

ابطال بندهای (ب) و (ج) و تبصره 4 و 6 از ماده 2 و ماده 6 از آیین نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده 6 قانون پایانه های
فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 30/11/1400 وزیر امور اقتصادی و دارایی

شماره دادنامه: 1401009970905811182

تاریخ دادنامه: 1401/06/29

شماره پرونده: 0100160

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای (ب) و (ج) و تبصره 4 و 6 از ماده 2 و ماده 6 از آیین نامه اجرایی اصلاحی
موضوع ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1400/11/30 وزیر امور اقتصادی و دارایی

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بندهای (ب) و (ج) و تبصره 4 و 6 از ماده 2 و ماده 6 از آیین نامه اجرایی
اصلاحی موضوع ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1400/11/30 وزیر امور اقتصادی و دارایی
را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«1- در بند (ب) ماده 2 آیین نامه مورد شکایت ذکر شده «برای سایر مودیان، حد مجاز فروش حداقل معادل سه برابر
معافیت موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم یا سه برابر فروش اظهاری مشمول مالیات بر ارزش افزوده دوره
مشابه سال قبل که مالیات آن به سازمان پرداخت یا ترتیب پرداخت آن داده شده است، هر کدام که بیشتر باشد». در حالی
که چنین حکمی مغایر ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان است که وفق آن «جمع صورت حساب های
الکترونیکی صادره توسط هر مودی 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 صورت حساب های

الکترونیکی صادر شده در هر دوره مالیاتی برای واحدهای جدید التأسیس یا واحدهای فاقد سابقه مالیاتی نمی تواند بیش از سه برابر معافیت سالانه موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم باشد.» در واقع این حکم آیین نامه ترکیبی از احکام جداگانه مقنن در خصوص مودیان دارای سابقه مالیاتی و واحدهای جدیدالتأسیس و فاقد سابقه است که طبعا چنین حکمی مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات است.

2- در بند (ج) ماده 2 آیین نامه مذکور هم ذکر شده: «حد مجاز فروش برای مودیانی که حسب فراخوان های مالیات بر ارزش افزوده مکلف به اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 نبوده اند، معادل سه برابر یک چهارم فروش اظهار شده عملکرد سال قبل یا سه برابر معافیت موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم که مالیات آن به سازمان پرداخت یا ترتیب پرداخت آن داده شده است، هر کدام که بیشتر باشد.» تعیین چنین حدی، باز به شرح فوق مغایر ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان و خارج از حدود اختیارات است.

3- در تبصره 4 ماده 2 آیین نامه ذکر شده «عرضه کالا و ارائه خدمات به مصرف کننده نهایی باتوجه به اینکه برای خریدار اعتبار ایجاد نمی کند، در محاسبات حد مجاز فروش لحاظ نمی شود.» در واقع علیرغم آن که مراد قانونگذار از تصویب قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان جلوگیری از فرار مالیاتی بوده حکم ماده 6 این قانون در خصوص تعیین حد مجاز فروش هم شامل «جمع صورت حساب های الکترونیکی صادره توسط هر مودی» شده و وفق جزء (ث) ماده 1 همین قانون « صورت حساب الکترونیکی، صورت حسابی است دارای شماره منحصر به فرد مالیاتی که اطلاعات مندرج در آن، در حافظه مالیاتی فروشنده ذخیره می شود. مشخصات و اقلام اطلاعاتی صورت حساب الکترونیکی، متناسب با نوع کسب و کار توسط سازمان تعیین و اعلام می شود. در مواردی که از دستگاه کارتخوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی به عنوان پایانه فروشگاهی استفاده می شود، رسید یا گزارش الکترونیکی پرداخت خرید صادره در حکم صورت حساب الکترونیکی است» و وفق جزء (ج) همین ماده « اشخاص مشمول (مودیان) کلیه صاحبان مشاغل (صنفا و غیرصنفا) و اشخاص حقوقی موضوع فصل های چهارم و یا پنجم باب سوم قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366/12/03 با اصلاحات و الحاقات بعدی آن مشمول این قانون هستند. در این قانون هرگاه از واژه مودی استفاده می شود، مراد اشخاص مشمول است، مگر خلاف آن تصریح شده باشد.» واضح است که مستثنی کردن «عرضه کالا و ارائه

خدمات به مصرف کننده نهایی» از حکم کلی ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مغایر این ماده و از حیث محدود کردن دامنه شمول حکم مقنن خارج از حدود اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی است.

4- در تبصره 6 ماده 2 آیین نامه ذکر شده « در صورت فروش کالا یا ارائه خدمت به اشخاص موضوع تبصره ماده 2 قانون با توجه به اینکه خریدار از اعتبار مالیاتی نمی تواند استفاده کند جزء حد مجاز فروش فروشنده در نظر گرفته نمی شود» مستثنی کردن فروش کالا یا ارائه خدمت به اشخاص موضوع تبصره ماده 2 قانون یعنی فروش کالا یا ارائه خدمت به «مودیانی که به دلیل ارائه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و نیز ماهیت کسب و کار آنها، امکان عضویت در سامانه مودیان و صدور صورت حساب الکترونیکی را ندارند» از حکم کلی ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان هم باز به شرحی که پیشتر ذکر شد مغایر این ماده و از حیث محدود کردن دامنه شمول حکم مقنن خارج از حدود اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی است. در واقع باید توجه داشت که حکم مقنن برای جلوگیری از فرار مالیاتی فروشنده و تأخیر وی در پرداخت بدهی مالیات بر ارزش افزوده ای که از خریداران دریافت نموده است و اینکه خریداران مذکور مصرف کننده نهایی بوه یا امکان عضویت در سامانه مودیان و صدور صورتحساب الکترونیکی را نداشته باشند، هیچ تأثیری بر تکالیف قانونی فروشنده که کل مالیات بر ارزش افزوده متعلقه را از آنها گرفته ندارد و وضع چنین استثنائاتی تنها منجر به رفع تکالیف قانونی فروشنده و تسهیل فرار مالیاتی و تأخیر در پرداخت بدهی مالیاتی فروشنده به دولت خواهد شد.

5- در ماده 6 آیین نامه هم مقرر شده «تخلف فروشنده در صدور صورتحساب الکترونیکی بیشتر از حد مجاز یا درج مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده با توجه به عدم رعایت ماده 6 قانون و مشخصات و اقلام صورت حساب از مصادیق ماده 9 قانون می باشد.» در این خصوص نیز با توجه به مصادیق ماده 9 قانون یعنی اینکه «مودی برخی از فعالیت ها و یا معاملات خود را کتمان کند، یا از صدور صورت حساب های خود از طریق سامانه مودیان خودداری کرده یا در ثبت قیمت یا مقدار فروش مرتکب کم اظهاری یا بیش اظهار شده باشد» به نظر نمی رسد که هیچ یک از این مصادیق منطبق با «تخلف فروشنده در صدور صورت حساب الکترونیکی بیشتر از حد مجاز با درج مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده» باشند، لذا این ماده از آیین نامه هم با تسری تبعات و جرایم قانونی مقرر شده در مواد 9 و 32 قانون پایانه های فروشگاهی و

سامانه مودیان به هرگونه « تخلف فروشنده در صدور صورت حساب الکترونیکی بیشتر از حد مجاز با درج مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده»، اساساً ناقض اصل قانونی بودن جرم و مجازات، مغایر مواد 6 و 9 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان و از حیث توسعه دامنه شمول حکم مقنن خارج از حدود اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی است. لذا ابطال مصوبه از زمان صدور مورد تقاضا است.»

متن مقررده مورد شکایت به شرح زیر است:

«آیین نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان

ماده 2- حد مجاز فروش مودیان به صورت زیر تعیین می شود:

بند ب-: برای سایر مودیان، حد مجاز فروش حداقل معادل سه برابر معافیت موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم یا سه برابر فروش اظهاری مشمول مالیات بر ارزش افزوده دوره مشابه سال قبل که مالیات آن به سازمان پرداخت یا ترتیب پرداخت آن داده شده است؛ هر کدام که بیشتر باشد.

بند ج - حد مجاز فروش برای مودیانی که حسب فراخوان های مالیات بر ارزش افزوده مکلف به اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 نبوده اند، معادل سه برابر یک چهارم فروش اظهار شده عملکرد سال قبل یا سه برابر معافیت موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم که مالیات آن به سازمان پرداخت یا ترتیب پرداخت آن داده است؛ هر کدام که بیشتر باشد.

تبصره 4- عرضه کالا و ارائه خدمات به مصرف کننده نهایی با توجه به اینکه برای خریدار اعتبار ایجاد نمی کند، در محاسبات حد مجاز فروش لحاظ نمی شود.

تبصره 6- در صورت فروش کالا یا ارائه خدمت به اشخاص موضوع تبصره ماده 2 قانون، با توجه به اینکه خریدار از اعتبار مالیاتی نمی تواند استفاده کند، جزء حد مجاز فروش فروشنده در نظر گرفته نمی شود.

ماده 6- تخلف فروشنده در صدور صورت حساب الکترونیکی بیشتر از حد مجاز با درج مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده با توجه به عدم رعایت ماده (6) قانون و مشخصات و اقلام صورتحساب از مصادیق ماده 9 قانون می‌باشد.»

در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره 91/68050- 1401/04/11 تصویر نامه شماره 200/6392/ص- 1401/04/04 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال کرده است و متن آن به قرار زیر می‌باشد:

«مطابق نص صریح متن ماده 6 قانون ملاک قانونگذار برای ملحوظ نمودن جمع صورتحساب های الکترونیکی صادره نسبت به مودیانی که هیچ گونه فروشی اظهار نکرده باشند، حداقل مبلغ سه برابر معافیت سالانه موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم است، به طریق اولی این حکم برای سایر مودیان (موضوع بند (ب) ماده 2 آیین نامه مزبور) نیز که فروش اظهار شده ایشان صفر یا کمتر از میزان حداقل مبلغ سه برابر معافیت سالانه موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم بوده قابلیت اعمال و تسری دارد. بدیهی است قانونگذار برای مودیانی که برای اولین بار در نظام مالیاتی وارد می شوند، میزان مجاز صدور صورتحساب الکترونیکی را مشخص میکند، پس مودیانی که در نظام مالیاتی شناخته شده هستند و واحد جدیدالتأسیس به شمار نمی آیند و یا به تغییر حوزه فعالیت اقتصادی مشمول مالیات بر ارزش افزوده تمایل دارند، نیز حداقل به اندازه مودی جدید از حیث عدم شکل گیری مودی صوری، اعتماد خواهد نمود.

با توجه به اینکه اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان برای تمامی اشخاص مشمول موضوع بند (ج) ماده 1 این قانون پیش بینی شده است، بنابراین در بین این اشخاص مشمول مودیانی وجود دارند که سابقه فروش مشمول مالیات ارزش افزوده را برای محاسبه حد آستانه فروش موضوع ماده 6 قانون یاد شده دارا نیستند. در نتیجه به پیشنهاد این سازمان در آیین نامه اجرایی مربوط نحوه عمل و مقررات حکم برای این دسته از مودیان که در متن ماده 6 قانون به صورت مستقیم به آنها اشاره ای نشده، تعیین گردیده که به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی نیز رسیده است. آیین نامه اجرایی که در راستای تبیین مفاد قسمت اخیر ماده قانونی و ترتیبات اجرای آن تهیه شده هیچ گونه مغایرتی با قانون نداشته و در آن تکلیف اضافی بر عهده مودی گذارده نشده و امکان فعالیت برای این گونه مودیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز فراهم شده است.

هدف قانونگذار از وضع ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان و بایست های تنظیم آیین نامه اجرایی مربوط این است که اولاً: اعتبار مالیاتی صرفاً به صورت حساب های الکترونیکی صادره تعلق گیرد که مالیات بر ارزش افزوده در آنها درج و از مودی مالیاتی (خریدار) مطالبه شده باشد و ثانیاً: از فرار مالیاتی مودیان و ایجاد مودیان صوری جلوگیری شود که صورتحساب های فروش خود را به سایر مودیان بدون درج مشخصات هویتی و برای فرار مالیاتی خریداران (توافقی) تحت عنوان «فروش به مصرف کننده نهایی» صادر می نمایند و مسبب فرار مالیاتی و یا قاچاق کالا برای این دسته از خریداران و تزییع حقوق حقه دولت در اخذ مالیات بر ارزش افزوده در چرخه های بعدی معاملات و عدم شناسایی آنها می گردند. همچنین طبق جمله سوم از ماده 6 قانون فوق عدم رعایت حد آستانه این ماده توسط مودی موجب عدم تعلق اعتبار مالیاتی به خریدار می گردد، در نتیجه مفاد تبصره 4 ماده 2 آیین نامه مزبور برای جلوگیری از این قبیل معاملات صوری و شامل خریدارانی است که اعتبار مالیاتی به ایشان تعلق می گیرد. قانونگذار قابلیت رصد اعتبار مالیاتی در صورت حساب های الکترونیکی را مد نظر داشته است و ملاک قرار دادن صورت حساب های فاقد اعتبار مالیات بر ارزش افزوده از جمله صورت حساب برای (مشتریان) مصرف کننده نهایی دامنه فعالیت مودیان را محدود می کند و این که با رسیدن مودیان به آستانه حد مجاز باید نسبت به پرداخت یا تعیین ترتیب پرداخت یا ارائه تضامین کافی مبنی بر پرداخت مالیات بر ارزش افزوده اقدام نمایند که برای صورت حساب های که برای مصرف کننده نهایی صادر می شود، این قضیه منتفی بوده و مدنظر قانونگذار نبوده است.

از آنجا که مودیان موضوع تبصره ماده 2 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان از نظر ماهیت تخصیص اعتبار مالیاتی به آنها منطبق با ماهیت مصرف کننده نهایی می باشند. طبق نص صریح ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان جمع صورت حساب های الکترونیکی صادره توسط هر مودی در هر دوره مالیاتی نمی تواند 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، بیشتر باشد. در نتیجه مودیان مکلفند حسب بند (ث) ماده یک قانون پایانه های فروشگاهی صورت حساب های الکترونیکی را که سازمان امور مالیاتی تعیین و اعلام می کند، صادر نمایند و چنانچه به ارسال صورت حساب الکترونیکی خلاف مشخصات و اقلام اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی در سامانه مودیان اقدام نمایند و یا صورت حساب الکترونیکی بیش از حد آستانه و خارج از چارچوب این ماده صادر کنند، از حیث سامانه مودیان که مرجع نهایی ثبت و صدور صورت حساب الکترونیکی

طبق قواعد است به عنوان مودی که صورت حساب الکترونیکی صادر ننموده به شمار می آیند و صورت حساب های الکترونیکی مذکور در سامانه مودیان قابل تأیید و صدور نمی باشد. در آیین نامه ماده 6 قانون این موضوع به عنوان تأکید و به منظور شفافیت برای مودیان مورد تصریح قرار گرفته است.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/06/29 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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 ماده 6 قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مودیان مصوب 1398/07/21 : «جمع صورتحساب های الکترونیکی صادره توسط هر مودی در هر دوره مالیاتی نمی تواند بیشتر از سه برابر فروش اظهارشده 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 (101) قانون مالیات های مستقیم باشد. صدور صورتحساب الکترونیکی بیش از حد مجاز مقرر در این ماده برای کلیه مودیان 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 صادرشده اعتبار مالیاتی تعلق نمی گیرد. آیین نامه اجرایی این ماده ظرف مدت شش ماه از لازم الاجرا 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 بنگاه های اقتصادی با مشکل مواجه نشده و در عین حال، مانع شکل گیری مودیان صوری در نظام مالیاتی کشور شود.» حکم مقرر در این ماده دلالت بر این دارد که مجموع صورتحساب های الکترونیکی صادره توسط هر مودی در هر دوره مالیاتی نمی تواند بیش از سه برابر فروش اظهارشده وی در دوره مشابه سال قبل که بابت آن به سازمان پرداخت شده یا ترتیب پرداخت داده شده است، باشد و حدنصاب صورتحساب های الکترونیکی صادره توسط واحدهای جدیدالتأسیس یا فاقد سابقه مالیاتی نیز نمی تواند بیش از معافیت سالانه موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم باشد و در ماده مذکور درخصوص این

موضوع که اگر اشخاص در صدور صورتحساب الکترونیکی مرتکب تخلف شوند و بیش از حد مجاز صورتحساب صادر نمایند، تخلف یا مجازاتی پیش بینی نشده است. بنا به مراتب فوق و با عنایت به اینکه برمبنای بندهای «ب» و «ج» ماده 2، تبصره‌های 4 و 6 ماده 2 و همچنین ماده 6 آیین‌نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده 6 قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1400/11/30 وزیر امور اقتصادی و دارایی، حدنصاب‌ها و حد آستانه مقرر در مفاد قانون رعایت نشده و تفکیک بین مودیان نیز برخلاف مفاد قانون صورت گرفته و اعتبارات در نصاب سه برابر صدور صورتحساب الکترونیکی نیز احتساب نشده، بنابراین بندهای «ب» و «ج» ماده 2، تبصره‌های 4 و 6 ماده 2 و همچنین ماده 6 آیین‌نامه اجرایی اصلاحی موضوع ماده 6 قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1400/11/30 وزیر امور اقتصادی و دارایی خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود. با اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و تسری اثر ابطال مقررات مزبور به زمان تصویب آنها موافقت نشد.

حکمت‌علی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

*جدیدترین بخشنامه های مالیاتی را در کالج مالیاتی دنبال کنید

[@Taxkalej](https://t.me/Taxkalej)

<https://taxkalej.com>

کانال تلگرام کالج مالیاتی

سایت کالج مالیاتی