دیوان عدالت اداری

رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۲۴۲۷۰۱ مورخ ۱۴۰۳/۰۹/۱۷ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال و اعلام بطلان نظریه اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورت جلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۶/۶/۱۴۰۱ و بخشنامه شماره ۵۵/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۴/۱۱/۱۴۰۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

*** شماره پرونده :** هـ ت/۰۳۰۰۰۸۰ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۲۴۲۷۰۱ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۹/۱۷

*** شاکی :** راه آهن جمهوری اسلامی ایران با وکالت آقای محسن اکبری- خانم مهدیه علی خانی

***طرف شکایت :** سازمان امور مالیاتی کشور

***موضوع شکایت و خواسته :** ابطال و اعلام بطلان نظریه اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورت جلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۴۰۱/۶/۶ و بخشنامه شماره ۵۵/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

*** شاکی به طرفیت سازمان امورمالیاتی کشور به خواسته ابطال و اعلام بطلان نظریه اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورت جلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۴۰۱/۶/۶ و بخشنامه شماره ۵۵/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:**

بخشنامه شماره ۵۵/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۲۴ :

نظر اکثریت اعضای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۴۰۱/۶/۶ در خصوص مشمولیت خدمات تامین ناوگان (لوکوموتیو) حمل و نقل ریلی در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و سال ۱۴۰۰ در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیاتهای مستقیم، برای اطلاع و اجرا ابلاغ می شود.

به موجب مقررات بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ خدمات حمل و نقل عمومی مسافربری درون و برون شهری، جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات معاف می باشد و به استناد بند ب ماده ۵۲ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه کشور، مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد و نیز باتوجه به جز۱۳ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۴۰۰ خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون شهری و برون شهری و بین المللی جاده ای ریلی و دریایی از شمول مالیات و عوارض معاف است.

مستفاد از قانون دسترسی آزاد به شبکه حمل و نقل بین المللی و آیین نامه ها و دستورالعمل های اجرایی آن که ناظر بر شرایط اخذ مجوز تاسیس و فعالیت شرکت های حمل و نقل ریلی و نیز حدود مسیولیت شرکتهای موصوف و نحوه انعقاد قرارداد حمل و نقل و صدور بلیط و بارنامه های مربوطه است) مسیولیت حمل و نقل و مسافر با استفاده از ناوگان های (لوکوموتیو و یا واگن) متکی یا استیجاری و یا ترکیبی،

بر عده شرکت های حمل و نقل ریلی می باشد. لذا با عنایت به مراتب فوق، تامین ناوگان ریلی به عنوان نهادهای استفاده شده برای ارایه خدمات حمل بار و مسافر، مشمول معافیت و با نرخ صفر موضوع مقررات یادشده (حسب مورد) نخواهد بود.

صورتجلسه مورخ ۱۴۰۱/۶/۶ شورای مالی مالیاتی

در اجرای بند(۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم

نامه شماره ۲۴۳۵۳/۲۱۰/د مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۲ معاون محترم حقوقی و فنی مالیاتی در ارتباط با معافیت خدمات تامین ناوگان (لوکوموتیو) حمل و نقل ریلی از مالیات بر ارزش افزوده، حسب ارجاع رییس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح نامه:

به استناد مقررات بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ ارایه خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری، جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی، از پرداخت مالیات و عوارض معاف بوده است.

مطابق مفاد بند (ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنجم ساله ششم توسعه کشور نیز مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مرقوم با نرخ صفر محاسبه شود.

به موجب جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، 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 است.

در این راستا باتوجه به موضوع مطرح شده از سوی شرکت راه آهن جمهوری اسلامی ایران مبنی بر اینکه برای تامین بخشی از ناوگان لوکوموتیو مورد نیاز برای تشکیل قطارهای باری اقدام به عقد قرارداد با شرکت های مالک لوکوموتیو نموده و ملاک محاسبه هزینه لوکوموتیو (کشنده) در متن قرارداد، میزان بار حمل شده بر حسب تن کیلومتر می باشد، درنظریه به ترتیب زیر قابل طرح است.

۱- چنانچه قرارداد منعقده درخصوص تامین ناوگان لوکوموتیو در راستای مشارکت در ارایه خدمات حمل و نقل بار بوده و هزینه درآمد حاصله، درصدی از کرایه حمل باشد امکان بهره مندی از معافیت مزبور فراهم خواهد بود. بدیهی است مادامیکه مفاد قرارداد یادشده از مصادیق اجاره اموال منقول محسوب شود، مشمول مالیات و عوارض موضوعه خواهد بود. همچنین مطابق تبصره های (۲) و (۵) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و تبصره های (۲) و (۵) ماده (۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، در صورتی که مودیان به عرضه کالا یا خدمات معاف از مالیات موضوع قانون های مرقوم اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات قانون های یادشده مشمول مالیات نباشند مالیات و عوارض پرداختی بابت خرید نهاده های آن ها قابل تهاتر با استرداد نمی باشد. همچنین آن قسمت از مالیات های ارزش افزوده پرداختی مودیان که طبق مقررات موضوعه قابل کسر از مالیات های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود.

۲- قرارداد منعقده در خصوص تامین ناوگان لوکوموتیو در راستای مشارکت در ارایه خدمات حمل و نقل بار بوده و به عنوان خدمات موضوع جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و مفاد بند (ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه کشور به شمار نمی آید، بنابراین معافیت مزبور به قرارداد یادشده تعلق نخواهد گرفت.

اظهار نظر شورای عالی مالیاتی:

باتوجه به ابهام مطرح شده درنامه صدرالاشاره شورای عالی مالیاتی در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطرح شده به شرح زیر اعلام نظر می نماید.

نظر اکثریت:

به موجب مقررات بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری، جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات معاف می باشد و به استناد بند (ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنجساله توسعه کشور، مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند (۱۲) و ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد و نیز باتوجه به جزء (۱۳) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای و ریلی و دریایی از شمول مالیات و عوارض معاف است.

مستفاد از مفاد (قانون دسترسی آزاد به شبکه حمل و نقل ریلی) و آیین نامه ها و دستورالعمل های اجرایی آن (که ناظر بر شرایط اخذ مجوز تاسیس و فعالیت شرکتهای حمل و نقل ریلی و نیز حدود مسیولیت شرکتهای موصوف و نحوه انعقاد قرارداد حمل و نقل و صدور بلیط و بارنامه های مربوط است) مسیولیت حمل و نقل بار و مسافر با استفاده از ناوگان های (لوکوموتیو و یا واگن) ملکی یا استیجاری و یا ترکیبی بر عهده شرکتهای حمل و نقل ریلی می باشد لذا با عنایت به مراتب فوق، تامین ناوگان ریلی به منزله نهاده های استفاده شده برای ارایه خدمات حمل بار و مسافر مشمول معافیت و یا نرخ صفر موضوع مقررات یادشده (حسب مورد) نخواهد بود.

***دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :**

قانون گذار هنگام تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده مورخ ۱۳۸۷/۲/۱۷ با هدف (تشویق سرمایه گذاران حمل و نقل ریلی) و (هدایت بار روی ریل)، (رونق حمل و نقل ریلی)، (کاهش بهای تمام شده خدمات حمل بار ریلی)، (تشویق صاحبان کالا به استفاده از خدمات ریلی)، (افزایش کارایی و صرفه جویی در انرژی و کاهش خطرات انسانی و افزایش ایمنی حمل و نقل و کاهش آلودگی زیست محیطی)، (افزایش رضایتمندی و اقبال عمومی از خدمات ارایه شده در این نوع حمل و نقل) در بند ۱۲ ماده ۱۲ مقرر می داشت (ارایه خدمات حمل و نقل ریلی عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت این نوع مالیات معاف است. در سال های بعد، ماده ۲۴ سیاستهای کلی برنامه ششم توسعه با تاکید بر (اولویت بخشی در توسعه حمل و نقل و ایجاد مزیت رقابتی برای آن) در سال ۱۳۹۴ ابلاغ شد. در همین راستا نیز بند ب ماده ۵۲ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۶/۰۱/۱۶ تصویب شد بند ۵ ماده ۵۲ این قانون اشعار می داشت: (مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد) در نهایت قانون گذار در بند ۱۳ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۴/۱۴ مقرر کرد خدمات حمل و نقل اعم از بار و مسافر درون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی از پرداخت این نوع مالیات معاف اند.

باتوجه به موارد پیش گفته، نظریه یادشده اولاً خارج ازحدود صلاحیت های شورای عالی مالیاتی به خصوص بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم بوده و ثانیا مخالف نص صریح مقررات قانونی و عموم و اطلاق معافیت های قانونی است و بنابر جهات زیر و به شرح دلایل مندرج در این لایحه محکوم به بطلان است.

در این پرونده شورای عالی مالیاتی برخلاف اختیارات قانونی در نظریه مذکور دست به تفسیر زده است و با تفسیری خلاف نص صریح قانون در مقام قانونگذاری برآمده و برخی از خدمات را از دایره شمول معافیت خارج کرده است.

از سویی دیگر شورای عالی مالیاتی در اظهار نظرهای خود باید ضمن توجه به نص صریح قانون، امنیت اقتصادی مودیان را در نظر بگیرد و با رعایت اصل پیش بینی پذیری، ثابت نصوص قوانین مالیاتی را بر هم نزند، به این دلیل واضح که مودی این حق را دارد که رفتار و امور خود را براساس دلالت های روشن قانونی تنظیم کند.

نظر بر اینکه اجرای مصوبه معترض عنه آثاری چون کاهش حمل بار و مسافر از طریق ریل، عدم بهره وری کامل از زیرساخت های ریلی کشور افزایش تصادفات و تلفات جاده ای افزایش مصرف سوخت و به تبع آن آلودگی هوا، اختلافات مالی و قضایی عدیده بین فعالان عرصه ریلی و درنهایت تضعیف صنعت حمل و نقل ریلی و اسقاط و استهلاک تجهیزات و خطوط ریلی به دلیل عدم اشتیاق سرمایه گذار بخش خصوصی به دنبال خواهد داشت.

*** خلاصه مدافعات طرف شکایت:**

وفق مقررات مورد شکایت، (تامین ناوگان ریلی) به عنوان نهاده های استفاده شده برای ارایه خدمات حمل بار و مسافر، مشمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود.

شاکی مدعی است که اولاً مقررات موضوع شکایت برخلاف مواد قانونی مندرج در (قانون مالیات بر ارزش افزوده) بخش عمده ای از خدمات حمل و نقل ریلی(از جمله تامین نیروی کشش) را از شمول معافیت خارج کرده است؛ ثانیاً شورای عالی مالیاتی بر خلاف مفاد بند ۳ ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم مبادرت به تفسیر قانون نموده است که خارج از صلاحیت این شورا است؛ ثالثاً مالیات مربوط به تامین ناوگان ریلی در سنوات قبل، از صاحبان کالا دریافت نشده و مشمول مالیات نسبت به مورد مذکور موجبات اختلافات متعدد و طرح دعاوی متعدد علیه شرکت راه آهن خواهد گردید.

این درحالی است که اولا به موجب (قانون دستریسی آزاد به شبکه حمل و نقل ریلی) بین شرکت های حمل و نقل ریلی و شرکت های ارایه دهنده خدمات وابسته به حمل و نقل ریلی و حدود مسوولیت آنها تفاوت در نظر گرفته شده است و ثانیاً مستفاد از دادنامه های متعدد صادره از هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری ناظر بر مضوع موصوف، بین خدمات حمل و نقل ریلی (جابجایی کالا و مسافر) و خدمات وابسته به حمل و نقل ریلی تفاوت وجود دارد و خدمات غیر مصرح در قانون و جانبی حمل و نقل، مشمول معافیت مالیاتی قلمداد نشده اند. تقاضای رد شکایت مورد استدعاست.

پرونده کلاسه هـ ت/۰۳۰۰۰۸۰ در جلسه مورخ ۱۴۰۳/۹/۴ مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده قضات حاضر در جلسه (نظریه اتفاقی) به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال مبادرت به انشا رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری:

با عنایت به اینکه رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۶/۶ که طی بخشنامه شماره ۵۵/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۲۴ سازمان امور مالیاتی تنفیذ و جهت اجرا ابلاغ شده است و موضوع شکایت است، متضمن این موضوع است که در خصوص معافیت بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ که طی آن خدمات حمل و نقل عمومی مسافربری درون و برون شهری، جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات معاف می باشد، لیکن این معافیت و متعاقباً نرخ صفر مالیاتی شامل تامین ناوگان ریلی (تامین لوکوموتیو و واگن) اعم از استیجاری و ملکی به منزله نهاده های استفاده شده برای ارایه خدمات حمل و نقل بار و مسافر نمی باشد که این رای شورای عالی مالیاتی با لحاظ مفاد قانون دسترسی آزاد به شبکه حمل و نقل ریلی و مفاد بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و اینکه صرفاً مابه ازاء پرداختی بابت خدمات حمل و نقل بار و مسافر مشمول معافیت از مالیات است و تامین ناوگان نه در حمل و نقل و نه سایر مقدمات در سایر معافیت ها که امور استثنـایی هستند موضوع معافیت قرار نمی گیرد، منطبق بر قوانین و مقررات تفسیر می شود و به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری با پذیرش استدلال اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمدعلی برومندزاده

رییس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری