



رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۰۴۷۹۴۹ مورخ ۱۴۰۲/۰۸/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۷-د/۲۱۰/۶۲۰۵۱ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)	موضوع
--	-------

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۰۴۷۹۴۹ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۸/۹ شماره پرونده: ۰۲۰۰۰۵۶ - ۰۲۰۰۲۷۳ - ۰۱۰۷۱۳۱ - ۰۱۰۶۸۲۰ - ۰۱۰۶۷۴۳ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکیان: آقایان بهمن زبردست، امید یاهو، نیما غیثوند، سعید هدایتی امامچای و خانم فریبا کمجانی بزرگلو بیطرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۷-د/۲۱۰/۶۲۰۵۱ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ابطال بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۷-د/۲۱۰/۶۲۰۵۱ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که: " وفق ماده ۵۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ «این قانون شش ماه پس از ابلاغ به رئیس جمهور لازم الاجرا است.» از آنجا که در این قانون، مواعد متعددی بر مبنای ماه تعیین شده اما حکمی در خصوص تعریف ماه نیامده، همچنین در مقدمه قانون مدنی درباره انتشار و آثار و اجرای قوانین به طور عموم نیز حکمی در این باره نیست و تنها در ماده ۴۴۳ قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور مدنی مقرر شده، «از نظر احتساب موارد قانونی، سال دوازده ماه، ماه سی روز، هفته هفت روز و شبانه روز بیست و چهار ساعت است.» لذا با اتخاذ ملاک از رای شماره ۱۴۰۱/۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۸۵ - ۱۴۰۱/۳/۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که با استناد به همین ماده صادر شده درخواست ابطال از زمان صدور حکم انتهای نامه مورد شکایت را در خصوص تعیین تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ که نه بر مبنای قانونی هر ماه سی روز بلکه بر مبنای ماه های خورشیدی و با احتساب ۳۱ روزه بودن ماه های تیر، مرداد و شهریور، این موعد را ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ تعیین نموده و با توجه به تغییرات گسترده این قانون نسبت به قانون مالیات بر ارزش افزوده پیشین، موجبات تضییق احتمالی حقوق قانونی شمار زیادی از مؤدیان را در بازه زمانی میان تاریخ درست لازم الاجرا شدن قانون، با تاریخ نادرست مقرر شده در این نامه فراهم آورده به دلیل مغایرت این حکم خلاف قانون با ماده ۵۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، همچنین ماده ۴۴۳ قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور مدنی و رای شماره ۱۴۰۱/۳/۳ - ۱۴۰۱/۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۸۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و نیز خروج از حدود اختیار قانونی دارم." متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر می باشد: بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۷-د/۲۱۰/۶۲۰۵۱ " ادارات کل امور مالیاتی با توجه به عدم انطباق تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ با شروع دوره مالیاتی سه ماهه چهارم (زمستان) سال ۱۴۰۰ (بخشی از دوره با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و بخشی از همان دوره با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ اجرایی می باشد) و نظر به ابهامات مطرح شده در خصوص حاکمیت قوانین موصوف در دوره مزبور، به منظور وحدت رویه مقرر می دارد: ۱- نظر به اینکه بخش گسترده ای از تعلق جرایم موضوعه در دوره زمانی حاکمیت قانون مؤخر صورت گرفته و تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده دوره مزبور نیز در دوران حاکمیت این قانون واقع شده است، بنابراین جریمه عدم تسلیم اظهارنامه دوره مالیاتی زمستان ۱۴۰۰ برای کلیه مؤدیان مشمول تابع احکام مقرر در بند (الف) ماده ۳۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ خواهد بود. ۲- ترتیبات مقرر در بند (ب) ماده ۳۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ مبنی بر جریمه «کتمان معامله، پیش اظهار مالیات و عوارض خرید یا کم اظهار مالیات و عوارض فروش، ثبت معامله خود به نام غیر یا معامله غیر به نام خود، استناد به اسناد صوری و هر عمل دیگری که به کم اظهار مالیات یا استرداد غیر واقعی منجر شود، دو برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده تا موعد مقرر در ماده ۴ این قانون و در صورت تکرار تخلف قبل از دو سال، سه برابر مالیات پرداخت نشده» از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ جاری می باشد. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۲۲-ص/۲۱۲/۲۶۹۵ اعلام کرده است: " ۱- همان گونه که مستحضرید، مؤدیان موضوع نظام مالیات بر ارزش افزوده مکلفند وفق قوانین ناظر بر موضوع پس از انقضای هر دوره مالیاتی (که سه ماه می باشد) کل مالیات و عوارضی را که طی آن دوره به فروش کالا و یا ارائه خدمات توسط وی تعلق گرفته است به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور مقرر می کند پرداخت نمایند. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ لازم الاجرا شده است و بخشی از دوره مالیاتی سه ماهه چهارم (زمستان) سال ۱۴۰۰ با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و بخشی از همان دوره با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ مطابقت دارد. ۲- به موجب بند ۵ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد موجب تعلق جریمه ای معادل پنجاه درصد مالیات متعلق است. این در حالی است که به موجب بند (الف) ماده ۳۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ تا زمان استقرار سامانه مؤدیان، جریمه عدم تسلیم اظهارنامه در هر دوره مالیاتی برای کلیه مؤدیان و بعد از استقرار سامانه مذکور برای آن دسته از مؤدیبانی که از عضویت در سامانه مؤدیان امتناع کرده اند، ده میلیون ریال یا دو

برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده تا موعد مقرر در ماده ۴ قانون مذکور هر کدام بیشتر باشد. است. ۳- به موجب ماده ۵۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون احکام مربوط به مالیات و عوارض در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی (به استثنای حکم ماده ۲۸ قانون مذکور نسبت به جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، ماده ۵۰ قانون مذکور و تبصره های ذیل آن و تبصره ۱ ماده ۳۹ آن قانون نسبت به عوارض موضوع بند ۲ ماده ۳۸ این قانون) نسخ شده است. ۴- به موجب مفاد ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ مقرر شده است: «پس از راه اندازی سامانه مؤدیان همه مشمولان این قانون موظفند به ترتیبی که سازمان مقرر و اعلام می کند، در سامانه مزبور ثبت نام نموده و معاملات خود را در آن ثبت نمایند. ثبت معاملات (خرید و فروش) در سامانه مؤدیان به منزله ثبت در دفاتر قانونی است. تا آن زمان (راه اندازی سامانه مؤدیان) ترتیبات ثبت نام، نحوه ارایه اظهارنامه های مالیاتی و رسیدگی به آنها حسب مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ و اصلاحات بعدی آن است در سایر موارد مفاد این قانون جاری است.» ۵- بر اساس ماده ۴۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ پرونده های مالیات بر ارزش افزوده که تاریخ تعلق آنها قبل از لازم الاجرا شدن این قانون است، از نظر تعیین مأخذ مشمول مالیات و نرخ مالیات، جرایم و تکالیف مؤدیان و مأموران مالیاتی و نحوه رسیدگی تابع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ می باشد، اما در مورد رفع اختلاف سازمان با مؤدی، قطعیتی، وصول، توزیع و تسویه، تابع احکام و مقررات این قانون است. بنابراین با التفات به مفهوم مخالف این ماده جرایمی که تاریخ تعلق آنها بعد از لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ است بر اساس مقررات قانون اخیرالذکر محاسبه و وصول می شوند. ۶- بنابراین با عنایت به مقررات پیش گفته، نظر به اینکه بخش گسترده ای از تعلق جرایم موضوعه در دوره زمانی حاکمیت قانون مؤخر صورت گرفته است در بند ۱ بخشنامه موضوع شکایت مقرر شده که جریمه عدم تسلیم اظهارنامه دوره مالیاتی زمستان ۱۴۰۰ برای کلیه مؤدیان مشمول تابع احکام مقرر در بند (الف) ماده ۳۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ خواهد بود. به عبارت دیگر از آنجا که موعد تسلیم اظهارنامه مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره چهارم سال ۱۴۰۰ بعد از تاریخ اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ است، بر این اساس می بایست جرایم متعلقه بر مبنای قانون جدید محاسبه و اعمال شوند. ۷- بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۵۳۹/۱۴۰۰/۱۲/۲۸-۲۰۰/۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور که مورد اشاره شاکی در دادخواست مطروحه قرار گرفته است، با موضوع تسلیم اظهارنامه دوره چهارم فصل زمستان مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ صادر شده و تعیین مهلت زمانی ارسال اظهارنامه دوره مزبور (فارغ از دوره زمانی حاکمیت قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰) دلیلی بر غیرقانونی بودن وضع و اعمال جرایم موضوع بند (الف) ماده ۳۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ نسبت به عدم تسلیم اظهارنامه دوره مالیاتی زمستان ۱۴۰۰ نیست. " متعاقباً، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۲۴-ص/۲۱۲/۲۷۱۲۳ اعلام کرده است: " ۱- همان گونه که مستحضرید در قوانین مالیاتی به دفعات از سال شمسی به عنوان مبنای مواعید ناظر بر «قانون مالیات بر ارزش افزوده» و «قانون مالیات های مستقیم» نام برده شده است که از جمله می توان به موارد زیر اشاره نمود: الف- به موجب بند (خ) ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ دوره مالیاتی هر سه ماه می باشد و منطبق بر فصول سال شمسی است. ب- بر اساس ماده ۱۵۵ قانون مالیات های مستقیم سال مالیاتی عبارت از یک سال شمسی است که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می شود. لیکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی کند درآمد سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می باشد. ۲- به موجب ماده ۵۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ مقرر شده است که این قانون شش ماه پس از ابلاغ به رییس جمهور لازم الاجرا است. قانون مذکور به موجب نامه شماره ۲۰-۱۱/۲۹۵۷۷ مورخ ۱۴۰۰/۴/۱۲ از سوی رییس مجلس شورای اسلامی ایران ابلاغ شده است، بنابراین با توجه به توضیحات فوق الذکر و با عنایت به ماده ۲ قانون مدنی، قانون فوق از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ قابلیت اجرایی خواهد داشت. ۳- استناد شاکی به ماده ۴۴۳ قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) برای تعیین تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ صحیح نمی باشد چرا که: اولاً- با عنایت به ماده ۱ قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) مفاد ماده ۴۴۳ قانون اخیرالذکر صرفاً در خصوص تعیین مواعید در رسیدگی به امور حسبی و کلیه دعاوی مدنی و بازرگانی توسط دادگاه های عمومی، انقلاب، تجدیدنظر، دیوان عالی کشور و سایر مراجعی که به موجب قانون موظف به رعایت آن می باشند، جاری خواهد بود، نه در خصوص تعیین موعد لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰. ثانیاً- در ابهامات راجع به موضوعات مالیاتی می بایست جز در موارد مصرح به مجموعه قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان یک قانون پایه و خاص مراجعه شود. در این راستا در فصل هشتم باب چهارم قانون مالیات های مستقیم (مبحث ابلاغ) به موجب ماده ۲۹ قانون مذکور- که با توجه به ماده ۲۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ نسبت به این قانون نیز جاری است- مقرر شده است: «مقررات آیین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ جز در مواردی که در این قانون مقرر گردیده است در مورد ابلاغ اوراق مالیاتی اجرا خواهد شد» بنابراین با استناد به مواد قانونی مذکور صرفاً در مبحث ابلاغ اوراق مالیاتی، در صورت سکوت قانون می توان به مقررات آیین دادرسی مدنی مراجعه نمود و بدیهی است که در سایر موارد و از جمله تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ ارجاع به مقررات قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) فاقد موضوعیت است. ثالثاً- با عنایت به مفاد ماده ۴۴۳ قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) که مقرر می دارد سال دوازده ماه و ماه سی روز است، هر سال مشتمل بر ۳۶۰ روز می باشد که با مفاد بند (خ) ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و ماده ۵ قانون مالیات های مستقیم که سال شمسی را ملاک قرار داده است، مغایرت دارد و بر این مبنای قانونگذار ماه شمسی را در مواعید قوانین مالیاتی نیز احتساب نموده است و با التفات به قاعده «اصل بر پیروی از احکام قانون اصلی و خاص می باشد»، مهلت های تعیین شده در قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده از مفاد ماده ۴۴۳ قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) تبعیت نمی نمایند. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری

در تاریخ ۱۴۰۲/۸/۹ 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومییا توجه به حکم مقرر در ماده ۵۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ که تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مزبور را شش ماه بعد از ابلاغ آن به رییس جمهور اعلام کرده و با عنایت به تاریخ ابلاغ قانون فوق به رییس جمهور که ۱۴۰۰/۴/۱۲ است و با لحاظ حکم مقرر در ماده ۴۴۳ قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور مدنی مصوب سال ۱۳۷۹ و مفاد رای وحدت رویه شماره ۳۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۳/۳ هیات عمومی دیوان عدالت اداری این نتیجه حاصل می شود که تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ است و در نتیجه عبارت مربوط به تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ در بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۲۱۰/۶۲۰۵۱/د مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور که تاریخ اجرای قانون یادشده را ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ اعلام کرده، با ماده ۴۴۳ قانون آیین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب در امور مدنی و رای وحدت رویه شماره ۳۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۳/۳ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حکمتعلی مظفری

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب