



رای شماره ۳۸۷ مورخ ۱۳۹۲/۰۶/۰۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه: ۳۸۷

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۲/۶/۴

کلاس پرونده: ۹۰/۹۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: مدیرکل دفتر حقوقی و بررسیهای فنی دیوان محاسبات کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه های شماره ۱۳۸۹/۴/۷-۲۵۵۹۴/۵۰۲۰ و ۱۳۸۸/۱۲/۱۹-۲۱۹۰۱/۵۰۲۰ مدیرکل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی

گردش کار: مدیرکل دفتر حقوقی و بررسیهای فنی دیوان محاسبات کشور به موجب شکایت نامه شماره ۱۳۹۰/۲/۵-۳۵/۲۰۱۰۰ ابطال نامه های شماره ۱۳۸۹/۴/۷-۲۵۵۹۴/۵۰۲۰ و ۱۳۸۸/۱۲/۱۹-۲۱۹۰۱/۵۰۲۰ مدیرکل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته توضیح داده است که: "سلام علیکم احتراماً، همان گونه که مستحضرید، حسب مفاد بخشنامه های شماره ۱۳۸۹/۴/۷-۲۵۵۹۴ و شماره ۱۳۸۸/۱۲/۱۹-۲۱۹۰۱-۳۹۰۱ و شماره ۱۳۸۸/۱۲/۱۹-۲۱۹۰۱-۳۹۰۱ مدیرکل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی «با توجه به این که حق بیمه قراردادهای پیمانکاری نسبت به ناخالص کارکرد قراردادهای محاسبه و مطالبه می گردد و مبالغ مزبور نیز از حاصل ضرب اصل حق بیمه در ضریب دستمزد استخراج شده در قراردادهای وفق ماده (۴۱) قانون تامین اجتماعی می باشد و اکثر منابع غیر مشمول کسر حق بیمه در قراردادهای جزء محاسبات حق بیمه، منظور نخواهد شد لذا در صورتی که واگذارندگان کار مبلغ ارزش افزوده را جزء ناخالص کارکرد پیمانکار به سازمان اعلام نمایند مشمول کسر حق بیمه بوده در غیر این صورت از مشمول کسر حق بیمه معاف خواهد بود.» که به دلایل ذیل الذکر مغایر قانون است: اولاً: وفق ماده (۱۴) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ مجلس شورای اسلامی «ماخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورت حساب خواهد بود و در مواردی که صورت حساب موجود نباشد و یا از ارایه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبت احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، ماخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می باشد.» ثانیاً: به موجب ماده (۱۶) قانون صدرالذکر «نرخ مالیات بر ارزش افزوده، یک و نیم درصد (۵/۱٪) می باشد. تبصره: نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالاهای خاص به شرح زیر تعیین می شود: ۱- انواع سیگار و محصولات دخانی، دوازده درصد (۱۲٪) ۲- انواع بنزین و سوخت هواپیما، بیست درصد (۲۰٪)». ثالثاً: بر اساس ماده

(۳۸) همان مآخذ قانونی « نرخ عوارض شهرداریها و دهیاریها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون، علاوه بر نرخ مالیات موضوع ماده (۱۶) این قانون، به شرح زیر تعیین می شود: الف- کلیه کالاها و خدمات مشمول نرخ صدر ماده (۱۶) این قانون یک و نیم درصد (۵/۱٪) ب- انواع سیگار و محصولات دخانی، سه درصد (۳٪) ج- انواع بنزین و سوخت هواپیما ده درصد (۱۰٪) د- نفت سفید و نفت گاز ده درصد (۱۰٪) و نفت کوره پنج درصد (۵٪) تبصره ۱- واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست که استانداردها و ضوابط حفاظت از محیط زیست را رعایت نمی نمایند، طبق تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست (تا پانزدهم اسفند ماه هر سال برای اجرا در سال بعد)، همچنین پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، مشمول پرداخت یک درصد (۱٪) از قیمت فروش به عنوان عوارض آلاینده می باشند. حکم ماده (۱۷) این قانون و تبصره های آن به عوارض آلاینده موضوع این ماده قابل تسری نمی باشد. واحدهایی که در طی سال نسبت به رفع آلایندهی اقدام نمایند، با درخواست واحد مزبور و تایید سازمان حفاظت محیط زیست از فهرست واحدهای آلاینده خارج می شوند. در این صورت، واحدهای یاد شده از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان مزبور به سازمان امور مالیاتی کشور، مشمول پرداخت عوارض آلایندهی نخواهند شد. واحدهایی که در طی سال بنا به تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست به فهرست واحدهای آلاینده محیط زیست اضافه گردند، از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان محیط زیست مشمول پرداخت عوارض آلایندهی خواهند بود. عوارض موضوع این تبصره در داخل حریم شهرها به حساب شهرداری محل استقرار واحد تولیدی و در خارج از حریم شهرها به حساب تمرکز وجوه موضوع تبصره (۲) ماده (۳۹) واریز می شود، تا بین دهیاریهای همان شهرستان توزیع شود. تبصره ۲- در صورتی که واحدهای تولیدی به منظور ارتقاء مهارت و سلامت کارکنان خود مراکز آموزشی و ورزشی ایجاد کرده و یا در این خصوص هزینه نمایند، با اعلام وزارت کار و امور اجتماعی می توانند ده درصد (۱۰٪) عوارض موضوع بند (الف) این ماده را تا سقف هزینه صورت گرفته درخواست استرداد نمایند، در صورت تایید هزینه های مزبور توسط سازمان امور مالیاتی کشور، وجوه مربوط قابل تهاتر یا استرداد حسب مقررات این قانون خواهد بود. تبصره ۳- به منظور تاسیس و توسعه واحدهای آموزشی مورد نیاز در مناطق کمتر توسعه یافته، معادل نیم درصد (۵/۰٪) از عوارض وصولی بند (الف) این ماده در حساب مخصوص در خزانه به نام وزارت آموزش و پرورش واریز می شود و معادل آن از محل اعتباری که در قوانین بودجه سنواتی منظور می شود در اختیار وزارت یاد شده قرار خواهد گرفت تا توسط وزارت مزبور در امر توسعه و احداث مراکز آموزشی مورد نیاز در مناطق مزبور هزینه شود. آیین نامه اجرایی این تبصره به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های آموزش و پرورش، کشور و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می رسد.» بنا به مراتب اولاً: حسب مواد (۵ و ۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، قراردادهای پیمانکاری به عنوان یکی از مصادیق ارایه خدمت برای غیر در قبال مابه ازا، مشمول احکام قانون اخیر بوده و به موجب ماده (۸) همان مآخذ قانونی، پیمانکار به عنوان یکی از مودیان موضوع قانون موصوف مکلف به اجرای احکام مندرج در آن است. ثانیاً: وفق ماده (۱۴) قانون معنوی بهای کالا یا خدمت مندرج در صورت حساب (که در قراردادهای پیمانکاری صورت وضعیت جایگزین آن می شود) را مآخذ محاسبه مالیات و عوارض موضوع قانون مزبور قلمداد کرده است. به عبارت دیگر از حاصل ضرب درصدهای مربوط به مالیات و عوارض (موضوع مواد ۳۸ و ۶ قانون معنوی) در مآخذ محاسبه (بهای مندرج در صورت حساب) مبلغ مالیات و عوارض قابل محاسبه خواهد بود که مبلغ مزبور علاوه بر بهای کالا یا خدمات قابل دریافت می باشند. لهذا بنا به صراحت مقرر در مواد (۸) و (۲۰) قانون موصوف، پیمانکار به عنوان ارایه دهنده خدمت در زمره مودیان موضوع قانون قرار دارد و بر اساس سایر تکالیف موضوعه قانونی نظیر ارایه اظهارنامه، صدور صورت حساب و ... متوجه وی خواهد بود. کما این که به موجب ماده (۲۰) مودی به عنوان واسطه در امر وصول مالیات و عوارض، از طرف دیگر معامله (کارفرما) اقدام می کند و بر همین مبنا سایر شرایط و

عوامل نظیر تمدید مدت قرارداد موثر در مقام نبوده است و تکالیف مقرر قانونی پیمانکار را به طرف دیگر معامله منتقل نخواهد کرد و به استناد مواد (۱۴) و (۱۶) و (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده « صرف نظر از آن که (۳٪) مالیات بر ارزش افزوده جز ناخالص کارکرد پیمانکار منظور یا در سرفصل جداگانه لحاظ گردد». چون قسمتی از بهای کالا و خدمات موضوع قرارداد محسوب نمی شود، مشمول حق بیمه نخواهد بود. النهایه از آن جا که بخشنامه های صدرالاشاره از حیث توسعه حکم مقرر به کسر حق بیمه، خارج از اختیار سازمان تامین اجتماعی تشخیص و سبب ورود سازمان مذکور در حیطه صلاحیت تقنینی است مغایر با قانون تلقی می شود و بر این اساس در اجرای مواد (۱۹) و (۲۰) قانون دیوان عدالت اداری ابطال بخشنامه های مبحث فیه از زمان تصویب مورد استدعاست. " متن نامه شماره ۲۵۵۹۴/۵۰۲۰-۱۳۸۹/۴/۷ مدیرکل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی به قرار زیر است: " معاونت محترم مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور بازگشت به نامه شماره ۴۳۵۴-۱۳۸۹/۳/۹ در خصوص مالیات بر ارزش افزوده به آگاهی می رساند: با توجه به این که حق بیمه قراردادهای پیمانکاری نسبت به ناخالص کارکرد قراردادهای محاسبه و مطالبه می گردد و مبالغ مزبور نیز از حاصل ضرب اصل حق بیمه در ضریب دستمزد استخراج شده در قراردادهای وفق ماده ۴۱ قانون تامین اجتماعی می باشد و اکثر منابع غیر مشمول کسر حق بیمه در قراردادهای جزء محاسبات حق بیمه منظور نخواهد شد لذا در صورتی که واگذارندگان کار مبلغ ارزش افزوده را جزء ناخالص کارکرد پیمانکار به سازمان اعلام نمایند مشمول کسر حق بیمه بوده در غیر این صورت از شمول کسر حق بیمه معاف خواهد بود. " متن نامه شماره ۱۳۸۸/۱۲/۱۹-۲۱۹۰۱/۵۰۲۰ مدیرکل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی به قرار زیر است: " اداره کل کردستان بازگشت به نامه شماره ۲۱۸۲۶-۱۳۸۸/۱۲/۵ به پیوست یک جلد پرونده پیمانکاری شرکت جهان پیوند رایانه اعاده و اعلام می دارد: با عنایت به بررسی محتویات پرونده نظر به این که مبلغ ۲/۴۷۵/۰۰۰ ریال از بابت ۳٪ ارزش افزوده طبق صورت وضعیت پیمانکار جزء ناخالص کارکرد پیمانکار منظور گردیده، لذا اقدام شعبه در خصوص احتساب حق بیمه قرارداد شماره ۲۵۲/۱/۱۶-۱۳۸۷/۶/۷ مورد اجرای شرکت مزبور نسبت به ناخالص کارکرد به مبلغ ۲۴۹/۹۷۵/۰۰۰ ریال با مآخذ ۸/۷٪ وفق مقررات بوده و با عنایت به صدور مفاسد حساب پیمانکار لازم است پرونده امر را مختومه نمایند. ضمناً چنانچه مبلغ مربوط به ۲٪ ارزش افزوده در ناخالص کارکرد پیمانکار لحاظ نشده باشد مشمول کسر حق بیمه نخواهد بود. " در پاسخ به این شکایت، مدیرکل دفتر امور حقوقی و دعاوی صندوق تامین اجتماعی به موجب لایحه شماره ۵۱۰۲/۹۰/۷۱۰۰-۱۳۹۰/۹/۷ توضیح داده است که: " الف- مستند قانونی صدور نامه های معترض عنه نامه های معترض عنه همان گونه که متن آن دلالت دارد به استناد ماده ۴۱ قانون تامین اجتماعی صادر شده است که این امر طی استعلام به عمل آمده شماره ۱۴۲۷۸-۱۳۸۹/۸/۱۵ معاون مالیات بر ارزش افزوده، مورد تایید آن مرجع قرار گرفته است. ب- رد ادعای شاکی گرچه مستند صدور نامه های معترض عنه فوقاً به استحضار رسید و دلالت ماده ۴۱ قانون تامین اجتماعی برای تعیین حق بیمه بر اساس پیشنهاد هیأت مدیره و تصویب شورای عالی سازمان، به نسبت مزد به کار انجام یافته تعیین و حق بیمه متعلقه را به همان نسبت مطالبه و وصول نماید، بی نیاز از استدلال است با این حال ذیلاً به نقد ادعاها و ادله شاکی می پردازیم. ۱- حکم مقرر در ماده ۳۸ قانون تامین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴ تصریح در تعهد مقاطعه کار به بیمه کردن کارکنان خود و کارکنان مقاطعه کاران فرعی نزد سازمان تامین اجتماعی و پرداخت حق بیمه قانونی آنان بر اساس ماده ۲۸ قانون تامین اجتماعی است و نیز مفاد ماده ۳۹ قانون مزبور در باب الزام کارفرما به تنظیم لیست صورت مزد یا حقوق بیمه شدگان و ارسال آن در مهلت مقرر در قانون به سازمان تامین اجتماعی است و از طرفی ماده ۴۱ قانون تامین اجتماعی مقرر می دارد: « در مواردی که موضوع کار ایجاب کند سازمان می تواند به پیشنهاد هیأت مدیره و تصویب شورای عالی سازمان نسبت مزد را به کار انجام یافته تعیین و حق بیمه متعلق را به همان نسبت مطالبه و وصول نماید». بنابراین وجوه افتراق یاد شده با مواردی که حق بیمه به اقتضای نوع کار و نسبت مزد به کل کار از جمله به

شرح ماده ۴۱ قانون تامین اجتماعی تعیین می شود بدین گونه است که شورای عالی تامین اجتماعی به عنوان عالیتترین رکن تشکیلاتی سازمان تامین اجتماعی و بر اساس اختیارات حاصله از ماده مذکور، پس از پیشنهاد هیأت مدیره سازمان تامین اجتماعی مبادرت به تصویب مصوب ۱۳۷۰/۱/۲۴ کرده است. بر این اساس نسبت مزد به کار انجام یافته تعیین و مبنای محاسبه برای مطالبه حق بیمه بر اساس مصوبه ۱۳۷۰/۱/۲۴ شورای عالی تامین اجتماعی قرار گرفته و طی بخشنامه ۱۴ جدید درآمد به واحدهای اجرایی سازمان شده است. در این راستا بند ۲ بخشنامه ۱۴۹ سازمان طبق نظریه مورخ ۱۳۸۱/۹/۲۵ شورای نگهبان شرعی اعلام شده و هیأت عمومی دیوان نیز به موجب دادنامه شماره ۹ - ۱۳۸۴/۱/۱۴ بخشنامه مزبور را قانونی دانسته است. ضمناً بند ۳ بخش دوم بخشنامه ۱۴ جدید درآمد سازمان تامین اجتماعی نیز به موجب دادنامه شماره ۴۱۲ - ۱۳۸۷/۶/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد تایید قرار گرفته است. ۲- مواد ۱۴ و ۱۶ و ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد ادعای شاکی، ناظر به نرخ مالیات مقرر کالاها و خدماتی است که مشمول قانون مزبور قرار گرفته است و در هیچ یک از مواد یاد شده و همچنین قانون مذکور تصریحی مبنی بر این که مبلغ مالیات بر ارزش افزوده از شمول کسر حق بیمه معاف می باشد بعمل نیامده است و با عنایت به استعلام بعمل آمده از معاون مالیات بر ارزش افزوده، مرجع مذکور طی نامه شماره ۱۴۲۷۸-۱۳۸۹/۸/۱۹ اعلام داشته است در صورتی که واگذارندگان کار بر اساس صورت حساب صادر شده، مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده را جزء ناخالص کارکرد پیمانکار به سازمان اعلام نمایند، مشمول کسر حق بیمه بوده و در غیر این صورت قرار دادن سه درصد (۳٪) مالیات و عوارض ارزش افزوده (مربوط به سال ۱۳۸۹) به عنوان مآخذ محاسبه کسر حق بیمه مغایر قانون خواهد بود که این امر مورد تایید سازمان است، بنابراین مرجع مذکور نیز ضمن تایید اقدامات سازمان اعلام داشته چنانچه مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده جزء ناخالص کارکرد پیمانکار به سازمان اعلام شود مشمول کسر حق بیمه است که بر این اساس سازمان در اجرای ماده ۴۱ قانون تامین اجتماعی نسبت مزد را به کل کار انجام یافته تعیین و حق بیمه آن را نسبت به ناخالص کارکرد قراردادهای محاسبه و مطالبه می شود. با عنایت به مراتب فوق و این که اقدامات سازمان در اجرای ماده ۴۱ قانون تامین اجتماعی و مصوبه ۱۳۷۰/۱/۲۴ شورای عالی تامین اجتماعی بوده و با توجه به این که مرجع تشخیص میزان ناخالص کارکرد کارفرما بوده و سازمان نیز رقم ناخالص اعلامی کارفرما را مبنای کسر حق بیمه قرار می دهد در نتیجه هیچ اقدام خلاف قانونی از سوی سازمان صورت نمی گیرد و چنانچه کارفرما ادعایی نسبت به تفکیک مالیات از ناخالص کارکرد دارد می باید به کارفرما مراجعه نماید تا این اشکال را برطرف نماید. مضافاً این که طبق استعلام بعمل آمده موضوع مطروح مورد تایید معاون مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته است لذا تقاضای رد شکایت شاکی مورد استدعاست ضمناً اضافه می نماید به دلیل اهمیت موضوع خواهشمند است دستور فرمایید از نمایندگان سازمان جهت ادای توضیحات و تبیین موضوع دعوت بعمل آورند. "متعاقباً در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر امور حقوقی و دعاوی صندوق تامین اجتماعی [وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی] به موجب لایحه شماره ۸۷۲/۹۱/۷۱۰ - ۱۳۹۱/۳/۱۳ توضیح داده است که: " نظر به این که بخشنامه های معترض عنه بر اساس دستور اداری شماره ۲۰۰۲/۹۱/۵۰۲۰ - ۱۳۹۱/۳/۱ لغو و منتفی شده است و موجبی جهت رسیدگی به بخشنامه های منسوخه وجود ندارد، لذا رد شکایت مطروح در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد استدعاست. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رای مبادرت میکند.

رای هیأت عمومی

نظر به این که نامه های شماره ۱۳۸۹/۴/۷-۲۵۵۹۴/۵۰۲۰ و ۱۳۸۸/۱۲/۱۹-۲۱۹۰۱/۵۰۲۰ مدیرکل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی، متضمن وضع قاعده آمره عام الشمول نیست و در خصوص مورد تنظیم و صادر شده است لذا فاقد

اوصاف آیین نامه و سایر نظامات و مقررات دولتی و شهرداریها و موسسات عمومی غیر دولتی قابل طرح در هیأت عمومی موضوع بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تشخیص داده می شود. بنابراین قابل امعان نظر و رسیدگی در هیأت عمومی دیوان نیست.

معاون قضایی دیوان عدالت اداری- علی مبشری