

آرای هیات تخصصی

کلاس پرونده :

هـ ۱۱۰۶/۹۶/ع

موضوع :

ابطال بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲

تاریخ رای :

سه شنبه ۱ مرداد ۱۳۹۸

شماره دادنامه :

9809970906010152

هیات تخصصی اقتصادی مالی

* شماره پرونده : هـ ۱۱۰۶/۹۶/ع شماره دادنامه : ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۵۲ تاریخ : ۹۸/۴/۳۱

* شکای : شرکت صنعتی بهشهر (سهامی عام) با وکالت آقایان قدرت اله قدسی و حبیب اله نوروزی

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲

* دلایل شایک برای ابطال مقرره مورد شکایت :

۱- مقرره مورد شکایت ، مؤدیان را مکلف به وصول مالیات ها و عوارض دوره های قبل از تاریخ شمولیت کرده است. این امر با اصل ۱۶۹ قانون اساسی و ماده ۱۱ قانون مجازات اسلامی مغایرت دارد. زیرا بر اساس موازین فوق ، اصل بر این است که قوانین به گذشته عطف نمی شوند. به طریق اولی ، بخشنامه نمی تواند حکمی را صادر نماید و به موجب آن مؤدیان را مکلف به وصول مالیات بر ارزش افزوده دوره ای کند که مشمول قانون نبوده اند.

۲- به موجب ماده ۱۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده ، مؤدیان مکلف شده اند در قبال عرضه کالاها و خدمات موضوع این قانون صورتحسابی را صادر و مالیات متعلق را در ستون مربوطه درج نمایند. با توجه به اینکه محصولات شرکت موکل معاف از مالیات بر ارزش افزوده بوده و امکانی برای درج مالیات متعلقه در صورتحساب توسط این شرکت وجود نداشته است ، بنابراین حکم مقرر در بند ۱۵ بخشنامه مورد شکایت مبلی بر لزوم وصول مالیات ها و عوارض دوره های قبل از

تاریخ شمولیت با مفاد ماده ۱۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مغایر بوده و به دلیل آنکه قانون مالیات بر ارزش افزوده منطبق با موازین قانونی و شرعی است، با اصل قانونی بودن مالیات و قاعده شرعی قبح عقاب بلایان مغایرت دارد.

* متن مقررہ مورد شکایت :

بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ :

« چنانچه مؤدیان مشمول ثبت نام و اجرای قانون، مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را به طور صحیح در صورت حساب درج و از خریداران وصول ننموده باشند، مجاز به وصول مالیات ها و عوارض دوره های قبلی (از تاریخ شمولیت) در قالب صورت حساب یا صورت وضعیت اصلاحی (حسب مورد) خواهند بود. مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی در قالب صورت حساب ها یا صورت وضعیت های مذکور با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل های صادره برای خریدار به عنوان اعتبار دوره پرداخت محسوب می گردد. »

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

۱- دبیر محترم شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۹۷/۱۰۰/۶۴۰۵ مورخ ۹۷/۵/۳ اعلام کرده است که بند ۱۵ بخشنامه مورد شکایت خلاف شرع دانسته نشد.

۲- مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۶/۱۱/۱۵ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۱۵ مورادی را در پاسخ به درخواست شاکی مطرح کرده است که خلاصه آن به شرح زیر است :

۲-۱. طبق مواد ۱ و ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالا و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده اعلام شده و اشخاص عرضه کننده کالا و خدمات مکلف به پرداخت مالیات فوق شده اند. از سوی دیگر، وفق ماده ۱۰ قانون مننی قراردادهای خصوصی در صورتی که مخالف صریح قانون نباشد نافذ است. بنابراین، عدم پرداخت مالیات بر ارزش افزوده توسط شاکی با استناد به مفاد قرارداد خصوصی خود فاقد وجاهت قانونی است.

۲-۲. استناد شاکی به نامه شماره ۲۶۷/۶۱/ص مورخ ۱۳۹۶/۱/۲۱ دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان و طرح این ادعا که به موجب این نامه کارفرمایان در صورت رویت گواهی نامه معتبر می توانند نسبت به پرداخت مالیات اقدام کنند، مبنای قانونی ندارد. زیرا این نامه در سال ۱۳۹۶ صادر یافته و مالیات متعلقه به شرکت شاکی مربوط به سال ۱۳۹۵ می باشد.

۳- قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ اجرایی شده و بخشنامه مورد شکایت در مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ صادر یافته و از آن جا که مؤدی به تکالیف مقرر قانونی عمل نکرده است، طرح این موضوع که قوانین عطف به ما سبق نمی شوند، فاقد وجاهت قانونی می باشد.

۴- ادعای مغایرت مقررہ مورد شکایت با اصل قانونی بودن مالیات ها نیز مبنای درستی ندارد. زیرا شرکت شاکی طبق مواد ۱ و ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدی محسوب می شود و مقررہ مورد شکایت نیز در راستای تبیین نظر مقنن و شبهه های اجرایی قانون صادر یافته است. /ت

* رای هیات تخصصی اقتصادی مالی :

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، اولاً دبیر محترم شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۹۷/۱۰۰/۶۴۰۵ مورخ ۹۷/۵/۳ اعلام کرده است که : «بند ۱۵ بخشنامه مورد شکایت خلاف شرع دانسته نشد.» لذا در اجرای حکم مقرر در تبصره ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ موجب برای ابطال مقررہ مورد شکایت از بعد شرعی وجود ندارد. ثانیاً بر مبنای بند ۱۵ بخشنامه مورد شکایت، چنانچه مؤدیان مشمول ثبت نام و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را به طور صحیح در صورت حساب درج و از خریداران وصول ننموده باشند، مجاز به وصول مالیات ها و عوارض دوره های قبلی (از تاریخ

شمولیت) در قالب صورتحساب یا صورت وضعیت اصلاحی (حسب مورد) خواهند بود و منظور از تاریخ شمولیت در این مقرره، تاریخ شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر مودیان می‌باشد و در نتیجه براساس مقرره فوق، مودیان مکلف به وصول مالیتهای دوره‌هایی که مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نبوده‌اند، نمی‌باشند. ثالثاً عدم صدور صورتحساب منجر به خارج شدن افراد از شمول مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده و معاف شدن آنها از پرداخت مالیات نمی‌گردد. زیرا براساس ماده ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر شده است: «مأخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب خواهد بود. در مواردی که صورتحساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبتۀ اجراء شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می‌باشد.» بنا به مراتب فوق، بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور مغایر با قوانین و خارج از اختیار نبوده و به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رأی به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رأی صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین نقوی

رئیس هیأت تخصصی اقتصادی مالی دیوان عدالت اداری