



شماره بخشنامه : 140431390001825405

تاریخ : ۱۴۰۴/۰۷/۲۲

موضوع	ابطال تبصره 3 ماده 5 آیین نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب 1400/11/30
شماره دادنامه: 140431390001825405 تاریخ: 1404/07/22 موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره 3 ماده 5 آیین نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب 1400/11/30 گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال تبصره 3 ماده 5 آیین نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب 1400/11/30 را خواستار شده و در جهت تشریح خواسته اعلام کرده است که: "مطابق تبصره (3) ماده (5) آیین نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده (6) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب 1400/11/30 وزیر امور اقتصادی و دارایی که عنوان می دارد «اعتبار مالیاتی قابل پذیرش برای خریداران اعتبار منعکس شده در سامانه مؤدیان بوده و چنانچه فروشنده صورتحسابی را با عدم رعایت حد مجاز فروش صادر نماید، حسب ماده (6) قانون، اعتباری برای خریدار در سامانه مؤدیان لحاظ نخواهد شد.» سازمان امور مالیاتی کشور اعتبار ارزش افزوده خریدهای صورت گرفته از فروشنده هایی که در سامانه مؤدیان از اعتبار مجاز عدول کرده اند و اقدام به صدور و صورتحساب فروش می نمایند را مورد پذیرش قرار نداده و در اظهارنامه برآوردی لحاظ نمی نماید. در این ارتباط موارد ذیل قابل اشاره می باشد و مطابق ماده (80) قانون دیوان عدالت اداری درخواست ابطال تبصره (3) ماده (5) آیین نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده (6) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب 1400/11/30 وزیر امور اقتصادی و دارایی را دارم. 1- بر اساس دادنامه شماره 140109970905811182 مورخ 1401/6/29 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ماده (6) آیین نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده (6) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب 1400/11/30 وزیر امور اقتصادی و دارایی ابطال گردیده است؛ از آنجا که بنا و بنیان حکم تبصره (3) ماده (5) آیین نامه مار الذکر براساس تبصره (6) همین آیین نامه می باشد لذا تبصره (3) ماده (5) از حیث قانونی فاقد اعتبار بوده و اجرای آن اساساً مغایر و از مصادیق عدم رعایت دادنامه شماره 140109970905811182 مورخ 1401/6/29 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می باشد. 2- مطابق متن ماده (2) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان «مؤدیان مزبور موظفند کلیه صورتحساب های خود را به ترتیبی که سازمان مقرر میکند از طریق سامانه مؤدیان صادر کنند» لذا، نحوه صدور صورتحساب و کنترل صورتحساب های صادره در سامانه مؤدیان بر عهده و با اختیار سازمان امور مالیاتی کشور صورت می پذیرد و خریدار هیچ اختیار و کنترلی در نحوه صدور صورتحساب و عدول فروشنده از حد مجاز موضوع ماده (6) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ندارد از این باب موضوع تبصره (3) ماده (5) آیین نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده (6) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب 1400/11/30 وزیر امور اقتصادی و دارایی مغایر ماده (2) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان می باشد. 3- از آنجا که مطابق تبصره (1) ماده (3) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان: «سامانه مؤدیان باید به گونه ای طراحی شود که امکان پاسخ گویی به استعلامات الکترونیکی در خصوص اعتبار سنجی مؤدیان و أخذ و ارائه استعلام های لازم به دستگاه های اجرایی را از طریق بسترهای یکپارچه دولت اعم از سامانه دولت همراه و مرکز ملی تبادلات اطلاعات موضوع تبصره (2) ماده (67) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب 1395/12/14 فراهم کند. همچنین سامانه مؤدیان باید قابلیت فراخوان و تبادل اطلاعات را از طریق مرکز ملی تبادل اطلاعات داشته باشد. لذا سازمان امور مالیاتی میتواند با توجه به اطلاع از حد مجاز ماده (6) قانون فوق الذکر اقدام به جلوگیری از صدور صورتحساب مؤدیانی که از حد مجاز عبور نموده اند نماید و مطابق تبصره موضوع شکایت عواقب وظیفه ذاتی خود را به دوش خریدار نیندازد. 4- مطابق بند (ب) ماده (5) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در صورتی که خریدار مصرف کننده نهایی نبوده و خود عضو سامانه مؤدیان باشد، صورتحساب الکترونیکی صادر شده توسط فروشنده به صورت خودکار به کارپوشه وی در سامانه مؤدیان منتقل می شود و به عنوان اعتبار مالیاتی برای او منظور می شود. در متن فوق قانون گذار به هیچ گونه وظیفه ای برای خریدار در رابطه با صورتحساب های فروشنده اشاره ای نداشته است و همان طور که از متن فوق بر می آید خریدار اساساً هیچ گونه کنترلی در رابطه با صورتحساب های صادره توسط فروشنده ندارد و در صورت عبور از حد مجاز موضوع ماده (6) قانون فوق الذکر توسط فروشنده، خریدار صرفاً قربانی تخلف و یا سهل انگاری فروشنده بوده و تاوان و بهای تخلف و سهل انگاری فروشنده توسط خریدار با رد اعتبار خرید صورت پذیرفته انجام می شود. این در حالی است که سازمان امور مالیاتی می تواند دسترسی صدور صورتحساب های فاقد اعتبار ارزش افزوده را مسدود نماید.	

5- متن تبصره (3) ماده (5) آیین‌نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده (6) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب 1400/11/30 وزیر امور اقتصادی و دارایی به صورت کامل نقض کننده و مغایر ماده (1) قانون مسئولیت مدنی مصوب 1339/2/7 می‌باشد و در آن خسارت سهل‌انگاری و تخلف فروشنده به خریدار انتقال داده شده است. لذا ابطال مصوبه از زمان صدور مورد تقاضا است."

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

"آیین‌نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان

ماده 5- در هر زمان که جمع صورتحساب در یک دوره مالیاتی بیش از حد مجاز فروش باشد، مالیات بر ارزش افزوده مبلغ کالا و خدمات مازاد بر حد مجاز فروش نباید در صورتحساب درج شود و برای خریدار این مبلغ اعتبار محسوب نمی‌شود لیکن فروشنده ملزم به پرداخت کل مالیات بر ارزش افزوده متعلقه می‌باشد.

تبصره 3- اعتبار مالیاتی قابل پذیرش برای خریداران اعتبار منعکس شده در سامانه مؤدیان بوده و چنانچه فروشنده صورتحسابی را با عدم رعایت حد مجاز فروش صادر نماید، حسب ماده (6) قانون اعتباری برای خریدار در سامانه مؤدیان لحاظ نخواهد شد. وزیر امور اقتصادی و دارایی"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب نامه شماره 91/14638 مورخ 1403/7/29 لایحه دفاعیه رییس سازمان امور مالیاتی به شماره 200/14638/ص مورخ 1403/7/25 را ارسال کرده است. شرح دفاعیات به قرار زیر است:

"به موجب مقرر معترض عنه، اعتبار مالیاتی قابل پذیرش برای خریداران اعتبار منعکس شده در سامانه مؤدیان بوده و چنانچه فروشنده صورتحسابی را با عدم رعایت حد مجاز فروش صادر نماید حسب ماده (۶) قانون اعتباری برای خریدار در سامانه مؤدیان لحاظ نخواهد شد.

شاکای مدعی است از آنجایی که طبق ماده (۲) قانون پایانه‌های فروشگاهی نحوه صدور صورتحساب در سامانه مؤدیان، تحت اختیار سازمان مالیاتی است و خریدار هیچ کنترلی بر عدول فروشنده از حد مجاز ماده (۶) این قانون ندارد و با توجه به این که وفق بند (ب) ماده (۵) قانون یاد شده نیز هیچ تکلیفی در قبال صورتحساب‌های صادره از جانب فروشنده بر عهده خریدار نیست، لذا خریدار نباید مشمول تخلف فروشنده در عبور از حد مجاز صدور صورتحساب باشد و به دلیل مغایرت تبصره مورد شکایت با مواد مذکور، ماده (۱) قانون مسئولیت مدنی و دادنامه 140109970905811182 مورخ 1401/6/29 خواستار ابطال آن است.

این در حالی است که اولاً بر خلاف استدلال شاکای مبنای حکم تبصره مورد شکایت، ماده (۶) قانون پایانه‌های فروشگاهی می‌باشد نه ماده (۶) آیین‌نامه اجرایی اصلاحی ماده (۶) قانون مذکور. لذا بر اساس حکم تبصره ۳ ماده (۵) آیین‌نامه موصوف دادنامه شمار 140109970905811182 مورخ 1401/6/29 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ناظر بر ابطال ماده (۶) آیین‌نامه اجرایی، نقض نشده است. ثانیاً مطابق تبصره (۲) بند (ب) ماده (۵) قانون پایانه‌های فروشگاهی خریدار ظرف ۳۰ روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه خود مکلف است نسبت به اعلام پذیرش یا عدم پذیرش این صورتحسابها اقدام نماید. لذا بر خلاف استدلال شاکای خریدار کاملاً مخیر به خرید از فروشنده مورد تأیید خود و تأیید یا رد صورتحساب آن است. ضمناً براساس فرآیند طراحی شده در زمان تأیید صورتحساب پیامی مبنی بر عدول فروشنده از حد مجاز ماده (۶) قانون پایانه‌های فروشگاهی و عدم تعلق اعتبار به خریدار در صورت تأیید چنین صورتحسابی به خریدار نمایش داده می‌شود.

ثالثاً برخلاف استدلال شاکای موضوع و هدف تبصره ۱ ماده (۳) قانون پایانه‌های فروشگاهی اعتبارسنجی مؤدیان و اخذ و ارائه استعلامهای لازم به دستگاه‌های اجرایی از طریق بسترهای ذکر شده در قانون است و نه در جهت اطلاع خریدار از حد مجاز فروشنده کالا یا خدمت رابعاً موضوع شکایت آن‌گونه که شاکای استدلال نموده به لحاظ وجه حاکمیتی و ملاحظات اقتصادی و اجتماعی که در اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان وجود داشته است در قلمرو قانون مسئولیت مدنی قرار نمی‌گیرد.

شرح دفاعیه:

الف) تبصره (۳) ماده (۵) آیین‌نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده (۶) قانون پایانه‌های فروشگاهی بیان می‌دارد اعتبار مالیاتی قابل پذیرش برای خریداران اعتبار منعکس شده در سامانه مؤدیان بوده و چنانچه فروشنده صورتحسابی را با عدم رعایت حد مجاز فروش صادر نماید، حسب ماده (6) قانون اعتباری برای خریدار در سامانه مؤدیان لحاظ نخواهد شد. آنچه در این تبصره آمده در راستای تأکید بر عدم تعلق اعتبار مالیاتی به صورتحسابهای صادره بدون رعایت حد مجاز در متن ماده (۶) قانون مزبور می‌باشد چرا که پس از عبارت ناظر به منوط بودن صدور صورتحساب الکترونیکی بیش از حد مجاز مقرر در این ماده به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده یا تعیین ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی یا ارائه تضامین کافی در همین ماده از قانون تصریح شده است در غیر این صورت به صورتحساب الکترونیکی صادر شده اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد بنابراین ارتباط مقرر در مورد شکایت با ماده (۶) آیین‌نامه مذکور، صرفاً ناشی از برداشت شخصی شاکای است لذا با توجه به توضیحات ارائه شده در این لایحه که حاکی از صائب نبودن چنین برداشتی از مقرر فوق است صلاحیت تشخیص ارتباط بین موارد مطروحه و تصمیم‌گیری نسبت به درخواست ابطال آن مقرر در حدود صلاحیت و اختیارات هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می‌باشد.

ب) با توجه به تعریف صورتحساب الکترونیکی که در بند (ث) ماده (۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان آمده است؛ مشخصات و اقلام اطلاعاتی صورتحساب الکترونیکی متناسب با نوع کسب و کار توسط سازمان تعیین و اعلام می‌شود همچنین مطابق تبصره (۲) بند (ب) ماده (۵) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان خریدار ظرف ۳۰ روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه خود مکلف است نسبت به اعلام پذیرش یا عدم پذیرش صورتحساب‌های درج شده در کارپوشه خود اقدام نماید. عدم اظهار نظر ظرف مدت مذکور به منزله تأیید صورتحساب مربوطه می‌باشد. با عنایت به موارد فوق برخلاف استدلال شاکای: 1- خریدار کاملاً مخیر است به این که از فروشنده مورد تأیید خود خرید کند.

2 - خریدار کاملاً مخیر است به این که صورتحساب را تأیید یا رد کند. 3- بر اساس فرآیند طراحی شده در زمان تأیید صورتحساب پیامی به خریدار نمایش داده می‌شود مبنی بر این که صورتحساب از حد مجاز ماده (۶) قانون پایانه‌های فروشگاهی عدول کرده و در صورت تأیید اعتباری به خریدار تعلق نمی‌گیرد. لذا خریدار کاملاً مخیر است که نسبت به تأیید یا رد صورتحساب درج شده در کارپوشه خود تصمیم‌گیری کند.

پ) هدف و موضوع تبصره ۱ ماده (۳) قانون پایانه‌های فروشگاهی اعتبار سنجی مؤدیان و اخذ و ارائه به دستگاه‌های اجرایی از طریق بسترهای ذکر شده در قانون است و نه در جهت اطلاع خریدار از عدم‌جواز فروشنده کالا خدمت بنابرین برداشت شاکی از هدف قانونگذار برای وضع تبصره پیش گفت صائب نیست.

ت) بر خلاف ادعای مطروحه در بند ۴ شکایت قانونگذار در تبصره (۲) بند (ب) ماده (۵) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مقرر نموده است مؤدیان مالیاتی (خریدار) مکلفند ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مؤدیان نسبت به اعلام پذیرش یا عدم‌پذیرش این صورتحساب‌ها اقدام کنند عدم اظهار نظر ظرف مدت مذکور به منزله تأیید صورتحساب مربوط می‌باشد بنابرین خریدار میتواند در زمان واکنش به صورتحساب، تخصیص اعتبار مالیاتی به صورتحساب را کنترل نماید.

ث) مطابق مقرر مورد شکایت به زعم شاکی خسارت سهل‌انگاری و تخلف فروشنده به خریدار انتقال داده شده است لذا ناقض و مغایر ماده (۱) قانون مسئولیت مدنی است. لیکن تلقی شاکی صحیح نیست و از آنجایی که مقرر مورد درخواست ابطال براساس ماده (۶) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و در اجرای آن پیش‌بینی شده است به لحاظ وجود ملاحظات اقتصادی و اجتماعی مدنظر قانونگذار و اعمال حاکمیت دولت بر طبق قانون براساس قانون مسئولیت مدنی موجب مسئولیت دولت نیست. همان‌گونه که واقف می‌باشید قسمت اخیر ماده (۱۱) قانون مسئولیت مدنی اشعار می‌دارد در مورد اعمال حاکمیت دولت هرگاه اقداماتی که بر حسب ضرورت برای تأمین منافع اجتماعی طبق قانون به عمل آید و موجب ضرر دیگری شود دولت مجبور به پرداخت خسارات نخواهد بود. با عنایت به مراتب فوق شکایت شاکی از نظر این سازمان مردود به نظر می‌رسد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۴/۷/۲۲ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت‌اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است. براساس ماده ۶ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان اصلاحی ۱۴۰۲/۸/۲۳: «جمع صورتحساب‌های الکترونیکی صادره توسط هر مؤدی در هر دوره مالیاتی نمی‌تواند بیشتر از پنج 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. در صورتی که فروش اظهار شده مؤدی در دوره مشابه سال قبل که مالیات آن به سازمان پرداخت شده یا ترتیب پرداخت آن داده شده است کمتر از معافیت سالانه موضوع ماده (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم باشد پنج برابر معافیت سالانه موضوع ماده اخیر الذکر ملاک عمل خواهد بود. جمع صورتحساب‌های الکترونیکی صادر شده در هر دوره مالیاتی برای واحدهای جدید التأسيس یا واحدهای فاقد سابقه مالیاتی نمیتواند بیش از پنج برابر معافیت سالانه موضوع ماده (۱۰۱) قانون مالیات‌های 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 ارائه تضامین کافی خواهد بود. در غیر این صورت به صورتحساب الکترونیکی صادر شده اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد.... با توجه به این که مقنن در ماده مذکور یک اصل اولیه را ذکر نموده است که جمع صورتحساب‌های الکترونیکی صادره توسط هر مؤدی در هر دوره مالیاتی نمیتواند بیشتر از سه برابر فروش اظهار شده وی در دوره مشابه سال قبل که مالیات آن پرداخت یا ترتیب پرداخت آن داده شده است باشد و در ادامه پس از بیان حکم واحدهای جدید التأسيس که فاقد سابقه پرداخت در دوره مشابه سال قبل باشند یک حکم استثناء بر اصل بیان مینماید و آن این که صدور صورتحساب الکترونیکی بیش از حد مجاز مقرر در این ماده برای کلیه مؤدیان منوط به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده متعلقه تعیین ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی و ارائه تضامین کافی است و مستفاد از حکم قانونگذار به قرینه استثنای متعاقب این است که اعتبار مالیاتی آن نیز مورد قبول است و مبنای این نظر این است که در ادامه بیان مینماید در غیر این صورت به صورتحساب الکترونیکی صادره اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد و بر همین اساس تبصره ۳ ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی اصلاحی ماده ۶ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۰/۱۱/۳۰ که بر اساس آن مقرر شده است اعتبار مالیاتی قابل پذیرش برای خریداران اعتبار منعکس شده در سامانه مؤدیان بوده و چنانچه فروشنده صورتحسابی را با عدم رعایت حد مجاز فروش صادر نماید، حسب ماده (۶) قانون اعتباری برای خریدار در سامانه مؤدیان لحاظ نخواهد شد به جهت این که امکان بهره مندی خریدار از اعتبار مالیاتی که متعاقب افزایش حد مجاز که از طریق پرداخت یا ارائه تضامین و صدور صورتحساب پس از آن بدون محاسبه مالیات مضاعف برای فروشنده حاصل میشود را سلب کرده است خلاف قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال میشود این رأی براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. ر

احمد رضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری