



رای شماره ۳۹۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته):

ابطال بخشی از ماده ۱۱ دستورالعمل ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده)

شماره پرونده: ه ع / ۰۱۰۰۵۷۸ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۳۹۵ تاریخ: ۲۱/۰۶/۱۴۰۱

* شاکی: آقای نیما غیاثوند

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشی از ماده ۱۱ دستورالعمل ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشی از ماده ۱۱ دستورالعمل ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

دستورالعمل ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۱۱: ادارات کل امور مالیاتی موظفند در خصوص درخواست استرداد مالیات و عوارض مودیان متخلف موضوع ماده ۹ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان که نسبت به ثبت اصلاحات اعلام شده اقدام نموده اند مطابق این دستورالعمل اقدام نموده و در خصوص مودیانی که اصلاحات مورد نظر را ثبت ننمایند اعتبار مالیاتی را برای موارد اصلاح نشده منظور ننمایند.

* دلایل شاکی برای ابطال مقررہ مورد شکایت:

ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ استرداد اعتبار مالیاتی را به نحو مطلق به مثابه تکلیف سازمان و حق مودی مقرر نموده و موارد عدم استرداد را نیز در تبصره های ۱ و ۲ احصا نموده است.

با این وجود مقررہ معترض عنه اعلام داشته: «ادارات کل امور مالیاتی موظفند درخصوص درخواست استرداد مالیات و عوارض مودیان متخلف موضوع ماده ۹ قانون پایانه های فروشگاهی که نسبت به ثبت اصلاحات اعلام شده اقدام نموده اند مطابق این دستورالعمل اقدام نموده و درخصوص مودیانی که اصلاحات مورد نظر را ثبت ننمایند اعتبار مالیاتی را برای موارد اصلاح نشده منظور ننمایند».

اطلاق عبارت پایانی از آنجا که منظور نمودن اعتبار مالیاتی را به کلیه متخلفین ماده ۹ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان منجمله موارد «عدم صدور صورتحساب از طریق سامانه مودیان» تسری داده مغایر ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده است چراکه ضمانت اجرای تخلف اخیر به صراحت به موجب تبصره ۱ ماده ۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده صرفاً «تشخیص ارزش روز کالا یا خدمت توسط سازمان به جای اعلام توسط

مودی» است و عدم پذیرش اعتبار مالیاتی به عنوان ضمانت اجرا فاقد محمل قانونی و مغایر ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده است. بنا به مراتب ابطال مقرر فوق مورد استدعاست.

* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۸۲۵۱/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۶ به طور خلاصه توضیح داده است که:

۱- بر اساس مفاد ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده همه مشمولان این قانون موظفند که پس از راه اندازی سامانه مودیان تمام معاملات (خرید و فروش) را به ترتیبی که سازمان مقرر و اعلام می کند در سامانه مذکور ثبت نمایند در صورت عدم رعایت ماده مذکور سازمان موظف است مطابق حکم ماده ۹ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان موارد تخلف مودی را از طریق سامانه مودیان به اطلاع وی برساند همچنین مطابق تبصره ۲ ماده ۳ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان فقط صورتحساب های الکترونیکی که از طریق سامانه مودیان صادر شده باشد از سوی سازمان معتبر شناخته شده و مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی برای مودیان خواهد بود لذا جهت نیل به هدف اصلی قانون گذار و به منظور شفافیت اقتصادی و عدالت مالیاتی، کلیه اشخاص مشمول ملزم به ثبت نام، عضویت و صدور صورتحساب الکترونیکی در سامانه مودیان بوده و در صورت عدم تمکین به قانون از اعتبار مالیاتی و مزایای آن محروم می باشند.

۲- در خصوص ادعای شاکی در دادخواست تقدیمی مبنی بر مغایرت بند ۱۱ دستورالعمل یاد شده با تبصره ۱ ماده ۵ و ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده با توجه به موارد مذکور در بند پیش گفته و با عنایت به اینکه مأخذ محاسبه مالیات و عوارض فروش کالاها و خدمات مودیان متخلف موضوع ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده ارزش روز کالا یا خدمت در زمان تعلق تعیین شده است آن دسته از مودیان که در اجرای مواد ۴ و ۸ قانون پایانه های فروشگاهی، تکالیف مقرر قانونی خویش را انجام نداده باشند متخلف محسوب و در تعیین مالیات متعلق به این گونه مودیان، هیچگونه اعتبار مالیاتی برای خریدهای آنان تا زمان عضویت در سامانه مودیان و انجام تکالیف قانونی منظور نخواهد شد.

۳- چنانچه مودیان در ثبت معاملات، مرتکب تخلف (بیش اظهاری) شوند عدم پذیرش اعتبار مالیاتی تا زمان حصول نتیجه تخلف، امری بدیهی است. بنابراین براساس بند ۱۱ دستورالعمل فوق الذکر، پذیرش اعتبار خریدهای مودی در قبال ثبت فروش خلاف واقع منوط به تعیین تکلیف مودی بر اساس ماده ۹ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان بوده و میزان تخلف احصاء شده برای معاملات ثبت نشده در سامانه مودیان، ارزش روز کالا و خدمت در زمان تعلق مالیات بر ارزش افزوده می باشد که توسط سازمان محاسبه می شود؛ بنابراین چنانچه مودیان نسبت به اصلاح موارد قید شده در بند ۱۱ دستورالعمل شماره ۵۲۵/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۲۱ اقدام نمایند از مصادیق ماده ۹ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان بوده و شامل اعتبار مالیاتی نخواهد بود.

با عنایت به موارد پیش گفته و با توجه به این که بند ۱۱ دستورالعمل مذکور هیچ گونه مغایرتی با مواد مورد اعتراض ندارد و کاملاً منطبق با قانون می باشد، تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.

با لحاظ عقیده ابرازی همکاران قضایی عضو هیأت تخصصی مالیاتی بانکی در جلسه مورخ ۱۴۰۱/۶/۱۳، به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می نماید؛

تقاضای شاکی ابطال بخشی از ماده ۱۱ دستورالعمل ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ می باشد که اطلاق عبارت پایانی این مصوبه که مقرر می دارد " و در خصوص مؤدیانی که اصلاحات مورد نظر را ثبت ننمایند اعتبار مالیاتی را برای موارد اصلاح شده منظور ننماید " مورد مناقشه شاکی واقع شده است و از آنجایی که اولاً مصوبه در راستای قانون پایانه های فروشگاهی و مبتنی بر ماده ۹ آن اصدار یافته است که اجرای آن مبتنی بر زمانی است که سامانه مؤدیان راه اندازی شده باشد و تا زمان راه اندازی در خصوص موضوع ادعایی یعنی بحث پذیرش اعتبارات و سایر موارد کماکان ، احکام و ضوابط دستورالعمل مالیاتی مربوط به قانون سابق حاکم می باشد. ثانیاً دستورالعمل مورد شکایت در خصوص ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده و نحوه پذیرش اعتبارات است و شرایط و حدود و ثغور این امر در ماده ۸ آمده است و لیکن با لحاظ مطالب مذکور در بند اولاً و با توجه به حکم مندرج در ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و نیز مطابق تبصره ۲ ماده ۳ قانون پایانه های فروشگاهی مصوب ۱۳۹۹ ، صرفاً صورتحسابهای الکترونیکی که از طریق سامانه مؤدیان صادر شده باشد (البته بعد از راه اندازی سامانه) از سوی سازمان معتبر شناخته می شود و مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی است و قید کلمه صرفاً در متن قانون نیز مؤید بر این است که اگر مؤدیان اصلاحات مورد نظر را پس از اثبات تخلف (که در متن مقرر، معترض عنه آمده) است ثبت ننماید ، از لحاظ سازمان امور مالیاتی و تبصره ۲ ماده ۳ ، نمی توانند از اعتبار مالیاتی استفاده نمایند ، بنابراین مقرره مورد شکایت در راستای بیان حکم مقنن بوده و مغایرتی با مقررات ندارد به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری