



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390002201404

تاریخ تنظیم : 1404/08/27

شماره پرونده : 140331920000125944

شماره بایگانی شعبه : 0300320

تاریخ دادنامه: 1404/8/27

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال پاراگراف آخر دستورالعمل شماره 200/3766/د مورخ 1403/1/28 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال پاراگراف آخر دستورالعمل شماره 200/3766/د مورخ 1403/1/28 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می‌رساند، مطابق بند (ب) ماده 5 قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و تبصره آن، «در صورتی که خریدار، مصرف‌کننده نهایی نبوده و خود عضو سامانه مؤدیان باشد، صورتحساب الکترونیکی صادرشده توسط فروشنده، به صورت خودکار به کارپوشه وی در سامانه مؤدیان منتقل می‌شود و به‌عنوان اعتبار مالیاتی برای او منظور می‌شود.

تبصره- مؤدیان مالیاتی مکلفند ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مؤدیان نسبت به اعلام پذیرش یا عدم پذیرش این صورتحساب‌ها اقدام کنند. عدم اظهارنظر ظرف مدت مذکور به منزله تأیید صورتحساب مربوط می‌باشد.»

با وجود بداهت و صراحت حکم قانونگذار مبنی بر این که، عدم اظهارنظر خریدار ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه به منزله تأیید صورتحساب مربوط می‌باشد و شمول این حکم به همه خرید و فروش‌ها، اعم از نقد یا نسیه، در پاراگراف آخر دستورالعمل مورد شکایت، با مستثنی کردن خرید و فروش‌های نسیه از این حکم کلی، مقرر شده، «بدیهی است برای انجام محاسبات سیستمی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده صورتحساب‌های الکترونیکی ثبت شده در سامانه مؤدیان برای دوره چهارم سال 1402 مقتضی است خریداران کالا و خدمات دارای صورتحساب الکترونیکی حداکثر تا تاریخ 1403/1/31 نسبت به تعیین تکلیف خریدهای خود در سامانه مؤدیان اقدام نمایند تا اعتبار خرید آنها و آثار مالیاتی فروش‌های نسیه برای فروشندگان در اظهارنامه پیش‌فرض

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390002201404

تاریخ تنظیم : 1404/08/27

شماره پرونده : 140331920000125944

شماره بایگانی شعبه : 0300320

دوره چهارم (زمستان) سال 1402 آنها لحاظ شود. در صورت عدم اقدام مؤدّی و در نتیجه عدم احتساب آثار مالیاتی اینگونه صورتحسابها در دوره چهارم سال 1402 (زمستان) آثار مالیاتی آن در دوره اول (بهار) سال 1403 لحاظ می‌شود».

لذا باتوجه به تزییع احتمالی حقوق خریدارانی که با اعتماد به حکم قانونگذار که، عدم اظهارنظر خریدار ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه را به منزله تأیید صورتحساب دانسته، نیازی به اقدام برای تأیید خریدهایشان ندیدند، یا فرصت آن را پیدا نکردند، همچنین این که مهلت قانونی تبصره بند (ب) ماده 5 قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان هم، اساساً سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مؤدیان بوده و هیچ ارتباطی با فصول سال نداشته، اما مهلت مقرر شده در دستورالعمل مورد شکایت، کاملاً متفاوت و 31 روز از پایان فصلی است که صورتحساب در آن صادر شده است، درخواست ابطال از زمان صدور حکم این پاراگراف را که، پذیرش اعتبار خریدهای خریداران را الزاماً منوط به اقدام و تأیید آنها نموده و افزون بر آن مهلتی جز مهلت مقرر در قانون را هم برای آن در نظر گرفته است، به دلیل مغایرت با حکم تبصره بند (ب) ماده 5 قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، همچنین خروج از حدود اختیار قانونی، دارم."

متن مقررده مورد شکایت به شرح زیر است:

" دستورالعمل شماره: 200/3766/د مورخ 1403/1/28

بخشودگی جرائم موضوع بند (ب) ماده 36 و ماده 37 قانون مالیات بر ارزش افزوده مربوط به اظهارنامه دوره مالیاتی چهارم (فصل زمستان) سال 1402

در اجرای مقررات ماده (3) قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان آخرین مهلت استرداد اظهار نامه مالیات بر ارزش افزوده دوره چهارم (فصل زمستان) سال 1402 (یک ماه پس از پایان دوره مزبور) می باشد، لذا باتوجه به درخواست های مؤدیان و به منظور تکریم ایشان و فراهم آوردن زمینه اجرای صحیح تکالیف قانونی برای آنان در اولین دوره اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در اجرای قانون صدرالاشاره، بنا به اختیار حاصل از ماده (191) قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می دارد:

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»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390002201404
تاریخ تنظیم : 1404/08/27
شماره پرونده : 140331920000125944
شماره بایگانی شعبه : 0300320

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

بدیهی است برای انجام محاسبات سیستمی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده صورتحساب های الکترونیکی ثبت شده در سامانه مؤدیان برای دوره چهارم سال 1402 مقتضی است خریداران کالا و خدمات دارای صورت حساب الکترونیکی حداکثر تا تاریخ 1403/1/31 نسبت به تعیین تکلیف خریدهای خود در سامانه مؤدیان اقدام نمایند تا اعتبار خرید آنها و آثار مالیاتی فروش های نسبه برای فروشندگان در اظهارنامه پیش فرض دوره چهارم (زمستان) سال 1402 آنها لحاظ شود. در صورت عدم اقدام مؤدی و در نتیجه عدم احتساب آثار مالیاتی این گونه صورتحساب ها در دوره چهارم سال 1402 (زمستان) آثار مالیاتی آن در دوره اول (بهار) سال 1403 لحاظ می شود.

- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/7356/ص مورخ 1403/4/13 به طور خلاصه توضیح داده است که:

" شاکی مدعی است، سازمان مالیاتی در پاراگراف مورد شکایت، ضمن مستثنا کردن خرید و فروش های نسبه از حکم کلی تبصره بند (ب) ماده ۵ قانون پایانه های فروشگاهی، پذیرش اعتبار خریدهای خریداران را، الزاماً منوط به اقدام و تأیید آنها نموده و مهلتی را غیر از مهلت سی روز مقرر در این تبصره، یعنی ۳۱ روز پس از پایان فصلی که صورتحساب در آن صادر شده برای این امر تعیین کرده است. لذا به دلیل مغایرت با تبصره یاد شده خواستار ابطال آن است.

این در حالی است که، اولاً وفق تبصره (۱) ماده (۴) قانون ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، اصل بر نقدی بودن معاملات است؛ مگر این که نسبه بودن معاملات و دریافت و پرداخت های مرتبط با آن در سامانه مؤدیان ثبت شده و به تأیید طرفین رسیده باشد و در صورت عدم ثبت معامله یا قرارداد در سامانه مؤدیان، آن معامله یا قرارداد نقدی تلقی می شود، لذا بر اساس این حکم مؤخر، حکم کلی بند (ب) ماده ۵ قانون پایانه های فروشگاهی در خصوص معاملات نسبه، موضوعاً منتفی است. ثانیاً بر مبنای تبصره بند (ب) ماده ۵ قانون پایانه های فروشگاهی اعتبار مالیاتی صورتحساب های الکترونیکی (خرید نقدی) درج شده در کارپوشه خریدار تا پایان اسفند ۱۴۰۲ (مربوط به فصل زمستان سال مذکور) فارغ از تأیید یا عدم تأیید خریدار (تأیید سیستمی بعد از گذشت ۳۰ روز از تاریخ درج در کارپوشه خریدار) حداکثر

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَغْدُلُوا»

شماره دادنامه : 140431390002201404
تاریخ تنظیم : 1404/08/27
شماره پرونده : 140331920000125944
شماره بایگانی شعبه : 0300320

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

تا تاریخ (1403/1/30) تأیید و به طور سیستمی بابت فصل زمستان سال ۱۴۰۲ مؤدیان لحاظ می شود. ثالثاً با عنایت به انطباق دوره های مالیاتی با فصول سال شمسی و با توجه به ماده ۳ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان، آخرین مهلت استرداد اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده دوره چهارم (فصل زمستان) سال ۱۴۰۲ (یک ماه پس از پایان دوره مزبور) بوده و ادعای شاکی مبنی بر تعیین مهلتی متفاوت با مهلت قانونی، مردود به نظر می رسد. رابعاً طبق اطلاعیه شماره (۲۲) مرکز تنظیم مقررات، با توجه به درخواست های مؤدیان مبنی بر ایجاد تسهیلات برای انجام تکالیف مقرر در قانون پایانه های فروشگاهی، مهلت صدور صورتحساب الکترونیکی تا ثبت در سامانه مؤدیان تا اطلاع ثانوی به ۲۱ روز افزایش یافته است. خامساً این سازمان طی اطلاعیه های شماره (۲۵) و (۲۶)، اطلاع رسانی لازم را به مؤدیان مالیاتی، با توجه به مهلت ۲۱ روزه صدور تا ثبت صورتحساب های الکترونیکی در سامانه مؤدیان جهت تسریع در صدور و ثبت صورتحساب های فروش و تأیید صورتحساب های خرید در سامانه مؤدیان حسب مورد به منظور استفاده از اعتبار مالیاتی خریدهای مذکور برای خریداران و آثار مالیاتی فروش های نسبه برای فروشندگان در فصل زمستان سال ۱۴۰۲ به عمل آورده است. لذا با توجه به فرصت ۲۱ روزه فوق الذکر و نیز مهلت ۳۰ روزه خریدار برای واکنش به صورتحساب، اگر صورتحساب فروش صادره توسط فروشنده به صورت نسبه یا نقد/نسبه باشد و خریدار صورتحساب را تأیید نکند، فروش مزبور نقدی محسوب می شود.

شرح دفاعیه:

۱- وفق تبصره (۱) ماده (۴) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، مطابق این قانون، اصل بر نقدی بودن معاملات است؛ مگر این که 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 لذا شرط اساسی برای تلقی نسبه معاملات، رعایت مقررات تبصره مذکور توسط هر دو طرف معامله می باشد.

۲- وفق تبصره بند (ب) ماده (۵) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، «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 اعتبار مالیاتی صورتحساب های الکترونیکی خرید نقدی درج شده در کارپوشه خریدار تا پایان اسفند ۱۴۰۲ (مربوط به فصل زمستان سال مذکور) فارغ از

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390002201404
تاریخ تنظیم : 1404/08/27
شماره پرونده : 140331920000125944
شماره بایگانی شعبه : 0300320

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

تأیید یا عدم تأیید خریدار (تأیید سیستمی بعد از گذشت ۳۰ روز از تاریخ درج در کارپوشه خریدار) حداکثر تا تاریخ (1403/1/30) تأیید و به طور سیستمی بابت فصل زمستان سال ۱۴۰۲ مؤدیان لحاظ می شود. همچنین شایان ذکر است، با عنایت به این که، مطابق بند (خ) ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، دوره مالیاتی، منطبق با فصول سال شمسی تعیین و در نظر گرفته شده و با توجه به این که، در اجرای مقررات ماده (۳) قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مؤدیان، آخرین مهلت استرداد اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده دوره چهارم (فصل زمستان) سال ۱۴۰۲ (یک ماه پس از پایان دوره مزبور) می باشد، ادعای شاکی مبنی بر این که، سازمان امور مالیاتی کشور، در پاراگراف مورد شکایت، مهلتی متفاوت با مهلت قانونی مقرر نموده، مردود به نظر می رسد.

3- بر اساس اطلاعیه شماره (۲۲) مرکز تنظیم مقررات نظام پایانه های فروشگاه های و سامانه مؤدیان، با توجه به درخواست های واصله از برخی اشخاص حقوقی و حقیقی، مبنی بر ایجاد تسهیلاتی برای انجام تکالیف مقرر در قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مؤدیان و با عنایت به سیاست های کلان سازمان برای بهره مندی کلیه مؤدیان از مشوق ها و تسهیلات قانون مذکور از حیث زمان صدور صورتحساب الکترونیکی تا ثبت در سامانه مؤدیان و محاسبه سیستمی مالیات بر ارزش افزوده، با پیگیری های انجام شده از طریق کارگروه راهبری سامانه مؤدیان مهلت صدور صورتحساب الکترونیکی تا ثبت در سامانه مؤدیان تا اطلاع ثانوی به ۲۱ روز افزایش یافته است.

4- با توجه به فرصت مربوط به ثبت صورتحساب الکترونیکی در سامانه مؤدیان، صورتحساب هایی که از تاریخ ثبت در سامانه تا پایان فروردین ماه، مشمول مهلت مقرر در حکم بند (ب) ماده (۵) قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مؤدیان نمی باشند و خریداران نیز نسبت به تأیید صورت حساب های مزبور اقدام نمی نمایند، به علت عدم تأیید صورتحساب توسط خریدار و همچنین تأیید سیستمی (به علت عدم گذشت ۳۰ روز از تاریخ درج در کارپوشه خریدار) اعتبار مالیاتی برای خریدار در دوره مالیاتی زمستان سال ۱۴۰۲ محسوب نمی شود. بدیهی است در صورت تأیید صورتحساب توسط خریدار و یا تأیید سیستمی صورتحساب در اردیبهشت ماه، اعتبار مالیاتی خریدار در دوره مالیاتی بهار سال ۱۴۰۳ لحاظ خواهد شد.

5- این سازمان طی اطلاعیه های شماره (۲۵) و (۲۶) اطلاع رسانی لازم را به مؤدیان مالیاتی (فروشنندگان خریداران) با توجه به مهلت ۲۱ روزه صدور تا ثبت صورتحساب های الکترونیکی در

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390002201404

تاریخ تنظیم : 1404/08/27

شماره پرونده : 140331920000125944

شماره بایگانی شعبه : 0300320

سامانه مؤدیان جهت تسریع در صدور و ثبت صورتحساب های فروش و تأیید صورتحساب های خرید در سامانه مؤدیان، حسب مورد به منظور استفاده از اعتبار مالیاتی خریدهای مذکور برای خریداران و آثار مالیاتی فروش های نسبه برای فروشندگان در فصل زمستان سال ۱۴۰۲ به عمل آورده است.

لذا با عنایت به موارد معنونه فراز پایانی دستورالعمل صدر الذکر در راستای تبیین ساز و کار اجرایی مصوبه کارگروه راهبری سامانه مؤدیان و همچنین اطلاعیه های صادره سازمان مبنی بر امکان ثبت صورت حساب های فروش مربوط به فصل زمستان سال ۱۴۰۲ در سامانه مؤدیان ظرف ۲۱ روز از تاریخ صدور آن و در جهت مساعدت با مؤدیان مالیاتی صادر شده است.

6- بنابراین با توجه به فرصت ۲۱ روزه فوق الذکر و نیز مهلت ۳۰ روزه خریدار برای واکنش به صورتحساب، اگر صورتحساب فروش صادره توسط فروشنده به صورت نسبه یا نقد/ نسبه باشد و خریدار صورتحساب را تأیید نکند فروش مزبور نقدی محسوب می شود. با عنایت به مراتب فوق رد شکایت شاکی مورد استدعا است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/8/27 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

قانونگذار در بند (ب) ماده 5 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان هرچند اصل را بر فروش نقدی و صدور صورتحساب نقدی قرار داده، لیکن صورتحساب نسبه نیز با لحاظ مفاد قانون و در فرضی که صورتحساب نسبه مورد قبول واقع یا ظرف مدت مندرج در قانون مورد اظهارنظر واقع نشود (که به منزله تأیید و قبول است)، همان آثار و احکام صورتحساب نقدی را دارد و حقوق مکتسبه اشخاص باید راجع به آن اعمال و در عین حال تکالیف قانونی نیز بر آن بار شود. با این حال، براساس پاراگراف آخر دستورالعمل شماره 200/3766/د مورخ 1403/1/28 رییس کل سازمان امور مالیاتی عدم اقدام مؤدی که قانوناً تأیید می گردد موجب محرومیت از احتساب آثار مالیاتی در دوره صدور اعلام شده و آثار آن به دوره بهار سال 1403 (سال بعد) منتقل گردیده است که این فرآیند خلاف قانون بوده و لذا پاراگراف مزبور که بر مبنای آن مقرر شده است: «...بدیهی است برای انجام محاسبات سیستمی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده صورتحسابهای الکترونیکی ثبت شده در سامانه مؤدیان برای دوره چهارم سال 1402 مقتضی است خریداران کالا و خدمات دارای صورتحساب الکترونیکی حداکثر تا

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390002201404

تاریخ تنظیم : 1404/08/27

شماره پرونده : 140331920000125944

شماره بایگانی شعبه : 0300320

تاریخ 1403/1/31 نسبت به تعیین تکلیف خریدهای خود در سامانه مؤدیان اقدام نمایند تا اعتبار خرید آنها و آثار مالیاتی فروش های نسبه برای فروشندگان در اظهارنامه پیش فرض دوره چهارم (زمستان) سال 1402 آنها لحاظ شود و در صورت عدم اقدام مؤدی و در نتیجه عدم احتساب آثار مالیاتی این گونه صورتحساب ها در دوره چهارم سال 1402 (زمستان) آثار مالیاتی در دوره اول (بهار) سال 1403 لحاظ می شود»، به دلیل مغایرت با قانون مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمدرضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

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