



موضوع	رای شماره ۷۷۹ و ۷۸۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۰۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
	هیأت تخصصی مالیاتی بانکی شماره پرونده : ه ع ۹۸/۲۱۰۹ و ۹۸/۲۱۰۸ شماره داندنامه : ۷۸۰-۷۷۹ شماکی : آقای احمد صاحبی جهان آبادی و شرکت سهامی خاص تاریخ : ۷/۱۱/۹۸ بازرگانی شفق آتی ایرانیا نطرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور (معاونت مالیات بر ارزش افزوده) موضوع شکایت و خواسته : ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۲/۹۶/۲۶۰ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور متن مقرر در شکایت : رئیس محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم امور مالیاتی استان همدان مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیرکل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ موضوع : نحوه اجرای بند (ز) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ در مورد فعالیت فروشندگان آهن آلات در راستای حکم بند (ز) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ که مقرر می دارد: «سازمان امور مالیاتی کشور می تواند مالیات بر ارزش افزوده گروه هایی 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 در خصوص دوره هایی که مالیات آن ها قطعی نشده است، جاری خواهد بود. ضریب ارزش افزوده هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد.» 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 می گردد: ۱- بنا بر اختیار حاصل از بند (ز) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ 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 مآخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده اشخاص حقیقی حاضر در انتهای زنجیره فروش آهن آلات خواهد بود. ۲- 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 مصرف کننده دریافت می شود، لذا فروشندگان آهن آلات در هنگام فروش مجاز به وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مازاد بر قیمت فروش نخواهند بود. ۳- ضریب ارزش افزوده تعیین شده برای کلیه دوره های مالیاتی سال ۱۳۹۶ و ماقبل آن که مالیات و عوارض آن قطعی نشده است جاری خواهد بود. ۴- 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 نموده اند براساس اسناد و مدارک با رعایت مقررات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده تعیین می شود و ضریب مذکور مانع از تعیین مالیات و عوارض براساس اسناد و مدارک نخواهد بود. ۵- مآخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض ارزش افزوده مؤدیان مزبور با توجه به ضریب تعیین شده به شرح ذیل تعیین می شود: ضریب $\times$ کل فروش دوره = مآخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره نرخ مالیات و عوارض $\times$ مآخذ 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 مآخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض ارزش افزوده به ترتیب برابر خواهد بود با $600,000,000 \times 6\% = 36,000,000$ و مآخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره $540,000,000 \times 9\% = 48,600,000$ = مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره ۶- آن دسته از فروشندگان آهن آلات که نسبت به ثبت نام و ارائه اظهارنامه دوره های گذشته اقدام ننموده اند در صورت ثبت نام و ارائه اظهارنامه حداکثر تا پایان دوره پاییز سال ۹۶ از مفاد این دستورالعمل بهره مند خواهند شد. ۷- 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. ۸- ادارات کل امور مالیاتی موظفند حداکثر مساعدت لازم را در خصوص بخشودگی جرایم با رعایت مفاد ماده «۱۹۱» قانون مالیاتهای مستقیم اعمال نمایند. ۹- مفاد این دستورالعمل برای کلیه مأموران مالیاتی و مراجع دادرسی مالیاتی تعیین شده در قانون لازم الاجرا می باشد. دلایل شماکی برای ابطال مقرر در مورد شکایت : شماکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقرر در مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود به موارد زیر استناد کرده است: ۱- به موجب بند ۱ دستورالعمل مورد شکایت مقرر شده است که: «ضریب ارزش افزوده برای فعالیت فروشندگان آهن آلات، به میزان شش درصد تعیین می شود و ضریب مزبور صرفاً برای تعیین مآخذ 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 می نمایند، منحصر نمودن ضریب ارزش افزوده ۶ درصد صرفاً به اشخاص حقیقی، مصداق تبعیض ناروا بوده و با بند ۹ 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 ۴ 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. ۲- به موجب قانون تجارت، اشخاص حقوقی می توانند دارای کلیه حقوق و

تکالیفی شوند که قانون برای افراد قابل است، مگر حقوقی که انسان بالطبع ممکن است دارای آن باشد، مانند حقوق ابوت و نبوت. 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 ۶ 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 ۲۹۶۲۹/۲۱۲/د مورخ ۱۳۹۸/۶/۲۴ در پاسخ به شکایت مطروحه اعلام کرده است: ۱- براساس بند «ز» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۶ 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 ۲۵ گروه از فعالیتهایی نموده است که قادر به مستندسازی اعتبارات خرید نمی‌باشند. با توجه به اینکه به موجب قانون تجارت و ماده ۹۵ 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 ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۶ 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. ۲- براساس مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی (دوره دهم، جلسه ۲۸۶)، با وجود نظر برخی از نمایندگان درخصوص غیرعادلانه بودن تصویب بند «و» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ 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 ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ 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.» نظریه تهیه‌کننده گزارش: درخصوص شکایت مطروحه به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۲/۹۶/۲۶۰ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور، اولاً: براساس ماده ۲۵ 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 ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۶ 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 اعمال ضرایب ارزش افزوده می‌باشد، بنابراین مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نمی‌باشد. تهیه‌کننده گزارش: محمد علی برومند زاده‌های هیات تخصصی درخصوص شکایت مطروحه به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۲/۹۶/۲۶۰ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور، اولاً: براساس ماده ۲۵ 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 ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۶ 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 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 - رئیس هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری