رای شماره های۷۸۵ و ۷۸۷هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۱۲۳۹۲/۲۰۰-۱۳۹۱/۶/۲۱ و بند اول بخشنامه شماره ۲۰۰۰۰/۲۰۰-۱۳۹۱/۱۰/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور

- :- -:= شماره۲/۲۹۷/۱۱۰۰/۹۲ ۱۳۹۴/۷/۶

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۴/۶/۲۴ شماره دادنامه: ۷۸۵الی۷۸۷

کلاسه پرونده: ۲/۲۹۷/۱۱۰۰/۹۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: دیوان محاسبات کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۱۲۳۹۲/۲۰۰- ۱۳۹۱/۶/۲۱ و بند اول بخشنامه شماره ۲۰۰۰۰/۲۰۰-۱۳۹۱/۱۰/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: معاون حقوقی، مجلس و تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور طی شکایت نامه های شماره ۸۳۷-۲۰۰۰۰/۱۳۹۱/۸/۳۰، ۱۱۵۴-۲۰۰۰۰/۱۳۹۱/۱۲/۱۴ و ۱۱۷-۲۰۰۰۰/۱۳۹۲/۲/۱۵، ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۱۲۳۹۲/۲۰۰-۱۳۹۱/۶/۲۱ و بند اول بخشنامه شماره ۲۰۰۰۰/۲۰۰-۱۳۹۱/۱۰/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«احتراماً در خصوص بخشنامه شماره ۱۲۳۹۲/۲۰۰-۱۳۹۱/۶/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور همان گونه که مستحضرند:

۱- به موجب ماده (۱۰۴) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مورخ ۱۳۸۸/۹/۲۵ «وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی، شهرداریها، مؤسسات 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...»

۲- مطابق ماده (۸) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۱، در ماده اخیرالذکر، عبارت «پنج درصد (۵%) آن به عنوان علی الحساب مالیات مودی (دریافت کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی روز» حذف و عبارت «سه درصد (۳%) آن به عنوان علی الحساب مالیات مودی (دریافت کنندگان وجوه) کسر و تا پایان ماه بعدی» جایگزین می شود.

۳- بر اساس ماده (۷) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۱ 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 ۱۳۹۱/۶/۲۵ به بعد فارغ از تاریخ برگزاری مناقصه و یا انعقاد قرارداد موضوع ماده (۷) ماخذ قانونی اخیرالذکر، از حیث تسری حکم قانون به طرحها و پروژه های مستثنی شده در ماده (۷) قانون مذکور، مغایر قانون ارزیابی می شود.

در خصوص مغایرت قانونی بخشنامه شماره ۱۲۳۹۲/۲۰۰-۱۳۹۱/۶/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور به استحضار می رساند، سازمان مذکور با صدور بخشنامه شماره ۲۰۰۰۰/۲۰۰- ۱۳۹۱/۱۰/۱۰ پیرو بخشنامه صدرالاشاره، مجدداً طی بند (۱) آن اقدام به کسر و ایصال علی الحساب مالیات توسط کارفرمایان از وجوه پرداختی از تاریخ ۱۳۹۱/۶/۲۵ به بعد، فارغ از تاریخ برگزاری مناقصه و یا انعقاد قرارداد موضوع ماده (۷) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیاتهای مستقیم کرده است. بنا به مراتب در اجرای مواد (۱۹) و (۲۰) قانون دیوان عدالت اداری، ابطال بند یک بخشنامه اخیرالذکر از زمان تصویب مورد استدعاست.»

متن فراز نهایی بخشنامه شماره ۱۲۳۹۲/۲۰۰-۱۳۹۱/۶/۲۱ سازمان امور مالیاتی به قرار زیر است:

«ماده ۱۷- .....

... بنابراین با عنایت به مقررات قانون فوق الذکر از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مذکور (۱۳۹۱/۶/۲۵) پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم و موارد اضافه شده در اجرای تبصره (۵) ماده مذکور، توسط اشخاص صدر این ماده مشمول کسر ۳% 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 ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد. »

متن بند اول بخشنامه شماره ۲۰۰۰۰-۲۰۰-۱۳۹۱/۱۰/۱۰ سازمان امور مالیاتی به قرار زیر است:

«۱- 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 ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد که قانونگذار در ماده (۸) آن نرخ علی الحساب ماده موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم را از پنج درصد (۵%) به سه درصد (۳%) 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 (۱۳۹۱/۶/۲۵) اشخاص موضوع صدر ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند در هر مورد که بابت امور مصرح در ماده مذکور و موارد الحاقی در اجرای تبصره ۵ آن، وجوهی را پرداخت می نمایند سه درصد (۳%) 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 ۱۳۹۱/۶/۲۵ به بعد فارغ از تاریخ برگزاری مناقصه و یا انعقاد قرارداد موضوع ماده (۷) قانون صدرالذکر خواهد بود.»

در پاسخ به شکایت شاکی، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوایح شماره ۲۱۲/۸۳۴۸/د-۱۳۹۲/۴/۴ و ۲۱۲/۲۸۶۱۶/د-۱۳۹۲/۱۰/۳ توضیح داده است که:

«الف ـ بخشنامه یاد شده، جهت اطلاع رسانی به واحدهای زیر مجموعه سازمان امور مالیاتی کشور، تنها بیانگر منطوق مواد (۸)، (۹)، (۱۰)، (۱۲) و (۱۷) «قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) 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 (۴) و (۲) «قانون مدنی» مصوب ۱۳۰۷/۲/۱۸ و ماده (۱۰۴) «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحیه های بعدی و اصل کلی حقوقی «عدم عطف بماسبق شدن قوانین» است، تا در جهت حسن اجرای مقررات قانونی ماموران مالیاتی از حیث تاریخ لازم الاجرا شدن قانون و چگونگی اعمال نرخ ۳% علی الحساب مالیاتی موضوع ماده (۸) «قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی...» نسبت به وجوهی که بابت قراردادهای موضوع ماده ۱۰۴ «قانون مالیاتهای مستقیم» پرداخت می شود، دچار اشتباه و اختلاف رویه نشوند.

ب ـ برخلاف مفاد بند (۲) نامه شماره ۲۰۰۰/۱۱۵۴-۱۳۹۱/۱۲/۱۴ معاون حقوقی دیوان محاسبات کشور، حکم مقرر در تبصره ماده (۲) و ماده (۷) «قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی ....» نسبت به ماده (۸) آن اثرگذار نیست. چرا که اشخاص یاد شده در صدر ماده (۱۰۴) «قانون مالیاتهای مستقیم» که نسبت به امور مصرح در همان ماده و موارد اضافه شده در اجرای تبصره (۵) آن، پس از لازم الاجرا شدن «قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی...» (۱۳۹۱/۶/۲۵) وجوهی را به اشخاص پرداخت می کنند، مکلفند سه درصد (۳%) 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 (۸) قانون پیش گفته، مؤثر 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 ۱۰۴ 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 (۱) ماده (۱۹) «قانون دیوان عدالت اداری» مصوب ۱۳۸۵ و مستندات قانونی یاد شده، رد شکایت شاکی را درخواست می نماید.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۴/۶/۲۴ 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 آرا به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

نظر به این که مطابق ماده ۷ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۱ 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 ۲۰۰/۱۲۳۹۲- ۱۳۹۱/۶/۲۱ و بند۱ بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۰۰۰۰-۱۳۹۱/۱۰/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که دلالت بر اجرای مفاد ماده ۸ قانون فوق الذکر نسبت به مطلق طرحها و پروژه ها صرف نظر از تاریخ برگزاری مناقصه یا انقضا قرارداد آنها دارد برخلاف و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب می باشد و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شوند. با اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و تسری ابطال بخشنامه ها به تاریخ تصویب آنها موافقت نشد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ـ محمدجعفر منتظری/

منبع : سایت مجلس شورای اسلامی