



موضوع	ابطال بند 8 ماده 3 تصویب نامه شماره 12536/ت/58715-هـ- 1400/02/07 هیأت وزیران
<p style="text-align: right;">شماره دادنامه: 140009970905812819</p> <p style="text-align: right;">تاریخ دادنامه: 1400/10/21</p> <p style="text-align: right;">شماره پرونده: 0001176</p> <p style="text-align: right;">مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p style="text-align: right;">شاکی: آقای بهمن زبردست</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 8 ماده 3 تصویب نامه شماره 12536/ت/58715-هـ- 1400/02/07 هیأت وزیران</p> <p>گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند 8 ماده 3 تصویب نامه شماره 12536/ت/58715-هـ- 1400/02/07 هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p>« به استحضار می رساند در بند (ل) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 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 منطقی 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 8 ماده 3 تصویب نامه هیأت وزیران این تسویه منحصر به « اسناد خزانه اسلامی دولت با سررسید حداکثر تا پایان سال 1400» شده که مصداق نقض غرض و مغایر با بند (ل) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 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 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 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 8 ماده 3 تصویب نامه 12536/ت/58715-هـ- 1400/02/07 هیأت وزیران در خصوص ایجاد محدودیت در تسویه بدهی مالیات بر ارزش افزوده با وضع شرط محدود کننده « با سررسید حداکثر تا پایان سال 1400» جهت پیمانکارانی که کارفرمایان 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. »</p> <p style="text-align: right;">متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:</p> <p style="text-align: right;">«بخشنامه شماره 12536/ت/58715-هـ- . هیأت وزیران:</p>	

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 1400/02/01 به پیشنهاد شماره 25990-1400/01/24 سازمان برنامه و بودجه کشور و به استناد اصل 138 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 5 و بند (ل) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 کل کشور را به شرح زیر تصویب کرد:

.....

ماده 3- انتشار اسناد خزانه اسلامی موضوع این آیین نامه توسط وزارت و واگذاری آن به سررسید تا پایان سال 1403 و حفظ قدرت خرید و با رعایت موارد زیر انجام می شود.

.....

8- 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 1400 یا سنوات قبل) با سررسید حداکثر تا پایان سال 1400 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 101581-1400/09/07 توضیح داده است که:

« 1- 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 8 ماده 3 تصویب نامه مورد شکایت که در اجرای تبصره های 5 و 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور وضع شده، عبارت « با سررسید حداکثر تا پایان سال 1400» 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.

2- شایان ذکر است در بند (خ) ماده 3 آیین نامه اجرایی بندهای (الف، ب، ج، د، ه، ز، ح، ط، ی، ک، ل، ن، ف، ص) تبصره 5 و بند (ز) تبصره 8 ماده واحده قانون بودجه سال 1398 کل کشور (موضوع تصویب نامه شماره 56597ت/29504-هـ-1398/03/12 هیأت وزیران) و بند 8 ماده 3 آیین نامه اجرایی بندهای (الف، ب، ج، د، ه، ز، ح، ط، ی، ک، ل، ع، ف، ر، ص، ش) تبصره 5 و بند (م) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1399 کل کشور (موضوع تصویب نامه شماره 57622ت/11363-هـ-1399/02/10 هیأت وزیران) نیز به ترتیب، به سررسید حداکثر تا پایان سال های 1398 و 1399 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 1400/10/21 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

براساس بند (ل) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 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 می‌شود 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 5 تبصره 4 آیین‌نامه اجرایی بندهای (الف)، (ب)، (د)، (ه)، (و)، (ح)، (ط)، (ی)، (ک)، (ل)، (م)، (ع)، (ف)، (ص)، (ش)، (خ)، (ذ)، (ض) و (غ) تبصره (5) و بند (ل) تبصره (6) ماده واحده قانون بودجه سال 1400 کل کشور مصوب 1400/02/01 هیأت وزیران مقرر شده است که: «در اجرای بند (ل) تبصره (6) قانون، در مواردی که بدهی کارفرما به پیمانکار بابت مالیات بر ارزش افزوده، به صورت اسناد خزانه اسلامی یا سررسید حداکثر تا پایان سال 1400 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 8 ماده 3 آیین‌نامه موصوف، سازمان امور مالیاتی کشور مکلف شده است که مالیات خود را براساس اسناد خزانه با سررسید سال 1400 وصول کند و این در حالی است که در مواردی که دولت به عنوان کارفرما مبلغ ارزش افزوده خدمت دریافتی را به پیمانکار پرداخته 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 1400 وجود ندارد، بنابراین اطلاق بند 8 ماده 3 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 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود.

حکمتعلی مظفری
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

