

## قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۱۰۱۵۲۷  
شماره پرونده: ۸۰۰۶۷۹۵۰۰۰۰۱۳۱۹۲۰۰۰  
دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۵۲  
تاریخ: ۱۴۰۱/۱۲/۱۶  
پوست:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شماره دادنامه: 140109970905812852

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱۰۱۲۰۱۶

شماره پرونده: ۰۱۰۱۵۴۷

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: ۱- سازمان امور مالیاتی کشور ۲- وزارت امور اقتصادی و دارایی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال مواد ۶ و ۸ دستورالعمل نحوه استرداد مالیات و عوارض دریافتی از خریداران کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض موضوع تبصره ۲ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰۰۳۰۲ وزیر امور اقتصادی و دارایی. (ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۱۴۰۱۰۱۲۴-۲۰۰۰۱۴۰۱۵۵۰۴-۱۴۰۱۰۲۴ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال مواد ۶ و ۸ دستورالعمل نحوه استرداد مالیات و عوارض دریافتی از خریداران کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض موضوع تبصره ۲ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰۰۳۰۲ وزیر امور اقتصادی و دارایی. (ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۱۴۰۱۰۱۲۴-۲۰۰۰۱۴۰۱۵۵۰۴-۱۴۰۱۰۲۴ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور) را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"در تبصره ۲ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ مقرر شده، «سازمان مکلف است حداکثر سه ماه پس از دریافت گزارش، نسبت به تأیید یا رد و حسب مورد استرداد مبالغ اضافه دریافتی از خریداران اقدام نماید». اما در مغایرت با این حکم قانونگذار، در ماده ۶ دستورالعمل مورد شکایت مقرر گردیده، «سازمان مکلف است پس از پایان هر دوره گزارش های مردمی درج شده در سامانه سازمان را بررسی و در صورت احراز تخلف مبنی بر دریافت مالیات و عوارض پرداختی بابت کالاها و خدمات معاف، مالیات و عوارض دریافتی بابت کالاها و خدمات معاف را از محل وصولی های جاری سازمان حداکثر تا ۴۵ روز بعد از پایان دوره درج گزارش در سامانه سازمان به حساب خریداران واریز نماید». یعنی در صورت درست بودن گزارش خریدار، وفق حکم ماده ۶ دستورالعمل، شمارش روزهای موعود پرداخت، اساساً نه از زمان دریافت گزارش، بلکه از زمان پایان دوره دریافت گزارش آغاز می شود. بر همین اساس درخواست ابطال از زمان صدور عبارت «حداکثر تا ۴۵ روز بعد از پایان دوره درج گزارش در سامانه سازمان» را دارم.

در ماده ۸ از دستورالعمل مورد شکایت، سه شرط اضافی برای استرداد مقرر شده که هیچ کدام هم قانونی نیست. در خصوص اینکه، استرداد مالیات و عوارض پرداختی بابت کالاها و خدمات معاف صرفاً برای خریدارانی که از مؤدیان عضو سامانه مؤدیان خرید می نمایند، مجاز دانسته شد باید گفت جدای از آنکه، امکان دارد برخی از فروشندگان قانوناً و با اعلام هیات وزیران، از ثبت نام در سامانه مؤدیان معاف شده باشند، حتی اگر فروشنده ای برخلاف قانون از ثبت نام در این سامانه خودداری کرده باشد قانونگذار تنها جرایمی را برای همان فروشنده متخلف، مقرر کرده و هیچ تکلیفی در خصوص الزام خریداران به اینکه حتماً فروشندگان ثبت نام کرده در سامانه خرید کنند، مقرر ننموده است. پس در حالی که اصولاً برای خریداران عادی میسر نیست که در هر خریدی، نخست موضوع ثبت نام فروشنده در سامانه را مشخص کنند و قانونگذار نیز چنین تکلیفی به آنان نکرده و جریمه ای هم برای خرید از فروشندگان ثبت نام نکرده در سامانه معین نشده، این شرح دستورالعمل مورد شکایت هم مغایر با حکم تبصره ۲ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده و از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقنن هم، خارج از حدود اختیارات بوده، بر همین اساس درخواست ابطال آن را از زمان صدور دارم. وفق ماده ۸ دستورالعمل مورد شکایت، همچنین مقرر شده استرداد مالیات و عوارض پرداختی بابت کالاها و خدمات معاف صرفاً برای خریدارانی که از طریق کارت های بانکی خرید می نمایند، مجاز خواهد بود. در حالی که این شرط هم هیچ مبنای قانونی ندارد و حتی اگر مبنای آن را تبصره ۳ ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم فرض کنیم، گرچه این تبصره هم صرفاً در خصوص قابل قبول مالیاتی بودن هزینه ها است و ارتباطی با استرداد مالیات و عوارض پرداختی بابت کالاها و خدمات معاف ندارد، باز هم طبق تبصره ۳ ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم، پرداخت های غیربانکی کمتر از پنجاه میلیون ریال هم قانونی است و اصولاً در این تبصره هم، برای پرداخت های بالای پنجاه میلیون ریال، الزامی به خرید از طریق کارت های بانکی نشده و صرفاً شرط به پرداخت از طریق سامانه بانکی، اعم از پرداخت با چک، یا حواله بانکی و کارت های بانکی و غیره شده است، لذا این شرط اضافی ماده ۸ دستورالعمل مورد شکایت هم مغایر با حکم تبصره ۲ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده و از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقنن هم، خارج از حدود اختیارات بوده، بر همین اساس درخواست ابطال آن را از زمان صدور دارم. شرط اضافی سوم مقرر در ماده ۸ دستورالعمل مورد شکایت، چنین است که، مالیات و عوارض پرداختی بابت کالاها و خدمات معاف باید به همان حسابی که از آن خرید شده است واریز گردد. بدیهی است که در شرایط معمول باید هم به همین شیوه عمل شود، اما اطلاق این عبارت و اینکه حتی در حالات خاصی که برای نمونه، حساب بانکی که از آن خرید شده، در فاصله زمانی میان خرید و استرداد، به هر دلیل بسته شده، یا خرید یک شخص حقوقی، توسط تنخواه داری بوده که در این فاصله زمانی فوت شده یا خدمتش پایان یافته و غیره، اینکه حتی در چنین شرایطی هم خریدار حق معرفی کتبی و رسمی حساب بانکی دیگری متعلق به خود را جهت واریز استرداد ندارد نه به موجب حکم مقنن است و

## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۱۰۱۵۴۷  
شماره پرونده: ۰۰۰۶۷۹۵۰۸  
دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۵۲  
تاریخ: ۱۴۰۱/۱۲/۱۶  
پوست:

نه اصولاً می توان لزوم و فایده ای برای این حکم دستورالعمل متصور شد. لذا این شرط اضافی مقرر در ماده ۸ دستورالعمل مورد شکایت هم، مغایر با حکم تبصره ۲ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده و از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقنن، خارج از حدود اختیارات بوده، بر همین اساس درخواست ابطال اطلاق آن را از زمان صدور دارم."

منن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" دستورالعمل نحوه استرداد مالیات و عوارض دریافتی از خریداران کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض موضوع تبصره ۲ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲

شرایط و نحوه استرداد  
۶- سازمان مکلف است پس از پایان هر دوره گزارش های مردمی درج شده در سازمان را بررسی و در صورت احراز تخلف بر دریافت مالیات و عوارض پرداختی بابت کالاها و خدمات معاف، مالیات و عوارض دریافتی بابت کالاها و خدمات معاف از خریداران را از محل وصولی های جاری سازمان حداکثر تا ۴۵ روز بعد از پایان دوره درج گزارش در سامانه سازمان به حساب خریداران واریز نماید.

۸- استرداد مالیات و عوارض پرداختی بابت کالاها و خدمات معاف صرفاً برای خریدارانی که از مؤدیان عضو سامانه مؤدیان و از طریق کارت های بانکی خرید می نمایند مجاز خواهد بود و مالیات و عوارض پرداختی بابت کالاها و خدمات معاف به همان حساسی که از آن خرید شده است واریز و به خریداران اطلاع داده خواهد شد. - وزیر امور اقتصادی و دارایی "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲۰۱۳۷۲۸/ص مورخ ۱۴۰۱/۶/۲۸ توضیحاتی داده که خلاصه آن به قرار زیر است:

" ۱- مستفاد از ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، مؤدیان موضوع این قانون مکلفند مالیات و عوارض دریافتی از خریداران کالاها و خدمات را پس از کسر مالیات و عوارض پرداختی خرید به صورت دوره ای و حداکثر تا یک ماه پس از پایان هر دوره مالیاتی به حساب های سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند. از طرفی به موجب ماده ۸ قانون مذکور، سازمان امور مالیاتی موظف است در صورتی که مؤدی بستانکار شود، مبلغ بستانکاری مؤدی را در صورت درخواست استرداد، حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ ثبت درخواست استرداد از محل وصولی های جاری مسترد نماید. همچنین به موجب قسمت آخر تبصره ۲ ماده ۹ قانون یاد شده، سازمان امور مالیاتی مکلف است حداکثر سه ماه پس از دریافت گزارش (مبنی بر دریافت مالیات و عوارض توسط عرضه کنندگان کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض)، نسبت به تأیید یا رد و حسب مورد استرداد مبالغ اضافه دریافتی از خریداران اقدام نماید.

۲- همان گونه که مستحضرید، لازمه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، اجرای قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸ با توجه به اهداف ترسیم شده برای اجرای آن قانون، می باشد چرا که در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ بخش عمده ای از فرآیندهای اجرایی بر اساس سامانه مؤدیان موضوع بند (پ) ماده ۱ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان تعریف شده است. در واقع، قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان به منظور رصد گردش کالاها و خدمات در زنجیره تولید و واردات تا مصرف نهایی و همچنین رصد گردش وجوه و شفافیت درآمدهای اشخاص، مصوب گردیده است و به عنوان یکی از مبنای اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده به روش تعیین شده، تلقی می شود.

۳- بنابراین، توجه به قوانین و مقررات یاد شده گویای آن است که:

الف) اجرای مقررات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ از جمله استرداد مالیات و عوارض دریافتی بابت کالاها و خدمات معاف، مستلزم اجرای کامل قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان است تا امکان صدور صورتحساب الکترونیک فراهم گردد.

ب) مهلت قانونی سه ماهه مندرج در تبصره ۲ ماده ۹ قانون فوق الذکر، پس از دریافت گزارش، مربوط به تأیید یا رد گزارش می باشد و استرداد مالیات و عوارض از محل وصولی های جاری منطبق با ضوابط اجرایی استرداد پس از پایان دوره امکان پذیر خواهد بود.

پ) تأمین منابع استرداد از محل وصولی جاری، مستلزم پایان هر دوره مالیاتی و مهلت مقرر یک ماهه پس از آن برای ارائه اظهار نامه و پرداخت بدهی توسط مؤدیان خواهد بود تا منابع استرداد تأمین شود.

ت) بررسی ادعای مطرح شده توسط خریداران مستلزم بررسی صورتحساب الکترونیکی و فروش مؤدی در سامانه مؤدیان (موضوع قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان) می باشد

ث) اعمال جریمه برای مؤدی در صورت دریافت مالیات و عوارض از کالاها و خدمات معاف، مستلزم بررسی معاملات ثبت شده در سامانه مؤدیان و همچنین قصد و نیت مؤدی از دریافت مالیات و عوارض به قصد سوء استفاده و یا اشتباه برداشت از معافیت ها خواهد بود.

ج) در قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان، مشوق هایی برای استفاده از شبکه های پرداخت بانکی منظور شده است که عدم امکان استرداد برای دریافتی های نقدی در همین راستا می باشد.

۴- شایان ذکر است که ضوابط اجرایی اعلام شده در دستورالعمل موضوع شکایت، در راستای اهداف تصویب قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان و قانون مالیات بر ارزش افزوده، تهیه و ابلاغ شده است. همچنین کلیه مشوق های پیش بینی شده در دو قانون یاد شده، در راستای هدایت معاملات خرید کالاها و خدمات در بستر سامانه مؤدیان و از طریق بستر شبکه پرداخت بانکی می باشد.

## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۱۰۱۵۴۷

شماره پرونده: ۰۸۰۶۷۹۵۰۸۰۰۰۰۱۳۱۹۲۰۰۰

دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۸۵۲

تاریخ: ۱۴۰۱/۱۲/۱۶

پیوست:

توجه به مراتب مذکور، گویای این مطلب است که ضوابط مقرر در مواد ۶ و ۸ دستورالعمل موضوع شکایت، وفق مواد ۸ و ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و با عنایت به مقررات مندرج در قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان و در راستای نحوه استرداد مالیات و عوارض دریافتی از خریداران کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض، توسط سازمان امور مالیاتی کشور و با همکاری اتاق بازرگانی، صنایع و معادن و کشاورزی ایران، تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده است. با توجه به مطالب یاد شده، تقاضای رد خواسته شاکي را دارد."

علی رغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضمانت آن برای طرف دیگر شکایت (وزارت امور اقتصادی و دارایی) تا زمان رسیدگی به پرونده پاسخی واصل نشده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۱۲/۱۶ 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

در تبصره ۲ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ و در ذیل قسمت «الف - کالاها» به صراحت فید شده است که تولیدکنندگان یا عرضه کنندگان کالاها موضوع این بند مکلف هستند که برجسب معافیت از مالیات بر ارزش افزوده را بر روی بسته بندی کالاها مذکور درج نمایند و متعاقباً وظیفه سازمان امور مالیاتی کشور در اعلام فهرست کالاها و خدمات معاف از شمول مالیات بر ارزش افزوده به طور روشن و مشخص بیان شده و نهایتاً به تکلیف سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص امکان دریافت گزارش های مردمی مبنی بر دریافت مالیات و عوارض توسط عرضه کنندگان کالاها و خدمات معاف تصریح شده و مقرر گردیده است که سازمان امور مالیاتی کشور باید از طریق سامانه ها، گزارش های مردمی را دریافت و در مورد مؤدیانی که عرضه کنندگان به ناحق از آنها مالیات اخذ نموده اند، استرداد را انجام دهد و جریمه نیز برای متخلفین و دریافت کنندگان مالیات بر ارزش افزوده از کالاها معاف در نظر گرفته شده است و به طور کلی تکلیف سازمان امور مالیاتی کشور این است که حداکثر سه ماه پس از دریافت گزارش، نسبت به تأیید گزارش، رد گزارش و حسب مورد استرداد مبالغ اضافه دریافتی اقدام نماید. بنا به مراتب فوق، اولاً حکم مقرر در ماده ۶ دستورالعمل مورد شکایت که براساس آن زمان استرداد در نظر گرفته شده برای سازمان امور مالیاتی کشور پس از دریافت گزارش های مردمی و بایش آنها، ۴۵ روز پس از پایان دوره و از محل وصولی های جاری سازمان تعیین شده و این در حالی است که محدود نمودن آن به دوره درج گزارش، اصولاً برخلاف حکم قانونگذار است که سه ماه پس از دریافت گزارش را مدنظر قرار داده است و حکم مندرج در ماده مذکور گاهی بیشتر یا کمتر با منطبق بر سه ماه قانونی است و در نتیجه با حکم مقرر در قانون مغایرت دارد. ثانیاً در ماده ۸ دستورالعمل مورد اعتراض نیز سه شرط مشخص در جهت اعطای امتیاز مندرج در تبصره ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده به پرداخت کنندگان مالیات بر ارزش افزوده کالاها معاف تعیین شده که هر سه شرط مزبور برخلاف اطلاق مندرج در قانون است. بنا به مراتب فوق، مواد ۶ و ۸ دستورالعمل نحوه استرداد مالیات و عوارض دریافتی از خریداران کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض موضوع تبصره ۲ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ (ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۴۰/۲۴ مورخ ۱۴۰۱/۵/۲۴ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور) خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری