

**رأی شماره ۳۱۶۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع تبصره ۲ ماده ۲ تصویب نامه شماره ۳۲۳۳۶/ت/۵۲۸۸۲ هـ. ۱۳۹۵/۳/۱۹ هیأت وزیران که مقرر داشته «حداقل در مواردی که منطبق بر وضعیت مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم باشد، علی الاطلاق مبالغ پرداختی به پیمانکار دست دوم در محاسبه درآمد مشمول مالیات پیمانکار دست اول کسر می شود و مانده آن مشمول مالیات میگردد.» متضمن ارائه تفسیری بدون دلیل از دایره شمول قانون بوده و اثر آن در ضرایب مالیاتی متعلق به هر پیمان اعم از دست اول و دوم ظاهر می شود، بنابراین در حدی که متضمن تفسیر مزبور است ابطال شد**

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۳ شماره دادنامه: ۳۱۶۳ شماره پرونده: ۰۰۰۲۲۵۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ۲ ماده ۲ تصویب نامه شماره ۳۲۳۳۶/ت/۵۲۸۸۲ هـ. ۱۳۹۵/۳/۱۹ هیأت وزیران

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال تبصره ۲ ماده ۲ تصویب نامه شماره ۳۲۳۳۶/ت/۵۲۸۸۲ هـ. ۱۳۹۵/۳/۱۹ هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند وفق تبصره ۱ و تبصره ۲ ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم مقنن چنین مقرر کرده که صرفاً آن قسمت از مبلغ قرارداد که با رعایت ضوابط قانونی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می رسد، از درآمد مشمول مالیات پیمانکاران خارجی کسر و مابقی مشمول مالیات مقطوع گردد. با این همه در تبصره ۲ ماده ۲ تصویب نامه مورد اعتراض، در خصوص قراردادهای بالادستی نفت و گاز وزارت نفت (شرکت های تابعه) با پیمانکار خارجی بدون رعایت شرط مذکور در تبصره ۲ ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم حکم شده که همه مبالغ پرداختی پیمانکار دست اول خارجی به پیمانکار دست دوم ایرانی، از درآمد مشمول مالیات این پیمانکار خارجی کسر شود طبعاً چنین حکمی مغایر تبصره ۲ ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم و از حیث برقراری معافیتی که به موجب قانون نیست ناقض اصل ۵۱ قانون اساسی و خارج از حدود اختیارات هیأت وزیران است و بر همین اساس درخواست ابطال این اطلاق تبصره ۲ ماده ۲ تصویب نامه مورد اعتراض در خصوص کسر همه مبالغ پرداختی پیمانکار دست اول خارجی به پیمانکار دست دوم ایرانی، از درآمد مشمول مالیات پیمانکاران خارجی در قراردادهای بالادستی نفت و گاز وزارت نفت (شرکت های تابعه) با پیمانکار خارجی را دارم. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" شماره ۳۲۳۳۶/ت/۵۲۸۸۲ هـ. ۱۳۹۵/۳/۱۹

وزارت امور اقتصادی و دارایی - وزارت نفت

هیأت وزیران در جلسه ۱۳۹۵/۳/۱۲ به پیشنهاد شماره ۲۰۰/۳۳۴۸/۴۰۰۰۰ ۱۳۹۵/۳/۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده ۱۰۷ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ آیین نامه اجرایی ماده یاد شده را به شرح زیر تصویب کرد:

.....

ماده ۲. ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمد حاصل از فعالیت در ایران، به شرح زیر تعیین می شود:

.....

تبصره ۲. در قراردادهای بالادستی نفت و گاز وزارت نفت (شرکتهای تابعه) با پیمانکار خارجی، چنانچه پیمانکار خارجی تمام یا بخشی از موضوع قرارداد را به موجب مقررات مربوط به اشخاص ثالث به عنوان مجری یا پیمانکار دست دوم واگذار نماید مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم در محاسبه درآمد مشمول مالیات پیمانکار دست اول کسر و مانده با نرخ مذکور در جزء (ب) ردیف ۱ جدول موضوع این ماده به عنوان درآمد مشمول مالیات تعیین می‌شود و چنانچه پیمانکار دست دوم از اشخاص حقوقی خارجی باشد کسر مبالغ پرداختی به پیمانکار دست دوم مشروط به کسر و وصول مالیات موضوع ماده ۱۰۷ قانون در پرداختی‌های به پیمانکار دست دوم می‌باشد .

علیرغم ابلاغ دادخواست و ضمانت آن به طرف شکایت تا زمان رسیدگی به پرونده در جلسه هیأت عمومی، پاسخی از طرف شکایت واصل نشده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۲/۳ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

#### رأی هیأت عمومی

با توجه به صراحت حکم مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴، در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری را به اشخاص حقوقی ایرانی به عنوان پیمانکار دست دوم واگذار می‌نمایند، حسب مفاد قانون، صرفاً معادل مبالغی که برای تهیه لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌شود و با رعایت قسمت اخیر از تبصره (۱) این ماده از پیمانکار دست اول دریافت می‌گردد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است و این در حالی است که براساس تبصره ۲ ماده ۲ تصویب‌نامه شماره ۳۲۳۳۶/ت/۵۲۸۸۲-هـ. ۱۳۹۵/۳/۱۹ هیأت وزیران مقرر شده است که حداقل در مواردی که منطبق بر وضعیت مقرر در تبصره ۲ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم باشد، علی‌الاطلاق مبالغ پرداختی به پیمانکار دست دوم در محاسبه درآمد مشمول مالیات پیمانکار دست اول کسر می‌شود و مانده آن طبق جزء (ب) ماده ۱ جدول موضوع این ماده مشمول مالیات می‌گردد و حکم فوق عملاً به معنای ارائه تفسیری بدون دلیل از دایره شمول قانون بوده و اثر آن در ضرایب مالیاتی متعلق به هر پیمان اعم از دست اول و دوم ظاهر می‌شود. بنا به مراتب فوق، تبصره ۲ ماده ۲ تصویب‌نامه شماره ۳۲۳۳۶/ت/۵۲۸۸۲-هـ. ۱۳۹۵/۳/۱۹ هیأت وزیران در حدی که متضمن تفسیر مزبور است، خارج از حدود اختیار و مغایر با تبصره ۲ ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴ بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود .

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری