

مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس ه پرونده:	۰۰۰۱۱۴۶	شماره دادنامه:	۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۲۰
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۴۰۰/۱۰/۲۱
شاک ی :	بهمن زبردست	نتیجه رسیدگی:	رای به ابطال مصوبه
طرف شکایت:	امور حقوقی دولت و هیات وزیران	مرجع صدور رای:	هیات عمومی
دسته بندی:	مالیاتی (۰۸)		
مصوبه ها:	عبارت " با رسید حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۸ " ۲۹۵۰۴ - ت - ۵۶۵۹۷ - ه هیات وزیران ۱۳۹۸/۰۳/۱۲ بند ج ماده ۳		

پیام رای:

بند (ج) ماده ۳ تصویب نامه شماره ۲۹۵۰۴/ت۵۶۵۹۷هـ- ۱۳۹۸/۳/۱۲ هیأت وزیران که مقرر کرده است که صرفاً اسناد خزانه اسلامی با سرر سید تا پایان سال ۱۳۹۸ مورد پذیرش قرار می‌گیرد ابطال شد.

متن دادنامه:

شماره دادنامه:	14000970905812820
تاریخ دادنامه:	1400,10,21
شماره پرونده:	0001146

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: 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,ت56597هـ- 1398,3,12 هیأت وزیران

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت « با سررسید حداکثر تا پایان سال 1398 » از بند (ج) ماده 3 تصویب نامه شماره 29504,ت56597هـ-

1398,3,12 هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" با سلام واحترام به استحضار می رساند، 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 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 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 مقتن با این استدلال درست 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 تسویه‌ای را بدون تعیین شرطی در خصوص سررسید اوراق خزانه مذکور صادر نموده. در واقع هرچه 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 هیأت 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 ثغور قانون از شنون مقتن و منحصر است به مقتن وچنین تضییقی خارج از حدود اختیارات هیأت وزیران است، درخواست ابطال عبارت « با سررسید حداکثر تا پایان سال 1398 » از بند (ج) ماده 3 تصویب نامه شماره 29504,ت56597هـ-1398,3,12 هیأت 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 اسناد مذکور برخوردار گردند. "

متن مصوبه مورد شکایت به شرح زیر است:

" تصویب نامه هیأت وزیران

وزارت امور اقتصادی و دارایی- وزارت نفت- وزارت نیرو- وزارت راه و شهرسازی- وزارت صنعت، معدن وتجارت- 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

هیأت 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:

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 ماده 3- انتشار اسناد خزانه اسلامی موضوع این آیین نامه توسط وزارت، به منظور واگذاری به طلبکاران، یا 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 می نماید. 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 45956,101238-1400,9,6 توضیح داده است که:

" 1- آنچه مورد شکایت شاکی قرار گرفته، بخشی از آیین نامه اجرایی قانون بودجه سال 1398 کل کشور به جهت تضییق 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 سنواتی 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 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 مغایرت با قانون ندارد.

2- 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 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1399 کل کشور (موضوع تصویب نامه شماره 11363,57622ت-10,1399,2 هیأت وزیران) به پرداخت بدهی کارفرما به پیمانکار بابت مالیات بر ارزش افزوده به صورت اسناد خزانه اسلامی با سررسید حداکثر تا پایان سال 1399 اشاره شده که بیانگر این مطلب است که هیأت 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 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.

3- با توجه به ماهیت سنواتی 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 سنواتی 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 هیأت تخصصی یا هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از این معاونت دعوت به عمل آید."

هیأت 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت 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 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 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 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 مؤدیان مالیاتی (پیمانکاران) و سازمان امور مالیاتی کشور عملاً از این جهت پیش بینی کرده است که مابه ازای پیمان و مالیات متعلقه معمولاً با تأخیر توسط کارفرمایان پرداخت می شود و از همین رو تفکیکی بین سررسیدهای متفاوت اسناد خزانه برقرار نکرده است، بنابراین بند (ج) ماده 3 تصویب نامه شماره 56597,29504ت-12,1398,3 هیأت 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 می گیرد، 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./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری