



رای شماره ۲۵۵۹ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال مثال ذیل بند ۳ و همچنین بند ۴ و تذکر ۲ بند ۴ از دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/۲۳۰-د-۱۴۰۰/۰۱/۲۱ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۹

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۹/۳۰

شماره پرونده: ۰۰۰۰۴۴۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال مثال ذیل بند ۳ و همچنین بند ۴ و تذکر ۲ بند ۴ از دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/۲۳۰-د-۱۴۰۰/۰۱/۲۱ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گرددش کار: شاکي به موجب دادخواستی ابطال دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/۲۳۰-د-۱۴۰۰/۰۱/۲۱ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند دستورالعمل نحوه اجرای بند (ل) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ در خصوص پیمانکارانی است که کارفرمای آنها یکی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه است که مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکاران مذکور پرداخت ننموده، اما سازمان مالیاتی وفق بند (ل) تبصره ۶ مذکور، حق مطالبه اصل و جرایم مالیات بر ارزش افزوده از آنها را ندارد. در واقع بند (ل) تبصره ۶ برای کمک به پیمانکارانی که کارفرمای دولتی از پرداخت ارزش افزوده به آنها خودداری کرده تصویب شده، هدفش منع مطالبه اصل و جرایم مالیات بر ارزش افزوده ای است که این پیمانکاران اصولاً از کارفرمای دولتی خود دریافت نکرده اند تا ملزم به پرداختش به سازمان امور مالیاتی باشند. حال با در نظر داشتن این امر، دستورالعمل و میزان انطباق آن با مراد مقنن را بررسی می کنیم.

۱- در بنده ۱ و ۲ دستورالعمل، پیمانکاران مکلف به تکمیل فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده توسط دستگاه های اجرایی موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه و اخذ « مهر و امضا و تایید کارفرمای مربوط » شده اند. جدای اینکه مشخص نیست در صورت عدم همکاری کارفرما با پیمانکار جهت مهر و امضا و تایید فرم یاد شده، یا مغایرت حساب معمول و متداول میان پیمانکار و کارفرما، پیمانکار چگونه قادر به ادای این تکلیف خواهد بود. نکته مهم دیگر این است که بر اساس بند ۳ دستورالعمل و مثال ذکر شده در آن در صورت عدم پرداخت مالیات بر

ارزش افزوده توسط کارفرما، سازمان امور مالیاتی پیمانکار را مکلف نموده که بخشی از پرداخت کارفرما بابت اصل بدهی اش را به عنوان دریافتی بابت ارزش افزوده لحاظ و به سازمان امور مالیاتی پرداخت کند حال تکلیف مغایرت حساب ناشی از این امر که طبعاً باعث عدم تایید و مهر و امضای فرم توسط کارفرما می شود چه خواهد بود و چگونه می توان مودی را مکلف به اخذ مهر و امضا و تایید کارفرمایش کرد که اصولاً از حیثه اختیار این مودی خارج است؟

۲- در بند سوم دستورالعمل چنانکه ذکر شد، طی مثالی نشان داده شده که از هر مبلغ دریافتی پیمانکار از کارفرمای دولتی، گرچه کارفرما این مبلغ را در ازای اصل بدهی و نه مالیات بر ارزش افزوده آن پرداخت کرده باشد، هم سازمان امور مالیاتی متناسباً ۹٪ را به عنوان مالیات و عوارض بر ارزش افزوده در نظر گرفته بر همان اساس این مبلغ را از پیمانکار مطالبه و در صورت عدم پرداخت به موقع، جرایم آن را نیز منظور و مطالبه خواهد نمود. امری که مصداق نقض غرض و در مغایرت آشکار با بند (ل) تبصره ۶ مارالذکر است که در آن صراحتاً ذکر شده « تا زمانی که کارفرما مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکار پرداخت نکرده باشد، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است ضمن پاسخ به استعلام بانکها و موسسات مالی و اعتباری، دفاتر اسناد رسمی و سایر دستگاه های اجرایی حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی را نخواهد داشت.» در واقع با این دستورالعمل در صورت پرداخت اصل بدهی کارفرما به پیمانکار بدون پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، هیچ تفاوتی میان پیش و پس از تصویب بند (ل) تبصره ۶ مذکور نیست و در هر حال سازمان امور مالیاتی اصل و جرایم را از پیمانکار مطالبه خواهد نمود.

۳- در بند ۴ دستورالعمل هم صراحتاً از «جرایم متعلقه» یاد شده که باز مغایر با نص صریح بند (ل) تبصره ۶ فوق الذکر مبنی بر عدم مطالبه جرایم مالیات بر ارزش افزوده از پیمانکاران موضوع این بند است. در خاتمه عرایضم با توجه به مغایرتهای ذکر شده میان بندهای دستورالعمل مورد اعتراض با بند (ل) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ درخواست ابطال این دستورالعمل را داشته، همچنین به دلیل تضييع حقوق پیمانکاران مربوطه، درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را نیز دارم."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" دستورالعمل

۱۴۰۰

بند (ل) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰

الف

.

مخاطبین

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی استان ها

موضوع

نحوه اجرای بند (ل) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰

نظر به اینکه به موجب بند (ل) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ مقرر شده است: «در معاملات پیمانکاری کارفرما موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات بر 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 (موظف است ضمن پاسخ به استعلام بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری، دفاتر اسناد رسمی و سایر دستگاههای اجرائی) حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیر کرد از وی را نخواهد داشت. 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 وحدت رویه در اجرا، موارد ذیل مقرر می گردد:

۱- ادارات کل امور مالیاتی مکلفند فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران توسط کارفرمایان (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 ۱۴۰۰ اقدام و پس از مهر و امضا و تأیید کارفرمای مربوط، به اداره کل امور مالیاتی ذیربط تحویل نمایند. (ترجیحاً همزمان با تسلیم اظهار نامه)

۳- ادارات کل امور مالیاتی مکلفند در پایان هر یک از دوره های مالیاتی سال ۱۴۰۰ وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران که به تأیید کارفرما رسیده است را احصاء و حسب مورد نسبت به دریافت بدهی پیمانکار در راستای قسمت اخیر بند صدرالاشاره با توجه به ساز و کاری 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 کارفرما باشد و در دوره بهار سال ۱۴۰۰ 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 $۱۶۰۵۱۳۰۷۶۱ = ۹ * ۱۰۹$ و برای مازاد به مبلغ ۱۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال مالیات و عوارض ارزش افزوده تا زمان پرداخت کارفرما از پیمانکار قابل مطالبه و وصول خواهد بود.

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

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

تذکر: اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی از کارفرما برای صرفاً مالیات و جرائم مالیات به تناسب مطالبات 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 انتظامی مالیاتی می باشد. معاون درآمدهای مالیاتی

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۶۰۹/۲۱۲/ص-۱۴۰۰/۳/۱۷ توضیح داده است که:

۱- به منظور تسهیل اجرای مقررات بند (ل) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰، مطابق بند ۲ دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/۲۳۰/د-۱۴۰۰/۱/۲۱ مقرر گردیده است: « پیمانکاران موضوع این بند مکلفند نسبت به تکمیل فرم موضوع بند ۱ این دستورالعمل برای دوره های مالیاتی سال ۱۴۰۰ اقدام و پس از مهر و امضا و تایید کارفرمای مربوط، به اداره کل امور مالیاتی ذیربط تحویل نمایند. (ترجیحاً همزمان با تسلیم اظهارنامه)». بر این اساس مطابق فرم تایید شده توسط کارفرما، اداره کل امور مالیاتی بر اساس مقررات ماده ۱۳ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب ۱۳۹۸/۲/۱۵ و در چارچوب مقررات آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم نسبت به وصول مطالبات از کارفرمای مربوطه اقدام می نماید. همچنین در صورت عدم تایید فرم مذکور توسط کارفرما، سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس مقررات بند یاد شده حق مطالبه بدهی مزبور از پیمانکار را نخواهد داشت، لیکن پیمانکار می تواند مراتب یاد شده را به اداره کل امور مالیاتی ذیربط اعلام نماید تا بر اساس قوانین ومقررات مذکور اقدام شود.

۲- با توجه به مکلف شدن کارفرما به موجب حکم بند (ل) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰، به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده متناسب با هر پرداخت به پیمانکار به صورت همزمان، در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری است با هر پرداخت، مالیات و عوارض متناسب با آن نیز پرداخت شده و عدم وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده سهم پرداخت شده به پیمانکار فاقد وجهت قانونی می باشد و بر اساس مقررات یاد شده مالیات و عوارض ارزش افزوده وجوه پرداخت نشده به پیمانکار تا زمان پرداخت کارفرما قابل وصول نخواهد بود. دستورالعمل مورد شکایت نیز صرفاً در مقام تبیین قانون بوده و بدین روی در ذیل بند ۳ مثالی را آورده با این مضمون که در مورد قرارداد به پیمانکاری ارائه خدمات با کارفرمای موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری که مبلغ قرارداد با احتساب ارزش افزوده و عوارض آن یک میلیارد ریال است و در دوره بهار سال ۱۴۰۰ صرفاً مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال دریافت کرده، مالیات و عوارض قابل مطالبه برای آن دوره معادل ۱۶۵۱۳۷۶۱ ریال می باشد و به عدم قابلیت احتساب مالیات و عوارض برای مازاد آن به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال تا زمانی که توسط کارفرما پرداخت نشده باشد، تصریح گردیده که خود بیانگر حکم بند مذکور از قانون بودجه سال ۱۴۰۰ (مبنی بر پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و عوارض متناسب با هر پرداخت به صورت همزمان) می باشد. شایان ذکر است که مالیات بر ارزش افزوده و عوارض متناسب با وجوه پرداخت نشده به پیمانکار، همان گونه که در تذکر ذیل بند ۳ دستورالعمل مورد شکایت آمده، مطابق بند ۳ آن قابل محاسبه و دریافت خواهد بود.

یاد آور می شود دیگر شکایت شاکی در خصوص دستورالعمل شماره ۱۰۵۱۰/۲۰۰/۹۸/۴-۱۴۰۰ مربوط به حکم همسان در قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور با استدلال مشابه مورد پاسخ گویی قرار گرفته و به موجب رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی به شماره ۴۸-۴۰۰/۲/۴-۱۴۰۰ مردود اعلام گردیده است. در پایان با عنایت به مراتب فوق و نظر

به عدم خروج این سازمان از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی، مستند به بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری رسیدگی و رد شکایت شاکی مورد استدعاست."

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیأت مذکور به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۰/۸۲۳-۱۰۲۳ مقدمه، بند ۱، بند ۲، بند ۳، تذکر ذیل بند ۳ و تذکر ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/د.۲۳۰-۱۴۰۰/۸۲۱ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به تقاضای ابطال مثال ذیل بند ۳ و همچنین بند ۴ و تذکر ۲ بند ۴ دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/د.۲۳۰-۱۴۰۰/۸۲۱ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۹/۳۰ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

الف- براساس بند (ل) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور: «در معاملات پیمانکاری کارفرما موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات بر 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 موظف است ضمن پاسخ به استعلام بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری، دفاتر اسناد رسمی و سایر دستگاههای اجرایی حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی را نخواهد داشت. 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.» با توجه به حکم قانونی مزبور، کارفرما موظف است هم به ازای قراردادی که بین او و پیمانکار منعقد است و هم به عنوان مالیات بر ارزش افزوده خدمات و کالاهایی که از پیمانکار گرفته، مبالغی را به وی پرداخت نماید. بنابراین اطلاق مثال ذیل بند ۳ دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/د.۲۳۰-۱۴۰۰/۸۲۱ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن به محض انجام هر پرداخت توسط کارفرما به پیمانکار (ولو اینکه بابت مالیات بر ارزش افزوده نباشد) برای اداره امور مالیاتی حق مطالبه مالیات بر ارزش افزوده از پیمانکار در نظر گرفته شده، با بند (ل) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور که بر مبنای آن مطالبه مالیات بر ارزش افزوده توسط سازمان امور مالیاتی دایر مدار پرداخت مالیات توسط کارفرما است و نه هر پرداختی، مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

ب- بر مبنای بند (ل) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، تا زمانی که کارفرما مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکار پرداخت نکرده باشد، سازمان امور مالیاتی کشور حق اخذ جریمه دیرکرد را نخواهد داشت و در مواردی

که کارفرما مالیات بر ارزش افزوده را پرداخت نکند، تأخیری متوجه پیمانکار نبوده و در نتیجه تعلق جریمه نسبت به پیمانکار در این فرض قابل تصور نخواهد بود. بنابراین اطلاق حکم مقرر در بند ۴ دستورالعمل مورد شکایت که متضمن پیش‌بینی تعلق و مطالبه جرایم از پیمانکار است، با بند (ل) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

ج- با توجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده هم شامل مالیات و هم شامل عوارض متعلق به مؤدیان است و با عنایت به استدلال مقرر در رای شماره ۱۴۰۰،۳،۴-۳۵۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، تذکر ۲ بند ۴ دستورالعمل مورد شکایت که براساس آن، بدهیهای مربوط به عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول جریمه اعلام شده و بر مبنای تذکر مزبور بدون دلیل و حجت قانونی سهم شهرداریها از مالیات و عوارض ارزش افزوده از شمول حکم مندرج در بند (ل) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مستثنی شده و اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی برای بدهی عوارض و جرایم آن نیز امکانپذیر دانسته نشده است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری