

شماره دادنامه: 140231390003358866

تاریخ دادنامه: 1402/12/22

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: نهاد ریاست جمهوری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده 9 تصویب نامه شماره 242034/ت59490هـ-1401/12/27 هیات وزیران

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال ماده 9 تصویب نامه شماره 242034/ت59490هـ-1401/12/27 هیات وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" وفق ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 «دولت موظف است از محل منابع حاصل از مالیات دریافتی سهم خود موضوع ماده 7 این قانون، سالانه مجموع کمک های نقدی پرداختی به هر فرد تحت پوشش نهادهای حمایتی را علاوه بر سایر افزایش های سنواتی، حداقل معادل نرخ مالیات بر ارزش افزوده افزایش داده و به منظور جبران مالیات دریافتی به افراد مذکور پرداخت نماید. بر این اساس دولت موظف است که الف) کمک نقدی پرداختی به نیازمندان تحت پوشش را به اضافه افزایشی، حداقل معادل نرخ مالیات بر ارزش افزوده، بابت جبران مالیات بر ارزش افزوده دریافتی از آنان هنگام خرج کردن این کمک پرداخت کند و ب) معادل همین افزایش جبرانی را هم عینا به دیگر نیازمندی که تحت پوشش نیستند پرداخت نماید که، مالیات بر ارزش افزوده مخارجشان، تا سقف کمک دولت به افراد تحت پوشش، جبران گردد. با توجه به تعیین مبلغ کمک جبرانی بابت مالیات بر ارزش افزوده، آیین نامه اجرایی این ماده هم باید تنها «شامل چگونگی شناسایی اشخاص نیازمند و نحوه حمایت از آنها» و نه تعیین میزان کمک جبرانی مذکور باشد.

با این همه در آیین نامه اجرایی تصویب شده، علاوه بر «چگونگی شناسایی اشخاص نیازمند و نحوه حمایت از آنها»، مذکور در مواد 4 و 7 آیین نامه ساز و کار پیچیده ای هم جهت تعیین مبلغ کمک جبرانی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده نیازمندان غیر تحت پوشش، بر مبنای تراکنش های بانکی مقرر شده از حیث تعیین مبلغی غیر از آنچه مقنن در ماده 45

قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر نموده، یعنی حداقل معادل نرخ مالیات بر ارزش افزوده مجموع کمک های نقدی پرداختی به هر فرد تحت پوشش نهادهای حمایتی، هم اساساً مغایر این ماده است. همچنین از آنجا که در هر حال بخشی از مخارج همه افراد به صورت نقدی پرداخت می شود و تراکنش های بانکی مربوط به خرید الزاماً نشان دهنده کل مخارجشان نیست و اینکه با توجه به سکونت شمار زیادی از نیازمندان در مناطق دورافتاده، نبود پوشش اینترنت یا قطعی مقطعی آن و عدم استفاده همه فروشندگان کالا و ارایه دهندگان خدمات از دستگاه کارتخوان، بخش بیشتری از مخارج آنان نقدی است. لذا تعیین میزان کمک جبرانی، بر اساس تراکنش های خرید قطعاً موجبات تضییع حقوق قانونی ایشان را فراهم خواهد کرد. جدای از این ایراد کلی آیین نامه و مغایرت آن با قانون با توجه به آن که بخشی از مخارج اعضای هر خانوار نقدی است، لذا تعیین سقف حداکثر مقرر در ماده 9 آیین نامه نیز از جهت تعیین سقفی غیر از آنچه مقنن در ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر نموده هم خلاف قانون بوده، هم موجبات تضییع بیشتر حقوق قانونی نیازمندان غیر تحت پوشش سه دهک آخر را فراهم خواهد کرد. لذا بر اساس مجموع این دلایل، درخواست ابطال از زمان تصویب حکم ماده 9 تصویب نامه مورد شکایت را در خصوص تعیین مبلغ کمک جبرانی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده نیازمندان غیر تحت پوشش بر مبنای تراکنش های بانکی، به جای مبلغ مقرر شده در ماده 4 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 همچنین تعیین سقف برای آن به دلیل مغایرت با ماده مذکور و خروج از حدود اختیار قانونی دارم.

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

" تصویب نامه شماره 1401/12/27-ت/242034-59490هـ-1401/12/27

.....

ماده 9- میزان تراکنش های قابل قبول جهت بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده موضوع این آیین نامه به اشخاص مشمول حداکثر به میزان میانگین خرید کالا و خدمات خانوار دهک سه است. - معاون اول رییس جمهور "

در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت به موجب لایحه شماره 1402/5/23-51255/88550 به طور خلاصه توضیح داده است که:

" ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده متضمن آن است که در آیین نامه اجرایی، اولاً چگونگی شناسایی اشخاص نیازمندی که تحت پوشش نهادهای حمایتی نیستند، مشخص شود که در این خصوص ساز و کارهایی در مواد 2 تا 6 آیین نامه پیش بینی شده است و البته در ماده 4 بر این نکته نیز تأکید شده که اشخاص نیازمند موضوع این آیین نامه «جزو

سه دهک پایین از جمعیت کشور قرار دارند.» ثانیاً نحوه برخورداری این اشخاص از حمایت موضوع این ماده یعنی برخورداری از دریافت حداقل معادل نرخ مالیات بر ارزش افزوده مشخص گردد. بر خلاف ادعای شاکی مبنی بر اینکه قانونگذار اجازه تعیین مبلغ کمک جبرانی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده نیازمندان غیر تحت پوشش را به دولت نداده، عبارت «نحوه حمایت از آنها» صراحتاً بیانگر این است که قانونگذار به دولت تکلیف نموده که در آیین نامه اجرایی، نحوه برخورداری این اشخاص از حمایت موضوع این ماده را مشخص نماید و بر همین اساس در ماده 7 آیین نامه دولت نحوه اجرای این مهم را مشخص نموده و با توجه به اینکه در مورد این دسته از افراد برخلاف دسته اول موضوع ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده که مجموع کمک های پرداختی به آنها مشخص می باشد، معیاری از سوی قانونگذار تعیین نشده آن را در مقام اثباتی تابع دو مبنای نرخ موثر مالیات بر ارزش افزوده دهک های مورد نظر و مجموع تراکنش های قابل قبول هر خانوار مشمول نموده است. لذا اقدام دولت مغایرتی با قانون نداشته و خارج از حدود اختیارات نبوده و درخواست ابطال ماده 9 آیین نامه که موضوع شکایت قرار گرفته نیز در همین راستا خالی از وجه به نظر می رسد.

در ماده مورد شکایت دولت قایل به این شده که با توجه به اطلاعات درآمد- هزینه خانوار، پیش بینی آن است که خانوار دهک سه تا میزان مشخصی در هر سال هزینه نماید که طبق تبصره 1 ماده 9 وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی سقف تراکنش قابل قبول برای دهک سه جمعیت کشور را به صورت سالانه از اطلاعات درآمد- هزینه خانوار مرکز آمار ایران استخراج می نماید و چنانچه خانوارهایی که در سه دهک پایین جمعیت کشور قرار دارند، از میانگین خرید کالا و خدمات خانوار دهک سه، بیشتر تراکنش داشته باشند، این بدان معنا خواهد بود که دهک آن خانوار افزایش یافته و در نتیجه باید از مشمولین آیین نامه که طبق ماده 4 آیین نامه تعریف شده اند، خارج شود. از این رو برخلاف ادعای شاکی اولاً قانونگذار شناسایی اشخاص نیازمند را به آیین نامه اجرایی واگذار نموده و بر این اساس دولت اشخاص مشمول حمایت ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده را سه دهک پایین جمعیت کشور دانسته و ثانیاً نحوه حمایت را هم به آیین نامه محول نموده که در این باره دولت نحوه حمایت را تابع شرایط مذکور در ماده 7 و تبصره های آن دانسته و لذا ادعای شاکی دایر بر اینکه اقدام دولت مبنی بر تعیین سقف حداکثر تراکنش قابل قبول از جهت تعیین سقفی غیر از آنچه که مقنن در ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر نموده خلاف قانون است و موجبات تضییع بیشتر حقوق قانونی نیازمندان غیر تحت پوشش سه دهک آخر را فراهم خواهد کرد، خالی از وجه است و سقف حداکثر مقرر در ماده 9 آیین نامه در چارچوب اختیار قانونی دولت تعیین شده و معیاری موجه و عقلایی برای تشخیص مشمول یا عدم مشمول عنوان شخص نیازمند موضوع حمایت مقرر در ماده 45 قانون است که با توجه به ماده 4 آیین نامه سه دهک پایین جمعیت کشور تعریف شده است.

این نکته را هم نباید از نظر دور داشت که دولت برخلاف ادعای شاکی در جهت حفظ حقوق این دسته از افراد عمل نموده و اگر تراکنش‌ها را به اعتبار متن دادخواست شاکی اعم از تراکنش‌های از طریق پایانه فروش (دستگاه‌های پوز) و درگاه‌های پرداخت اینترنتی متصل به شبکه شاپرک و تراکنش‌های خارج از این دو طریق تعریف می‌نمود، چه بسا اشخاص با میزان تراکنش کمتری به سقف مقرر که بر اساس اطلاعات درآمد-هزینه خانوار مرکز آمار ایران تعریف شده رسیده و از شمول حمایت موضوع ماده 45 قانون خارج می‌شدند. همچنین دولت در ماده 9 برای دهک‌های پایین‌تر این امتیاز را قایل شده که میزان تراکنش‌های قابل قبول را حداکثر به میزان میانگین خرید کالا و خدمات خانوار دهک سه دانسته است. بنا به مراتب فوق تقاضای اتخاذ تصمیم شایسته دایر بر رد شکایت مطروحه مورد استدعاست.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/12/22 با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

#### رای هیات عمومی

اولا قانونگذار در ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 دولت را موظف نموده است که از محل منابع حاصل از مالیات سهم خود (ماده 7 قانون) سالانه به افزایش کمک‌های نقدی به هر فرد تحت پوشش نهادهای حمایتی (علاوه بر سایر افزایش‌های سنواتی) حداقل معادل نرخ مالیات بر ارزش افزوده اقدام نماید. ثانیاً بدون اینکه بررسی شود که آیا این اشخاص اصولاً اقدام به خرید کالا و خدمت نموده‌اند یا خیر، این افزایش به میزان حداقل مالیات بر ارزش افزوده برای جبران مالیات و مالیات بر ارزش افزوده بوده و در واقع این امر مبنای اعطای این کمک است. ثالثاً قانونگذار در رابطه با سایر اشخاصی که تحت پوشش نهادهای حمایتی نیز نیستند، به دولت اختیار شناسایی و کمک به آنها را با همکاری نهادهای حمایتی داده است. رابعاً آیین‌نامه یادشده بدون توجه به حکم اصلی و اولیه قانون که افزایش بدون قید و شرط بوده، در راستای اختیار ذیل ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده تصویب شده و به صراحت در آن قید شده است که دولت موظف است سالانه این میزان (حداقل به مقدار مالیات بر ارزش افزوده) را علاوه بر سایر افزایش‌ها به منظور جبران مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نماید و نه اینکه دولت مکلف است پرداخت مالیات بر ارزش افزوده توسط اشخاص را بررسی نموده و میزان تراکنش‌های آنها و میانگین آن را مشخص کند. لذا با توجه به مراتب فوق، ماده 9 تصویب‌نامه شماره 59490/242034 هـ مورخ 1401/12/27 هیات وزیران که براساس آن مقرر شده است: «میزان تراکنش‌های قابل قبول جهت بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده موضوع این آیین‌نامه به اشخاص مشمول، حداکثر به میزان میانگین خرید کالا و خدمات خانوار دهک سه است»، از آن جهت که اصولاً اشخاصی را که فاقد تراکنش هستند از دایره حکم قانونگذار

خارج نموده و با ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 مغایرت دارد، مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رای براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/02/12) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

\*جدیدترین بخشنامه های مالیاتی را در کالج مالیاتی دنبال کنید

[@Taxkalej](https://t.me/Taxkalej)

<https://taxkalej.com>

کانال تلگرام کالج مالیاتی

سایت کالج مالیاتی