



رای شماره ۵۳۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۱۰ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته :  
ابطال بند ۵ بخشنامه شماره ۲۰۰۵۵۴۹ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور)

\* شماره پرونده : ه ع، ۰۱۰۱۰۴۳ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۵۳۷ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۸/۱۰

\* شاکی : ۱- نیما غیاثوند

\* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۵ بخشنامه شماره ۲۰۰۵۵۴۹ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بندهای ۴ و ۵ بخشنامه شماره ۲۰۰۵۵۴۹ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

بند ۴ «با توجه به مقررات بند «م» تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مفاد این بخشنامه در خصوص واریزی به حسابهای بانکی از طریق ابزار پرداخت های بانکی از جمله دستگاه کارتخوان بانکی (POS) جاری نبوده و در اینگونه موارد اثبات غیردرآمدی بودن آن با مودی می باشد»

بند ۵ «کلیه بخشنامه ها و دستورالعمل های مغایر با موارد مذکور لغو می گردد»

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

۱- با عنایت به بند «م» تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور که اشعار می دارد به منظور اجرای قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸/۰۸/۱۳ اشخاص حقوقی و مالکان واحدهای صنفی موظف اند تا پایان اردیبهشت ماه ۱۴۰۰ سامانه ای را برای این منظور معرفی کنند کلیه حساب های متصل به شبکه شاپرک به صورت پیش فرض «حساب فروش» هستند و نیازی به ثبت آنها در سامانه مذکور نیست با توجه به بررسی مقرر فوق اشاره که برخلاف نص قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور می باشد تمامی حساب های متصل به دستگاه کارتخوان یا درگاه اینترنتی و یا غیره را حساب فروش تلقی نموده و بار اثبات آن را به مودی واگذار نموده است.

۲- بند «م» تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور فقط در لحاظ نمودن تکمیل و اجرای پایانه های فروشگاه قابلیت اتکا داشته و هرگونه مراعات مفاد آن تا قبل از اجرای قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان تجاوز از اختیارات قانونی محسوب می گردد.

۳- در روشن شدن اینکه سامانه مودیان و پایانه فروشگاه و زمان اجرایی آن از چه تاریخی می باشد قابل ذکر است بر اساس مواد ۵ و ۷ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان حساب های متصل به دستگاههای

کارتخوان و پوز بانکی باید دارای کد شناسه یکتا باشند و قابلیت صدور صورتحساب الکترونیکی و همچنین بارگذاری این صورتحساب در سامانه مودیان جهت هرگونه بهره برداری سازمان امور مالیاتی و مکانیزم ارتباط بین مودی و سازمان امور مالیاتی از طریق سامانه مودیان برقرار گردد که چنین قابلیتی در جهت اجرای بند «م» تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور برقرار نگردیده است.

۴- ضمانت اجرایی بند «م» تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور در ماده ۱۰ قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مودیان احصاء گردیده است.

۵- با عنایت به آئین نامه ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم به هر عنوان در جهت شرایط و نحوه انجام تکالیف مالیاتی مودی در مواجهه با سازمان امور مالیاتی بسط و ید بیان گردیده است و اینکه اگر بار اثبات عدم درآمدی واریزی به حساب کارتخوان (با لحاظ نمودن عدم اجرای قانون پایانه های فروشگاه‌های) بر عهده مودی باشد باید شرایط و نحوه اثبات آن برای تعیین تکلیف مودی و سازمان و خودداری از سلیقه محوری مبسوط به تفصیل محصور گردد که در غیر اینصورت برای مودی یک تکلیف مالایطاق ایجاد می گردد.

۶- بند ۱۸ بخشنامه ۱۶۹۹۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۳۱ و اصلاحات بعدی آن به شرح رفع تعرض از مودی در صورت عدم منشأ درآمدی تراکنش های بانکی با اعلام کتبی مودی در توازن با اصل حقوقی البین علی المدعی جاری بوده و با توجه به رای هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی به شماره ۱۵۲۱ الی ۱۵۱۱ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۷ به عنوان حکم قانونی مورد تأیید قرار گرفته است و در صورت عدم اجرای قانون پایانه های فروشگاه‌های بند «م» تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور موجب لغو بخشنامه مذکور و بند ۱۸ آن در خصوص پایانه های فروشگاه‌های و درگاه بانکی اینترنتی یا هر مرجع دیگری با مکانیزم واریز به حساب بانکی مودی نمی گردد.

۷- در خصوص بند ۵ مقرر مقرر شکایت به دلیل اینکه بند «م» تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور اشاره مطلق به حساب فروش در اجرای قانون پایانه های فروشگاه‌های دارد لذا ملغی نمودن بخشنامه های قبل از تصویب این قانون و همچنین زمان اجرایی قانون پایانه های فروشگاه‌های تجاوز از اصل عطف به ماسبق نشدن مقرر ها را دارد و باعث ایجاد قاعده قبح عقاب بلایبان می گردد با عنایت به موارد فوق الاشاره ابطال بندهای ۴ و ۵ مقرر مقرر شکایت مورد تقاضاست.

\* در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۱۰۸۹۹/ص مورخ ۱۴۰۱/۵/۲۹ به طور خلاصه توضیح داده است که :

۱- همان گونه که مستحضرید در خصوص رسیدگی به تراکنش های بانکی در راستای شفافیت عملکرد درآمدی مؤدیان مالیاتی، قوانین و مقررات متعددی وضع گردیده است و برداشت جامع در این خصوص مستلزم مد نظر قرار دادن کلیه احکام قانونی ناظر بر موضوع می باشد.

۲- در راستای بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش های بانکی یکی از تکالیف قانونی مؤدیان مالیاتی معرفی «حساب فروش» یا به عبارتی «حساب تجاری» مرتبط با فعالیت اقتصادی می باشد به گونه ای که مؤدیان مالیاتی می بایست در زمان شروع فعالیت اقتصادی با تفکیک «حساب شخصی» از «حساب تجاری» نسبت به معرفی «حساب فروش» خود به سازمان امور مالیاتی در زمان ارائه اظهارنامه مالیاتی اقدام نمایند. در این راستا و پیش از تصویب قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، ماده ۱۱ قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ مقرر می دارد: « بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران موظف است با همکاری

سازمان ظرف مدت یک سال پس از ابلاغ این قانون، نسبت به ساماندهی دستگاههای کارتخوان بانکی و یا درگاههای پرداخت الکترونیکی اقدام نموده و با ایجاد تناظر بین آنها با مجوز فعالیت و شماره اقتصادی بنگاههای اقتصادی به هر یک از پایانه های فروش، شناسه یکتا اختصاص دهد. پس از تخصیص شناسه مذکور، کلیه تراکنش های انجام شده از طریق حسابهای بانکی متصل به دستگاههای کارتخوان بانکی و نیز درگاههای پرداخت الکترونیکی به عنوان تراکنش های بانکی مرتبط با فعالیت شغلی صاحب حساب بانکی محسوب [می شود]...». پس مستنبط از ماده قانونی مذکور، مؤدیان مالیاتی مکلف به معرفی «حساب فروش» مرتبط با فعالیت شغلی خود می باشند .

۳- متعاقب ماده قانونی مذکور و در راستای تاکید بر اجرای مفاد احکام قانونی مندرج در ماده ۱۱ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸، بند «م» تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور نیز مقرر داشته است: «۱- به منظور اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸، اشخاص حقوقی و مالکان واحدهای صنفی موظفند تا پایان اردیبهشت ماه ۱۴۰۰، حداقل یکی از حسابهای بانکی خود را به عنوان «حساب فروش» معرفی کنند بانک مرکزی موظف است تا پایان فروردین ماه ۱۴۰۰، سامانه ای را برای این منظور معرفی کند. کلیه حسابهای متصل به شبکه شاپرک، به صورت پیش فرض، «حساب فروش» هستند و نیازی به ثبت آنها در سامانه مذکور نیست. ۲- حسابهایی که به شبکه شاپرک متصل نیستند، در صورتی که مبلغ یا دفعات واریز به حساب در هر ماه، بیشتر از مبلغ و تعدادی باشد که توسط شورای پول و اعتبار تعیین می شود، از نظر این قانون، «حساب فروش» تلقی شده و مشمول حکم مذکور در جزء (۳) خواهند بود. سازمان امور مالیاتی کشور موظف است در صورت درخواست صاحب حساب، به تقاضای وی مبنی بر این که حساب مزبور «حساب فروش» نیست، رسیدگی کند.

۳- کلیه وجوهی که به «حساب فروش» واریز می شود، به عنوان فروش صاحب حساب تلقی می گردد...» .

۴- از آنجا که معرفی «حساب فروش»، پیش از تصویب بند «م» تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور و اجرای ماده ۱۱ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸، امکان پذیر بوده چنانچه مودی از موقع شروع فعالیت اقتصادی در هر مقطع زمانی حسابی را به عنوان حساب فروش خود اعلام کرده باشد، واریزیهایی که به آن حساب از طریق درگاههای پرداخت اینترنتی یا دستگاه پوز متصل به حساب مزبور صورت می گیرد؛ اماره ای برای انجام فروش و واریز مبلغ فروش به حساب معرفی شده خواهد بود، مگر آن که خلاف آن از سوی مودی اثبات شود. بنابراین مفاد بند (۴) بخشنامه موضوع شکایت، صرفاً بدین منظور که ماموران مالیاتی این مهم را در هنگام رسیدگی به حسابهای بانکی مودیان مالیاتی مورد توجه قرار دهند، بیان شده است و بنابراین تذکر مندرج در بند ۵ نیز برای اجرای صحیح بخشنامه موصوف الزامی تلقی می شود و بندهای ۴ و ۵ بخشنامه مورد شکایت خارج از ضوابط قانونی نمی باشد.

با عنایت به موارد پیش گفته و با توجه به این که تخلفی از قوانین و مقررات صورت نگرفته، تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.

با لحاظ نظر اتفافی حاضرین در جلسه مورخه ۱۴۰۱، هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری و با استعانت از درگاه خداوند به شرح ذیل اقدام به صدور رای می نماید :

راجع به تقاضای ابطال بند ۵ مصوبه شماره ۲۰۰۰۵۵۴۹ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۶ سازمان امور مالیاتی در آن قید شده است ، " کلیه بخشنامه ها و دستورالعمل های مغایر با مواد مذکور لغو می گردد " و مفاد حکم مقرر در این بند ناشی از اختیار اعطایی مقنن به مرجع طرف شکایت می باشد کما اینکه در مواد مختلف از قانون مالیاتهای مستقیم ، اختیار تدوین آیین نامه و یا بخشنامه یا دستورالعمل در راستای اجرای صحیح تر قوانین و مقررات ، اعطاء شده است و طبعاً مرجعی که بخشنامه یا دستورالعملی را تصویب می نماید اختیار لغو آن را نیز دارد ، فلذا حکم مندرج در بند ۵ مصوبه معترض عنه مبنی بر الغای کلیه بخشنامه ها و دستورالعمل های مغایر ، فی نفسه مخالفتی با قوانین و اختیارات ندارد به استناد بند ب ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری