



رای شماره ۲۸۱۹ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (اطلاق بند ۸ ماده ۳ تصویب نامه شماره ۱۲۵۳۶/ت ۵۸۷۱۵-هـ-۱۴۰۰/۰۲/۰۷ هیأت وزیران که بر اساس آن سازمان امور مالیاتی کشور مکلف شده است مالیات خود را بر اساس اسناد خزانه با سررسید سال ۱۴۰۰ وصول کند در این حد و صرفاً نسبت به سازمان امور مالیاتی کشور ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۱۹

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۰/۲۱

شماره پرونده: ۰۰۱۱۷۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۸ ماده ۳ تصویب نامه شماره ۱۲۵۳۶/ت ۵۸۷۱۵-هـ-۱۴۰۰/۰۲/۰۷ هیأت وزیران گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۸ ماده ۳ تصویب نامه شماره ۱۲۵۳۶/ت ۵۸۷۱۵-هـ-۱۴۰۰/۰۲/۰۷ هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند در بند (ل) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مقرر شده « در معاملات پیمانکاری کارفرما موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات بر 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 موظف است ضمن پاسخ به استعلام بانکها و موسسات مالی و اعتباری، دفاتر اسناد رسمی و سایر دستگاه های اجرایی حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی را 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 کشور معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار 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.» چنان که می بینیم مقنن با این منطق که اگر دولت بدهی خود را به پیمانکاران، با صدور اسناد خزانه بلند مدت تسویه کرده، پیمانکاران نیز می توانند بدهی مالیات بر ارزش افزوده خود را با همین اسناد تسویه کنند. مجوز قانونی چنین تسویه ای را بدون تعیین هیچ شرطی در خصوص سررسید اوراق خزانه مذکور صادر نموده، در واقع هرچه سررسید اوراق بلندمدت تر باشد، پیمانکار دریافت کننده اوراق، جهت تسویه بدهی مالیات بر ارزش افزوده با آن ذیحق تر است. چراکه فلسفه این تبصره در قوانین بودجه این است که در ازای تسویه طلب پیمانکار از دولت با

اوراق خزانه با سررسید بلند مدت، متقابلاً بدهی مالیات بر ارزش افزوده ای که وجهی هم بابت آن دریافت نشده با همین اوراق تسویه گردد. با این همه در بند ۸ ماده ۳ تصویب نامه هیأت وزیران این تسویه منحصر به « اسناد خزانه اسلامی دولت با سررسید حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰» شده که مصداق نقض غرض و مغایر با بند (ل) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور است. اگر هم مبنای چنین شرطی سالانه بودن قوانین بودجه بوده باید توجه داشت که صدور اوراق خزانه با سررسید بیش از یک سال نیز بر مبنای همین قوانین بودجه صورت گرفته پس از این حیث نیز تعیین چنین شرطی درست و قانونی نیست. لذا با توجه به مغایرت قانونی این حکم با بند (ل) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و از آنجا که توسیع و تضییق حدود و ثغور قانون، از شئون مقنن و منحصر است به مقنن و چنین تضییقی خارج از حدود اختیارات هیأت وزیران است. درخواست ابطال حکم مقرر شده در بند ۸ ماده ۳ تصویب نامه ۱۲۵۳۶ت، ۵۸۳۱۵هـ- ۱۴۰۰، ۲۰۷ هیأت وزیران در خصوص ایجاد محدودیت در تسویه بدهی مالیات بر ارزش افزوده با وضع شرط محدود کننده « با سررسید حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰» جهت پیمانکارانی که کارفرمایشان دولت بوده و در ازای طلبشان اسناد خزانه اسلامی دریافت کرده اند را به دلیل مغایرت قانونی ذکر شده و خروج از حدود اختیارات دارم. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه شماره ۱۲۵۳۶ت، ۵۸۷۱۵هـ هیأت وزیران:

وزارت امور اقتصادی و دارایی- وزارت نفت- وزارت نیرو- وزارت راه و شهرسازی- وزارت صنعت، معدن و تجارت- وزارت جهادکشاورزی- وزارت ورزش و جوانان- وزارت علوم، تحقیقات و فناوری- وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی- وزارت آموزش و پرورش- وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات- وزارت کشور- وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح- وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی- سازمان برنامه و بودجه کشور- سازمان انرژی اتمی ایران- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

هیأت وزیران در جلسه ۱۴۰۰، ۲۰۱ به پیشنهاد شماره ۲۵۹۹۰- ۱۴۰۰، ۱، ۲۴ سازمان برنامه و بودجه کشور و به استناد اصل ۱۳۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، آیین نامه اجرایی بندهای (الف، ب، د، ه، و، ح، ط، ی، ک، ل، م، ع، ف، ص، ش، خ، ذ، ص، ع) تبصره ۵ و بند (ل) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور را به شرح زیر تصویب کرد:

.....

ماده ۳- انتشار اسناد خزانه اسلامی موضوع این آیین نامه توسط وزارت و واگذاری آن به سررسید تا پایان سال ۱۴۰۳ و حفظ قدرت خرید و با رعایت موارد زیر انجام می شود.

.....

۸- سازمان امور مالیاتی کشور، سازمان خصوصی سازی و گمرک جمهوری اسلامی ایران با لحاظ کردن مشوقهای مناسب، حداکثر دو ماه پس از تصویب این آیین نامه، تمهیدات لازم برای پذیرش اسناد خزانه اسلامی (منتشر شده در سال ۱۴۰۰ یا سنوات قبل) با سررسید حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ را در قبال مطالبات معوق خود از دارندگان اسناد مذکور اتخاذ و مراتب را به نحو مقتضی اطلاع رسانی کنند. مبلغ اسمی اسناد یاد شده در سررسیدهای مقرر، به حساب های درآمدی دستگاه های مذکور نزد خزانه داری کل کشور واریز می شود. -معاون اول رئیس جمهور "

در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست معاونت امور حقوقی دولت (حوزه معاونت حقوقی رئیس جمهور) به موجب لایحه شماره ۱۰۱۵۸۱-۱۴۰۰،۹،۷ توضیح داده است که:

" ۱- با توجه به ماهیت سنواتی قوانین بودجه، آیین نامه های اجرایی قانون بودجه و از جمله آیین نامه مورد شکایت، نمی تواند در بردارنده احکام و مقرراتی باشد که خارج از بازه زمانی اعتبار قانون بودجه مربوط باشد. بر همین اساس در بند ۸ ماده ۳ تصویب نامه مورد شکایت که در اجرای تبصره های ۵ و ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور وضع شده، عبارت « با سررسید حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ » که ناظر به زمان پایان اعتبار قانون بودجه کل کشور در سال جاری می باشد، قید شده است. به بیان دیگر قید مزبور به لحاظ عدم خروج از دایره زمانی اعتبار قانون بودجه مقرر شده و در نتیجه مغایرتی با قانون ندارد.

۲- شایان ذکر است در بند (خ) ماده ۳ آیین نامه اجرایی بندهای (الف، ب، ج، د، ه، ز، ح، ط، ی، ک، ل، ن، ف، ص) تبصره ۵ و بند (ز) تبصره ۸ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور (موضوع تصویب نامه شماره ۲۹۵۰۴، ت ۵۶۵۹۷-هـ- ۱۳۹۸، ۳، ۱۲ هیأت وزیران) و بند ۸ ماده ۳ آیین نامه اجرایی بندهای (الف، ب، ج، د، ه، ز، ح، ط، ی، ک، ل، ع، ف، ر، ص، ش) تبصره ۵ و بند (م) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور (موضوع تصویب نامه شماره ۱۱۳۶۳، ت ۵۷۶۲۲-هـ- ۱۳۹۹، ۲، ۱۰ هیأت وزیران) نیز به ترتیب، به سررسید حداکثر تا پایان سال های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ اشاره شده که بیانگر این مطلب است که هیأت وزیران در هر سال به اعتبار تجویز قانونگذار در قانون بودجه، حکم به اتخاذ تمهیدات لازم برای پذیرش اسناد خزانه اسلامی در آن سال را صادر نموده است و لذا وضع هر مقرر ای از سوی دولت که احکام بودجه هر سال را به سال های بعد تسری و تعمیم دهد و تعهدات مالی آتی دولت را متوجه سال جاری نماید، خارج از اجازه قانونگذار و حدود اختیارات دولت است.

نظر به مراتب فوق و با عنایت به اینکه عبارات به کار رفته در آیین نامه اجرایی مورد شکایت، با لحاظ سنواتی بودن قوانین بودجه درج شده و در نتیجه مغایرتی با قانون بودجه بر آنها متصور نیست، خواهشمند است ضمن رد درخواست مطروحه برای ارائه توضیحات تکمیلی، در هنگام طرح موضوع در هیأت تخصصی یا هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از این معاونت دعوت به عمل آید. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰،۱۰،۲۱ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

براساس بند (ل) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور : «در معاملات پیمانکاری کارفرما موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات بر 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 موظف است ضمن پاسخ به استعلام بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری، دفاتر اسناد رسمی و سایر دستگاههای اجرایی حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی را 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 کشور معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی

پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه‌داری کل کشور ارائه می‌کند. خزانه‌داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه تحویلی را به عنوان وصولی مالیات منظور کند.» با توجه به حکم قانونی مذکور و هرچند براساس بند ۵ تبصره ۴ آیین‌نامه اجرایی بندهای (الف)، (ب)، (د)، (ه)، (و)، (ح)، (ط)، (ی)، (ک)، (ل)، (م)، (ع)، (ف)، (ص)، (ش)، (خ)، (ذ)، (ض) و (غ) تبصره (۵) و بند (ل) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مصوب ۱۴۰۰/۲/۱ هیأت وزیران مقرر شده است که: «در اجرای بند (ل) تبصره (۶) قانون، در مواردی که بدهی کارفرما به پیمانکار بابت مالیات بر ارزش افزوده، به صورت اسناد خزانه اسلامی با سررسید حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ پرداخت می‌شود، در صورت درخواست پیمانکار، کارفرما موظف است این اوراق را بدون محاسبه حفظ قدرت خرید عیناً به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امور مالیاتی کشور معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار کسر و اطلاعات اسناد مذکور را به خزانه‌داری کل کشور ارائه می‌کند. خزانه‌داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه مذکور را پس از وصول در سررسید، به عنوان وصولی مالیات منظور کند»، لکن چون حسب اطلاق بند ۸ ماده ۳ آیین‌نامه موصوف، سازمان امور مالیاتی کشور مکلف شده است که مالیات خود را براساس اسناد خزانه با سررسید سال ۱۴۰۰ وصول کند و این در حالی است که در مواردی که دولت به عنوان کارفرما مبلغ ارزش افزوده خدمت دریافتی را به پیمانکار نپرداخته و یا با اسناد خزانه مؤجل به پرداخت آن اقدام کند، امکان اخذ این ارزش افزوده به صورت اسناد خزانه با سررسید حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ وجود ندارد، بنابراین اطلاق بند ۸ ماده ۳ آیین‌نامه مورد شکایت در این حد و صرفاً نسبت به سازمان امور مالیاتی کشور خارج از حدود اختیار و خلاف قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری