



موضوع	رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۵۳۱۰۲۴ مورخ ۱۴۰۲/۰۳/۰۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ۲ ماده ۱۱ دستورالعمل چگونگی انتخاب نظار و نحوه نظارت بر درآمد و هزینه مربوط به مؤسسات خیریه و عام المنفعه - طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور)
بسمه تعالی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی * شماره پرونده: هـ ت/ ۱۰۰۰۱۱ و ۱۰۰۰۱۲ * شماره دادنامه سیلور: ۵۲۹۶۰۵-۵۲۹۹۷۵ مورخ: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۵۲۹۹۷۵ تاریخ: ۱۴۰۲/۰۳/۰۲ * شاکی: آقای نیما غیاثوند ۲- آقای امید یاهو * طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور * موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه د/۵۲۵۶۰/۲۶۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۲ بسمه علالت مغایرت _____ قانون _____ * هر دو نفر شاکیان پرونده در دادخواستهای جداگانه ای به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه د/۵۲۵۶۰/۲۶۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۲ به علت مغایرت با قانون به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد: اداره کل امور مالیاتی موضوع: آگاهی رسانی درباره لزوم بررسی و عکس العمل به صورت حسابهای الکترونیکی وارده در کارپوشه از سوی خریداران با سلام و احترام؛ «با عنایت به پیاده سازی قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان از تاریخ ۱۴۰۰/۰۸/۰۱ در فراخوان اول برای شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس و تداوم اجرای آن با فراخوان های آتی و با توجه به ارسال بیش از ششصد هزار صورتحساب به سامانه مودیان تا تاریخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۲ و درج آنها در کارپوشه خریداران (فعالان اقتصادی) ضروری است به جهت اجرای مقررات تبصره (ب) ماده ۵ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان مبنی بر اینکه: "مودیان مالیاتی مکلفند ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مودیان نسبت به اعلام پذیرش یا عدم پذیرش این صورتحساب ها اقدام کنند. عدم اظهار نظر ظرف مدت مذکور به منزله تایید صورتحساب مربوط می باشد." و با عنایت به آثار مالیاتی موضوع به ویژه از حیث مالیات خرید (اعتبار مالیات بر ارزش افزوده) و مالیات های مستقیم، دستور فرمایید به طریق مقتضی و مناسب موضوع لزوم مراجعه خریداران (اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل) به سامانه مودیان، بررسی و عکس العمل نسبت به صورت حساب های اعمال شده در کارپوشه، به مودیان آن اداره کل اطلاع رسانی و تاکید گردد محمد برزگری - رئیس مرکز تنظیم مقررات نظام پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان» * دلایل شاکیان برای ابطال مقرر در مورد شکایت: ۱- مغایرت با مواد ۲ و ۳ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان و تبصره ذیل آن ها؛ در قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان برخلاف مقرر معترض عنه هیچگونه صراحتی مبنی بر تفکیک ثبت نام و مرحله ثبت نام در قانون وجود ندارد. کما اینکه سازمان امور مالیاتی با علم به اینکه مفاد بخشنامه بر خلاف قانون می باشد، اقدام به صدور مقرر معترض عنه نموده است و لایحه "الحاق ۵ تبصره به ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان" را تقدیم مجلس شورای اسلامی نمود که تا کنون فقط یک فوریت آن در مجلس شورای اسلامی تصویب گردیده است. بنا به مراتب فوق الذکر با توجه به تخلف سازمان امور مالیاتی و اینکه مشخصاً هنوز هم هیچ مصوبه قانونی در خصوص الزام مودیان به صدور صورتحساب الکترونیک، مطابق زمانبندی و ثبت نام مرحله ای به تصویب نرسیده است؛ لذا مفاد بخشنامه معترض عنه، تجاوز از اختیارات قانونی و مغایر مواد ۲ و ۳ و تبصره آنها می باشد و تقاضای ابطال آن مورد استدعا می باشد ۲- بخشنامه فوق مستند به لایحه ای است که تا این لحظه تصویب نشده است؛ با عنایت به صدر بخشنامه مورد اعتراض، بخشنامه در خصوص پیاده سازی قانون پایانه های فروشگاه و فراخوان مودیان موضوع این قانون است؛ اما فراخوان مذکور مستند به لایحه موسوم به لایحه دو فوریتی الحاق ۵ تبصره به ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان صادر و ابلاغ شده است این امر در حالی است که تا زمان تصویب نهایی در مجلس شورای اسلامی و تایید در شورای محترم نگهبان نمی توان به طور قطع از تصویب آن قانون یقین داشت تا بر اساس آن اقدام به اصدار بخشنامه نمود. این اقدام عجولانه و اصدار بخشنامه بر اساس لایحه ای که هنوز به تصویب نرسیده میتواند مشکلات اجرایی را فراهم آورد چرا که در صورت صلاحدید نمایندگان مجلس یا شورای محترم نگهبان اگر اندکی از مفاد لایحه تغییر کند، مشکلات جدی و اجرایی را فراهم می آورد و مودیان مالیاتی را سردرگم می نماید و باب اتلاف منابع مالی بیت المال را می گشاید. ۳- مغایرت با مواد ۵ و ۶ و ۲۵ قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان؛ مطابق با بخشنامه مورد اعتراض، شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس باید از طریق سامانه مودیان، معاملات خود را اجرا کنند؛ این در حالی است که طبق قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان، بالاخص مواد ۵ و ۶ و ۲۵ آن، اجرای قانون به صورت مرحله ای در هاله ای از ابهام است. مستفاد از مواد مذکور، مودیان مالیاتی در صورت تمایل به استفاده از کلیه حقوق قانونی خود از جمله اعتبار مالیات بر ارزش افزوده و ... مکلف هستند از سامانه مودیان استفاده نمایند؛ اما نکته لازم به ذکر این است در برخی موارد مانند اعطای اعتبار موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً در فرضی متصور است که طرف دیگر صورتحساب نیز آن را تایید نماید؛ حال در صورتی که به نحوه منعکس شده در بخشنامه، احدی از طرفین صورتحساب عضو سامانه مودیان باشد و	

طرف دیگر که مصرف کننده نهایی نیست عضو سامانه مودیان نباشد، تکلیف صحت سنجی صورتحساب های صادره به چه نوع است؟ به طور کلی جز در حالتی که کلیه اشخاص به صورت دفعتاً واحده از سامانه مودیان استفاده نمایند، سایر حالات موجب تضییع حقوق مودیان مالیاتی یا حتی سازمان امور مالیاتی می شود.* در پاسخ به شکایت های مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره ۲۳۴۵۸/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۰۲ به طور خلاصه توضیح داده است که: ۱- مطابق مقررات ماده ۳ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان، سازمان امور مالیاتی موظف بوده ظرف مدت ۱۵ ماه از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون (۱۳۹۹/۱۲/۰۱) سامانه مودیان را راه اندازی و امکان ثبت نام مودیان در سامانه و صدور صورتحساب الکترونیکی را فراهم آورد و بر اساس تبصره ۲ ماده فوق، سه ماه پس از انقضای مهلت مذکور در این ماده (۱۴۰۰/۰۳/۰۱)، فقط صورت حسابهای الکترونیکی که از طریق سامانه مودیان صادر شده باشد از سوی سازمان معتبر شناخته شده و مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی برای مودیان خواهد بود. ۲- مطابق بند (ب) ماده ۵ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان، صورتحساب الکترونیکی صادر شده توسط فروشنده به صورت خودکار در کارپوشه خریدار در سامانه مودیان منتقل می شود و به عنوان اعتبار مالیاتی برای خریدار منظور میشود. در تبصره همین ماده تصریح شده است که مودیان مالیاتی مکلفند ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مودیان، نسبت به اعلام پذیرش یا عدم پذیرش این صورتحساب ها اقدام کنند. عدم اظهار نظر ظرف مدت مذکور به منزله تأیید صورتحساب مزبور می باشد. شایان ذکر است مفاد نامه مورد شکایت صرفاً بر اساس متن قانون تهیه شده است با توجه به مطالب پیشگفت درخواست ابطال نامه مورد شکایت، فاقد وجهت قانونی است بنابراین درخواست رد شکایت شاکی را دارد. به نام خداپرونده کلاسه هـ ت/ ۱۰۰۰۱۱ در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۲/۱۰ هیات تخصصی مالیاتی مورد تبادل دیدگاه واقع که با توجه عقیده حاضرین با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل انشاء رای می نماید: رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری: نظر به اینکه در بخشنامه مورد شکایت به شماره ۲۶۸/۵۲۵۶۰/د مورخ ۱۴۰۲/۸/۲۲ صادره از رییس مرکز تنظیم مقررات نظام پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان، تأکید بر اجرای مفاد تبصره (ب) ماده ۵ قانون پایانه فروشگاهی مبنی بر تأیید یا عدم تأیید صورتحساب های الکترونیکی مندرج در کارپوشه توسط مودیان ظرف سی روز پس از درج دارد و عدم اظهار نظر به منزله تأیید قلمداد شده است و با ذکر آثار مالیاتی مترتب بر این قانون، لزوم اطلاع رسانی مؤثر و مقتضی به مودیان جهت اجرای این حکم قانون را بیان می نماید و، عکس العمل مودیان ظرف سی روز نسبت به صورتحساب های درج شده در کارپوشه های آنان و آثار مالیاتی مترتب بر آن از احکام مندرج در قانون پایانه های فروشگاهی می باشد که مصوبه بر این موارد دلالت دارد و مصوبه مغایرتی با قوانین و مقررات ندارد و اصولاً در قسمت مورد شکایت، اشاره به لایحه مطروحه در مجلس شورای اسلامی نشده است. فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانک دیوان عدالت اداری -قوانین و مقررات مستند و مرتبط:- قانون سامانه مودیان و پایانه های فروشگاهی: 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 میکند از طریق سامانه مودیان صادر کنند. تبصره- فهرست مودیان ای که به دلیل ارایه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و نیز 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 هیات وزیران، حداکثر تا پایان دی ماه هر سال برای عملکرد سال بعد توسط سازمان اعلام خواهد شد. ماده ۳- سازمان موظف است حداکثر ظرف مدت ۱۵ ماه از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون، سامانه مودیان را راه اندازی و امکان ثبت نام مودیان در سامانه و صدور صورتحساب الکترونیکی را از طریق سامانه مزبور فراهم کند. تبصره ۱- سامانه مودیان باید به گونه ای طراحی شود که امکان پاسخگویی به استعلامات الکترونیکی در خصوص اعتبار سنجی مودیان و اخذ و ارایه استعلام های لازم به دستگاه های اجرایی را از طریق بستر های یکپارچه دولت اعم از سامانه دولت همراه و مرکز ملی تبادلات اطلاعات موضوع تبصره ۲ ماده ۶۷ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵ فراهم کند. همچنین سامانه مودیان باید قابلیت فراخوان و تبادل اطلاعات را از طریق مرکز ملی تبادلات اطلاعات داشته باشد. تبصره ۲- سه ماه پس از انقضای مهلت مذکور در این ماده فقط صورت حسابهای الکترونیکی که از طریق سامانه مودیان صادر شده باشد از سوی سازمان معتبر شناخته شده و مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی برای مودیان خواهد بود. تبصره ۳- مودیان به وسیله پایانه فروشگاهی که دارای حافظه مالیاتی و تجهیزات سخت افزاری و نرم افزاری می باشد، مبادرت به صدور صورتحساب الکترونیکی می نمایند. ویژگی ها و مشخصات فنی پایانه فروشگاهی و حافظه مالیاتی و تجهیزات سخت افزاری و نرم افزاری مربوط، نحوه تبادل اطلاعات میان حافظه مالیاتی با سامانه مودیان، توسط کارگروه راهبری سامانه مودیان تعیین می شود. ماده ۵- فرایند کلی ثبت معاملات و محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در سامانه مودیان به صورت زیر است: الف- صورتحساب الکترونیکی، توسط فروشنده از طریق سامانه مودیان صادر می شود. در مورد مودیانی که مستقیماً با مصرف کننده نهایی ارتباط دارند، عملیات ثبت فروش و صدور صورتحساب الکترونیکی، توسط پایانه فروشگاهی انجام می شود. ب- در صورتی که خریدار، مصرف کننده نهایی نبوده و خود عضو سامانه مودیان باشد، صورتحساب الکترونیکی صادر شده توسط فروشنده، به صورت خودکار به کارپوشه وی در سامانه مودیان منتقل می شود و به عنوان اعتبار مالیاتی برای او منظور می شود. تبصره- مودیان مالیاتی مکلفند ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مودیان نسبت به اعلام پذیرش یا عدم پذیرش این صورتحساب ها اقدام کنند. عدم اظهار نظر ظرف مدت مذکور به منزله تأیید صورتحساب مربوط می باشد. پ- در پایان هر دوره سه ماهه، بدهی مالیات بر ارزش افزوده مؤدی که عبارت است از مابه التفاوت مالیات فروش و مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) وی در طول دوره، طبق

مقررات توسط سامانه محاسبه می شود. در صورتی که مالیات فروش مؤدی بیشتر از مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) وی باشد، مؤدی موظف است مابه التفاوت را به ترتیبی که سازمان مقرر می کند، به حساب سازمان واریز کند. متقابلاً در صورتی که مالیات فروش مؤدی کمتر از مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) وی باشد، سازمان موظف است با رعایت ترتیبات قانونی مربوطه مابه التفاوت را به مؤدی مسترد کند. ت - پس از اتمام مواعید مقرر در ماده (۳) این قانون، مأموران مالیاتی جز در مواردی که در این قانون اجازه داده شده، نباید در تشخیص بدهی مالیات بر ارزش افزوده اشخاص مشمول دخالت کنند. ث - به منظور تکمیل اطلاعات سازمان در خصوص مؤدیانی که عضو سامانه مؤدیان نبوده یا بدون صدور صورتحساب الکترونیکی اقدام به فروش می کنند، سامانه مؤدیان باید به گونه ای طراحی شود که مؤدی بتواند خریدهای خود را که فروشنده برای آنها صورتحساب الکترونیکی صادر نکرده است، به سازمان اطلاع دهد. تبصره - گمرک جمهوری اسلامی ایران موظف است امکان انتقال الکترونیکی و برخط اطلاعات مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده توسط واردکنندگان را به سامانه مؤدیان از طریق مرکز ملی تبادل اطلاعات فراهم کند. ماده ۶ - جمع صورتحساب های الکترونیکی صادره توسط هر مؤدی در هر دوره مالیاتی نمی تواند بیشتر از سه برابر فروش اظهار شده وی در دوره مشابه سال قبل، که مالیات آن به سازمان پرداخت شده یا ترتیب پرداخت آن داده شده است، باشد. جمع صورتحساب های الکترونیکی صادرشده در هر دوره مالیاتی برای واحدهای جدیدالتأسیس یا واحدهای فاقد سابقه مالیاتی نمی تواند بیش از سه برابر معافیت سالانه موضوع ماده (۱۰۱) قانون مالیات های مستقیم باشد. صدور صورتحساب الکترونیکی بیش از حد مجاز مقرر در این ماده برای کلیه مؤدیان منوط به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده متعلقه یا تعیین ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی یا ارایه تضامین کافی خواهد بود، در غیر این صورت به صورتحساب الکترونیکی صادرشده اعتبار مالیاتی تعلق نمی گیرد. آیین نامه اجرایی این ماده ظرف مدت شش ماه از لازم الاجراء شدن این قانون توسط سازمان تهیه می شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد. آیین نامه مذکور باید به گونه ای تنظیم شود که راه اندازی کسب و کارهای جدید و فعالیت بنگاههای اقتصادی با مشکل مواجه نشده و در عین حال، مانع شکل گیری مؤدیان صوری در نظام مالیاتی کشور شود. ماده ۲۵ - پس از انقضای مواعد (مهلتها) مذکور در ماده (۳) این قانون، صورتحساب هایی که در سامانه مؤدیان ثبت نشده باشد، معتبر نبوده و قابل استناد در مراجع دادرسی مالیاتی نخواهد بود. تبصره ۱ - ذی حسابان و مدیران مالی دستگاههای اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن مکلفند در پذیرش اسناد هزینه ای، مفاد این ماده را رعایت کنند. تبصره ۲ - سازمان مکلف است امکان راستی آزمایی صورتحساب های موضوع این ماده را برای خزانه داری کل، دیوان محاسبات کشور و سایر دستگاههای نظارتی حسب مورد فراهم کند. لایحه الحاق ۵ تبصره به ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان: تصویب یک فوریت لایحه الحاق ۵ تبصره به ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در جلسه مورخ ۱۱ آبان ماه ۱۴۰۱ مجلس شورای اسلامی: ماده واحده - متون زیر به عنوان تبصره های ۲ تا ۶ به ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸ الحاق و تبصره قبلی به عنوان تبصره یک تلقی می شود. تبصره ۲ - سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است ظرف یک هفته از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون نسبت به ثبت نام و عضویت کلیه اشخاص مشمول در سامانه مؤدیان و تخصیص کارپوشه اختصاصی به آنها اقدام نماید. تبصره ۳ - الزام مؤدیان به صدور صورتحساب الکترونیک مطابق زمانبندی زیر انجام می شود. ۱ - شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس از تاریخ ۱۴۰۱/۰۸/۱۲ - شرکت های دولتی و سایر دستگاههای اجرایی مشمول ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری از تاریخ ۱۴۰۱/۱۰/۱۳ - اشخاص حقوقی به جز اشخاص حقوقی موضوع ماده ۱۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ ۱۴۰۲/۰۱/۱۴ - صاحبان مشاغل موضوع فراخوان های هشت گانه مالیات بر ارزش افزوده قبل از تاریخ ۱۴۰۲/۰۴/۱۵ - صاحبان مشاغل گروه های اول و دوم موضوع آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم از تاریخ ۱۴۰۲/۰۷/۱۶ - کلیه اشخاص باقی مانده از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۰۱ تبصره ۴ - تاریخ های مذکور در تبصره ۳ این ماده قطعی و غیرقابل تغییر است و در صورت هرگونه تخطی از رعایت آنها مطابق قوانین مربوط با متخلفان برخورد خواهد شد. تبصره ۵ - تا پایان دوره های زمانبندی مندرج در تبصره ۳ این ماده حکم قسمت اخیر ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده جاری می باشد و مالیات بر ارزش افزوده درج شده در صورتحساب های صادره خارج سامانه مؤدیان تا پایان دوره های مذکور، پس از تسلیم اظهارنامه و رسیدگی در مراجع مالیاتی با رعایت ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم قابل پذیرش می باشد. تبصره ۶ - تا پایان دوره های زمانبندی مندرج در تبصره ۳ این ماده مفاد ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص بخشودگی جرایم موضوع قانون مذکور جاری می باشد. آیین نامه نحوه اعمال بخشودگی موضوع این ماده به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیات وزیران می رسد.