وزارتی به ثبت رسیده است)،

به آگاهی می‌رساند؛

به استناد ماده (2) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و واردات و صادرات آنها به استثنای موارد معاف مصرح در ماده 9 قانون یاد شده) با رعایت ترتیبات پیش بینی شده در قانون و دستور العمل های صادره، مشمول پرداخت مالیات و عوارض است. مطابق جزء (13) بند (ب) ماده (9) این قانون، ارائه خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی (به غیر از هوایی)، از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد. این معافیت قابل تسری به خدمات جانبی نخواهد بود.

با عنایت به مراتب فوق، چنانچه شرکت های حمل و نقل در ازای دریافت کرایه حمل، اقدام به حمل کالا و بار نمایند، صرف نظر از انعقاد یا عدم انعقاد قرارداد ما به ازای دریافتی ناشی از حمل و نقل، از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد. بدیهی است معافیت مذکور قابل تسری به سایر خدمات جانبی حمل و نقل نخواهد بود.

لازم به توضیح است اولاً؛ مطابق نص صریح جزء اخیر بخشنامه شماره 4531 مورخ 1390/04/04 که به موجب دادنامه شماره 10282 مورخ 1397/08/30 هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری (ابلاغی طی بخشنامه شماره 200/97/148 مورخ 1397/10/30) مورد تایید قرار گرفته است، «در مواردی که فعالان اقتصادی صرفاً وظیفه برنامه ریزی و مدیریت امور حمل و نقل را اجرا و در واقع اقدام به ارائه خدمات مدیریت حمل و نقل نمایند (به عبارتی درآمد تحصيلی آنان مطابق قرارداد منعقد ناشی از حمل و نقل مسافر نباشد)، در این صورت ارائه خدمات مزبور مشمول معافیت قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد. بنابراین با عنایت به آن که کارمزد صدور بارنامه جدا از درآمد ناشی از حمل و نقل می‌باشد، لذا کارمزد یاد شده مشمول معافیت مطروحه نمی‌باشد.

یادآوری می‌گردد این سازمان به عنوان دستگاه اجرایی، مجری قوانین و مقررات مصوب در مراجع ذی صلاح قانونی بوده و در چهارچوب اصل (51) قانون اساسی و همچنین بند (الف) ماده (6) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه کشور اختیار حذف یا ایجاد قوانین و مقررات جدید و همچنین توسعه معافیت ها را ندارد. رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور" در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/24200/ص مورخ 1402/12/26 توضیح داده است که:

"بر اساس مقررره مورد شکایت، با عنایت به این که «کارمزد» صدور بارنامه، جدا از درآمد ناشی از حمل و نقل است؛ بنابراین مشمول معافیت جزء (13) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 نمی‌باشد.

شاکی مدعی است که مستفاد از مقررات متعدد ناظر بر موضوع همچون ضوابط تهیه و تنظیم و استفاده از برنامه جاده ای، قانون الزام شرکت ها و موسسات ترابری جاده ای به استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه و... «بارنامه» رکن اصلی قرارداد ارائه خدمات حمل و نقل کالا است و کارمزد بارنامه نیز بخشی از کرایه حمل و نقل کالا می‌باشد و می‌بایست مشمول معافیت موصوف قرار گیرد.

این در حالی است که اولاً مستفاد از دادنامه شماره 140231390001484820 مورخ 1402/06/11 هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری، خدمات جانبی حمل از جمله کارمزد صدور بارنامه، مشمول معافیت موصوف نیست. ثانیاً؛ کارمزد صدور بارنامه، جدا از درآمد ناشی از حمل و نقل است و هیچ یک از مستندات شاکی به شمول درآمد ناشی از حمل و نقل بر کارمزد بارنامه، تصریح ننموده است و ثالثاً؛ به موجب نظریه معاونت قوانین مجلس شورای اسلامی، معافیت جزء موصوف، صرفاً ناظر بر خدماتی است که به آن کرایه حمل، تعلق می‌گیرد. با توجه به مراتب فوق شرح دفاعیه به قرار زیر است:

۱- پیش از ورود در ماهیت موضوع و به عنوان دفاع شکلی پیرامون شکایت مطرح شده، ذکر این نکته ضروری است که نامه موضوع شکایت، صرفاً متضمن توضیحاتی در پاسخ به نامه شماره 73878 مورخ 1402/04/27 کانون انجمن های صنفی کارفرمایان موسسات و شرکت های حمل و نقل داخلی کالای کشور بوده و در مقام وضع مقررات و قواعد مستقل الزام آور بر نیامده است لذا نامه مورد شکایت، از شمول بند 1 ماده (12) قانون دیوان عدالت اداری، خروج موضوعی دارد و قابل طرح در هیات عمومی دیوان عدالت اداری نمی‌باشد.

۲- مطابق دادنامه شماره 1402313900014848200 مورخ 1402/06/11 هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری کلیه مفاد نامه شماره 232/59704/د مورخ 1401/09/18 دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی مبنی بر این که «معافیت جزء (13) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400، قابل تسری به خدمات جانبی حمل از جمله درآمد صدور بارنامه، فورواردری، تخلیه، بارگیری، بسته بندی، توزیع، صدور قبض انبار و... نخواهد بوده» مغایر با قوانین و مقررات ناظر بر موضوع تشخیص داده نشده و مورد تایید قرار گرفته است. بنابراین با عنایت به این که وفق ماده (93) «قانون دیوان عدالت اداری» آراء هیات تخصصی دیوان عدالت اداری در عدم ابطال مصوبات، معتبر و ملاک عمل در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی است؛ رسیدگی به درخواست ابطال نامه موضوع شکایت که عیناً مشابه موضوع مورد رسیدگی در دادنامه فوق الذکر می‌باشد، مشمول رسیدگی به امر مختوم بوده و با عنایت به مواد (82) و (85) قانون دیوان عدالت اداری شکایت شاکی در خور رد می‌باشد.

۳- افزون بر مطالب پیش گفته، کلیه مستندات شاکی صرفاً بر ضرورت صدور بارنامه در خدمات حمل و نقل و تعریف «بارنامه» دلالت دارند و هیچ یک از مستندات مزبور دلالت صریحی بر شمول درآمد ناشی از حمل و نقل بر کارمزد بارنامه ندارند از این روی، با عنایت به مفاد دادنامه شماره 9709970906010282 مورخ 1397/08/30 هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری، در مواردی که فعالان اقتصادی صرفاً وظیفه برنامه ریزی و مدیریت امور حمل و نقل را اجرا و در واقع اقدام به ارائه خدمات مدیریت حمل و نقل نمایند (به عبارتی درآمد تحصيلی آنان مطابق قرارداد منعقد ناشی از حمل و نقل مافر نباشد)، ارائه خدمات مزبور مشمول معافیت قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد و در مانحن فیه از آن جا که صدور بارنامه از الزامات خدمات حمل و نقل و به نوعی مرتبط با برنامه ریزی و مدیریت امور حمل و نقل محسوب و کارمزد صدور بارنامه جدا از درآمد ناشی از حمل و نقل است. بنابراین کارمزد یاد شده مشمول معافیت موصوف نمی‌باشد بدیهی است در مواردی که خدمات حمل و نقل بار توسط صادر کننده بارنامه انجام می‌شود دریافت

کارمزد صدور بارنامه موضوعیت نداشته و به التبع آن کل درآمد ناشی از حمل و نقل جاده ای، ریلی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد.

۴- مطابق نظریه شماره 7548 مورخ 1401/02/05 معاونت قوانین مجلس شورای اسلامی که ناظر بر معافیت موصوف صادر شده است: حسب تبادر عرف، عبارت خدمات حمل نقل در جزء (13) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400، شامل خدماتی است که به آن «کرایه حمل» تعلق می گیرد، مانند حمل و نقل کالا و مسافر از طریق جاده و راه آهن. همچنین در تعیین محدوده شمول معافیت های مالیاتی به عنوان استثناء بر اصل شمول مالیات، باید به قدر متیقن اکتفاء شود.

مستفاد از نظریه مزبور، از آن جا که معافیت های قانونی به عنوان استثناء بر اصل شمول مالیات تلقی می شوند که نیازمند تصریح قانونی است کارمزد «بارنامه که جدا از کرایه حمل می باشد مشمول معافیت موصوف تلقی نخواهد شد و نسبت به شمول معافیت جزء (13) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 می بایست به قدر متیقن مصداق معافیت مزبور به سنده نمود."

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1403/11/30 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی

اولاً ماهیت مالیات بر ارزش افزوده اصولاً مبتنی بر عرضه کالا و ارایه خدمت بوده و شخص محور نیست و به عرضه کالاها و ارایه خدمات و واردات آنها (در موارد شمول) تعلق می گیرد و موارد معافیت و عدم شمول نیز ناظر بر همین موارد تعریف و تبیین می شود. ثانیاً پیش تر هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره 140231390001484820 مورخ 1402/06/11 و در مورد مشابه، مصوبه ای را که ناظر بر این بود که تنظیم بارنامه و اخذ وجه در قبال صدور بارنامه، خدمت جانبی و جداگانه بوده و در زمره ماهیت خدمت حمل و نقل قرار نمی گیرد، تایید نموده است و دادنامه مذکور همچنان پابرجاست و وفق ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع اداری و قضایی مبنای عمل است. ثالثاً آن چه که سابقاً هیات تخصصی اقتصادی و مالی دیوان عدالت اداری در قالب دادنامه شماره 9709970906010282 مورخ 1397/08/30 در خصوص تایید معافیت برای صدور بلیت در ناوگان حمل و نقل مسافری (شرکت های تعاونی اتوبوسرانی) اعلام کرده ناظر بر نوع فعالیت و تلقی واحد بودن ارایه خدمت (هم صدور بلیت و هم تصدی حمل و نقل) بوده و به علاوه مبتنی بر حکم مقرر در بند 12 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 است که در آن صراحتاً از کلمه «عمومی» استفاده شده بود که در قانون فعلی که مصوبه مورد شکایت در حاکمیت آن صادر شده، این کلمه حذف شده است. رابعاً هیات عمومی و هیات های تخصصی دیوان عدالت اداری در موارد متعدد و از جمله در بحث مالیات بر ارزش افزوده حقوق، خدمات کشتارگاهی، خدمات مربوط به بنگاه های املاک و دریافت حق کمیسیون، امور هندلینگ ناوبری، تهیه ناوگان حمل و نقل، موارد مزبور را خدمات جانبی محسوب و مطالبه مالیات از آنها را مجزا از معافیت حمل و نقل اعلام کرده است. خامساً در مانحن فیه اصولاً مباشر حمل و نقل یک مودی جداگانه و صادرکننده بارنامه (شرکت متصدی) نیز مودی دیگری محسوب می شود و هرکدام از حیث رعایت تکالیف قانونی الزامات خاص خود را دارند. سادساً اصل بر شمول مالیات است و در مورد معافیت باید به قدر متیقن اکتفا نمود و نمی توان دایره معافیت را توسعه داد. بنا به مراتب فوق، نامه شماره 200/9924/ص مورخ 1402/06/08 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در حدود اختیارات وی صادر شده و مغایرتی با قانون ندارد و ابطال نشد. این رای براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/02/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

احمد رضا عابدی

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

