



دیوان عدالت اداری

موضوع	ابطال بخشنامه شماره 2815 مورخ 1388/02/05 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور.
	شماره دادنامه: 634 تاریخ دادنامه: 1388/08/25 کلاس پرونده: 88/311 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. شاکی: شرکت صنایع پی وی سی ایران. موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 2815 مورخ 1388/02/05 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور. مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، مستندا به ماده 18 از فصل چهارم (وظایف و تکالیف مودیان) قانون مالیات بر ارزش و اطلاعیه های مراحل اول و دوم ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده، حاوی درج اطلاعات خواسته شده از سوی مودی در بخشهای مختلف فرم ثبت نام به صورت یکجا و یا در چندین مرحله «با ثبت موقت اطلاعات در هر نوبت» صورت پذیرفته است. مدلول ماده 18 و اطلاعیه ها مستندا مبین انجام ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده می باشد که انجام آن صحت عمل به تکلیف از طرف مودی مالیاتی می باشد. صادر کننده بخشنامه «دستورالعمل» شماره 2815 مورخ 1388/02/05 برای صدور و تسلیم گواهی ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده را علاوه به تکالیف قانونی منوط به انجام موارد دیگری مغایر با قانون و اطلاعیه ها نموده است. با عنایت به اینکه گواهی نامه ثبت نام برای هر بنگاه اقتصادی مجوز دریافت مالیات بر ارزش افزوده و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی کشور می باشد. در بدو امر هیچ مشتری بدون ارایه مجوز ثبت نام از طرف بنگاه اقتصادی تمایلی به پرداخت مالیات بر ارزش نخواهد داشت. بنابراین بخشنامه فوق اشاره مانع از تکالیف قانونی برای اخذ مالیات بر ارزش افزوده از مستیری خواهد بود. لذا متقاضی ابطال و لغو آن قسمت از بخشنامه که مغایر با قانون «ماده 18» و اطلاعیه های مراحل اول و دوم مالیات بر ارزش افزوده است، می باشد. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، طی نامه شماره 60711/212/ص مورخ 1388/07/25 در خصوص شکایت مذکور، ضمن ارسال تصویر نامه شماره 13802 مورخ 1388/06/18 مدیر امور فنی، حقوقی و اعتراضات مالیات بر ارزش افزوده، اعلام داشته است، با توجه به مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده، اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمات و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند به عنوان مودی شناخته می شوند و مکلفند: 1- به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می نماید، نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرمهای مربوط اقدام و ثبت نام نمایند. «ماده 18 قانون مالیات بر ارزش افزوده» جرمه عدم ثبت نام در مهلت مقرر علاوه بر پرداخت مالیات متعلق معادل 75% آن تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد وفق مقررات بند یک ماده 22 قانون فوق الذکر خواهد بود. 2- در قبال عرضه کالا یا خدمات، صورتحسابی با رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات متعاملین و مورد معامله به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می شود، صادر و مالیات متعلق را در ستون مخصوص درج و در تاریخ تعلق مالیات طبق نرخهای این قانون محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. «مواد 16، 19 و 20 قانون مزبور» و عدم صورتحساب نیز مشمول جرمه ای وفق بند 2 ماده 22 قانون مزبور می گردد. 3- مبالغ وصولی را 15 روز از تاریخ انقضاء هر دوره «موضوع ماده 10 همان قانون» به همراه تسلیم اظهارنامه آن دوره به حسابداری که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد واریز نمایند. تاخیر در پرداخت مالیاتهای موضوع این قانون در مواعید مقرر موجب تعلق جرمه ای وفق مقررات ماده 23 قانون مذکور، خواهد بود. از مشکلاتی که مودیان در عمل به این قانون با آن روبرو هستند، مشکل در شناساندن خود به طرف معامله به عنوان مودی و وصول مالیات مزبور از آنهاست که غالبا با این تفکر که مبلغ مالیات پرداختی به جای واریز به حساب دولت توسط خود مودی مصرف می شود، از پرداخت آن به مودی خودداری می نمایند. از طرف دیگر در صورتی که مودی موفق به وصول مالیات نشود با ضمانت اجراهای مقرر در این قانون مواجه خواهد شد. لذا بخشنامه شماره 2815 مورخ 1388/02/05 معاونت مالیات بر ارزش افزوده در راستای اختیار موضوع «مواد 18 و 25» قانون مالیات بر ارزش افزوده، کمک به شناسایی احراز هویت مودیان و تسهیل در امر وصول مالیات موضوع این قانون صادر شده است تا مودیان بتوانند در صورت نیاز و مطالبه طرف معامله گواهی موقت ثبت نام را از اداره امور مالیاتی مربوطه دریافت نمایند و با اخذ آن می تواند اعتبار بیشتری به فعالیتهای قانونی خود ببخشند.

شرایطی که برای اخذ گواهی ثبت نام مقرر شده نیز تکالیفی هستند که با توجه به بندهای «یک تا 3» این لایحه، قانونگذار برای مودیان مقرر نموده است و چون ارائه گواهی موقت ثبت نام به مودیان امتیازی است از سوی اداره امور مالیاتی که به آنها کمک می کند تا بتوانند مالیات موضوع این قانون را راحت تر وصول نمایند، بنابراین این امتیاز به کسانی داده می شود که به تکالیف قانونی خود عمل نموده باشند، لذا رد شکایت شاکی مورد استدعا است.

مدیر امور فنی، حقوقی و اعتراضات مالیات بر ارزش افزوده نیز در پاسخ به شکایت شاکی اعلام داشته اند، مدلول ماده 18 اعلام ترتیبات ثبت نام را از اختیارات محض سازمان امور مالیاتی دانسته است حال در مانحن فیه مودی موصوف تقاضای صدور گواهینامه ثبت نام را نموده سات و چون علی القاعده هدف از ثبت نام تسلیم به موقع اظهارنامه، دریافت و پرداخت مالیات و عوارض و رعایت سایر ترتیبات اجرایی قانون می باشد، ثبت نام بدون عمل به اصل حکم قانون فاقد اصالت بوده و می تواند منجر به تالی فاسد باشد.

در همین چارچوب و مستند به اصل حقوقی «اذن در شیء اذن در لوازم آن است» همانطوری که ثبت نام از اختیارات سازمان امور مالیاتی است، مقید نمودن صدور گواهینامه هم می تواند جزء اختیارات سازمان امور مالیاتی باشد. مگر اینکه تصریح به عدم اختیار در موضوع خاص شده و یا قرینه ای به همین منظور باشد. مضاف بر اینکه علاوه بر ماده 18، مطابق ماده 25 قانون مزبور، نحوه رسیدگی و تشخیص و مطالبه و وصول مالیاتها به سازمان امور مالیاتی کشور محول گردیده است که این موضوع موید اختیار سازمان در اعمال تکلیف به تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات به طرق ممکنه می باشد. شایان ذکر است علی الاصول هدف این قبیل مودیان از اخذ گواهینامه ثبت نام، ارائه آن به مراجع یا مشتریان و طرقهای هر معامله به منظور اثبات اعتبار قانونمندی خود و اختیار در وصول مالیات و عوارض است.

اما باید توجه داشت که عدم تسلیم اظهارنامه و عدم پرداخت به موقع مالیات و عوارض ناقض ایجاد اعتبار مودی است. بنابراین اغماض از تخلف مودی و اعتبار بخشیدن به وی از سوی دیگر به منزله نادیده گرفتن اصل حقوقی «تعارض دو اماره» یا «تعارض دو دلیل قانونی» خواهد بود. لذا با توجه به اینکه بخشنامه مورد اعتراض در راستای اجرای دقیق قانون بوده و ابطال آن منجر به اضرار مودیانی است که تکالیف خود را به درستی انجام می دهند، لذا رد شکایت مور استدعا است. هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق یا حضور روسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت

نظر به اینکه حسب مقررات ماده 18 قانون مالیات بر ارزش افزوده مودیان مشمول مکلفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور، تعیین و اعلام می نماید، نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرم های مربوط اقدام و ثبت نام نمایند، بنابراین بخشنامه شماره 2815 مورخ 1388/02/05 سازمان امور مالیاتیکه متضمن ترتیب ثبت نام، تسلیم اظهارنامه و تکمیل پرونده مربوط می باشد مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود اختیارات قانونی نمی باشد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
محمد جعفر منتظری

