



موضوع	رای شماره ۱۷۵۱۷۵۰۰۰۱۳۹۰۰۰۰۱۴۰۳۱۳۹ مورخ ۱۴۰۳/۰۱/۲۸ هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری
<p>بسمه تعالی هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی</p> <p>شماره دادنامه سیلور: ۱۷۵۱۷۵۰۰۰۱۳۹۰۰۰۰۱۴۰۳۱۳۹ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۱/۲۸</p> <p>* شماره پرونده : ه ت / ۲۸۷ - ۲۰۰۲۰۰۲۸۷</p> <p>* شکای : آقای نیما غیاثوند</p> <p>* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>* موضوع شکایت و خواسته : ابطال عبارت «مودیان» در بنود اول و دوم موارد مذکوره در ذیل بخشنامه شماره ۳۹۰۷۳/۲۳۰ مورخه ۱۴۰۲/۶/۱۲ صادره از سوی معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به استناد مغایرت با مواد ۲ و ۲۶ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مودیان.</p>	
<p>* شکای 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 ۱۴۰۲/۶/۱۲ صادره از سوی معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به استناد مغایرت با مواد ۲ و ۲۶ قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مودیان به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر مودیان شکایت به قرار زیر می باشد :</p> <p>قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مودیان</p> <p>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 که اظهار به عدم توانایی در استفاده از پایانه های فروشگاههای و سامانه مودیان را دارند، بررسی کند و در صورتی که ... تشخیص به ناتوانی و یا توانایی کمتر وی در استفاده از پایانه های فروشگاههای و سامانه مودیان را دهد، شرکتهای معتمد ارایه دهنده خدمات مالیاتی موظف خواهند بود نسبت به آموزش، توانمندسازی، نصب و راه اندازی پایانه فروشگاههای و سامانه مودیان برای این دسته از مودیان اقدام کنند، به نحوی که مسیولیت و جریمه های عدم صدور صورتحساب الکترونیکی از طریق سامانه مودیان به نیابت از این قبیل مودیان برعهده شرکتهای معتمد ارایه کننده خدمات مالیاتی خواهد بود...».</p> <p>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، ارایه آموزش و مشاوره های فنی و غیرمالیاتی به مودیان، پشتیبانی و استانداردهای تجهیزات مورد استفاده مودیان و دریافت استعلام های مورد نیاز، از جمله گزارش های الکترونیکی پرداخت، از خدمات شرکت های ایرانی معتمد ارایه کننده خدمات مالیاتی استفاده کند...».</p> <p>* دلایل شکای برای ابطال مقرر مودیان شکایت:</p> <p>«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 فروشگاههای تأکید داشته است. این اقدام قانونگذار به منظور تغییر فرایند «ممیز محوری» به «مودی محوری» بوده و در همین راستا قانون پایانه های فروشگاههای 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، ارایه</p>	

آموزش و مشاوره های فنی و غیرمالیاتی به مودیان، پشتیبانی و استانداردهای تجهیزاتی مورد استفاده مودیان و دریافت استعلام های مورد نیاز، از جمله گزارش های الکترونیکی پرداخت، از خدمات شرکت های ایرانی معتمد ارایه 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 ارایه 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 فروشگاه و حافظه مالیاتی و ارایه 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 فروشگاه 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 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 ارایه 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 مسیولیت و جریمه های عدم صدور صورتحساب الکترونیکی از طریق سامانه مودیان به نیابت از این قبیل مودیان برعهده شرکتهای معتمد ارایه کننده خدمات مالیاتی خواهد بود...».

همانطور که در این ماده نیز ملاحظه می گردد مسیولیت آموزش، توانمند سازی و نصب پایانه ها بر عهده شرکت های معتمد است و حتی جهت ضمانت اجرای موارد مذکور، مسیولیت 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 فرمایید) 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 ارایه 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 اجرایی مواد ۲ و ۲۶ قانون پایانه های فروشگاه 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 فروشگاه و سامانه مودیان، زمانی موضوع شرکت های معتمد به میان می آید که ناتوانی یا کم توانی موّی 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 موّی 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 عقلایی 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 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 فرمایید) در نامه مورد شکایت، از سنخ انشاء معمول مکاتبات اداری است.

۴) مفاد ماده ۲۶ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان نافی اختیارات و مسیولیت های ذاتی سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر فراهم سازی مقدمات و الزامات اجرای مطلوب قانون پایانه های فروشگاهی 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 وظایف 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 هیات 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 هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :

شاکای 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 فروشگاهی، برجسته شده است درحالی که به موجب ماده ۲ قانون پایانه فروشگاهی 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 مواجه 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  
رییس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی  
دیوان عدالت اداری

