



رای شماره ۸۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۱۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

شماره پرونده: هـ/ع/۹۹۰۲۱۰۰

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۸۴

تاریخ: ۱۴۰۰/۲/۱۹

شاکی: بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت « و نیز علی الحساب پرداختی واردات کالا موضوع بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۵/۵۱۶ مورخ ۱۳۹۵/۰۶/۱۵ » از قسمت پایانی بخشنامه شماره ۴۹/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال عبارت « و نیز علی الحساب پرداختی واردات کالا موضوع بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۵/۵۱۶ مورخ ۱۳۹۵/۰۶/۱۵ » از قسمت پایانی بخشنامه شماره ۴۹/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- بخشنامه شماره ۴۹/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور

« حکم بند (۲) مصوبات چهل و هشتمین جلسه شورای عالی هماهنگی اقتصادی مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۳ که به تأیید مقام معظم رهبری (مدظله العالی) رسیده است و بر اساس آن مقرر گردید:

"به منظور حمایت از مودیان خوش حساب و وصول به موقع مالیات و در جهت اجرای صدر ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم، به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می شود در صورتی که مودیان مالیاتی در سال ۱۳۹۹ مالیات عملکرد سال ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ خود را به صورت علی الحساب قبل از سررسید مقرر در قانون مالیات های مستقیم پرداخت نمایند، پرداخت های مذکور مشمول جایزه اضافی معادل نیم درصد از مبلغ هر پرداخت در هر ماه تا سررسید مقرر (علاوه بر یک درصد مصرح در قانون) شود و از بدهی مالیات قطعی شده مودیان قابل کسر خواهد بود." جهت اجرا ابلاغ می شود.

در اجرای حکم مذکور، چنانچه هر یک از مودیان نسبت به پرداخت علی الحساب مالیات عملکرد سال های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ خود قبل از سررسید پرداخت مقرر در قانون مالیات های مستقیم اقدام نمایند، علاوه بر تعلق جایزه یک درصد (۱٪) مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر، مشمول نیم درصد (۰/۵٪) جایزه اضافی نسبت به مبلغ علی الحساب پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهند بود.

این حکم شامل علی الحساب پرداختی در اجرای مقررات قانونی از جمله تبصره (۹) ماده ۵۳، تبصره (۱) ماده ۷۷، ماده ۱۰۳، ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم، بند (ح) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور و نیز علی الحساب پرداختی واردات کالا موضوع بخشنامه شماره ۵۱۶/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۶/۱۵ نخواهد بود.

امید علی پارسا- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور»

دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

۱- در علی الحساب مالیات واردات کالا، مودی در زمان کسر مالیات، مودی هنوز درآمدی حاصل نکرده و کسب درآمد آتی از فروش آن کالاها محتمل و غیر قطعی می باشد از این جهت دریافت علی الحساب دریافتی منطبق بر قانون نمی باشد.

۲- در مورد علی الحساب مالیات واردات کالا، موعدی توسط مقنن برای پرداخت علی الحساب تعیین نشده است و این وارد کنندگان را به این دلیل نمی توان مشمول جایزه دانست، در واقع سازمان امور مالیاتی کشور از یک سو براساس اختیاراتی که داشته، مالیات واردکنندگان کالا را پیش از سررسید مالیاتشان و به صورت علی الحساب دریافت کرده و از سوی دیگر این وارد کنندگان از جایزه قانونی شان محروم کرده است.

لذا به دلایل پیش گفته مقرره مورد شکایت در مغایرت با ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم و بند (۲) مصوبات چهل و هشتمین جلسه شورای عالی هماهنگی قوا می باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۶۷۶۰/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۰۳ به طور خلاصه توضیح داده است که:

جایزه مذکور در ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم، مشوقی برای مؤدی است که قبل از سررسید، مالیات را با میل و اراده به طور علی الحساب پرداخت می کند. بر اساس اختیار حاصل از ماده ۱۶۳ قانون مورد اشاره برای سازمان امور مالیاتی کشور و بند ۳ بخشنامه شماره ۵۱۶/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۶/۱۵ «اشخاص حقیقی و حقوقی واردکننده کالا مکلفند مالیات متعلق را به حسابی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور نزد بانک ملی ایران در قبوض پرداخت تعیین می گردد، پرداخت و با مراجعه به گمرک جمهوری اسلامی ایران و مشاهده تأیید پرداخت وجه در سامانه سازمان مذکور توسط گمرک، نسبت به ترخیص کالا اقدام نمایند.» همان گونه که بیان شد؛ این مشوق برای پرداخت مالیات قبل از موعد قانونی بوده و در مواردی که مؤدی مالیاتی مطابق قانون و بخشنامه های مصوب سازمان مکلف به پرداخت شده اند، موضوعیت ندارد.

همچنین حکم فراز پایانی ماده ۱۶۳ قانون مذکور که مقرر داشته است: در صورت تخلف از پرداخت، علی الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد؛ خود مؤید این مطلب می باشد که پرداخت علی الحساب توسط وارد کننده کالا تکلیف قانونی بوده و چنین پرداختی قبل از سررسید مالیات، ناشی از اراده مؤدی نبوده است تا مشمول مشوق موضوع ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم تلقی شود.

نظریه تهیه کننده گزارش:

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۱۶۳) قانون مالیات های مستقیم، « سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است که مشمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد کسر و پرداخت نمی شود کلا یا بعضا مکلف نماید در طول سال، مالیات متعلق به همان سال را به نسبتی از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا به نسبتی از حجم فعالیت به طور علی الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف علی الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد.» نظر به این که پرداخت علی الحساب توسط وارد کننده کالا تکلیف قانونی بوده و این پرداخت قبل از سررسید مالیات ناشی از اراده مودی نبوده است لذا نمی تواند مشمول مشوق های ماده (۱۹۰) قانون مالیات های مستقیم بوده و بر این مبنا بخشنامه مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نمی باشد. تهیه کننده گزارش: دکتر زین العابدین تقوی

رای هیأت تخصصی

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۱۶۳) قانون مالیات های مستقیم، « سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است که مشمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد کسر و پرداخت نمی شود کلا یا بعضا مکلف نماید در طول سال، مالیات متعلق به همان سال را به نسبتی از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا به نسبتی از حجم فعالیت به طور علی الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف علی الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد.» نظر به این که پرداخت علی الحساب توسط وارد کننده کالا تکلیف قانونی بوده و این پرداخت قبل از سررسید مالیات ناشی از اراده مودی نبوده است لذا نمی تواند مشمول مشوق های ماده (۱۹۰) قانون مالیات های مستقیم بوده و بر این مبنا بخشنامه مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند « ب » ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی - رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

- مستندات قانونی:

• ماده (۱۶۳) قانون مالیات های مستقیم:

سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است که مشمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد کسر و پرداخت نمیشود کلا یا بعضا مکلف نماید در طول سال، مالیات متعلق به همان سال را به نسبتی از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا به نسبتی از حجم فعالیت به طور علی الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف علی الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد.

• ماده (۱۹۰) قانون مالیات های مستقیم :

علی الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سر رسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سر رسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۵/۲٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود.

مبدأ احتساب جریمه در مورد مودیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به مابه الاختلاف از تاریخ مطالبه و در مورد مودیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سر رسید پرداخت مالیات حسب مورد می‌باشد.

تبصره ۱ - مودیانی که به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک خود اقدام نموده‌اند در موارد مذکور در ماده (۲۳۹) این قانون، هر گاه برگ تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نمایند و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام کنند از هشتاد درصد (۸۰٪) جریمه مقرر در این قانون معاف خواهند بود. همچنین، در صورتی که این گونه مودیان ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات نسبت به پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام نمایند از چهل درصد (۴۰٪) جریمه متعلقه مقرر در این قانون معاف خواهند بود.

تبصره ۲ - چنانچه فاصله تاریخ وصول اعتراض مودی نسبت به برگ تشخیص مالیات تا تاریخ قطعی شدن مالیات از یک سال تجاوز نماید، جریمه دو و نیم درصد (۵/۲٪) در ماه موضوع این ماده نسبت به مدت زمان بیش از یک سال مذکور تا تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات قابل مطالبه از مودی نخواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است ترتیباتی اتخاذ نماید که رسیدگی و قطعیت یافتن مالیات مودیان حداکثر تا یک سال پس از تاریخ تسلیم اعتراض آنان صورت پذیرد.

• بند (۲) مصوبات چهل و هشتمین جلسه شورای عالی هماهنگی اقتصادی مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۳:

در صورتی که مودیان مالیاتی در سال ۱۳۹۹ مالیات عملکرد سال ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ خود را به صورت علی الحساب قبل از سر رسید مقرر در قانون مالیات های مستقیم پرداخت نمایند، پرداخت های مذکور مشمول جایزه اضافی معادل نیم درصد از مبلغ هر پرداخت در همراه تا سر رسید مقرر (علاوه بر یک درصد مصرح قانون) شود و از بدهی مالیات قطعی شده مودیان قابل کسر خواهد بود.