



رای شماره ۴۸ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۰۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

شماره پرونده : ه ع / ۹۸۰۲۲۷۰

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۴۸

تاریخ: ۱۴۰۰/۲/۴

شاکی : بهمن زبردست

طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته : ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۸/۲۰۰ ریاست کل سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۸

شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۸/۲۰۰ ریاست کل سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۸ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

۱. ادارات کل امور مالیاتی مکلفند فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران توسط دستگاه های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری در سال ۱۳۹۸، پیوست این دستورالعمل 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 ۱۳۹۸ اقدام و پس از مهر و امضا و تایید کارفرمای مربوط، به اداره کل امور مالیاتی ذیربط تحویل نمایند. (ترجیحا همزمان با تسلیم اظهار نامه)

۳. ادارات کل امور مالیاتی مکلفند در پایان هر یک از دوره های مالیاتی سال ۱۳۹۸ وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران که به تایید کارفرمای موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری رسیده است را احصاء و حسب مورد نسبت به دریافت بدهی پیمانکار در راستای قسمت اخیر بند صدرا اشاره 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 ۱۳۹۸/۰۲/۱۵ [۱] اقدام نمایند.

مثال: در صورتی که پیمانکار دارای قرارداد ارائه خدمات به مبلغ یک میلیارد ریال (با احتساب مالیات و عوارض) با کارفرما موضوع ماده (۵) قانون مدیریت و خدمات کشوری باشد و در دوره بهار سال ۱۳۹۸ 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 $16/513/761 = 109 \times 9 \div 200/000/000$ 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 (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 ۱: اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی از کارفرما برای صرفا 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 مقرره مورد شکایت: ۱- در بند های ۱ و ۲ دستورالعمل مورد شکایت، پیمانکاران مکلف به تکمیل فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده توسط دستگاه های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و اخذ "مهر و امضا و تایید کارفرمای مربوط" شده اند. از این رو مشخص نمی باشد که 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.

۲- در بند ۳ دستورالعمل مورد شکایت، طی مثالی نشان داده شده است که از هر مبلغ دریافتی پیمانکار از کارفرمای دولتی، حتی اگر این مبلغ در ازای اصل بدهی و نه مالیات بر ارزش افزوده پرداخت گردیده باشد، سازمان امور مالیاتی، در تناسب با آن ۹٪ را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته و بر همان اساس این مبلغ را از پیمانکار مطالبه و در صورت عدم پرداخت به موقع آن، جرائم آن را نیز منظور و مطالبه خواهد نمود. که این امر صراحتاً در مغایرت با بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه کل کشور سال ۱۳۹۸ می باشد که ذکر می دارد: «تا زمانی که کارفرما مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکار پرداخت نکرده باشد، سازمان امور مالیاتی حق مطالبه آن را از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی نخواهد داشت.»

ضمن آنکه در این بند به ماده (۹) قانون "حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تامین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیات های مستقیم" مصوب ۱۳۹۱/۰۵/۰۱ استناد شده است که این ماده و قانون مذکور به جز ماده ۱۲ این قانون- به موجب ماده (۲۴) قانون "حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تامین نیازهای کشور و حمایت از کالای ایرانی" مصوب ۱۳۹۸/۰۲/۱۵ نسخ گردیده است.

۳- در بند ۴ دستورالعمل مورد شکایت، صراحتاً از "جرائم متعلقه" یاد گردیده است که در مغایرت صریح با نص بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه کل کشور سال ۱۳۹۸ مبنی بر عدم مطالبه جرائم مالیات بر ارزش افزوده از پیمانکاران موضوع این بند است.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، موجب لایحه شماره ۳۲۳۵۳/۲۱۲/د مورخ ۱۳۹۸/۰۷/۰۶ در پاسخ به شکایت مطروحه اعلام کرده است که:

۱- براساس دستورالعمل مورد شکایت، اداره کل امور مالیاتی ذی ربط مطابق فرم تایید شده توسط کارفرما و براساس مقررات ماده (۱۳) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب ۱۳۹۸/۰۲/۱۵ و در چارچوب مقررات آیین نامه اجرایی 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 براساس مقررات بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸، حق مطالبه بدهی مزبور از پیمانکار را نخواهد داشت، لیکن پیمانکار می تواند مراتب یاد شده را به اداره کل امور مالیاتی ذی ربط اعلام نماید تا براساس قوانین و مقررات مذکور اقدام گردد.

۲- با توجه به مکلف شدن کارفرما به موجب حکم بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه کل کشور سال ۱۳۹۸، 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 وجاهت قانونی می باشد و براساس مقررات یاد شده مالیات و ارزش افزوده وجوه پرداخت نشده به پیمانکار تا زمان پرداخت کارفرما قابل وصول نخواهد بود و دستورالعمل مورد شکایت نیز صرفاً در مقام تبیین قانون بوده است و طی مثالی به عدم قابلیت احتساب مالیات و عوارض برای مبلغ مازادی که توسط کارفرما پرداخت نگردیده باشد، تصریح نموده است.

۳- به موجب دستورالعمل اصلاحی به شماره ۵۱۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۵/۰۷ بند (۳) دستورالعمل مورد شکایت اصلاح گردیده است و ماده (۱۳) قانون "حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی" مصوب ۱۳۹۸/۰۲/۱۵ جایگزین ماده (۹) قانون "حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تامین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیات های مستقیم" مصوب ۱۳۹۱/۰۵/۰۱ گردیده است.

نظریه تهیه کننده گزارش : با عنایت به مفاد بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه ۱۳۹۸ و مفاد دفاعیات طرف شکایت دستورالعمل مورد شکایت مغایرتی با قانون ندارد و قابل ابطال نمی باشد. /ت

تهیه کننده گزارش : غلامعلی آریافر

نظریه هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری :

مثال ذیل بند ۳ دستورالعمل نحوه اجرای بند «ز» تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور

نظریه اکثریت (۱۳ نفر از همکاران ارزشمند قضایی) : موافق ابطال

به موجب بند «ز» تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور : «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری 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 را از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی نخواهد داشت.» با توجه به اینکه بر مبنای قسمت اخیر مثال مقرر در بند ۳ دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور مقرر شده است که : «مالیات و عوارض ارزش افزوده تا زمان پرداخت کارفرما از پیمانکار قابل مطالبه و وصول نخواهد بود» و مفهوم مخالف این فراز از بند فوق این است که در صورت پرداخت مابه ازای خدمات پیمانکار به وی از جانب کارفرما، مالیات و عوارض ارزش افزوده از پیمانکار قابل مطالبه و وصول است، بنابراین مثال مقرر در بند ۳ دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور با حکم مقرر در بند قانونی مذکور که پرداخت مالیات بر ارزش افزوده را در هر پرداخت برعهده کارفرما قرار داده، مغایر بوده و قابل ابطال است.

نظریه اقلیت (یک نفر از همکاران گرانقدر قضایی) : مخالف ابطال

اولاً : در عرف کلام معمولاً مثال برای تبیین و تشریح بهتر موضوع به کار برده می شود و فی نفسه خود دارای اثر اجرایی نمی باشد. ثانیاً : با توجه به صراحت بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور، مسئول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده کارفرمای موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری می باشد و اساساً پیمانکار تکلیفی در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده ندارد. ثالثاً : صرف ابطال مثال تغییری در اصل حکم مندرج در بند ۳ دستورالعمل ایجاد نمی نماید. لذا مثال مذکور در بند ۳ مغایرتی با قانون اعلامی نداشته و خارج از حدود اختیار نیز نمی باشد لذا قابل ابطال نیست.

بند ۴ دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور

نظریه اکثریت (۱۳ نفر از همکاران ارزشمند قضایی) : موافق ابطال

به موجب بند «ز» تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور : «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری 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 را از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی نخواهد داشت.» نظر به اینکه بر مبنای بند ۴ دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور پیمانکاران موظف شده اند که همزمان با اعلام معادل بدهی مالیات بر ارزش افزوده، جرایم متعلقه خود را نیز به اداره کل امور مالیاتی ذیربط اعلام نمایند، لذا بند ۴ دستورالعمل مذکور از جهت آنکه در خصوص بدهی مالیاتی پیمانکاران اقدام به پیش بینی جریمه نموده، با حکم مقرر در بند «ز» تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور مغایر بوده و قابل ابطال است.

