

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات تخصصی

کلاس پرونده:

هـ ع 98/2109 و 98/2108

موضوع:

ابطال دستورالعمل شماره 512/96/260 مورخ 11/5/1396 سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ:

سه شنبه 8 بهمن 1398

شماره دادنامه:

9809970906010779 - 780

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

* شماره پرونده : هـ ع 98/2109 و 98/2108 شماره دادنامه : 780- 9809970906010779 تاریخ : 7/11/98

* شاکی : آقای احمد صاحبی جهان آبادی و شرکت سهامی خاص بازرگانی شفق آتی ایرانیان

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور (معاونت مالیات بر ارزش افزوده)

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال دستورالعمل شماره 512/96/260 مورخ 11/5/1396 سازمان امور مالیاتی کشور

* متن مقرر مود شکایت :

رئیس محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران

مدیران کل محترم امور مالیاتی استانها

مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران

مدیرکل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ

موضوع : نحوه اجرای بند (ز) تبصره (6) قانون بودجه سال 1396 در مورد فعالیت فروشندگان آهن آلات

در راستای حکم بند (ز) تبصره (6) قانون بودجه سال 1396 که مقرر می‌دارد: «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروههایی از مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده موضوع بند (ب) این تبصره را با اعمال ضریب ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین نماید. مقررات این بند درخصوص دورههایی که مالیات آنها قطعی نشده است، جاری خواهد بود. ضریب ارزش افزوده هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.» و با عنایت به تعیین ضریب ارزش افزوده فعالیت فروشندگان آهن آلات و تأیید آن توسط وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی، به منظور تکریم مؤدیان و تعامل با آنان و وحدت رویه در اجرای مقررات موارد ذیل جهت اجرا ابلاغ می‌گردد:

1- بنا بر اختیار حاصل از بند (ز) تبصره (6) قانون بودجه سال 1396 کل کشور ضریب ارزش افزوده، برای فعالیت فروشندگان آهن آلات، به میزان شش درصد تعیین و به تأیید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است. بدیهی است ضریب مزبور صرفاً برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده اشخاص حقیقی حاضر در انتهای زنجیره فروش آهن آلات خواهد بود.

2- در تعیین ضریب ارزش افزوده فعالیت، مالیات و عوارض ارزش افزوده به عنوان بخشی از قیمت تمام شده کالا منظور و در زمان فروش از مصرف‌کننده دریافت می‌شود، لذا فروشندگان آهن آلات در هنگام فروش مجاز به وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مازاد بر قیمت فروش نخواهند بود.

3- ضریب ارزش افزوده تعیین شده برای کلیه دوره‌های مالیاتی سال 1396 و ماقبل آن که مالیات و عوارض آن قطعی نشده است جاری خواهد بود.

4- مالیات و عوارض ارزش افزوده آن دسته از فروشندگان آهن آلات که اقدام به نگهداری اسناد و مدارک و اجرای مقررات مطابق فرآیندهای اجرایی تعیین شده در قانون نموده‌اند براساس اسناد و مدارک با رعایت مقررات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده تعیین می‌شود و ضریب مذکور مانع از تعیین مالیات و عوارض براساس اسناد و مدارک نخواهد بود.

5- مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض ارزش افزوده مؤدیان مزبور با توجه به ضریب تعیین شده به شرح ذیل تعیین می‌شود :

ضریب * کل فروش دوره = مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره

نرخ مالیات و عوارض * مأخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره = مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره

مثال: در صورتی که فروش فعال اقتصادی در یک دوره مالیاتی برابر با ده میلیارد ریال و نرخ مالیات و عوارض ارزش افزوده نه درصد باشد مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض ارزش افزوده به ترتیب برابر خواهد بود با :

600.000.000 = 10.000.000.000 * 6% = مأخذ محاسبه مالیات و ارزش افزوده دوره

54000.000 = 600.000.000 * 9% = مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره

6- آن دسته از فروشندگان آهن آلات که نسبت به ثبت نام و ارائه اظهارنامه دوره‌های گذشته اقدام ننموده‌اند در صورت ثبت نام و ارائه اظهارنامه حداکثر تا پایان دوره پاییز سال 96 از مفاد این دستورالعمل بهره‌مند خواهند شد.

7- فروشندگان آهن آلات کماکان مکلف به رعایت سایر تکالیف قانونی (از جمله ارائه اظهارنامه مالیاتی هر دوره مالیاتی و پرداخت مالیات و عوارض در مواعد قانونی مقرر، ارائه اسناد و مدارک) خواهند بود.

8- ادارات کل امور مالیاتی موظفند حداکثر مساعدت لازم را درخصوص بخشودگی جرایم با رعایت مفاد ماده «191» قانون مالیاتهای مستقیم اعمال نمایند.

9- مفاد این دستورالعمل برای کلیه مأموران مالیاتی و مراجع دادرسی مالیاتی تعیین شده در قانون لازم‌الاجرا می‌باشد.

دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقرره مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود به موارد زیر استناد کرده است:

1- به موجب بند 1 دستورالعمل مورد شکایت مقرر شده است که : «ضریب ارزش افزوده برای فعالیت فروشندگان آهن آلات، به میزان شش درصد تعیین می‌شود و ضریب مزبور صرفاً برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده اشخاص حقیقی حاضر در انتهای زنجیره فروش آهن آلات خواهد بود.» با توجه به اینکه اشخاص حقوقی نیز مانند اشخاص حقیقی در امر فروش آهن فعالیت دارند و هر دو گروه یک کالا را عرضه می‌نمایند، منحصر نمودن ضریب ارزش افزوده 6 درصد صرفاً به اشخاص حقیقی، مصداق تبعیض ناروا بوده و با بند 9 اصل سوم (منع تبعیض ناروا)، اصل بیستم (تساوی افراد ملت در برابر قانون)، اصل بیست و هشتم (تکلیف دولت به فراهم کردن شرایط اشتغال برابر)، بند 4 اصل چهل و سوم (آزادی انتخاب شغل) و اصل چهل و چهارم قانون اساسی (تشکیل نظام اقتصادی جمهوری اسلامی ایران از سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی) مغایر است.

2- به موجب قانون تجارت، اشخاص حقوقی می‌توانند دارای کلیه حقوق و تکالیفی شوند که قانون برای افراد قائل است، مگر حقوقی که انسان بالطبع ممکن است دارای آن باشد، مانند حقوق ابوت و بنوت. بنابراین اشخاص حقوقی و شرکتهای تجاری به عنوان مصداقی از این اشخاص جز در این موارد باید از کلیه حقوق اشخاص حقیقی برخوردار شوند و ایجاد محدودیت در این زمینه صرفاً باید به موجب حکم قانون باشد. با توجه به اینکه مستندات ابرازی سازمان امور مالیاتی در جهت وضع مقرره مورد شکایت و اختصاص ضریب ارزش افزوده 6 درصد به اشخاص حقیقی، دلالتی بر جواز جهت ایجاد محدودیت برای اشخاص حقوقی نمی‌کند، لذا مقرره فوق خلاف قانون بوده و تقاضای ابطال آن مطرح می‌گردد.

*خلاصه مدافعات طرف شکایت :

مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 29629/212/د مورخ 24/6/1398 در پاسخ به شکایت مطروحه اعلام کرده است :

1- براساس بند «ز» تبصره 6 قانون بودجه سال 1396 کل کشور : «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروههایی از مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده موضوع بند (ب) این تبصره را با اعمال ضریب ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین نماید...» عبارات مورد استفاده در این بند دلالت بر اختیار سازمان امور مالیاتی برای اعمال ضریب مالیات بر ارزش افزوده نسبت به گروههایی از مؤدیان مالیاتی دارد و این سازمان در اجرای بند فوق اقدام به تعیین 25 گروه از فعالیتهایی نموده است که قادر به مستندسازی اعتبارات خرید نمی‌باشند. با توجه به اینکه به موجب قانون تجارت و ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم و آیین‌نامه اجرایی آن، اشخاص حقوقی و مشاغل گروه اول مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل و سایر مدارک و اسناد خود می‌باشند، بنابراین حکم مقرر در بند «ز» تبصره 6 قانون بودجه سال 1396 کل کشور منصرف از فعالیتهای اشخاص حقوقی است. به علاوه، اعمال حکم مقرر در این بند قانونی درخصوص اشخاص حقوقی با توجه به حضور این اشخاص در ابتدا یا میانه زنجیره مبادلات (قبل از عرضه کالا به مصرف‌کننده نهایی) در تعارض با اهداف قانونگذار در قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

2- براساس مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی (دوره دهم، جلسه 286)، با وجود نظر برخی از نمایندگان درخصوص غیرعادلانه بودن تصویب بند «و» تبصره 6 قانون بودجه سال 1398 و اعتراض اشخاص حقوقی، پیشنهاد حذف بند یادشده تصویب نشد و این اختیار برای سازمان امور مالیاتی کشور به رسمیت شناخته شده است.

{بند «و» تبصره 6 قانون بودجه سال 1398 کل کشور : «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروههایی از مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده را با اعمال ضریب کاهشی ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین کند. مقررات این بند درخصوص دورههایی که مالیات آنها قطعی نشده است، جاری خواهد بود. ضریب ارزش افزوده هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.}

*رای هیات تخصصی مالیاتی بانکی :

درخصوص شکایت مطروحه به خواسته ابطال دستورالعمل شماره 512/96/260 مورخ 11/5/1396 سازمان امور مالیاتی کشور، اولاً : براساس ماده 25 قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر شده است که : «شناسایی، نحوه رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول مالیاتها به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود.» ثانیاً : به موجب بند «ز» تبصره 6 قانون بودجه سال 1396 کل کشور : «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروههایی از مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده موضوع بند (ب) این تبصره را با اعمال ضریب ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین نماید...» نظر به اینکه سازمان امور مالیاتی کشور بر مبنای موازین حقوقی فوق‌الاشاره دارای اختیار قانونی برای تعیین و اعمال ضرایب ارزش افزوده می‌باشد، بنابراین مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رأی 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.

