

موضع	رای شماره ۴۶۶ و ۴۶۷ مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری(موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۰ بخشنامه شماره ۲/۵/۱۳۸۹-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور)
------	--

بسم الله الرحمن الرحيمشماره دادنامه: ۴۶۶-۴۶۷ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۰۳/۲۷ شماره ۹۸۰۳۸۷ پرونده: ۹۷۰۲۸۰۶ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشماکی: آقایان بهمن زبردست و حسین عبداللهیموضع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۰۲-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشورگردش کار: الف- آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال بندهای ۱ و ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۰۲-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقررات مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود به موارد زیر استناد نموده است: ۱- براساس بند ۱ بخشنامه مورد شکایت: «مأخذ محاسبه جرایم موضوع ماده ۲۲) قانون در موارد بندهای ششگانه ماده مزبور، مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارایه خدمات طی دوره، قبل از کسر مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها یا خدمات در همان دوره خواهد بود.» با توجه به اینکه مأخذ جرایم موضوع بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات متعلق صورتحساب می باشد، در این موارد بند ۱ بخشنامه مورد شکایت بلاصدق و اجرا نشدنی است. در جرایم موضوع بندهای ۱، ۵ و ۶ ماده ۲۲ قانون فوق نیز که به عدم ثبت نام، عدم تسلیم اظهارنامه و عدم ارایه اسناد و مدارک توسط مؤدى مربوط می باشد، مالیات متعلق براساس عرضه کالاها و خدمات و بعد از کسر مالیات و عوارض پرداختی در یک دوره محاسبه می شود و همین مالیات محاسبه شده مأخذ جرایم مؤدى به دلیل عدم انجام تکالیف قانونی قرار می گیرد و از این رو اجرای بند ۱ بخشنامه منجر به افزایش غیرقانونی جرایم به دلیل کسر نشدن مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها و خدمات خواهد شد که مأخذ محاسبه مالیات قرارگرفته اند. ۲- براساس بند ۱۰ بخشنامه مورد شکایت مقرر شده است که: «به استناد بند (۶) ماده (۲۲)، جریمه عدم ارایه دفاتر معادل (%)۲۵) مالیات متعلق و جریمه عدم ارایه اسناد و مدارک نیز معادل (%)۲۵) مالیات متعلق خواهد بود. بنابراین در صورتی که مؤدیان از ارایه دفاتر و اسناد و مدارک خودداری نمایند، مشمول پرداخت جریمه جمعاً معادل (٪۵۰) مالیات متعلق می باشند.» این در حالی است که منظور قانونگذار از عبارت «عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (٪۲۵) مالیات متعلق» این بوده که اگر مؤدی به هر دلیل هر یک از مستندات مورد نیاز کارشناسان سازمان امور مالیاتی اعم از دفاتر، اسناد و مدارک را ارایه نکند حتی در صورت ارایه کامل بقیه موارد باز مشمول جریمه (٪۵۰) مالیات متعلق شود. نه اینکه در صورت عدم ارایه اسناد و مدارک جریمه (٪۵۰) به وی تعلق بگیرد و اگر قانونگذار چنین منظوری داشت آن را بیان می کرد و عدم ارایه دفاتر و مدارک و اسناد را در ردیفهای جداگانه ذکر می نمود. ۳- آقای حسین عبداللهی به موجب لایحه ای که به شماره ۱۳۹۸/۱/۲۴-۰۲/۱۰۳۸۹/۹۰۰۰ ثبت دییرخانه حوزه ریاست دیوان عدالت اداری شده اعلام کرده است که: "احتراماً با توجه به نکات ذیل درخواست ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۷۸۲۱-۱۳۸۹/۰۲ سازمان امور مالیاتی تقديم می گردد: الف- به موجب ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون و با در صورت تخلف از مقررات این قانون، علاوه بر پرداخت «مالیات متعلق» و جریمه تأخیر، مشمول جریمه ای به شرح زیر خواهد بود: ۱- عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (٪۷۵) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نامه یا شناسایی حسب مورد. ۲- عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق. ۳- عدم درج صحیح قیمت در صورتجلسات معادل یک برابر مابه التفاوت مالیات متعلق. ۴- عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیست و پنج درصد (٪۲۵) مالیات متعلق. ۵- عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (٪۵۰) مالیات متعلق. ۶- عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (٪۲۵) مالیات متعلق. ۷- مطابق بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۰۲-۷۸۲۱ سازمان امور مالیاتی، مراد از «مالیات متعلق» که پرداخت آن به عنوان اولین تکلیف مؤدی و همچنین مأخذ محاسبه جرایم موضوع ماده ۲۲ قانون تعیین شده است: «مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارایه خدمات طی دوره، قبل از کسر مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها یا خدمات در همان دوره» خواهد بود. ج- مستفاد از تعریف ارایه شده از «مالیات متعلق» در بخشنامه فوق، مؤدی، مکلف به پرداخت «مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارایه خدمات طی دوره» است که به معنای مالیات و عوارضی است که وی هنگام عرضه کالا یا ارایه خدمت، از مشتری دریافت نموده است که این تکلیف صحیح و قانونی تلقی می شود، لکن در ادامه تعریف، به «قبل از کسر مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها یا خدمات در همان دوره» تصریح شده است، بدین ترتیب، مالیات و عوارضی که مؤدی جهت تحصیل کالا یا خدمات در همان دوره، پرداخت نموده است در تعیین «مالیات متعلق» منظور نشده و از آن کسر نخواهد شد. بر این اساس، اعتبار مالیاتی - موضوع ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده- که در نتیجه پرداخت مالیات توسط مؤدی کسب شده از بین خواهد رفت، در حالی که نمی توان ماهیت این گونه محاسبه مالیات متعلق را «جرائم» تلقی نمود چرا که مقتن در ماده ۲۲

قانون مذکور، پس از الزام مؤدى به پرداخت «مالیات متعلق» به صراحة به موجب بندھای شش گانه، «جرائم» را احصاء نموده و حتی «جريمه تأخیر» را نیز مقرر نموده است. د- لازم به ذکر است مطابق آنچه از منطق و مفهوم قانون مالیات بر ارزش افزوده، خصوصاً ماده ۲۱ این قانون استنباط می گردد «مالیات متعلق» به معنای مالیاتی است که به مؤدى «تعلق» گرفته و وی ملزم به استرداد آن می باشد که میزان آن طبق نص ماده مذکور، «پس از کسر مالیات های پرداختی و قابل کسر» به دست می آید. چنانچه سازمان امور مالیاتی مدعی عدم امکان محاسبه دقیق مالیات های پرداختی مؤدى به دلایلی چون «عدم صدور صورتحساب، عدم درج صحیح قیمت، عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک و ...» (موضوع بندھای ۷، ۲، ۳ ماده مذکور) باشد نیز قابل پذیرش نیست چرا که این تعريف، به نحو «مطلق» ذکر شده و حتی شامل مواردی که پرداخت مالیات توسيط مؤدى مطابق اسناد و مدارک ابرازی، محزز و قطعی است نیز خواهد شد. با توجه به نکات مارالذکر چون در شیوه محاسبه «مالیات متعلق» موضوع بند ۱ بخشنامه معتبر عنه، «مالیات متعلق» را به نحو مطلق، «قبل از کسر مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها یا خدمات در همان دوره» تعیین نموده است که این شیوه به مواردی که محاسبه قطعی مالیات های پرداختی توسيط مؤدى، ممکن باشد «اطلاق» آن به دلیل «وضع جرائم مالی، اضافه بر جرائم ماده ۲۱ قانون مذکور» مغایر اصل ۳۶ قانون اساسی (مشعر بر لزوم قانونی بودن مجازاتها) بوده و ثانیاً به دلیل «عدم احتساب مالیات های پرداختی به عنوان اعتبار مالیاتی» مغایر اصل ۴۶ قانون اساسی (مشعر بر حرمت مالکیت مشروع اشخاص) به شمار می رود. همچنین به دلیل «عدم رعایت شیوه محاسبه مالیات متعلق» مذکور در ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مغایر نص این ماده است، از این رو تقاضای ابطال آن می گردد. متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است: «براساس بند ۱۰ بخشنامه مورد شکایت مقرر شده است که: «به استناد بند (۶) ماده (۲۲)، جریمه عدم ارایه دفاتر معادل (%) مالیات متعلق و جریمه عدم ارایه اسناد و مدارک نیز معادل (%) مالیات متعلق خواهد بود. بنابراین در صورتی که مؤديان از ارایه دفاتر و اسناد و مدارک خودداری نمایند، مشمول پرداخت جریمه جمعاً معادل (۵۰%) مالیات متعلق می باشند.» بدیهی است عدم ارایه صورتحساب، در حکم عدم صدور آن بوده و در صورتی که مؤديان از ارایه صورتحساب خودداری، لیکن دفاتر و دیگر اسناد و مدارک درخواستی مأمورین مالیاتی را ارایه نمایند وصول جریمه موضوع بند (۲) ماده (۲۲) کفایت داشته و در این حالت وصول جریمه بند (۶) موضوعیت خواهد داشت.-معاون مالیات بر ارزش افزوده» در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۵۸۱۳/۱۱/۲۷-ص ۱۳۹۷/۱۱/۲۱ توضیح داده است که: «۱- قانونگذار در ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً «مالیات متعلق» را مبنای محاسبه جریمه عدم انجام تکالیف مقرر در آن ماده در نظر گرفته است و این امر را می توان از مواد ۱۴، ۱۸، ۲۰، ۱۹ و ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده استنباط نمود. آنچه از مواد فوق و مشخصاً از ماده ۲۱ استنباط می گردد این است که منظور از «مالیات متعلق»، مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها و ارایه خدمات طی دوره قبل از کسر مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها یا خدمات در همان دوره است. زیرا در صورتی که منظور از «مالیات متعلق» مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارایه خدمات پس از کسر مالیات و عوارض پرداختی می بود، لزومی نداشت که قانونگذار در ماده فوق مأمورین مالیاتی را مکلف نماید که «مالیات متعلق» به دوره را پس از کسر مالیاتهایی که طبق این قانون پرداخت کرده اند و قابل کسر می باشد، به حساب تعیین شده واریز نمایند. ۲- به موجب بند ۶ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (%) مالیات متعلق {مشمول جریمه خواهد بود} برخلاف ادعای شاکی، قانونگذار با به کارگیری کلمه «با» و «حسب مورد» در بند فوق قایل به تفکیک بین «دفاتر» و «اسناد و مدارک» بوده است. از لحاظ مفهومی نیز بین «دفاتر» و «اسناد و مدارک» تفاوت وجود دارد. زیرا منظور از دفاتر، شامل دفتر روزنامه، دفتر کل و دفتر دارایی و دفتر کپیه می باشد و منظور از اسناد و مدارک نیز کلیه اسناد حسابداری، گزارش مالی، بارنامه ها، صورتحسابها و سوابق شغلی است که فعالان اقتصادی نگهداری می نمایند و از این رو در صورت عدم ارایه هر یک از آنها مؤدى مشمول جریمه معادل ۲۵ درصد خواهد شد که جمعاً معادل ۵ درصد می باشد.» در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیات تخصصی اقتصادی مالی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیات مذکور به موجب دادنامه شماره ۶۶۵ و ۶۶۴-۲/۱۳۹۸/۱۰/۲-۷۸۲۱ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۰/۲-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضاة دیوان عدالت اداری قطعیت یافت. رسیدگی به بند ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۰/۲-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور در دستور کار هیات عمومی قرار گرفت. هیات عمومی دیوان تشکیل شد و تاریخ ۱۳۹۹/۳/۲۷ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومیبراساس بند ۶ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤديان مالیاتی در صورت عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد مشمول جریمه ای معادل ۲۵٪ مالیات متعلق خواهند شد. نظر به اینکه مستفاد از بند قانونی فوق این است که در صورت عدم ارایه هر یک از موارد مقرر در بند فوق و یا عدم ارایه کلیه این موارد، جریمه ۲۵٪ مقرر قابل اعمال خواهد بود، لذا بند ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۰/۲-۷۸۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن در صورت عدم ارایه هر یک از موارد مقرر در بند ۶ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، جریمه موضوع این بند به طور جداگانه بر آنها اعمال می شود و مجموع این جریمه می تواند به ۵۰٪ مالیات متعلق نیز بالغ گردد، خلاف قانون و خارج از اختیارات وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. محمدکاظم بهرامی-رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

