

# روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران



روزنامه رسمی  
جمهوری اسلامی ایران  
وزارت امور مالیه کشور

رای ...  
روزنامه

رای شماره ۸۲۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه شماره ۱۹۸۳/۴۷۵/۴۷۵ مورخ ۱۱/۱۱/۱۳۸۴ سازمان امور مالیاتی کشور  
شماره ۲/۸۷/۱۱

تاریخ چاپ: ۱۳۸۷/۱۱/۲۷  
شماره چاپ: ۸۲۴  
کلاس: پرونده ۲/۸۷  
موضوع: رسیدگی به هیات عمومی دیوان عدالت اداری.  
موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۹۸۳/۴۷۵/۴۷۵ مورخ ۱۱/۱۱/۱۳۸۴ سازمان امور مالیاتی کشور.

۱۱ مورخ ۱۳۸۴/۱۱/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور.  
مقدمه: وکیل شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است،  
۱- نص صریح ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ مفید جواز وصول مالیات در فیش اجزیه هر نوع وسایل نقلیه موتوری، هوایی و دریایی و همچنین هزینه حمل و نقل از سوی وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شهرداریها، موسسات وابسته به دولت و شهرداریها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انقلابی و غیرانقلابی و اشخاص موضوع بند (الف) ماده ۵۴ قانون مرزبور است. مصاف براین وفق تبصره ۵ ماده ۵۴ همان ماحول قانونی سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در مورد بعضی از منافع این فصل در هر سال و در نقاطی که مقتضی بنام در آمد مشمول مالیات نامبر یا برخی از موهبتان مشمول بند (ج) ماده ۵۴ این قانون را نظر اتحادیه مربوط تعیین و مالیات معطله را که قطعی خواهد بود، وصول نماید ۲- ریاست سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه مورد شکایت با استناد به تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مرزبور، حکم مقنن را صرفاً به اشخاص حقوقی دارنده وسایل نقلیه عمومی محدود و مقید کرده و اشخاص حقوقی را مشمول اخذ مالیات محسوب نموده و با اتوای ملاک از مفاد تبصره ۳ ماده ۱۰۴ اشخاص مندرج در صدر ماده مزبور را در هنگام پرداخت کرایه حمل و نقل اعم از بار یا مسافر به درندگان وسایل نقلیه خود مالک (اشخاص حقوقی) معاف از مالیات علی الحساب موضوع ماده اخیر تلقی نموده است. بنابر مراتب و با عنایت به اطلاق لفظ قانون، انحصار حکم مقنن (مدرج در ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم) صرفاً به اشخاص متصف به وصف حقوقی مشمول بر صحت بوده و کیفیت انشاء قانون، ظهور در تسری تکلیف موضوع به کلیه اشخاص اعم از حقوقی می‌باشد (منصرف از اینکه راستاً یا از طریق اشخاص حقوقی به امور حمل و نقل بردارند)، مصاف با توجه به اینکه استناد به وحدت ملاک جهت تعیین حکم قانونگذار مستلزم اتحاد و مناسبت قیاسین احکام اصل و فرع است و از آنجائی که تبصره ۳ ماده ۱۰۴ صرفاً اشخاص کسب علی‌الحساب مالیات را منوط به معافیت منابع درآمدی نموده و هزینه حمل و نقل نیز در هیچ مورد قانونی معاف از مالیات نشده لذا استناد به مانع اخیر و تعسک به وحدت ملاک به عنوان دلیل معافیت فاقد وجهت و محمل قانونی است. لذا متقاضی ابطال بخشنامه فوق‌الذکر می‌باشد صدریکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۲۱۲/۵۸۷۱ مورخ ۱۳۸۷/۷/۱۹ اعلام داشته‌اند، وجوهی که بابت هزینه اجاره هر نوع وسیله نقلیه اعم از موتوری، زمینی و دریایی و هوایی پرداخت می‌گردد و قطعاً به موجب قرارداد بوده از مشمول حکم بخشنامه معترض عنه خارج می‌باشد در ارتباط با دارندگان وسایل نقلیه (خود مالک) موضوع در سه مقوله حمل و نقل درون شهری - حمل و نقل های بین‌المللی و حمل و نقل بین‌شهری قابل بررسی می‌باشند. در حمل و نقل درون شهری چنانچه وجوهی توسط اشخاص صدر ماده ۱۰۴ قانون مذکور به صاحبان موسسات حمل و نقل پرداخت می‌گردد در مرحله اول از مشمول حکم بخشنامه خارج بوده و مثلاً مشمول کسب مالیات تکلیفی خواهد بود و بی در ملاحظه که صاحبان موسسات حمل و نقل وجوهی را بابت حق الزحمه حمل و نقل به رانندگان (دارندگان وسیله نقلیه خود مالک) پرداخت می‌نمایند در این حالت حکم بخشنامه معترض عنه جاری و تکلیف به کسب مالیات نخواهد بود در حمل

و نقل بین‌المللی که از طریق متصدی حمل و نقل و سپس به موجب قرارداد اثر طریق حمل‌کننده، حمل و نقل صورت می‌پذیرد و با ضرورت ارائه اسناد حمل (بارنامه) و طی تشریفات گمرکی اصولاً این گونه موارد شامل حکم بخشنامه بوده و پرداخت کنندگان وجوه ممکن به کسر مالیات تکلیفی می‌باشند در مورد حمل و نقل بین‌شهری آنچه در قانون تجارت و قانون الزام شرکتها و موسسات فروری جاده‌ای به استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه مصوب ۱۳۸۴/۲/۲۶ مقرراتی را برای متصدی حمل و نقل بین‌بینی نموده است و متصدی حمل و نقل را مسئول صدور بارنامه و با حواله وجود آمده برای کتله‌های مورد حمل مشتری خود می‌باشند، لیکن در عمل متصدیان حمل و نقل غالباً تحت عنوان یک شخصیت حقوقی و در قالب موسسات حمل و نقل امور خود را از طریق صاحبان وسایط نقلیه و با صدور بارنامه به انجام می‌رسانند و در واقع کلیه مسئولیت و حوادث و تقصیاتی که در مدت حمل و نقل واقع شود را به عهده دارند. لذا متصدی حمل و نقل غیرمشم و وظایف و تعهدات و وجهی را به طور مستقیم از صاحب کالا دریافت نمی‌کند و در واقع پرداخت کنندگان وجوه در مقصد با رانندگان وسایط نقلیه روبرو خواهد شد و عملاً قادر نیستند که ایشان را مکلف به پذیرفتن احکام قانونی نمایند ضمن اینکه از لحاظ حقوقی طرف حساب آنها اصولاً متصدیان حمل و نقل هستند و نه رانندگان. هبات عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دانشجویان عالی‌التی دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی عبارت به صدور رای می‌نماید.

### رای هیات عمومی

مطابق ماده ۱۰۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شهرداریها، موسسات وابسته به دولت و شهرداریها و کلیه اشخاص حقوقی لازم از انتفاعی و غیرانتفاعی و اشخاص موضوع بند (الف) ماده ۹۵ قانون مزبور مکلفند در هر مورد که بابت حمل و نقل به هر عنوان حواله‌ای در حکم پرداخت می‌کنند ۵ درصد آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مودی تسلیم نمایند نظر به اینکه مفاد بخشنامه شماره ۱۱/۳۲۷۵/۱۹۸۳ مورخ ۱۱/۱/۱۳۸۴ سازمان امور مالیاتی کشور در قسمت مربوط به عدم تکلیف اشخاص مذکور در صدر ماده به کسر مالیات علی‌الحساب موضوع این ماده از دارندگان وسایط نقلیه خود مالک (اشخاص حقیقی) متضمن نصیحت دایره شمول قانون و عموم و اطلاق منقول حکم مقرر در خصوص مورد نسبتاً این قسمت از آن بخشنامه معایر قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی در وضع مقررات دولتی تکلیفی حاد می‌شود و مستنداً به قسمت دوم اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده یک و بند یک ماده ۱۹ و ماده ۲۴ قانون دیوان عدالت اداری بطلان می‌گردد.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری مطابق مفاد  
دوای عدالت اداری . رضیدی