

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۸۹

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۷/۱۹

شماره پرونده: ۰۱۰۰۹۷۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «و کل مبلغ صورت حساب نقدی تلقی می شود» از تبصره ۱ جزء ۱-۱ ماده ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «و کل مبلغ صورت حساب نقدی تلقی می شود» از تبصره ۱ جزء ۱-۱ ماده ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در مقام تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"بر اساس تبصره های ۱ و ۲ ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ شرط مقنن برای غیر نقدی تلقی کردن معاملات، تنها ثبت نسبی بودن معاملات و دریافت و پرداخت های مرتبط با آن در سامانه مؤدیان و تأیید طرفین است و مصرف کننده نهایی بودن یا نبودن خریدار هم هیچ تأثیری در این خصوص ندارد در حالی که در تبصره ۱ جزء ۱-۱ اصلاحی ماده ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۴۰۱/۱/۲۲ تنها شرط مربوط به نسبی بودن معاملات و دریافت و پرداخت های مرتبط به آن، ثبت شدن در سامانه است. نتیجه مصوبه این می شود که فروشنده ناچار است ارزش افزوده ایی را پرداخت کند که هنوز وجه آن را دریافت نکرده است و به همین جهت درخواست ابطال «و کل مبلغ صورت حساب نقدی تلقی می شود» از تبصره یادشده به جهت مغایرت با تبصره های ۱ و ۲ ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۰ و خروج از حدود اختیارات از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقتضی در خواست ابطال از زمان صدور دارد."

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

" بنا به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور مواد ۱، ۲، ۷ و ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ به شرح زیر اصلاح می گردد:

اصلاحیه مواد ۱، ۲، ۷ و ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم

.....

ماده ۷ آیین نامه حذف و ماده ۸ آن به شرح زیر اصلاح می شود:

کلیه مؤدیانی که به عرضه کالا و یا ارائه خدمات اشتغال دارند مکلفند صورتحساب معاملات خود را به شرح زیر صادر و نگهداری نمایند:

۱- صورتحساب الکترونیکی: صورتحسابی است دارای شماره منحصر به فرد مالیاتی، که در سه قالب زیر صادر می شود:

۱-۱- صورتحساب الکترونیکی نوع اول یا «صورتحساب با اطلاعات کامل»، شامل نوع فروش (شامل مواردی از قبیل بورس کالا، بورس انرژی، سامانه تدارکات الکترونیکی دولت، حق العمل کاری، پیمانکاری، داخلی، صادراتی و نظیر آن)، نوع خریدار (مصرف کننده نهایی حقیقی یا فعال اقتصادی) تاریخ و زمان صدور (ساعت، دقیقه و ثانیه) و حداقل در بر گیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، شناسه یا کد ملی یا شناسه فراگیر اتباع خارجی، نشانی کامل و شماره پستی، شماره شعبه، برای هر دو شخص فروشنده و خریدار و مشخصات کالا با خدمات ارائه شده، شامل شناسه کالا یا خدمت، شرح کالا یا خدمت، واحد سنجش، مقدار یا تعداد، مبلغ واحد (فی) و مبلغ کل، تخفیفات، مالیات بر ارزش افزوده، به شرح سایر عوارض و مبلغ سایر عوارض آن و مقدار پرداخت نقدی و مقدار نسبه آن حسب مورد، باشد.

تبصره ۱- در صورتی که نرخ خریدار مصرف کننده نهایی است، درج کامل اطلاعات هویتی خریدار الزامی نبوده و کل مبلغ صورتحساب نقدی تلقی می شود.

علی رغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضامم آن به وزارت دارایی تا زمان رسیدگی به پرونده هیچ پاسخی ارسال نکرده است ولی مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه ۲۱۲۹۱۷۳ ص مورخ ۱۴۰۱/۵/۳ توضیح داده است که:

"بر اساس مفاد تبصره ۱ ماده ۴ قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ «مطابق این قانون، اصل بر نقدی بودن معاملات است؛ مگر اینکه نسبه بودن معاملات و دریافت و پرداخت های مرتبط با آن در سامانه مؤدیان ثبت شده و به تأیید طرفین رسیده باشد. در مواردی که معامله یا قرارداد در سامانه مؤدیان ثبت نشده باشد، آن معامله یا قرارداد، نقدی تلقی می شود.» همچنین طبق مفاد تبصره ۲ همین ماده «در معاملات غیر نقدی نظیر فروش اقساطی و اجاره به شرط تملیک و قراردادهای پیمانکاری و مشاوره ای، تاریخ تعلق مالیات و عوارض همان تاریخ صدور صورتحساب است؛ لکن مؤدی با رعایت تبصره فوق مجاز است پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات را تا زمان پرداخت ثمن معامله توسط خریدار یا مبلغ قرارداد توسط کارفرما، متناسباً، به تأخیر بیندازد و سازمان تا زمان پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات توسط کارفرما یا خریدار، مؤدی را مشمول جریمه تأخیر در پرداخت نخواهد کرد. در خصوص معاملات مذکور، تا زمان پرداخت مالیات و عوارض توسط خریدار، اعتبار مالیاتی برای وی از این بابت منظور نخواهد شد.» که این موضوع در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ در مفاد مواد ۲۰ و ۱۱ تکلیف مؤدیان را در جهت تاریخ تعلق، وصول و تسویه حساب با سازمان امور مالیاتی فارغ از دریافت اصل و فرع بهای کالا و خدمات تبیین نموده بود که در قانون دائمی مصوب ۱۴۰۰ این ایراد و اشکال در راستای حمایت از مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده برطرف گردیده است.

همچنین بر اساس ماده ۵ قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸ فرایند کلی ثبت معاملات و محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در سامانه مؤدیان به صورت زیر است:

الف- صورتحساب الکترونیکی، توسط فروشنده از طریق سامانه مؤدیان صادر می شود. در مورد مؤدیانی که مستقیماً با مصرف کننده نهایی ارتباط دارند، عملیات ثبت فروش و صدور صورتحساب الکترونیکی، توسط پایانه فروشگاه‌های انجام می شود.

ب- 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.

تبصره: مؤدیان مالیاتی مکلفند ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مؤدیان 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.»

بنابراین با عنایت به اینکه هدف از تصویب مقررات تبصره های ۱، ۲ و ۳ ماده ۴ قانون دائمی شدن مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ (ساز و کار ثبت معاملات در سامانه مؤدیان) قابلیت ردیابی و کنترل معاملات یادشده توسط سازمان امور مالیاتی کشور و در راستای مفاد ماده ۱۳ قانون حداکثر استفاده از توان داخلی و قوانین بودجه سنواتی از جمله مفاد بند (ل) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ به جهت حمایت از شرکت های پیمانکاری و مشاورین و سازندگان که کارفرمای آنان بخش دولتی می باشد، بوده و همچنین پذیرش این گونه معاملات و نسبه بودن آن توسط سازمان امور مالیاتی منوط به تأیید طرفین معامله در سامانه مؤدیان می باشد که با توجه به اینکه اصولاً طبق قوانین و مقررات مذکور، برای مصرف کنندگان نهایی در سامانه مؤدیان کارپوشه ای جهت تأیید معاملات مقرر نشده است، لذا تأیید معامله توسط مصرف کنندگان نهایی قابل انجام نیست. به عبارت دیگر اجرای ساز و کار ثبت معاملات برای مصرف کنندگان نهایی به دلیل تعداد و شرایط این گونه مؤدیان دارای مشکلات و معاذیر اجرایی می باشد و در قوانین یاد شده هم در این خصوص مقرراتی پیش بینی نگردیده است. همچنین لازم به ذکر است مطابق قسمت اخیر اصلاحیه مورد شکایت، مفاد مورد شکایت، بعد از راه اندازی سامانه مؤدیان قابلیت اجراء را خواهد داشت. با توجه به مراتب فوق الذکر اشکالی به مصوبه مورد اعتراض وارد نمی باشد لذا استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۷/۱۹ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

### رأی هیأت عمومی

براساس تبصره ۱ ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ مقرر شده است که: «مطابق این قانون اصل بر نقدی بودن معاملات است، مگر اینکه نسبه بودن معاملات و دریافت و پرداخت های مرتبط با آن در سامانه مؤدیان ثبت شده و به تأیید طرفین رسیده باشد و در مواردی که معامله یا قرارداد در سامانه مؤدیان ثبت نشده باشد، آن معامله یا قرارداد نقدی تلقی

می‌شود.» با عنایت به اینکه بر مبنای حکم فوق، نقدی و غیرنقدی بودن معاملات دایر مدار ثبت در سامانه بوده و عدم ثبت در سامانه به منزله نقدی بودن معاملات است که قانونگذار نیز اصل را بر آن گذاشته است و اگر در سامانه نسبیه بودن ثبت شود، عملاً تفاوتی ندارد که به واسطه‌های قبل از مصرف‌کننده نهایی فروخته شود و یا به مصرف‌کننده نهایی و این معامله بر مبنای قانون نقدی محسوب نمی‌شود و با لحاظ اینکه در تبصره ۱ جزء ۱-۱ ماده ۸ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ اصلاحی **قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴٫۴٫۳۱** وزیر امور اقتصادی و دارایی برخلاف مفاد حکم مقرر در تبصره قانونی مذکور حکم دیگری از مفاد قانون استخراج شده است و آن حکم این است که اگر نرخ خریدار مصرف‌کننده نهایی است، درج کامل اطلاعات هویتی الزامی نبوده و کل مبلغ صورتحساب نقدی تلقی می‌شود، بنابراین تبصره مذکور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲** از تاریخ تصویب ابطال می‌شود./

**حکمتعلی مظفری**

**رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری**