



شماره ۹۱/۶۳۲

۱۹/۱۱/۱۳۹۳

رأی شماره ۱۸۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال کسر حق بیمه از قراردادهای پیمانکاری تک نفره

تاریخ دادنامه: ۶/۱۱/۱۳۹۳

شماره دادنامه: ۱۸۱۵

کلاس پرونده: ۹۱/۶۳۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای سیروس حامی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستور اداری شماره ۳۵۳۹۴/۵۰۲۰ - ۱۱/۳/۱۳۹۰ اداره کل درآمد حق بیمه سازمان تأمین اجتماعی

گردش کار: آقای سیروس حامی به موجب دادخواستی ابطال دستور اداری شماره ۳۵۳۹۴/۵۰۲۰ - ۱۱/۳/۱۳۹۰ اداره کل درآمد حق بیمه سازمان تأمین اجتماعی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«احتراماً، این جانب سیروس حامی مشاور مدیریت و مدیرعامل شرکت پندارورزان، خواهان نقض دستور اداری ۳۵۳۹۴/۵۰۲۰ - ۱۱/۳/۱۳۹۰ درآمد سازمان تأمین اجتماعی هستم، چرا که به وضوح ناقض قانون تأمین اجتماعی و دادنامه شماره ۵۸ - ۲۵/۵/۱۳۷۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه شماره ۱۰۸ درآمد سازمان است. توضیح این که:

۱. ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی منابع درآمد سازمان را احصا و به صراحت دلالت بر آن دارد که سازمان تنها حق دارد کسر مقرر از مزد یا حقوق (به تعریف ماده ۲ 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.

۲. تکلیفی که ماده ۳۸ قانون تأمین 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 مندرج در ماده ۲۸) است.

۳. به تصریح رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: «حکم مقرر در ماده ۳۸ 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 ۱۰۸ - ۵/۶/۱۳۶۰ 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 تأمین اجتماعی طی بخشنامه مورخ ۲/۱۰/۱۳۷۶ وجود پیمانکاران حقیقی و رعایت حقوق قانونی ایشان را به رسمیت می شناسد و به صراحت اعلام می کند که برای چنین پیمانهایی نیاز به تشکیل پرونده و صدور مفاصاحساب نیست.

برخلاف مواد قانونی یاد شده و رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و بخشنامه فوق، بند ۱ دستور اداری شماره ۳۵۳۹۴/۵۰۲۰ - ۱۱/۲/۱۳۹۰ درآمد سازمان تأمین اجتماعی کلیه قراردادهای 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 مؤسسه حسابرسی است. قید عبارت توصیفی «... که مفاصاحساب موضوع ماده ۳۸ ... 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 هیأت عمومی دیوان، حکم مقرر در ماده ۳۸، اعم از الزام مطالبه مفاصاحساب، ناظر به پیمانکارانی است که از وجود کارگر استفاده می کنند. همچنین لازم به ذکر است که ماده ۳۸، کارفرمایی را آخرین قسط مقاطعه کار (پیمانکار) را بدون مطالبه مفاصاحساب سازمان بپردازد، ملزم به پرداخت حق بیمه مقرر (بدهتاً حق بیمه کارکنان پیمانکار، به شرط اثبات وجود) و خسارات مربوطه کرده است. عدم مطالبه مفاصاحساب، حقی برای مطالبه مبالغی فراتر از قانون برای سازمان تأمین اجتماعی ایجاد نمی کند به این ترتیب مطالبه حق بیمه با تمسک به عدم دریافت مفاصاحساب فراتر رفتن از حدود اختیارات قوه مجریه است.

افزون بر این، به صراحت ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی حق بیمه تنها به مزد یا حقوق (به تعریف ماده ۲) 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 ۳ دستورالعمل فوق صورت گرفته است. از این رو بندهای ۱ و ۳ دستور اداری شماره ۳۵۳۹۴/۵۰۲۰ - ۱۱/۲/۱۳۹۰ سرپرست اداره کل درآمد حق بیمه سازمان تأمین اجتماعی به مدیرعامل مؤسسه حسابرسی تأمین اجتماعی ناقض 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 بررسی های به عمل آمده بر روی گزارشات حسابرسی انجام شده توسط کارشناسان اعزامی این اداره کل و به منظور ارتقای کیفیت گزارشات تهیه شده از دفاتر قانونی اشخاص حقوقی خواهشمند است دستور فرمایید اقدامات لازم جهت رعایت موارد ذیل معمول گردد:

۱. کلیه قراردادهای و دستور کارها و یا فاکتورهایی که ماهیت قراردادی و ارائه خدمات بوده و مفاصاحساب موضوع ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی را از صندوق اخذ نکرده باشند، حسب مورد در ستون های مربوطه به عنوان اقلام مشمول کسر حق بیمه شناسایی و درکاربرگ مربوطه در ستون های تخصیص داده شده ثبت و درج شود. ضمناً کسر ۵٪ سپرده حق بیمه در اسناد حسابداری شرکت مانع از درج این اقلام در ستون مشمول نخواهد بود.

۲. چنانچه حق بیمه صورت وضعیت ها یا صورت حساب های 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 ستون های غیرمشمول طبقه بندی و گزارش شود.

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

۴. 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 غیرمستند، اقدام به استخراج هزینه ها می شود که این امر موجب فرار بیمه ای و گرایش شرکت ها به داشتن دو یا چند دفتر شده است، که چنانچه اکثریت گزارشات بازرسی دفاتر قانونی تهیه شده توسط مؤسسه حسابرسی مورد بررسی و بازبینی قرار گیرد، مشاهده 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 (۱۱، ۱/۱۱، ۲/۱۱ جدید درآمد) ممنوع شده است.

۵. در استخراج اقلام و ارقام مشمول به صورت سلیقه ای رفتار می شود که در مواردی مشاهده می گردد در یک سال ارقام مشمول در ستون غیرمشمول و در سال بعد در ستون های مشمول کسر حق بیمه قلمداد می گردد که موجب ایجاد دوگانگی در محاسبات می شود.

۶. عدم برنامه ریزی دقیق و عملیاتی در مؤسسه 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 ۱۰ سال و عدم الزام به نگهداری دفاتر قانونی بر اساس قانون تجارت شده است.

۷. طولانی بودن مدت رسیدگی و عدم رعایت اولویت های تعیین شده وفق بند «الف» بخشنامه ۱/۱۱ جدید درآمد.

۸. با توجه به این که پرداختی به مؤسسه 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 مؤسسه حاکی از گزارشات غیرمحاسباتی 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 مؤسسه حسابرسی جهت کنترل گزارشات حسابرسی دفاتر قانونی واحد کنترل کیفیت وجود ندارد.

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

۱۰. در بعضی از گزارشات حسابرسی تهیه شده (به عنوان نمونه: مؤسسه 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.

۱۱. 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 مؤسسه حسابرسی در قالب ۴ فاز طراحی و جهت ساخت به شرکت خدمات ماشینی تأمین ارسال شده است. لذا خواهشمند است دستورات لازم جهت طراحی فاز ۵ در حوزه آن مؤسسه در بخش حسابرسی دفاتر قانونی را مبذول تا هماهنگ با ۴ 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 مؤسسه 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 تأمین اجتماعی به موجب لایحه شماره ۳۸۴۳/۹۱/۷۱۰۰. ۲۵/۹/۱۳۹۱ توضیح داده است که:

«دفاعیات ماهوی

۱. در بندهای ۱ و ۲ دادخواست ارائه شده برخلاف ادعای شاکی، مفاد بندهای موصوف در ارتباط با نواقص گزارش های بازرسی از دفاتر اشخاص حقوقی است که این امر ناظر به قراردادهای مشمول ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی و تبصره الحاقی مصوبه ۲۶/۲/۱۳۷۲ است و در راستای رعایت و نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مربوطه توسط کارفرمایان از جمله مواد ۳۸، ۳۹، ۴۱، ۴۷، ۱۰۱ و ۱۰۲ بوده و ارتباطی به قراردادهایی که کار به تنهایی توسط شخص پیمانکار انجام می گیرد (عدم مشمول ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی)، ندارد و این امر به موجب دستورالعمل لغو بخشنامه ۱۰۸ درآمد مورخ ۲/۱۰/۱۳۷۶ و دستور اداری ۲۲۸۱۰. ۱۳/۳/۱۳۸۱ لحاظ شده است.

۲. در بند ۳ مورد اشاره شاکی برخلاف ادعای نامبرده موضوع در ارتباط با قراردادهای کار بوده که در قالب 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 ۲ قانون کار و ماده ۴ قانون تأمین اجتماعی تصریح شده است.

در این ارتباط برابر بند ۵ ماده ۲ قانون تأمین اجتماعی، «مزد یا حقوق یا کارمزد در این قانون شامل هر گونه وجوه و مزایای نقدی یا غیرنقدی 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 ۲ قانون کار و ماده ۴ قانون تأمین 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 ۵۴۲. ۱/۱۲/۱۳۹۰ اقدامات سازمان را مورد تأیید قرار داده است.

مضافاً این که همان گونه که در بند ۱ لایحه تشریح شده است و شاکی نیز در بند ۳ دادخواست اشاره شده به آن اقرار کرده است، در قراردادهایی که کار به تنهایی توسط شخص پیمانکار انجام می گیرد سازمان تأمین اجتماعی در اجرای دادنامه شماره ۵۸. ۲۵/۵/۱۳۷۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبادرت به لغو بخشنامه موصوف کرده و در دستور اداری شماره ۲۲۸۱۰. ۱۳/۳/۱۳۸۱ این امر لحاظ شده است.

۳. وفق مواد ۴۷ و ۱۰۲ قانون تأمین اجتماعی اختیار بررسی دفاتر قانونی به منظور شناسایی بیمه شدگان شاغل در کارگاه ها و احقاق حقوق بیمه شدگان به سازمان تأمین اجتماعی داده شده است به طوری که در صورت عدم ارسال لیست حق بیمه برای کارکنان شاغل در کارگاه های حقیقی یا حقوقی و پیمانکاری ها از سوی کارفرما وفق ماده ۳۹ قانون تأمین اجتماعی سازمان می تواند حق بیمه مزبور را وفق ماده ۴۰ قانون تأمین اجتماعی رأساً تعیین و از کارفرما مطالبه و وصول نماید. ضمناً آیین نامه ضوابط و نحوه اعمال ماده ۴۰ قانون تأمین اجتماعی در مورد

اشخاص حقوقی که دفاتر قانون ارائه نمی دهند در تاریخ ۵/۴/۱۳۷۸ توسط شورای عالی تأمین اجتماعی تصویب شده است که سازمان تأمین اجتماعی بر اساس مفاد آن عمل می نماید.

۴. شاکی در دادخواست ارائه شده به لفظ (کلیه) در بند ۱ نامه شماره ۳۵۳۹۴/۵۰۳۰ - ۱۱/۲/۱۳۹۰ ایراد کرده و عنوان داشته است چنانچه پیمان وفق اصلاحیه بخشنامه ۱۰۸ درآمد مورخ ۲/۱۰/۱۳۷۶ 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 ۱ لایحه دفاعیه تشریح شده است نامه مورد نظر با توجه به میزان تخصص مؤسسه مربوطه و میزان آشنایی ایشان با نوع کار تهیه شده است.

بدیهی است مؤسسه 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 تأمین اجتماعی به موجب لایحه شماره ۳۲۲۷/۹۳/۷۱۰۰ اعلام کرده است که:

«نامه شماره ۳۵۳۹۴/۵۰۲۰ - ۱۱/۲/۱۳۹۰ اداره کل درآمد که ابطال آن مورد درخواست شاکی قرار گرفته است کاملاً منطبق با مفاد دادنامه شماره ۵۴۲ - ۱/۲/۱۳۹۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه شماره های ۱۱ و ۱/۱ می باشد و اساساً این نامه در اجرای دادنامه مذکور و دستورالعمل لغو بخشنامه ۱۰۸ درآمد مورخ ۲/۱۰/۱۳۷۶ (که در اجرای دادنامه مذکور صادر شده بود)، صادر شده است. به علاوه در تأکید بر این موضوع و لزوم رعایت دستورالعمل لغو بخشنامه ۱۰۸ درآمد نامه شماره ۵۷۸۲/۹۳/۵۰۲۰ - ۱۵/۷/۱۳۹۳ از سوی اداره کل درآمد سازمان تأمین اجتماعی صادر شده است که تصویر آن نیز به پیوست ارسال می شود.»

نامه شماره ۵۷۸۲/۹۳/۵۰۲۰ - ۱۵/۷/۱۳۹۳ مدیرکل درآمد حق بیمه سازمان تأمین اجتماعی به قرار زیر است:

«احتراماً، پیرو نامه شماره ۳۵۳۹۴/۵۰۲۰ - ۱۱/۲/۱۳۹۰ این اداره کل بدین وسیله به آگاهی می رساند:

اجرای بندهای ۱ و ۳ مندرج در نامه مذکور می بایستی با رعایت دستورالعمل لغو بخشنامه ۱۰۸ درآمد مورخ ۲/۱۰/۱۳۷۶ 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 آرا به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

الف - نظر به این که به موجب نامه شماره ۵۷۸۲/۹۳/۵۰۲۰ - ۱۵/۷/۱۳۹۳ مدیر کل درآمد حق بیمه سازمان تأمین اجتماعی به عنوان مدیرعامل مؤسسه حسابرسی تأمین اجتماعی، مقرر شده است که اجرای بندهای ۱ و ۳ نامه شماره ۳۵۳۹۴/۵۰۲۰ - ۱۱/۳/۱۳۹۰ با رعایت دستورالعمل لغو بخشنامه ۱۰۸ درآمد مورخ ۲۱۰/۱۳۷۶ اجرایی شود و در دستورالعمل لغو بخشنامه ۱۰۸ درآمد مقرر شده است، مفاد دادنامه شماره ۵۸ - ۲۵/۵/۱۳۷۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اعمال شود، بنابراین بند ۱ دستورالعمل مورد اعتراض با قانون تأمین اجتماعی و رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت ندارد و قابل ابطال تشخیص نشد.

ب - بند ۳ دستورالعمل مورد اعتراض از جهت این که مفهوم کسر حق بیمه از قراردادهای پیمانکاری تک نفره می باشد خلاف ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی و رأی شماره ۵۸ - ۲۵/۵/۱۳۷۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می باشد و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، ابطال می شود. با اعمال ماده ۱۳ قانون پیش گفته مبنی بر تسری ابطال مقررده مورد اعتراض از تاریخ تصویب آن موافقت نشد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمدجعفر منتظری