



موضوع	ابطال مثال مقرر در بند 3، بند 4 و تذکر 2 بند 4 دستورالعمل شماره 1398/03/28-200/98/510 سازمان امور مالیاتی کشور
<p style="text-align: right;">شماره دادنامه: 14009970905810357</p> <p style="text-align: right;">شماره پرونده: 9802270</p> <p style="text-align: right;">مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p style="text-align: right;">شاکي: آقای بهمن زبردست</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال مثال مقرر در بند 3، بند 4 و تذکر 2 بند 4 دستورالعمل شماره 1398/03/28-200/98/510 سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: شاکي به موجب دادخواستی ابطال دستورالعمل شماره 1398/03/28-200/98/510 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p style="text-align: right;">« ریاست محترم دیوان عدالت اداری</p> <p>با سلام و احترام، پیش از هر چیز، این نکته مهم را یادآور می شوم که دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره (8) قانون بودجه سال 1398، در خصوص پیمانکارانی است که کارفرمای آنها یکی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده (5) قانون مدیریت خدمات کشوری است که مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکاران مذکور پرداخت ننموده، اما وفق بند (ز) از تبصره (8) مذکور، سازمان مالیاتی حق مطالبه اصل و جرایم مالیات بر ارزش افزوده از آنها را ندارد. در واقع بند (ز) تبصره (8) 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.</p> <p>1- در بند های 1 و 2 دستورالعمل، پیمانکاران مکلف به تکمیل فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده توسط دستگاه های اجرایی موضوع ماده (5) 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 3 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؟</p> <p>2- 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 9% 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 (8) 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 (8) مذکور نیست و در هر حال سازمان امور مالیاتی</p>	

اصل و جرایم را از پیمانکار مطالبه خواهد نمود.

همچنین در همین بند به «ماده (9) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (104) قانون مالیات های مستقیم» استناد شده که استناد درستی نیست، زیرا بر اساس ماده 24 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 (104) قانون مالیات های مستقیم مصوب 1391/05/01» به جز ماده (12) آن نسخ می شود.»

3- در بند 4 دستورالعمل هم صراحتاً از «جرائم متعلقه» یاد شده که باز مغایر با نص صریح بند (ز) تبصره (8) 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 (8) قانون بودجه سال 1398، از آن مقام عالی درخواست ابطال این دستورالعمل را دارم.»

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

موضوع

نحوه اجرای بند (ز) تبصره (8) قانون بودجه سال 1398

نظر به اینکه به موجب بند (ز) تبصره (8) قانون بودجه سال 1398 مقرر شده است: «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده 5 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:

1- ادارات کل امور مالیاتی مکلفند فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران توسط دستگاههای اجرایی موضوع ماده (5) قانون مدیریت خدمات کشوری در سال 1398، پیوست این دستورالعمل را جهت تکمیل به پیمانکاران ارائه نمایند.

2- پیمانکاران موضوع این بند مکلفند نسبت به تکمیل فرم موضوع بند (1) این دستورالعمل برای دوره های مالیاتی سال 1398 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)

3- ادارات کل امور مالیاتی مکلفند در پایان هر یک از دوره های مالیاتی سال 1398 وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران که به تأیید کارفرمای موضوع ماده (5) 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 (13) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده 104 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 (5) قانون مدیریت و خدمات کشوری باشد و در دوره بهار سال 1398 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 خواهد 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 (3) این دستورالعمل خواهد بود.

4- 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

تذکر 1: 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 2: 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 1398/07/06-212/32353 توضیح داده است که:

« جناب آقای دربین

مدیر کل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام؛ در خصوص پرونده کلاسه 9802270 و به شماره پرونده 9809980905801600 موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال دستورالعمل شماره 1398/03/28-200/98/510 ضمن ارسال نامه شماره 1398/06/16-260/2775/ معاون مالیات بر ارزش افزوده که در پاسخ به دادخواست شکای تهبه شده است، به استحضار می رساند:

1- به منظور تسهیل اجرای مقررات بند (ز) تبصره (8) قانون بودجه سال 1398، مطابق بند (2) دستورالعمل شماره 1398/03/28-200/98/510؛ مقرر گردیده است: «پیمانکاران موضوع این بند مکلفند نسبت به تکمیل فرم موضوع بند (1) این دستورالعمل برای دوره های مالیاتی سال 1398 اقدام و پس از مهر و امضا و تأیید کارفرمای مربوط، به اداره کل امور مالیاتی زیربیط تحویل نمایند. (ترجیحاً همزمان با تسلیم اظهارنامه)». بر این اساس مطابق فرم تأیید شده توسط کارفرما، اداره کل امور مالیاتی بر اساس مقررات ماده (13) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب 1398/02/15 و در چارچوب مقررات آیین نامه اجرایی موضوع ماده (218) 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 زیربیط اعلام نماید تا براساس قوانین و مقررات مذکور اقدام گردد.

2- با توجه به مکلف شدن کارفرما به موجب حکم بند (ز) تبصره (8) قانون بودجه سال 1398، 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 (5) 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 عوارض ارزش افزوده سهم پرداخت شده به پیمانکار فاقد

وجاهت 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 (3) مثالی را آورده با این مضمون که در مورد قرارداد به پیمانکاری ارائه خدمات با کارفرمای موضوع ماده (5) 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 1398 صرفاً مبلغ 200 میلیون ریال دریافت کرده، مالیات و عوارض قابل مطالبه برای آن دوره معادل 16,513,761 ریال می باشد و به عدم قابلیت احتساب مالیات و عوارض برای مازاد آن به مبلغ 100 میلیون ریال تا زمانی که توسط کارفرما، پرداخت نشده باشد، تصریح گردیده که خود بیانگر حکم بند مذکور از قانون بودجه سال 1398 (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 (3) دستورالعمل مورد شکایت آمده، مطابق بند (3) آن قابل محاسبه و دریافت خواهد بود.

یاد آور می شود: به موجب دستورالعمل اصلاحی به شماره 200/98/514 مورخ 1398/05/07 بند (3) دستورالعمل مورد شکایت اصلاح گردیده و ایرادی که شکای 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 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 پرونده به هیأت تخصصی

مالیاتی، بانکی ارجاع می شود و هیأت مذکور به موجب دادنامه شماره 1400/02/04-1400009970906010048 بندهای (1، 2 و 3) و تذکر ذیل بند 3 و تذکر 1 بند 4 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 یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

«رسیدگی به «مثال ذیل بند 3»، «بند 4» و «تذکر 2 بند 4» در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/03/04 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 8 قانون بودجه سال 1398 کل کشور: «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (5) 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 3 دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 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 3 دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 کل کشور با حکم مقرر در بند قانونی مذکور که پرداخت مالیات بر ارزش افزوده را در هر پرداخت بر عهده کارفرما قرار داده، مغایر بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

ب. به موجب بند «ز» تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 کل کشور: «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (5) 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 4 دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 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 ذریع اعلام نمایند، لذا بند 4 دستورالعمل مذکور از جهت آنکه در خصوص بدهی مالیاتی پیمانکاران اقدام به پیش بینی جریمه نموده، با حکم مقرر در بند «ز» تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 کل کشور مغایر بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

ج. به موجب بند «ز» تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 کل کشور: «در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (5) 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 2 بند 4 دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 کل کشور، بدهیهای مربوط به عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول جرایم نیز دانسته شده اند و این امر مغایر با حکم مقرر در بند «ز» تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 کل کشور است که بر اساس آن اخذ جریمه از پیمانکار امکان پذیر نیست، لذا تذکر 2 بند 4 دستورالعمل نحوه اجرای بند (ز) تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 کل کشور به دلیل مغایرت با بند قانونی مذکور، مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

محمد مصدق

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

