



موضوع	رای شماره ۷۳۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
	هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده : ه ع /۲۶۷۴/۹۸۰۲۶۷۴ شماره دادنامه : ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۷۳۰ تاریخ : ۲۸/۴/۹۹ شاکی : آقای بهمن زبردستطرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشورموضوع شکایت و خواسته : ابطال نامه شماره ۴۰۰/۲۶۷/ص مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۲ مدیرکل دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشورشاکای دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال نامه شماره ۴۰۰/۲۶۷/ص مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۲ مدیرکل دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد : با سلام و احترام بازگشت به نامه شماره ۲۰۸۹۰۶/۹۸ مورخ ۱۳۹۸/۲/۲۱ و پیرو نامه شماره ۱۱۵۶۱ مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۰ (تصویر پیوست) به استحضار می‌رساند : به استناد مقررات موضوع تبصره (۱) ماده (۲۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده، وصول مالیات و عوارض متعلق به واردات کالا به عهده گمرک جمهوری اسلامی ایران بوده و گمرک مکلف است مالیات و عوارض موضوع این قانون را قبل از ترخیص از واردکنندگان کالا وصول و در پروانه‌های گمرکی یا اوراق مربوطه حسب مورد درج نماید. از آنجاییکه واردکنندگان کالاها مکلف به اظهار نوع و مشخصات کالای وارداتی بوده و وظیفه تشخیص تاریخ ورود کالا، نوع کالا (مشمول یا معاف) در بدو ورود، محاسبه و وصول مالیات و عوارض متعلقه توسط گمرک، در زمره اجرای مقررات گمرکی می‌باشد، بنابراین گمرک جمهوری اسلامی ایران تا قبل از سال ۱۳۹۰ در اجرای مفاد ماده (۲۶۸) قانون امور گمرکی که مقرر می‌داشت : «کشف هر نوع خلاف قبل و یا بعد از ترخیص و خروج کالا از گمرک که متضمن زیان مالی دولت بوده و مستلزم اخذ تفاوت حقوق گمرکی و یا سود بازرگانی یا عوارض یا هزینه و یا هر نوع حقوق دیگر باشد، جریمه متعلقه حسب مورد می‌بایستی طبق ملحقات ذیل ماده مزبور وصول گردد»، مکلف به اعمال ماده صدرالذکر می‌باشد و تأخیر در پرداخت مالیات و عوارض متعلق به کالای وارداتی توسط واردکنندگان به هر دلیل مشمول جرایم موضوع ماده (۲۶۸) قانون امور گمرکی بوده و وصول جریمه موضوع ماده (۳۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده، در اینگونه موارد موضوعیت نخواهد داشت و برای اجرای ماده صدرالذکر بعد از سال ۱۳۹۰ مفاد ماده (۱۰۸) قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰/۹/۲۲ که مقرر می‌دارد : «غیر از مصادیقی که در این قانون قاجاق ذکر شده است کشف هر نوع مغایرت بعد از اظهار و قبل از ترخیص کالای ورودی از گمرک که موجب زیان مالی دولت گردد و مستلزم اخذ تفاوت وجوه متعلقه باشد، علاوه بر اخذ مابه‌التفاوت، با توجه به اوضاع و احوال به تشخیص رییس گمرک جریمه‌ای از ده درصد تا صد درصد مابه‌التفاوت دریافت می‌شود»، حاکم می‌باشد و تأخیر در پرداخت مالیات و عوارض به کالای وارداتی توسط واردکنندگان به هر دلیل مشمول جرایم موضوع ماده (۱۰۸) قانون امور گمرکی بوده و وصول جریمه موضوع ماده (۳۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده در اینگونه موارد موضوعیت نخواهد داشت. بدیهی است جرایم مقرر در مواد (۲۲) و (۲۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً توسط سازمان امور مالیاتی قابل محاسبه و وصول بوده و نسبت به تکالیف مؤدیان مالیاتی در اجرای مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده جاری می‌باشد. بنابراین گمرک جمهوری اسلامی ایران (در مورد واردات کالا) و عرضه‌کنندگان کالا و خدمات (در مورد معاملات داخلی) تکلیفی درخصوص محاسبه و وصول جرایم موضوع ماده (۲۳) قانون از واردکنندگان کالا یا خریداران نخواهند داشت. خاتمه نشان می‌سازد جرایم مقرر در ماده (۲۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده درخصوص خودداری مؤدیان مالیاتی از انجام تکالیف مقرر قانونی از جمله ثبت نام، صدور صورتحساب، درج صحیح قیمت و اطلاعات صورتحساب‌ها و همچنین مالیات و عوارض در صورتحساب، تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده و ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مورد نیاز قابل محاسبه و مطالبه می‌باشد. دلایل شاکای برای ابطال مقرر مورد شکایت : شاکای به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقرر مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود اعلام کرده است که وفق بند «ج» ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تاریخ تعلق مالیات در مورد واردات، تاریخ ترخیص کالا از گمرک است. وفق تبصره ۱ ماده ۲۰ همین قانون نیز گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است مالیات موضوع این قانون را قبل از ترخیص از واردکنندگان کالا وصول نماید. همچنین طبق ماده ۲۳ این قانون، تأخیر در پرداخت مالیاتهای موضوع این قانون در مواعید مقرر، موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر خواهد بود. پس مقنن هیچ جای ابهامی در این خصوص باقی نگذاشته است. با این همه، در نامه مورد اعتراض مقرر شده است که تأخیر در پرداخت مالیات و عوارض متعلق به کالای وارداتی توسط واردکنندگان به هر دلیل مشمول جرایم موضوع ماده ۱۰۸ قانون امور گمرکی بوده و وصول جریمه موضوع ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در اینگونه موارد موضوعیت نخواهد داشت. این در حالی است که متن ماده ۱۰۸ مذکور، اصولاً درخصوص کشف موارد خلاف مربوط به مغایرت میزان کالای اظهارشده در فاصله میان زمان بعد از اظهار و قبل از ترخیص است و نه تنها از نظر موضوعی ارتباطی با تأخیر در پرداخت مالیات و عوارض متعلق به کالای وارداتی ندارد، بلکه محدوده زمانی آن هم پیش از تاریخ ترخیص یعنی تاریخ تعلق مالیات بر ارزش افزوده کالای وارداتی است. لذا به دلیل مغایرت حکم مقرر در نامه مورد شکایت مبنی بر شمول ماده ۱۰۸ قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰/۹/۲۲ نسبت به تأخیر در

پرداخت مالیات و عوارض متعلق به کالای وارداتی توسط واردکنندگان با بند «ج» ماده ۱۱ و ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تقاضای ابطال این حکم خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مطرح می‌گردد. در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۹۹۸۳/۲۱۲/د مورخ ۱۳۹۸/۸/۱۸ اعلام کرده است که: نامه مورد شکایت متضمن وضع قاعده آمره نبوده و از مصادیق بخشنامه‌ها و مقررات موضوع بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به شمار نمی‌رود. ضمن آنکه براساس تبصره ۱ ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده و مواد ۱۳۷ و ۱۴۴ قانون امور گمرکی، وصول مالیات و عوارض متعلق به واردات کالا که بر مبنای تاریخ ترخیص کالا صورت می‌گیرد، بر عهده گمرک است و گمرک باید مابه‌التفاوت و وجوه کسر دریافتی را به صاحب کالا و یا وکیل و نماینده او اعلام کند. از سوی دیگر، طبق مواد ۲۲ و ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، جرایم موضوع مواد یاد شده صرفاً توسط سازمان امور مالیاتی قابل محاسبه و وصول بوده و گمرک در این خصوص تکلیفی ندارد. از آنجایی که واردکنندگان مکلف به اظهار نوع و مشخصات کالای وارداتی بوده و تشخیص تاریخ ورود، نوع کالا در بدو ورود و محاسبه و وصول مالیات و عوارض متعلقه در راستای اجرای مقررات گمرکی انجام می‌شود و با عنایت به تأخیری که در پرداخت اصل مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده در هنگام واردات توسط واردکننده صورت می‌گیرد و موجب زیان دولت می‌گردد، حکم مقرر در ماده ۱۰۸ قانون امور گمرکی شامل این موارد شده و وصول جریمه موضوع ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده در این موارد موضوعیت نخواهد داشت. نظریه تهیه کننده گزارش: با مدافعه در اوراق و محتوای پرونده، بر اساس تبصره ۱ ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده و مواد ۱۳۷ و ۱۴۴ قانون امور گمرکی، وصول مالیات و عوارض متعلق به واردات کالا که بر مبنای تاریخ ترخیص کالا صورت می‌گیرد، بر عهده گمرک است و گمرک باید مابه‌التفاوت و وجوه کسر دریافتی را به صاحب کالا و یا وکیل و نماینده او اعلام کند. از سوی دیگر، طبق مواد ۲۲ و ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، جرایم موضوع مواد یاد شده صرفاً توسط سازمان امور مالیاتی قابل محاسبه و وصول بوده و گمرک در این خصوص تکلیفی ندارد. از آنجایی که واردکنندگان مکلف به اظهار نوع و مشخصات کالای وارداتی بوده و تشخیص تاریخ ورود، نوع کالا در بدو ورود و محاسبه و وصول مالیات و عوارض متعلقه در راستای اجرای مقررات گمرکی انجام می‌شود و با عنایت به تأخیری که در پرداخت اصل مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده در هنگام واردات توسط واردکننده صورت می‌گیرد و موجب زیان دولت می‌گردد، حکم مقرر در ماده ۱۰۸ قانون امور گمرکی شامل این موارد نیز شده و وصول جریمه موضوع ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده در این موارد موضوعیت ندارد. بنا بر مراتب فوق، مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نمی‌باشد. تهیه کننده گزارش: محمد علی برومند زاده‌های هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداریا مدافعه در اوراق و محتوای پرونده، بر اساس تبصره ۱ ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده و مواد ۱۳۷ و ۱۴۴ قانون امور گمرکی، وصول مالیات و عوارض متعلق به واردات کالا که بر مبنای تاریخ ترخیص کالا صورت می‌گیرد، بر عهده گمرک است و گمرک باید مابه‌التفاوت و وجوه کسر دریافتی را به صاحب کالا و یا وکیل و نماینده او اعلام کند. از سوی دیگر، طبق مواد ۲۲ و ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، جرایم موضوع مواد یاد شده صرفاً توسط سازمان امور مالیاتی قابل محاسبه و وصول بوده و گمرک در این خصوص تکلیفی ندارد. از آنجایی که واردکنندگان مکلف به اظهار نوع و مشخصات کالای وارداتی بوده و تشخیص تاریخ ورود، نوع کالا در بدو ورود و محاسبه و وصول مالیات و عوارض متعلقه در راستای اجرای مقررات گمرکی انجام می‌شود و با عنایت به تأخیری که در پرداخت اصل مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده در هنگام واردات توسط واردکننده صورت می‌گیرد و موجب زیان دولت می‌گردد، حکم مقرر در ماده ۱۰۸ قانون امور گمرکی شامل این موارد نیز شده و وصول جریمه موضوع ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده در این موارد موضوعیت ندارد. بنا بر مراتب فوق، مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند، 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 - رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری