



رای شماره ۳۲۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال بندهای ۱ و ۲ ماده سه از آیین نامه اجرایی ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به شماره ۱۴۹۳۹۹ / ت ۵۹۳۹۴ هـ مورخه ۱۴۰۰/۱۱/۲۳)

شماره پرونده : هـ / ع / ۰۰۰۴۰۱۴ شماره دادنامه : ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۳۲۱ تاریخ : ۲۳/۰۵/۱۴۰۱

* شاکی : خانم غزل حیدری شهپر

* طرف شکایت : هیأت وزیران - امور حقوقی دولت

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بندهای ۱ و ۲ ماده سه از آیین نامه اجرایی ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به شماره ۱۴۹۳۹۹ / ت ۵۹۳۹۴ هـ مورخه ۱۴۰۰/۱۱/۲۳

* شاکی دادخواستی به طرفیت هیأت وزیران - امور حقوقی دولت به خواسته ابطال بندهای ۱ و ۲ ماده سه از آیین نامه اجرایی ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به شماره ۱۴۹۳۹۹ / ت ۵۹۳۹۴ هـ مورخه ۱۴۰۰/۱۱/۲۳ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

" ماده ۳ - عدم انجام تکالیف موضوع ماده ۱۲ قانون توسط اشخاص مشمول به استثنای مؤدیان مصوب ۱۳۹۸ - صرفاً مشمول جرایم زیر می باشند :

۱- عدم عضویت اشخاص مشمول در سامانه مؤدیان ، معادل ده درصد (۱۰) مجموع مبلغ فروش انجام شده از آن طریق ، یا بیست میلیون (۲۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال هر یک که بیشتر باشد و محرومیت از اعمال معافیت های مالیاتی ، نرخ صفر و مشوق های موضوع قانون مالیات های مستقیم در همان سال مالی

۲- عدم ثبت معاملات توسط اشخاص مشمول پس از راه اندازی سامانه مؤدیان مشمول جریمه ای معادل نه درصد (۹ %) ارزش معاملات ثبت نشده (اعم از کالاها و خدمات معاف یا مشمول) در سامانه مؤدیان می باشد . "

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ دو تکلیف عضویت و ثبت معاملات در سامانه مؤدیان را با رعایت مبلغ مشخص شده از سوی هیأت وزیران ، برای فعالان اقتصادی مستقر در مناطق آزاد و ویژه مقرر کرده است و برای متخلفان از حکم فوق علاوه بر جریمه موضوع بند ب ماده ۲۲ قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مؤدیان ، جریمه ای معادل ۹ % ارزش معاملات ثبت نشده در سامانه مقرر کرده است.

در حالی که هیأت وزیران به موجب تصویب نامه شماره ۱۴۹۳۹۹/ت ۵۹۳۹۴ به تزییق میزان جریمه مقرر در قانون پرداخته و در بند ۱ ماده ۳، جریمه عدم عضویت را صرفاً جریمه ماده ۲۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان قرار داده و جریمه ۹ % ماده ۱۲ را نادیده گرفته است و هم چنین در بند ۲ ماده ۳ آیین نامه، جریمه عدم ثبت معاملات را جریمه موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده یعنی ۹ % ذکر نموده است و از شمول جریمه مذکور در بند ب ماده ۲۲ قانون پایانه های فروشگاهی یعنی ۱۰ % مجموع فروش انجام شده با بیست میلیون ریال هر کدام که بیشتر باشد صرفنظر نموده است و از محرومیت از مشوق های قانونی و نرخ صفر و معافیت ها چشم پوشی نموده است.

البته جریمه مندرج در قانون پایانه های فروشگاهی صرفاً برای عدم عضویت نمی باشد و برای فعالیت و معاملات کتمان شده به شرح ماده ۹ قانون یاد شده نیز می باشد.

تقاضای ابطال موارد یاد شده از آیین نامه موصوف را دارم.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

با ملاحظه مفاد دادخواست تقدیمی و تطبیق آن با متن ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی صدرالذکر و تدقیق و تامل در متن مفاد بند (ب) ماده (۲۲) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان یادآوری به خاطر نشان می سازد؛ قانون گذار علاوه بر جرایم ده درصدی برای عضویت در سامانه، عدم استفاده از پایانه های فروشگاهی، عدم استفاده از حافظه مالیاتی و...، جریمه محرومیت از اعمال معافیت های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق های موضوع قانون مالیات های مستقیم در همان سال مالی را منحصراً برای عدم انجام تکالیف موصوف مقرر نموده است که در متن بند (۱) ماده (۳) آیین نامه نیز بدرستی بدان اشاره شده است مع الوصف جرایم مندرج در بند (۲) ماده (۳) آیین نامه نیز مربوط به آن دسته از مؤدیان مشمول ماده (۱۲) قانون است که پس از راه اندازی سامانه مؤدیان و عضویت در سامانه مذکور از ثبت معاملات خود در سامانه خودداری می نمایند بنابراین با عنایت به اینکه در متن ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده منحصراً جریمه بند (ب) ماده (۲۲) قانون پایانه های فروشگاهی تصریح شده است و در بند یاد شده به جریمه مربوطه عدم ثبت معاملات در سامانه مؤدیان تصریحی نشده است؛ فلذا در بندهای (۱ و ۲) ماده (۳) آیین نامه موصوف نه فقط هیچگونه تزییق جرایم صورت نگرفته بلکه هر عبارت مازاد بر بندهای فوق منجر و منتج به ایجاد جرایم مضاعف برای مؤدیان مالیاتی و فعالان اقتصادی خواهد شد. رد دادخواست خواهان مورد استدعاست.

* نظریه تهیه کننده گزارش:

با عنایت به اینکه شاکی تقاضای ابطال بند ۱ و ۲ از ماده ۳ آیین نامه اجرایی ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ را نموده است و ادعای شاکی دایر مدار این موضوع است که به موجب آیین نامه معترض عنه، در اعمال جریمه و محرومیت کامل حسب مفاد قانون یاد شده (مالیات بر ارزش افزوده) و با نظر داشت ماده ۲۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، مفاد قانون رعایت نشده است و جریمه کامل در نظر گرفته نشده است و این در حالی است که بین دو تکلیف عضویت در سامانه و نیز ثبت معاملات در سامانه پس از عضویت، باید تفکیک قائل شد و نگاه مقنن در تعیین جریمه با عبارت " هر یک بیشتر باشد " نیز موافق با این دیدگاه می باشد به عبارت دیگر اشخاصی که مؤدی می باشند به جهت صرفاً عدم عضویت، مستحق جریمه می باشند و جریمه عدم ثبت در مورد آنها اعمال نمی شود مگر پس از عضویت که در این صورت (پس از عضویت) جریمه عدم ثبت معاملات نیز به آن اضافه می شود و هکذا در مورد اشخاصی که مؤدی محسوب نمی شوند اصولاً جریمه عدم عضویت یا عدم ثبت، سالبه به انتفای موضوع می باشد و آنچه در بندهای مورد شکایت

آمده است با این تبیین ، در راستای اهداف مقنن بوده و تفسیر بیان مقنن جهت اجرای دقیق تر قانون بوده و مغایرتی با مقررات ندارد.

تهیه کننده گزارش:

محمد علی برومندزاده

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه شاکی تقاضای ابطال بند ۱ و ۲ از ماده ۳ آیین نامه اجرایی ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ را نموده است و ادعای شاکی دایر مدار این موضوع است که به موجب آیین نامه معترض عنه ، در اعمال جریمه و محرومیت کامل حسب مفاد قانون یاد شده (مالیات بر ارزش افزوده) و با نظر داشت ماده ۲۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ، مفاد قانون رعایت نشده است و جریمه کامل در نظر گرفته نشده است و این در حالی است که بین دو تکلیف عضویت در سامانه و نیز ثبت معاملات در سامانه پس از عضویت ، باید تفکیک قائل شد و نگاه مقنن در تعیین جریمه با عبارت " هر یک بیشتر باشد " نیز موافق با این دیدگاه می باشد به عبارت دیگر اشخاصی که مؤدی می باشند به جهت صرفاً عدم عضویت ، مستحق جریمه می باشند و جریمه عدم ثبت در مورد آنها اعمال نمی شود مگر پس از عضویت که در این صورت (پس از عضویت) جریمه عدم ثبت معاملات نیز به آن اضافه می شود و هکذا در مورد اشخاصی که مؤدی محسوب نمی شوند اصولاً جریمه عدم عضویت یا عدم ثبت ، سالبه به انتفای موضوع می باشد و آنچه در بندهای مورد شکایت آمده است با این تبیین ، در راستای اهداف مقنن بوده و تفسیر بیان مقنن جهت اجرای دقیق تر قانون بوده و مغایرتی با مقررات ندارد به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین داری دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری