* شماره پـــرونـــده : هـ ت ۰۴۰۰۲۹۰

* شـاکـــی : آقای مصطفی باتقوا

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* مـوضـوع شـکـایت و خـواستـه : ابطال کلمه «صدور» در نامه شماره ۱۴۶۷۶-۲۸/۲/۱۴۰۴ از تاریخ صدور

---

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال کلمه «صدور» در نامه شماره ۱۴۶۷۶-۲۸/۲/۱۴۰۴ از تاریخ صدور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

بازگشت به نامه شماره ۲۶۳۵/۲۶۱/د مورخ ۶/۲/۱۴۰۴ در خصوص امکان اعمال و یا عدم اعمال معافیت‌های مالیاتی در رسیدگی به مالیات بر درآمد سال ۱۴۰۲ به آگاهی می‌رساند :

۱- مطابق بند (ت) ماده (۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، حافظه مالیاتی نوعی حافظه الکترونیکی است که برای ثبت و نگهداری اطلاعات مندرج در صورت‌حساب الکترونیکی و انتقال آن به سامانه مؤدیان مورد استفاده قرار می‌گیرد. حافظه مالیاتی می‌تواند به شکل سخت‌افزاری و نرم‌افزاری باشد. حافظه مالیاتی تحت نظارت سازمان، توسط مؤدی برای ثبت صورت‌حساب الکترونیکی مورد استفاده قرار می‌گیرد. هر حافظه مالیاتی باید دارای شماره شناسه یکتا باشد. شناسه یکتای حافظه مالیاتی توسط سازمان اختصاص داده می‌شود.

۲- به استناد بند (۱) بخش اول بخشنامه ۳۸/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۳/۹/۱۴۰۳ با موضوع "نحوه رسیدگی به جرایم موضوع بندهای (ب) و (پ) ماده ۲۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان" در خصوص عدم استفاده از پایانه فروشگاهی و یا عدم استفاده از حافظه مالیاتی (حسب مورد) چنانچه مؤدیان مشمول در طی سال مالی کلاً از پایانه فروشگاهی و یا حافظه مالیاتی استفاده ننموده باشند، در این صورت علاوه بر تعلق جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مجموع مبلغ فروش انجام شده و از آن طریق، یا بیست میلیون (۲۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، هر یک بیشتر باشد، از اعمال معافیت‌های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم در همان سال مالی محروم می‌شوند. بدیهی است چنانچه صرفاً برای بخشی از فروش مؤدی صورت‌حساب الکترونیکی از طریق سامانه مؤدیان صادر و ثبت شده باشد و یا صرفاً بخشی از فروش وی از طریق دستگاه کارت‌خوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی که به عنوان پایانه فروشگاهی استفاده می‌شوند، انجام شده باشد، مؤدی بابت عدم استفاده از پایانه فروشگاهی و یا عدم استفاده از حافظه مالیاتی (حسب مورد) مشمول مقررات بند (ب) ماده ۲۲ قانون یاد شده نمی‌باشد .

با عنایت به مراتب فوق به نظر این دفتر صرفاً صدور صورت‌حساب الکترونیکی از طریق سامانه مؤدیان از سوی فروشندگان کالا و خدمات مشمول صدور صورت‌حساب، مصداق استفاده از حافظه مالیاتی می‌باشد. از طرفی مصادیق عدم الزام به صدور صورتحساب الکترونیکی طی‌نامه شماره ۷۸۷۶۱/۲۱۰/د مورخ ۱۱/۱۱/۱۴۰۲ و بخشنامه شماره ۸۹۴۶۶/۲۰۰/د مورخ ۱/۱۲/۱۴۰۳ به ادارات کل امور مالیاتی ابلاغ شده است، بنابراین باتوجه به

ماهیت درآمد عنوان شده (سود دوران مشارکت) مؤدی ملزم به صدور صورت‌حساب الکترونیکی از طریق سامانه مؤدیان بوده، لذا در راستای بند (ب) ماده (۲۲) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان اعمال معافیت‌های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم به دلیل عدم استفاده از حافظه مالیاتی (صدور صورت‌حساب الکترونیکی) در سال ۱۴۰۲ دارای معاذیر قانونی می‌باشد.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

بر اساس بند ت ماده ۱ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۹۸ حافظه مالیاتی به شرح ذیل تعریف شده است.«نوعی حافظه الکترونیکی است که برای ثبت و نگهداری اطلاعات مندرج در صورت حساب های الکترونیکی و انتقال آن به سامانه مودیان مورد استفاده قرار می گیرد. حافظه مالیاتی می تواند به شکل سخت افزاری یا نرم افزاری باشد. حافظه مالیاتی تحوت نظارت سازمان، توسط مودی برای ثبت صورتحساب الکترونیکی مورد استفاده قرار می گیرد. هر حافظه مالیاتی باید دارای شماره شناسه یکتا باشد. شناسه یکتای حافظه مالیاتی توسط سازمان اختصاص داده می شود. متأسفانه براساس بخشنامه صادره چنین تفسیر شده « با عنایت به مراتب فوق به نظر این دفتر صرفاً صدور صورتحساب الکترونیکی از طریق سامانه مودیان از سوی فروشندگان کالا و خدمات مشمول صدور صورت‌حساب،است و در آخر مصداق استفاده از حافظه مالیاتی می‌باشد. در متن قانون به شرح فوق و بخشنامه دیگر صادر شده توسط سازمان مالیاتی به شماره ۳۸/۱۴۰۳/۲۰۰- ۱۳/۹/۱۴۰۳ حافظه مالیاتی، صورت‌حساب‌های الکترونیکی «اعم از فرش یا خرید» برای ثبت و نگهداری مصداق بوده و مضیق به صدور نشده ولی در بخشنامه صادره از معاونت درآمدهای مالیاتی از عبارت غیر قانونی (تأکید ویژه به فروش) صرفاً (صدور) استفاده نموده و قانون موسع را مضیق نموده که اضافه نمودن این عبارت ضمن آنکه با از اصل ۷۳ قانون اساسی در تناقض است باعث اخذ مالیات غیرقانونی و وارد شدن ضرر و زیان به مؤدیان مالیاتی خواهد شد.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

۱- بر اساس بند (پ) ماده ۱ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، «سامانه مودیان : سامانه ای است تحت مدیریت سازمان که در آن به هر شخص حقیقی و حقوقی حسب مورد مطابق مقررات این قانون، کار پوشه ها تجاری یا غیر تجاری یا هر دو اختصاص یافته و تبادل اطلاعات میان اشخاص مذکور و سازمان، صرفاً از طریق آن انجام می‌شود. اشخاص مذکور می‌توانند با استفاده از هرگونه سخت‌افزار و نرم‌افزار اما از رایانه شخصی، پایانه فروشگاهی، سامانه‌های ابری یا هر وسیله دیگری که حافظه مالیاتی به آن متصل شده باشد، به سامانه مودیان متصل شوند. مرجع نهایی ثبت، صدور و استعلام صورت حساب الکترونیکی، سامانه مؤدیان می‌باشد.»

۲- بنا بر بند (ت) ماده ۱ قانون مذکور، حافظ مالیاتی: نوعی حافظه الکترونیکی است که برای ثبت و نگهداری اطلاعات مندرج در صورت‌حساب الکتر و نیکی و انتقال آن به سامانه مودیان مورد استفاده قرار می‌گیرد. حافظه مالیاتی می‌تواند به شکل سخت افزاری و نرم‌افزاری باشد. حافظه مالیاتی تحت نظارت سازمان، توسط صادرکننده صورتحساب الکترونیکی مورد استفاده قرار می‌گیرد. هر حافظه مالیاتی باید دارای شماره شناسه یکتا باشد. شناسه یکتای حافظه مالیاتی توسط سازمان اختصاص داده می‌شود.

۳- وفق ماده ۳ قانون پایانه‌های فروشگاهی، سازمان موظف است حداکثر ظرف مدت پانزده ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون، سامانه مؤدیان را راه‌اندازی و امکان ثبت‌نام مودیان در سامانه و صدور صورت حساب الکترونیکی را از طریق سامانه مزبور فراهم کند. به موجب تبصره ۲ ماده ۳ قانون یاد

شده، سه ماه پس از انقضای مهلت مذکور در این ماده، 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. "همچنین برابر تبصره ۳ همین ماده: مؤدیان به وسیله پایانه فروشگاهی که دارای حافظه مالیاتی و تجهیزات سخت افزاری و نرم‌افزاری می‌باشد مبادرت به صدور صورت‌حساب الکترونیکی می‌نمایند.

۴- مطابق ماده ۵ قانون پایانه‌های فروشگاهی، فرآیند کلی ثبت معاملات و محاسبات مالیات بر ارزش افزوده در سامانه مؤدیان به صورت زیر است:

الف- صورت حساب الکترونیکی، توسط فروشنده از طریق سامانه مودیان صادر می‌شود. در مورد مؤدیانی که مستقیماً با مصرف‌کننده نهایی ارتباط دارند، عملیات ثبت فروش و صدور صورت حساب الکترونیکی، توسط پایانه فروشگاهی انجام می‌شود.

ب-در صورتی که خریدار، مصرف‌کننده نهایی نبوده و خود عضو سامانه مؤدیان باشد، صورت‌حساب الکترونیکی صادر شده توسط فروشنده، به صورت خودکار و کارپوشه وی در سامانه مؤدیان منتقل می‌شود و به عنوان اعتبار مالیاتی برای او منظور می‌شود. لذا تصدیق می‌فرمایند وجه اشتراک جملگی مواد قانونی مذکور را به بیان دیگر، هدف غایی مقنن از تصویب قانون و پایانه‌های فروشگاهی و ایجاد سامانه مؤدیان، صدور صورت‌حساب الکترونیکی از این طریق می‌باشد. بنابراین خروج و نتیجه نهایی داشته و استفاده کردن از حافظه مالیاتی و پایانه فروشگاهی، صدور صورت‌حساب الکترونیک است. مقرره مورد شکایت، مصداق بارز و اصلی و کاربرد و استفاده از حافظه مالیاتی و نتیجه غایی این استفاده را که همانا صدور صورت حساب الکترونیکی است، بیان نموده است؛ به همین دلیل قانون‌گذار در بند (الف) ماده ۲۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی، برای عدم صدور صورت حساب جریمه مستقل تعیین کرده است.

۵- بند (ب) ماده ۲۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، برای «عدم عضویت در سامانه مؤدیان، عدم استفاده از پایانه فروشگاهی، عدم استفاده از حافظه مالیاتی، استفاده از حافظه مالیاتی متعلق به سایر مؤدیان، یا واگذاری حافظ مالیاتی خود و دیگران معادل ده درصد (۱۰٪) مجموع مبلغ فروش انجام شده از آن طریق، یا بیست میلیون (۲۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد و محرومیت از اعمال معافیت‌های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم در همان سال مالی» را به عنوان جریمه در نظر گرفته است. در ادامه طبق تبصره ۳ ماده ۲۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامان مؤدیان، در صورت اعمال جریمه‌های موضوع بندهای الف و ث این ماده، جریمه موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اعمال نمی‌شود. در صورت اعمال جریمه‌های مذکور در بند ب جریمه‌های مذکور در بندهای الف و ت ماده ۲۲ قانون و پایانه‌های فروشگاهی اعمال نمی‌شود. بنابراین حکم قسمت اخیر تبصره ۳ ماده اخیرالذکر ، مفهوم این مطلب است که استفاده از حافظه مالیاتی و پایانه فروشگاهی، به عنوان مقدمه و شرط لازم برای صدور صورت حساب الکترونیکی است و به همین جهت، در صورت اعمال شدن جریمه موضوع بند (ب) ماده ۲۲ قانون فوق، جریمه بند (الف) همان ماده یعنی جریمه عدم صدور صورت‌حساب اعمال نمی‌شود؛ به بیان دیگر، در صورت شمول جریمه بند (ب) بر مؤدی بر اساس قانون، نشانگر این است که تخلف عدم صدور صورتحساب از ناحیه وی تحقق یافته است و به همین دلیل اعمال جریمه مضاعف در همین مورد از سوی قانون‌گذار منتفی شده است. لذا همانگونه که پیشتر تشریح شد، عبارت مورد شکایت بر تصریح هدف غایی در مورد استفاده از حافظه مالیاتی، دلالت دارد و از این حیث مغایر مبانی قانونی ناظر بر موضوع نیست.

بنابه مراتب فوق، نظر به اینکه مقرره مورد شکایت، با قانون مغایرت نیست و صدور آن توسط دفتر تشخیص امور مالیاتی برای پاسخ‌گویی به استعلام

دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۸۳۵۱۸۲
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۷/۲۱
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۱۳۵۹۲۸۲
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۹۰

اداره کل امور مالیاتی خارج از حیطه صلاحیت ها و اختیارات قانونی نمی‌باشد، رد شکایت شاکی محترم، مورد استدعاست.

پرونده کلاسه هـ ت- ۰۴۰۰۲۹۰ در جلسه مورخ ۱۴۰۵/۷/۵ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد رسیدگی و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده حاضرین با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید:

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

شاکی تقاضای ابطال کلمه "صدور" از نامه شماره ۱۴۶۷۶ مورخ ۲۸/۲/۱۴۰۴ سرپرست دفتر امور تشخیص مالیاتی معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی را نموده است که باتوجه به اینکه حافظه مالیاتی وفق بند (ت) ماده (۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان جهت ثبت اطلاعات مندرج در صورتحساب‌های مالیاتی مؤدیان و انتقال به سامانه مؤدیان مورد استفاده قرار می‌گیرد و همچنین مطابق با بند (پ) ماده (۱) همین قانون در تعریف سامانه مودیان بیان شده است که سامانه‌ای است که تحت مدیریت سازمان به هر مؤدی کار پوشه مخصوص جهت تبادل اطلاعات میان مؤدیان، اختصاص می‌یابد و با ابزارهای سخت ابزاری و نرم‌افزاری مودیان می‌بایست حافظه مالیاتی را به سامانه مؤدیان متصل نماید و مرجع نهایی ثبت، صدور و استعلام صورتحساب الکترونیکی، سامانه مؤدیان می‌باشد، فلذا با این تعاریف مندرج در ماده (۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی، عبارت مندرج در نامه مورد شکایت که در صدد بیان این موضوع است که مصداق استفاده از حافظه مالیاتی، صرفاً صدور صورت حساب الکترونیکی از طریق سامانه مؤدیان از طرف فروشندگان کالاها و ارایه‌دهندگان خدمات مشمول صدور صورت‌حساب، محسوب می‌شود در راستای احکام مندرج در قانون بوده و مغایرتی با قوانین و مقررات نداشته به استناد بند (ب) ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب۱۴۰۴ رأی به رد شکایت صادر می‌نماید. رأی یادشده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می‌باشد.

محمدعلی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.
تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری