

رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۲۸۸۳۳۱۹ مورخ ۳۰/۱۱/۱۴۰۳ هیات عمومی دیوان عدالت اداری
موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۹۹۲۴/۲۰۰/ص مورخ ۸/۶/۱۴۰۲ رییس سازمان امور مالیاتی کشور
۳۰/۱۱/۱۴۰۳ : تاریخ تصویب

رونوشت متن

شماره دادنامه: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۲۸۸۳۳۱۹

تاریخ دادنامه: ۳۰/۱۱/۱۴۰۳

شماره پرونده: ۰۲۰۷۲۰۱

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: کانون انجمن های صنفی کارفرمایان مؤسسات و شرکت ها حمل و نقل داخلی کالای کشور با وکالت آقایان
رضا فضل زرنندی و سعید کریمی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۹۹۲۴/۲۰۰/ص مورخ ۸/۶/۱۴۰۲ رییس سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: آقایان رضا فضل زرنندی و سعید کریمی به وکالت از کانون انجمن های صنفی کارفرمایان مؤسسات
و شرکت های حمل و نقل داخلی کالای کشور به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال نامه شماره
۹۹۲۴/۲۰۰/ص مورخ ۸/۶/۱۴۰۲ رییس سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته
اعلام کرده اند که:

"الف- ایرادات وارده به مصوبه مورد شکایت به جهت عدم توجه به مبانی قانونی حاکم بر صدور بارنامه حمل و
نقل به شرح زیر است:

همان گونه که مستحضرید برابر بند ۲ ماده ۲ قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱: «تصدی به حمل و نقل از راه
خشکی یا آب یا هوا به هرنحوی که باشد.» یک قرارداد تجاری محسوب می شود که این امر در قالب بارنامه تجلی
پیدا می نماید و بر همین اساس به موجب ماده ۳۸۸ قانون: «متصدی حمل و نقل مسیول حوادث و تقصیراتی
است که در مدت حمل و نقل واقع شده اعم از این که خود مباشرت به حمل و نقل کرده و یا حمل و نقل کننده
دیگری را مأمور کرده باشد.»

به موجب ماده ۴ قانون الحاق دولت جمهوری اسلامی ایران به کنوانسیون قرارداد حمل و نقل بین‌المللی کالا از طریق جاده مصوب سال ۱۳۵۶ میلادی که کشور ایران در سال ۱۳۷۶ به آن ملحق و جزء حقوق داخلی و لازم الاجرا گردیده مقرر شده: «قرارداد حمل با تنظیم بارنامه جاده‌ای تأیید می‌شود.» و بند ۱ ماده ۹ آن مقرر داشته: «بارنامه جاده‌ای اماره مفروض بر صحت تنظیم قرارداد حمل، شرایط قرارداد و دریافت کالا از طرف حمل‌کننده خواهد بود مگر آن که عکس آن ثابت شود.» و ماده ۳ کنوانسیون در باب مسئولیت متصدی حمل و نقل (صادر کننده بارنامه) مقرر نموده: از لحاظ این کنوانسیون حمل‌کننده مسئول فعل یا ترک فعل نمایندگان، کارکنان یا هر شخص دیگری که در جریان حمل از خدمات آنها استفاده می‌کند خواهد بود مادامی که این نمایندگان، کارکنان یا اشخاص دیگر در چهارچوب وظیفه شغلی خود عمل نموده باشند مثل آن است که فعل یا ترک فعل ناشی از عملکرد خود او باشد».

در همین ارتباط ماده ۱ قانون الزام شرکت‌ها و مؤسسات ترابری جاده‌ای به استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه مصوب ۳۱/۲/۱۳۸۶ اشعار می‌دارد: «شرکت‌ها و مؤسساتی که در امر حمل و نقل جاده‌ای بین شهری مسافر یا کالا اعم از داخلی و بین‌المللی فعالیت می‌نمایند موظفند بر حسب نوع فعالیت برای هر جابه‌جایی از صورت وضعیت مسافری و بارنامه‌های داخلی و بین‌المللی موضوع این قانون استفاده نمایند و به جای آن مجاز به استفاده از اوراق انحصاری - اختصاصی یا انواع دیگر نمی‌باشند.» و به موجب ماده ۵ قانون مذکور عدم استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه تخلف محسوب می‌شوند و مجازاتی تا لغو پروانه فعالیت دارد. بنابراین اصل بر الزام به صدور بارنامه برای حمل کالا می‌باشد و موارد استثناء به موجب ماده ۸ قانون مذکور صرفاً شامل مواردی است که به تصویب هیات وزیران می‌رسد.

در این ارتباط ماده ۳۱ قانون رسیدگی به تخلف رانندگی، از جمله تخلفات شرکت‌ها و مؤسسات حمل و نقل بار و مسافر را عدم رعایت ضوابط حمل بار و مسافر مذکور در قوانین و مقررات بیان داشته است و به موجب مواد ۴ ، ۵ و ۶ آیین نامه اجرایی تبصره (۱) ماده (۳۱) و ماده (۳۲) قانون رسیدگی به تخلفات رانندگی مصوب ۲۶/۱/۱۳۹۱ هیات وزیران، تحویل کالا و صدور بارنامه از سوی شرکت‌ها و مؤسسات حمل و نقل به رانندگان و خودروهای فاقد شرایط ممنوع است و در ماده ۸ آن مقرر شده: «شرکت یا مؤسسه برون شهری کالا صرفاً مجاز به صدور و استفاده از بارنامه‌های موضوع قانون الزام می‌باشد و موظف است ضوابط سازمان {سازمان راهداری و حمل و نقل جاده‌ای} در خصوص نحوه تهیه، تنظیم و استفاده از بارنامه جاده‌ای را رعایت نماید.» و برای تخطی شرکت یا مؤسسه برون شهری از این مقرر و دیگر ضوابط آیین نامه علاوه بر مسئولیت جبران خسارت، جریمه نقدی تا لغو پروانه پیش بینی شده است.

برابر «ضوابط تهیه و تنظیم و استفاده از بارنامه جاده‌ای» که طی شماره ۷۱/۱۰۴۹۷۹ مورخ ۱۴/۹/۱۳۹۴ از سوی سازمان راهداری و حمل و نقل جاده‌ای وزارت راه و شهرسازی و در چهارچوب مصوبات شورای عالی هماهنگی ترابری کشور صادر و ابلاغ شده است، حواله بارنامه عبارت است از «برگه‌ای که به موجب ماده ۲ قانون الزام شرکت‌ها و مؤسسات ترابری جاده‌ای به استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه توسط اداره کل استان یا

نمایندگی ادارات کل در اختیار شرکت ها و یا موسسات حمل و نقل جاده ای داخلی کالا یا نمایندگان آنان قرار خواهد گرفت»، کرایه حمل وجهی است مبتنی بر توافق بین صاحب کالا و شرکت یا مؤسسه حمل و کارمزد صدور بارنامه بخشی از مبلغ کرایه حمل و نقل کالا می باشد. همچنین به موجب ابلاغیه شماره ۱۲۵۶۶۹/۷ مورخ ۱۶/۱۰/۱۳۸۷ سازمان راهداری و حمل و نقل جاده ای درصد کارمزد صدور بارنامه توسط شرکت ها و مؤسسات حمل و نقل به روش مقرر در مصوبه جلسه ۱۶۶ شورای عالی هماهنگی ترابری تعیین گردیده است که به موجب آن: «برای مؤسسات و شرکت های حمل و نقل مستقر در پایانه های عمومی بار هشت درصد، برای مؤسسات و شرکت های حمل و نقل خارج از پایانه های عمومی بار (شرکت های حمل و نقل مستقر - شرکت ها و مؤسسات حمل و نقل که بیرون از پایانه های عمومی و در تأسیسات اختصاصی به فعالیت اشتغال دارند) ده درصد، برای محصولات سیمان، شرکت های حمل و نقل اعم از داخل یا خارج پایانه های عمومی بار شش درصد و برای محصولات خرده بار پانزده درصد از کل کرایه حمل طبق بارنامه» می باشد.

از مجموع قوانین و مقررات یاد شده مستفاد می شود: اولاً بارنامه رکن اصلی قرارداد ارایه خدمات حمل و نقل کالا است، ثانیاً صدور بارنامه الزام قانونی دارد، ثالثاً بدون وجود بارنامه ارایه خدمات حمل و نقل کالا تخلف محسوب می شود و رابعاً کارمزد بارنامه بخشی از کرایه حمل و نقل کالا می باشد و نتیجه این که رییس کل سازمان امور مالیاتی برداشتی خلاف قوانین و مقررات در این زمینه داشته و به طور کاملاً اشتباه بارنامه را به عنوان خدمت جانبی و جدا برای خدمات حمل و نقل احصاء نموده است.

این امر را سازمان راهداری و حمل و نقل جاده ای به عنوان دستگاه قانونی متولی مدیریت حمل و نقل جاده ای کشور در مکاتبات انجام داده با سازمان امور مالیاتی نیز متذکر شده و تأکید نموده است بارنامه کالا و صورت وضعیت مسافری رکن اصلی فعالیت و خدمات حمل و نقل بوده و بارنامه سند قانونی حمل کالا می باشد که تمامی خدمات حمل و نقل متکی و بر اساس آن صورت می گیرد و صدور بارنامه و صورت وضعیت مسافر در زمره خدمات حمل و نقل بوده و مشمول معافیت مالیاتی موضوع بند ۱۳ بخش ب ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد. لازم به ذکر است با توجه به حذف مالیات بر ارزش افزوده از خدمات حمل و نقل کالا، با پیشنهاد وزارت راه و شهرسازی و اخذ مصوبه از شورای اقتصاد، عوارض حمل و نقل جاده ای (موضوع بند الف ماده ۳۰ قانون احکام دائمی توسعه کشور) جهت اجرا هم زمان با قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده (۱۴۰۰/۱۲/۱) از ۴ درصد به ۹ درصد افزایش داده شده است. به عبارت دیگر مردم دریافت کننده خدمات حمل و نقل در حال حاضر علاوه بر پرداخت کرایه حمل (که کارمزد صدور بارنامه هم جزء آن می باشد) ۹ درصد نیز به عوارض حمل و نقل جاده ای پرداخت می نمایند. فلذا اگر قرار باشد براساس مقرره مورد شکایت علاوه بر این عوارض که معادل مالیات ارزش افزوده تعیین شده، مجدداً از کرایه حمل بار نیز مالیات ارزش افزوده از مردم اخذ شود نه تنها اقدامی بر خلاف اراده قانونگذار صورت گرفته بلکه باعث اجحاف مضاعف به مردم خواهد شد.

ب- ایرادات وارده به مصوبه مورد شکایت به جهت عدم توجه به مبانی قانونی حاکم بر قوانین و مقررات مالیاتی به شرح زیر است:

همان گونه که مستحضرید از اصل ۵۱ قانون اساسی و دیگر مواد قانونی استنباط می شود برقراری و یا معافیت مالیاتی هر دو باید مستند به قانون باشد و در تفسیر قوانین رجحانی در این زمینه وجود ندارد به خصوص این که در زمینه پرداخت مالیات بر ارزش افزوده که در واقع باید از مردم به عنوان مصرف کننده نهایی کالا و خدمات اخذ شود لازم است مبتنی بر اصل برایت از تفسیر موسع قوانین جهت مالیات ستانی پرهیز و به قدر متیقن اکتفا شود. برابر بند ج ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰: «مالیات بر ارزش افزوده: ما به التفاوت مالیات و عوارض فروش با مالیات و عوارض خرید در یک دوره معین» می باشد که برابر ماده ۱۷ این قانون: «مؤدیان مکلفند مالیات و عوارض فروش موضوع این قانون را از خریدار یا کارفرما وصول کنند و پس از کسر مالیات و عوارض پرداختی، مطابق مقررات به حساب سازمان واریز نمایند.» تا قبل از لازم الاجرا شدن قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۴۰۰، معافیت مالیاتی خدمات حمل و نقل به استناد بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ شامل خدمات حمل و نقل «مسافر» بود، لیکن با تصویب قانون جدید به موجب بند ۱۳ بخش ب ماده ۹ این معافیت شامل حمل و نقل «بار» نیز گردید و مقرر شد: «خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی» معاف از پرداخت مالیات و عوارض باشد. به عبارت دیگر از نظر قانونگذار اشخاصی که خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) دریافت می کنند نباید بابت این خدمات مبلغی به عنوان مالیات بر ارزش افزوده بپردازند و به تبع ارایه کننده خدمت حق ندارد در ازای چنین خدمتی مالیات مذکور را از مردم دریافت کند و نهایتاً سازمان امور مالیاتی نمی تواند چنین تکلیفی را از ارایه کننده خدمات حمل و نقل (به عنوان مؤدی) بخواهد. به نحوی که در بخش «الف» این لایحه تشریح شد، باید برای هر شخصی که درخواست ارایه خدمات حمل و نقل کالا داشته باشد (به غیر از موارد استثناء شده) برنامه صادر شود و بدون صدور آن قانوناً امکان ارایه خدمات حمل و نقل کالا میسر نیست و کارمزد صدور برنامه بخشی از مبلغ کرایه است، نتیجتاً این که تکلیف سازمان امور مالیاتی به متصدیان حمل و نقل کالا بابت دریافت مبلغی به عنوان مالیات ارزش افزوده از کارمزد صدور برنامه خلاف صریح معافیت مالیاتی مقرر در بند ۱۳ بخش ب ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

در این ارتباط شورای عالی مالیاتی به موجب نظریه شماره ۲۰۱-۴۶ مورخ ۱۵/۱۲/۱۳۹۶ در خصوص کارمزد صدور بلیط و صورت وضعیت مسافری مقرر داشته: «طبق بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون شهری و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده این قانون معاف می باشند. با توجه به این که فروش بلیت به منزله قرارداد فی مابین مسافر و شرکت یا مؤسسه مسافربری است که برای جابه جایی مسافر از مبدأ به مقصد معین صادر می شود و براساس آن کلیه مسئولیت های سفر برعهده شرکت یا مؤسسه بوده و در قبال آن در برابر مسافر پاسخ گو است، بنابراین اشخاص حقیقی یا حقوقی مسافربری که مبادرت به فروش بلیت می کنند، چنانچه امر جابه جایی مسافر موضوع بلیت های فروخته شده یا قرارداد منعقد حمل مسافر را به سایر اتوبوس داران از جمله اتوبوس داران خود مالک واگذار نمایند و درصدی از بهای بلیت را طبق مقررات دریافت دارند، درآمد حاصله از این بابت به عنوان درآمد حاصل از حمل و نقل مسافر بوده و مشمول معافیت بند مذکور می باشد.» با توجه به مشابهت صورت وضعیت مسافری با برنامه کالا و تسری معافیت ارزش افزوده خدمات حمل و نقل مسافر به کالا در قانون جدید مالیات بر ارزش

افزوده، این نظریه در مورد بارنامه کالا نیز مصداق داشته و با توجه به بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم نظریه شورای عالی مالیاتی برای کلیه مأموران و مراجع مالیاتی لازم‌الاتباع است.

ج- ایرادات وارده به مصوبه مورد شکایت به جهت عدم توجه به مفاد آراء صادره از سوی هیات تخصصی و عمومی دیوان عدالت اداری به شرح زیر است:

لازم به ذکر است نظریه شورای عالی مالیاتی به شرح فوق از سوی هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری مورد تأیید قرار گرفته است و این هیات طی دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۸۷۱ مورخ ۷/۱۱/۱۳۹۸ ضمن رد تقاضای ابطال نظریه مذکور مقرر داشته: «براساس ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۱ ماده ۳۱ و ماده ۳۲ قانون رسیدگی به تخلفات رانندگی مصوب ۱۳۹۱، فعالیت حمل و نقل عمومی برون شهری از طریق شرکت ها و مؤسسات دارای مجوز انجام می‌شود و طبق ماده ۹ آیین‌نامه فوق، شرکت یا مؤسسه مکلف به رعایت ضوابط مختلف از جمله ضوابط مربوط به نحوه تهیه و تنظیم صورت وضعیت و بلیت مسافری است و به موجب تبصره ۱ ماده ۱ ضوابط حمل و نقل مسافر موضوع ماده ۹ آیین‌نامه مذکور، بلیت مسافری عبارت است از قرارداد حمل فی مابین شرکت یا مؤسسه و مسافر که به صورت کاغذی یا الکترونیکی صادر می‌گردد و براساس آن، مسئولیت جابه‌جایی مسافر از مبدأ تا مقصد با وسیله نقلیه معین است. بنابراین، درآمد شرکت صادرکننده بلیت اعم از این که مسافران از طریق اتوبوس های همان شرکت یا شرکت دیگر جابه‌جا شوند، مشمول معافیت مقرر در بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود و از این رو، مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند.»

استناد رییس کل امور مالیاتی به ذیل بند ۲ بخشنامه شماره ۴۵۳۱ مورخ ۴/۴/۱۳۹۰ و دادنامه شماره ۱۰۲۸۲ [۹۷۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۲۸۲] مورخ ۳۰/۸/۱۳۹۷ هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری ناظر بر عدم ابطال این مقرر، نه تنها در ما نحن فیه مصداق ندارد، بلکه برداشت نادرستی از موضوع می باشد که حتی با مکاتبات و بخشنامه های قبلی سازمان امور مالیاتی و نظریه شورای عالی مالیاتی مغایرت دارد. لازم به توضیح است در ذیل بند ۲ بخشنامه مورد استناد که از سوی معاون وقت سازمان امور مالیاتی در سال ۱۳۹۰ صادر شده، آمده: «... در مواردی که فعالان اقتصادی مطابق قراردادهای منعقدۀ صرفاً وظیفه برنامه ریزی و مدیریت امور حمل و نقل را اجرا و در واقع اقدام به ارایه خدمات مدیریت حمل و نقل نمایند (به عبارتی درآمد تحصیلی آنان مطابق قرارداد منعقدۀ، ناشی از حمل و نقل مسافر نباشد) در این صورت ارایه خدمات مزبور مشمول معافیت موضوع بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون نخواهد بود.» و دادنامه شماره [۱۰۲۸۲] ۹۷۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۲۸۲ مورخ ۳۰/۸/۱۳۹۷ هیات تخصصی در این ارتباط مقرر داشته: «با توجه به این که مراد مقنن از وضع حکم قانونی فوق، مشمول معافیت های مالیاتی موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به کسانی بوده است که مابه ازای خدمات خود را مستقیماً در قبال انجام خدمات حمل و نقل عمومی مسافری دریافت می کنند، در مواردی که شخص صرفاً عهده دار برنامه ریزی و مدیریت در امور حمل و نقل عمومی مسافری بوده و ما به ازای دریافتی وی ارتباطی با خدمات حمل و نقل عمومی مسافری ندارد؛ مشمول معافیت موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش

افزوده درخصوص فعالیت های مذکور فاقد مبنای قانونی است و براساس مواد ۱، ۸ و بند الف ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، وی مؤدی مالیاتی محسوب می شود.» با توجه به توضیحاتی که ارایه شد اولاً مؤسسات و شرکت های حمل و نقل کالای جاده ای با صدور بارنامه طرف قرارداد خدمات حمل و نقل بوده و وفق قوانین و مقررات کلیه مسئولیت های ناشی از آن را بر عهده دارند و نقش آنها صرفاً محدود به برنامه ریزی و مدیریت در امور حمل و نقل نیست. ثانیاً سازمان امور مالیاتی در پاسخ به استعلامات مختلف در سنوات گذشته به معافیت مالیاتی شرکت های ارایه دهنده خدمات حمل و نقل مسافر اذعان داشته است؛ به عنوان نمونه رییس سازمان امور مالیاتی طی نامه ۷۱۸۰/۲۰۰/ص مورخ ۱۲/۲/۱۴۰۱ در ارتباط با شرکت های ارایه دهنده خدمات هوشمند مسافر اعلام نموده: «با عنایت به مفاد ردیف (۵) جدول شماره (۱) ذیل ماده (۸) دستور العمل نظارت بر چگونگی فعالیت ارایه دهندگان خدمات هوشمند مسافر مشمول قانون نظام صنفی کشور به شماره ۱۳۲۸۰۸ مورخ ۳/۷/۱۳۹۸، مبنی بر این که مسئولیت عدم رسیدگی به نارضایتی مسافر از راننده به سبب ارتکاب تخلفات مندرج در این جدول بر عهده ارایه دهندگان خدمات هوشمند مسافر است. بنابراین مطابق قسمت اخیر بخشنامه یاد شده درآمد ارایه دهندگان خدمات هوشمند مسافر از بابت حمل مسافر مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود.» همچنین معاون حقوقی و فنی و مالیاتی سازمان مذکور طی بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۹۰ مورخ ۲۵/۱۱/۱۳۹۹ خطاب به ادارات کل امور مالیاتی بر این امر تأکید نموده است. این در حالی است که شرکت ها و مؤسسات ترابری جاده ای که اقدام به صدور بارنامه می نمایند (به نحوی که تبیین شد) صراحتاً به موجب قانون دارای مسئولیت کامل در برابر خدمات حمل و نقل می باشند .

مضافاً هیات عمومی دیوان عدالت اداری در چندین دادنامه از جمله دادنامه شماره ۹۷۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸-۱۳/۱۳۹۷ ضمن ابطال بخشنامه های سازمان امور مالیاتی در ارتباط با تفکیک های به عمل آورده در مورد برخی خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده، همواره بر معافیت «مطلق خدمات» مذکور توسط قانونگذار تأکید کرده و مقید کردن آن از سوی سازمان امور مالیاتی را خلاف قانون دانسته است .

با عنایت به مراتب فوق که مبین آن است مقرره مورد اعتراض از حیث این که صدور بارنامه را خارج از شمول خدمات حمل و نقل مقرر در بند ۱۳ بخش ب ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده اعلام کرده، امری خلاف قانون، خلاف قواعد بین المللی، خلاف آراء صادره از سوی دیوان عدالت اداری، خلاف نظریه شورای عالی مالیاتی و خلاف سایر ضوابط و مقررات قانونی ذکر شده می باشد، لذا ابطال آن از زمان تصویب مورد تقاضا است ."

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

"مدیر کل محترم دفتر وزارتی

عطف به نامه شماره ۱۳۸۲۹/۱۴۰۲/الف/ک مورخ ۲۶/۴/۱۴۰۲ کانون انجمن های صنفی کارفرمایان مؤسسات و شرکت های حمل و نقل داخلی کالای کشور (که با شماره ۷۳۸۷۸ مورخ ۲۷/۴/۱۴۰۲ در دبیرخانه وزارتی به ثبت رسیده است)، به آگاهی می رساند؛

به استناد ماده (۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، عرضه کالاها و ارایه خدمات در ایران و واردات و صادرات آنها به استثنای موارد معاف مصرح در ماده ۹ قانون یاد شده) با رعایت ترتیبات پیش بینی شده در قانون و دستور العمل های صادره، مشمول پرداخت مالیات و عوارض است. مطابق جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) این قانون، ارایه خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی (به غیر از هوایی)، از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. این معافیت قابل تسری به خدمات جانبی نخواهد بود.

با عنایت به مراتب فوق، چنانچه شرکت های حمل و نقل در ازای دریافت کرایه حمل، اقدام به حمل کالا و بار نمایند، صرف نظر از انعقاد یا عدم انعقاد قرارداد ما به ازای دریافتی ناشی از حمل و نقل، از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. بدیهی است معافیت مذکور قابل تسری به سایر خدمات جانبی حمل و نقل نخواهد بود.

لازم به توضیح است اولاً؛ مطابق نص صریح جزء اخیر بخشنامه شماره ۴۵۳۱ مورخ ۴/۴/۱۳۹۰ که به موجب دادنامه شماره ۱۰۲۸۲ مورخ ۳۰/۸/۱۳۹۷ هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری (ابلاغی طی بخشنامه شماره ۱۴۸/۹۷/۲۰۰ مورخ ۳۰/۱۰/۱۳۹۷) مورد تأیید قرار گرفته است، «در مواردی که فعالان اقتصادی صرفاً وظیفه برنامه ریزی و مدیریت امور حمل و نقل را اجرا و در واقع اقدام به ارایه خدمات مدیریت حمل و نقل نمایند (به عبارتی درآمد تحصیلی آنان مطابق قرارداد منعقد شده ناشی از حمل و نقل مسافر نباشد)، در این صورت ارایه خدمات مزبور مشمول معافیت قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی باشد. بنابراین با عنایت به آن که کارمزد صدور بارنامه جدا از درآمد ناشی از حمل و نقل می باشد، لذا کارمزد یاد شده مشمول معافیت مطروحه نمی باشد.

یادآوری می گردد این سازمان به عنوان دستگاه اجرایی، مجری قوانین و مقررات مصوب در مراجع ذی صلاح قانونی بوده و در چهارچوب اصل (۵۱) قانون اساسی و همچنین بند (الف) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه کشور اختیار حذف یا ایجاد قوانین و مقررات جدید و همچنین توسعه معافیت ها را ندارد. -رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۴۲۰۰/۲۱۲/ص مورخ ۲۶/۱۲/۱۴۰۲ توضیح داده است که:

"بر اساس مقرر مقرر شکایت، با عنایت به این که «کارمزد» صدور بارنامه، جدا از درآمد ناشی از حمل و نقل است؛ بنابراین مشمول معافیت جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ نمی باشد.

شاکی مدعی است که مستفاد از مقررات متعدد ناظر بر موضوع همچون ضوابط تهیه و تنظیم و استفاده از برنامه جاده ای، قانون الزام شرکت ها و مؤسسات ترابری جاده ای به استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه و ...، «بارنامه» رکن اصلی قرارداد ارایه خدمات حمل و نقل کالا است و کارمزد بارنامه نیز بخشی از کرایه حمل و نقل کالا می باشد و می بایست مشمول معافیت موصوف قرار گیرد.

این در حالی است که اولاً مستفاد از دادنامه شماره ۱۴۸۴۸۲۰/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۱/۶/۱۴۰۲ هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری، خدمات جانبی حمل از جمله کارمزد صدور بارنامه، مشمول معافیت موصوف نیست. ثانیاً؛ کارمزد صدور بارنامه، جدا از درآمد ناشی از حمل و نقل است و هیچ یک از مستندات شاکی به شمول درآمد ناشی از حمل و نقل بر کارمزد بارنامه، تصریح ننموده است و ثالثاً؛ به موجب نظریه معاونت قوانین مجلس شورای اسلامی، معافیت جزء موصوف، صرفاً ناظر بر خدماتی است که به آن کرایه حمل، تعلق می گیرد.

با توجه به مراتب فوق شرح دفاعیه به قرار زیر است:

۱- پیش از ورود در ماهیت موضوع و به عنوان دفاع شکلی پیرامون شکایت مطرح شده، ذکر این نکته ضروری است که نامه موضوع شکایت، صرفاً متضمن توضیحاتی در پاسخ به نامه شماره ۷۳۸۷۸ مورخ ۲۷/۴/۱۴۰۲ کانون انجمن های صنفی کارفرمایان مؤسسات و شرکت های حمل و نقل داخلی کالای کشور بوده و در مقام وضع مقررات و قواعد مستقل الزام آور بر نیامده است لذا نامه مورد شکایت، از شمول بند ۱ ماده (۱۲) قانون دیوان عدالت اداری، خروج موضوعی دارد و قابل طرح در هیات عمومی دیوان عدالت اداری نمی باشد.

۲- مطابق دادنامه شماره ۱۴۸۴۸۲۰/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۱/۶/۱۴۰۲ هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری کلیه مفاد نامه شماره ۵۹۷۰۴/۲۳۲/۱۸/۹/۱۴۰۱ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی مبنی بر این که «معافیت جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، قابل تسری به خدمات جانبی حمل از جمله درآمد صدور بارنامه، فورواردری، تخلیه، بارگیری، بسته بندی، توزیع، صدور قبض انبار و ... نخواهد بوده» مغایر با قوانین و مقررات ناظر بر موضوع تشخیص داده نشده و مورد تأیید قرار گرفته است. بنابراین با عنایت به این که وفق ماده (۹۳) «قانون دیوان عدالت اداری» آراء هیات تخصصی دیوان عدالت اداری در عدم ابطال مصوبات، معتبر و ملاک عمل در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی است؛ رسیدگی به درخواست ابطال نامه موضوع شکایت که عیناً مشابه موضوع مورد رسیدگی در دادنامه فوق الذکر می باشد، مشمول رسیدگی به امر مختوم بوده و با عنایت به مواد (۸۲) و (۸۵) قانون دیوان عدالت اداری شکایت شاکی در خور رد می باشد.

۳- افزون بر مطالب پیش گفته، کلیه مستندات شاکی صرفاً بر ضرورت صدور بارنامه در خدمات حمل و نقل و تعریف «بارنامه» دلالت دارند و هیچ یک از مستندات مزبور دلالت صریحی بر شمول درآمد ناشی از حمل و نقل بر کارمزد بارنامه ندارند از این روی، با عنایت به مفاد دادنامه شماره ۱۰۲۸۲/۹۷۰۹۹۷۰۹۰۶ مورخ ۳۰/۸/۱۳۹۷ هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری، در مواردی که فعالان اقتصادی صرفاً وظیفه برنامه ریزی و مدیریت امور حمل و نقل را اجرا و در واقع اقدام به ارایه خدمات مدیریت حمل و نقل نمایند (به عبارتی

درآمد تحصیلی آنان مطابق قرارداد منعقدۀ ناشی از حمل و نقل مافر نباشد)، ارایه خدمات مزبور مشمول معافیت قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی باشد و در مانحن فیه از آن جا که صدور بارنامه از الزامات خدمات حمل و نقل و به نوعی مرتبط با برنامه ریزی و مدیریت امور حمل و نقل محسوب و کارمزد صدور بارنامه جدا از درآمد ناشی از حمل و نقل است. بنابراین کارمزد یاد شده مشمول معافیت موصوف نمی باشد بدیهی است در مواردی که خدمات حمل و نقل بار توسط صادر کننده بارنامه انجام می شود دریافت کارمزد صدور بارنامه موضوعیت نداشته و به التبع آن کل درآمد ناشی از حمل و نقل جاده ای، ریلی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد.

۴- مطابق نظریه شماره ۷۵۴۸ مورخ ۵/۲/۱۴۰۱ معاونت قوانین مجلس شورای اسلامی که ناظر بر معافیت موصوف صادر شده است: حسب تبادل عرف، عبارت خدمات حمل نقل در جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، شامل خدماتی است که به آن «کرایه حمل» تعلق می گیرد، مانند حمل و نقل کالا و مسافر از طریق جاده و راه آهن. همچنین در تعیین محدوده شمول معافیت های مالیاتی به عنوان استثناء بر اصل شمول مالیات، باید به قدر متیقن اکتفاء شود.

مستفاد از نظریه مزبور، از آن جا که معافیت های قانونی به عنوان استثناء بر اصل شمول مالیات تلقی می شوند که نیازمند تصریح قانونی است کارمزد «بارنامه که جدا از کرایه حمل می باشد مشمول معافیت موصوف تلقی نخواهد شد و نسبت به شمول معافیت جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ می بایست به قدر متیقن مصداق معافیت مزبور بسنده نمود".

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۳۰/۱۱/۱۴۰۳ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیات عمومی

اولاً ماهیت مالیات بر ارزش افزوده اصولاً مبتنی بر عرضه کالا و ارایه خدمت بوده و شخص محور نیست و به عرضه کالاها و ارایه خدمات و واردات آنها (در موارد شمول) تعلق می گیرد و موارد معافیت و عدم شمول نیز ناظر بر همین موارد تعریف و تبیین می شود. ثانیاً پیش تر هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۴۸۴۸۲۰ مورخ ۱۱/۶/۱۴۰۲ و در مورد مشابه، مصوبه ای را که ناظر بر این بود که تنظیم بارنامه و اخذ وجه در قبال صدور بارنامه، خدمت جانبی و جداگانه بوده و در زمره ماهیت خدمت حمل و نقل قرار نمی گیرد، تأیید نموده است و دادنامه مذکور همچنان پابرجاست و وفق ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت

اداری برای مراجع اداری و قضایی مبنای عمل است. ثالثاً آن چه که سابقاً هیات تخصصی اقتصادی و مالی دیوان عدالت اداری در قالب دادنامه شماره ۱۰۲۸۲/۹۰۶۰۹۹۷۰۹۷۰ مورخ ۳۰/۸/۱۳۹۷ در خصوص تأیید معافیت برای صدور بلیت در ناوگان حمل و نقل مسافری (شرکت های تعاونی اتوبوسرانی) اعلام کرده ناظر بر نوع فعالیت و تلقی واحد بودن ارایه خدمت (هم صدور بلیت و هم تصدی حمل و نقل) بوده و به علاوه مبتنی بر حکم مقرر در بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ است که در آن صراحتاً از کلمه «عمومی» استفاده شده بود که در قانون فعلی که مصوبه مورد شکایت در حاکمیت آن صادر شده، این کلمه حذف شده است. رابعاً هیات عمومی و هیات های تخصصی دیوان عدالت اداری در موارد متعدد و از جمله در بحث مالیات بر ارزش افزوده حقوق، خدمات کشتارگاهی، خدمات مربوط به بنگاه های املاک و دریافت حق کمیسیون، امور هندلینگ ناوبری، تهیه ناوگان حمل و نقل، موارد مزبور را خدمات جانبی محسوب و مطالبه مالیات از آنها را مجزا از معافیت حمل و نقل اعلام کرده است. خامساً در مانحن فیه اصولاً مباشر حمل و نقل یک مؤدی جداگانه و صادرکننده بارنامه (شرکت متصدی) نیز مؤدی دیگری محسوب می شود و هرکدام از حیث رعایت تکالیف قانونی الزامات خاص خود را دارند. سادساً اصل بر شمول مالیات است و در مورد معافیت باید به قدر متیقن اکتفا نمود و نمی توان دایره معافیت را توسعه داد. بنا به مراتب فوق، نامه شماره ۹۹۲۴/۲۰۰/ص مورخ ۸/۶/۱۴۰۲ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور در حدود اختیارات وی صادر شده و مغایرتی با قانون ندارد و ابطال نشد. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۰/۲/۱۴۰۲) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است/.

احمدرضا عابدی

رییس هیات عمومی دیوان