



رای شماره ۱۰۲۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته :
ابطال دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/۲۳۰ د مورخ ۱۴۰۰/۰۱/۲۱ معاون درآمدهای سازمان امور مالیاتی)

* شماره پرونده : ه ع /۰۰۰۴۴۷ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۲۳ تاریخ: ۱۴۰۰/۸/۲۳

* شاکی : آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/۲۳۰ د مورخه ۱۴۰۰/۱/۲۱ معاون درآمدهای
سازمان امور مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۱۸۹۵/۲۳۰ د مورخه ۱۴۰۰/۱/۲۱ معاون درآمدهای 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 (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 مبلغی 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

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.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

مفاد دستورالعمل مورد شکایت که راجع به اجرای بند (ل) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ می باشد در خصوص پیمانکارانی است که هنوز مالیات بر ارزش افزوده را از کارفرما دریافت ننمودند لیکن در این دستورالعمل مکلف به رعایت تکالیفی شده اند که منافات باعث عدم پرداخت مالیات دارد چون تا زمانی که کارفرما مالیات متعلقه را پرداخت ننماید یا سررسید اسناد خزانه فرا نرسد، تکلیفی متوجه پیمانکاران نمی باشد و در هر صورت تفاوتی عملاً بین تصویب قانون یاد شده و عدم آن برای پیمانکاران از حیث اصل و جرائم مالیات نخواهد بود.

* در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۶۰۹/۲۱۲/ص مورخه ۱۴۰۰/۳/۱۷ به طور خلاصه توضیح داده است که :

مفاد این دستورالعمل در جهت اجرای قانون می باشد چون پیمانکاران مکلف به ارائه اظهارنامه هستند که همراه با آن فرم متعلقه را تکمیل می نمایند و تا زمانی که مالیات توسط کارفرما پرداخت نشود حق مطالبه از پیمانکار وجود ندارد و اگر مهر و امضا و تأیید انجام نشود تکلیفی متوجه پیمانکار نبوده فقط باید مراتب را به سازمان امور مالیاتی گزارش نماید.

قبلاً شاکی شکایت مطرح نموده است راجع به دستورالعمل مشابه مربوط به سال ۱۳۹۸ که توسط هیأت تخصصی رد شده است تقاضای رد شکایت را دارم.

نظریه تهیه کننده گزارش:

در خصوص مثال مندرج ذیل بند ۳ دستورالعمل مورد شکایت به شماره ۱۸۹۵/۲۳۰/د مورخه ۱۴۰۰/۱/۲۱ 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 حقوق، مطالبه دایر مدار پرداخت مالیات توسط کارفرما است نه هر پرداختی، و از طرفی دربند 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 (ل) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور که مقرر می دارد «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 بانک ها 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 نخواهند 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 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 ۱۸۹۵/۲۳۰ د مورخه ۱۴۰۰/۱/۲۱ معاون 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 ل تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰) 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