



شرکت مهندسی و توسعه گاز ایران
(سهامی خاص)

باسمه تعالی

تاریخ: ۱۳۸۹/۸/۲۴

شماره: ۱۳۷/۱۱/۰۴۰/۱۰۰۵

جناب آقای غریبی
مدیر محترم عامل

موضوع: اعلام رأی دیوان عدالت اداره در خصوص عدم تعلق مالیات به بخش خرید قراردادهای
EPC.PC.EP

با سلام،

عطف به دستور مورخ ۸۹/۸/۱۷ جنابعالی بر هامش دادنامه شماره ۱۹۶-۱۹۷ مورخ ۸۹/۵/۱۸ باستحضار می‌رساند. قبلاً این دادنامه و رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به این امور واصل گردیده که پس از بررسی موضوع، گزارشی در قالب نامه شماره گ. ۶۴۰/۰۴۰/۱۰۰ مورخ ۸۹/۸/۸ تقدیم حضور گردیده است. لذا این امور منتظر دستور اقدامات بعدی می‌باشد.

غلامرضا توکل مقدم
رئیس امور پیمانها و برآوردهای مهندسی

رونوشت:

- رؤسای ادارات
- پرونده

ع.س.م



فلا تَسْبُغُوا الْهَوْنِي أَنْ تُعَدِّلُوا
لِدَائِمَتِهِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تاریخ: ۱۳۸۹/۵/۱۸

کلاس پرونده: ۳۶۸/۸۷، ۹۸۲، ۴۹۹/۸۸، ۶۸۹

شماره دادنامه: ۱۹۶-۱۹۷

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
مرکز تخصصی تقدیم باسلام، برک
۱۳۸۸/۱۱/۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شکات: ۱- شرکت سازه دریای عماد به مدیریت آقای نعیم سبحانی ۲- شرکت تولیدی سیمان طاق به وکالت آقای محمدرضا مددی ۳- شرکت خدمات بازرگانی آموزش ایران با مدیریت آقای غلامرضا نصاری ۴- شرکت مهندسی آذر پژوهان اندیش با وکالت آقای عباس نوجابی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۳۵۰۷-۲۱۱ مورخ ۸۴/۹/۲۱ مدیرکل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی.

گردشکار شکات به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته‌اند. بسیاری از قراردادهای منعقد شده فی مابین وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی با اشخاص حقیقی یا حقوقی در امورت فنی به صورت PC، EP و یا EPC بوده به این نحو که خرید تجهیزات و کالا به همراه سایر خدمات اجرایی از جمله ساخت و نصب بر عهده پیمانکار می‌باشد. در این قراردادها مبلغ مربوط به خرید تجهیزات و کالا و مبلغ مربوط به ساخت و نصب به طور جداگانه تعیین می‌گردد. بنابراین باید در این گونه قراردادها مبلغ مربوط به خرید تجهیزات و کالا از شمول دالینت علی‌الحساب موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم معاف باشد و مفاد ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی آن و آگهی‌های موضوع تبصره ۵ الحاقی به ماده مزبور که حق ترحم و کارمزد مصرح در ماده ۱۰۴ و آگهی‌های مزبور را مشمول مالیات علی‌الحساب دانسته مستند درخواست اعلام کرده‌اند. از طرفی دیگر وفق تبصره ۲ ماده ۱۰۷ همان قانون، در عملیات پیمانکاری آن مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبلغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد از پرداخت مالیات معاف خواهد بود. مضاف بر اینکه براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب

فلا تَشْبَعُوا الْهُوى أَنْ تُعْدِلُوا لذاتكم



۸۷/۴/۳ مجلس شورای اسلامی، عرضه کالا و تجهیزات از سوی تولید کنندگان، یک بار در مرحله فروش، مشمول مالیات موضوع این قانون (۳٪ قیمت فروش) می‌گردد. در حالی که متاسفانه سازمان امور مالیاتی کشور بر خلاف موارد قانونی معنونه و روش مندرج در تبصره ۵ ماده ۱۰۴، طی بخشنامه شماره ۵۹۶۵۷ مورخ ۸۷/۴/۲۰ مبلغ مربوط به خرید تجهیزات و کالا را نیز در قراردادهای (EPC PC EP)، مشمول مالیات ماده ۱۰۴ دانسته است. لذا بخشنامه فوق‌الذکر از دو جهت مغایرت آن با مفاد ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی آن و مغایرت با روش مندرج در تبصره الحاقی به ماده ۱۰۴ قانون، خلاف قانون می‌باشد و متقاضی ابطال آن می‌باشد. مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت شاکی طی لایحه شماره ۸۸/۴/۲۲۲۵۸ مورخ ۸۸/۶/۱۷ ضمن ارسال تصویر نظریه شماره ۹۰۹-۲۱۱/۴ مورخ ۸۸/۵/۲۴ دفتر فنی مالیاتی اعلام دانسته است: نظر به اینکه، مدلول نامه شماره ۳۵۰۷-۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۹/۲۱، موضوع خولسته شاکی، مخالف با اصول کلی حقوقی مربوط به مالیات‌های تکلیفی و ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحیه‌های بعدی نبوده و مرجع صادر کننده آن (دفتر فنی مالیاتی) نیز، در حدود صلاحیت قانونی و وظایف اداری خود بابت رفع ابهام از مقررات و مسایل فنی مالیاتی و جهت پاسخ به استعلام به عمل آمده در خصوص کسر ۵٪ مالیات علی‌الحساب مقرر در ماددی ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم، نامه مورد شکایت شاکی را به عنوان اندازه کل امور مالیاتی استان خوزستان صادر کرده، و هیچ گونه تجاوز یا سوء استفاده از اختیارات یا تخلف در اجرای قوانین مالیاتی یا دیگر مقررات و قوانین کشور ننموده است. با توجه به اصل حقوقی مالیاتی «برتری ماهیت قراردادهای بر شکل و ظاهر قراردادها» و اصل حقوقی «برتری اراده حقیقی متعاملین» قرارداد مورد استناد شاکی، مشمول مقررات قانونی و قواعد حقوقی «شرایط عمومی و اختصاصی بیمانه» می‌باشد و احکام خاصی بیع بر آن جاری نیست. از این رو، مشمول مقررات ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم، قرار گرفته و نامه شماره ۳۵۰۷-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۹/۲۱ دفتر فنی مالیاتی، نیز به مؤثر حقوقی و مالیاتی یاد شده توجه داشته است. لذا از این حیث، شکایت شاکی محکوم به رد می‌باشد. مدیرکل دفتر فنی مالیاتی و قراردادهای بین‌المللی سازمان امور مالیاتی کشور نیز در پاسخ به شکایت مذکور، اعلام دانسته است: ۱- طبق حکم ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم

فَلَا تَسْفُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا دائنامه



مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، به طور کلی وجوهی که بابت امور مصرح در ماده موصوف و عنوان اضافه شده در اجزای تبصره ۵ آن توسط اشخاص صدر ماده یاد شده پرداخت می‌گردد. کارفرمایان (پرداخت کننده وجوه) مکلفند در هر پرداخت پنج درصد (۷.۵) آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات سودی (دریافت کننده وجوه) کسر و ظرف مهلت مقرر به حساب اداره امور مالیاتی ذریعته واریز نمایند. ۲- خرید کالا (محصولات ساخته شده مشخص) به طور معمول و از طریق فرآیند خرید و فروش که با صدور فاکتور صورت می‌گیرد مشمول حکم کسر پنج درصد علی‌الحساب مالیات ماده مذکور نمی‌باشد. لیکن در مواقعی که پرداخت وجوه بابت سفارش ساخت به همراه تهیه مواد اولیه و ارائه برخی خدمات مصرح در ماده فوق‌الذکر صورت می‌پذیرد و وجوه فوق با توجه به ماهیت مالیات‌های تکلیفی قابل تفکیک به هر عنوان نبوده و مشمول کسر ۷.۵ علی‌الحساب مالیات نسبت به کل وجوهی که بابت قرارداد در هر پرداخت صورت می‌گیرد خواهد بود و قانون گذار به جهت ویژگی‌های مالیات‌های تکلیفی از جمله علی‌الحساب و غیر قطعی بودن مالیات پرداختی، استرداد وجوه مذکور و یا احتساب آن به عنوان مالیات پرداخت شده را به موجب تبصره ۳ ماده ۱۰۵ و ماده ۱۵۹ در موقع محاسبه مالیات بر درآمد تکرار پیمانکار پیش‌بینی نموده است. ۳- در قیاس موضوع با سایر احکام مالیات‌های تکلیفی مقرر در فصل‌های قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان به حکم صریح تبصره ۲ ماده ۱۰۷ قانون مذکور مربوط به پیمان کاران اشخاص حقوقی خارجی اشاره نمود مبنی بر اینکه در مورد عملیات پیمان کاری موضوع بند (الف) این ماده در صورتی که کارفرما، وزارت‌خانه‌ها و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها باشند آن قسمت از مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد مشروط بر آن که در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبلغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد از پرداخت مالیات معاف خواهد بود. بنابراین، به استناد اصل ۵۱ قانون اساسی هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود و به موجب مقررات ماده ۱۰۴ قانون مزبور مجوزی در خصوص قابل تفکیک بودن وجوه پرداختی در قراردادهای مورد بحث مشابه آنچه در تبصره مذکور اشاره شده مقرر نگردیده است. هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق یا حضور رؤسا و مستشاران و دادوران علی‌البدل شعب دیوان تشکیل و پس



فلا تَبْغُوا الْهَوَىٰ أَن تَعْدِلُوا دائنامه

از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیات عمومی

نظر به اینکه حکم مقرر در ماده ۱۰۴ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره ۵ همان ماده مصوب ۱۳۸۰ تکلیف دستگاه‌های اجرایی، اشخاص حقوقی انتفاعی و غیر انتفاعی و اشخاص موضوع بند الف ماده ۹۵ همان قانون را نسبت به کسر ۵٪ حق الزحمه با کارمزد قراردادهای ارائه خدمات، به عنوان عشی الحساب مالیات مودی و واریز آن به حساب معین، تبیین و تعیین نموده است و این حکم مقید به قیودی می‌باشد لکن بختنامه شماره ۵۹۶۵۷ مورخ ۸۷/۶/۲۰ - رئیس کل امور مالیاتی کشور، همچنین نامه شماره ۲۱۱/۳۵۰۷ مورخ ۸۴/۹/۲۱ مدیر کل فنی سازمان امور مالیاتی دارای اطلاق است که موجب شمول و تسری حکم مقرر و مقید ماده ۱۰۴ مرفوع به قراردادهای توأمان خرید و ارائه خدمات می‌گردد و به عبارت دیگر اطلاق بختنامه و نامه موصوف مقابله فید مندرج در قانون بوده و خارج از حدود صلاحیت مرجع صادر کننده تشخیص داده شد و لذا به استناد بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری



شرکت مهندسی و توسعه گاز ایران
(سهامی خاص)

باسمه تعالی

تاریخ: ۸۸،۲،۲۷

شماره: گ-۱۰۰/۰۴۰/۱۶۷۲ مورخ ۴۰۵

برادر عزیزم نیکو مقدم باسلام
لطفاً به احترام اصلاح
۸۸،۲،۲۷

جناب آقای مهندس غریبی
مدیر عامل محترم

موضوع: کسر ۵٪ علی الحساب مالیات در پیمانهای EPC و PC و EP

با سلام

احتراماً عطف به پی نوشت مورخ ۸۸/۲/۲۰ جنابعالی در صدر نامه شماره گ-۱۰۰/۰۴۰/۱۶۷۲ مورخ ۸۸/۲/۱۶ رئیس امور پیمانها و برآوردهای مهندسی درخصوص موضوع فوق، به استحضار می رساند:

این امور مکرراً ضرورت قانونی کسر ۵٪ مالیات علی الحساب از تمامی بخشهای پیمانهای EPC و PC و EP را به آن امور و طرحها متذکر شده است لکن متأسفانه در دستورالعمل برآورد پروژه عکس این موضوع لحاظ و مورد عمل در انعقاد قراردادهای قرار گرفته بود که ضرورت دارد نسبت به اصلاح آن اقدام شود. ضمناً این موضوع درخصوص ۵٪ حق بیمه تأمین اجتماعی نیز صدق می نماید و مراتب کتباً مورد تأیید سازمان تأمین اجتماعی نیز قرار گرفته لکن در دستورالعمل موصوف بگونه ای دیگر پیش بینی شده است.

اسحاق محمدی

رئیس امور حقوقی



جناب آقای مهندس غریبی

مدیر عامل محترم

موضوع: عدم شمول مالیات به بخش خرید کالا (P)
در قراردادهای PC, EP و EPC

باسلام،

همانگونه که مستحضر هستید چندی قبل توسط این امور گزارشی مفصل و توجیهی در خصوص عدم تعلق مالیات به بخش خرید کالا در قراردادهای فوق الذکر به استناد موادی از قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی آن (ماده ۱۰۲، تبصره ۵ الحاقی به ماده ۱۰۲، بند ۱ ماده ۱۴۸، تبصره‌های ۲ و ۴ ماده ۱۰۷) و همچنین نظرات کارشناسی تعدادی از حوزه‌های مالیاتی در پاسخ به استفساریه بعضی سازمانها و دستگاههای اجرائی کشور، تهیه گردید که طی نامه شماره گک ۱۱۰۷/۰۰۰/۱۰۰ مورخ ۸۸/۱۲/۲ از طرف جنابعالی به مدیر عامل محترم شرکت ملی گاز ایران منعکس گردید (کپی پیوست) و درخواست شد موضوع عدم تعلق مالیات به بخش خرید قراردادهای ذیربط از طریق وزیر محترم نفت در هیأت وزیران مطرح تا در صورت موافقت با عدم کسر ۵٪ مالیات تکلیفی، مصوبه لازم به تمام حوزه‌های مالیاتی کشور ابلاغ گردد. به استحضار می‌رساند به موازات اقدام شرکت مهندسی و توسعه گاز ایران یکی از شکات نسبت به بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی کشور داد نامه‌ای به شماره ۱۹۶-۱۹۷-۲۱۲ مورخ ۸۹/۵/۱۸ به دیوان عدالت اداری ارائه و خواستار ابطال بخشنامه شماره ۵۹۶۵۷ مورخ ۸۶/۶/۲۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و نامه شماره ۲۵۰۷-۲۱۱ مورخ ۸۴/۹/۲۱ مدیر کل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی (که در هر دو مورد تاکید بر اخذ مالیات از بخش خرید کالا شده بود) شده است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری پس از استماع دفاعیات نمایندگان سازمان امور مالیاتی و بحث و بررسی با اکثریت آراء رای به ابطال بخشنامه و نامه صدرالاشاره داده است (کپی پیوست) ضمن اینکه این تصمیم حائز اهمیت و قابل تقدیر است و موجبات کاهش هزینه پروژه‌ها را فراهم می‌نماید خواهشمند است در صورت صلاحدید موضوع توسط امور حقوقی بررسی و در صورت قطعیت و لازم الاجرا بودن این حکم برای تمام دستگاههای اجرائی و با عنایت به اینکه نظر کارشناسی این امور کماکان بر عدم کسر مالیات تکلیفی بر بخش خرید کالا در قراردادهای متکور می‌باشد، موضوع از طریق بخشنامه ای به تمام مجریان و واحدهای ذیربط جهت اجراء ابلاغ گردد. خواهشمند است در این خصوص دستور اقدام مؤثر معمول و از نتیجه این امور را مطلع فرمایند.

غلامرضا توکل مقدم

رئیس امور پیمانها و برآوردهای مهندسی

رونوشت:

رؤسای ادارات امور پیمانها

پرونده

غ/ت/م