



رای شماره ۱۰۲۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال دستورالعمل شماره ۱۰۰۱/۲۳۰ د مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی)

* شماره پرونده : ه ع / ۰۰۰۰۵۵۳ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۲۴ تاریخ: ۱۴۰۰/۸/۲۳

* شاکی : آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال دستورالعمل شماره ۱۰۰۱/۲۳۰ د مورخ ۱۳۹۹/۱/۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۱۰۰۱/۲۳۰ د مورخ ۱۳۹۹/۱/۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

نظر به اینکه به موجب بند (م) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ مقرر شده است: «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرائی موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه است، کارفرما موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات ارزش افزوده متناسب با آن را به پیمانکار پرداخت کند. تا زمانی که کارفرما مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکار پرداخت نکرده باشد، سازمان امور مالیاتی کشور حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی را ندارد. در مواردی که بدهی کارفرما به پیمانکار به صورت اسناد خزانه اسلامی پرداخت می شود در صورت درخواست پیمانکار، کارفرما موظف است این اوراق را عیناً به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امور مالیاتی کشور معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه داری کل کشور ارائه می کند. خزانه داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه تحویلی را به عنوان وصولی مالیات منظور کند.»

لذا در راستای اجرای حکم مزبور و ایجاد وحدت رویه، موارد ذیل مقرر می گردد:

۱. ادارات کل امور مالیاتی مکلفند فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران توسط دستگاه های اجرایی موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه (تصویر پیوست) را جهت تکمیل به پیمانکاران ارائه نمایند.

۲. پیمانکاران موضوع این بند مکلفند نسبت به تکمیل فرم موضوع بند (۱) این دستورالعمل برای دوره های مالیاتی سال ۱۳۹۹ اقدام و پس از مهر و امضا و تأیید کارفرمای مربوطه، به اداره کل امور مالیاتی ذیربط تحویل نمایند. (ترجیحاً همزمان با تسلیم اظهارنامه)

۳. ادارات کل امور مالیاتی مکلفند در پایان هر یک از دوره های مالیاتی سال ۱۳۹۹ وجه پرداخت نشده به پیمانکاران که به تأیید کارفرمای موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه رسیده است را احصاء و حسب مورد نسبت به دریافت بدهی پیمانکار در راستای قسمت اخیر بند صدرالاشاره با توجه به سازوکاری که خزانه داری کل کشور اعلام می نماید و ماده (۱۳) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب ۱۳۹۸/۲/۱۵ اقدام نمایند.

مثال: در صورتی که پیمانکار دارای قرارداد ارائه خدمات به مبلغ یک میلیارد ریال (با احتساب مالیات و عوارض) با کارفرمای موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه باشد و در دوره بهار سال ۱۳۹۹ بابت قرارداد مزبور سیصد میلیون ریال خدمات ارائه و مبلغ دویست میلیون ریال آن را دریافت نموده باشد، میزان مالیات و عوارض قابل مطالبه برای دوره بهار برابر است با $۷۶۱/۵۱۳/۱۶ = ۱۰۹۰۰۰/۰۰۰/۲۰۰ \times ۹$ و برای مازاد به مبلغ $۰۰۰/۰۰۰/۱۰۰$ ریال، مالیات و عوارض ارزش افزوده تا زمان پرداخت کارفرما، از پیمانکار قابل مطالبه و وصول نخواهد بود.

تذکر: با توجه به تکلیف قانون گذار برای کارفرما مبنی بر پرداخت مالیات و عوارض اصول وجوه پرداخت نشده قابل محاسبه و ملاک عمل بند (۳) این دستورالعمل خواهد بود.

۴. پیمانکاران موظفند در مواردی که مقرر است بابت پرداخت مطالباتشان اسناد خزانه اسلامی ارائه شود، مراتب درخواست خود به کارفرما مبنی بر تحویل اوراق مزبور معادل بدهی مالیات بر ارزش افزوده و جرائم متعلقه را به اداره کل امور مالیاتی ذیربط اعلام نمایند.

تذکر: اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی از کارفرما صرفاً برای مالیات و جرائم آن به تناسب مطالب پیمانکار از کارفرما که مقرر است در سال جاری به پیمانکار پرداخت شود، بلامانع می باشد.

تذکر ۲: با توجه به اینکه عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده متعلق به شهرداری ها و دهیاری ها می باشد، اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی برای بدهی عوارض و جرائم آن امکان پذیر نمی باشد.

مسئولیت حسن اجرای این دستورالعمل بر عهده مدیران کل محترم امور مالیاتی ذیربط و نظارت بر حسن اجرای آن بر عهده دادستان محترم انتظامی مالیاتی می باشد.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

دستورالعمل مورد شکایت در راستای اجرای بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ می باشد یعنی در مواردی که کارفرما هنوز مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکار پرداخت ننموده است که سازمان امور مالیاتی حق مطالبه نخواهد داشت در عین حال در بندهای ۱ و ۲ دستورالعمل پیمانکاران مکلف به تکمیل فرم از بابت وجوه پرداخت نشده می باشند که اگر کارفرما مهر ننماید معلوم نیست چه اتفاقی خواهد افتاد و در بند ۳ دستورالعمل مثال ذکر شده مخالف با مفاد قانون می باشد (قانون یاد شده) در بند ۴ دستورالعمل از جرایم متعلقه یاد شده است که مغایر با قانون می باشد تقاضای ابطال آن را دارم.

* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۷۱۲/۲۱۲/ص مورخه ۱۴۰۰/۳/۱۸ به طور خلاصه توضیح داده است که :

در صورتی که کارفرما فرم مورد نظر در دستورالعمل را امضاء و تأیید ننماید طبق قانون سازمان امور مالیاتی حق مطالبه از پیمانکار را ندارد و پیمانکار می تواند مراتب را به سازمان امور مالیاتی اعلام تا بر اساس قوانین و

مقررات اقدام شود از طرفی حکم مندرج در دستورالعمل تأکیدی بر اجرای مواد ۱۴ و ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد و تأکید شده است تا زمان پرداخت مالیات و عوارض از سوی کارفرما به پیمانکار قابل مطالبه نخواهد بود و این دستورالعمل در راستای اجرای قانون و تبیین قانون بوده تقاضای رد شکایت را دارم استدعای دعوت نماینده در جلسه هیأت تخصصی را دارم.

نظریه تهیه کننده گزارش:

در خصوص مثال مندرج ذیل بند ۳ دستورالعمل مورد شکایت به شماره ۱۰۰۱/۲۳۰/د مورخه ۱۳۹۹/۱/۲۰ و نیز بند ۴ دستورالعمل یاد شده و تذکر ۲ بند ۴ دستورالعمل، با عنایت به اینکه به موجب بند (م) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹، وظیفه کارفرما این است که با هر پرداخت به پیمانکاران، مالیات ارزش افزوده متناسب با آن را پرداخت نماید و تا زمانی که کارفرما پرداخت ننماید (کارفرمای موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه) سازمان امور مالیاتی حق مطالبه از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد را ندارد و در صورتی که در قالب اسناد خزانه بدهی کارفرما به پیمانکار کارسازی می شود سازمان امور مالیاتی مکلف است پس از اخذ این اوراق از کارفرما، معادل بدهی مالیاتی مودی از اوراق کسر و اسناد را به خزانه داری کل کشور تحویل دهد و به عنوان وصول مالیات مودی منظور نماید، در حالی که در مثال ذیل بند ۳ موضوع شکایت، برخلاف نص قانون به محض پرداختی کارفرما به پیمانکار و لو اینکه بابت پرداخت حقوق و یا هر عنوان دیگری باشد، حق مطالبه مالیات برای اداره مالیاتی در نظر گرفته شد در حالی که در قانون ذکر شده فوق، مطالبه دایر مدار پرداخت مالیات توسط کارفرما است نه هر پرداختی، و از طرفی در بند ۴ دستورالعمل و نیز تذکر ۲ بند ۴ پیش بینی تعلق و مطالبه جرایم از مودی و پیمانکار شده است در حالی که هنوز کارفرما مالیات را پرداخت ننموده تا تأخیری متوجه پیمانکار و در نتیجه تعلق جریمه قابل تصور باشد و در قانون ذکر شد به صراحت اخذ جریمه دیرکرد ممنوع شده است و از سویی در این مقرر بدون دلیل و حجت قانونی سهم شهرداری ها از مالیات و عوارض ارزش افزوده، از شمول حکم مندرج در بند (م) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹، مستثنی شده است در حالی که در جای جای قانون، مالیات بر ارزش افزوده هم شامل مالیات و هم عوارض متعلق به مودیان می شود، فلذا این قسمت ها از دستورالعمل مورد شکایت خلاف قانون و قابل ابطال تشخیص داده می شود ضمناً مفاد دادنامه شماره ۳۵۷ مورخه ۱۴۰۰/۳/۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در مورد دستورالعمل کاملاً مشابه (از حیث عبارات واحد) مربوط به قانون بودجه سال ۱۳۹۸ موید در مقام می باشد.

تهیه کننده گزارش :

محمدعلی برومند زاده

*رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :

با عنایت به مفاد بند (م) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور که مقرر می دارد «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه است، کارفرما موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات ارزش افزوده متناسب با آن را به پیمانکار پرداخت کند، تا زمانی که کارفرما مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکار پرداخت نکرده باشد، سازمان امور مالیاتی حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی را ندارد. در مواردی که بدهی کارفرما به پیمانکار به صورت اسناد خزانه اسلامی پرداخت می شود در

صورت درخواست پیمانکار، کارفرما موظف است این اوراق را عیناً به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امور مالیاتی کشور معادل اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه داری کل کشور ارایه می کند. خزانه داری کل کشور موظف است معادل اسمی اسناد خزانه تحویلی را به عنوان وصولی مالیات منظور کند.» بر این مبنا مقدمه مندرج در دستورالعمل مورد شکایت به شماره ۱۰۰۱/۲۳۰/د مورخه ۱۳۹۹/۱/۲۰ معادل درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی و نیز بند ۱ آن که از حیث رعایت نکات شکلی، فرم مربوط به میزان وجوه پرداخت نشده و تکمیل آن را مورد اشاره قرار می دهد و نیز بند ۲ دستورالعمل که اشاره به تکمیل فرم یاد شده و نیز مهر و امضاء و تأیید آن توسط کارفرمای مربوطه دارد و ایضاً بند ۳ دستورالعمل که تکلیف ادارات مالیاتی نسبت به هر دوره مالیاتی در قبال وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران از حیث احصاء و دریافت بدهی آنها از کارفرمایان را دارد و نیز تذکر ذیل بند ۳ و تذکر ۱ بند ۴ دستورالعمل که در جای خود متضمن بیان احکامی منطبق با مفاد قانون ذکر شده (بند م تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹) می باشند و مخالفتی با قوانین و مقررات ندارند، قابل ابطال نبوده به استناد مواد ۱۲ و بند ب ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. /ط

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری