

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاس پرونده:

9702806 و 9800387

شاکي:

آقایان بهمن زبردست و حسین عبداللهی

موضوع:

ابطال بند 10 بخشنامه شماره 1389,5,2-7821 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ رأی:

یکشنبه 15 تیر 1399

شماره دادنامه:

467 - 466

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه : 466 - 467

تاریخ دادنامه: 1399,3,27

شماره پرونده: 9800387 و 9702806

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: آقایان بهمن زبردست و حسین عبداللهی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 10 بخشنامه شماره 1389,5,2-7821 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: الف- آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال بندهای 1 و 10 بخشنامه شماره 1389,5,2-7821 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" شاکي به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقررات مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود به موارد زیر استناد نموده است:

1- براساس بند 1 بخشنامه مورد شکایت: «مأخذ محاسبه جرایم موضوع ماده (22) قانون در موارد بندهای ششگانه ماده مزبور، مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارائه 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 2، 3 و 4 ماده 22 قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات متعلق صورتحساب می باشد، در این موارد بند 1 بخشنامه مورد شکایت بلامصدق و اجرا نشدنی است. در جرایم موضوع بندهای 1، 5 و 6 ماده 22 قانون فوق نیز که به عدم ثبت نام، عدم تسلیم اظهارنامه و عدم ارائه اسناد و مدارک توسط مؤدی 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 مؤدی به دلیل عدم انجام تکالیف قانونی قرار می گیرد و از این رو اجرای بند 1 بخشنامه منجر به افزایش غیرقانونی جرایم به دلیل کسر نشدن مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها و خدماتی خواهد شد که مأخذ محاسبه مالیات قرارگرفته اند.

2- براساس بند 10 بخشنامه مورد شکایت مقرر شده است که: «به استناد بند (6) ماده (22)، جریمه عدم ارائه دفاتر معادل (25%) مالیات متعلق و جریمه عدم ارائه اسناد و مدارک نیز معادل (25%) مالیات متعلق خواهد بود. بنابراین در صورتی که مؤدیان از ارائه دفاتر و اسناد و مدارک خودداری نمایند، مشمول پرداخت جریمه جمعاً معادل (50%) مالیات متعلق می باشند.» این در حالی است که منظور قانونگذار از عبارت «عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (25%) 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 ارائه نکند حتی در صورت ارائه کامل بقیه موارد باز مشمول جریمه (25%) مالیات متعلق شود. نه اینکه در صورت عدم ارائه اسناد و مدارک جریمه (50%) به وی تعلق بگیرد و اگر قانونگذار چنین منظوری داشت آن را بیان می کرد و عدم ارائه دفاتر و مدارک و اسناد را در ردیفهای جداگانه ذکر می نمود.»

ب- آقای حسین عبداللهی به موجب لایحه ای که به شماره 1398,1,24-9000,10389,202 ثبت دبیرخانه حوزه ریاست دیوان عدالت اداری شده اعلام کرده است که:

" احتراماً با توجه به نکات ذیل درخواست ابطال بند 1 بخشنامه شماره 1389,5,2-7821 سازمان امور مالیاتی تقدیم می گردد: الف- به موجب ماده 22 قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون و یا در صورت تخلف از مقررات این قانون، علاوه بر پرداخت «مالیات متعلق» و جریمه

تأخیر، مشمول جریمه ای به شرح زیر خواهد بود:

1- عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (75%) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد.

2- عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق.

3- عدم درج صحیح قیمت در صورتجلسات معادل یک برابر مابه التفاوت مالیات متعلق.

4- عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیست و پنج درصد (25%) مالیات متعلق.

5- عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (50%) مالیات متعلق.

6- عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (25%) مالیات متعلق.

ب- مطابق بند 1 بخشنامه شماره 1389,5,2-7821 سازمان امور مالیاتی، مراد از «مالیات متعلق» که پرداخت آن به عنوان اولین تکلیف مؤدی و همچنین مأخذ محاسبه جرایم موضوع ماده 22 قانون تعیین شده است: «مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارائه خدمات طی دوره، قبل از کسر مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها یا خدمات در همان دوره» خواهد بود.

ج- مستفاد از تعریف ارائه شده از «مالیات متعلق» در بخشنامه فوق، مؤدی، مکلف به پرداخت «مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارائه خدمات طی دوره» است که به معنای مالیات و عوارضی است که وی هنگام عرضه کالا یا ارائه 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 21 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 «جریمه» تلقی نمود چرا که مقنن در ماده 22 قانون مذکور، پس از الزام مؤدی به پرداخت «مالیات متعلق» به صراحت به موجب بندهای شش گانه، «جرایم» را احصاء نموده و حتی «جریمه تأخیر» را نیز مقرر نموده است.

د- لازم به ذکر است مطابق آنچه از منطوق و مفهوم قانون مالیات بر ارزش افزوده، خصوصاً ماده 21 این قانون استنباط می گردد «مالیات متعلق» به معنای مالیاتی است که به مؤدی «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 مؤدی به دلایلی چون «عدم صدور صورتحساب، عدم درج صحیح قیمت، عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک و ...» (موضوع بندهای 7، 3، 2 ماده مذکور) باشد نیز قابل پذیرش نیست چرا که این تعریف، به نحو «مطلق» ذکر شده و حتی شامل مواردی که پرداخت مالیات توسط مؤدی مطابق اسناد و مدارک ابرازی، محرز و قطعی است نیز خواهد شد. با توجه به نکات مارالذکر چون در شیوه محاسبه «مالیات متعلق» موضوع بند 1 بخشنامه معترض 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 توسط مؤدی، ممکن باشد» نیز تسری می یابد لذا «اطلاق» آن به دلیل «وضع جرایم مالی، اضافه بر جرایم ماده 21 قانون مذکور» مغایر اصل 36 قانون اساسی (مشعر بر لزوم قانونی بودن مجازاتها) بوده و ثانیاً؛ به دلیل «عدم احتساب مالیات های پرداختی به عنوان اعتبار مالیاتی» مغایر اصل 46 قانون اساسی (مشعر بر حرمت مالکیت مشروع اشخاص) به شمار می رود. همچنین به دلیل «عدم رعایت شیوه محاسبه مالیات متعلق» مذکور در ماده 21 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 10 بخشنامه مورد شکایت مقرر شده است که: «به استناد بند (6) ماده (22)، جریمه عدم ارائه دفاتر معادل (25%) مالیات متعلق و جریمه عدم ارائه اسناد و مدارک نیز معادل (25%) مالیات متعلق خواهد بود. بنابراین در صورتی که مؤدیان از ارائه دفاتر و اسناد و مدارک خودداری نمایند، مشمول پرداخت جریمه جمعاً معادل (50%) مالیات متعلق می باشند.»

بدیهی است عدم ارائه صورتحساب، در حکم عدم صدور آن بوده و در صورتی که مؤدیان از ارائه صورتحساب خودداری، لیکن دفاتر و دیگر اسناد و مدارک درخواستی مأمورین مالیاتی را ارائه نمایند وصول جریمه موضوع بند (2) ماده (22) کفایت داشته و در این حالت وصول جریمه بند (6) موضوعیت نخواهد داشت. - معاون مالیات بر ارزش افزوده"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212,25813, ص-1397/11,27 توضیح داده است که:

" 1- قانونگذار در ماده 22 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 می‌توان از مواد 14، 18، 19، 20 و 21 قانون مالیات بر ارزش افزوده استنباط نمود. آنچه از مواد فوق و مشخصاً از ماده 21 استنباط می‌گردد این است که منظور از «مالیات متعلق»، مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها و ارائه 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 ارائه خدمات پس از کسر مالیات و عوارض پرداختی می‌بود، لزومی نداشت که قانونگذار در ماده فوق مؤدیان مالیاتی را مکلف نماید که «مالیات متعلق» به دوره را پس از کسر مالیاتهایی که طبق این قانون پرداخت کرده اند و قابل کسر می‌باشد، به حساب تعیین شده واریز نمایند.

2- به موجب بند 6 ماده 22 قانون مالیات بر ارزش افزوده، عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (25%) مالیات متعلق {مشمول جریمه خواهد بود} برخلاف ادعای شاکی، قانونگذار با به کارگیری کلمه «یا» و «حسب مورد» در بند فوق قابل 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، دفاتر مخصوصی است که تجار تمام امور مربوط به داد و ستدهای خود را در آن درج می‌نمایند و طبق ماده 6 قانون تجارت، شامل دفتر روزنامه، دفتر کل و دفتر دارایی و دفتر کپی می‌باشد و منظور از اسناد و مدارک نیز کلیه اسناد حسابداری، گزارش مالی، بارنامه‌ها، صورتحسابها و سوابق شغلی است که فعالان اقتصادی نگهداری می‌نمایند و از این رو در صورت عدم ارائه هر یک از آنها مؤدی مشمول جریمه معادل 25 درصد خواهد شد که جمعاً معادل 50 درصد می‌باشد. "

در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 پرونده به هیأت تخصصی اقتصادی مالی دیوان عدالت اداری ارجاع می‌شود و هیأت مذکور به موجب دادنامه شماره 665 و 1398,10,2-664 بند 1 بخشنامه شماره 1389,5,2-7821 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور را قابل ابطال تشخیص نداد و رأی به رد شکایت صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به بند 10 بخشنامه شماره 1389,5,2-7821 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1399,3,27 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

براساس بند 6 ماده 22 قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان مالیاتی در صورت عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل 25% مالیات متعلق خواهند شد. نظر به اینکه مستفاد از بند قانونی فوق این است که در صورت عدم ارائه هر یک از موارد مقرر در بند فوق و یا عدم ارائه کلیه این موارد، جریمه 25% مقرر قابل اعمال خواهد بود، لذا بند 10 بخشنامه شماره 1389,5,2-7821 سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن در صورت عدم ارائه هر یک از موارد مقرر در بند 6 ماده 22 قانون مالیات بر ارزش افزوده، جریمه موضوع این بند به طور جداگانه بر آنها اعمال می‌شود و مجموع این جریمه می‌تواند به 50% مالیات متعلق نیز بالغ گردد، خلاف قانون و خارج از اختیارات وضع شده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری