



موضوع	رای شماره ۱۴۸۴۸۲۰ مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۱۱ هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال نامه شماره ۱۴۰۲/۰۶/۱۱ مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۱۱ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی به جهت مغایرت با ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده -سازمان امور مالیاتی کشور)
شماره پرونده : ه ت / ۰۲۰۰۰۲۲ ، ۰۲۰۰۰۲۱ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۱۴۸۴۸۲۰ تاریخ: ۱۴۰۲/۰۶/۱۱	شاکیان : آقایان نیما غیاثوند و امید یاهو طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته : ابطال نامه شماره ۱۴۰۲/۰۶/۱۱ مورخ ۱۴۰۱/۹/۱۸ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی به جهت مغایرت با ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده شاکیان دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال نامه شماره ۱۴۰۲/۰۶/۱۱ مورخ ۱۴۰۱/۹/۱۸ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی به جهت مغایرت با ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد : نامه شماره ۱۴۰۲/۰۶/۱۱ مورخ ۱۴۰۱/۹/۱۸ بازگشت به نامه شماره ۱۴۰۱/۸/۳۰ مورخ ۱۴۰۱/۸/۳۰، نظریه مشورتی این دفتر را به شرح زیر به آگاهی می رساند؛ به استناد ماده (۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، عرضه کالاها و ارائه 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 دستورالعملهای صادره مشمول پرداخت مالیات و عوارض است. مطابق جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) قانون مزبور، ارائه خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای و ریلی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. لیکن این معافیت قابل تسری به خدمات جانبی حمل از جمله درآمد صدور بارنامه، فورواردری، تخلیه، بارگیری، توزیع، بسته بندی، صدور قبض انبار و... نخواهد بود. لازم به توضیح است طبق تفاهم نامه راهنما کنوانسیون حمل و نقل بین المللی (خاصه ماده ۳) CMR سندی غیر قابل معامله می باشد. همچنین طبق کنوانسیون TIR، شرکت و یا مؤسسه ای که کارنه تیر به نام وی صادر می شود ضامن و متعهد هر گونه تخلف و یا سایر موارد است. بنابراین درآمد حاصل از فروش کارنه تیر و CMR، فاقد موضوعیت قانونی می باشد. لذا شایسته است مأموران مالیاتی، با درک کامل ماهیت قوانین شرکت های حمل و نقل و آگاهی نسبت به نحوه رسیدگی، اقدام به مطرح کردن ابهام نمایند. دلایل شاکیان برای ابطال مقرر در مورد شکایت : مقتن در ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ کلیه معافیت های قانونی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده را برشمرده است، احدی از این معافیت ها در بند ۱۳ جزء ب ماده ۹ ق م ا مورد اشاره قرار گرفته. بر اساس بند مذکور خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی «از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. لیکن در نامه مورد اعتراض برخی از مصادیق را از شمول این معافیت خارج دانسته و مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانسته. بنا بر موارد مذکور، تقاضای ابطال نامه شماره ۱۴۰۲/۰۶/۱۱ مورخ ۱۴۰۱/۹/۱۸ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی به جهت مغایرت با ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، وفق بند ۱ ماده ۱۲، ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مورد تقاضاست. در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۰۶/۱۱ ص مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۱۰ به طور خلاصه توضیح داده است که : الف) نامه مورد شکایت در شمول آیین نامه ها و سایر نظامات و مقررات دولتی ... احصا شده در بند یک ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تلقی نمی شود تا قابلیت رسیدگی در هیات تخصصی و یا حسب مورد هیات عمومی دیوان عدالت اداری را داشته باشد، چرا که نامه یاد شده جنبه موردی داشته و صرفاً نظر مشورتی در پاسخ به استعلام اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی بوده است. ب) قطع نظر از نکته مذکور در بند «الف»، دلایل توجیهی مفاد نامه مورد شکایت به شرح زیر اعلام می شود: ۱) به استناد ماده (۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات آن ها (به استثنای موارد معاف مصرح در ماده (۹) قانون مذکور) مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد. در این راستا و به موجب جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) قانون مزبور، خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین

المللی جاده ای، ریلی و دریایی، از پرداخت مالیات و عوارض موضوع این قانون معاف می باشد. لیکن این معافیت قابل تسری به سایر خدمات غیر مصرح در این قانون از جمله؛ درآمد تخلیه، بارگیری، خدمات بسته بندی، صدور قبض انبار، صدور بارنامه، خدمات فورواردری و سایر خدمات جانبی حمل و نقل بار و مسافر نخواهد شد.

