



ابطال مثال ذیل بند 3 و بند 4 و تذکر دوم بند 4 از دستورالعمل شماره /230/1001-د 1399/01/20 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور	موضوع
--	-------

شماره دادنامه: 140009970905812558

تاریخ دادنامه: 1400/09/30

شماره پرونده: 0000553

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال مثال ذیل بند 3 و بند 4 و تذکر دوم بند 4 از دستورالعمل شماره /230/1001-د 1399/01/20 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال دستورالعمل شماره /230/1001-د 1399/01/20 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«با سلام و احترام، پیش از هر چیز این نکته را یادآور می شوم که دستورالعمل نحوه اجرای بند (م) تبصره 6 قانون بودجه سال 1399، در خصوص پیمانکارانی است که کارفرمای آنها یکی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده 29 قانون برنامه ششم توسعه است که مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکاران مذکور پرداخت ننموده، اما سازمان مالیاتی وفق بند (م) تبصره 6 مذکور، حق مطالبه اصل و جرایم مالیات بر ارزش افزوده از آنها را ندارد. در واقع بند (م) تبصره 6 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 ننموده 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.

1- در بندهای 1 و 2 دستورالعمل، پیمانکاران مکلف به تکمیل فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده توسط دستگاه های اجرایی موضوع ماده 29 قانون برنامه ششم توسعه و اخذ « مهر و امضا و تایید کارفرمای مربوطه» شده اند. جدای از 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 3 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.

2- در بند سوم دستورالعمل چنان که 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 9% 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 (م) تبصره 6 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 حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی را ندارد.» 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 (م) تبصره 6 مذکور نیست و در هر حال سازمان امور مالیاتی اصل و

جرایم را از پیمانکار مطالبه خواهد نمود.

3- در بند 4 دستورالعمل هم صراحتاً از « جرایم متعلقه » یاد شده که باز مغایر با نص صریح بند (م) تبصره 6 فوق الذکر مبنی بر عدم مطالبه جرایم مالیات بر ارزش افزوده از پیمانکاران موضوع این بند است. در خاتمه با توجه به مغایرت های ذکر شده میان بندهای دستورالعمل مورد اعتراض با بند (م) تبصره 6 قانون بودجه سال 1399، درخواست ابطال این دستورالعمل را داشته، همچنین به دلیل تضییع حقوق پیمانکاران مربوطه، درخواست اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را نیز دارم.»

متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است:

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی استان ها

موضوع

نحوه اجرای بند (م) تبصره (6) قانون بودجه سال 1399

نظر به اینکه به موجب بند (م) تبصره (6) قانون بودجه سال 1399 مقرر شده است: « در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرائی موضوع ماده (29) 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:

1. ادارات کل امور مالیاتی مکلفند فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران توسط دستگاههای اجرایی موضوع ماده (29) قانون برنامه ششم توسعه (تصویر پیوست) را جهت تکمیل به پیمانکاران ارائه نمایند.

2. پیمانکاران موضوع این بند مکلفند نسبت به تکمیل فرم موضوع بند (1) این دستورالعمل برای دوره های مالیاتی سال 1399 اقدام و پس از مهر و امضا و تایید کارفرمای مربوطه ، به اداره کل امور مالیاتی ذیربط تحویل نمایند. (ترجیحاً همزمان با تسلیم اظهارنامه)

3. ادارات کل امور مالیاتی مکلفند در پایان هر یک از دوره های مالیاتی سال 1399 وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران که به تأیید کارفرمای موضوع ماده (29) 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 (13) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب 1398/02/15 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 (29) قانون برنامه ششم توسعه باشد و در دوره بهار سال 1399 بابت قرارداد مزبور سیصد میلیون ریال خدمات ارائه و مبلغ دوپست میلیون ریال آن را دریافت نموده باشد، میزان مالیات و عوارض قابل مطالبه برای دوره بهار برابر است با $16,513,761 = 109 \times 9 \div 200,000,000$ و برای مازاد به مبلغ 100,000,000 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 ارزش افزوده متناسب با هر پرداخت، مالیات و عوارض پرداخت نشده متناسب با اصل وجوه پرداخت نشده قابل محاسبه و ملاک عمل بند (3) این دستورالعمل خواهد بود.

4. 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 1: اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی از کارفرما صرفاً برای مالیات و جرائم آن به تناسب مطالبات پیمانکار از کارفرما که مقرر است در سال جاری به پیمانکار پرداخت شود، بلامانع می باشد.

تذکر 2: با توجه به اینکه عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده متعلق به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها می‌باشد، اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی برای بدهی عوارض و جرائم آن امکان پذیر نمی‌باشد.

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 می‌باشد.

محمد مسیحی
معاون درآمدهای مالیاتی

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/2712-ص-1400/03/18 توضیح داده است که:

« 1- به منظور تبیین حکم مقرر در بند (م) تبصره 6 قانون بودجه سال 1399، به موجب بند 2 دستورالعمل صدرالذکر مقرر گردیده است: « پیمانکاران موضوع این بند مکلفند نسبت به تکمیل فرم موضوع بند 1 این دستورالعمل برای دوره های مالیاتی سال 1399 اقدام و پس از مهر و امضا و تایید کارفرمای مربوط، به اداره کل امور مالیاتی ذیربط تحویل نمایند. (ترجیحا همزمان با تسلیم اظهارنامه)». بر این اساس مطابق فرم تایید شده توسط کارفرما، اداره کل امور مالیاتی بر اساس مقررات ماده 13 قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب 1398/02/15 و در چارچوب مقررات آیین نامه اجرایی موضوع ماده 218 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 براساس مقررات بند یاد شده حق مطالبه مالیات بر ارزش افزوده مزبور را از پیمانکار نخواهد داشت، لیکن پیمانکار می تواند مراتب یاد شده را به اداره کل امور مالیاتی ذیربط اعلام نماید تا بر اساس قوانین و مقررات مذکور اقدام شود.

2- به موجب حکم بند (م) تبصره 6 قانون بودجه سال 1399، اولاً: کارفرما مکلف شده همزمان با هر پرداخت، مالیات بر ارزش افزوده متناسب با آن را به پیمانکار پرداخت کند. ثانیاً: حکمی مقرر در این بند در خصوص سازمان امور مالیاتی در مورد معاملات پیمانکاری است که کارفرما یکی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده 29 قانون برنامه ششم توسعه باشد. بنابراین با هر پرداخت به پیمانکار، تکلیف پرداخت مالیات و عوارض متناسب با آن به صورت همزمان بر عهده کارفرما است. این فراز از حکم یاد شده تأکیدی بر رعایت مفاد مواد 20 و 14 قانون مالیات بر ارزش افزوده است و استنباط مکلف نبودن کارفرما به پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده متناسب و همزمان با سهم پرداخت شده به پیمانکار، از حکم بند مرقوم غیر صایب و فاقد وجهت قانونی می باشد. بر اساس همین مقررات در دستورالعمل مذکور نیز تصریح شده مالیات بر ارزش افزوده وجوه پرداخت نشده به پیمانکار تا زمان پرداخت کارفرما، قابل وصول از پیمانکار نخواهد بود. بدین روی دستورالعمل مورد شکایت نیز صرفاً در مقام تبیین قانون بوده و در ذیل بند 3 مثالی با این مضمون ذکر شده: در مورد قرارداد پیمانکار با کارفرمای موضوع ماده 29 قانون برنامه پنجساله ششم توسعه با موضوع ارائه خدمات که مبلغ قرارداد با احتساب ارزش افزوده و عوارض آن یک میلیارد ریال است و پیمانکار در دوره بهار سال 1399 مبلغ 300 میلیون ریال خدمات ارائه لیکن صرفاً مبلغ 200 میلیون ریال از کارفرما دریافت کرده، مالیات و عوارض قابل مطالبه برای آن دوره معادل 16,513,761 ریال می باشد. در این مثال به عدم قابلیت مطالبه و وصول مالیات و عوارض برای مازاد آن به مبلغ 100 میلیون ریال تا زمانی که توسط کارفرما، پرداخت نشده باشد، تصریح گردیده که خود بیانگر حکم بند مذکور از قانون بودجه سال 1399 (مبنی بر پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و عوارض متناسب با هر پرداخت به صورت همزمان) می باشد. تذکر ذیل بند 3 دستورالعمل مورد شکایت بر همین اساس و بدین مضمون بیان شده، مالیات و عوارض ارزش افزوده متناسب با وجوه پرداخت نشده به پیمانکار، قابل محاسبه و ملاک عمل بند 3 آن خواهد بود.

خاطر نشان می سازد، مشابه مفاد شکایت کنونی، از سوی همین شاکی شکایت دیگری به خواسته ابطال دستورالعمل شماره 200/98/510-1398/03/28 طرح شد که طی کلاسه 9802270 در هیأت تخصصی مالیاتی بانکی آن دیوان مورد رسیدگی قرار گرفت و منتهی به صدور دادنامه شماره 140009970906010048-1400/02/04 هیأت مذکور، مبنی بر رد شکایت گردید. همچنین نامبرده شکایت دیگری با مفاد مشابه تحت پرونده کلاسه 0000447 با موضوع خواسته ابطال دستورالعمل شماره 230/1895-1400/01/21 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، در دیوان عدالت اداری طرح کرده که تقاضا می شود به لحاظ تشابه موضوعی، پرونده های مزبور توأمان مورد رسیدگی قرار گیرد. همچنین یادآور می شود: کلیه دستورالعمل های فوق الذکر که از سوی شاکی مورد درخواست ابطال واقع شده اند دارای مضمون یکسان بوده و به مالیات بر ارزش افزوده در معاملات پیمانکاری مربوط است که کارفرمای آن یکی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده 29 قانون برنامه پنجساله ششم توسعه می باشد، لیکن با توجه به تکرار شدن احکام مربوط در قوانین بودجه سال های 1400، 1399، 1398 کل کشور، دستورالعمل های متعدد صرفاً با مفاد همسان توسط سازمان امور مالیاتی کشور در سال های مذکور تهیه و به ادارات و مراجع مالیاتی ابلاغ شده است.

با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی و عدم مغایرت قانونی، مستند به بند (ب) ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری رسیدگی و صدور حکم به رد شکایت شاکی مورد استدعا است. همچنین خواهشمند است دستور فرمایید در صورت لزوم از سازمان امور مالیاتی کشور، جهت حضور

نماینده در جلسه هیأت تخصصی و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری حسب مورد دعوت به عمل آید.»

در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیأت مذکور به موجب دادنامه شماره 140009970906011024-1400/08/23 مقدمه مندرج در دستورالعمل مورد شکایت و نیز بندهای 3 و 2 و 1 و تذکر ذیل بند 3 و تذکر 1 بند 4 دستورالعمل مورد شکایت را قابل ابطال تشخیص نداد و رأی به رد شکایت صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به مثال ذیل بند 3 و بند 4 و تذکر دوم بند 4 از دستورالعمل شماره 230/1001-د-1399/01/20 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/09/30 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان 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

الف- براساس بند (م) تبصره (6) قانون بودجه سال 1399 کل کشور : «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (29) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران 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 عینا 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 3 دستورالعمل شماره 230/1001-د-1399/01/20 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 (م) تبصره (6) قانون بودجه سال 1399 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 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود.

ب- بر مبنای بند (م) تبصره (6) قانون بودجه سال 1399 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 4 دستورالعمل مورد شکایت که متضمن پیش بینی تعلق و مطالبه جرایم از پیمانکار است، با بند (م) تبصره (6) قانون بودجه سال 1399 کل کشور مغایرت دارد و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود.

ج- با توجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده هم شامل مالیات و هم شامل عوارض متعلق به مودیان است و با عنایت به استدلال مقرر در رأی شماره 357-1400/03/04 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، تذکر 2 بند 4 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 (م) تبصره (6) قانون بودجه سال 1399 کل کشور مستثناء 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 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

