

ابطال ماده 9 آیین‌نامه ماده 45 قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده 45 - 45

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 به‌نظر 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 به‌صورت 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 آیین‌نامه که طبق ماده 4 آیین‌نامه تعریف شده‌اند، خارج شود.

از این رو برخلاف ادعای شاکی اولاً قانونگذار شناسایی اشخاص نیازمند را به آیین‌نامه 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 آیین‌نامه محول نموده که در این باره دولت نحوه حمایت را تابع شرایط مذکور در ماده 7 و تبصره‌های 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 آیین‌نامه 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 آیین‌نامه 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 روز 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 مشمول حمایت موضوع ماده 45 قانون خارج می‌شدند. همچنین دولت در ماده 9 برای دهک‌های پایین‌تر این امتیاز را قائل 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.

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: 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 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 به‌منظور 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 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 اصولا 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.