



رای شماره ۱۱۷۷ موئن ۱۴۰۰/۰۹/۳۰ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری(موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ماده ۱۳ آین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم به شماره ۱۸۰۷۱۸ موئن ۱۳۹۸/۰۹/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور)	موضوع
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------

بسم الله الرحمن الرحيمشماره دادنامه: ۱۴۰۰-۹۹۷-۰۵۸۱۲۰۰۸ شماره پرونده: ۰۰۰۰۵۰۳ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشاکی: آقای بهمن زبردستموضوع شکایت و خواسته: ابطال مثال ذیل بند ۳ و بند ۴ و تذکر دوم بند ۴ از دستورالعمل شماره ۱۰۰۱ ۱۳۹۹/۱۰۲۰-۲۳۰ دعاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواست و لایحه تكمیلی ابطال دستورالعمل شماره ۱۰۰۱ ۱۳۹۹/۱۰۲۰-۲۳۰ دعاون 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 بیاد آور می شویم که دستورالعمل نحوه اجرای بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹، 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 (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 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. ۱- در بندۀای ۱ و ۲ دستورالعمل، پیمانکاران مکلف به تکمیل فرم تعیین میزان وجوده پرداخت نشده توسط دستگاه های اجرایی موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه و اخذ « مهر و امضاء و تایید کارفرمای مربوطه» شده اند. جدای از اینکه مشخص نیست در صورت عدم همکاری کارفرمای پیمانکار جهت مهر و امضاء و تایید فرم یاد شده، یا مغایرت حساب معمول و متداول میان پیمانکار و کارفرمای 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 کارفرمای سازمان امور مالیاتی پیمانکار را مکلف نموده که بخشی از پرداخت کارفرمای بابت اصل بدھی اش را به عنوان دریافتی بابت ارزش افزوده لحظه و به سازمان امور مالیاتی پرداخت کند. حال تکلیف مغایرت حساب ناشی از این امر که طبعاً باعث عدم تایید و مهر و امضاء فرم توسط کارفرمای می شود چه خواهد بود و چگونه می توان مودی را مکلف به اخذ مهر و امضاء و تایید کارفرماییش 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 کارفرمای این مبلغ را در ازای اصل بدھی 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 مصدق نقض غرض و در مغایرت آشکار با بند (م) تبصره ۶ مارالذکر است که در آن صراحتاً ذکر شده « تا زمانی که کارفرمای 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 بدھی کارفرمای پیمانکار بدون پرداخت مالیات بر ارزش افزوده هیچ تفاوتی میان پیش و پس از تصویب بند (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 « جرایم متعلقه» یاد شده که باز مغایر با نص صریح بند (م) تبصره ۶ 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 بندۀای دستورالعمل مورد اعتراض با بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹، درخواست ابطال این دستورالعمل را داشته، همچنین به دلیل تضییع حقوق پیمانکاران مربوطه، درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری را نیز دارم. متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است: " دستورالعمل ۱۰۰۱ ۱۰۲۰-۱۰۲۳۰ دستورالعمل ۱۳۹۹/۱۰۲۰-۱۰۰۱ نحوه اجرای بند (م) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ (الف. سمخاطبان) [دینفعانامور مالیاتی شهر و استان تهرانادارات کل امور مالیاتی استان هاموضوع عنوی 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 کارفرمای از دستگاه های اجرایی موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه است، کارفرمای موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات ارزش افزوده متناسب با آن را به پیمانکار پرداخت کند. تا زمانی که کارفرمای 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 بدھی کارفرمای به پیمانکار به صورت اسناد خزانه اسلامی پرداخت می شود در صورت درخواست پیمانکار، کارفرمای موظف است این اوراق را عیناً به سازمان امور مالیاتی کشور تحويل دهد. سازمان امور مالیاتی کشور معادل مبلغ اسمی اوراق تحويلی را از بدھی مالیاتی پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه داری کل کشور ارایه می کند. خزانه داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه تحويلی را به عنوان وصولی مالیات منظور کند.» لذا در راستای اجرای حکم

دستگاه های اجرایی موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه پنجماله ششم توسعه می باشد، لیکن با توجه به تکرار شدن احکام مربوط در قوانین بودجه سال های ۱۴۰۰، ۱۳۹۹ 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 ۸۴ 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 هیات تخصصی و هیات عمومی دیوان عدالت اداری حسب مورد دعوت به عمل آید". در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیات مذکور به موجب دادنامه شماره ۱۱۰۲۴ ۹۹۷۰۹۰۶۱۱ - ۱۴۰۰ ۰۸۰۲۳ مقدمه مندرج در دستورالعمل مورد شکایت و نیز بندهای ۳ و ۲ و تذکر ۱ بند ۴ دستورالعمل مورد شکایت را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رییس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت. رسیدگی به مثال ذیل بند ۳ و بند ۴ و تذکر دوم بند ۴ از دستورالعمل شماره ۱۰۰۱ ۰۲۳ ۰۱۳۹۹ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور در دستورکار هیات عمومی قرار گرفت. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰ ۰۹۰۳ با حضور رییس 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 مبارکت کرده است. رای هیات عمومیالف- براساس بند (م) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور : «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه پنجماله 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 با اخذ جریمه دیرکرد از وی را ندارد. در مواردی که بدھی 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 تحويل دهد. سازمان امور مالیاتی کشور معادل مبلغ اسمی اوراق تحويلی را از بدھی مالیاتی پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه داری کل کشور ارایه می کند. خزانه داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه تحويلی 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 ۱۰۰۱ ۰۲۳ ۰۱۳۹۹ 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 برمنای 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- برمنای 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 متنضم بیشینی 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 می شود. ج- با توجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده هم شامل عوارض متعلق به مؤدیان است و با عنایت به استدلال مقرر در رای شماره ۱۴۰۰ ۰۳۰۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، تذکر ۲ بند ۴ دستورالعمل مورد شکایت که براساس آن، بدھیهای مربوط به عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول جریمه اعلام شده و برمنای تذکر مزبور بدون دلیل و حجت قانونی سهم شهیداریها 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 بدھی 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 می شود. حکمتعلی مظفربریس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

Powered by Froala EditorPowered by Froala Editor