



وزارت امور اقتصادی و دارایی

شماره بخشنامه : 140109970905812077 و

تاریخ : ۱۴۰۱/۰۹/۲۲

موضوع	ابطال بند 4 بخشنامه شماره 1401/03/26/ص/200/5549- سازمان امور مالیاتی کشور
<p>شماره دادنامه: 140109970905812077 و 140109970905812078</p> <p>تاریخ دادنامه: 1401/09/22</p> <p>شماره پرونده: 0101043-0101046</p> <p>مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>شاکلی: آقایان نیما غیاثوند و بهمن زبردست</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 4 بخشنامه شماره 1401/03/26/ص/200/5549- سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: آقای نیما غیاثوند به موجب دادخواستی ابطال بندهای 4 و 5 بخشنامه شماره 1401/03/26/ص/200/5549- سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:</p> <p>1- «با عنایت به بند (م) تبصره 12 قانون بودجه سال 1400 کل کشور، به منظور اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1398/08/01، اشخاص حقوقی و مالکان واحدهای صنفی موظف اند تا پایان اردیبهشت ماه 1400، 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 1400 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. بند مذکور فقط در لحاظ نمودن تکمیل و اجرای پایانه های فروشگاهی قابلیت اتکا داشته و هرگونه مراعات مفاد آن تا قبل از اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان تجاوز از اختیارات قانون محسوب می گردد.</p> <p>2- بر اساس مواد 5 و 7 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان، 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 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 12 قانون بودجه 1400 کل کشور برقرار نگردیده است.</p> <p>3- ضمانت اجرای بند (م) تبصره 12 قانون بودجه 1400 کل کشور در ماده 10 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان احصاء گردیده است.</p> <p>4- با عنایت به آیین نامه ماده 55 قانون مالیات های مستقیم به هر عنوان در جهت شرایط و نحوه انجام تکالیف مالیاتی مودی 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 فروشگاهی) بر عهده مودی باشد باید شرایط و نحوه اثبات آن برای تعیین و تکلیف مودی و سازمان و خودداری از سلیقه محوری مبسوط به تفصیل محصور گردد که در غیر این صورت برای مودی یک تکلیف مالیاتی ایجاد می گردد.</p> <p>5- بند 18 بخشنامه 1399/01/31-200/99/16 و اصلاحات بعدی آن به شرح رفع تعرض از مودی در صورت عدم منشاء درآمدی تراکنش های بانکی با اعلام کتبی مودی در توازن با اصل حقوقی الینه علی المدعی جاری بوده و با توجه به رأی هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی به شماره 1511 الی 1521-1399/12/17-1521 به عنون حکم قانونی مورد تأیید قرار گرفته است و در صورت عدم اجرای قانون پایانه های فروشگاهی (بند م) تبصره 12 قانون بودجه 1400 کل کشور موجب لغو بخشنامه مذکور و بند 18 آن در خصوص پایانه های فروشگاهی و درگاه بانکی اینترنتی یا هر مرجع دیگری با مکانیزم واریز به حساب</p>	

بانکی مودی نمی گردد. لذا ابطال بندهای 4 و 5 مقرر در مورد شکایت مورد تقاضا می باشد.

آقای بهمن زبردست نیز به موجب دادخواست جداگانه ای ابطال بند 4 بخشنامه شماره 200/5549/ص/1401/03/26- 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 1399 توسط ادارات مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی مورد تأکید قرار می گیرد» و بند 4 بخشنامه هم جزء همین موارد است. در واقع با این حکم مفاد بند (م) تبصره 12 قانون بودجه سال 1400 عطف به ماسبق شده و به سال های پیش از 1400 هم تسری پیدا کرده، لذا در خواست ابطال از زمان تصویب اطلاق حکم بند 4 بخشنامه مورد شکایت را در حدی که امکان عطف به ماسبق شدن بند (م) تبصره 12 قانون بودجه سال 1400 و تسری حکم آن به سال های پیش از 1400 را فراهم نموده به دلیل مغایرت این حکم به عطف به ماسبق شدن، با بند (ص) تبصره 20 قانون بودجه سال 1400 که وفق آن اجرای احکام مندرج در این قانون مربوط به سال 1400 است. همچنین خارج از حدود اختیارات قانونی بودن چنین حکمی دارم."

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

بخشنامه شماره 200/5549/ص/1401/03/26-:

"ادارات کل امور مالیاتی

پیرو بخشنامه شماره 200/99/16-1399/01/31 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 18 آن، موارد زیر در رسیدگی به تراکنش های بانکی لغایت عملکرد سال 1399 توسط ادارات امور مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی مورد تأکید قرار می گیرد:

.....

4- با توجه به مقررات بند (م) تبصره 12 قانون بودجه سال 1400 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 مودی 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 212/9827/ص/11-1401/05 اعلام کرده است که:

"1- در راستای بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش های بانکی، یکی از تکالیف قانونی مودیان مالیاتی، معرفی «حساب فروش» یا به عبارتی «حساب تجاری» مرتبط با فعالیت اقتصادی می باشد، به گونه ای که مودیان 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 1400 کل کشور، ماده 11 «قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان» مصوب 1398/07/21 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 مودیان مالیاتی مکلف به معرفی «حساب فروش» مرتبط با فعالیت شغلی خود می باشند.

2- متعاقب ماده قانونی مذکور و در راستای تأکید بر اجرای مفاد احکام قانونی مندرج در ماده 11 «قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان» مصوب 1398، بند (م) تبصره 12 قانون بودجه سال 1400 کل کشور نیز مقرر داشته است: «1- به منظور اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1398/08/01، اشخاص حقوقی و مالکان واحدهای صنفی موظفند تا پایان اردیبهشت ماه 1400، حداقل یکی از حساب های بانکی خود را به عنوان «حساب فروش» معرفی کنند. بانک مرکزی موظف است تا پایان فروردین ماه 1400، 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. 2- 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 3 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. 3- کلیه وجوهی که به «حساب فروش» واریز می شود، به عنوان فروش صاحب حساب تلقی می گردد...»

3- آنجا که معرفی «حساب فروش» پیش از تصویب بند (م) تبصره 12 قانون بودجه سال 1400 کل کشور و اجرای ماده 11 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1398/07/21 امکان پذیر بوده، چنانچه مودی 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 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 4 بخشنامه موضوع شکایت، صرفاً بدین منظور که مأموران مالیاتی این مهم را در هنگام رسیدگی به حساب های بانکی مودیان مالیاتی مورد توجه قرار دهند، بیان شده است و متضمن قواعدی خارج از ضوابط قانونی نمی باشد."

پرونده در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره 1401/08/10-140109970906010537 بند 5 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 4 بخشنامه شماره 1401/03/26/ص/200/5549- سازمان امور مالیاتی کشور در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/09/22 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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 9909970906011521 الی 9909970906011511 مورخ 1399/12/17 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری منعکس و به تأیید دستورالعمل شماره 200/99/16 مورخ 1399/01/31 سازمان امور مالیاتی کشور منتهی شده است، صرف انجام تراکنش های بانکی جنبه درآمدی ندارد و بار اثبات در این خصوص براساس بندهای 11 و 18 دستورالعمل مزبور برعهده مأمورین مالیاتی است و نه مودیان و بر مبنای ماده 95 قانون مالیات های مستقیم باید اقدامات لازم درخصوص احراز و تحقق درآمد انجام شود. ثانیاً استناد به مواد 10 و 11 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان 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 مودی این ابزار پرداخت را برای پرداخت ها و تراکنش های اقتصادی خویش معرفی نموده باشد، ارائه نکرده است. ثالثاً بند 4 بخشنامه شماره 1401/03/26/ص مورخ 1401/03/26 سازمان امور مالیاتی کشور به استناد بند (م) تبصره 12 قانون بودجه سال 1400 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 می شوند و به خودی خود اقلام آنها به عنوان درآمد مشمول محسوب شده و اثبات غیردرآمدی بودن آنها برعهده مودی بوده و حکم مقرر در قانون نیز مربوط به سال 1400 به بعد است و بنا به مراتب فوق، بند 4 بخشنامه شماره 1401/03/26/ص مورخ 1401/03/26 سازمان امور مالیاتی کشور که متضمن احکامی مغایر با قوانین مذکور است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

