

موضوع	ابطال بخشنامه شماره 59657 مورخ 1387/06/20
<p>شماره دادنامه: 196 -197 -212</p> <p>تاریخ: 18/05/1389</p> <p>کلاسه پرونده: 87/368,88/499,689</p> <p>مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.</p> <p>شکایت 1- شرکت سازه دریایی عمامد به مدیریت آقای نعیم سیحانی 2- شرکت تولیدی سیمان طاق به وکالت آقای محمد رضا مددی 3- شرکت مهندسی آذر پژوهان اندیش با وکالت آقای عباس اوجایی.</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره 3507- 211 مورخ 21/09/1384، مدیر کل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی. گردشکار: شکایت به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته اند، بسیاری از قراردادهای منعقده فی مابین وزارت خانه 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 الحقیقی به ماده مزبور که حق الرحمه و کارمزد مصحت در ماده 104 و آگهی های مزبور را مشمول مالیات علی الحساب دانسته مستند درخواست اعلام کرده اند.</p> <p>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 الحالات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد از پرداخت مالیات معاف خواهد بود. مضارف 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 متناسبفانه سازمان امور مالیاتی کشور بر خلاف موارد قانونی معنونه و روش مندرج در تبصره 5 ماده 104، طی بخشنامه شماره 59657 مورخ 20/06/1387، مبالغ مربوط به خرید تجهیزات و کالا را نیز در قراردادهای (EP,PC,EPC)، مشمول مالیات ماده 104 دانسته است.</p> <p>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 الحقیقی به ماده 104 قانون، خلاف قانون می باشد و متفاضل ابطال آن می باشد. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت شاکی طی لایحه شماره 212/43358/د مورخ 17/06/1388، ضمن ارسال تصویر نظریه شماره 211/40909/د مورخ 24/05/1388، دفتر فنی مالیاتی اعلام داشته است.</p> <p>نظر به اینکه، مدلول نامه شماره 3507- 211 مورخ 21/09/1384، 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 وظایف 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.</p> <p>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 خاصه ی بیع بر آن جاری نیست. از این رو، مشمول مقررات ماده 104 «قانون مالیاتهای مستقیم» قرار گرفته و نامه شماره 3507- 211 مورخ 21/09/1384 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.</p> <p>1- طبق حکم ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه های بعدی آن، به طور کلی وجودی که بابت امور مصحت در ماده موصوف و عنوانین اضافه شده در اجرای تبصره 5 آن توسط اشخاص صدر ماده باید شده پرداخت می گردد، کارفرمایان (پرداخت کننده وجوده) مکلفند در هر پرداخت پنج درصد (5%) آن را به عنوان علی الحساب مالیات مودی (دریافت کننده وجوده) کسر و طرف مهلت مقرر به حساب اداره امور مالیاتی ذیربیط واریز نمایند.</p>	

2- خرید کالا (محصولات ساخته شده مشخص) به طور معمول و از طریق فرآیند خرید و فروش که با صدور فاکتور صورت می‌گیرد مشمول حکم کسر پنج درصد علی الحساب مالیات ماده مذکور نمی‌باشد. لیکن در مواقعي که پرداخت وجوده بابت سفارش ساخت به همراه تهیه مواد اولیه و ارائه برخی خدمات مصرح در ماده فوق الاشعار صورت می‌پذیرد وجوده فوق با توجه به ماهیت مالیات‌های تکلیفی قابل تفکیک به هر عنوان نبوده و مشمول کسر 5٪ علی الحساب مالیات نسبت به کل وجوده که بابت قرارداد در هر پرداخت صورت می‌گیرد خواهد بودو قانون گذار به جهت ویژگی‌های مالیات‌های مالیات نسبت به از جمله علی الحساب و غیر قطعی بودن مالیات پرداختی، استرداد وجوده 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 پیش‌بینی نموده است.

3- در قیاس موضوع با سایر احکام مالیات‌های قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان 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، وزارت‌خانه‌ها و شرکت‌های 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 الحالات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقسام قرارداد درج شده باشد از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.»

بنابراین، به استناد اصل 51 قانون اساسی «هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود» و به موجب مقررات ماده 104 قانون مذبور مجوزی در خصوص قابل تفکیک بودن وجوده 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 آنی مباررت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیأت عمومی

نظر به اینکه حکم مقرر در ماده 104 قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره 5 همان ماده مصوب 1380 تکلیف دستگاه‌های 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 می‌باشد. لکن بخشنامه شماره 59657 مورخ 20/06/1387 رئیس کل امور مالیاتی کشور، همچنین نامه شماره 3507/211 مورخ 21/09/1384 مدیر کل فنی سازمان امور مالیاتی دارای اطلاقی است که موجب شمول و تسربی حکم مقرر و مقید ماده 104 مرقوم به قراردادهای توأم خرید و ارائه خدمات می‌گردد و به عبارت دیگر اطلاق بخشنامه و نامه موضوع مغایر قید مندرج در قانون بوده و خارج از حدود صلاحیت مرجع صادر گننده تشخیص داده شد و لذا به استناد بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

محمد جعفر منظری