بدیهی است در تعیین محدوده شمول معافیت های این نظام مالیاتی به عنوان استثناء بر اصل شمول مالیات، باید به قدر متیقن اکتفاء شود لذا تفسیر موسع و تسری مفهوم عبارت «خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر)» به خدمات جانبی حمل و نقل بار و مسافر فاقد وجاهت قانونی است.

(۲) یکی از دلایل عدم معافیت خدمات جانبی حمل و نقل بار و مسافر، عدم اطلاق خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) به آنها در عرف رایج می باشد. به عبارتی دیگر، لفظ عام و عرف رایج خدمات حمل و نقل بار، اطلاق به درآمد صدور بارنامه، خدمات فورواردری، تخلیه، بارگیری، خدمات بسته بندی، صدور قبض انبار و سایر خدمات جانبی حمل و نقل ندارد؛ آن چه در معافیت از پرداخت مالیات و عوارض خدمات حمل و نقل بار به ذهن متبادر می شود، صرفاً معافیت حمل و نقل بار و مسافر است. بر این اساس خدمات حمل ارایه شده از سوی مؤدیان این نظام مالیاتی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد و خدمات جانبی حمل از معافیت موضوعه برخوردار نخواهد بود.

(۳) از آن جایی که هر گونه تفسیر در خصوص معافیت ماده (۹) قانون صدر الاشاره که موجبات تسری این معافیت به سایر کالاها و خدمات را موجب گردد به قسمی که سطح معافیت های غیر مصرح را گسترده نماید، با اصل (۵۱) قانون اساسی و بند (الف) ماده (۶) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه کشور مبنی بر «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سالهای اجرایی قانون برنامه ممنوع است»، از لحاظ اجرای مقررات مغایرت دارد و نیازمند تصریح موارد و اصلاح قانون و یا ارایه تفسیر قانونی از سوی مجلس محترم شورای اسلامی خواهد بود، لذا افزایش برخی از اقلام به خدمات معاف موضوع ماده (۹) قانون مرقوم، که موجب افزایش طیف وسیعی از کالاها و خدمات معاف گردد مغایر با اهداف مقنن می باشد.

به نام خدا

پرونده های کلاسه ۰۲۰۰۰۲۱ و ۰۲۰۰۰۲۲ هیات عمومی در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۴/۴ هیات تخصصی مالیاتی بانکی مورد تبادل نظر واقع که با لحاظ عقیده حاضرین با استعانت از درگاه خداوند به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری :

طبق صراحت جزء ۱۳ بند ب ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۰ و با لحاظ اینکه به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هرگونه اعطای معافیت و یا مشوق مالیاتی باید بر اساس صراحت قانونی صورت پذیرد و در قانون ذکر شده (جزء ۱۳ بند ب ماده ۹) صرفاً ارایه خدمات حمل و نقل اعم از بار مسافر درون و برون شهری و بین الملل جاده ای و ریلی و دریایی مشمول معافیت ارزش افزوده گردیده و خدمات جانبی آنها مربوط به این امور مورد معافیت صریح واقع نگردیده در حالیکه مقنن در حال بیان حکم معافیت بوده است در نتیجه مفاد مقرر معترض عنه مبنی بر عدم شمول و تسری این معافیت به خدمات جانبی مرتبط با خدمات حمل و نقل، مغایرتی با قوانین و مقررات موضوعه حاکم نداشته و به استناد بند ب ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایان صادر و اعلام می دارد رای مزبور ظرف بیست روز از تاریخ صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

ابوالفضل حسن زاده

نایب رئیس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

دیوان عدالت اداری

