

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 ۹۸۵۱۰م۹۸۰۲۰۰- ۱۳۹۸م۳۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال دستورالعمل شماره ۹۸۵۱۰م۹۸۰۲۰۰- ۱۳۹۸م۳۲۸ 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 تایید 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 طبقاً 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 حیطه 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 ۱۳۹۱» 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:

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

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.

با سلام و احترام؛ در خصوص پرونده کلاسه ۹۸۰۲۲۷۰ و به شماره پرونده ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۰۰ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۹۸۵۱۰م۲۰۰م۳۹۸۱۳ ضمن ارسال نامه شماره ۹۸۵۵۲۷۵۵م۲۶۰د-۱۶م۱۳۹۸ معاون مالیات بر ارزش افزوده که در پاسخ به دادخواست شاکی تهیه شده است، به استحضار می‌رساند:

۱۴۰۲م ۱۴۰۰ 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 درخصوص 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