



رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۳۰۹۸۸ مورخ ۱۴۰۲/۰۹/۰۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال پاراگراف اول بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۲۰-د/۲۶۸/۸۳۲۶۵ سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۳۰۹۸۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۹/۷

شماره پرونده: ۰۱۰۷۶۲۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای نیما غیاثوند

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال پاراگراف اول بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۲۰-د/۲۶۸/۸۳۲۶۵ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال پاراگراف اول بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۲۰-د/۲۶۸/۸۳۲۶۵ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" در خصوص پاراگراف اول مقرر شماره ۱۴۰۱/۱۲/۲۰-د/۲۶۸/۸۳۲۶۵ که مغایر با مواد ۲، ۳، ۵، ۶، ۲۲ و ۲۵ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان می باشد به استحضار می رساند: با عنایت به پاراگراف اول مقرر مورد اشاره در خصوص الزام به اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان برای اشخاص حقوقی که زمان آن را از تاریخ ۱۴۰۲/۱/۱ برای صدور صورتحساب الکترونیکی مشخص نموده اند هیچ گونه مصوبه ای از سوی قانونگذار مقرر نگردیده است و سازمان امور مالیاتی به صورت مستقل قانونگذاری نموده است. ماده ۲ قانون سامانه مودیان و پایانه فروشگاهی اشاره دارد:

ماده ۲- کلیه اشخاص مشمول مکلفند به ترتیبی که سازمان مقرر می کند، نسبت به ثبت نام در سامانه مودیان اقدام کنند. خرده فروشی ها و واحدهای صنفی که مستقیماً با مصرف کننده نهایی ارتباط دارند، علاوه بر عضویت در

سامانه مودیان موظف به استفاده از پایانه فروشگاهی می باشند. استفاده از پایانه فروشگاهی برای مودیانی که مستقیماً با مصرف کننده نهایی ارتباط ندارند، الزامی نیست. اما مودیان مزبور موظفند کلیه صورتحساب های خود را به ترتیبی که سازمان مقرر می کند، از طریق سامانه مودیان صادر کنند.

تبصره- فهرست مودیانی که به دلیل ارایه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده [بوده] و نیز [به دلیل] ماهیت کسب و کار آنها امکان عضویت در سامانه مودیان و صدور صورتحساب الکترونیکی را ندارند، به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و پس از تصویب هیأت وزیران، حداکثر تا پایان دی ماه هر سال برای عملکرد سال بعد توسط سازمان اعلام خواهد شد.

بنابراین اگر قرار به صدور صورتحساب توسط مودی باشد پس اختصاص دادن جریمه ماده ۲۲ قانون پایانه های فروشگاهی در خصوص عدم صدور صورتحساب هیچ گونه توجیهی ندارد.

مطابق مواد ۵، ۶ و ۲۵ قانون پایانه های فروشگاهی اول اینکه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده کل مودیان در سامانه مودیان باید به صورت یکجا صورت پذیرد. دوم اینکه بررسی اعتبار مودیان در فروش مشمول مالیات بر ارزش افزوده امکان پذیر نمی باشد. سوم اینکه صورتحساب های سایر مودیان که در سامانه مودیان نباشد فاقد اعتبار خواهد بود. همچنین ماده ۳ قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مودیان مشعر بر آن می باشد.

با عنایت به مواد فوق اشاره، برخلاف مقرر معترض عنه در قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان هیچ گونه صراحتی مبنی بر تفکیک ثبت نام و مرحله ثبت نام وجود ندارد. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" مدیرکل محترم امور مالیاتی

موضوع: تخصیص کار پوشه به کلیه اشخاص حقوقی که دارای ثبت نام تکمیل شده در سامانه ثبت نام الکترونیکی می باشند.

با احترام، نظر به آن که سایر اشخاص حقوقی به جز اشخاص حقوقی موضوع ماده ۱۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ از تاریخ ۱۴۰۲/۱/۱ مکلف به رعایت مقررات قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان و صدور صورتحساب الکترونیکی و ثبت آن در سامانه مودیان خواهند بود، مجدداً تاکید می شود از الزامات عضویت در سامانه مودیان و تخصیص کارپوشه، وجود ثبت نام در سامانه ثبت نام الکترونیکی سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.- رییس مرکز تنظیم مقررات، نظام پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۲/۲۸-ص/۲۱۲/۳۰۶۴ توضیح داده است که:

" وفق مقررات ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان 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 مودیان بوده و باید صورتحساب های خود را از طریق سامانه مودیان 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 مودیان 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. شایان ذکر است در خصوص ادعای شاکی مبنی بر تخلف سازمان نسبت به الزام ثبت نام مرحله ای مودیان، با استناد به بند (ج) ماده ۱۰ ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان و ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، کلیه صاحبان مشاغل (صنفي و غیرصنفي) و اشخاص حقوقی بعد از پیاده سازی قانون، به ترتیبی که سازمان مقرر می نماید، ملزم به ثبت نام و عضویت در سامانه مودیان بوده و باید صورتحساب های خود را از طریق سامانه مودیان با رعایت الزامات و استانداردهای اعلام شده، صادر نمایند.

بنابراین با توجه به موارد فوق الذکر سازمان مقرر نموده است که شرط لازم جهت عضویت در سامانه مودیان و تخصیص کارپوشه به آنها ثبت نام در سامانه الکترونیکی می باشد. البته همان گونه که استحضار دارند، پیش از تصویب قانون پایان های فروشگاهی و سامانه مودیان نیز به موجب ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم، تکلیف به ثبت نام در نظام مالیاتی و صدور صورتحساب برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون یاد شده وجود داشته است. بر همین مبنا در مقرر مورد شکایت تصریح شده است که کلیه اشخاصی که قبلاً در نظام مالیاتی ثبت نام و کلیه مراحل ثبت نام الکترونیکی را تکمیل نموده اند نیاز به ثبت نام مجدد در سامانه ثبت نام الکترونیکی سازمان و یا سامانه مودیان ندارند. بر اساس متن مصرح در ماده ۲ قانون پایانه ای فروشگاهی و سامانه مودیان، تعیین ترتیبات لازم برای ثبت نام و شمول تکالیف اشخاص مشمول، از اختیارات قانونی سازمان امور مالیاتی کشور محسوب می شود. با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی رد شکایت شاکی مورد استدعا است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۹/۷ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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 هیأت عمومی

اولاً قانونگذار به شرح ماده ۳ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور را موظف نموده است که حداکثر ظرف مدت پانزده ماه از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون، سامانه مودیان 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 مودیان 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 حقوقی 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

شاکی مبنی بر فراهم نشدن زیرساخت ها مستند نیست. خامساً براساس ماده ۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، وظیفه و اختیار سازمان امور مالیاتی در تنظیم و ابلاغ ترتیبات اجرای قانون و ثبت نام در سامانه مودیان بیان شده است. سادساً در بند (ث) ماده ۱ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان 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 مقرر معترض‌عنه نیز در مقام تاکید بر اجرای قانون صادر شده و ابطال آن به معنای عدم اجرای قانون است، لذا پاراگراف اول مصوبه شماره ۸۳۲۶۵/۲۶۸/د مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۰ 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 تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

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