



دیوان عدالت اداری

موضوع	ابطال بخشنامه شماره 59657 مورخ 1387/06/20
شماره دادنامه: 196-197-212 تاریخ: 1389/05/18 کلاس پرونده: 87/368,88/499,689 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. شکایت: 1- شرکت سازه دریای عماد به مدیریت آقای نعیم سبحانی 2- شرکت تولیدی سیمان طاق به وکالت آقای محمد رضا مددی 3- شرکت مهندسی آذر پژوهان اندیش با وکالت آقای عباس اوجایی. موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره 3507-211 مورخ 1384/09/21، مدیر کل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی. گردشکار: شکایت به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته اند، بسیاری از قراردادهای منعقد فی مابین وزارتخانه ها و موسسات دولتی با اشخاص حقیقی یا حقوقی در امورات فنی به صورت EP, PC و یا EPC بوده به این نحو که خرید تجهیزات و کالا به همراه سایر خدمات اجرایی از جمله ساخت و نصب بر عهده پیمانکاری می باشد. در این قراردادها مبالغ مربوط به خرید تجهیزات و کالا و مبالغ مربوط به ساخت و نصب به طور جداگانه تعیین می گردد. بنابراین باید در این گونه قراردادها مبالغ مربوط به خرید تجهیزات و کالا از شمول مالیات علی الحساب موضوع ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم معاف باشد و مفاد ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحیه های بعدی آن و آگهی های موضوع تبصره 5 الحاقی به ماده مزبور که حق الزحمه و کارمزد مصرح در ماده 104 و آگهی های مزبور را مشمول مالیات علی الحساب دانسته مستند درخواست اعلام کرده اند. از طرفی دیگر وفق تبصره 2 ماده 107 همان قانون، در عملیات پیمانکاری آن مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می رسد مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد از پرداخت مالیات معاف خواهد بود. مضاف بر اینکه بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387/04/03، مجلس شورای اسلامی، عرضه کالا و تجهیزات از سوی تولیدکنندگان، یک بار در مرحله فروش، مشمول مالیات موضوع این قانون (3% قیمت فروش) می گردد. در حالی که متاسفانه سازمان امور مالیاتی کشور بر خلاف موارد قانونی معنونه و روش مندرج در تبصره 5 ماده 104، طی بخشنامه شماره 59657 مورخ 1387/06/20، مبالغ مربوط به خرید تجهیزات و کالا را نیز در قراردادهای (EP, PC, EPC)، مشمول مالیات ماده 104 دانسته است. لذا بخشنامه فوق الذکر از دو جهت مغایرت آن با مفاد ماده 104 قانون مالیات های مستقیم و اصلاحیه های بعدی آن و مغایرت با روش مندرج در تبصره الحاقی به ماده 104 قانون، خلاف قانون می باشد و متقاضی ابطال آن می باشد. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت شاکی طی لایحه شماره 43358/212 مورخ 1388/06/17، ضمن ارسال تصویر نظریه شماره 40909/211 مورخ 1388/05/24، دفتر فنی مالیاتی اعلام داشته است، نظر به اینکه، مدلول نامه شماره 3507-211 مورخ 1384/09/21، موضوع خواسته شاکی، مخالف با اصول کلی حقوقی مربوط به مالیاتهای تکلیفی و ماده 104 «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب 1366 با اصلاحیه های بعدی نبوده و مرجع صادر کننده آن (دفتر فنی مالیاتی) نیز، در حدود صلاحیت قانونی و وظائف اداری خود بابت رفع ابهام از مقررات و مسایل فنی مالیاتی و جهت پاسخ به استعلام به عمل آمده در خصوص کسر 5% مالیات علی الحساب مقرر در ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم، نامه مورد شکایت شاکی را به عنوان اداره کل امور مالیاتی استان خوزستان صادر کرده و هیچ گونه تجاوز یا سوء استفاده از اختیارات یا تخلف در اجرای قوانین مالیاتی یا دیگر مقررات و قوانین کشور ننموده است. با توجه به اصل حقوقی مالیاتی « برتری ماهیت قراردادها بر شکل و ظاهر قراردادها » و اصل حقوق « برتری اراده حقیقی متعاملین » قرارداد مورد استناد شاکی، مشمول مقررات قانونی و قواعد حقوقی « شرایط عمومی و اختصاصی پیمان » می باشد و احکام خاصی بیع بر آن جاری نیست. از این رو، مشمول مقررات ماده 104 « قانون مالیاتهای مستقیم » قرار گرفته و نامه شماره 3507-211 مورخ 1384/09/21 دفتر فنی مالیاتی، نیز به موارد حقوقی و مالیاتی یاد شده، توجه داشته است. لذا از این حیث، شکایت شاکی محکوم به رد می باشد. مدیر کل دفتر فنی مالیاتی و قراردادهای بین المللی سازمان امور مالیاتی کشور نیز در پاسخ به شکایت مذکور، اعلام داشته است، 1- طبق حکم ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه های بعدی آن، به طور کلی وجوهی که بابت امور مصرح در ماده موصوف و عناوین اضافه شده در اجرای تبصره 5 آن توسط اشخاص صدر ماده یاد شده پرداخت می گردد، کارفرمایان (پرداخت کننده وجوه) مکلفند در هر پرداخت پنج درصد (5%) آن را به عنوان علی الحساب مالیات	

مودی (دریافت کننده وجوه) کسر و ظرف مهلت مقرر به حساب اداره امور مالیاتی ذریع واریز نمایند.

2- خرید کالا (محصولات ساخته شده مشخص) به طور معمول و از طریق فرآیند خرید و فروش که با صدور فاکتور صورت می گیرد مشمول حکم کسر پنج درصد علی الحساب مالیات ماده مذکور نمی باشد. لیکن در مواقعی که پرداخت وجوه بابت سفارش ساخت به همراه تهیه مواد اولیه و ارائه برخی خدمات مصرح در ماده فوق الاشعار صورت می پذیرد وجوه فوق با توجه به ماهیت مالیات های تکلیفی قابل تفکیک به هر عنوان نبوده و مشمول کسر 5% علی الحساب مالیات نسبت به کل وجوهی که بابت قرارداد در هر پرداخت صورت می گیرد خواهد بود و قانون گذار به جهت ویژگی های مالیات های تکلیفی از جمله علی الحساب و غیر قطعی بودن مالیات پرداختی، استرداد وجوه مذکور و یا احتساب آن به عنوان مالیات پرداخت شده را به موجب تبصره 3 ماده 105 و ماده 159، در موقع محاسبه مالیات بر درآمد عملکرد پیمانکار پیش بینی نموده است.

3- در قیاس موضوع با سایر احکام مالیات های تکلیفی مقرر در فصل های قانون مالیاتهای مستقیم می توان به حکم صریح تبصره 2 ماده 107 قانون مذکور مربوط به پیمانکاران اشخاص حقوقی خارجی اشاره نمود مبنی بر اینکه «در مورد عملیات پیمان کاری موضوع بند (الف) این ماده در صورتی که کارفرما، وزارتخانه ها و شرکت های دولتی یا شهرداریها باشند، آن قسمت از مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات میرسد مشروط بر آن که در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.»

بنابراین، به استناد اصل 51 قانون اساسی «هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود» و به موجب مقررات ماده 104 قانون مزبور مجوزی در خصوص قابل تفکیک بودن وجوه پرداختی در قراردادهای مورد بحث مشابه آنچه در تبصره مذکور اشاره شد، مقرر نگردیده است. هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور روسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

نظر به اینکه حکم مقرر در ماده 104 قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره 5 همان ماده مصوب 1380 تکلیف دستگاه های اجرایی، اشخاص حقوقی انتفاعی و غیر انتفاعی و اشخاص موضوع بند «الف» ماده 95 همان قانون را نسبت به کسر 5% حق الزحمه با کارمزد قراردادهای ارائه خدمات، به عنوان علی الحساب مالیات مودی و واریز آن به حساب معین، تبیین و تعیین نموده است و این حکم مقید به قیودی می باشد. لکن بخشنامه شماره 59657 مورخ 1387/06/20 رئیس کل امور مالیاتی کشور، همچنین نامه شماره 3507/211 مورخ 1384/09/21 مدیر کل فنی سازمان امور مالیاتی دارای اطلاقی است که موجب شمول و تسری حکم مقرر و مقید ماده 104 مرقوم به قراردادهای توأمان خرید و ارائه خدمات می گردد و به عبارت دیگر اطلاق بخشنامه و نامه موصوف مغایر قید مندرج در قانون بوده و خارج از حدود صلاحیت مرجع صادر کننده تشخیص داده شد و لذا به استناد بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

محمد جعفر منظری

