

# بسم الله الرحمن الرحيم

شماره پرونده: ۹۸۰۲۲۷۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال مثال مقرر در بند ۳، بند ۴ و تذکر ۲ بند ۴ دستورالعمل شماره ۹۸۵۱۰م۹۸م۲۰۰-  
۱۳۹۸م۳م۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال دستورالعمل شماره ۹۸۵۱۰م۹۸م۲۰۰-۱۳۹۸م۳م۲۸ سازمان امور مالیاتی  
کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام، پیش از هر چیز، این نکته مهم را یادآور می شوم که دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸، در خصوص پیمانکارانی است که کارفرمای آنها یکی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری است که مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکاران مذکور پرداخت ننموده، اما وفق بند (ز) از تبصره (۸) مذکور، سازمان مالیاتی حق مطالبه اصل و جرایم مالیات بر ارزش افزوده از آنها را ندارد. در واقع بند (ز) تبصره (۸) 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 که 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 بندهای ۱ و ۲ دستورالعمل، 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 تأیید کارفرمای مربوط» شده اند. از این رو مشخص نیست در صورت عدم همکاری کارفرما با پیمانکار جهت مهر و امضا و تأیید 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 طبعاً باعث عدم تأیید و مهر و امضای فرم توسط کارفرما می شود چه خواهد بود و چگونه می توان مؤدی را مکلف به اخذ مهر و امضا و تأیید کارفرمایش کرد که اصولاً از حیثه اختیار این مؤدی خارج است؟

۲- در بند سوم دستور العمل چنانکه 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 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، جرائم آن را نیز منظور و مطالبه خواهد نمود. امری که مصداق نقض غرض و در مغایرت آشکار با بند (ز) تبصره (۸) 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 حق مطالبه آن را از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی نخواهد داشت.» 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 (ز) تبصره (۸) مذکور نیست و در هر حال سازمان امور مالیاتی اصل و جرایم را از پیمانکار مطالبه خواهد نمود.

همچنین در همین بند به «ماده (۹) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیات های مستقیم» استناد شده که استناد درستی نیست، زیرا بر اساس ماده ۲۴ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی، «از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون، کلیه مواد قانون «حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۱م» به جز ماده (۱۲) آن نسخ می شود.»

۳- در بند ۴ دستورالعمل هم صراحتاً از «جرائم متعلقه» یاد شده که باز مغایر با نص صریح بند (ز) تبصره (۸) فوق الذکر مبنی بر عدم مطالبه جرائم مالیات بر ارزش افزوده از پیمانکاران موضوع این بند است.

در خاتمه عرایض با توجه به مغایرت های ذکر شده میان بندهای دستورالعمل مورد اعتراض با بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸، از آن مقام عالی درخواست ابطال این دستورالعمل را دارم."

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

الف	بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸	۹۸	۵۱۰
	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی استان ها		مخاطبین
	نحوه اجرای بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸		موضوع

نظر به اینکه به موجب بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ مقرر شده است: «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری است، کارفرما موظف است هم زمان 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 می شود در صورت درخواست پیمانکار، کارفرما موظف است این اوراق را عیناً به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امور مالیاتی معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی 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 وحدت رویه در اجرا، موارد ذیل مقرر می گردد:

۱- ادارات کل امور مالیاتی مکلفند فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران توسط دستگاههای 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. (ترجیحاً 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 تأیید 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 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 در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده ۱۰۴ قانون مالیات های مستقیم 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  $۷۶۱۵۱۳۱۶ = ۱۰۹ \times ۹ \div ۲۰۰۰۰۰۰۰$  و برای مازاد به مبلغ  $۱۰۰۰۰۰۰۰۰$  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 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. / امیدعلی پارسا- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۲۳۵۳م۲۱۲د- ۱۳۹۸م۷م۶ توضیح داده است که:

" جناب آقای دربین "

مدیر کل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام؛ در خصوص پرونده کلاسه ۹۸۰۲۲۷۰ و به شماره پرونده ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۰۰ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۲۰۰م۹۸م۵۱۰-۳م۲۸-۱۳۹۸م۳م۲۸ ضمن ارسال نامه شماره ۲۶۰م۲۷۵۵-د-۱۳۹۸م۶م۱۶-۱۳۹۸م۶م۱۶ معاون مالیات بر ارزش افزوده که در پاسخ به دادخواست شاکی تهیه شده است، به استحضار می رساند:

۱- به منظور تسهیل اجرای مقررات بند (ز) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸، مطابق بند (۲) دستورالعمل شماره ۱۰۵۸۹۸م۲۰۰-۱۳۹۸م۳؛ مقرر گردیده است: «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 تأیید کارفرمای مربوط، 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 ۱۳۹۸م۲م۱۵ 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 بدهی مزبور از پیمانکار را نخواهد داشت، لیکن پیمانکار می تواند مراتب یاد شده را به اداره کل امور مالیاتی ذیربط 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 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 وجهت قانونی می باشد و براساس مقررات یاد شده مالیات و عوارض ارزش افزوده سهم پرداخت شده به پیمانکار فاقد

وجهت قانونی می باشد و بر اساس مقررات یاد شده مالیات و عوارض ارزش افزوده وجوه پرداخت نشده به پیمانکار تا زمان پرداخت کارفرما قابل وصول نخواهد بود. دستورالعمل مورد شکایت نیز صرفاً در مقام تبیین قانون بوده و بدین روی در ذیل بند (۳) مثالی را آورده با این مضمون که در مورد قرارداد به پیمانکاری ارایه خدمات با کارفرمای موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری که مبلغ قرارداد با احتساب ارزش افزوده و عوارض آن بالغ بر یک میلیارد ریال است و در دوره سه ماه اول سال ۱۳۹۸ صرفاً مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال دریافت کرده، مالیات و عوارض قابل مطالبه برای آن دوره معادل ۱۶م۵۱۳م۷۶۱ ریال می باشد و به عدم قابلیت احتساب مالیات و عوارض برای مازاد آن به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال تا زمانی که توسط کارفرما، پرداخت نشده باشد، تصریح گردیده که خود بیانگر حکم بند مذکور از قانون بودجه سال ۱۳۹۸ (مبنی بر پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و عوارض متناسب با هر پرداخت به صورت همزمان) می باشد. شایان ذکر است که مالیات بر ارزش افزوده و عوارض متناسب با وجوه پرداخت نشده به پیمانکار، همانگونه که در تذکر ذیل بند (۳) دستورالعمل مورد شکایت آمده، مطابق بند (۳) آن قابل محاسبه و دریافت خواهد بود.

یاد آور می شود: به موجب دستورالعمل اصلاحی به شماره ۱۴م۵۹۸م۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸م۵م۷ بند (۳) دستورالعمل مورد شکایت اصلاح گردیده و ایرادی که شاکی در صدر صفحه سوم دادخواست متعرض آن شده، سالبه به انتفای موضوع است. با توجه به موارد فوق و عدم مغایرت دستورالعمل مورد شکایت با قانون و مقررات رسیدگی و صدور رأی مبنی بر رد شکایت مورد استدعاست. خواهشمند است دستور فرمایید از نماینده سازمان امور مالیاتی جهت حضور در جلسه هیأت تخصصی و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری حسب مورد دعوت بعمل آید."

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع می شود و هیأت مذکور به موجب دادنامه شماره ۱۰۴۸۰۶۰۹۷۷۰۹۹۷۰۰۰۰۱۴-۱

۱۴۰۰م ۲۴ بندهای (۱، ۲ و ۳) و تذکر ذیل بند ۳ و تذکر ۱ بند ۴ 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 با ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

«رسیدگی به «مثال ذیل بند ۳»، «بند ۴» و «تذکر ۲ بند ۴» در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰م ۳۴ با حضور رئیس 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 رأی مبادرت کرده است.

### رأی هیأت عمومی

الف. 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 مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

ب. 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 مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

ج. 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 ۱۳۹۸ کل 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 کل کشور به دلیل مغایرت با بند قانونی مذکور، مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود./

**محمد مصدق**

**رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری**