



رای شماره ۱۷۵۱۷۵۱۳۹۰۰۰۰۱۴۰۳۱۳ مورخ ۱۴۰۳/۰۱/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «مودیان» در بنود اول و دوم موارد مذکوره در ذیل بخشنامه شماره ۳۹۰۷۳/۲۳۰ مورخه ۱۴۰۲/۰۶/۱۲ صادره از سوی معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به استناد مغایرت با مواد ۲ و ۲۶ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان).

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ ۰۲۰۲۸۷ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۱۳۹۰۰۰۰۱۷۵۱۷۵ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۱/۲۸

* شاکی: آقای نیما غیاثوند

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «مودیان» در بنود اول و دوم موارد مذکوره در ذیل بخشنامه شماره ۳۹۰۷۳/۲۳۰ مورخه ۱۴۰۲/۰۶/۱۲ صادره از سوی معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به استناد مغایرت با مواد ۲ و ۲۶ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان.

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال عبارت «مودیان» در بنود اول و دوم موارد مذکوره در ذیل بخشنامه شماره ۳۹۰۷۳/۲۳۰ مورخه ۱۴۰۲/۰۶/۱۲ صادره از سوی معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به استناد مغایرت با مواد ۲ و ۲۶ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان

ماده ۲- سازمان امور مالیاتی با همکاری اتاق اصناف ایران مکلف است نسبت به آموزش، توانمندسازی و مشاوره به اشخاص مشمول اقدام کند. کارگروهی مرکب از نمایندگان سازمان، اتاق اصناف ایران و وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات در هر استان تشکیل می شود. کارگروه مذکور موظف است که به صورت سالانه درخواست مودیان را که اظهار به عدم توانایی در استفاده از پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان را دارند، بررسی کند و در صورتی که ... تشخیص به ناتوانی و یا توانایی کمتر وی در استفاده از پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان را دهد، شرکتهای معتمد ارائه دهنده خدمات مالیاتی موظف خواهند بود نسبت به آموزش، توانمندسازی، نصب و راه اندازی پایانه فروشگاه و سامانه مودیان برای این دسته از مودیان اقدام کنند، به نحوی که مسئولیت و جریمه های عدم صدور صورتحساب الکترونیکی از طریق سامانه مودیان به نیابت از این قبیل مودیان برعهده شرکتهای معتمد ارائه کننده خدمات مالیاتی خواهد بود...».

ماده ۲۶- سازمان می تواند جهت حصول اطمینان از عملکرد صحیح مودیان در خصوص صدور صورتحساب الکترونیکی و ثبت دقیق معاملات در سامانه مودیان، اطمینان از انجام تکالیف قانونی توسط مودیان، ارائه آموزش و مشاوره های فنی و غیرمالیاتی به مودیان، پشتیبانی و استانداردسازی تجهیزات مورد استفاده مودیان و دریافت استعلام های مورد نیاز، از جمله گزارش های الکترونیکی پرداخت، از خدمات شرکت های ایرانی معتمد ارائه کننده خدمات مالیاتی استفاده کند...».

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

«قانونگذار حکیم در جهت جلوگیری از هرگونه دخل و تصرف سازمان امور مالیاتی به حقوق مودیان مالیاتی، بر پیاده سازی و اجرای سامانه مودیان و پایانه های فروشگاه تأکید داشته است. این اقدام قانونگذار به منظور تغییر فرایند «متمیز محوری» به «مودی محوری» بوده و

در همین راستا قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان نیز تصویب گردیده است. به موجب ماده ۲۶ قانون مذکور، «سازمان می تواند جهت حصول اطمینان از عملکرد صحیح مودیان در خصوص صدور صورتحساب الکترونیکی و ثبت دقیق معاملات در سامانه مودیان، اطمینان از انجام تکالیف قانونی توسط مودیان، ارائه آموزش و مشاوره های فنی و غیرمالیاتی به مودیان، پشتیبانی و استانداردسازی تجهیزات مورد استفاده مودیان و دریافت استعلام های مورد نیاز، از جمله گزارش های الکترونیکی پرداخت، از خدمات شرکت های ایرانی معتمد ارائه کننده خدمات مالیاتی استفاده کند...».

همانطور که در متن ماده مذکور ملاحظه می گردد، قانون گذار با هدف جلوگیری از مواجهه مستقیم مأمورین مالیاتی با مودیان، امور مربوط به اقدامات مودیان را به شرکت های معتمد ایرانی محول نموده است. این شرکت ها اشخاص حقوقی مورد تأیید سازمان امور مالیاتی هستند و موظفند آموزش های لازم را به مودیان ارائه نموده و به ابهامات آنان پاسخگو بوده و همچنین تجهیزات لازم مربوط به عملکرد مودیان را فراهم آورند. شرکت های معتمد سه دسته اند: ۱) شرکت های معتمد نوع اول جهت راه اندازی پایانه های فروشگاهی و حافظه مالیاتی و ارائه آموزش های لازم در نحوه استفاده از پایانه ها. ۲) شرکت های معتمد نوع دوم جهت آموزش حقوق و تکالیف مودیان؛ آموزش مقررات صدور صورتحساب؛ احراز تسلط مودیان بر حقوق و تکالیف و مقررات مربوطه. ۳) شرکت های معتمد نوع سوم جهت تهیه صورتهای مالی، حسابرسی، مشاوره فنی و غیر عملیاتی و مشاوره مالیاتی.

همچنین به موجب ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان، «سازمان امور مالیاتی با همکاری اتاق اصناف ایران مکلف است نسبت به آموزش، توانمندسازی و مشاوره به اشخاص مشمول اقدام کند. کارگروهی مرکب از نمایندگان سازمان، اتاق اصناف ایران و وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات در هر استان تشکیل می شود. کارگروه مذکور موظف است که به صورت سالانه درخواست مودیان که اظهار به عدم توانایی در استفاده از پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان را دارند، بررسی کند و در صورتی که ... تشخیص به ناتوانی و یا توانایی کمتر وی در استفاده از پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان را دهد، شرکتهای معتمد ارائه دهنده خدمات مالیاتی موظف خواهند بود نسبت به آموزش، توانمندسازی، نصب و راه اندازی پایانه فروشگاهی و سامانه مودیان برای این دسته از مودیان اقدام کنند، به نحوی که مسئولیت و جریمه های عدم صدور صورتحساب الکترونیکی از طریق سامانه مودیان به نیابت از این قبیل مودیان برعهده شرکتهای معتمد ارائه کننده خدمات مالیاتی خواهد بود...».

همانطور که در این ماده نیز ملاحظه می گردد مسئولیت آموزش، توانمند سازی و نصب پایانه ها بر عهده شرکت های معتمد است و حتی جهت ضمانت اجرای موارد مذکور، مسئولیت و جریمه بر عهده این شرکت ها قرار داده شده است.

حال با توجه به این موارد، معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی، در مورخه ۱۴۰۲/۶/۱۲ به صدور بخشنامه شماره ۳۹۰۷۳/۲۳۰ اقدام نموده و در ذیل آن مواردی را جهت انجام و اقدام مدیران کل امور مالیاتی با قید عبارت (دستور فرمائید) به صورت آمرانه تعیین تکلیف نموده است. بند اول و دوم مذکور در بخشنامه عبارتند از:

۱) پاسخگویی به ابهامات مودیان و مأمورین مالیاتی ذی ربط

۲) زمان بندی و پیگیری ارائه آموزش های لازم به مأموران مالیاتی ذی ربط و مودیان.

نظر به موارد مذکور، ذکر عنوان «مودیان» در دو بند مذکور به دلیل اینکه نقش شرکت های معتمد را نادیده گرفته و با تعیین تکلیف غیرقانونی به ادارات کل مالیاتی، به ایجاد نهاد موازی اقدام کرده و اینکه با ظرفیت های اجرائی مواد ۲ و ۲۶ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان تعارض دارد، همچنین با عنایت به اینکه به مواجهه مستقیم مودی و مأمور مالیاتی می انجامد، لذا تقاضای ابطال صرفاً عنوان «مودیان» مندرج در اهداف و بنود اول و دوم بخشنامه شماره ۳۹۰۷۳/۲۳۰ مورد استدعاست.

***در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۹۳۱۱/۲۱۲/ص مورخه ۱۴۰۲/۱۰/۱۷ از اقدام سازمان متبوع خود دفاع نموده که خلاصه دفاعیه به شرح ذیل است:**

۱) به موجب ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان، زمانی موضوع شرکت های معتمد به میان می آید که ناتوانی یا کم توانی مودی توسط کارگروه مذکور در همین ماده (متشکل از نمایندگان سازمان، اتاق اصناف ایران و وزارت ارتباطات) احراز گردد. در این فرض شرکت های معتمد موظف خواهند بود نسبت به آموزش و توانمند سازی مودیان اقدام نمایند. اما در مواردی، ملاحظه می شود مودی توانایی لازم در اجراء را دارد، ولی به صورت موردی ممکن است دچار مشکل شود که در این صورت با مراجعه به ادارات کل مالیاتی مرتفع می شود و ضرورتی به ارجاع به شرکت های معتمد و ایجاد هزینه نمی باشد. اساساً چنانچه سازمان در این قبیل موارد، مودیان را به شرکت های معتمد احاله دهد، به علت تحمیل هزینه به این دسته از مودیان، فاقد توجیه عقلانی بوده و مانعی در اجرای بهینه قانون محسوب می گردد.

۲) نامه مورد شکایت، ناقض قانون نبوده و بلکه با هدف تأکید بر اهمیت پیاده سازی مطلوب قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مودیان در سراسر کشور و لزوم اهتمام ویژه ادارات کل امور مالیاتی بر برنامه ریزی و مدیریت کارآمد و در جهت رفاه حال مودیان صادر گردیده است.

۳) استفاده از عبارت (دستور فرمائیید) در نامه مورد شکایت، از سنخ انشاء معمول مکاتبات اداری است.

۴) مفاد ماده ۲۶ قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مودیان نافی اختیارات و مسئولیت های ذاتی سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر فراهم سازی مقدمات و الزامات اجرای مطلوب قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مودیان نمی باشد. اطلاق کلمه «می تواند» در سطر اول این ماده، موید همین امر است. ضمن اینکه در بند ص ماده ۹ تصویب نامه «تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» یکی از وظائف سازمان به شرح ذیل عنوان گردیده است: «آموزش و ارایه انواع خدمات به مؤدیان مالیاتی برای آشنایی آنان با تکالیف مربوط، انجام وظایف قانونی و پرداخت مالیات».

بسم الله الرحمن الرحيم

پرونده کلاسه هـ ت / ۰۲۰۰۲۸۷ در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۲۰ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی با موضوع ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۳۹۰۷۳/۲۳۰ د مورخ ۱۴۰۲/۶/۱۲ سازمان امور مالیاتی مطرح و با لحاظ عقیده حاضرین، به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری:

شاکی تقاضای ابطال عبارت «مؤدیان» از مواد اول و دوم بخشنامه موضوع شکایت را از این جهت مطرح نموده است که نقش شرکت های معتمد نادیده گرفته است و به جای مواجهه مؤدیان با شرکت های معتمد، نقش مأمورین مالیاتی در امر آموزش و سایر امور مربوط به پیاده سازی و اجرای قانون سامانه مؤدیان و پایانه های فروشگاه های، برجسته شده است درحالی که به موجب ماده ۲ قانون پایانه فروشگاه های و سامانه مؤدیان در موارد ناتوانی مؤدیان یا کم توانی آنها، شرکت های معتمد که زیر نظر سازمان هستند امر آموزش آنها را برعهده دارند لیکن در سایر موارد که مؤدیان با ایرادی در اجرای قانون مواجهه هستند، مأمورین مالیاتی اقدام به رفع مشکل می نمایند و فی الواقع چون ارجاع به شرکتهای معتمد مستلزم تحمیل هزینه برای مؤدیان است در این مصوبات حتی الامکان سعی شده از تحمیل بار اضافی برای مؤدیان خودداری شود و طبق ماده ۲۶ قانون مزبور وظیفه پیاده سازی مطلوب قانون و اجرای آن به عهده سازمان امور مالیاتی است که از جمله آن رفع مشکلات مؤدیان در اجرای قانون و ارایه آموزش و خدمات رایگان به آنها و آشنا نمودن آنها با انجام تکالیف می باشد، فلذا مغایرتی با قانون احراز نمی شود به استناد مواد ۱۲ و ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری رای به رد شکایت صادر می نماید رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

دیوان عدالت اداری