



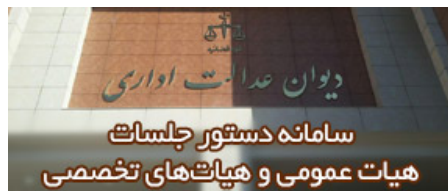
اخبار و رویدادها



معاذت و ارشاد قضایی



آرای هیات عمومی



آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری

تاریخ: 06 بهمن 1393

کلاس پرونده: 91/632

شماره دادنامه: 1815

موضوع رأی: ابطال کسر حق بیمه از قراردادهای پیمانکاری تک نفره

شاکی: آقای سیروس حامی

بسم الله الرحمن الرحيم

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: آقای سیروس حامی به موجب دادخواستی ابطال دستور اداری شماره 35394/5020-11/2/1390 اداره کل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" احتراماً، این جانب سیروس حامی مشاور مدیریت و مدیرعامل شرکت پنداروزان، خواهان نقض دستور اداری 35394/5020-11/2/1390 درآمد سازمان تامین اجتماعی هستم، چرا که به وضوح ناقض قانون تامین اجتماعی و دادنامه شماره 58-25/5/1376 هیات عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه شماره 108 درآمد سازمان است. توضیح این که:

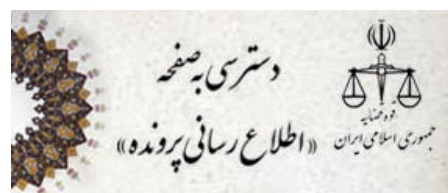
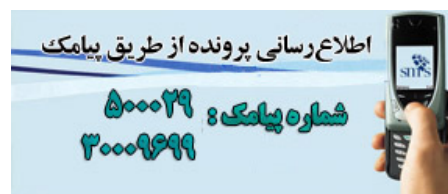
1- ماده 28 قانون تامین اجتماعی منابع درآمد سازمان را احصاء و به صراحت دلالت بر آن دارد که سازمان تنها حق دارد کسر مقرر از مزد یا حقوق ( به تعریف ماده 2 قانون یاد شده) را که کارفرمایان حقیقی یا حقوقی به بیمه شده می پردازند ( و جرایم نقدی مقرر در قانون) به عنوان حق بیمه دریافت کند.

2- تکلیفی که ماده 38 قانون تامین اجتماعی برای پیمانکاران (اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی) مقرر می دارد بیمه کردن کارکنان شاغل در اجرای قراردادها بدهتاً به شرط وجود) و ارسال ماهانه لیست کارکنان و حق بیمه مربوطه (به شرح مندر در ماده 28) است.

3- به تصریح رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری: « حکم مقرر در ماده 38 ناظر به پیمانکارانی است که در اجرای قرارداد پیمانکاری از وجود کارگر استفاده می کنند. بنابراین تسری و تعمیم آن به پیمانکار فاقد کارگر (بدهتاً منظور پیمانکار حقیقی است) انطباق با هدف مقنن ندارد و بخشنامه شماره 108 - 5/6/1360 در حدی که مفهوم شمول ماده مزبور به موردی که قرارداد توسط شخص پیمانکار اجرا می شود... ابطال می گردد.»

در پی صدور رأی فوق الذکر، سازمان تامین اجتماعی طی بخشنامه مورخ 2/10/1376 وجود پیمانکاران حقیقی و رعایت حقوق قانونی ایشان را به رسمیت می شناسد و به صراحت اعلام میکند که برای چنین پیمانهای نیاز به تشکیل پرونده و صدور مفاسد حساب نیست.

برخلاف مواد قانونی یاد شده و رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری و بخشنامه فوق، بند 1 دستور اداری شماره 35394/5020-11/2/1390 درآمد سازمان تامین اجتماعی کلیه قراردادها و دستور کارها را مشمول کسر حق بیمه اعلام کرده است. بدهتاً قید « کلیه» در بند فوق، مفهوم شمول قراردادهایی است که موضوع آن صرفاً توسط شخص پیمانکار اجرا می شود و این برداشت مورد متابعت موسسه حسابرسی است. قید عبارت توصیفی « ... که مفاسد حساب موضوع ماده 38 ... را از صندوق اخذ نکرده باشد...» در بند مورد نظر نیز موجبی برای توجیه مطالبه حق بیمه از پیمانکاران فاقد کارگر نیست. چرا که به صراحت رأی هیات عمومی دیوان، حکم مقرر در ماده 38، اعم از الزام مطالبه مفاسد حساب، ناظر به پیمانکارانی است که از وجود کارگر استفاده می کنند. همچنین لازم به ذکر است که ماده 38، کارفرمایی



را آخرین قسط مقاطعه کار (پیمانکار) را بدون مطالبه مفاصا حساب سازمان بپردازد، ملزم به پرداخت حق بیمه مقرر (بداً حق بیمه کارکنان پیمانکار، به شرط اثبات وجود) و خسارات مربوطه کرده است. عدم مطالبه مفاصا حساب، حتی برای مطالبه مبالغی فراتر از قانون برای سازمان تامین اجتماعی ایجاد نمی کند به این ترتیب مطالبه حق بیمه با تمسک به عدم دریافت مفاصا حساب فراتر رفتن از حدود اختیارات قوه مجریه است.

افزون بر این، به صراحت ماده 28 قانون تامین اجتماعی حق بیمه تنها به مزد یا حقوق (به تعریف ماده 2) تعلق می گیرد، تعمیم آن به وجوهی که با ماهیت متفاوت و تحت عناوین دیگری همچون، حق الزحمه یا حق العمل کاری (کمسیون) پرداخت می شود، تجاوز از حدود اختیارات قوه مجریه است که در بند 3 دستورالعمل فوق صورت گرفته است. از این رو بندهای 1 و 3 دستور اداری شماره 35394/5020-11/2/1390 سرپرست اداره کل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی به مدیرعامل موسسه حسابرسی تامین اجتماعی نافذ قانون به نظر می رسد و از قضات دانشمند و بصیر دیوان درخواست صدور رأی بر ابطال دستور اداری یاد شده دارد.

متن دستور اداری مورد اعتراض به قرار زیر است:

" احتراماً، پیرو بررسیهای به عمل آمده بر روی گزارشات حسابرسی انجام شده توسط کارشناسان اعزامی این اداره کل و به منظور ارتقاء کیفیت گزارشات تهیه شده از دفاتر قانونی اشخاص حقوقی خواهشمند است دستور فرمایید اقدامات لازم جهت رعایت موارد ذیل معمول گردد:

1- کلیه قراردادهای و دستور کارها و یا فاکتورهایی که ماهیت قراردادی و ارائه خدمات بوده و مفاصا حساب موضوع ماده 38 قانون تامین اجتماعی را از صندوق اخذ نکرده باشند، حسب مورد در ستونهای مربوطه به عنوان اقلام مشمول کسر حق بیمه شناسایی و در کاربرد مربوطه در ستونهای تخصیص داده شده ثبت و درج شود. ضمناً کسر 5% سپرده حق بیمه در اسناد حسابداری شرکت مانع از درج این اقلام در ستون مشمول نخواهد بود.

2- چنانچه حق بیمه صورت وضعيتها یا صورت حسابهای پیمانکار و مهندسان مشاور برابر مقررات و مصوبات صندوق ارسال و پرداخت شده باشد، ضمن پیوست کردن مستندات واریزی مربوطه، در ضمیمه گزارش بازرسی از دفاتر قانونی، ارقام و اقلام استخراجی مذکور در ستونهای غیر مشمول طبقه بندی و گزارش شود.

3- در خصوص قراردادهایی که با افراد به صورت انفرادی طبق قانون و مقررات تامین اجتماعی و در قبال انجام کار و به صورت ساعتی، روزانه، ماهانه، حق الزحمه، حق العمل کاری و ... پرداخت می شود می باید در کاربرد مربوطه در ستون مشمول کسر حق بیمه درج شود.

4- مشاهده می شود در مواردی که دفاتر و اسناد شرکت توسط حسابرس مورد تأیید واقع نمی شود، منحصراً در گزارش انشایی قید و از روی دفاتر ارائه شده غیر مستند، اقدام به استخراج هزینه ها می شود که این امر موجب فرار بیمه ای و گرایش شرکتها به داشتن دو یا چند دفتر شده است، که چنانچه اکثریت گزارشات بازرسی دفاتر قانونی تهیه شده توسط موسسه حسابرسی مورد بررسی و بازبینی قرار گیرد، مشاهد می شود « مبالغ بدهی استخراجی خیلی ناچیز و صفر ریال گزارش می شود» که موجب عدم صحت محاسبات بوده و ضمناً حسابرسی مجدد نیز وفق بخشنامه های حسابرسی دفاتر قانونی (11، 1/11، 2/11 جدید درآمد) ممنوع شده است.

5- در استخراج اقلام و ارقام مشمول به صورت سلیقه ای رفتار می شود که در مواردی مشاهده می گردد در یکسال ارقام مشمول در ستون غیر مشمول و در سال بعد در ستونهای مشمول کسر حق بیمه قلمداد می گردد که موجب ایجاد دواگانگی در محاسبات می شود.

6- عدم برنامه ریزی دقیق و عملیاتی در موسسه باعث عدم انجام به موقع حسابرسی شده و موجب انباشت تعداد سنوات حسابرسی شده است که این امر ضمن اطاله مطالبات و عدم وصول به موقع آن، موجبات فرار بیمه ای اشخاص حقوقی به بهانه سپری شدن دوره حسابرسی بیش از 10 سال و عدم الزام به نگهداری دفاتر قانونی بر اساس قانون تجارت شده است.

7- طولانی بودن مدت رسیدگی و عدم رعایت اولویتهای تعیین شده وفق بند « الف » بخشنامه 1/11 جدید درآمد.

8- با توجه به این که پرداختی به موسسه حسابرسی بابت حق الزحمه منحصراً بر اساس تعداد و کمیت کار پرداخت می شود، که این امر موجب شده از کیفیت کار کسر و منحصراً کمیت و تعداد ملاک عمل قرار گیرد،

آمارهای موسسه حاکی از گزارشات غیر محاسباتی و عملیاتی و یا اشخاص حقوقی که گردش مالی کمتری داشته را شامل شده و از بررسی اشخاص حقوقی با ارقام بدهی بالا و همچنین کیفیت اسناد کاسته است و ضمناً در موسسه حسابرسی جهت کنترل گزارشات حسابرسی دفاتر قانونی واحدها کنترل کیفیت وجود ندارد.

9- عدم حسابرسی از اشخاص حقوقی ( بعضاً به دلیل عدم پیوست مدارک پرسشنامه نظیر ترازنامه، اظهارنامه، روزنامه رسمی و ...).



#### تازه های آرای هیئت عمومی

تاریخ: 10 مرداد 1396

کلاس پرونده: 1469/95-719/95

شماره دادنامه: 449-448

موضوع رأی: صلاحیت هیات عمومی

10- در بعضی از گزارشات حسابرسی تهیه شده ( به عنوان نمونه: موسسه مالی اعتباری توسعه) دارای لاک گرفتگی، قلم خوردگی و جابجایی ارقام بوده و این امر موجبات سوء استفاده های احتمالی آتی را فراهم می سازد.

11- همان طور که استحضار دارید سیستم مکانیزه حسابرسی دفاتر قانونی در حوزه های اداره کل درآمد حق بیمه، شعبه اداره کل استان و قسمتی از موسسه حسابرسی در قالب 4 فاز طراحی و جهت ساخت به شرکت خدمات ماشینین تامین ارسال شده است. لذا خواهشمند است دستورات لازم جهت طراحی فاز 5 در حوزه آن موسسه در بخش حسابرسی دفاتر قانونی را مبذول تا هماهنگ با 4 فاز مذکور ساخت آن صورت پذیرد.

در خاتمه با عنایت به این که این اداره کل بهره بردار اصلی گزارشات حسابرسی تهیه شده توسط آن موسسه است، لذا این اداره کل مجوز پرداخت حق الزحمه گزارشاتی را صادر می کند که موارد فوق الذکر در آن رعایت شده باشد.

در پاسخ به شکایت شاکی، مدیرکل دفتر امور حقوقی و دعاوی سازمان تامین اجتماعی به موجب لایحه شماره 3843/91/7100-25/9/1391 توضیح داده است که:

" دفاعیات ماهوی

1- در بندهای 1 و 2 دادخواست ارائه شده برخلاف ادعای شاکی، مفاد بندهای موصوف در ارتباط با نواقص گزارشهای بازرسی از دفاتر اشخاص حقوقی است که این امر ناظر به قراردادهای مشمول ماده 38 قانون تامین

اجتماعی و تبصره الحاقی مصوبه 26/2/1372 است و در راستای رعایت و نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مربوطه توسط کارفرمایان از جمله مواد 38، 39، 41، 47، 101 و 102 بوده و ارتباطی به قراردادهایی که کار به تنهایی توسط شخص پیمانکار انجام می گیرد ( عدم شمول ماده 38 قانون تامین اجتماعی)، ندارد و این امر به موجب دستورالعمل لغو بخشنامه 108 درآمد مورخ 2/10/1376 و دستور اداری 22810-13/3/1381 لحاظ شده است.

2- در بند 3 مورد اشاره شاکی برخلاف ادعای نامبرده موضوع در ارتباط با قراردادهای کار بوده که در مقابل حق الزحمه ( دستمزد) و یا حق العمل کاری ( کارمزد) که در مقابل کار انجام شده به افراد پرداخت می شود، که این امر در ماده 2 قانون کار و ماده 4 قانون تامین اجتماعی تصریح شده است.

در این ارتباط برابر بند 5 ماده 2 قانون تامین اجتماعی، « مزد یا حقوق یا کارمزد در این قانون شامل هر گونه وجه و مزایای نقدی یا غیر نقدی مستمر است که در مقابل کار به بیمه شده داده می شود» و موارد عنوان شده همگی مشمول کسر حق بیمه است ضمناً با توجه به مفاد ماده 2 قانون کار و ماده 4 قانون تامین اجتماعی که در آن قانونگذار از عبارت « به هر عنوان» استفاده کرده، منظور ماهیت رابطه کار بین طرفین حاکی از وجود رابطه کارگری و کارفرمایی است. ضمناً لازم به ذکر است که در خصوص اقلام مشمول بیمه ای اخیراً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره 542-1/12/1390 اقدامات سازمان را مورد تایید قرار داده است.

مضافاً این که همان گونه که در بند 1 لایحه تشریح شده است و شاکی نیز در بند 3 دادخواست اشاره شده به آن اقرار کرده است، در قراردادهایی که کار به تنهایی توسط شخص پیمانکار انجام می گیرد سازمان تامین اجتماعی در اجرای دادنامه شماره 58-25/5/1376 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبادرت به لغو بخشنامه موصوف کرده و در دستور اداری شماره 22810-13/3/1381 این امر لحاظ شده است.

3- وفق مواد 47 و 102 قانون تامین اجتماعی اختیار بررسی دفاتر قانونی به منظور شناسایی بیمه شدگان شاغل در کارگاهها و احقاق حقوق بیمه شدگان به سازمان تامین اجتماعی داده شده است به طوری که در صورت عدم ارسال لیست حق بیمه برای کارکنان شاغل در کارگاههای حقیقی یا حقوقی و پیمانکارها از سوی کارفرما وفق ماده 39 قانون تامین اجتماعی سازمان می تواند حق بیمه مزبور را وفق ماده 40 قانون تامین اجتماعی رأساً تعیین و از کارفرما مطالبه و وصول نماید. ضمناً آیین نامه ضوابط و نحوه اعمال ماده 40 قانون تامین اجتماعی در مورد اشخاص حقوقی که دفاتر قانون ارائه نمی دهند در تاریخ 5/4/1378 توسط شورای عالی تامین اجتماعی تصویب شده است که سازمان تامین اجتماعی بر اساس مفاد آن عمل می نماید.

4- شاکی در دادخواست ارائه شده به لفظ ( کلیه) در بند 1 نامه شماره 11/2/1390-35394/5030 ایراد کرده و عنوان داشته است چنانچه پیمان وفق اصلاحیه بخشنامه 108 درآمد مورخ 2/10/1376 نیز شرایط محاسبه را نداشته باشد مجدداً وفق بند یک نامه معترض عنه در ستون حائز شرایط محاسبه قرار گرفته است در حالی که همان طور که در بند 1 لایحه دفاعیه تشریح شده است نامه مورد نظر با توجه به میزان تخصص موسسه مربوطه و میزان آشنایی ایشان با نوع کار تهیه شده است.

بدیهی است موسسه مربوطه با آشنایی با دیگر مواد قانونی مرتبط، نسبت به انجام امور محوله اقدام می نماید. با عنایت به مراتب فوق و این که نامه معترض عنه یک نامه اداری و در خصوص نحوه تهیه گزارش از دفاتر قانونی اشخاص است و نیز شاکی تقاضای ابطال نامه معترض عنه را کرده و بدون این که قانون مورد نظر خود را ارائه کرده باشد رد شکایت شاکی مورد استدعاست."

متعاقباً مدیرکل دفتر امور حقوقی و دعاوی سازمان تامین اجتماعی به موجب لایحه شماره 3227/93/7100-20/7/1393 اعلام کرده است که:

" نامه شماره 35394/5020-11/2/1390 اداره کل درآمد که ابطال آن مورد درخواست شاکی قرار گرفته است کاملاً منطبق با مفاد دادنامه شماره 542-1/12/1390 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه شماره های 11 و 1/11 می باشد و اساساً این نامه در اجرای دادنامه مذکور و دستورالعمل لغو بخشنامه 108 درآمد مورخ 2/10/1376 ( که در اجرای دادنامه مذکور صادر شده بود)، صادر شده است. به علاوه در تاکید بر این موضوع و لزوم رعایت دستورالعمل لغو بخشنامه 108 درآمد نامه شماره 5782/93/5020-15/7/1393 از سوی اداره کل درآمد سازمان تامین اجتماعی صادر شده است که تصویر آن نیز به پیوست ارسال می شود. "

نامه شماره 15/7/1393-5782/93/5020 مدیرکل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی به قرار زیر است:

" احتراماً، پیرو نامه شماره 11/2/1390-35394/5020 این اداره کل بدین وسیله به آگاهی می رساند: اجرای بندهای 1 و 3 مندرج در نامه مذکور می بایستی با رعایت دستورالعمل لغو بخشنامه 108 درآمد مورخ 2/10/1376 اجرایی گردد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

الف- نظر به این که به موجب نامه شماره 15/7/1393-5782/93/5020 مدیرکل درآمد حق بیمه سازمان تامین اجتماعی به عنوان مدیرعامل مؤسسه حسابرسی تامین اجتماعی، مقرر شده است که اجرای بندهای 1 و 3 نامه شماره 35394/5020-11/2/1390 با رعایت دستورالعمل لغو بخشنامه 108 درآمد مورخ 2/10/1376 اجرایی شود و در دستورالعمل لغو بخشنامه 108 درآمد مقرر شده است، مفاد دادنامه شماره 58-25/5/1376 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اعمال شود، بنابراین بند 1 دستورالعمل مورد اعتراض با قانون تامین اجتماعی و رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت ندارد و قابل ابطال تشخیص نشد.

ب- بند 3 دستورالعمل مورد اعتراض از جهت این که مفهوم کسر حق بیمه از قراردادهای پیمانکاری تک نفره می باشد خلاف ماده 38 قانون تامین اجتماعی و رأی شماره 58-25/5/1376 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می باشد و به استناد بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، ابطال می شود. با اعمال ماده 13 قانون پیش گفته مبنی بر تسری ابطال مقررده مورد اعتراض از تاریخ تصویب آن موافقت نشد./

محمدجعفر منتظری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

خیابان بهشت (ضلع جنوبی پارک شهر) دیوان عدالت اداری

استفاده از مطالب سایت با ذکر منبع بلامانع است.