

ابطال ماده 9 آیین‌نامه ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده

نوع سند: قوانین - شماره: 51255/88550 - تاریخ: 1401/12/27

ابطال ماده 9 آیین‌نامه ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، ماده 9 آیین‌نامه ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده را به جهت مغایرت با ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400، ابطال کرد.

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، ماده 9 آیین‌نامه ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1401/12/27 هیئت وزیران که براساس آن مقرر شده بود: «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 کرده و با ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 مغایرت دارد، را در جلسه مورخ 27 اسفند 1402 ابطال کرد. متن این رأی دوم خردادماه در روزنامه رسمی منتشر شده است.

رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال ماده 9 تصویب‌نامه مورخ 1401/12/27 هیئت وزیران

تاریخ دادنامه: 1402/12/22

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده 9 تصویب‌نامه شماره 242034/ت59490 هـ 1401/12/27 هیئت وزیران

گردش کار:

شاکی به موجب دادخواستی ابطال ماده 9 تصویب‌نامه شماره 242034/ت59490 هـ 1401/12/27 هیئت 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 کمک‌های نقدی پرداختی به هر فرد تحت پوشش نهادهای حمایتی را علاوه بر سایر افزایش‌های 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 به دیگر نیازمندی که تحت پوشش نیستند پرداخت نماید که، مالیات بر ارزش افزوده مخارجشان، تا سقف کمک جبرانی را هم عینا دولت به افراد تحت پوشش، جبران گردد. با توجه به تعیین مبلغ کمک جبرانی بابت مالیات بر ارزش افزوده، آییننامه 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 آییننامه اجرایی تصویب شده، علاوه بر» چگونگی شناسایی اشخاص نیازمند و نحوه حمایت از آنها «مذکور در مواد 4 و 7 آییننامه ساز و کار پیچیده‌ای هم جهت تعیین مبلغ کمک جبرانی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده نیازمندان غیر تحت پوشش، بر مبنای تراکنش‌های 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 کمک‌های نقدی پرداختی به هر فرد تحت پوشش نهادهای حمایتی، هم مغایر این ماده است.

همچنین از آنجا که در هر حال بخشی از مخارج همه افراد به صورت نقدی پرداخت می‌شود و اساسا نشان‌دهنده کل مخارجشان نیست و اینکه با توجه به سکونت شمار زیادی از نیازمندان در تراکنش‌های بانکی مربوط به خرید الزاما مناطق دورافتاده، نبود پوشش اینترنت یا قطعی مقطعی آن و عدم استفاده همه فروشندهگان کالا و ارائه‌دهندگان خدمات از دستگاه موجبات تضییع کارخوان، بخش بیشتری از مخارج آنان نقدی است؛ لذا تعیین میزان کمک جبرانی، بر اساس تراکنش‌های خرید قطعا حقوق قانونی ایشان را فراهم خواهد کرد. جدای از این ایراد کلی آییننامه 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 آییننامه 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 تصویب‌نامه مورد شکایت را در خصوص تعیین مبلغ کمک جبرانی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده نیازمندان غیر تحت پوشش بر مبنای تراکنش‌های 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 مقررہ مورد شکایت

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

تصویب‌نامه شماره 242034/ت59490 ه 1401/12/27

ماده 9

ماده 9 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

معاون اول رئیس جمهور

پاسخ معاون امور حقوقی دولت

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

ماده 45

ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده متضمن آن است که در آیین‌نامه 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 آیین‌نامه پیش‌بینی شده است و البته در ماده 4 بر این نکته نیز تأکید شده که اشخاص نیازمند موضوع این آیین‌نامه «جزو سه دهک پایین از جمعیت کشور قرار دارند.» 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 آیین‌نامه اجرایی نحوه برخورداری این اشخاص از حمایت موضوع این ماده را مشخص نماید و بر همین اساس در ماده 7 آیین‌نامه دولت نحوه اجرای این مهم را مشخص نموده و با توجه به اینکه در مورد این دسته از افراد بر خلاف دسته اول موضوع ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده که مجموع کمک‌های پرداختی به آنها مشخص می‌باشد معیاری از سوی قانونگذار تعیین نشده آن را در مقام اثباتی تابع دو مبنای نرخ مؤثر مالیات بر ارزش افزوده دهک‌های مورد نظر و مجموع تراکنش‌های 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 آیین‌نامه که موضوع شکایت قرار گرفته نیز در همین راستا خالی از وجه به نظر می‌رسد.

در ماده مورد شکایت دولت قائل به این شده که با توجه به اطلاعات درآمد – هزینه خانوار پیش‌بینی 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 مینماید 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 قانون گذار 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 ثانيا 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 چهارچوب 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 تراکنش ها را به اعتبار متن دادخواست شاکی اعم از تراکنش های از طریق پایانه فروش دستگاه های روز و درگاه های پرداخت اینترنتی متصل به شبکه شاپرک و تراکنش های خارج از این دو طریق تعریف می نمود 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 مشمول حمایت موضوع ماده 45 قانون خارج می شدند. همچنین دولت در ماده 9 برای دهک های پایین تر این امتیاز را قائل شده که میزان تراکنش های 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.

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

رأی هیئت عمومی

اولاً: قانون گذار 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 کمک های نقدی به هر فرد تحت پوشش

نهادهای حمایتی علاوه بر سایر افزایش‌های سنواتی حداقل معادل نرخ مالیات بر ارزش افزوده اقدام نماید.

ثانیا: بدون اینکه بررسی شود که آیا این اشخاص اصولاً اقدام به خرید کالا و خدمت نموده اند 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.

ثالثا : 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.

رابعا: 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 آنها را مشخص کند؛ لذا با توجه به مراتب فوق، ماده 9 تصویب‌نامه شماره 242034/ت 59490 ه مورخ 1401/12/27 هیئت 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 می‌شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/12) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.