

بخشنامه: ۲۰۰/۹۸/۶۳

ابلاغ دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۵۲ مورخ ۱۳۹۸/۵/۱ هیات تخصصی اقتصادی، مالی دیوان عدالت اداری مبنی بر رد شکایت ابطال بند (۱۵) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده

شماره: ۲۰۰/۹۸/۶۳

تاریخ: ۱۳۹۸/۰۷/۰۷

بخشنامه

الف	قانون مالیات بر ارزش افزوده	۹۸	۶۳
	رئیس محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیرکل محترم امور مالیاتی مودیان بزرگ مدیران کل محترم امور مالیاتی استان ها		مخاطبین/ ذینفعان
	ابلاغ دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۵۲ مورخ ۱۳۹۸/۵/۱ هیات تخصصی اقتصادی، مالی دیوان عدالت اداری مبنی بر رد شکایت ابطال بند (۱۵) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده		موضوع
<p>به پیوست تصویر رای هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری به شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۵۲ مورخ ۱۳۹۸/۵/۱ مبنی بر رد خواسته ابطال بند (۱۵) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده به شرح ذیل جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد.</p> <p>« با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، اولاً دبیر محترم شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۹۷/۱۰۰/۶۴۰۵ مورخ ۱۳۹۷/۵/۳ 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 موجبی برای ابطال مقرر مورد شکایت از بعد شرعی وجود ندارد. ثانیاً بر مبنای بند ۱۵ بخشنامه مورد شکایت، چنانچه مودیان مشمول ثبت نام و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را به طور صحیح در صورتحساب 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 مقرر، تاریخ شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر مودیان می باشد و در نتیجه براساس مقرر فوق، مودیان ملکف به وصول مالیات های دوره هایی که مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نبوده</p>			

اند، نمی باشند. ثالثاً عدم صدور صورتحساب منجر به خارج شدن افراد از شمول مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده و معاف شدن آنها از پرداخت مالیات نمی گردد. زیرا براساس ماده ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر شده است: «ماخذ 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 مثبت احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، ماخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می باشد.» بنابه 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 رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند.»

امیدعلی پارسا

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

<p>دامنه کاربرد: ۱-داخلی* ۲-خارجی*</p>		<p>مرجع پاسخگویی: دفتر فنی و اعتراضات مودیان مالیات بر ارزش افزوده تلفن: ۰۲۱-۳۳۹۵۰۱۰۶</p>	
بخشنامه های منسوخ:	تاریخ اجرا:	مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	نحوه ابلاغ: فیزیکی/سیستمی



آرای هیأت 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

هیأت تخصصی اقتصادی مالی

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

* شاکی : 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 شاکی 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 اسکاتی برای درج مالیات متعلقه در صورتحساب توسط این شرکت وجود نداشته است ، بنابراین حکم مقرر در بند ۱۵ بخشنامه مورد شکایت مبنی 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 بلابیان مغایرت دارد.

* متن مقررده 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 نموده 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 ۲۱۲/۴۵۱۳۸/د مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۱۵ مواردی 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 مدنی 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 مقررده 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 مقررده مورد شکایت نیز در راستای تبیین نظر مقنن و شیوه 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 موجبی برای ابطال مقررده 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 نموده باشند، مجاز به وصول مالیاتها 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 مقرر، تاریخ شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر مؤدیان می‌باشد و در نتیجه براساس مقرر فوق، مؤدیان 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 مثبتی احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز نعلق مالیات می‌باشد.» بنا به مراتب فوق، بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۱۰۴ 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 تقوی

رئیس هیات تخصصی اقتصادی مالی دیوان عدالت اداری