نظریه اقلیت (یک نفر از همکاران گرانقدر قضایی) : مخالف ابطال

نظر به اینکه عبارت مندرج در بند ۴ دستورالعمل که مقرر داشته است : «... معادل بدهی مالیات بر ارزش افزوده و جرائم متعلقه خود را به اداره کل امور مالیاتی ذیربط اعلام نماید.» دلیلی بر وضع جریمه بر پیمانکار نمی باشد و مغایرتی با بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۹۸ ندارد.

تذکر ۲ بند ۴ دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸

نظریه اکثریت (۱۳ نفر از همکاران ارزشمند قضایی) : موافق ابطال

به موجب بند «ز» تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور : «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری 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 را از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی نخواهد داشت.» با عنایت به اینکه در تذکر ۲ بند ۴ دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور، بدهیهای مربوط به عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول جرایم نیز دانسته شده‌اند و این امر مغایر با حکم مقرر در بند «ز» تبصره ۸ قانون بودجه سال کشور است که براساس آن اخذ جریمه از پیمانکار امکان‌پذیر نیست، لذا تذکر ۲ بند ۴ دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ به دلیل مغایرت با بند قانونی مذکور، قابل ابطال است.

نظریه اقلیت (یک نفر از همکاران گرانقدر قضایی) : مخالف ابطال

با توجه به پاراگراف دوم بند (ز) تبصره ۸ قانون بودجه که النهایه خزانه داری کل کشور را مکلف و موظف به منظور نمودن معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه تحویلی به عنوان وصولی مالیات نموده است لذا مغایرتی با قانون نداشته و دلالتی بر وضع جریمه ندارد.

رای هیأت تخصصی

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، اولاً: به موجب ماده (۱۳) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب ۱۳۹۸ : «کلیه دستگاه های موضوع ماده (۲) این قانون که طرف قرارداد با پیمانکاران، مهندسان مشاور و سازندگان می باشند مکلفند مالیات، عوارض، حق بیمه و بیمه بیکاری مربوط به هر صورت وضعیت را ظرف مدت حداکثر دوماه پس از دریافت صورت وضعیت پرداخت کنند در غیر این صورت دستگاه مذکور علاوه بر پرداخت اصل مالیات، عوارض، حق بیمه و بیمه بیکاری متعلق، جریمه های مربوط به آن را نیز پرداخت می کند.» و بر این مبنا بند های (۱، ۲ و ۳) دستورالعمل مورد شکایت در راستای اجرای حکم مقرر در ماده مذکور و آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۸/۳/۲۳ هیأت وزیران می باشد و ثانیاً: به موجب بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور مقرر شده است که : «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده(۵) قانون مدیریت خدمات کشوری 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 را از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی نخواهد داشت. در مواردی که بدهی کارفرما به پیمانکار به صورت اسناد خزانه اسلامی پرداخت میشود در صورت درخواست پیمانکار، کارفرما موظف است این اوراق را عیناً به سازمان امورمالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امورمالیاتی معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه داری کل کشور ارائه میکند. خزانه داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه تحویلی را به عنوان وصولی مالیات منظور کند.» نظر به اینکه قسمت دوم بند قانونی اخیرالذکرکه در رابطه با پرداخت بدهی کارفرما به پیمانکار در قالب اسناد خزانه اسلامی می باشد، متضمن ممنوعیتی در خصوص اخذ جریمه نیست لذا تذکر (۱) بند (۴) که اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی از کارفرما را برای مالیات و جرائم بلامانع دانسته و تذکر ذیل بند (۳) دستورالعمل مورد شکایت در راستای تبیین حکم مقنن در بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور بوده لذا تذکر یک بند چهار و تذکر ذیل بند ۳ و بندهای ۱

و ۲ و ۳ دستورالعمل مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند (ب) ماده (۸۴) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی-رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری