

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۷ و ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۰۲۲

شماره پرونده: ۰۱۰۱۰۴۳-۰۱۰۱۰۴۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان نیما غیاثوند و بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰۵۵۴۹ ص-۱۳۰۲۶-۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: آقای نیما غیاثوند به موجب دادخواستی ابطال بندهای ۴ و ۵ بخشنامه شماره ۲۰۰۵۵۴۹ ص-۱۳۰۲۶-۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" ۱- با عنایت به بند (م) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، به منظور اجرای قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۸/۱، 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 الاشاره که بر خلاف نص قانون بودجه 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 مؤدی واگذار نموده است. بند مذکور فقط در لحاظ نمودن تکمیل و اجرای پایانه های فروشگاههای قابلیت اتکا داشته و هرگونه مراعات مفاد آن تا قبل از اجرای قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان تجاوز از اختیارات قانون محسوب می گردد.

۲- بر اساس مواد ۵ و ۷ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان، حساب های متصل به دستگاه های کارتخوان و پوز بانکی باید دارای کد شناسه یکتا باشند و قابلیت صدور صورتحساب الکترونیکی و همچنین بارگذاری این صورتحساب در سامانه مؤدیان جهت هرگونه بهره برداری سازمان امور مالیاتی و مکانیزم ارتباط بین مؤدی و سازمان امور مالیاتی از طریق سامانه مؤدیان برقرار گردد که چنین قابلیتی در جهت اجرای بند (م) تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۴۰۰ کل کشور برقرار نگردیده است.

۳- ضمانت اجرای بند (م) تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۴۰۰ کل کشور در ماده ۱۰ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان احصاء گردیده است.

۴- با عنایت به آیین نامه ماده ۵۵ قانون مالیات های مستقیم به هر عنوان در جهت شرایط و نحوه انجام تکالیف مالیاتی مؤدی در مواجهه با سازمان امور مالیاتی 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 مؤدی باشد باید شرایط و نحوه اثبات آن

برای تعیین و تکلیف مؤدی و سازمان و خودداری از سلیقه محوری مبسوط به تفصیل محصور گردد که در غیر این صورت برای مؤدی یک تکلیف مالایطاق ایجاد می گردد.

۵- بند ۱۸ بخشنامه ۱۶۹۹۲۰۰-۱۳۹۹۱۸۳۱ و اصلاحات بعدی آن به شرح رفع تعرض از مؤدی در صورت عدم منشاء درآمدی تراکنش های بانکی با اعلام کتبی مؤدی در توازن با اصل حقوقی البینه علی المدعی جاری بوده و با توجه به رأی هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی به شماره ۱۵۱۱ الی ۱۵۲۱-۱۳۹۹۱۲۰۱۷ به عنون حکم قانونی مورد تأیید قرار گرفته است و در صورت عدم اجرای قانون پایانه های فروشگاه (بند م) تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۴۰۰ کل کشور موجب لغو بخشنامه مذکور و بند ۱۸ آن در خصوص پایانه های فروشگاه و درگاه بانکی اینترنتی یا هر مرجع دیگری با مکانیزم واریز به حساب بانکی مؤدی نمی گردد. لذا ابطال بندهای ۴ و ۵ مقرر در مورد شکایت مورد تقاضا می باشد."

آقای بهمن زبردست نیز به موجب دادخواست جداگانه ای ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰۸۵۵۴۹-ص-۱۴۰۱۳۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" با توجه به اینکه در مقدمه بخشنامه صراحتاً ذکر شده «موارد زیر در رسیدگی به تراکنش های بانکی لغایت عملکرد سال ۱۳۹۹ توسط ادارات مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی مورد تأکید قرار می گیرد» و بند ۴ بخشنامه هم جزء همین موارد است. در واقع با این حکم مفاد بند (م) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ عطف به ماسبق شده و به سال های پیش از ۱۴۰۰ هم تسری پیدا کرده، لذا در خواست ابطال از زمان تصویب اطلاق حکم بند ۴ بخشنامه مورد شکایت را در حدی که امکان عطف به ماسبق شدن بند (م) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و تسری حکم آن به سال های پیش از ۱۴۰۰ را فراهم نموده به دلیل مغایرت این حکم به عطف به ماسبق شدن، با بند (ص) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ که وفق آن اجرای احکام مندرج در این قانون مربوط به سال ۱۴۰۰ است. همچنین خارج از حدود اختیارات قانونی بودن چنین حکمی دارم."

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

بخشنامه شماره ۲۰۰۸۵۵۴۹-ص-۱۴۰۱۳۲۶:

" ادارات کل امور مالیاتی

پیرو بخشنامه شماره ۲۰۰۸۹۹۱۶-۱۳۹۹۱۸۳۱ و اصلاحات بعدی آن در ارتباط با نحوه بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش های بانکی، با توجه به آرای متعدد صادره از سوی شعب دیوان عدالت اداری و همچنین شعب شورای عالی مالیاتی در نقض آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی و با توجه به نارضایتی های ایجاد شده در نحوه عملکرد ادارات امور مالیاتی و رسیدگی به تراکنش های بانکی به ویژه بند ۱۸ آن، موارد زیر در رسیدگی به تراکنش های بانکی لغایت عملکرد سال ۱۳۹۹ توسط ادارات امور مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی مورد تأکید قرار می گیرد:

.....

۴- با توجه به مقررات بند (م) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، مفاد این بخشنامه در خصوص واریزی به حساب های بانکی از طریق ابزار پرداخت های بانکی از جمله دستگاه کارتخوان بانکی (POS) جاری نبوده و در این گونه موارد اثبات غیر درآمدی بودن آن با مؤدی می باشد. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۱۰۵۰۱۱-ص-۲۱۲۰۹۸۲۷ اعلام کرده است که:

" ۱- 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 فروشگاهی و سامانه مؤدیان» مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ مقرر می دارد: «بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران موظف است با همکاری سازمان طرف مدت یک سال پس از ابلاغ این قانون، نسبت به ساماندهی دستگاه های کارتخوان بانکی و یا درگاه های پرداخت الکترونیکی اقدام نموده و با ایجاد تناظر بین آنها با مجوز فعالیت و شماره اقتصادی بنگاه های اقتصادی به هر یک از پایانه های فروش، شناسه یکتا اختصاص دهد. پس از تخصیص شناسه مذکور، کلیه تراکنش های انجام شده از طریق حساب های بانکی متصل به دستگاه های کارتخوان بانکی و نیز درگاه های 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.

۲- متعاقب ماده قانونی مذکور و در راستای تأکید 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 ۱۳۹۸/۸/۱، اشخاص حقوقی و مالکان واحدهای صنفی موظفند تا پایان اردیبهشت ماه ۱۴۰۰، حداقل یکی از حساب های 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 حساب های متصل به شبکه شاپرک، به صورت پیش فرض «حساب فروش» هستند و نیازی به ثبت آنها در سامانه مذکور نیست. ۲- حساب هایی 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...»

۳- 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 فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ امکان پذیر بوده، چنانچه مؤدی از موقع شروع فعالیت اقتصادی در هر مقطع زمانی حسابی را به عنوان حساب فروش خود اعلام کرده باشد، واریزهایی که به آن حساب از طریق درگاه های پرداخت اینترنتی با دستگاه پوز متصل به حساب مزبور صورت می‌گیرد، اماره ای برای انجام فروش و واریز مبلغ فروش به حساب معرفی شده خواهد بود، مگر آن که خلاف آن از سوی مؤدی اثبات شود، بنابراین مفاد بند ۴ بخشنامه موضوع شکایت، صرفاً بدین منظور که مأموران مالیاتی این مهم را در هنگام رسیدگی به حساب های بانکی مؤدیان مالیاتی مورد توجه قرار دهند، بیان شده است و متضمن قواعدی خارج از ضوابط قانونی نمی باشد.

پرونده در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره ۱۰۵۳۷-۰۶۰۹۰۹۹۷۰۹۰۶-۱۴۰۱/۸/۱۰- بند ۵ مصوبه معترض عنه را قابل ابطال تشخیص نداد و رأی به رد شکایت صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به تقاضای ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰۸۵۵۴۹-ص-۱۴۰۱/۳/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۹/۲۲ 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

اولاً براساس رویه دیوان عدالت اداری که در رأی شماره ۱۱۵۱۱-۰۶۰۹۹۷۰۹۰۶-۱۱۵۲۱ الی ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۷ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری منعکس و به تأیید دستورالعمل شماره ۲۰۰۹۹۹/۱۶ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور منتهی شده است، صرف انجام تراکنش های بانکی جنبه درآمدی ندارد و بار اثبات در این خصوص براساس بندهای ۱۱ و ۱۸ دستورالعمل مزبور برعهده مأمورین مالیاتی است و نه مؤدیان و بر مبنای ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم باید اقدامات لازم درخصوص احراز و تحقق درآمد انجام شود. ثانیاً استناد به مواد ۱۰ و ۱۱ قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان مربوط به زمانی است که قانون مذکور به نحو کامل اجرا و کد یکتا نیز صادر شود و سازمان امور مالیاتی هم دلیلی بر اینکه مؤدی این ابزار پرداخت را برای پرداخت ها و تراکنش های اقتصادی خویش معرفی نموده باشد، ارائه نکرده است. ثالثاً بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰۸۵۵۴۹-ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور به استناد بند (م) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور صادر شده و براساس بند قانونی مذکور، کلیه حساب های متصل به شبکه شاپرک به صورت پیش فرض حساب فروش هستند و مفاد قانون دلالتی بر این ندارد که سایر ابزارهای پرداخت نیز حساب فروش محسوب می‌شوند و به خودی خود اقلام آنها به عنوان درآمد مشمول محسوب شده و اثبات غیردرآمدی بودن

آنها برعهده مؤدی بوده و حکم مقرر در قانون نیز مربوط به سال ۱۴۰۰ به بعد است و بنا به مراتب فوق، بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰۵۵۴۹ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور که متضمن احکامی مغایر با قوانین مذکور است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده 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**