



دیوان عدالت اداری

موضوع	رای شماره ۴۶۶ و ۴۶۷ مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۰ بخشنامه شماره ۲/۵/۱۳۸۹-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور)
	بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۴۶۶-۴۶۷ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۳/۲۷ شماره پرونده: ۹۸۰۰۳۸۷ و ۹۷۰۲۸۰۶ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقایان بهمن زبردست و حسین عبداللهی موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۵/۲-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: الف- آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال بندهای ۱ و ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۵/۲-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "شاکتی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقررات مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود به موارد زیر استناد نموده است: ۱- براساس بند ۱ بخشنامه مورد شکایت: «مأخذ محاسبه جرایم موضوع ماده (۲۲) قانون در موارد بندهای ششگانه ماده مزبور، مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارایه 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 ۲، ۳ و ۴ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات متعلق صورتحساب می باشد، در این موارد بند ۱ بخشنامه مورد شکایت بلامصادق و اجرا نشدنی است. در جرایم موضوع بندهای ۱، ۵ و ۶ ماده ۲۲ قانون فوق نیز که به عدم ثبت نام، عدم تسلیم اظهارنامه و عدم ارایه 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 ۱ 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 قرار گرفته اند. ۲- براساس بند ۱۰ بخشنامه مورد شکایت مقرر شده است که: «به استناد بند (۶) ماده (۲۲)، جریمه عدم ارایه دفاتر معادل (۲۵٪) مالیات متعلق و جریمه عدم ارایه اسناد و مدارک نیز معادل (۲۵٪) مالیات متعلق خواهد بود. بنابراین در صورتی که مؤدیان از ارایه دفاتر و اسناد و مدارک خودداری نمایند، مشمول پرداخت جریمه جمعاً معادل (۵۰٪) مالیات متعلق می باشند.» این در حالی است که منظور قانونگذار از عبارت «عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) 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 ارایه نکند حتی در صورت ارایه کامل بقیه موارد باز مشمول جریمه (۲۵٪) مالیات متعلق شود. نه اینکه در صورت عدم ارایه اسناد و مدارک جریمه (۵۰٪) به وی تعلق بگیرد و اگر قانونگذار چنین منظوری داشت آن را بیان می کرد و عدم ارایه دفاتر و مدارک و اسناد را در ردیفهای جداگانه ذکر می نمود." ب- آقای حسین عبداللهی به موجب لایحه ای که به شماره ۱۳۹۸/۱/۲۴-۲۰۲/۱۰۳۸۹/۹۰۰ ثبت دبیرخانه حوزه ریاست دیوان عدالت اداری شده اعلام کرده است که: "احتراماً با توجه به نکات ذیل درخواست ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۵/۲-۷۸۲۱ سازمان امور مالیاتی تقدیم می گردد: الف- به موجب ماده ۲۲ 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: ۱- عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد. ۲- عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق. ۳- عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب معادل یک برابر مابه التفاوت مالیات متعلق. ۴- عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق. ۵- عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق. ۶- عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق. ب- مطابق بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۵/۲-۷۸۲۱ سازمان امور مالیاتی، مراد از «مالیات متعلق» که پرداخت آن به عنوان اولین تکلیف مؤدی و همچنین مأخذ محاسبه جرایم موضوع ماده ۲۲ قانون تبیین شده است: «مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارایه خدمات طی دوره، قبل از کسر مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها یا خدمات در همان دوره» خواهد بود. ج- مستفاد از تعریف ارایه شده از «مالیات متعلق» در بخشنامه فوق، مؤدی، مکلف به پرداخت «مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارایه خدمات طی دوره» است که به معنای مالیات و عوارضی است که وی هنگام عرضه کالا یا ارایه 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 ۲۱ 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 ۲۲ قانون مذکور، پس از الزام مؤدی به پرداخت «مالیات متعلق» به صراحت به موجب پندهای 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 ۲۱ 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 ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک و ...» (موضوع بندهای ۷، ۳، ۲ 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 ۱ 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 ۲۱ قانون مذکور» مغایر اصل ۳۶ قانون اساسی (مشعر بر لزوم قانونی بودن مجازاتها) بوده و ثانیاً؛ به دلیل «عدم احتساب مالیات های پرداختی به عنوان اعتبار مالیاتی» مغایر اصل ۴۶ قانون اساسی (مشعر بر حرمت مالکیت مشروع اشخاص) به شمار می رود. همچنین به دلیل «عدم رعایت شیوه محاسبه مالیات متعلق» مذکور در ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مغایر نص این ماده است، از این رو تقاضای ابطال آن می گردد. متن مقرر در مورد اعتراض به شرح زیر است: "براساس بند ۱۰ بخشنامه مورد شکایت مقرر شده است که: «به استناد بند (۶) ماده (۲۲)، جریمه عدم ارایه دفاتر معادل (۲۵٪) مالیات متعلق و جریمه عدم ارایه اسناد و مدارک نیز معادل (۲۵٪) مالیات متعلق خواهد بود. بنابراین در صورتی که مؤدیان از ارایه دفاتر و اسناد و مدارک خودداری نمایند، مشمول پرداخت جریمه جمعاً معادل (۵۰٪) مالیات متعلق می باشند.» بدیهی است عدم ارایه صورتحساب، در حکم عدم صدور آن بوده و در صورتی که مؤدیان از ارایه صورتحساب خودداری، لیکن دفاتر و دیگر اسناد و مدارک درخواستی مأمورین مالیاتی را ارایه نمایند وصول جریمه موضوع بند (۲) ماده (۲۲) کفایت داشته و در این حالت وصول جریمه بند (۶) موضوعیت نخواهد داشت. -معاون مالیات بر ارزش افزوده- در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۷/۱۱/۲۷-ص/۲۵۸۱۳/۲۱۲ توضیح داده است که: "۱- قانونگذار در ماده ۲۲ 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 می توان از مواد ۱۴، ۱۸، ۱۹، ۲۰ و ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده استنباط نمود. آنچه از مواد فوق و مشخصاً از ماده ۲۱ استنباط می گردد این است که منظور از «مالیات متعلق»، مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها و ارایه 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 ارایه خدمات پس از کسر مالیات و عوارض پرداختی می بود، لزومی نداشت که قانونگذار در ماده فوق مؤدیان مالیاتی را مکلف نماید که «مالیات متعلق» به دوره را پس از کسر مالیاتهای که طبق این قانون پرداخت کرده اند و قابل کسر می باشد، به حساب تعیین شده واریز نمایند. ۲- به موجب بند ۶ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق {مشمول جریمه خواهد بود} برخلاف ادعای شاکی، قانونگذار با به کارگیری کلمه «یا» و «حسب مورد» در بند فوق قایل 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 می نمایند و طبق ماده ۶ قانون تجارت، شامل دفتر روزنامه، دفتر کل و دفتر دارایی و دفتر کپی می باشد و منظور از اسناد و مدارک نیز کلیه اسناد حسابداری، گزارش مالی، بارنامه ها، صورتحسابها و سوابق شغلی است که فعالان اقتصادی نگهداری می نمایند و از این رو در صورت عدم ارایه هریک از آنها مؤدی مشمول جریمه معادل ۲۵ درصد خواهد شد که جمعاً معادل ۵۰ درصد می باشد." در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیات تخصصی اقتصادی مالی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیات مذکور به موجب دادنامه شماره ۶۶۵ و ۶۶۴-۱۳۹۸/۱۰/۲ بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۵/۲-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای 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 ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۵/۲-۷۸۲۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور در دستور کار هیات عمومی قرار گرفت. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۳/۲۷ 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی براساس بند ۶ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان مالیاتی در صورت عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد مشمول جریمه های معادل ۲۵٪ مالیات متعلق خواهند شد. نظر به اینکه مستفاد از بند قانونی فوق این است که در صورت عدم ارایه هر یک از موارد مقرر در بند فوق و یا عدم ارایه کلیه این موارد، جریمه ۲۵٪ مقرر قابل اعمال خواهد بود، لذا بند ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۸۹/۵/۲-۷۸۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن در صورت عدم ارایه هر یک از موارد مقرر در بند ۶ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، جریمه موضوع این بند به طور جداگانه بر آنها اعمال می شود و مجموع این جریمه می تواند به ۵۰٪ مالیات متعلق نیز بالغ گردد، خلاف قانون و خارج از اختیارات وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. محمدکاظم بهرامی-رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

