



رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۶۳۴۴۱۴ مورخ ۱۴۰۳/۱۱/۰۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۲۶۸/۶۷۵۹۱/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ رییس مرکز تنظیم مقررات، نظام پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره دادنامه: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۶۳۴۴۱۴

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۱۱/۲

شماره پرونده: ۰۲۰۸۱۷۲ - ۰۲۰۷۵۸۳ - ۰۲۰۷۳۸۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان قادر شبیری جناقرد، حامد سیفی، مسلم محمدزاده، سیدحمیدرضا موسوی ایرائی و آقایان حسن عبدلیان پور و امیرحسین بهارلو به وکالت از آقایان محمد مسعود یوسفی و امید یاهو و مرکز وکلا، کارشناس رسمی و مشاوران خانواده قوه قضاییه

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۲۶۸/۶۷۵۹۱/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ رییس مرکز تنظیم مقررات، نظام پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: آقایان مسلم محمدزاده و سید حمیدرضا موسوی ایرائی به موجب دادخواستی ابطال بند ۲ اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ سازمان امور مالیاتی در خصوص الزام وکلای دادگستری به صدور صورت حساب الکترونیکی نوع ۱ و ۲ ثبت در سامانه مؤدیان را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

" احتراماً اینجانبان مسلم محمدزاده و سید حمیدرضا موسوی ایرائی مستنداً به اصل ۱۷۳ قانون اساسی و جزء الف بند ۱ ذیل ماده ۱۰ و مواد ۸۰ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری به دلایل و جهات زیر، ابطال بند ۲ اطلاعیه صادره از سازمان امور مالیاتی به تاریخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ (ابلاغ شده طی نامه شماره ۲۶۸/۱۸۱۰۳/ص مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ رییس مرکز تنظیم مقررات، نظام پایانه های فروشگاه و سامانه مؤدیان و منتشر شده سایت سازمان به نشانی الکترونیکی: <http://www.intamedia.ir/news/ID/۲۶۱۵۱>) از حیث الزام وکلای دادگستری به صدور صورت حساب الکترونیکی نوع ۱ و ۲ و ثبت در سامانه مؤدیان مطابق دستورالعمل صدور صورت حساب الکترونیکی، صرف نظر از میزان فروش خدمات وکالتی در سال ۱۴۰۲، از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ که موجب لغو معافیت مؤدیان مشمول حدنصاب های مذکور در تبصره ۱ ماده ۱۴ مکرر (الحاقی طی ماده ۸ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاه و

سامانه مؤدیان) می گردد، مورد تقاضاست. همچنین، صدور دستور موقت برابر ماده ۳۶ قانون دیوان عدالت اداری (مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) نیز مورد استدعاست، توضیحات مربوط به احراز فوریت و ضرورت در بند ۶ شکواییه حاضر تبیین گردیده است.

الف) متن «بند ۲ اطلاعیه» مورد شکایت:

بند ۲ اطلاعیه مزبور اعلام می دارد: «۲- اشخاص حقیقی موضوع جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲، با هر میزان فروش کالا و خدمات سالانه کماکان ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی هستند».

شایان ذکر است، اشخاص حقیقی جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲ به شرح زیر هستند:

« کلیه صاحبان حرفه و مشاغل پزشکی، پیراپزشکی، داروسازی و داروخانهها و دامپزشکی و فروشندگان تجهیزات پزشکی که پروانه کار آنها توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و یا سازمان نظام پزشکی ایران صادر می شود و کلیه اشخاص شاغل در کسب و کارهای حقوقی اعم از وکالت و مشاوره حقوقی و خانواده، مکلفند از پایانه فروشگاهی استفاده کنند. با مستنکفان از اجرای این حکم مطابق قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ برخورد می شود. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف به معرفی متخلفان به مراجع ذیصلاح و ارائه گزارش فصلی به مجلس شورای اسلامی می باشد».

ب) دلایل و جهات ابطال بند ۲ اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ سازمان امور مالیاتی

مستند به بند «ت» ذیل ماده ۸۰ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری، بند ۲ اطلاعیه مورد شکایت مغایر با قانون (قوانین عادی و اساسی) و خارج از اختیارات مرجع تصویب کننده است که شرح مغایرت های پیش گفته، در پی خواهد آمد؛ پیش از آن، یادآوری مقدمه زیر، ضروری می نماید.

ب ۱) مقدمه و پیشینه

قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در تاریخ ۱۳۹۸/۷/۲۱ تصویب و به موجب ماده (۳) آن، سازمان امور مالیاتی موظف بود حداکثر ظرف ۱۵ ماه از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون، سامانه مؤدیان را راه اندازی و امکان ثبت نام مؤدیان و صدور صورت حساب الکترونیکی از طریق سامانه را فراهم نماید. این قانون به عنوان بستر اجرایی محاسبه و اخذ مالیات بر ارزش افزوده است. با وجود این که در هیچ جایی از قانون اشاره ای به اجرای مرحله ای آن نشده بود لیکن سازمان امور مالیاتی فراتر از قانون و به موجب نامه شماره ۸۸۰۰۶ مورخ ۱۴۰۱/۵/۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی، اقدام به فراخوان مرحله به مرحله مؤدیان جهت ثبت نام در سامانه و صدور صورت حساب الکترونیکی نمود.

با وجود صدور فراخوان مذکور، باز هم به دلیل فراهم نبودن زیرساخت های فنی و اجرایی، «لایحه الحاق پنج تبصره به ماده (۲) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان» در تاریخ ۱۴۰۱/۷/۱۰ در هیأت وزیران تصویب و به تاریخ ۱۴۰۱/۷/۲۴ مجلس شورای اسلامی ارسال گردید. لایحه مذکور تحت عنوان «قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان» در تاریخ ۱۴۰۲/۴/۲۶ در مجلس تصویب و به شورای نگهبان ارسال گردید. لیکن شورا با اعلام چندین مغایرت بنیادین و مهم، مصوبه مذکور را به مجلس عودت داد. سرانجام قانون پیش گفته (پس از رفع ایرادات شورای نگهبان) در تاریخ ۱۴۰۲/۸/۲۳ در (۱۰) ماده تصویب و در تاریخ ۱۴۰۲/۹/۱۶ مورد تأیید شورای نگهبان قرار گرفت. به موجب ماده (۱) این قانون، «کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس،

شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ و نیز سایر اشخاص حقوقی از تاریخ ۱۴۰۲/۷/۱ و کلیه اشخاص باقیمانده از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی موضوع قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان خواهند بود. از سوی دیگر به دلیل ضرورت اجرای تدریجی قانون و اجرا شدن قانون برای مؤدیان بزرگ، فراهم نمودن زیرساخت‌های فنی و اجرایی سامانه و عدم تحمیل تکالیف آنی و بدیع به مؤدیان خرد و کوچک، ماده (۸) قانون فوق (که به عنوان ماده ۱۴ مکرر، به قانون پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان الحاق گردیده) حد نصاب‌هایی به منظور معافیت برخی از مؤدیان از صدور صورت حساب الکترونیکی در نظر گرفته است.

ب ۲) مغایرت با قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان و اصول قانون اساسی

۱- مغایرت با تعریف مؤدیان مشمول موضوع ماده ۱ قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان

جزء (ج) ذیل ماده ۱ قانون مزبور، بیان می‌دارد: «در این قانون هرگاه از واژه مؤدی استفاده می‌شود، مراد، اشخاص مشمول است؛ مگر خلاف آن تصریح شده باشد.» به دلالت همین جزء از ماده، کلیه صاحبان مشاغل (صنفی و غیرصنفی) و اشخاص حقوقی موضوع فصل‌های چهارم و پنجم باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ ... مشمول این قانون هستند. بنابراین واژه «مؤدی» دلالت بر همه مؤدیان (کلیه صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی موضوع فصل‌های چهارم و پنجم قانون مالیات‌های مستقیم) می‌کند و استثناء کردن گروه‌هایی از این مؤدیان- آن چنان که در بند دو اطلاعیه موضوع شکایت آمده- نیازمند تصریح خلاف آن، در همین قانون بوده که چنین تصریحی مفقود است.

بدین سان، هنگامی که قانونگذار در ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاه‌های (الحاقی از رهگذر ماده ۸ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان) بیان داشته که «به منظور تسهیل تکالیف مؤدیان مشمول این قانون، سازمان می‌تواند مؤدیانی که میزان فروش سالانه آنها کمتر از بیست و پنج برابر معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم باشد را از صدور صورت حساب الکترونیکی معاف نماید»...، مقصود وی، همه مؤدیان مشمول قانون (صرف نظر از نوع اشخاص یا گروه‌های مشاغل و ...) است و هیچ گونه استثنایی در قانون، پیش بینی نکرده است؛ بنابراین، استثناء نمودن مؤدیان مشاغل اشخاص حقیقی جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲ از شمول مؤدیان موضوع قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان و الزام این گروه از مؤدیان به صدور صورت حساب الکترونیکی نوع ۱ و ۲ و ثبت در سامانه مؤدیان مطابق دستورالعمل صدور صورت حساب الکترونیکی صرف نظر از میزان فروش کالا و خدمات که طی بند ۲ اطلاعیه موضوع شکایت بیان شده، برخلاف عموم ماده ۱ قانون اخیر است.

۲- مغایرت با عموم ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان

همان گونه که مستحضرد، ماده ۱ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲/۹/۲۳ بیان می‌دارد: «الزام مؤدیان به صدور صورت حساب الکترونیکی موضوع قانون پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی به ترتیب زیر انجام می‌شود:

- ۱- کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ و نیز سایر اشخاص حقوقی از تاریخ ۱۴۰۲/۷/۱،

۲- کلیه اشخاص باقیمانده از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱؛ تاریخ‌های مذکور در این ماده قطعی و غیرقابل تغییر است و در صورت هر گونه تخطی از رعایت آنها مطابق قوانین مربوط، با متخلفان برخورد می‌شود.»

به دلالت بند ۲ ذیل ماده ۱ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان، تاریخ الزام کلیه مؤدیان شخص حقیقی، برای صدور صورت حساب الکترونیکی از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ تعیین شده است. با وجود این، ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان (الحاقی از رهگذر ماده ۸ قانون تسهیل تکالیف) با هدف تسهیل تکالیف مؤدیان مشمول این قانون، اعلام می‌دارد:

«ماده ۱۴ مکرر- به منظور تسهیل تکالیف مؤدیان مشمول این قانون، سازمان می‌تواند مؤدیانی که میزان فروش سالانه آنها کمتر از بیست و پنج برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم باشد را از صدور صورت حساب الکترونیکی معاف نماید. مأخذ محاسبه مالیات و عوارض مؤدیان مذکور با توجه به میزان فروش آنها در هر دوره مالیاتی و ضریبی که توسط سازمان تعیین می‌شود، محاسبه و مالیات آن پس از کسر اعتبار قابل قبول دریافت می‌شود. ضریب مذکور بر اساس نوع کسب و کار، ترکیب اقلام خریداری شده مؤدی که در سامانه مؤدیان ثبت شده و با توجه به نرخ مالیات بر ارزش افزوده اقلام خریداری و فروخته شده مؤدی در چهارچوب آیین‌نامه اجرایی این ماده که ظرف یک ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن، توسط سازمان تهیه شده و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد، محاسبه می‌گردد. در صورت خرید سایر مؤدیان از مؤدیانی که از معافیت موضوع این ماده، استفاده می‌کنند خریدهای مذکور مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی نمی‌باشد و به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نمی‌شود. همچنین مصرف‌کنندگان نهایی که از مؤدیان موضوع این ماده خرید کنند، مشمول حکم ماده (۱۸) این قانون نمی‌شوند. رسید دستگاه کارتخوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی گروه‌هایی از مؤدیان با میزان فروش سالانه بیشتر از نصاب موضوع این ماده، (با رعایت تبصره‌های (۱) و (۲) این ماده) از ابتدای دومین دوره بعد از اتمام دوره عبور فروش سالانه از میزان فوق صورت حساب الکترونیکی محسوب نمی‌شود.

تبصره ۱- به منظور ایجاد تسهیل برای مؤدیان مشمول این قانون، نصاب مذکور در این ماده در سال‌های ۱۴۰۲، ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴ به ترتیب ۱۵۰، ۱۰۰ و ۵۰ برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم تعیین می‌شود.

تبصره ۲- تا پایان سال ۱۴۰۴ رسید دستگاه کارتخوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی کلیه مؤدیانی که عرضه‌کننده کالا و خدمت واحد هستند یا کالاها و خدمات مورد عرضه آنها مشمول نرخ مالیات بر ارزش افزوده یکسان می‌باشد، صورت حساب الکترونیکی محسوب می‌شود.»

بدین سان، کلیه و عموم مؤدیانی که در محدوده نصاب های مقرر در ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاه‌های قرار می‌گیرند، می‌بایست از معافیت در صدور صورت‌حساب های الکترونیکی (و بالتبع آن ثبت در سامانه مؤدیان) برخوردار شوند و اشخاصی که خارج از محدوده نصاب های پیش گفته هستند، ملزم به صدور صورت حساب هستند. به دلالت این که، قانونگذار در ماده ۱۴ مکرر از لفظ جمع و عام «مؤدیانی» استفاده کرده است، معافیت مذکور در محدوده نصاب های عددی و ربالی ماده مکرر قانون پایانه های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان و تبصره ۱ ذیل آن، به همه مؤدیان اعطاء شده و سازمان نمی‌تواند، با برداشت نادرست از قوانین دیگر، مانند آن چه که در بند ۲ اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ آمده، وکلای دادگستری موضوع جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲ را از این معافیت محروم و بی بهره کند.

بنابراین، خروج مؤدیان اشخاص حقیقی جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲ از شمول عمومیت لفظ «مؤدیان» مذکور در ماده ۱۴ مکرر الحاقی قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان، که در بند ۲ اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ آمده، برخلاف قانون و تجاوز از اختیارات دستگاه اجرایی در صدور نظامات و بخشنامه ها و دستورالعمل ها و ... بوده و نوعی قانونگذاری بوده و بر خلاف عموم ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان نیز است چرا که عمومیت لفظ «مؤدیان مشمول این قانون»، کلیه مؤدیان (از جمله وکلای دادگستری موضوع جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲) را در بر گرفته و تنها تخصیصی که به نحو استثنای متصل بر عموم مؤدیان مشمول ماده ۱۴ مکرر وارد گردیده، مؤدیانی است که خارج از محدوده عددی و بیرون از چهارچوب قرار می گیرند یعنی مؤدیانی که در سال ۱۴۰۲ بالاتر از ۱۸۰ میلیارد ریال قرار می گیرند و گروه های مختلف مؤدیان و مشاغل مختلف و حتی نوع شخصیت حقیقی و حقوقی در این تخصیص، اثرگذار نبوده و نباید با تفسیر بر خلاف صراحت و عموم قانون، مؤدیان مزبور را از تسهیل ایجاد شده محروم نمود و تکلیف ما لایطاقی بر ایشان تحمیل کرد.

توجه به پیشینه تصویب ماده ۱۴ الحاقی مزبور، غیرقانونی بودن بند ۲ اطلاعیه مزبور را روشن می سازد. توضیح این که، در مصوبه مجلس ارسالی به شورای نگهبان طی نامه شماره ۸۳۳/۳۴۹۷۳ مورخ ۱۴۰۲/۵/۲ رییس مجلس به دبیر شورای نگهبان، متن ماده ۱۴ مکرر (ماده ۸ لایحه تسهیل تکالیف) به این شرح است:

«سازمان می تواند مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده گروه هایی از مؤدیان را که میزان فروش سالانه آنها کمتر از نصاب تعیین شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی است، با توجه به میزان فروش آنها در هر دوره مالیاتی و ضریبی که توسط سازمان تعیین می شود، محاسبه و مالیات آن را پس از کسر اعتبار قابل قبول دریافت نماید. ضریب مذکور و اعتبار قابل قبول بر اساس ترکیب اقلام خریداری شده توسط مؤدی که در سامانه مؤدیان ثبت شده است و با توجه به نرخ مالیات بر ارزش افزوده اقلام مذکور در چهارچوب آیین نامه اجرایی این ماده که ظرف یک ماه از تاریخ لازم الاجرا شدن آن، توسط سازمان تهیه شده و به تصویب هیأت وزیران می رسد، محاسبه می گردد. در صورت خرید سایر مؤدیان از مؤدیان موضوع این ماده، خریدهای مذکور مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی نمی باشد و به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی پذیرفته نمی شود. همچنین مصرف کنندگان نهایی که از مؤدیان موضوع این ماده خرید کنند، مشمول حکم ماده ۱۸ این قانون نمی شوند».

شورای نگهبان، طی بند ۲ نامه شماره ۱۰۲/۳۷۷۱۹ مورخ ۱۴۰۲/۵/۱۱ ماده ۸ موضوع الحاق ماده ۱۴ مکرر به قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان را از حیث «عدم بیان ضابطه برای تعیین گروه هایی از مؤدیان مذکور، مغایر اصول ۵۱ و ۸۵ قانون اساسی» اعلام می کند و مجلس برای رفع مغایرت پیش گفته، در مصوبه ۱۴۰۲/۹/۲۳ متن ماده را به شکلی که اکنون به عنوان ماده ۸ قانون تسهیل تکالیف، وجود دارد، تصویب می کند.

بدین سان، متنی که به عنوان ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان هم اکنون مجرا است، اختیار سازمان در تعیین «گروه هایی از مؤدیان» در آن درج نشده و سازمان، تنها و تنها در صورت صلاحدید خویش و تصمیم به اعلام معافیت از صدور صورت حساب، مؤدیان مشمول قانون پایانه های فروشگاههای، موضوع ماده ۱۴ مکرر، می بایست نصاب عددی مذکور در ماده را در نظر بگیرد و مجاز به تفسیر به رای و اجتهاد در برابر نص نمی باشد.

۳- مغایرت بند ۲ اطلاعیه با اصول قانون اساسی (از جمله اصول ۵۱ و ۷۱):

به نظر می رسد که خارج کردن گروه هایی از مؤدیان، هرچند با استناد ظاهری به قوانینی مانند جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲، خارج از حدود اختیارات مقام اداری بوده و سازمان با این برداشت و تفسیر ناصواب، در واقع از رهگذر بند ۲ اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ معافیت گروه هایی از مؤدیان از صدور صورت حساب را که قانونگذار در ماده ۱۴ مکرر الحاقی (مصوب ۱۴۰۲/۸/۲۳) به قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مؤدیان به منظور تسهیل تکالیف ایشان پیش بینی کرده است، بر خلاف اصل ۵۱ قانون اساسی، لغو نموده و همچنین، این اقدام مغایر با تفکیک قوا و صلاحیت انحصاری مجلس شورای اسلامی در وضع قوانین (اصل ۷۱ قانون اساسی) و خارج از حدود اختیار قوه مجریه و دستگاه اجرایی است. به بیان دیگر، سازمان امور مالیاتی با استثنای وکلای دادگستری از شمول عموم مؤدیان مشمول قانون پایانه های فروشگاه های (موضوع ماده ۱۴ مکرر الحاقی مصوب ۱۴۰۲/۸/۲۳)، به بهانه شمول این گروه برابر جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲، در واقع دایره مؤدیان مشمول ماده مزبور را تضییق نموده که این امر نیازمند قانونگذاری بوده که در صلاحیت انحصاری مجلس شورای اسلامی است نه دستگاه مجری قانون.

تعمیم، تخصیص یا محدود و مقید کردن گستره ی موضوعی، حکمی، زمانی و مکانی هر قانون تنها و تنها از طریق «قوه قانونگذاری» صورت می گیرد و تصویب آیین نامه و بخشنامه و سایر نظامات دولتی از جمله اطلاعیه مورد اعتراض حاضر، می بایست از جمله به منظور حسن اجرا و پیش بینی ساز و کار اجرای قانون صورت پذیرد و مقامات اداری از رهگذر این تصمیمات اداری نباید به حوزه قانونگذاری که در صلاحیت منحصر مجلس شورای اسلامی است (اصول ۵۱، ۵۷، ۵۸، ۷۱، و ۸۵ قانون اساسی)، وارد شوند. به هر روی، وضع آیین نامه یا بخش نامه همان گونه که اصل ۱۳۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اعلام نموده، «نباید با متن و روح قوانین مخالف باشد».

۴- مغایرت بند ۲ اطلاعیه با آخرین اراده قانونگذار

قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ به عنوان بستر اصلی اجرایی محاسبه و اخذ مالیات بر ارزش افزوده قلمداد می شود. قانونگذار در ماده ۲، تبصره ذیل ماده ۳، مواد ۵-۶-۸-۱۴ مکرر-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰ و ۲۱ یعنی ۱۱ ماده از ۲۹ ماده قانون مزبور به طور مستقیم و غیرمستقیم به موضوع نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده و اعتبار آن اشاره کرده که مؤید این است که قانون مزبور، به عنوان پشتوانه اجرایی محاسبه و مطالبه مالیات بر ارزش افزوده است. شایان ذکر است که وکلای دادگستری تاکنون در هیچ کدام از فراخوان های ده گانه مالیات بر ارزش افزوده قرار نداشته اند.

قانون تسهیل تکالیف مؤدیان نیز به منظور ساده کردن و برداشتن تکالیفی از روی دوش مؤدیان تصویب شده و به عنوان واپسین اراده قانونگذار، برای مجری قانون و مؤدیان لازم الاتباع خواهد بود. بدین سان، باید گفت که قانون تسهیل تکالیف مؤدیان، استقلال وجودی نداشته و برای تسهیل اجرای «تکالیف مؤدیان مشمول قانون پایانه های فروشگاه های و سامانه مؤدیان» وضع و تصویب شده و بنابراین، هنگامی که در ماده ۱۴ مکرر صرفاً و صرفاً با تعیین حدنصاب و بدون این که به گروه مؤدیان خاصی اشاره کند، به سازمان اختیار داده که مؤدیان مشمول قانون پایانه های فروشگاه های را به طور عموم و تا حدنصاب یاد شده در ماده مزبور، از صدور صورت حساب معاف کند، به طور قطع، سایر قوانین از جمله قانون بودجه سنواتی (به ویژه جز دو بند ط قانون بودجه ۱۴۰۲ کشور) را از نظر گذرانده و این حکم را در ماده ۱۴ مکرر برای کلیه مؤدیانی که مشمول نصاب مذکور در ماده می شوند (از جمله وکلای دادگستری موضوع جزء دو بند ط قانون بودجه سال ۱۴۰۲)، وضع کرده است و سازمان امور مالیاتی به عنوان مجری قانون باید قانون را اجرا کند و اجتهاد در برابر نص مزبور و نیز تضییق دایره شمول مؤدیان مشمول معافیت مزبور، به هیچ روی، جایز نیست.

۵- مغایرت با اصول حاکم بر حقوق اداری در خصوص صلاحیت های مقام اداری

این اقدام سازمان امور مالیاتی در تضییق دایره شمول مؤدیان مشمول معافیت در صدور صورتحساب (موضوع ماده ۱۴ مکرر الحاقی مصوب ۱۴۰۲/۸/۲۳) بر خلاف اصول حاکم بر صلاحیت و اختیار مقام اداری نیز می باشد.

نخست آن که، مقوله «صلاحیت» و «اختیار» در حقوق عمومی و اداری، با آن چه که در حقوق خصوصی تبیین شده و فقها و حقوقدانان بر این عقیده اند که «لکل ذی حق، اسقاط حق» و هر صاحب حق اختیار دارد که آن را اعمال یا اسقاط کند، تمایز دارد. مقام اداری هرچند «با اختیار قانونی» باشد، ولی حق ندارد که بر خلاف هدف قانونگذار اختیار خویش را اعمال نماید. اعمال اختیار توسط مقام اداری، آزادانه نبوده و همواره وابسته به رعایت مصالحی است که هدف قانونگذار از تصویب قانون را فراهم می کند. در موضوع حاضر، قانونگذار، قانون تسهیل را برای آسان کردن تکالیف همه مؤدیان وضع کرده و به طور ویژه در ماده ۱۴ مکرر سخن از مؤدیانی به میان آورده که فروش کالا یا خدمات ایشان تا حدنصاب مذکور در ماده رسیده و ایشان را در صورت صلاحدید سازمان امور مالیاتی و اعلام سازمان استفاده از این اختیار، از صدور صورتحساب معاف کرده است و حتی به منظور سهل تر کردن تکالیف مؤدیان، در تبصره ۱ ذیل ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان نصاب مندرج در متن ماده را برای سال های ۱۴۰۲-۱۴۰۳ و ۱۴۰۴ افزایش داده است؛ بنابراین، سازمان امور مالیاتی نیز باید در راستای هدف قانونگذار که همانا برداشتن تکلیف از دوش مؤدیان مشمول است، گام بردارد. به هر روی، به کار نبردن برخی اختیاراتی که قانونگذار به مقام اداری داده، نوعی تقصیر و ترک فعل است؛ بنابراین، گاهی مقام اداری، تکلیف به اعمال اختیار دارد و نباید در اجرای آن، اهمال کند. بدین سان، واژه «می تواند» در ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان را نباید به معنای اختیار بدون ضابطه و چهارچوب مجری قانون تفسیر کرد بلکه در این مقام، می توان گفت که سازمان مکلف است که تمهیدات اجرایی را برای هدف قانونگذار که همانا تسهیل تکالیف مؤدیان (همه مؤدیان مشمول قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان) است، انجام دهد و از همین رو، قانونگذار اجازه تبعیض و انتخاب گروه های مؤدیان را به سازمان اعطا نکرده و سازمان مکلف است در صورت اعمال اختیار، با همه به گونه یکسان رفتار کند.

دوم آن که، واژه «می تواند» مذکور در صدر ماده ۱۴ مکرر، ناظر به اختیار سازمان در صدور اطلاعیه یا بخشنامه ای که مؤدیان آگاه شوند که آیا این سازمان، در سال مورد نظر، قصد استفاده از این معافیت را دارد یا ندارد و ناظر به حذف برخی از مؤدیان از معافیت نبوده و نیست. به بیان دیگر، اگر سازمان، تشخیص دهد که کلیه مؤدیان مشمول قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان صرف نظر از میزان نصاب مذکور در ماده ۱۴ مکرر، می بایست صورتحساب های قانونی (نوع ۱ تا ۳) را صادر کنند، «می تواند» در سال مورد نظر، از اختیار قانونی استفاده نکند و اطلاعیه ای یا بخشنامه ای در این زمینه صادر ننماید.

بنابر آن چه گذشت، اقدام سازمان امور مالیاتی در بند ۲ اطلاعیه مورد اعتراض به استناد جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ که وکلای داگستری را مکلف و ملزم به صدور صورتحساب الکترونیکی نوع ۱ و ۲ و ثبت آن در سامانه مؤدیان مطابق دستور العمل صدور صورتحساب الکترونیکی کرده، بر خلاف هدف کلی قانونگذار در تصویب قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است.

۶- ضرورت صدور دستور موقت:

با توجه به این که تحمیل تکلیف غیرقانونی مزبور موجب تحمیل هزینه به وکلای دادگستری و نیز کارآموزان وکالت از حیث خرید نرم افزار واسط برای ارسال صورت حساب نوع یک و دو خواهد شد و شرکت های معتمد نوع یک نیز هرچند ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی و ارسال آن به سامانه مؤدیان برای همه مؤدیان خواهند بود ولی ترجیح می دهند که برای اشخاص حقوقی و مؤدیان بزرگ این اقدام را انجام دهند و در عمل مراجعه وکلا و کارآموزان به این شرکت ها بی نتیجه بوده است؛ از ریاست هیأت تخصصی، برابر ماده ۳۶ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی ۱۴۰۲/۲/۱۰) صدور دستور موقت مبنی بر توقف تکالیف تحمیلی بر وکلای دادگستری و کارآموزان (از حیث الزام ایشان به صدور صورت حساب الکترونیکی نوع ۱ و ۲ و ثبت در سامانه مؤدیان مطابق دستور العمل صدور صورت حساب الکترونیکی، صرف نظر از میزان فروش خدمات وکالتی در سال ۱۴۰۲) مورد استدعاست.

همچنین، نظر به این که قریب به اتفاق وکلای کشور تحت شمول عموم مؤدیان مشمول معافیت مصرح در ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (الحاقی مصوب ۱۴۰۲/۸/۲۳) قرار می گیرند، تحمیل تکلیف به شرحی که بیان شد، موجب وارد شدن هزینه های مادی و معنوی بسیاری به این صنف می گردد که صدور دستور موقت تا تعیین تکلیف نهایی موضوع در هیأت تخصصی و عندالزوم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، می تواند از این خسارات مادی و معنوی جلوگیری نماید. بسیاری از کارآموزان وکالت هم اکنون، از عهده هزینه های قانونی برای آغاز کار برنیامده و نیز بسیاری از وکلای پایه یک دادگستری نیز برای تمدید پروانه و پرداخت حق بیمه قانون صندوق حمایت وکلا و نیز اجاره دفتر وکالت و... دچار مشکلات فراوانی هستند که تحمیل این تکلیف در سه ماهه پایانی سال ۱۴۰۲ نیز بسیاری از ایشان را دچار عسر و سرگردانی خواهد نمود.

با عنایت به موارد پیش گفته:

نظر به این که، بند ۲ اطلاعیه صادره از سازمان امور مالیاتی به تاریخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ (ابلاغ شده طی نامه شماره / ۱۴۰۲/۹/۲۹ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ رییس مرکز تنظیم مقررات، نظام پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و منتشر شده سایت سازمان به نشانی الکترونیکی: <http://www.intamedia.ir/news/ID/۲۶۱۵۱>) از حیث الزام وکلای دادگستری به صدور صورت حساب الکترونیکی نوع ۱ و ۲ از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ که موجب لغو معافیت مؤدیان مشمول حدنصاب های مذکور در تبصره ۱ ماده ۱۴ مکرر (الحاقی طی ماده ۸ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان) می گردد، خارج از حدود اختیار دستگاه اجرایی بوده و تجاوز از اختیارات اعطایی است و نوعی قانونگذاری و تقنین بوده که نیازمند مصوبه مجلس شورای اسلامی است.

همچنین با عنایت به این که، تحمیل این تکلیف بر خلاف اصول متعدد قانون اساسی از جمله، اصول ۵۱، ۷۱ و ۱۳۸ قانون اساسی به شرحی که توضیح آن در این شکواییه بیان شد، می باشد. نیز با توجه به این که اصول حقوق اداری درباره صلاحیت و اختیار مقام اداری نیز چنین صلاحیت و اختیاری را به سازمان امور مالیاتی اعطاء نکرده که بر خلاف هدف قانونگذار که همانا تسهیل تکالیف عموم مؤدیان مشمول قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است، گام برداشته و با تضییق دایره شمول مؤدیان موضوع ماده ۱۴ مکرر (الحاقی ۱۴۰۲/۸/۲۳) گروهی از مؤدیان (وکلای دادگستری به بهانه شمول این گروه بر جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲) را از عموم مؤدیان خارج نموده و حکم جداگانه ای را صرف نظر از میزان فروش خدمات این گروه در سال ۱۴۰۲، وضع کند.

مستند به بند «ت» ذیل ماده ۸۰ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری، ابطال بند ۲ اطلاعیه صادره از سازمان امور مالیاتی به تاریخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ (ابلاغ شده طی نامه شماره / ۱۴۰۲/۹/۲۹ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ رییس مرکز تنظیم مقررات،

نظام پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و منتشر شده سایت سازمان به نشانی الکترونیکی: <http://www.intamedia.ir/news/ID/۲۶۱۵۱>) از حیث الزام وکلای دادگستری به صدور صورت حساب الکترونیکی نوع ۱ و ۲ صرف نظر از میزان فروش خدمات وکالتی در سال ۱۴۰۲ و ثبت آن در سامانه مؤدیان، از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ که موجب لغو معافیت مؤدیان مشمول حد نصاب های مذکور در تبصره ۱ ماده ۱۴ مکرر (الحاقی طی ماده ۸ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان) می گردد، مورد تقاضاست."

آقایان قادر شیرینی جناقرد و حامد سیفی نیز به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۶۶۹۳۰ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور، ابطال دستورالعمل شماره ۲۶۸/۶۷۵۹۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ سازمان امور مالیاتی کشور و اطلاعیه سازمان امور مالیاتی در خصوص تکلیف اشخاص حقیقی جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان را خواستار شده و اعلام کرده اند که:

" همان طور که مستحضر هستید، وکلای دادگستری خدمات حقوقی خود را تنها در دو قالب ارائه می نمایند. یک؛ اخذ وکالتنامه از موکلین جهت ارائه به مراجع رسیدگی کننده قضایی و اداری. دو؛ ارائه مشاوره حقوقی. از جهت تطبیق تکالیف مالیاتی قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان با نحوه ارائه خدمات توسط وکلای دادگستری در حال حاضر و به موجب بند «ش» تبصره ۶ بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور، قراردادهای حق الوکاله صرفاً به صورت الکترونیکی تنظیم و به مراجع مربوطه تسلیم می گردد. لازم به ذکر است، به موجب مقرر مذکور و نیز بند ۲ نظام نامه ثبت اطلاعات در سامانه قرارداد الکترونیک وکالت (منتشره توسط قوه قضاییه) این وکالتنامه های الکترونیکی «به صورت توأمان در برگیرنده وکالتنامه و قرارداد مالی فی مابین وکیل و موکل می باشد» و در نهایت به موجب بند «ل» تبصره ۶ بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، سازمان امور مالیاتی به صورت برخط، به تمامی این قراردادهای الکترونیکی که دارای شناسه یکتا و کد ملی طرفین، مبلغ، تاریخ و سایر شروط قراردادی ثبت شده دسترسی دارد و از طرف دیگر با توجه به این که وکلای دادگستری در قانون بودجه ملزم به رعایت قانون پایانه فروشگاهی شده بودند کلیه وکلا حسب اعلام سازمان امور مالیاتی از دستگاه پوز به عنوان پایانه فروشگاهی استفاده می نمایند.

در فراخوان اخیر که پس از ابلاغ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای «قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان»، مربوط به اجرای تکالیف سامانه مؤدیان توسط اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) به شرح ذیل از اول دی ماه سال ۱۴۰۲ ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی نوع ۱ و ۲ و ثبت در سامانه مؤدیان برای فروش کالا و خدمات مطابق دستورالعمل صدور صورتحساب الکترونیکی، حسب مورد می باشند:

کلیه اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) که میزان فروش خالص کالا و خدمات سال ۱۴۰۲ آنها تا پایان شهریور ماه سال ۱۴۰۲، بیشتر از ۱۸۰ میلیارد ریال بوده است.

اشخاص حقیقی موضوع جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بوده سال ۱۴۰۲ (وکلای دادگستری و پزشکان)، با هر میزان فروش کالا و خدمات سالانه کماکان ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی هستند و طی دستورالعمل و نامه شماره ۲۶۸/۶۷۵۹۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ و عطف به ماسبق کردن و مستثنی کردن وکلا و پزشکان از معافیت مقرر در قانون (معافیت زیر ۱۸۰ میلیارد ریال به عنوان معافیت قانونی از پایانه های فروشگاهی) اقدام نموده اند و متعاقباً طی دستورالعمل شماره ۲۰۰/۶۶۹۳۰ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۸ با عطف به ماسبق کردن جرایم و محرومیت از اعمال معافیت برای

عملکرد سال ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ اقدام نموده است و جالب است که صدور صورت حساب در سامانه سازمان مالیاتی به صورت مستقیم امکان پذیر نبوده و مع الواسطه از طرف شرکت های معتمد انجام می شود.

با مذاقه در روند تقنینی، در تاریخ ۱۴۰۲/۵/۱۱ شورای نگهبان در بند دوم ایرادات خود در ارتباط با لایحه تسهیل اجرای قانون پایانه های فروشگاهی نسبت به ماده ۸ موضوع الحاق ماده ۱۴ به قانون مذکور اظهار نظر خود را بدین نحو بیان داشته است: در ماده (۸) موضوع الحاق ماده (۱۴) مکرر به قانون، عدم بیان ضابطه برای تعیین گروه هایی از مؤدیان مذکور، مغایر اصل (۵۱) و (۸۵) قانون اساسی شناخته شد.

سپس مجلس ماده ۸ موضوع الحاق ماده ۱۴ را اصلاح و النهایه به شرح ذیل تصویب و تأیید گردید: به منظور تسهیل تکالیف مؤدیان مشمول این قانون، سازمان می تواند مؤدیانی که میزان فروش سالانه آنها کمتر از بیست و پنج برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات های مستقیم باشد را از صدور صورت حساب الکترونیکی معاف نماید.

ایراد شورای نگهبان مبنی بر عدم تعیین ضابطه و اصلاح ماده مذکور دلالت بر این دارد که ضابطه ای برای مؤدیان مشمول قانون پایانه فروشگاهی تعیین گردد و سازمان می تواند بر اساس همان ضابطه قانونی مؤدیان را معاف نماید اولاً مؤدیان مشمول عام و مطلق بوده و شامل همه مشمولین می شود و دوماً ضابطه مد نظر شورای نگهبان و قانون در مورد ماده ۸ همان ضابطه عددی یا ۱۸۰ میلیارد ریال بوده است و هر مؤدی اعم از حقیقی و حقوقی مشمول قانون پایانه فروشگاهی صرف نظر از نام، گروه و عنوان شغلی حق برخورداری از این معافیت را وفق قانون دارد. کلیه مؤدیانی که زیر ۱۸۰ میلیارد ریال تا پایان شهریور درآمد دارند معاف از اجرای قانون پایانه فروشگاهی شدند ولی وکلا و پزشکان با هر درآمدی مشمول اعلام شدند .

الزام وکلا در قانون بودجه موجبی برای تبعیض و یا عدم امکان استفاده از معافیت قانونی نیست و قانون بودجه صرف نظر از موقتی بودن در مقام بیان تسری قانون پایانه فروشگاهی به وکلا بوده و با توجه به اجرایی شدن قانون پایانه فروشگاهی و قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاهی الزام وکلا با هر درآمدی به پایانه فروشگاهی و از طرف دیگر مستثنی نمودن سایر اشخاصی که زیر ۱۸ میلیارد تومان تا پایان شهریور ۱۴۰۲ فروش کالا و خدمات داشتند مصداق بارز تبعیض می باشد و آخرین اراده قانونگذار و تعیین ضابطه عددی جهت اجرای قانون بوده و با علم بر مقررات قبلی از جمله قانون بودجه وضع شده است .

نیک مستحضری، در ردیف ۱۰ بند ۹ سیاست های کلی قانونگذاری ابلاغی مقام معظم رهبری «عدالت محوری در قوانین» و «اجتناب از تبعیض ناروا» «عمومی بودن قانون و شمول و جامعیت آن» و حتی الامکان «پرهیز از استثنای قانونی» مورد تأکید قرار گرفته است، لذا مقررات صدر الذکر با منویات مقام معظم رهبری در تعارض است. از سوی دیگر اصل عدالت و برابری مالیاتی یکی از مهم ترین شاخصه های تساوی افراد در برابر قانون است که در مصوبه اخیر نقض گردیده است و مغایر با بند نهم از اصل سوم قانون اساسی در بیان منع تبعیضات ناروا و همچنین اصول ۱۹ و ۲۰ همان قانون در بیان برخورداری از حقوق مساوی و حمایت یکسان در برابر قانون می باشد. «حق» و «تکلیف» و «تعهد» و «نفع» توأمان بوده و اعمال تکالیف مضاعف و تبعیض آمیز بدون برخورداری از حق برابری بر خلاف اصول حقوقی و قانون اساسی می باشد و قانون بدون تبعیض باید اجرا شود و کلیه وکلایی که زیر ۱۸۰ میلیارد تا پایان شهریور ۱۴۰۲ درآمد داشته باشند معاف از قانون پایانه های فروشگاهی می باشند تفسیر و اقدام خلاف قانون سازمان امور مالیاتی و همچنین تبعیض آمیز بودن این عمل و خروج از هدف قانونگذار در تعیین ضابطه کاملاً مشهود بوده لذا تقاضای ابطال مصوبات مربوطه و همچنین با توجه به این که بیش از ۱۰۰ هزار وکیل دادگستری مشمول مصوبات خلاف قانون شده

اند که در اجرای چنین مصوباتی ضرر جبران ناپذیر و موجب بدبینی و همچنین با عنایت به ممنوعیت رفتارهای تبعیض آمیز و با در نظر گرفتن این که قانون تسهیل اجرای قانون پایانه های فروشگاههای آخرین اراده قانونگذار و عام و مطلق بوده که همه وکلا حق استفاده از امتیازات قانون مذکور را دارند همچنان که به تکالیف آن در صورت شمول باید عمل نمایند با توجه به فوریت امر تقاضای صدور دستور موقت مبنی بر توقف الزام وکلا که زیر ۱۸۰ میلیارد ریال درآمد دارند به اجرای قانون پایانه های فروشگاههای و النهایه ابطال مصوبات مورد خواسته و همچنین ابطال اقدامات خلاف قانون و تبعیض آمیز سازمان امور مالیاتی مورد استدعاست."

آقایان حسن عبدلیان پور و امیرحسین بهارلو نیز به وکالت از آقایان محمدمسعود یوسفی و امید یاهو و مرکز وکلا، کارشناسان رسمی و مشاوران قوه قضاییه اعلام کرده اند که:

" احتراماً اینجانبان حسن عبدلیان پور و امیرحسین بهارلو به نمایندگی از مرکز وکلا، کارشناسان رسمی و مشاوران خانواده قوه قضاییه و اینجانبان محمدمسعود یوسفی و امید یاهو اصالتاً در راستای پاسداشت مقام عدالت و صیانت از قانون؛ تقاضای ابطال بخشنامه «اطلاعیه مهم سازمان امور مالیاتی در خصوص تکالیف اشخاص حقیقی جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان» به جهت مغایرت با مواد ۱ قانون تسهیل تکلیف مودیان و ۲، تبصره ۱ ماده ۵ و ۱۸ مکرر قانون پایانه های فروشگاههای و تجاوز از حدود قانونی موضوع بند ۱ ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری و صدور دستور موقت مبنی بر توقف اجرای بخشنامه مذکور در اجرای بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری به شرح جهات آتی الذکر تقدیم حضور عالی جنابان می داریم.

مقدمه:

در راستای شفافیت و ایجاد پایگاه جامع اطلاعاتی برای تحصیل منبع دقیق شناسایی و تشخیص مالیات مؤدیان، مقنن قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸ را تصویب نمود. براساس قانون مذکور صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی مکلف به انجام تکالیفی از قبیل ثبت نام در سامانه مؤدیان، ثبت و صدور صورت حساب الکترونیکی و استفاده از پایانه فروشگاههای شدند. به جهت تأخیر در اجرایی شدن بستر استقرار سامانه مؤدیان و بروز برخی ناهماهنگی ها در سال های اخیر، قانون اخیرالتصویبی موسوم به قانون «تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان» در تاریخ ۱۴۰۲/۸/۲۳ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید.

براساس قانون مذکور تحولات متعددی در زمینه اجرایی شدن سامانه مؤدیان حادث گردید از مهمترین این اصلاحات می توان به خروج برخی تکالیف محوله به مؤدیان از جمله الزام به ثبت نام در سامانه مؤدیان اشاره نمود که سابقاً وفق ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاههای از وظایف مؤدیان مالیاتی بوده اما براساس ماده ۵ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان، برعهده سازمان امور مالیاتی قرار داده شد. اما تغییر مهم دیگر در ماده ۱ قانون تسهیل مورد نظر قانونگذار قرار گرفت، براساس این حکم کلیه شرکت های بورسی و فرابورسی و شرکت های دولتی از تاریخ ۱۳۸۶/۷/۱، اشخاص حقوقی از تاریخ ۱۴۰۲/۷/۱ و نهایتاً سایر اشخاص از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ ملزم به صدور صورت حساب گردیدند. همچنین در ماده ۱۴ مکرر قانون تسهیل تکالیف مؤدیان، مقرر شد اشخاصی که بیش از مبلغ ۱۸۰ میلیارد ریال فروش داشته اند ملزم به صدور صورت حساب گردند.

با وجود حکم صریح در ماده ۱ قانون تسهیل و صراحت قطعی و غیرقابل تغییر بودن تاریخ های مذکور و میزان مشخص شده در ماده ۱۴ مکرر قانون تسهیل، سازمان امور مالیاتی در بخشنامه معترض عنه برخی از اشخاص موضوع جزء ۲ بند

«ط» تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲ را از این حکم مستثنی نموده و مشارالیه را «کماکان» ملزم به صدور صورت حساب خوانده است.

این اطلاعیه بنا بر جهات آتی الذکر مغایر با قانون است: همان طور که در سطرهای فوق بیان گردید؛ مطابق با ماده ۱ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان: الزام مؤدیان به صدور صورت حساب الکترونیکی موضوع قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی به ترتیب زیر انجام می شود:

۱- کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس شرکت های دولتی و سایر دستگاه های اجرایی مشمول ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ و نیز سایر اشخاص حقوقی از تاریخ ۱۴۰۲/۷/۱.

۲- کلیه اشخاص باقیمانده از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱؛ تاریخ های مذکور در این ماده قطعی و غیر قابل تغییر است...

همچنین با عنایت به ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (اصلاحی به موجب قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان) که بیان می دارد: «سازمان مکلف است ظرف یک هفته از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این ماده نسبت به ثبت نام و عضویت کلیه مؤدیان در سامانه مؤدیان و تخصیص کارپوشه اختصاصی به آنها اقدام نماید. همچنین سازمان موظف است حداکثر ظرف یک هفته پس از ثبت نام مؤدیان در نظام مالیاتی، نسبت به ثبت نام و عضویت و نیز تخصیص کارپوشه اختصاصی به آنها در سامانه مؤدیان اقدام نماید. در صورت عدم اجرای حکم فوق توسط سازمان برای مؤدیانی که در نظام مالیاتی ثبت نام کرده اند، مشمول جرائم مربوط به عدم عضویت یا عدم ثبت نام در سامانه مؤدیان نمی شوند. خرده فروشی ها و واحدهای صنفی که مستقیماً با مصرف کننده نهایی ارتباط دارند، علاوه بر عضویت در سامانه مؤدیان، موظف به استفاده از پایانه فروشگاهی می باشند. ...»

از سوی دیگر قانونگذار در ماده ۸ قانون تسهیل که به عنوان ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاهی به قانون مصوب ۱۳۹۸ اضافه گردید، اشعار داشته است: «به منظور تسهیل تکالیف مؤدیان مشمول این قانون، سازمان می تواند مؤدیانی که میزان فروش سالانه آنها کمتر از بیست و پنج برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات های مستقیم باشد را از صدور صورت حساب الکترونیکی معاف نماید.»

بنا به مراتب فوق و حسب نظر قانونگذار در خصوص صدور صورت حساب الکترونیک دو محدودیت وجود دارد، محدودیت اول: تکالیف مربوط به قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (به استثناء اشخاص بند ۱ ماده ۱ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان)، از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ متوجه سایر اشخاص حقیقی می گردد. محدودیت دوم: این اشخاص تنها در صورتی که بیش از بیست و پنج برابر معافیت ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم فروش داشته اند، مشمول تکالیف صدور صورت حساب الکترونیک هستند.

حالی که بخشنامه مورد اعتراض برخلاف قانون تسهیل تکالیف مؤدیان که مطلق اشخاص فارغ از صنف و شغل آنان را به شرح فوق الذکر از تکالیف قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مستثناء نموده بود؛ برخی از مشاغل از جمله پزشکان و وکلای مشمول الزام به صدور صورت حساب الکترونیکی فارغ از میزان فروش آنان نموده است.

پاسخ به چند ابهام:

ممکن است که در پاسخ به عرایض مذکور ادعاهای زیر مطرح شود.

- ذکر مشاغل مذکور در قوانین بودجه موجب تکلیف مندرج در بخشنامه مورد اعتراض است.

هر چند که مقنن در قوانین بودجه سنواتی از جمله جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲ و ... وکلا و پزشکان را ملزم به استفاده از پایانه های فروشگاههای نموده است اما در ارتباط قانون بودجه و بخشنامه مورد اعتراض دو بحث عمده قابل توجه است.

اولاً: قانون بودجه سنواتی اشخاص فوق الذکر را تنها مکلف به استفاده از پایانه های فروشگاههای نموده است و در قانون ابداً تکلیف صدور صورتحساب الکترونیک اعم از نوع ۱ یا ۲ یا ۳ را متوجه وکلا و پزشکان ننموده است.

ثانیاً: بر فرض شمول تکلیف صدور صورتحساب الکترونیکی بر وکلا و پزشکان، اراده مؤخر مقنن مشعر بر اجرای تکلیف مذکور از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ به بعد و با رعایت شرایط ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاههای است. توضیح آن که همان طور که مقنن در قوانین بودجه سنواتی برخی از اشخاص را ملزم به استفاده از پایانه فروشگاههای نموده است ملاً در ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاههای، خرده فروشی ها و واحدهای صنفی که مستقیماً با مصرف کننده نهایی ارتباط دارند را نیز موظف به استفاده از پایانه فروشگاههای نموده است. نهایتاً حسب شرایط و مقتضیات خاص حاکم بر کشور، مقنن جهت تسهیل اجرای قانون پایانه های فروشگاههای با عدول از نظر سابق خود، برخی تکالیف مؤدیان و تشریفات ناظر بر آن را سهل تر نموده است بدین شرح که اولاً مبدأ اجرای قانون برای اشخاص حقیقی (اعم از وکلا و پزشکان و غیره) را از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ تعیین نموده است ثانیاً مؤدیانی که میزان فروش سالانه آنان کمتر از بیست و پنج برابر معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم بوده را مستثناء کرده است.

با این وصف بخشنامه مورد اعتراض با تجاوز از حدود قوانین مذکور، وکلا و پزشکان را تنها به بهانه تصریح در قوانین بودجه سنواتی از این امر مستثناء نموده و مکلف به صدور صورتحساب الکترونیکی فارغ از میزان درآمد نموده است که این امر از مصادیق تجاوز یا سوء استفاده از اختیارات موضوع بند ۱ ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری می باشد

- اختیار اعطاء شده به سازمان امور مالیاتی در ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان موجب تکلیف مندرج در بخشنامه مورد اعتراض است.

ممکن است منشأ این استثناء را اختیار مندرج در ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان دانست. در پاسخ به این ادعا می بایست به منطوق برخی از مواد قانون مذکور توجه نمود:

براساس ماده ۱۴ مکرر: «به منظور تسهیل تکالیف مؤدیان مشمول این قانون، سازمان می تواند مؤدیانی که میزان فروش سالانه آنها کمتر از بیست و پنج برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات های مستقیم باشد را از صدور صورتحساب الکترونیکی معاف نماید...»

همان طور که در نص ماده ۱۴ مکرر مشخص و مبرهن است این اختیار به سازمان امور مالیاتی داده شده تا این امتیاز را به اشخاص مذکور اعطا نماید. با این وجود باید توجه نمود که اختیار تنها در اعمال این امتیاز قانونی برای اشخاص مذکور بوده و سازمان امور مالیاتی حق محدود نمودن این مبلغ (به طور مثال تا ده برابر معافیت ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم را ندارد) یا استثناء نمودن برخی مشاغل و صنوف را ندارد.

این اختیار محدود دقیقاً برخلاف اراده مقنن در تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم است مطابق با تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم: «سازمان امور مالیاتی کشور می تواند برخی از مشاغل یا گروه هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند ...» در اجرای ماده مذکور مقنن با قید عبارت «برخی از مشاغل یا گروه ها» این اختیار را به سازمان امور مالیاتی داد که برخی مشاغل را از این امتیاز قانونی محروم نماید. همان طور که سازمان امور مالیاتی نیز در پرتو این اختیار قانونی به موجب جزء ج بند ۱ دستورالعمل سازمان امور مالیاتی موضوع مالیات مقطوع عملکرد سال ۱۴۰۱ اشخاص موضوع جزء (۲) بند (ز) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور را از این اختیار قانونی محروم نمود.

نتیجتاً برخلاف موارد دیگر همچون اختیار مندرج در تبصره ماده ۱۰۰ که در سطور فوق تصدیق گردید، در این حکم قانونی اختیاری برای سازمان امور مالیاتی جهت استثناء نمودن برخی از مشاغل (حتی مواردی که در جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲ مورد اشاره قرار گرفته است) از حکم مندرج در ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاهی وجود نداشته و اقدام سازمان امور مالیاتی صراحتاً موجب تضییق حکم قانونگذار شده است.

- محدودیت های اجرایی برای صدور صورت حساب :

فارغ از ایرادات ماهوی و قانونی مذکور، ایراد دیگری که در این خصوص قابل ذکر است، قید عبارت «کماکان» در بخشنامه مذکور است به عبارت دیگر نه تنها از این پس اشخاص مذکور فارغ از حجم فعالیت مکلف به صدور صورت حساب هستند، بلکه از نظر سازمان امور مالیاتی این تکلیف، تکلیفی است که از گذشته برعهده وکلا و پزشکان بوده است!!

همان طور که قضات دیوان عدالت اداری مستحضرنند قانون پایانه های فروشگاهی به مثابه یک قانون غیر قابل تجزیه است که نمی توان به بخشی از آن ملتزم بود و بخشی از آن را رها نمود. به بیان دیگر تا تمامی ارکان و اجزای این قانون اعم از بستر پیاده سازی، سازوکار اجرایی، تشریفات ویژه قانونی، مشوق ها و جرائم به صورت کامل و جامع اجرا نشده باشد، امکان اجرای بخشی از این قانون یا برخی از تکالیف مربوطه نیست. دقیقاً مشابه وضعیتی که سابقاً سازمان امور مالیاتی برای تمسک به امتیاز مندرج در ماده ۱۰ و ۱۱ قانون پایانه های فروشگاهی ایجاد نموده و قضات گران قدر دیوان عدالت اداری با دقت نظر این ایراد قانونی را شناسایی نموده و در رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۲۰۷۷ و ۲۰۷۸ مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۲ اجرای ماده ۱۰ و ۱۱ قانون پایانه فروشگاهی را منوط به اجرای کامل قانون دانستند.

از سوی دیگر سازمان امور مالیاتی چگونه تا زمانی که تعداد کثیری از تکالیف مندرج در قانون پایانه های فروشگاهی اجرا نشده است، برخی از صاحبان مشاغل را «کماکان» ملزم به صدور صورت حساب می داند.

۱- چگونه تا زمانی که بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به رسید پرداخت صادره توسط دستگاه های کارتخوان و گزارش الکترونیکی دریافتی از درگاه های الکترونیکی پرداخت، شماره منحصر به فرد مالیاتی تخصیص نداده و آن را در رسید یا گزارش پرداخت مذکور درج ننموده انتظار اجرای قانون توسط اشخاص مذکور را دارد؟

۲- چگونه وکلا و پزشکان ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی بوده اند در حالی که سامانه مؤدیان در اواخر سال ۱۴۰۱ به صورت تقریباً قابل استفاده راه اندازی شده، است؟

۳- چگونه بدون اعمال مشوق های موضوع مواد ۱۷ و ۱۸ قانون پایانه های فروشگاهی و پرداخت مبالغ مذکور، انتظار اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان را از مؤدیان دارند؟!!

جهات فوریت صدور دستور موقت:

با توجه به آثار غیر قابل جبران مستحدثه در اجرای بخشنامه مورد اعتراض، تقاضای اعمال ماده ۳۶ قانون دیوان عدالت اداری و صدور دستور موقت مبنی بر توقف اجرای بخشنامه مورد اعتراض تحت استدعاست.

خواسته نهایی:

بنابر مراتب معروضه و با عنایت به این که بخشنامه مورد اعتراض برخلاف مواد فوق الذکر که مشعر بر این است که حسب آخرین اراده مقنن کلیه اشخاص حقیقی (فارغ از شغل و صنف آنان) از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ به شرط فروش مبلغ بیش از ۲۵ برابر معافیت ماده ۸۴ مشمول تکلیف صدور صورت حساب الکترونیک هستند، وکلا و پزشکان (اشخاص موضوع جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۲ و...) را کماکان مشمول صدور صورت حساب الکترونیکی دانسته است، تقاضای ابطال مقرره مورد اعتراض از زمان صدور وفق مواد ۱۲، ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری تحت استدعاست."

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

"مدیرکل محترم امور مالیاتی ...

موضوع: اطلاع رسانی در خصوص فراخوان قانون تسهیل تکالیف مؤدیان در اجرای «قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان»

با سلام و احترام

در راستای اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و با توجه به قانون تسهیل تکالیف مؤدیان صادر شده، «کلیه اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) به شرح ذیل از اول دی ماه سال ۱۴۰۲ ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی نوع ۱ و یا ۲ و ثبت در سامانه مؤدیان برای فروش کالا و خدمات مطابق دستورالعمل صدور صورت حساب الکترونیکی» حسب مورد می باشند:

.....

۲- اشخاص حقیقی موضوع جزء ۲ بند ط تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲، با هر میزان فروش کالا و خدمات سالیانه کماکان ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی هستند."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوایح شماره ۲۱۲/۲۲۷۹۵ ص مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۹ و ۲۱۲/۹۱/ ص مورخ ۱۴۰۳/۱/۶ توضیح داده است که:

"به موجب فراخوان به شماره ۱۴۰۲/۶۲۶ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۵ و دستورالعمل شماره ۲۶۸/۶۷۵۹۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹؛ اشخاص حقیقی موضوع جزء (۲) بند (ط) قانون بودجه سال ۱۴۰۲، با هر میزان فروش کالا و خدمات سالانه کماکان

ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی هستند و مطابق نامه شماره ۶۶۹۳۰/۲۰۰۵ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۸؛ کلیه اشخاصی که براساس جزء ۲ بند (ز) تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۱ مکلف به استفاده از پایانه های فروشگاههای شده اند، مشخص و ضمانت اجرای عدم استفاده از آن پایانه نیز نسبت به مستنکفین از اجرای حکم بندهای مذکور پیش بینی شده است.

شاکیان مدعی اند که اولاً؛ سازمان مالیاتی، با صدور اطلاعیه های مورد شکایت، برخی مشاغل از جمله وکلا و پزشکان را، با بهانه حکم مندرج در جزء (۲) بند (ط) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۲، فارغ از میزان درآمد سالانه، مکلف به صدور صورت حساب الکترونیکی نموده و مستثناء دانستن مشاغل مذکور، به منزله سوء استفاده کردن از اختیارات و بر خلاف اطلاق ماده (۱) قانون تسهیل تکالیف مؤدیان ... و ماده (۱۴) قانون پایانه های فروشگاههای بوده است. لذا ابطال آن خواستار شده اند. ثانیاً؛ بر خلاف ماده ۱۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۳۸۷ و مواد ۱۳ و ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۴۰۰ و بر خلاف ترتیب مقرر در مواد مذکور و قبل از انتشار فراخوان موضوع این مواد، اشخاص موصوف در نامه صدرالذکر را مکلف به استفاده از پایانه های فروشگاههای و صدور صورت حساب نموده و برای ضمانت اجرا پیش بینی نموده است.

این در حالی است که، اولاً- عموم ماده (۱۴) مکرر قانون پایانه های فروشگاههای (عام مؤخر) به دلیل تصریح حکم مندرج در جزء (۲) بندهای (ز) و (ط) از تبصره (۶) قوانین بودجه سال های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ (خاص مقدم) شامل وکلا و پزشکان نمی شود. ثانیاً؛ به موجب متن مصرح جزء ۲ بندهای «ز» و «ط» تبصره ۶ قانون بودجه سال های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ مکلفین به استفاده از پایانه های فروشگاههای دارای قابلیت صدور صورت حساب الکترونیکی مشخص و ضمانت اجرایی عدم استفاده از آن نیز برای مستنکفین از اجرای حکم بندهای مذکور پیش بینی شده است، ثانیاً؛ ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاههای به سازمان امور مالیاتی اختیار معاف نمودن از صدور صورت حساب الکترونیکی را برای مؤدیان مالیاتی با میزان فروش سالانه تا حد نصاب مقرر، پیش بینی کرده و سازمان براساس این اختیار عمل نموده است.

شرح دفاعیه:

۱- مطابق ماده واحده قانون اصلاح ماده (۱) قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان، مصوب ۱۴۰۲/۱۰/۱۸، کلیه مؤدیان از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ مکلف به صدور صورت حساب الکترونیکی موضوع قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان گردیده اند. همچنین مقدم بر قانون فوق الذکر، به موجب احکام مذکور در قوانین بودجه، تکلیف استفاده از پایانه های فروشگاههای برای برخی مشاغل و حرف، جهت سال های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ نیز مشخص شده بود؛ بنابراین به موجب حکم مصرح در جزء ۲ بندهای «ز» و «ط» تبصره ۶ قوانین بودجه سال های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲، مکلفین به استفاده از پایانه های فروشگاههای، مشخص و ضمانت اجرایی عدم استفاده از آن پایانه نیز نسبت به مستنکفین از اجرای حکم بندهای مذکور پیش بینی شده است. لذا با عنایت به حاکمیت قانون بودجه (قانون خاص) تا پایان سال ۱۴۰۲، تکالیف پیش بینی شده در آن نیز برای مکلفین به قوت خود باقی می باشد و عدول از انجام تکالیف موجب تحقق ضمانت اجرایی قانونی خواهد بود. بنابراین احصای تکالیف برخی مؤدیان به استفاده از پایانه فروشگاههای به موجب احکام فوق از قوانین بودجه و نیز تعیین تکلیف برخی دیگر از مؤدیان براساس قانون تسهیل تکالیف مؤدیان ...، جهت استفاده از پایانه های فروشگاههای و صدور صورت حساب الکترونیکی هیچ تداخل قانونی قلمداد نمی شود و موجب خروج مؤدیان پیش بینی شده از احکام پیش بینی شده در قانون بودجه (قانون خاص) نخواهد بود.

۲- با عنایت به موارد فوق الذکر و متن صریح قانون بودجه که اشعار می دارد: «مکلفند از پایانه فروشگاهی استفاده کنند» و بنابر منطوق تعریف بند ب ماده ۱ قانون فوق، از جمله مشخصات پایانه فروشگاهی: امکان اتصال به شبکه الکترونیکی پرداخت رسمی کشور، امکان اتصال به سامانه مؤدیان و قابلیت صدور صورت حساب الکترونیکی می باشد. همچنین از جمله قابلیت های پایانه فروشگاهی می توان به موارد ذیل اشاره نمود:

- پایانه فروشگاهی باید قابلیت برقراری ارتباط با حافظه مالیاتی را داشته باشد.

- پایانه فروشگاهی باید امکان ورود، ثبت، ویرایش، نمایش و اعتبار سنجی اطلاعات پایه براساس نوع صورت حساب (شامل اطلاعات کالا، اطلاعات خریدار و اطلاعات مؤدی (فروشنده) را داشته باشد.

- امکان اتصال به درگاه پرداخت باید برای پایانه فروشگاهی مقدور باشد.

- پایانه فروشگاهی قابلیت تطبیق مبلغ مندرج در صورت حساب با مبلغ پرداختی در پایانه را باید داشته باشد.

- پایانه فروشگاهی باید امکان نمایش اطلاعات صورت حساب بر روی صفحه نمایش امکان چاپ انواع صورت حساب را داشته باشد.

- پایانه فروشگاهی باید قابلیت تغییر صورت حساب (شامل ابطال، اصلاح و برگشت از فروش) را داشته باشد.

لذا با امعان نظر به موارد فوق، مشارالیهیم کماکان و از زمان تکلیف پیش بینی شده برای آنها به موجب قانون بودجه تاکنون مکلف به صدور صورت حساب الکترونیکی به فراخور کسب و کار خود می باشند، بنابراین تکلیف صدور صورت حساب الکترونیکی برای اشخاص موضوع قانون بودجه به موجب اطلاعیه مهم سازمان امور مالیاتی کشور، کاملاً مطابق با قانون و در راستای اجرای قانون بودجه بوده و صرفاً از باب تأکید موکد و یادآوری ضمانت اجرایی قانون مورد تصریح قرار گرفته است و ادعای شکات مبنی بر بار نمودن تکلیف اضافی فراتر از موارد پیش بینی شده در قانون بر عهده اشخاص موصوف، فاقد وجاهت قانونی می باشد.

۳- در خصوص ادعای مؤدی مبنی بر مستثنی نمودن مؤدیان موصوف از مفاد مقررات موضوع ماده ۱۴ مکرر قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و تسهیل پیش بینی شده در آن نیز یادآور می گردد تسهیل پیش بینی جهت سایر مؤدیان می باشد، چرا که اولاً- تکلیف مؤدیان موصوف، مشخصاً و به صراحت با عنوان عبارت «کلیه صاحبان حرف و مشاغل پزشکی، پیراپزشکی و ... ، مکلفند از پایانه فروشگاهی استفاده کنند» فارغ از میزان و حجم درآمد در قانون بودجه پیش بینی شده است و ثانیاً- سازمان از اختیار قانونی خود استفاده نموده و به جهت رعایت مفاد قانون خاص مقدم بر ماده مذکور و در راستای اجرای آن، مؤدیان موصوف را کماکان مکلف به تداوم انجام تکالیف قانونی خود دانسته است و بدیهی است در تعارض حکم قانون خاص مقدم و حکم قانون عام مؤخر، قانون خاص نسخ نشده و همچنان معتبر است.

۴- در خصوص درخواست ابطال نامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۸ مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۸ لازم به ذکر است؛ پاراگراف دوم از نامه مورد شکایت عیناً متن جزء ۲ بند (ب) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ است و حکمی غیر از آن ندارد و با توجه به این که در جزء ۲ بند (ب) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مقرر شده است: «... با مستنکفین از اجرای این حکم مطابق قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان برخورد می شود»، در پاراگراف سوم از نامه مورد شکایت نیز صرفاً به این حکم از بند مورد اشاره از قانون بودجه ۱۴۰۱ و جرایم پیش بینی شده در قانون پایانه های فروشگاهی اشاره دارد و

حکمی خارج از آن را مقرر نکرده است. در واقع تکلیف صدور صورت حساب الکترونیکی برای اشخاص موضوع قانون بودجه به موجب نامه مورد شکایت، کاملاً مطابق با قانون و در راستای اجرای قانون بودجه بوده و صرفاً از باب تأکید موکد و یادآوری ضمانت اجرایی قانون مورد تصریح قرار گرفته است و ادعای شاکی مبنی بر بار نمودن تکلیف اضافی فراتر از موارد پیش بینی شده در قانون بر عهده اشخاص موصوف، فاقد وجهت قانونی می باشد.

در پایان خاطر نشان می سازد به موجب قانون تسهیل تکالیف مؤدیان و اطلاعیه موضوع شکایت، رسید دستگاه کارتخوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی که صرفاً برای عرضه کالا و خدمات با نرخ مالیات بر ارزش افزوده یکسان توسط مؤدیان مدنظر صادر می شود؛ در حکم صورت حساب الکترونیکی می باشد. بنابراین با عنایت به این که دستگاه پرداخت بانکی (POS) از اقسام پایانه های فروشگاههای موضوع قانون بوده و از قابلیت های موضوع پایانه های فروشگاههای پیش بینی شده در بند ب ماده (۱) قانون برخوردار می باشد؛ لذا تسهیل لازم در این خصوص پیش بینی شده است. همچنین لازم به توضیح است چنانچه عدم انجام تکالیف موضوع قانون، خارج از اختیار مؤدی باشد سازمان مکلف است جرائم موضوع ماده (۲۲) قانون را مورد بخشودگی قرار دهد. با توجه به موارد پیش گفت؛ رسیدگی و صدور رای مبنی بر رد شکایت شاکی مورد استدعاست."

پرونده در اجرای ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۱۵۴۲۴۲ مورخ ۱۴۰۳/۹/۶، ابلاغیه شماره ۲۶۸/۱۸۰۳/ص مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹، بخشنامه شماره ۲۰۰/۶۶۹۳۰/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۸، دستورالعمل شماره ۲۶۸/۶۷۵۹۱/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ (به جز بند ۲) و اطلاعیه در خصوص تکالیف اشخاص حقیقی جهت اجرای قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان همگی صادره از سازمان امور مالیاتی کشور را قابل ابطال ندانسته و به رد شکایت رای صادر کرده است. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رییس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به تقاضای ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۲۶۸/۶۷۵۹۱/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ رییس مرکز تنظیم مقررات، نظام پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۱۱/۲ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی و با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان و با حضور شاکیان پرونده آقایان امیرحسین بهارلو، قادر شیرینی جناقرد، مسلم محمدزاده و سید حمیدرضا موسوی ایرائی و همچنین نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور آقایان عبداللهی و موجودی تشکیل شد و پس از بحث و بررسی و استماع اظهارات آنان با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

اولاً براساس جزء ۲ بند (ط) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، کلیه صاحبان حرف و مشاغل پزشکی، پیراپزشکی، داروسازی و داروخانه ها و دامپزشکی و فروشندگان تجهیزات پزشکی که پروانه کار آنها توسط وزارت

بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و یا سازمان نظام پزشکی ایران صادر می‌شود و کلیه اشخاص شاغل در کسب و کارهای حقوقی اعم از وکالت و مشاوره حقوقی و خانواده مکلفند از پایانه فروشگاهی استفاده کنند و با مستنکفان از اجرای این حکم مطابق قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ برخورد می‌شود. ثانیاً به موجب ماده ۱ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲/۸/۲۳ که قانون حاکم در زمان تصویب بند مورد اعتراض است، مقرر شده که: «الزام مؤدیان به صدور صورت حساب الکترونیکی موضوع قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی به ترتیب زیر انجام می‌شود: ۱- کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۸/۷ و نیز سایر اشخاص حقوقی از تاریخ ۱۴۰۲/۷/۱. ۲- کلیه اشخاص باقیمانده از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱...» و در نتیجه با توجه به این که حکم مقرر در جزء ۲ بند (ط) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور از تاریخ ۱۴۰۲/۱/۱ لازم الاجرا بوده و در قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲/۸/۲۳ نیز حکمی مبنی بر نسخ یا ملغی شدن جزء ۲ بند (ط) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور نیامده است، بنابراین با توجه به بقای حکم مقرر در جزء قانونی مذکور از قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور و تعیین تکلیف درخصوص کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۸/۷ و نیز سایر اشخاص حقوقی در جزء ۱ ماده ۱ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲/۸/۲۳، عبارت «کلیه اشخاص باقیمانده» که در جزء ۲ ماده ۱ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲/۸/۲۳ ذکر شده منصرف از مشمولین جزء ۲ بند (ط) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور و شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی مذکور در جزء ۱ ماده ۱ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲/۸/۲۳ بوده و ناظر به اشخاصی است که در دو حکم قانونی اخیرالذکر در رابطه با آنها تعیین تکلیف نشده است. ثالثاً هرچند براساس قانون اصلاح ماده (۱) قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۴۰۲/۱۰/۱۸ مقرر شده است که: «از تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱ کلیه مؤدیان اعم از حقیقی و حقوقی ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی موضوع قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی هستند»، ولی تصویب قانون اخیرالذکر پس از صدور دستورالعمل شماره ۲۶۸/۶۷۵۹۱/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ سازمان امور مالیاتی کشور صورت گرفته و با عنایت به این که تشخیص مغایرت مقررات اجرایی با قوانین، بر مبنای قوانین حاکم در زمان تصویب یا صدور این مقررات انجام می‌شود، لذا هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تکلیف و مبنایی برای بررسی مغایرت بند ۲ دستورالعمل شماره ۲۶۸/۶۷۵۹۱/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۹ سازمان امور مالیاتی کشور با قانونی که پس از صدور دستورالعمل مذکور تصویب شده ندارد و با عنایت به این که براساس بند ۲ دستورالعمل مورد اعتراض مقرر شده است: «اشخاص حقیقی موضوع جزء ۲ بند (ط) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ با هر میزان فروش کالا و خدمات سالانه کماکان ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی هستند»، در چهارچوب صلاحیت‌های سازمان امور مالیاتی کشور صادر گردیده و با قوانین حاکم در زمان صدور خود مغایرت ندارد، لذا خارج از حدود اختیار و خلاف قانون تشخیص داده نشد و ابطال نگردید. این رای 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.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری