



## موضوع

ابطال عبارت « با سررسید حداکثر تا پایان سال 1398 از بند (ج) ماده 3 تصویب نامه شماره 29504/ت/56597 هـ  
1398/3/12 هیات وزیران

شاکي آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته ابطال عبارت « با سررسید حداکثر تا پایان سال 1398 از بند (ج) ماده 3 تصویب نامه شماره 29504 ت 56597 هـ 1398.3.12 هیات وزیران  
گردش کار شکای به موجب دادخواستی ابطال عبارت « با سررسید حداکثر تا پایان سال 1398 از بند (ج) ماده 3 تصویب نامه شماره 29504 ت 56597 هـ 1398.3.12 هیات وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" با سلام و احترام به استحضار میرساند در بند (ز) تبصره 8 ماده واحده قانون بودجه سال 1398 کل کشور، مقرر شده در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاه های 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 با 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 عینا به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امور مالیاتی معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار کسر و استاد 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. چنان که میبینیم مقلن با این استدلال درست که اگر دولت بدهی خود را به پیمانکاران با صدور اسناد خزانه بلند مدت تسویه کرده پیمانکاران نیز میتوانند بدهی مالیات بر ارزش افزوده خود را با همین اسناد تسویه کنند. مجوز قانونی چنین تسویه ای را بدون تعیین شرطی در خصوص سررسید اوراق خزانه مذکور صادر نموده در واقع هر چه سررسید اوراق بلند مدت تر باشد پیمانکار دریافت کننده اوراق جهت تسویه بدهی مالیات بر ارزش افزوده خود با آن ذیحق تر است. چرا که فلسفه درج این تبصره در قوانین بودجه این بوده 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 (ج) ماده 3 تصویب نامه هیات وزیران این تسویه منحصر به «اسناد خزانه اسلامی با سررسید حداکثر تا پایان سال 1398 شده که مصداق نقض غرض و مغایر با بند (ز) تبصره 8 ماده واحده قانون بودجه سال 1398 کل کشور است. اگر هم مبنای چنین شرطی سالانه بودن قانون بودجه بوده باید توجه داشت که صدور اوراق خزانه با سررسید بیش از یک سال نیز بر مبنای همین قانون بودجه صورت گرفته پس از این حیث نیز تعیین چنین شرطی درست نیست. لذا با توجه به این مغایرت قانونی مصوبه مورد اعتراض با بند (ز) تبصره 8 ماده واحده قانون بودجه سال 1398 و از آنجا که توسیع و تضییق حدود و تغور قانون از شئون مقنن و منحصر است به مقنن و چنین تطبیقی خارج از حدود اختیارات هیات وزیران است درخواست ابطال عبارت « با سررسید حداکثر تا پایان سال 1398 از بند (ج) ماده 3 تصویب نامه شماره 29504 ت 56597 هـ 1398-3-12 هیات وزیران را دارم گرچه مدت زیادی از صدور تصویب نامه گذشته دست کم آن دسته از پیمانکاران مشمول حکم مقرر در بند (ز) تبصره 8 ماده واحده قانون بودجه سال 1398 که اسناد خزانه ای با سررسید پس از پایان سال 1398 دریافت نموده هنوز مالیات بر ارزش افزوده سال 1398 آنها قطعی و تسویه نشده است از حقوق قانونی شان جهت تسویه بدهی مالیات بر ارزش افزوده با استاد مذکور برخوردار گردند. "

متن مصوبه مورد شکایت به شرح زیر است.

تصویب نامه هیات وزیران

وزارت امور اقتصادی و دارایی وزارت نفت وزارت نیرو وزارت راه و شهرسازی وزارت صنعت، معدن و تجارت وزارت جهاد کشاورزی 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 سازمان میراث فرهنگی صنایع دستی و گردشگری سازمان برنامه و بودجه کشور بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران سازمان انرژی اتمی ایران هیات وزیران در جلسه 1398.3.8 به پیشنهاد شماره 101871 - 1398,2,31 سازمان برنامه و بودجه کشور و به استناد اصل 138 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران آیین نامه اجرایی بندهای (الف) (ب) (ج) (د)، (ه)، (ز) (ح) (ط)، (ی) (ک)، (ل)، (ن) (ف) و (ص) تبصره 5 و بند (ز) تبصره 8 ماده واحده قانون بودجه سال 1398 کل کشور را به شرح زیر تصویب کرد:

این نامه اجرایی بندهای (الف) (ب) (ج) (د)، (ه)، (ز) (ح) (ط) (ی) (ک) (ل)، (ن) (ف) و (ص) تبصره 5 و بند (ز) تبصره 8 ماده واحده قانون بودجه سال 1398 کل کشور ماده 3 انتشار اسناد خزانه اسلامی موضوع این آیین نامه توسط وزارت به

منظور واگذاری به طلبکاران با سررسید تا سه سال با حفظ قدرت خرید و با رعایت موارد زیر انجام می شود:

ج) در اجرای بند (ز) تبصره 8 قانون در مواردی که بدهی کارفرما به پیمانکار به صورت اسناد خزانه اسلامی با سررسید حداکثر تا پایان سال 1398 پرداخت می شود و در صورت درخواست پیمانکار کارفرما موظف است این اوراق را عیناً به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان مذکور معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه داری کل کشور ارائه مینماید خزانه داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه اسلامی تحویلی را پس از وصول در سررسید، به عنوان وصولی مالیات منظور کند.

در پاسخ به شکایت مذکور سرپرست معاونت امور حقوقی دولت معاونت حقوقی رئیس جمهور به موجب لایحه شماره 1400.9-6-45956-101238 توضیح داده است که

۱- آنچه مورد شکایت شاکی قرار گرفته بخشی از آیین نامه اجرایی قانون بودجه سال 1398 کل کشور به جهت تطبیق حکم مقرر در بند (ز) تبصره 8 ماده واحده قانون بودجه سال 1398 کل کشور است و در این خصوص بدیهی است که آیین نامه اجرایی قانون بودجه به تبع سنواری بودن قوانین بودجه نمی تواند در بردارنده احکام و مقرراتی باشد که خارج از بازه زمانی اعتبار قانون بودجه مربوطه باشد. بر همین اساس در بند (ج) ماده 3 تصویب نامه مورد شکایت عبارت « با سررسید حداکثر تا پایان سال 1398» که ناظر به زمان پایان اعتبار قانون بودجه کل کشور در آن سال میباشد قید شده است. به بیان دیگر قید مزبور به لحاظ عدم خروج از دایره زمانی اعتبار قانون بودجه مقرر شده و در نتیجه مغایرت با قانون ندارد.

۲- شایان ذکر است در بند (م) تبصره 6 قانون بودجه سال 1399 کل کشور و بند (ل) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور نیز حکم مشابه بند (ز) تبصره 8 قانون بودجه سال 1398 کل کشور قید شده و بر همین اساس در جزء 5 ماده 3 آیین نامه اجرایی بندهای (الف)، (ب)، (ج)، (د)، (ه)، (ز)، (ح)، (ط)، (ی)، (ک)، (ل)، (ع)، (ف)، (ر)، (ص) و (ش) تبصره 5 و بند (م) تبصره 1 ماده واحده قانون بودجه سال 1399 کل کشور ( موضوع تصویب نامه شماره 11363 ت 57622 هـ 10/2/1399 هیات وزیران به پرداخت بدهی کارفرما به پیمانکار بابت مالیات بر ارزش افزوده به صورت اسناد خزانه اسلامی با سررسید حداکثر تا پایان سال 1390 اشاره شده که بیانگر این مطلب است که هیات وزیران در هر سال به اعتبار تجویز قانونگذار در قانون بودجه اسناد خزانه با سررسید تا پایان آن سال قطع نظر از اینکه اسناد مزبور در سال قبل یا سال جاری به پیمانکار پرداخت شده باشد، را می پذیرد. و در صورتی که سررسید اسناد خزانه فراتر از سال جاری باشد موضوع تحویل این اوراق از سوی کارفرما به سازمان امور مالیاتی کشور تابع حکم مقرر در قانون بودجه سال سررسید اسناد و تحویل آن خواهد بود و لذا برخلاف ادعای شاکی وضع هر مقرر ای از سوی دولت که احکام بودجه هر سال را به سالهای بعد تسری و تعمیم دهد و تعهدات مانی اتی دولت را متوجه سال جاری نماید خارج از اجازه قانونگذار و حدود اختیارات دولت است.

با توجه به ماهیت سنواری قوانین بودجه در حال حاضر قانون بودجه سال 1398 کل کشور و آیین نامه اجرایی آن به لحاظ زمانی منقضی شده و احکام جدیدی جایگزین آنها شده است بنابراین طرح شکایت به منظور ابطال چنین مقرراتی موضوعاً منتفی به نظر می رسد. نظر به مراتب فوق و با عنایت به اینکه عبارات مورد شکایت در آیین نامه اجرایی با لحاظ سنواری بودن قوانین بودجه بیان 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 هیات تخصصی با هیات عمومی دیوان عدالت اداری از این معاونت دعوت به عمل آید.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/9.30 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 هیات عمومی

به موجب بند (ز) تبصره 8 ماده واحده قانون بودجه سال 1398 کل کشور : ..... 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 امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امور مالیاتی 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 نماید با عنایت به اینکه اسناد خزانه اسلامی ماهیتاً به صورت مدت دار و دارای سررسید غالباً سه ساله هستند و قانونگذار پذیرش علی الاطلاق اسناد خزانه را به عنوان عوض بدهی مالیاتی مؤدیان و در راستای رفع مشکلات مودیان مالیاتی (پیمانکاران) و سازمان امور مالیاتی کشور عملاً از این جهت پیش بینی کرده است که ما به ازای پیمان و مالیات متعلقه معمولاً با تأخیر توسط کارفرمایان پرداخت میشود و از همین رو تفکیکی بین سررسیدهای متفاوت اسناد خزانه برقرار نکرده است بنابراین بند (ج) ماده 3 تصویب نامه شماره 29504/ت/56597 هـ 12/3/1398 هیات وزیران که برخلاف اطلاق مندرج در قانون مذکور مقرر کرده است که صرفاً اسناد خزانه اسلامی با سررسید تا پایان سال 1398 مورد پذیرش قرار میگیرد از جهت محدود کردن دامنه شمول حکم قانونگذار خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

حکمت علی مظفری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

