



موضوع	رای شماره : ۲۳۳۰۹۸۸-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰ 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: ۲۳۳۰۹۸۸-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۰۹/۰۷ شماره پرونده: ۰۱۰۷۶۲۹-مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایتی: آقای نیما غیاثوندطرف 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: شکایتی 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، ۴، ۵، ۶ و ۲۲ و ۲۵ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان 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 مؤدیان 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 مؤدیان و پایانه فروشگاهی اشاره دارد: ماده ۲- 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 دارند، 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 ندارند، 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 [بوده] و نیز [به دلیل] 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 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 مؤدی 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 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 های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مشعر بر آن می باشد. با عنایت به مواد فوق اشاره، برخلاف مقرر 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 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 مؤدیان و صدور صورتحساب الکترونیکی و ثبت آن در سامانه مؤدیان خواهند بود، مجدداً تأکید می شود از الزامات عضویت در سامانه مؤدیان و تخصیص کارپوشه، وجود ثبت نام در سامانه ثبت نام الکترونیکی سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.- رئیس مرکز تنظیم مقررات، نظام پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان " 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 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 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 شکایتی مبنی بر تخلف سازمان نسبت به الزام ثبت نام مرحله ای مؤدیان، با استناد به بند (ج) ماده ۱۰ و ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، کلیه صاحبان مشاغل (صنفی و غیرصنفی) و اشخاص حقوقی بعد از پیاده سازی 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 با توجه به موارد فوق الذکر سازمان مقرر نموده است که شرط لازم جهت عضویت در سامانه مؤدیان و تخصیص کارپوشه به

آنها ثبت نام در سامانه الکترونیکی می باشد. البته همان گونه که استحضار دارند، پیش از تصویب قانون پایان های فروشگاه و سامانه مؤدیان 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 مبنای مقرر در 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 مؤدیان ندارند. بر اساس متن مصرح در ماده ۲ قانون پایانه ای فروشگاه و سامانه مؤدیان، 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. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۹/۷ با حضور رئیس 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 ولاً قانونگذار به شرح ماده ۳ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان 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 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 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 پایانه های فروشگاه 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 فروشگاه 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 مقرر معترض عنه نیز در مقام تأکید بر اجرای قانون صادر شده و ابطال آن به معنای عدم اجرای قانون است، لذا پاراگراف اول مصوبه شماره ۲۶۸/۸۳۲۶۵/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 تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمتعلی مظفری
رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین

