

دیوان عدالت اداری

تاریخ: 24 شهریور 1394

کلاسسه پرونده: 2, 297, 92/1100

شماره دادنامه: 785 الی 787

موضوع رأی: ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره 21/6/1391-200/12392 و بند اول بخشنامه شماره 10-200/20000/10/1391 سازمان امور مالیاتی کشور

شکای: دیوان محاسبات کشور

بسم الله الرحمن الرحيم

تاریخ دادنامه: 24/6/1394

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: معاون حقوقی، مجلس و تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور طی شکایت نامه های شماره 30-837/20000/1391/8، 14/12/1391-1154/20000 و 15/2/1392-117/20000، ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره 21-200/12392/6/1391 و بند اول بخشنامه شماره 10/10/1391-200/20000 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" احتراماً در خصوص بخشنامه شماره 21/6/1391-12392/200 سازمان امور مالیاتی کشور همان گونه که مستحضرنید: 1- به موجب ماده (104) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مورخ 25/9/1388 « وزارتخانه ها، موسسات دولتی، شهرداریها، موسسات وابسته به دولت و شهرداریها ... هر گونه حق الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات ... پنج درصد آن را به عنوان علی الحساب مالیات مودی (دریافت کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مودی تسلیم نمایند و همچنین ظرف همین مدت مشخصات

دریافت کنندگان را با ذکر نام و نشانی آنها به اداره امور مالیاتی ذی ربط ارسال دارند...

2- مطابق ماده (8) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (104) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1391، در ماده اخیرالذکر، عبارت « پنج درصد (5%) آن به عنوان علی الحساب مالیات مودی (دریافت کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی روز» حذف و عبارت « سه درصد (3%) آن به عنوان علی الحساب مالیات مودی (دریافت کنندگان وجوه) کسر و تا پایان ماه بعدی» جایگزین می شود.

3- بر اساس ماده (7) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (104) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1391 طرحها و پروژه هایی که قبل از لازم الاجرا شدن این قانون، مناقصه آنها برگزار شده یا قرارداد آنها منعقد گردیده از شمول این قانون مستثنی است.

مع الوصف حکم فراز پایانی بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر کسر و ایصال علی الحساب مالیات توسط کارفرمایان از وجوه پرداختی از تاریخ 25/6/1391 به بعد فارغ از تاریخ برگزاری مناقصه و یا انعقاد قرارداد موضوع ماده (7)

ماخذ قانونی اخیرالذکر، از حیث تسری حکم قانون به طرحها و پروژه های مستثنی شده در ماده (7) قانون مذکور، مغایر قانون ارزیابی می شود.

در خصوص مغایرت قانونی بخشنامه شماره 21/6/1391-12392/200 سازمان امور مالیاتی کشور به استحضار می رساند، سازمان مذکور با صدور بخشنامه شماره 10/10/1391-20000/200 پیرو بخشنامه صدرالاشاره، مجدداً طی بند (1) آن اقدام به کسر و ایصال علی الحساب مالیات توسط کارفرمایان از وجوه پرداختی از تاریخ 25/6/1391 به بعد، فارغ از تاریخ برگزاری مناقصه و یا انعقاد قرارداد موضوع ماده (7) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (104) قانون مالیاتهای مستقیم کرده است. بنا به مراتب در اجرای مواد (19) و (20) قانون دیوان عدالت اداری، ابطال بند یک بخشنامه اخیرالذکر از زمان تصویب مورد استدعاست."

متن فراز نهایی بخشنامه شماره 21/6/1391-200/12392 سازمان امور مالیاتی به قرار زیر است:

" ماده 17-

... بنابراین با عنایت به مقررات قانون فوق الذکر از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مذکور (25/6/1391) پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی موضوع ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم و موارد اضافه شده در اجرای تبصره (5) ماده مذکور، توسط اشخاص صدر این ماده مشمول کسر 3% علی الحساب مودی می باشد که می باید پرداختهای هر ماه حداکثر تا پایان ماه بعد به حساب اداره امور مالیاتی واریز گردد. پرداختهای انجام شده قبل از لازم الاجرا شدن این قانون، از حیث میزان علی الحساب مالیات قابل کسر و موعد پرداخت تابع مقررات قبل از اصلاح ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد.

متن بند اول بخشنامه شماره 10/10/1391-20000-200 سازمان امور مالیاتی به قرار زیر است:

" 1- همان طور که از عنوان قانون صدرالاشاره مستفاد می گردد، قانون مذکور در ارتباط با حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی و ... و همچنین اصلاح ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد که قانونگذار در ماده (8) آن نرخ علی الحساب ماده موضوع ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم را از پنج درصد (5%) به سه درصد (3%) کاهش داده و مهلت وجوه کسر شده به حسابهای تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی را برای هر ماه حداکثر تا پایان ماه بعد مقرر نموده است. ضمناً همان گونه که در قسمت اخیر بخشنامه فوق الاشاره تصریح گردیده است از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون یاد شده (25/6/1391) اشخاص موضوع صدر ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند در هر مورد که بابت امور مصرح در ماده مذکور و موارد الحاقی در اجرای تبصره 5 آن، وجوهی را پرداخت می نمایند سه درصد (3%) آن را به عنوان علی الحساب مالیات مودی (دریافت کننده وجوه) کسر و حداکثر تا پایان ماه بعد به حسابهای تعیین شده واریز و رسید آن را به مودی تسلیم نمایند. بنابراین کسر و ایصال علی الحساب مالیات توسط کارفرمایان از وجوه پرداختی از تاریخ 25/6/1391 به بعد فارغ از تاریخ برگزاری مناقصه و یا انعقاد قرارداد موضوع

خیابان بهشت (ضلع جنوبی پارک شهر) دیوان عدالت اداری

ماده (7) قانون صدرالذکر خواهد بود. "

در پاسخ به شکایت شاکی، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوابح شماره 8348/212 د-4/4/1392 و 28616/212 د-3/10/1392 توضیح داده است که:

" الف- بخشنامه یاد شده، جهت اطلاع رسانی به واحدهای زیر مجموعه سازمان امور مالیاتی کشور، تنها بیانگر منطوق مواد (8)، (9)، (10)، (12) و (17) « قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (104) قانون مالیاتهای مستقیم» است و در بردارنده هیچ گونه قاعده حقوقی و یا حق و تکلیف تازه ای نیست.

آنچه که در بخش پایانی بخشنامه یاد شده، از سوی سازمان امور مالیاتی کشور درج شده است، با توجه به منطوق مواد (4) و (2) « قانون مدنی» مصوب 18/2/1307 و ماده (104) « قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب 3/12/1366 با اصلاحیه نقای بعدی و اصل کلی حقوقی « عدم عطف به ماسبق شدن قوانین» است، تا در جهت حسن اجرای مقررات قانونی مأموران مالیاتی از حیث تاریخ لازم الاجرا شدن قانون و چگونگی اعمال نرخ 3% علی الحساب مالیاتی موضوع ماده (8) « قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی ...» نسبت به وجوهی که بابت قراردادهای موضوع ماده 104

« قانون مالیاتهای مستقیم » پرداخت می شود، دچار اشتباه و اختلاف رویه نشوند.

ب- برخلاف مفاد بند (2) نامه شماره 14/12/1391-1154/2000 معاون حقوقی دیوان محاسبات کشور، حکم مقرر در تبصره ماده (2) و ماده (7) « قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی... » نسبت به ماده (8) آن اثرگذار نیست. چرا که اشخاص یاد شده در صدر ماده (104) « قانون مالیاتهای مستقیم » که نسبت به امور مصرح در همان ماده و موارد اضافه شده در اجرای تبصره (5) آن، پس از لازم الاجرا شدن « قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی... » (25/6/1391) وجوهی را به اشخاص پرداخت می کنند، مکلفند سه درصد (3%) آن را به عنوان مالیات علی الحساب مودی (دریافت کنندگان وجوه) کسر و تا پایان ماه بعدی به حسابهای تعیین شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مودی تسلیم نمایند. از این رو، میزان استفاده اشخاص دریافت کننده وجوه مذکور از تسهیلات و امکانات دولتی و نیز صرف این که برگزاری مناقصه و انعقاد قرارداد مربوط به طرحها و پروژه ها پیش از لازم الاجرا شدن قانون یاد شده (حداکثر استفاده از توان تولیدی...) باشد، در اجرای حکم ماده (8) قانون پیش گفته، موثر به شمار نمی آید.

بنابراین با توجه به مطالب فوق الاشعار و نظر به عدم ایجاد و وضع قاعده حقوقی و حق و تکلیف جدید در بخشنامه یاد شده و جنبه اعلامی داشتن مفاد آن جهت اطلاع رسانی نسبت به مواد قانونی مرتبط با موضوعات مالیاتی (ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم) و عدم مخالفت مدلول بخشنامه با قانون و صدور آن بر اساس حدود صلاحیت و اختیارات قانونی رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، مستند به مفهوم مخالف بند (1) ماده (19) « قانون دیوان عدالت اداری » مصوب 1385 و مستندات قانونی یاد شده، رد شکایت شاکلی را درخواست می نماید. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 24/6/1394 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است. رأی هیأت عمومی

نظر به این که مطابق ماده 7 قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1391 مقرر شده است، طرحها و پروژه هایی که قبل از لازم الاجرا شدن این قانون مناقصه آنها برگزار شده یا قرارداد آنها منعقد گردیده از شمول این قانون مستثنی هستند، بنابراین اطلاق قسمت پایانی بخشنامه شماره 21/6/1391-12392/200 و بند 1 بخشنامه شماره 10-20000/200-1391/10/ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که دلالت بر اجرای مفاد

ماده 8 قانون فوق الذکر نسبت به مطلق طرحها و پروژه ها صرف نظر از تاریخ برگزاری مناقصه یا انقضای قرارداد آنها دارد برخلاف و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب می باشد و به استناد بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شوند. با اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و تسری ابطال بخشنامه ها به تاریخ تصویب آنها موافقت نشد./

محمدجعفر منتظری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

خیابان بهشت (ضلع جنوبی پارک شهر) دیوان عدالت اداری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.

نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=ahoshow&id=9802>