

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۹/۳۰

شماره پانزده: ۵۵۳۰۰۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای یهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال مثال ذیل بند ۳ و بند ۴ و تذکر دوم بند ۴ از دستورالعمل شماره ۲۳۰/۱۰۰۱-د-۱۳۹۹/۱۲۰- معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال دستورالعمل شماره ۱۰۰۱-۲۳۰-د-۱۳۹۹/۱۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

^{۱۱} با سلام و احترام، پیش از هر چیز این نکته را یادآور می‌شوم که دستورالعمل نحوه اجرای بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹، به خصوص پیمانکاری است که کارفرمای آنها یکی از دستگاه‌های 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 (م) تبصره ۶ مذکور، حق مطالبه اصل و جرایم مالیات بر ارزش افزوده از آنها را ندارد. در واقع بند (م) 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 ننموده‌اند تا ملزم به پرداختش به سازمان امور مالیاتی باشند. حال با در نظر داشتن این امر دستورالعمل و میزان انطباق آن با مراد متقن را بررسی می‌کنیم.

۱- در بندهای 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 مربوطه شده اند. چنانچه از اینگونه مشخص نیست در صورت عدم همکاری کارفرما یا 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 طبیعاً 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 حیطه اختیار این مودی خارج است.

۲- 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، سازمان امور مالیاتی متناسباً ۹۰٪ را به عنوان مالیات و عوارض بر ارزش افزوده در نظر گرفته، بر همان اساسی 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 ۴ (م) تبصره ۶ مازاد ذکر 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 ۴ (م) 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 «جرائم متعلقه» یاد شده که باز مغایر با نص صریح بند (م) تبصره ۶ فوق‌الذکر مبنی بر عدم مطالبه جرایم مالیات بر ارزش افزوده از پیمانکاران موضوع این بند است. در خاتمه با توجه به مغایرت‌های ذکر شده میان بندهای دستورالعمل مورد اعتراض با بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹، درخواست ابطال این دستورالعمل را داشته، همچنین به دلیل تفصیح حقوق پیمانکاران مربوطه، درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را نیز دارم.^{۱۱}

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

دستور العمل، ۱۰۰۱/۲۳۰-د، ۱۳۹۹/۱/۲۰ نحوه اجرای بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹

١٠٠١	٩٩	بند (م) بصره ٩ قانون بودجه سال ١٣٩٩	التدريس
------	----	-------------------------------------	---------

فَلَا تَبْغُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۰۵۵۲
شماره پرونده: ۱۳۱۲۶۴۰۰۰۱۳۱۹۲۰۰۰
تاریخ: ۱۳۰۰/۰۹/۲۰
پوست:

مختصان:	امور مالیاتی شهر و استان تهران
دستخط:	ادارات کل امور مالیاتی استان ها
موضوع:	نحوه اجرای بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹

نظر به اینکه به موجب بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ مقرر شده است: «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاه های 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 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 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 وجوه 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 صدرالاشارة 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.

مثلاً: 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 $16\% \times 900,000,000 = 144,000,000$ ریال، 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 اصل 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 مطالبات پیمانکار از کارفرما که مقرر است در سال جاری به پیمانکار پرداخت شود، پلامانع 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 امور مالیاتی ذیربط و نظارت بر حسن اجرای آن بر عهده دادستان انتظامی مالیاتی می باشد. - معاون درآمد های مالیاتی "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۲۷۱۲-ص-۱۸۰۰۳۰۱۸۰ توضیح داده است که:

۱- «به منظور تبیین حکم مقرر در بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹، به موجب بند ۲ دستورالعمل صدرالذکر مقرر گردیده است: «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)». بر این اساس مطابق فرم تأیید 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 تأیید 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.

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۰۰۵۵۳
شماره پرونده: ۱۳۹۲۴۰۰۰۰۱۳۹۲۴۰۰۰۰
دادنامه: ۱۳۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۸
تاریخ: ۱۴۰۰/۰۹/۳۰
پیوست

قراردادی که بین او و پیمانکار منعقد است و هم به عنوان مالیات بر ارزش افزوده خدمات و کالاهایی که از پیمانکار گرفته، میآلنی را به وی پرداخت نماید. بنابراین اطلاق مثال ذیل بند ۳ دستورالعمل شماره ۱۰۰۱-۲۳۰۰-۵-۱۳۹۹، 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 (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ 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 می‌شود.

ب- بر مبنای بند (م) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ 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 (م) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ 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 رأی شماره ۳۵۷-۱۴۰۰-۳-۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، تذکر ۲ بند ۴ دستورالعمل مورد شکایت که براساس آن، بدیهیهای 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 (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ 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 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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری