

شماره دادنامه : 140331390002432139

تاریخ دادنامه: 1403/10/11

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت پیشگامان فن آوری و دانش آرامیس «تپسی» با وکالت آقای رضا فضل زرنندی و خانم نگین انصاری

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: 1- ابطال قسمتی از بخشنامه شماره 210/99/90 مورخ 1399/11/25 معاون حقوقی و فنی

مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

2- ابطال قسمتی از نامه شماره 200/19556/ص مورخ 1403/10/20 رییس کل سازمان امور

مالیاتی کشور

گردش کار: آقای رضا فضل زرنندی و خانم نگین انصاری به وکالت از شرکت پیشگامان فن آوری و دانش آرامیس «تپسی» به موجب دادخواستی واحد ابطال قسمتی از بخشنامه شماره 210/99/90 مورخ 1399/11/25 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و ابطال قسمتی از نامه شماره 200/19556/ص مورخ 1403/10/20 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

"معاون سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه شماره 210/99/90 مورخ 1399/11/25 و رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور طی نامه شماره 200/19556/ص مورخ 1402/10/20، برخورداری معافیت شرکت های ارائه دهنده خدمات هوشمند جابه جایی مسافر از مالیات بر ارزش افزوده را مشروط و مقید نموده اند به این که: «کلیه مسئولیت های حمل مسافر بر عهده آنها باشد». همان گونه که مستحضرید از اصل 51 قانون اساسی و دیگر مواد قانونی استنباط می شود برقراری مالیات و یا معافیت مالیاتی هر دو باید مستند به قانون باشد و در تفسیر قوانین نه تنها رجحانی برای اخذ مالیات از مردم وجود ندارد بلکه بنا بر موازین حقوقی از جمله اصل برائت لازم است از تفسیر موسع قوانین مالیاتی پرهیز و برای مالیات ستانی از اشخاص به قدر متیقن اکتفا گردد. به موجب بند 12 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387: ارائه «خدمات حمل و نقل

عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی» از پرداخت مالیات معاف می باشد و این معافیت مالیاتی با اصلاحاتی به موجب بند 13 بخش ب ماده 9 قانون جدید استمرار یافت و مقرر شد: «خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی» از پرداخت مالیات معاف باشد. به موجب قانون مالیات بر ارزش افزوده از جمله ماده 20 قانون مصوب سال 1387 و ماده 17 قانون جدید، مالیات بر ارزش افزوده از مردم به عنوان خریدار کالا یا خدمات اخذ می شود و نقش مودی (به عنوان فروشنده) تنها وصول آن از خریدار و واریز به حساب سازمان امور مالیاتی می باشد، لذا باید توجه نمود نتیجه هر مقرره ای در این زمینه پیش از آن که متوجه مودی (جمع آوری کننده مالیات) باشد، متوجه مردمی است که اقدام به خرید کالا و خدماتی نموده اند که قانونگذار آنها را مشمول معافیت مالیاتی قرارداده است فلذا نباید اجازه مالیات ستانی بلاوجه از مردم داده شود. به عبارت دیگر از نظر قانونگذار و برابر قانون ارزش افزوده، اشخاص بابت خدمات حمل و نقل نباید مبلغی به عنوان مالیات بپردازند و ارائه کننده خدمات حمل و نقل حق ندارد در ازای آن مبلغی به عنوان مالیات از مردم دریافت کند و بالتبع سازمان امور مالیاتی مجاز نیست برای مودیان تکلیفی برای وصول این مالیات از مردم ایجاد و درآمد حاصل از خدمات حمل و نقل را مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار دهد. نکته حائز اهمیت این که سیاق عبارت «خدمات حمل و نقل» به کار رفته در قانون اطلاق داشته و «فارغ از نوع، نحوه و کیفیت آن» به صورت مطلق و غیرمشروط آن را مشمول معافیت از مالیات قرارداده است. نتیجتاً هر خدمتی از مجموع خدمات که در جهت حمل و نقل ارائه می گردد مشمول معافیت مالیاتی خواهد بود و از این رو ایجاد هرگونه قید و شرط در این زمینه اقدامی خارج از حدود صلاحیت و خلاف قانون محسوب می شود. براساس تعریف ارائه شده در بند الف ماده 1 دستورالعمل نظارت بر چگونگی فعالیت ارائه دهندگان خدمات هوشمند مسافر به شماره 132808 مورخ 1398/07/03 مصوب وزارت کشور و وزارت صنعت، معدن و تجارت، ارائه دهنده خدمات هوشمند مسافر شخصی است که جهت جابه جایی و حمل و نقل مسافر درون شهری و حومه برخی از عملیات آنها با استفاده از اپلیکیشن یا سایت انجام میشود؛ اعم از این که وسیله نقلیه، تحت مالکیت خود شخص باشد یا طی قرارداد با شخص ثالث همکاری نمایند. شرکت موکل (تپسی) در راستای ماده 9 قانون توسعه حمل و نقل عمومی و مدیریت مصرف سوخت مصوب سال 1386، فصل سوم آیین نامه اجرایی تبصره (1) ماده (31) و ماده (32) قانون رسیدگی به تخلفات رانندگی مصوب 1391/06/26 در قالب مقرر در دستورالعمل نظارت بر چگونگی فعالیت ارائه دهندگان خدمات هوشمند مسافر، مجوز فعالیت خود را از شهرداری های محل فعالیت به عنوان مرجع ذی صلاح در زمینه حمل و نقل مسافر در محدوده شهر و حومه اخذ نموده است. درآمد شرکت نیز بخشی از کرایه سفر است که از سوی مسافران پرداخت می شود و اگر سفری انجام نشود شرکت از این بابت درآمدی نخواهد داشت. بنابراین با هیچ معیاری نمی توان این شرکت را از شمول عنوان ارائه دهنده خدمات حمل و نقل مقرر در قانون و در نتیجه معافیت مالیاتی مذکور خارج دانست.

بنا بر قوانین جاری از جمله قانون رسیدگی به تخلفات راهنمایی و رانندگی، قانون مدیریت حمل و نقل عمومی در چهارچوب دستورالعمل نظارت بر چگونگی فعالیت ارائه دهندگان خدمات هوشمند مسافر، مسئولیت های متعددی در ارتباط با خدمات حمل و نقل بر عهده این شرکت ها قرار دارد و ارگان های نظارتی متعددی بر اجرای این مسئولیت ها نظارت می کنند. از جمله این که شرکت می بایست جهت اخذ مجوز از شهرداری محل فعالیت، رعایت مسئولیت های حمل و نقلی را برابر دستورالعمل تعهد نماید، در غیر این صورت اجازه فعالیت نداشته و پس از شروع فعالیت نیز تخطی از هر یک از مسئولیت ها مستوجب جریمه و حتی تعلیق و تعطیلی فعالیت شرکت خواهد شد. در این زمینه معاونت حمل و نقل ترافیک شهرداری تهران (به عنوان مرجع حاکمیتی مسئول خدمات حمل و نقل شهری) در نامه شماره 2/99/400/73 مورخ 1399/04/21 به ریاست وقت سازمان امور مالیاتی کشور، معافیت این شرکت ها از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده را مانند سایر ارائه دهندگان خدمات حمل و نقل اعلام داشته است. تا پیش از این نیز بارها مسئولین سازمان امور مالیاتی با عنایت به پذیرش همین مسئولیت های قانونی به معافیت مالیاتی این شرکت ها اذعان نموده اند. بر همین اساس طی سال های گذشته به استناد همین مقررات، مالیات بر ارزش افزوده های بابت خدمات ارائه شده از سوی شرکت جمع آوری و وصول نشده و مطالبه یک باره آنچه با مجوز قانون و مقررات ابلاغی وصول نشده، فاقد هرگونه وجاهت حقوقی است. بنابراین ایجاد شرط «کلیه مسئولیت ها» در مقررهای مورد شکایت، تحمیل امری بیش از مسئولیت های مقرر توسط قانونگذار و در نتیجه خلاف قانون و خارج از حدود صلاحیت سازمان امور مالیاتی است.

با عنایت به مراتب فوق:

اولا با توجه به این که بهره گیری از روش های نوین در ارائه خدمات حمل و نقل از جمله استفاده از فرآیندهای هوشمند و استفاده از پلتفرم های اینترنتی طریقت دارد و نه موضوعیت، فلذا تمایز قائل شدن سازمان امور مالیاتی بین شرکت های ارائه دهنده خدمات هوشمند جابه جایی مسافر با سایر شرکت های حمل و نقل سنتی در زمینه امور مالیاتی از طریق مقید و مشروط کردن معافیت مذکور برای این شرکت ها برخلاف سایر شرکت های ارائه دهنده خدمات حمل و نقل اقدامی بلاوجه و تبعیض آمیز و خلاف قانون است.

ثانیا وفق موازین حقوقی نمی توان برای اشخاص مسئولیتی فراتر از آن چه قانونا برعهده آنها قرار گرفته، قائل شد. بنابراین هرچند شرکت ارائه دهنده خدمات هوشمند جابه جایی مسافر مسئولیت های گستردهای در قبال سفر (نسبت به مسافری، رانندگان و حتی مراجع مسئول) دارند، لیکن این امر به مفهوم آن نیست که کلیه مسئولیت های سفر از جمله مواردی که شخصا متوجه راننده است برعهده شرکت باشد. کما این که هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره 577 مورخ

1385/08/21 در ارتباط با ابطال ماده 6 آیین نامه حمل بار و مسافر و مدت لغو پروانه فعالیت و تعطیلی موسسات حمل و نقل جاده ای مقرر داشته: «فقهای شورای نگهبان به شرح نظریه شماره 84/30/11426 مورخ 1384/01/21 ماده 6 آیین نامه مورد اعتراض را دائر بر متخلف و مسئول دانستن شرکت فقط در موردی که حادثه صرفا مستند به تقصیر راننده بوده و هیچ ارتباطی با تخلف شرکت نداشته باشد، خلاف موازین شرع تشخیص داده‌اند. بنابراین مستندا به قسمت اول ماده 25 قانون دیوان عدالت اداری ماده 6 آیین نامه فوق الذکر به جهت مذکور ابطال می شود.» فلذا عبارت مقررره مورد شکایت که به موجب آن معافیت مالیاتی شرکت مشروط شده است به این که «کلیه مسئولیت های حمل مسافر بر عهده آن باشد» تکلیف مالایطاق و شرط محال است و از این حیث خلاف موازین قانونی و بلاوجه می باشد.

ثالثا معافیت مالیاتی مقرر در بند 12 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 و بند 13 بخش ب ماده 9 قانون اصلاحی مذکور مصوب سال 1400 ناظر بر: «خدمات حمل و نقل مسافر درون و برون شهری» به صورت مطلق و غیر مشروط می باشد و نمی توان آن را مشروط به شرایطی نمود که در قانون پیش بینی نشده است، مضافا این که موارد استثناء شده را قانونگذار خود مشخص نموده است مانند خدمات حمل و نقل هوایی که در قانون اصلاحی صراحتا از شمول معافیت خارج شد. لذا معافیت مالیاتی مقرر در قانون شامل هر نوع خدمات حمل و نقل «فارغ از نوع، نحوه و کیفیت آن» می گردد (امری که در مقررره مورد شکایت نیز به آن اذعان شده) و نمی توان آن را منحصر به یک نوع و یا یک بخش از خدمات حمل و نقل دانست کما این که اگر اراده قانونگذار غیر از این بود از عبارت خدمات (جمع خدمت) استفاده نمی کرد. در ما نحن فیه بخشی از خدمات مرتبط با حمل و نقل از طرف شرکت به مسافرین ارائه می گردد از جمله دریافت و بررسی تقاضای سفر، تعیین و اعلام هزینه سفر، معرفی راننده و خودرو برای انجام سفر، پایش و نظارت بر سفر می باشد و بخش دیگر خدمات حمل و نقل شرکت که به رانندگان ارائه می گردد از جمله پیشنهاد سفر، معرفی مسافر و تعیین زمان و مکان انجام سفر، خدمات مورد نیاز طی سفر از جمله هدایت نرم افزاری راننده جهت تعیین بهترین مسیر برای سفر است. در واقع مجموع این خدمات می باشد که در چرخه فعالیت یک شرکت ارائه دهنده خدمات هوشمند جابه جایی مسافر همانند «تپسی» فرآیند حمل و نقل مسافر را تکمیل می نماید. حداقل انتظار از سازمان امور مالیاتی این بود همان گونه که درآمد صدور بلیط مسافری از سوی موسسات سنتی را خواه به صورت کاغذی یا الکترونیکی و اعم از این که مسافران از طریق اتوبوس های همان شرکت یا شرکت دیگر جابه جا شوند مشمول عنوان خدمات حمل و نقل محسوب و معافیت از مالیات بر ارزش افزوده اعلام نموده است، در مورد شرکت های هوشمند نیز که خیلی فراتر از صدور بلیط در ارائه خدمات حمل و نقل ایفاء نقش می کنند، معافیت مالیاتی را بدون ایجاد قید و شرطی اعمال می نمود.

رابعا هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در چندین دادنامه ضمن ابطال بخشنامه های سازمان امور مالیاتی در ارتباط با تفکیک های به عمل آمده جهت خروج برخی شقوق خدمات از معافیت مالیات بر ارزش افزوده، همواره بر معافیت «مطلق خدمات» مقرر توسط قانونگذار تأکید کرده و مقید کردن آن از سوی سازمان امور مالیاتی را خلاف قانون دانسته است از جمله دادنامه های شماره [9710090905800348]_[1397/03/01]، [140009970905813223]3223_

و [1400/12/1400/7/12] و [140009970905810298]298_ [1400/02/28] و در جدیدترین رأیی نیز که هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره [140231390002586745]2586745 مورخ 1402/10/05 صادر و مصوبه سازمان امور مالیاتی مبنی بر استثناء نمودن شیرهای طعم دار از معافیت مالیات بر ارزش افزوده شیر مقرر در بند 4 ماده 12 قانون را از زمان تصویب ابطال نموده، مجدداً بر علی الاطلاق بودن مورد معافیت تأکید کرده است.

در پایان با عنایت به مراتب فوق و نظر به این که شرط مورد اعتراض در مقرره مورد شکایت به نحوی که تشریح گردید مضیق کننده دامنه شمول قانون و خارج از حدود صلاحیت مرجع تصویب آن می باشد و منجر به مالیات ستانی بلاوجه از مردم و تضییع حقوق اشخاص می گردد، فلذا ابطال آن زمان تصویب مورد استدعا می باشد".

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

الف: بخشنامه شماره 210/99/90 مورخ 1399/11/25 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

مخاطبان/ ذی نفعان: امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: معافیت شرکت های ارائه دهنده خدمات هوشمند جا به جایی مسافر از مالیات بر ارزش افزوده

نظر به بند (الف) ماده (1) دستورالعمل نظارت بر چگونگی فعالیت ارائه دهندگان خدمات هوشمند مسافر مشمول قانون نظام صنفی کشور به شماره 132808 مورخ 1398/07/03 در خصوص ارائه دهندگان خدمات هوشمند مسافر که: «کلیه اشخاص حقوقی ارائه دهنده خدمات برخط جابه جایی و حمل و نقل مسافر درون شهری و حومه عضو اتحادیه صنفی کشوری کسب و کار مربوطه که برخی از عملیات آنها با استفاده از اپلیکیشن یا سایت انجام شود؛ اعم از این که وسیله نقلیه، تحت مالکیت خود شخص باشد یا طی قرارداد با شخص ثالث همکاری نمایند» و باتوجه به این که ارائه خودرو از طریق نرم افزار به منزله قرارداد فی مابین مسافر، اشخاص حقوقی ارائه دهنده خدمات هوشمند جابه جایی مسافر و راننده می باشد که برای جابه جایی مسافر از مبدأ تا مقصد معین تنظیم می گردد در صورتی که کلیه مسئولیت های حمل مسافر بر عهده اشخاص حقوقی ارائه دهنده خدمات هوشمند جابه جایی مسافر باشد به موجب بند (12) ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل عمومی

مسافری فارغ از نوع، نحوه و کیفیت آن، معاف از مالیات بر ارزش افزوده می باشد، لذا اشخاص حقوقی که مبادرت به ارائه خدمات هوشمند جابه جایی مسافر می کنند، چنانچه جا به جایی مسافر موضوع قرارداد منعقدہ حمل مسافر را به خودروهای خود مالک واگذار و درصدی از کرایه حمل را طبق مقررات برای حمل مسافر دریافت نمایند، با عنایت به مراتب فوق دریافت مذکور از مصادیق ارائه خدمات حمل و نقل مسافر موضوع بند (12) ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده محسوب و مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی گردد. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

ب: نامه شماره 200/19556/ص مورخ 1402/10/20 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

بازگشت به نامه های شماره 61921 مورخ 1402/04/12 و 95675 مورخ 1402/05/31 به استحضار می رساند؛

بر اساس بند (12) ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی و مطابق جزء (13) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400، 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 ارزش افزوده معاف می باشد.

همچنین مطابق بخشنامه شماره 210/99/90 مورخ 1399/11/25، « در صورتی که کلیه مسئولیتهای حمل مسافر بر عهده اشخاص حقوقی ارائه دهنده خدمات هوشمند جابه جایی مسافر باشد، به موجب بند (12) ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری فارغ از نوع، نحوه و کیفیت آن، معاف از مالیات بر ارزش افزوده می باشد...». بنابراین چنانچه با بررسی های به عمل آمده در مراحل حسابرسی، انطباق ماهیت فعالیت مودی با مفاد بخشنامه فوق الذکر اثبات گردد، مودی یاد شده معاف از پرداخت مالیات و عوارض متعلقه خواهد بود. - رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/9841/ص مورخ 1403/05/21 توضیح داده است که:

"تمام استدلال شاکی در این عبارت قابل خلاصه است: «... نتیجتاً هر خدمتی از مجموع خدمات که در جهت حمل و نقل ارائه می گردد مشمول معافیت مالیاتی خواهد بود» پاسخ: اگر این گونه تفسیر موسع از ارائه خدمات حمل و نقل را ملاک قرار دهیم می بایست تمامی اقداماتی را که «در جهت حمل و نقل» است، مشمول معافیت بدانیم؛ مانند: خدمات تعمیرات خودروهای حمل مسافر، خدمات بیمه خودروهای حمل مسافر، خدمات کنترل کیفیت خودرو، شرکتهای پیمانکاری در زمینه احداث و تعمیر و نگهداری جاده ها، خدمات تخلیه بار، بارگیری، خدمات بسته بندی، خدمات اجاره کانتینر، خدمات پارکینگ داری بابت

خودروهای حمل و نقل. ضمناً رأی شماره [140231390001484820]1484820 مورخ 1402/06/11 هیأت تخصصی [مالیاتی، بانکی] آن دیوان موبد این نظر می باشد. مراد از عبارت «کلیه مسئولیت های حمل مسافر»، صرفاً همان مسئولیت های قانونی این گونه شرکت ها است. ماهیت درآمد شرکت، ناشی از حق استفاده و بهره برداری از نرم افزار شرکت می باشد که درآمد جانبی حمل است.

وفق اصل (51) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود. اصل بر شمول مالیات بر عرضه کالاها و ارائه خدمات است و معافیت استثنایی بر قاعده کلی تلقی می شود؛ چرا که بر اساس ماده 1 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد. در ماده 12 همان قانون کالاها و ارائه خدمات احصاء شده و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف تلقی شدند. برابر مفاد مواد 2 و 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 نیز عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و واردات و صادرات آنها، از لحاظ مالیات و عوارض مشمول مقررات این قانون است؛ عرضه کالاها و ارائه خدمات در موارد مصرح از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. صرف نظر از این که حکم بند 12 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 و جزء (13) بند (ب) ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 روشن و بی نیاز از تفسیر به نظر می رسد، به فرض ایجاب ضرورت، برابر قواعد حاکم بر تفسیر، در تفسیر حکمی که استثناء بر قاعده کلی است (در این جا معافیت مالیاتی) اولاً: می باید در مسیر احراز نظر مقنن گام برداشت، در این خصوص در خور ذکر است که نمایندگان مجلس اعم از مخالفین و موافقین حذف ماده (9) در چهارصد و هشتمین جلسه دوره دهم مجلس شورای اسلامی در تاریخ 1398/10/23 در نکاتی مانند «این ماده معافیت ها را افزایش داده و نباید دائمی باشد» اتفاق نظر داشته اند. بنابراین می توان نتیجه گرفت، نظر مقنن نیز بر عدم توسعه معافیت ها و مصادیق آن بوده است. ثانیاً: ضرورت دارد از توسعه حکم استثنایی بر خالف قاعده کلی خودداری شود، با این توضیح که با توجه به فقدان تعریف قانونی از عبارت «خدمات حمل و نقل» باید به تبادر عرفی آن که عبارت است از «حمل مسافر از یک مبدأ مشخص به مقصد معین دیگر» (قدرمقیقن) اکتفاء نمود.

2- بند (الف) ماده (1) دستورالعمل نظارت بر چگونگی فعالیت ارائه دهندگان خدمات هوشمند مسافر به شماره 132808 مورخ 1398/07/03 در صدد تعریف «ارائه دهنده خدمات بر خط جا به جایی و حمل و نقل مسافر» است و عبارت «خدمات بر خط جا به جایی» با عبارت «خدمات حمل و نقل» در ماهیت رفتار متفاوت است. چرا که مطابق قراردادهای منعقد، صورت های مالی و گزارشات حسابرسی، ماهیت درآمد شرکت، ناشی از حق استفاده و بهره برداری از نرم افزار شرکت می باشد که درآمد جانبی حمل است. به بیان دیگر فعالیت شرکت یاد شده عمال نوعی خدمات بازاریابی (واسطه گری) برای طرفین فعالیت حمل

(مسافر یا صاحب بار از یک سو و راننده از سوی دیگر) با استفاده از امکانات نرم افزار (اپلیکیشن) در بستر فضای مجازی می باشد. توضیح مهم آن که شرکت در قراردادهای منعقد خود با رانندگان به صراحت عنوان نموده است: تپسی با ارائه خدمات نرم افزاری، به منزله یک واسطه عمل کرده و تنها ارتباط میان مسافران متقاضی سفر و کاربران (رانندگان) را تسهیل می نماید. همچنین در ماده (3) قراردادهای مذکور، موضوع قرارداد، ارائه خدمات نرم افزاری به کاربر، عنوان شده است. همچنین در بند 1-4 قرارداد نیز، درآمد حاصله، درآمد حاصل از حق استفاده و بهره برداری از نرم افزار تپسی می باشد.

3- همان گونه که معروض گردید اعمال معافیت نیازمند حکم قانون است. لذا معاونت حمل و نقل و ترافیک شهرداری تهران صلاحیت اعلام شمول معافیت را نداشته و اعلام وی منشأ اثر نخواهد بود. از سوی دیگر با عنایت به این که شرکت های تعاونی مسافری عهده دار کلیه مسئولیت های سفر بوده و در قبال آن در برابر مسافر پاسخگو می باشند و به لحاظ ماهیت رفتار نیز متفاوت از شرکت طرف شکایت هستند، لذا مقایسه صورت گرفته از طرف شاکی صحیح نمی باشد. با امعان نظر نسبت به مراتب فوق رد شکایت مورد استدعاست".

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1403/10/11 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران 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

اولاً براساس بند 1 ماده 12 قانون دیوان عدالت اداری، ابطال مقررات اجرایی مستلزم ارائه دلیلی مبنی بر خلاف قانون یا خارج از حدود اختیار بودن و تحقق سایر جهات مقرر در بند قانونی مذکور است که در مانحن فیه چنین دلیلی ارائه نشده است. ثانیاً براساس ماده 2 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 اصل بر این است که عرضه کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده است و استثنائات مربوط به این اصل در قالب موارد مقرر در ماده 9 قانون مزبور مشخص شده و بر همین اساس اتخاذ اطلاق از موارد استثناء بر اصل، برخلاف اصول مسلم حقوقی است و لذا ادعای این که واژه حمل و نقل اطلاق دارد و همه خدمات مقدم و موخر نسبت به خدمت اصلی حمل و نقل را در بر میگیرد، ناموجه و فاقد مبنای حقوقی است. ثالثاً تفکیک بین قدر متیقن از موارد معاف و مشمول مشوق ها و امتیازات مالیاتی (به موجب اصل 51 قانون اساسی) در موارد متعدد موجود در رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که شامل مواردی مانند دریافت کمیسیون املاک، دریافت حق مدیریت و راهبری شرکتهای خدماتی، دریافت خدمات کشتارگاهی و... است، مویدی بر این واقعیت است که خدمات ارائه شده توسط متصدی حمل و نقل و مباشر حمل و نقل مجزا از یکدیگر بوده و معافیت صرفاً به مباشر حمل و نقل و درآمدی که وی از این طریق تحصیل میکند، تعلق می گیرد. رابعاً در مورد تاكسی های اینترنتی و موارد مشابه، احوال بخش اصلی کرایه

اخذشده مربوط به خدمتی است که راننده به مسافر ارائه میکند و این قسمت اصلی از کرایه منطبق با عنوان مقرر در جزء (13) بند (ب) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده و از پرداخت مالیات معاف است، ولی نسبت به آن قسمتی که شرکت به راننده خدمت ارائه می دهد، سهم پرداختی و کمیسیون دریافت شده توسط شرکت مشمول مالیات است. خامسا از لحاظ مالیات مشاغل و عملکرد و نیز مالیات بر ارزش افزوده، راننده احوال یک مودی است و شرکت تاکسی اینترنتی نیز مودی دیگری است و در مالیات مشاغل هر یک از مودیان تکالیف خاص خود را دارند و چون در مالیات مستقیم معافیت وجود ندارد، هر یک از آنها حسب مدارک و مستندات و هزینه های خود مشمول تشخیص و حسابرسی مالیاتی می شوند و با این وصف چون در موضوع پرونده حاضر دو خدمت وجود دارد و امکان اتخاذ اطلاق وجود ندارد، لذا عبارت «در صورتی که کلیه مسئولیت های حمل مسافر برعهده اشخاص حقوقی ارائه دهنده خدمات هوشمند جابه جایی مسافر باشد» در بخشنامه های شماره 210/99/90 مورخ 1399/11/25 معاون سازمان امور مالیاتی کشور و شماره 200/19556/ص مورخ 1402/10/20 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور در حدود قانون صادر شده و ابطال نشد. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/02/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و مالک عمل است.

احمدرضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

*جدیدترین بخشنامه های مالیاتی را در کالج مالیاتی دنبال کنید

[@Taxkalej](https://t.me/Taxkalej)

<https://taxkalej.com>

کانال تلگرام کالج مالیاتی

سایت کالج مالیاتی