



رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۳۰۹۵۵ مورخ ۱۴۰۲/۰۹/۰۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۵۲۵۲/۲۰۰/ص-۱۴۰۱/۱۱/۳۰-رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور)	موضوع
---	-------

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۳۰۹۵۵ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۹/۷ شماره پرونده: ۰۱۰۷۵۹۶ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شکایتی: آقای نیما غیاثوند طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۵۲۵۲/۲۰۰/ص-۱۴۰۱/۱۱/۳۰-رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکایتی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۵۲۵۲/۲۰۰/ص-۱۴۰۱/۱۱/۳۰-رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: " در خصوص بخشنامه شماره ۲۵۲۵۲/۲۰۰/ص-۱۴۰۱/۱۱/۳۰ که مغایر با مواد ۲، ۳، ۵، ۶، ۲۲ و ۲۵ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان می باشد به استحضار می رساند: ماده ۲ قانون سامانه مؤدیان و پایانه فروشگاهی اشاره دارد: کلیه اشخاص مشمول مکلفند به ترتیبی که سازمان مقرر می کند، نسبت به ثبت نام در سامانه مؤدیان اقدام کنند. خرده فروشی ها و واحدهای صنفی که مستقیماً با مصرف کننده نهایی ارتباط ندارند، علاوه بر عضویت در سامانه مؤدیان موظف به استفاده از پایانه فروشگاهی می باشند. استفاده از پایانه فروشگاهی برای مؤدیانی که مستقیماً با مصرف کننده نهایی ارتباط دارند، الزامی نیست. اما مؤدیان مزبور موظفند کلیه صورتحساب های خود را به ترتیبی که سازمان مقرر می کند، از طریق سامانه مؤدیان صادر کنند. تبصره- فهرست مؤدیانی که به دلیل ارایه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و نیز ماهیت کسب و کار آنها امکان عضویت در سامانه مؤدیان و صدور صورتحساب الکترونیکی را ندارند، به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و پس از تصویب هیات وزیران، حداکثر تا پایان دی ماه هر سال برای عملکرد سال بعد توسط سازمان اعلام خواهد شد. بنابراین اگر قرار به صدور صورتحساب توسط مؤدی باشد پس اختصاص دادن جریمه ماده ۲۲ قانون پایانه های فروشگاهی در خصوص عدم صدور صورتحساب هیچ گونه توجیه ندارد. بدیهی می باشد در صورت اختصاص صدور صورتحساب الکترونیکی که از معیارهای راه اندازی سامانه مؤدیان به شمار می رود، شرکت های بورسی باید یک درصد آنها مطابق تبصره ماده ۱۴ قانون دایمی مالیات بر ارزش افزوده رسیدگی گردد و اطلاق رسیدگی به تمام پرونده های مالیاتی مغایر قوانین و مقررات می باشد. به عنوان مثال وقتی تمام تأمین کنندگان شرکت های بورسی مشمول صدور صورتحساب الکترونیکی نمی باشد فرض اینکه تمام اشخاص حقوقی الزام به صدور صورتحساب الکترونیکی باشند چطور می توانند تأیید اعتبار خرید داشته باشند. با این تفاسیر با صدور بخشنامه مورد شکایت حق رسیدگی به پرونده های مؤدیان از سازمان امور مالیاتی سلب شده است. در صورتی که مطابق مواد ۵، ۶ و ۲۵ قانون پایانه های فروشگاهی اول اینکه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده کل مؤدیان در سامانه مؤدیان باید به صورت یکجا صورت پذیرد. دوم اینکه بررسی اعتبار مؤدیان در فروش مشمول مالیات بر ارزش افزوده امکان پذیر نمی باشد. سوم اینکه صورتحساب های سایر مؤدیان که در سامانه مؤدیان نباشد فاقد اعتبار خواهد بود. همچنین ماده ۳ قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مؤدیان مشعر بر آن می باشد. ماده ۳- سازمان موظف است حداکثر ظرف مدت ۱۵ ماه از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون سامانه مؤدیان را راه اندازی و امکان ثبت نام مؤدیان در سامانه و صدور صورتحساب الکترونیکی را از طریق سامانه مزبور فراهم کند. تبصره-۱- سامانه مؤدیان باید به گونه ای طراحی شود که امکان پاسخ گویی به استعلامات الکترونیکی در خصوص اعتبار سنجی مؤدیان و اخذ و ارایه استعلام های لازم به دستگاه های اجرایی را از طریق بسترهای یکپارچه دولت اعم از سامانه دولت همراه و مرکز ملی تبدلات اطلاعات موضوع تبصره ۲ ماده ۶۷ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۱۴ فراهم کند. همچنین سامانه مؤدیان باید قابلیت فراخوان و تبادل اطلاعات را از طریق مرکز ملی تبدلات اطلاعات داشته باشد. تبصره-۲- سه ماه پس از انقضای مهلت مذکور در این ماده، فقط صورتحساب های الکترونیکی که از طریق سامانه مؤدیان صادر شده باشد از سوی سازمان معتبر شناخته شده و مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی برای مؤدیان خواهد بود. تبصره-۳- مؤدیان به وسیله پایانه فروشگاهی که دارای حافظه مالیاتی و تجهیزات سخت افزاری و نرم افزاری می باشد مبادرت به صدور صورتحساب الکترونیکی می نمایند. ویژگی ها و مشخصات فنی پایانه فروشگاهی، حافظه مالیاتی و تجهیزات سخت افزاری و نرم افزاری مربوط، نحوه تبادل اطلاعات میان حافظه مالیاتی با سامانه مؤدیان توسط کارگروه راهبری سامانه مؤدیان تعیین می شود. با عنایت به مواد فوق اشاره، برخلاف مقرره معترض عنه در قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان هیچ گونه صراحتی مبنی بر تفکیک ثبت نام و مرحله ثبت نام وجود ندارد. " متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است: " رییس محترم سازمان بورس و اوراق بهادار با سلام و احترام، از آنجایی که بر اساس بررسی های صورت گرفته در سامانه مؤدیان مشخص گردید، بخشی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاکنون اقدامی در صدور صورتحساب الکترونیکی و ارسال آن به سامانه مؤدیان انجام نداده اند، در حالی که طبق قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و فراخوان انجام شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور، از تاریخ ۱۴۰۱/۸/۱ ملزم به صدور صورتحساب الکترونیکی مطابق دستورالعمل های صادره سازمان امور مالیاتی کشور و

ارسال آن به سامانه مؤدیان بوده اند، به استحضار می رساند، عدم رعایت مقررات مذکور منجر به تحمیل جرایم موضوع ماده ۲۲ قانون پایه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان معادل ۱۰٪ مجموع مبلغ فروش انجام شده بدون صدور صورتحساب الکترونیکی و محرومیت از اعمال معافیت های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق های موضوع قانون مالیات های مستقیم حسب مورد، عدم بهره مندی از بخشودگی جرایم یاد شده موضوع تبصره ۲ ماده مذکور و عدم تقسیط بدهی های مالیاتی خواهد شد. لذا شایسته است جهت آگاهی و اجتناب از تحمیل آثار مالیاتی مربوط موضوع به طریق مقتضی اطلاع رسانی و پیگیری گردد. - رییس سازمان امور مالیاتی کشور " در پاسخ به شکایت مذکور، رییس سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۵۷۲۸/۲۰۰/ص-۱۴۰۲/۸/۲۴ توضیح داده است که: " به استحضار می رساند ابطال فراخوان هایی که از سوی سازمان امور مالیاتی کشور در راستای انجام تکالیف مندرج در قانون پایه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان انجام پذیرفته است، علاوه بر وارد آمدن ضرر شدید به مؤدیان مالیاتی به طور حتم موجب ایجاد نارضایتی و اعتراض گسترده فعالان اقتصادی خواهد گردید. همان گونه که مستحضردر در راستای نهادینه کردن عدالت و شفافیت اقتصادی، کاهش فرار مالیاتی و تأمین منابع اطلاعاتی قابل استناد برای نظام مالیاتی کشور، قانون پایه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان تصویب و به دولت ابلاغ گردید. هر چند مستفاد از ماده ۳ قانون مذکور سازمان امور مالیاتی مکلف بوده است حداکثر ظرف مدت ۱۵ ماه از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مزبور سامانه مؤدیان را راه اندازی نماید، اما متأسفانه به دلایلی که نوعاً خارج از اراده این سازمان بوده است، اجرای یک بار قانون مذکور برای کلیه اشخاص مشمول به تأخیر افتاده است. به نظر می رسد با توجه به ملاحظات اجرایی مذکور نیز در ماده ۲ قانون یاد شده به اختیار این سازمان برای تعیین «ترتیب ثبت نام» در سامانه تصریح گردیده است. از عمده دلایل عدم اجرای یک بار قانون مزبور می توان به موارد زیر اشاره نمود: ۱- درخواست مؤدیان مالیاتی: تعداد معتناهی از مؤدیان مالیاتی با توجه به فراهم نبودن زیر ساخت های لازم برای اجرای دقیق و یک باره احکام مندرج در قانون مذکور از این سازمان به طور مکرر درخواست نموده اند که اجرای قانون مذکور با تأخیر انجام پذیرد که از آن جمله می توان به درخواست شرکت های پذیرفته شده در بورس اشاره نمود. ۲- عدم آموزش مؤدیان مشمول با توجه به عدم حضور شرکت های معتمد با هدف آموزش نحوه کاربری سامانه به مؤدیان عملاً این مؤدیان آشنایی کافی برای استفاده از سامانه مذکور را نداشتند. ۳- این نکته را نمی توان نادیده گرفت که در مقطعی تلاش کافی و وافی برای راه اندازی سامانه مؤدیان صورت نگرفته است، اما طی سنوات اخیر و با تلاش هایی که از سوی این سازمان انجام پذیرفته راه اندازی سامانه مذکور با اهتمام مضاعفی در دستورکار قرار گرفته است. از جمله این اقدامات می توان به موارد زیر اشاره نمود: الف- تهیه و تأیید استانداردها، آیین نامه ها و دستورالعمل های قانون پایه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان. ب- تهیه، تولید و تأیید حافظه مالیاتی استاندارد. ج) انعقاد قرارداد با شرکت پیمانکار (موضوع نامه شماره ۲۶۸/۱۵۴۲۸-د) مرکز تنظیم مقررات، نظام پایه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در پاسخ به نامه شماره ۵۲۲۰۰/۴۵-۱۴۰۲/۳/۹ دیوان محاسبات کشور. با توجه به موارد ذکر شده، در صورت ابطال فراخوان های موصوف توسط دیوان عدالت اداری مؤدیان مالیاتی با ضمانت های اجرایی شدیدی مواجه می شوند که «عدم قبول هزینه های مؤدیان مالیاتی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات»، «رد شدن اعتبار مالیاتی طرف معامله»، «محرومیت از اعمال معافیت ها، نرخ صفر و مشوق های مالیاتی» و نیز «شمول جرایم موصوف ماده ۲۲ قانون پایه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان» از آن جمله می باشد. به عنوان نمونه بر اساس بند (ب) ماده اخیرالذکر عدم عضویت در سامانه مؤدیان جریمه ای را معادل ۱۰٪ مجموع مبلغ فروش انجام شده یا بیست میلیون ریال، هر کدام که بیشتر باشد در پی خواهد داشت. این در حالی است که تحمیل ضمانت های اجرایی فوق بر مؤدیان مالیاتی مصداق قاعده حقوقی «قیح عقاب بلایان» است و تکلیف مؤدیان مالیاتی مبنی بر انجام وظایفی که در قانون مزبور آمده «منجز» نبوده است، زیرا از مفاد احکام قانون مزبور اطلاع کافی نداشته اند. تمامی این موارد منجر به ایجاد نارضایتی جدی مؤدیان مالیاتی و ضرر شدید فعالان اقتصادی و صاحبان کسب و کار (صاحبان مشاغل به تعداد تقریبی هشت میلیون و اشخاص حقوقی بالغ بر نهصد هزار شخص) می شود و طبعاً این اعتراضات ممکن است در نهایت کشور را با تنش های مهم اجتماعی و مخاطرات امنیتی جدی مواجه نماید. " مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور نیز به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۲۴۶۲-ص-۱۴۰۲/۲/۱۷ توضیح داده است که: " مطابق ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده و ماده ۲ قانون پایه های فروشگاهی پس از راه اندازی سامانه مؤدیان همه مشمولان این قانون موظفند به ترتیبی که سازمان مقرر و اعلام می کند، در سامانه مزبور ثبت نام نموده و معاملات خود را در آن ثبت نمایند و موظفند کلیه صورتحساب های خود را به ترتیبی که سازمان مقرر می کند از طریق سامانه مؤدیان صادر کنند. در بند (ج) ماده ۱ قانون پایه های فروشگاهی اشخاص مشمول (مؤدیان) به کلیه صاحبان مشاغل (صنفاً و غیرصنفاً) و اشخاص حقوقی موضوع فصل های چهارم و پنجم باب سوم قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی آن تعریف شده است. نامه مورد شکایت در ارتباط با شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران است که طی فراخوان انجام شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ ۱۴۰۱/۸/۱ ملزم به صدور صورتحساب الکترونیکی مطابق دستورالعمل های صادره سازمان امور مالیاتی و ارسال آن به سامانه مذکور بوده اند. این در حالی است که تبصره ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد استناد شاکه در ارتباط با میزان اظهارنامه هایی است که سازمان مجاز به رسیدگی به آن می باشد و در ارتباط با تکلیف یا عدم تکلیف به ثبت نام در سامانه های مؤدیان و لزوم یا عدم لزوم صدور صورتحساب از طریق این سامانه حکمی مقرر نکرده است. بنابراین استناد شاکه به این تبصره بدون ارتباط موضوعی می باشد. وفق مقررات ماده ۲ قانون پایه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده کلیه اشخاص مشمول بعد از پیاده سازی و اجرای کامل قانون به ترتیبی که سازمان مقرر می نماید، ملزم به ثبت نام و عضویت در سامانه مؤدیان بوده و باید صورتحساب های خود را از طریق سامانه مؤدیان با رعایت الزامات و استانداردهای اعلام شده صادر نمایند. بنابراین تمامی اشخاص مشمول مکلفند مطابق مقررات قانونی، نسبت به صدور صورتحساب الکترونیکی طبق استانداردهای اعلامی سازمان امور مالیاتی کشور و ارسال آن به سامانه مؤدیان اقدام نمایند و وفق مقررات ماده ۷ قانون یاد شده ارسال صورتحساب های الکترونیکی به سامانه مؤدیان به منزله ثبت آن در سامانه فهرست معاملات موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم بوده و فروشنده

و خریدار تکلیف اضافی در این خصوص ندارند. بنابراین اجرای مقررات و ضمانت اجرای رسیدگی موضوع بخشنامه مورد شکایت در خصوص متخلفین هیچ تعارضی با مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده و قانون پایانه های فروشگاههای ندارند. شایان ذکر است در خصوص ادعای شاکای مبنی بر تخلف سازمان نسبت به الزام ثبت نام مرحله ای مؤدیان با استناد به بند (ج) ماده ۱ و ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان و ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، کلیه صاحبان مشاغل (صنفي و غيرصنفي) و اشخاص حقيقي بعد از پياده سازي قانون به ترتيبی که سازمان مقرر می نماید، ملزم به ثبت نام و عضویت در سامانه مؤدیان بوده و باید صورتحساب های خود را از طریق سامانه مؤدیان با رعایت الزامات و استانداردهای اعلام شده، صادر نمایند. لذا بر اساس متن مصرح در ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان ترتیب ثبت نام و شمول تکالیف اشخاص مشمول به عهده سازمان امور مالیاتی قرار داشته و ادعای مغایرت و تجاوز از اختیارات قانونی توسط شاکای فاقد وجهت قانونی می باشد. بخشنامه مورد شکایت صرفاً تخلفات و حسب مورد جرمه های متعلقه موضوع ماده ۲۲ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان را در خصوص عدم صدور صورت حساب در سامانه های مؤدیان بیان کرده است و مخالف قانون و مقررات و خارج از حدود اختیارات سازمان نمی باشد. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۹/۷ با حضور رییس 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی و قانونگذار به شرح ماده ۳ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور را موظف نموده است که حداکثر طرف مدت پانزده ماه از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون، سامانه مؤدیان را راه اندازی و سایر تکالیف را انجام دهد. ثانیاً به موجب تبصره ۲ ماده ۳ قانون مزبور، سه ماه پس از انقضای مهلت مذکور در این ماده، فقط صورتحساب های الکترونیکی که از سوی سامانه مؤدیان صادر شده باشد، معتبر خواهد بود و اعتبار مالیاتی آنها محاسبه می شود. ثالثاً با احتساب ماده ۲ قانون مدنی، سازمان امور مالیاتی وظیفه اجرای مفاد قانون را پانزده ماه و پانزده روز پس از انتشار داشته است که به موجب فراخوان های صورت پذیرفته، به نحوی که در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ رویه شده بود پس از فراهم نمودن بسترها افراد جهت اقدام به مفاد قانون دعوت شده اند که بدو شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس به موجب فراخوان مورخ ۱۴۰۱/۸/۱ و سپس سایر اشخاص حقيقي به استثنای اشخاص مشمول ماده ۱۶ قانون از تاریخ ۱۴۰۲/۱/۱ مشمول فراخوان شده اند. رابعاً آنچه در مقام بررسی این موضوع مهم است این است که دستگاه متولی اجرای قانون که در فرض عدم اجرا باید مواخذه شود، قایل به فراهم کردن زیرساخت ها بوده و لذا جهت اجرای قانون فراخوان داده است و ادعای شاکای مبنی بر فراهم نشدن زیرساخت ها مستند نیست. خامساً براساس ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان، وظیفه و اختیار سازمان امور مالیاتی در تنظیم و ابلاغ ترتیبات اجرای قانون و ثبت نام در سامانه مؤدیان بیان شده است. سادساً در بند (ث) ماده ۱ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان به صراحت و در غالب موارد، رسید فروش درگاه اینترنتی و POS به منزله صدور صورتحساب قلمداد شده است و در نتیجه با لحاظ اختیار تام سازمان امور مالیاتی و اینکه زیرساخت ها حسب اعلام این سازمان فراهم شده و عدم اجرای قانون مستوجب عقوبت است و نه اجرای آن و مقررره معترض عنه نیز در مقام تأکید بر اجرای قانون صادر شده و ابطال آن به معنای عدم اجرای قانون است، لذا بخشنامه شماره ۲۵۲۵۲/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

رییس هیات عمومی

حکمتعلی مظفری

دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب