

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001825416
تاریخ تنظیم : 1404/07/22

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

شماره پرونده ها :

140331920001190273 , 140331920001176907 , 140331920001176952

شماره بایگانی شعبه :

0302755 , 0302742 , 0302744

تاریخ دادنامه: 1404/7/22

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان نیما غیاثوند- محمدرضا سلیمانی- سجاد حیدری

طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 9 بخشنامه شماره 200/60755/د مورخ 1403/8/16 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ابطال بند 9 بخشنامه شماره 200/60755/د مورخ 1403/8/16 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اجمالاً به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

" به استحضار می رساند بند 9 بخشنامه شماره 200/60755/د مورخ 1403/8/16 سازمان امور مالیاتی کشور به شرح ذیل دارای ایرادات قانونی می باشد:

با عنایت به بخشنامه مورد شکایت چنانچه خریدار به علت عبور از حد مجاز فروشنده نسبت به رد صورتحساب الکترونیکی صادره اقدام و مبلغ خرید مذکور را در ستون خارج از سامانه درج نموده باشد، با عنایت به ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان اعتبار مالیاتی خرید مذکور قابل پذیرش نمی باشد.

صرف نظر از آن که نفس وجود ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان صرفاً در خصوص جلوگیری از وجود شرکت های صوری و کاغذی وضع شده است، اگر فروشنده ای از حد مجاز فروش عبور نماید، صدور صورتحساب الکترونیکی بیش از حد مجاز به آن اعتبار مالیاتی تعلق نخواهد گرفت.

با صدور چنین بخشنامه ای، مؤدی مالیاتی که یک بار در زمان خرید کالا و صدور صورتحساب

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001825416

تاریخ تنظیم : 1404/07/22

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

الکترونیکی فارغ از حد مجاز پرداخت نموده است، موجب عدم تعلّق اعتبار مالیاتی گردد. مبلغ پرداختی ارزش افزوده باید مسترد گردد زیرا فروشنده آن مبلغ دریافت گردیده است تا حد مجاز فروش را لحاظ نمایند. حال بدیهی است که چگونه می توان فروشنده ای که از حد مجاز خارج گردیده، اقدام به صدور صورتحساب فروش نموده است و اگر آن صورتحساب را اصلاح یا ابطال نکند، اعتبار مالیاتی برای خریدار تعلّق نمی گیرد. تکلیف مبلغ ارزش افزوده ای که خریدار پرداخت نموده است و اعتبار مالیاتی به آن تعلّق خواهد گرفت چه می شود؟

براساس ماده 3 قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی تا پایان سال 1403، صورتحساب هایی که در سامانه مؤدیان صادر نشده اند، قابل قبول می باشند. در مصوبه مورد اعتراض بدون در نظر گرفتن این ماده و ماده 8 قانون مالیات بر ارزش افزوده، صورتحساب عبور از حد مجاز را در صورت ابراز به صورت خارج از سامانه فاقد اعتبار مالیاتی برای دوره زمستان 1402 دانسته اند، در حالی که براساس مفاد اشاره شده در صورت داشتن شرایط، این صورتحساب ها به عنوان صورتحساب قابل قبول و دارای اعتبار ارزش افزوده برای خریدار تا پایان سال 1403 می باشند و مرجع تصویب کننده اقدام به خروج از اختیارات و تصویب مصوبه خلاف قانون کرده است.

با عنایت به این که مبلغ ارزش افزوده از فروشنده جهت ایجاد حد مجاز فروش دریافت می گردد و با رد اعتبار مالیاتی خریدار، مجدداً دریافت خواهد شد؛ درحالی که تمامی موارد متعلّق به یک صورتحساب می باشد، مغایر ماده 6 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان می باشد تقاضای ابطال بند 9 بخشنامه مورد شکایت را از تاریخ تصویب خواستاریم.

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه شماره 200/60755/د مورخ 1403/8/16 سازمان امور مالیاتی کشور

ادارات کل امور مالیاتی

با سلام

پیرو اعلام فهرست مؤدیان منتخب برای حسابرسی اظهارنامه دوره مالیاتی چهارم سال 1402 در تاریخ مهرماه سال 1403 در سامانه عملیات الکترونیکی سازمان، ضروری است ادارات امور مالیاتی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



در حسابرسی اظهارنامه مالیات برارزش افزوده موضوع ماده 3 قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان بابت دوره مالیاتی مذکور و دوره های مالیاتی بعد نسبت به رعایت موارد ذیل اهتمام نمایند:

.....

9- چنانچه خریدار به علت عبور از حد مجاز فروشنده نسبت به رد صورتحساب الکترونیکی صادره اقدام و مبلغ خرید مذکور را در ستون خارج از سامانه درج نموده باشد، با عنایت به ماده (6) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان اعتبار مالیاتی خرید مذکور قابل پذیرش نمی باشد.

.....

- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

در پاسخ به شکایت مذکور، وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره 1105402 مورخ 1404/3/12 ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، نامه شماره 200/22380/ص مورخ 1403/11/15 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال کرده است، که متن آن نامه به شرح زیر است:

" به استحضار می رساند؛ اعطای اعتبار مالیاتی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده برای صورتحساب های الکترونیکی صادره در سامانه مؤدیان، صرفاً در صورتی مجاز است که طرف دیگر معامله نیز آن را تأیید نماید، در موارد رد صورتحساب خرید از جانب خریدار به هر دلیل، اعتباری از این بابت برای خریدار لحاظ نخواهد شد.

همچنین در مورد صورتحساب های با برچسب عدول از حد مجاز، فروشنده مکلف است حد مجاز فروش خود را متناسب با میزان فروش کالا و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده صورتحساب افزایش داده و سپس صورتحساب الکترونیکی اصلاحی مربوطه را بر اساس مقررات اعلامی توسط این سازمان صادر نماید.

علاوه بر این رد صورتحساب الکترونیکی صادره در سامانه مؤدیان توسط خریدار و درج مبلغ صورتحساب مذکور و مالیات و عوارض متعلقه آن در ستون خارج از سامانه مؤدیان، می تواند موجب



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001825416
تاریخ تنظیم : 1404/07/22

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

احتساب و درج مبالغ غیر واقعی و ناصحیح (از جمله اعتبار مالیاتی خرید مؤدیان که قبلاً به دلیل عبور از حد مجاز فروشنده مورد تأیید سیستمی قرار نگرفته است) در اظهارنامه استرداد مؤدیان (موضوع ماده ۳ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان) شود.

مشروح ادله:

۱- وفق قانون اصلاح ماده ۱ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان از تاریخ 1402/10/1، کلیه مؤدیان اعم از حقیقی و حقوقی ملزم به صدور صورتحساب الکترونیکی موضوع قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب 1398/7/21 با اصلاحات و الحاقات بعدی هستند. درخصوص کلیه صورتحساب های الکترونیکی صادره در سامانه مؤدیان اعم از صورتحساب های اصلی، اصلاحی، ابطالی، برگشت از فروش) قوانین و مقررات موضوع قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (از جمله حد مجاز فروش فروشنده، پذیرش/ عدم پذیرش سیستمی، اعتبار مالیاتی خریدار، انتقال خودکار اعتبار مالیاتی به کارپوشه خریدار) حاکم می باشد.

۲- مطابق تبصره 2 بند (ب) ماده ۵ قانون پایانه های فروشگاهی؛ 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 اظهارنظر ظرف مدت مذکور به منزله تأیید صورتحساب مربوط می باشد. اعطای اعتبار مالیاتی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده برای صورتحساب های الکترونیکی صادره در سامانه مؤدیان، صرفاً در صورتی مجاز است که طرف دیگر معامله نیز آن را تأیید نماید، در موارد رد صورتحساب خرید از جانب خریدار به هر دلیل، اعتباری از این بابت برای خریدار لحاظ نخواهد شد.

۳- به موجب ماده ۶ اصلاحی قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، جمع صورتحساب های الکترونیکی صادره توسط هر مؤدی در هر دوره مالیاتی نمی تواند 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 مالیات های مستقیم باشد، پنج برابر معافیت سالانه موضوع ماده اخیر الذکر ملاک عمل خواهد بود. جمع صورتحساب های الکترونیکی صادر شده در هر دوره مالیاتی برای واحدهای جدیدالتأسیس با

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



واحدهای فاقد سابقه مالیاتی نمی تواند بیش از پنج 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 با ارائه تضامین کافی خواهد بود، در غیر این صورت به صورتحساب الکترونیکی صادر شده اعتبار مالیاتی تعلق نمی گیرد.

مطابق ماده ۷ آیین نامه اجرایی ماده ۶ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان؛ درمورد صورتحساب های صادره در سامانه مؤدیان با برچسب عدول از حد مجاز (فارغ از این که توسط خریدار در سامانه مؤدیان تأیید و یا رد شده باشد)، به منظور بهره مندی خریدار از اعتبار مالیاتی صورتحساب الکترونیکی (فروش کالا و خدمات مازاد بر حد مجاز فروش)، فروشنده مکلف است حد مجاز فروش خود را متناسب با میزان فروش کالا و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده صورتحساب افزایش داده و سپس صورتحساب الکترونیکی اصلاحی مربوطه را براساس مقررات اعلامی توسط این سازمان صادر نماید. عدم تعلق اعتبار مالیاتی به صورت حساب بیش از حد مجاز مقرر، در قانون پیش بینی شده است.

۴- کلیه مبالغ ابرازی مندرج در ستون خارج از سامانه مؤدیان در اجرای ماده ۳ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مورد رسیدگی قرار گرفته و مؤدیان جهت پذیرش مبالغ مذکور مکلف به ارائه مستندات مربوطه (از جمله صورتحساب های خرید و فروش، ارسال فهرست معاملات موضوعه در سامانه صورت معاملات فصلی و ...) به واحد مالیاتی ذی ربط می باشند. از جهت دیگر صورتحساب الکترونیکی الزماً می بایست هم برای فروشنده و هم برای خریدار صورتحساب الکترونیکی تلقی شود. مطابق تبصره ۲ ماده ۳ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان فقط صورتحساب های الکترونیکی که از طریق سامانه مؤدیان صادر شده باشد، از سوی سازمان معتبر شناخته شده و مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی برای مؤدیان خواهد بود و براساس تبصره بند (ب) ماده ۵ این قانون تأیید صورتحساب الکترونیکی صادر شده، به عنوان شرط الزامی در فرآیند کلی ثبت معاملات و محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در سامانه مؤدیان آمده است، لذا چنانچه فروشنده اقدام به صدور صورتحساب الکترونیکی و ارسال آن از طریق سامانه مؤدیان نماید اما خریدار به هر دلیلی از تأیید آن خودداری نماید، اساساً به عنوان صورتحساب خرید الکترونیکی برای خریدار محسوب نگردیده و درج این صورتحساب در ستون خارج از سامانه مؤدیان در اظهارنامه مالیاتی نیز موجبی برای پذیرش اعتبار آن فراهم نمی آورد. همچنین رد صورتحساب الکترونیکی صادره در



سامانه مؤدیان توسط خریدار و درج مبلغ صورتحساب مذکور و مالیات و عوارض متعلقه آن در ستون خارج از سامانه مؤدیان، می تواند موجب احتساب و درج مبالغ غیرواقعی و ناصحیح (از جمله اعتبار مالیاتی خرید مؤدیان که قبلاً به دلیل عبور از حد مجاز فروشنده مورد تأیید سیستمی قرار نگرفته است) در اظهارنامه استرداد مؤدیان (موضوع ماده 3 قانون تسهیل تکالیف مؤدیان) شود.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/7/22 با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری 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.

رأی هیأت عمومی

با عنایت به این که بر اساس تبصره 2 ماده 5 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب سال 1398 مؤدیان مالیاتی مکلف شده اند که ظرف سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مؤدیان نسبت به اعلام پذیرش یا عدم پذیرش این صورتحساب ها اقدام نمایند و عدم اظهارنظر ظرف مدت مذکور به منزله تأیید محسوب شده است لیکن در عین حال قانونگذار در ماده 6 قانون یادشده حد آستانه و جمع صورتحساب های الکترونیکی توسط مؤدی در هر دوره مالیاتی را به میزان حداکثر پنج برابر فروش اظهارشده وی در دوره مشابه سال قبل بیان نموده و با توجه به این که در ادامه قانونگذار مقرر کرده است که صدور و پذیرش صورتحساب بیش از حد آستانه برای کلیه مؤدیان منوط به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده متعلقه، تعیین ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی و ارائه تضامین کافی بوده

و در غیر این صورت به صورتحساب الکترونیکی صادرشده اعتبار مالیاتی تعلق نمی گیرد و قانونگذار بین این که صورتحساب مازاد از جانب خریدار رد شود یا خیر در حکم مطلق ماده 6 قانون مزبور تفاوتی قائل نشده است و به علاوه اصولاً خریدار درخصوص میزان صدور صورتحساب از جانب فروشنده اطلاعاتی ندارد تا خرید را انجام ندهد و مالیاتی را پرداخت ننماید و زمانی متوجه می شود که بعد از انجام خرید و پرداخت مالیات یا ترتیب پرداخت، سامانه مؤدیان به وی ظرف مهلت مقرر اعلام می نماید که فروشنده بیش از حد مجاز صورتحساب صادر نموده است که در این فرض، رد صورتحساب بدون پذیرش اعتبار مالیاتی، موجب صدور مجدد صورتحساب و پرداخت مالیات مضاعف خواهد بود و لذا با توجه به مراتب فوق، بند 9 بخشنامه شماره 200/60755/د مورخ 1403/



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001825416
تاریخ تنظیم : 1404/07/22

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

8/16 سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرّر شده است: «چنانچه خریدار به علت عبور از حد مجاز فروشنده نسبت به رد صورتحساب الکترونیکی صادره اقدام و مبلغ خرید مذکور را در ستون خارج از سامانه درج نموده باشد، با عنایت به ماده 6 قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان اعتبار مالیاتی خرید مذکور قابل پذیرش نمی‌باشد»، خلاف قانون است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوّب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوّب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری