



موضوع: ابطال عبارت «و کل مبلغ صورت حساب نقدی تلقی می شود» از تبصره 1 جزء 1-1 ماده 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 وزیر امور اقتصادی و دارایی

موضوع

شماره دادنامه: 140109970905811289

تاریخ دادنامه: 1401/07/19

شماره پرونده: 0100973

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «و کل مبلغ صورت حساب نقدی تلقی می شود» از تبصره 1 جزء 1-1 ماده 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 وزیر امور اقتصادی و دارایی گردش کار: شاکلی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «و کل مبلغ صورت حساب نقدی تلقی می شود» از تبصره 1 جزء 1-1 ماده 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 وزیر امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در مقام تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"بر اساس تبصره های 1 و 2 ماده 4 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 شرط مقنن برای غیر نقدی تلقی کردن معاملات، تنها ثبت نسبه بودن معاملات و دریافت و پرداخت های مرتبط با آن در سامانه مودیان و تأیید طرفین است و مصرف کننده نهایی بودن یا نبودن خریدار هم هیچ تأثیری در این خصوص ندارد در حالی که در تبصره 1 جزء 1-1 اصلاحی ماده 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1401/01/22 تنها شرط مربوط به نسبه بودن معاملات و دریافت و پرداخت های مرتبط به آن، ثبت شدن در سامانه است. نتیجه مصوبه این می شود که فروشنده ناچار است ارزش افزوده ای را پرداخت کند که هنوز وجه آن را دریافت نکرده است و به همین جهت درخواست ابطال «و کل مبلغ صورت حساب نقدی تلقی می شود»

از تبصره یادشده به جهت مغایرت با تبصره های 1 و 2 ماده 4 قانون مالیات بر ارزش افزوده سال 1400 و خروج از حدود اختیارات از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقتضی درخواست ابطال از زمان صدور دارد." متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

بنا به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور مواد 1، 2، 7 و 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مورخ 1394/04/31 به شرح زیر اصلاح می گردد: اصلاحیه مواد 1، 2، 7 و 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم ماده 7 آیین نامه حذف و ماده 8 آن به شرح زیر اصلاح می شود: کلیه مودیانی که به عرضه کالا و یا ارائه خدمات اشتغال دارند مکلفند صورتحساب معاملات خود را به شرح زیر صادر و نگهداری نمایند:

1- صورتحساب الکترونیکی: صورتحسابی است دارای شماره منحصر به فرد مالیاتی، که در سه قالب زیر صادر می شود:
1-1- صورتحساب الکترونیکی نوع اول یا «صورتحساب با اطلاعات کامل»، شامل نوع فروش (شامل مواردی از قبیل بورس کالا، بورس انرژی، سامانه تدارکات الکترونیکی دولت، حق العمل کاری، پیمانکاری، داخلی، صادراتی و نظیر آن)، نوع خریدار (مصرف کننده نهایی حقیقی یا فعال اقتصادی) تاریخ و زمان صدور (ساعت، دقیقه و ثانیه) و حداقل در برگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، شناسه یا کد ملی یا شناسه فراگیر اتباع خارجی، نشانی کامل و شماره پستی، شماره شعبه، برای هر دو شخص فروشنده و خریدار و مشخصات کالا با خدمات ارائه شده، شامل شناسه کالا یا خدمت، شرح کالا یا خدمت، واحد سنجش، مقدار یا تعداد، مبلغ واحد (فی) و مبلغ کل، تخفیفات، مالیات بر ارزش افزوده، به شرح سایر عوارض و مبلغ سایر عوارض آن و مقدار پرداخت نقدی و مقدار نسبه آن حسب مورد، باشد. تبصره 1- در صورتی که نرخ خریدار مصرف کننده نهایی است، درج کامل اطلاعات هویتی خریدار الزامی نبوده و کل مبلغ صورتحساب نقدی تلقی می شود." علی رغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضمائم آن به وزارت دارایی تا زمان رسیدگی به پرونده هیچ پاسخی ارسال نکرده است ولی مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه 212/9173/ص مورخ 1401/05/03 توضیح داده است که:

"بر اساس مفاد تبصره 1 ماده 4 قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 «مطابق این قانون، اصل بر نقدی بودن معاملات است؛ مگر اینکه نسبه بودن معاملات و دریافت و پرداخت های مرتبط با آن در سامانه مودیان ثبت شده و به تأیید طرفین رسیده باشد. در مواردی که معامله یا قرارداد در سامانه مودیان ثبت نشده باشد، آن معامله یا قرارداد، نقدی تلقی می شود.» همچنین طبق مفاد تبصره 2 همین ماده «در معاملات غیر نقدی نظیر فروش اقساطی و اجاره به شرط تملیک و قراردادهای پیمانکاری و مشاوره ای، تاریخ تعلق مالیات و عوارض همان تاریخ صدور صورتحساب است؛ لکن مودی با رعایت تبصره فوق مجاز است پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات را تا زمان پرداخت ثمن

معامله توسط خریدار یا مبلغ قرارداد توسط کارفرما، متناسباً، به تأخیر بیندازد و سازمان تا زمان پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات توسط کارفرما یا خریدار، مودی را مشمول جریمه تأخیر در پرداخت نخواهد کرد. در خصوص معاملات مذکور، تا زمان پرداخت مالیات و عوارض توسط خریدار، اعتبار مالیاتی برای وی از این بابت منظور نخواهد شد.» که این موضوع در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 در مفاد مواد 11 و 20 تکلیف مودیان را در جهت تاریخ تعلق، وصول و تسویه حساب با سازمان امور مالیاتی فارغ از دریافت اصل و فرع بهای کالا و خدمات تبیین نموده بود که در قانون دائمی مصوب 1400 این ایراد و اشکال در راستای حمایت از مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده برطرف گردیده است. همچنین بر اساس ماده 5 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1398 فرایند کلی ثبت معاملات و محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در سامانه مودیان به صورت زیر است:

الف- صورتحساب الکترونیکی، توسط فروشنده از طریق سامانه مودیان صادر می شود. در مورد مودیانی که مستقیماً با مصرف کننده نهایی ارتباط دارند، عملیات ثبت فروش و صدور صورتحساب الکترونیکی، توسط پایانه فروشگاهی انجام می شود.

ب- در صورتی که خریدار، مصرف کننده نهایی نبوده و خود عضو سامانه مودیان باشد، صورتحساب الکترونیکی صادر شده توسط فروشنده، به صورت خودکار به کارپوشه وی در سامانه مودیان منتقل می شود و به عنوان اعتبار مالیاتی برای او منظور می شود.

تبصره: مودیان مالیاتی مکلفند ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مودیان نسبت به اعلام پذیرش یا عدم پذیرش این صورتحساب ها اقدام کنند. عدم اظهار نظر ظرف مدت مذکور به منزله تأیید صورتحساب مربوط می باشد.» بنابراین با عنایت به اینکه هدف از تصویب مقررات تبصره های 1، 2 و 3 ماده 4 قانون دائمی شدن مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 (ساز و کار ثبت معاملات در سامانه مودیان) قابلیت ردیابی و کنترل معاملات یادشده توسط سازمان امور مالیاتی کشور و در راستای مفاد ماده 13 قانون حداکثر استفاده از توان داخلی و قوانین بودجه سنواتی از جمله مفاد بند (ل) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 به جهت حمایت از شرکت های پیمانکاری و مشاورین و سازندگان که کارفرمای آنان بخش دولتی می باشد، بوده و همچنین پذیرش این گونه معاملات و نسبی بودن آن توسط سازمان امور مالیاتی منوط به تأیید طرفین معامله در سامانه مودیان می باشد که با توجه به اینکه اصولاً طبق قوانین و مقررات مذکور، برای مصرف کنندگان نهایی در سامانه مودیان کارپوشه ای جهت تأیید معاملات مقرر نشده است، لذا تأیید معامله توسط مصرف کنندگان نهایی قابل انجام نیست.

به عبارت دیگر اجرای ساز و کار ثبت معاملات برای مصرف کنندگان نهایی به دلیل تعداد و شرایط این گونه مودیان دارای مشکلات و معاذیر اجرایی می باشد و در قوانین یاد شده هم در این خصوص مقرراتی پیش بینی نگردیده است.

همچنین لازم به ذکر است مطابق قسمت اخیر اصلاحیه مورد شکایت، مفاد مورد شکایت، بعد از راه اندازی سامانه مودیان قابلیت اجراء را خواهد داشت. با توجه به مراتب فوق الذکر اشکالی به مصوبه مورد اعتراض وارد نمی باشد لذا استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/07/19 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 براساس تبصره 1 ماده 4 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 مقرر شده است که: «مطابق این قانون اصل بر نقدی بودن معاملات است، مگر اینکه نسبی بودن معاملات و دریافت و پرداخت های مرتبط با آن در سامانه مودیان ثبت شده و به تأیید طرفین رسیده باشد و در مواردی که معامله یا قرارداد در سامانه مودیان ثبت نشده باشد، آن معامله یا قرارداد نقدی تلقی می شود.»

با عنایت به اینکه بر مبنای حکم فوق، نقدی و غیرنقدی بودن معاملات دایر مدار ثبت در سامانه بوده و عدم ثبت در سامانه به منزله نقدی بودن معاملات است که قانونگذار نیز اصل را بر آن گذاشته است و اگر در سامانه نسبی بودن ثبت شود، عملاً تفاوتی ندارد که به واسطه های قبل از مصرف کننده نهایی فروخته شود و یا به مصرف کننده نهایی و این معامله بر مبنای قانون نقدی محسوب نمی شود و با لحاظ اینکه در تبصره 1 جزء 1-1 ماده 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 وزیر امور اقتصادی و دارایی برخلاف مفاد حکم مقرر در تبصره قانونی مذکور حکم دیگری از مفاد قانون استخراج شده است و آن حکم این است که اگر نرخ خریدار مصرف کننده نهایی است، درج کامل اطلاعات هویتی الزامی نبوده و کل مبلغ صورتحساب نقدی تلقی می شود، بنابراین تبصره مذکور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است 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