



پژوهشکده شورای نگهبان



گزارش کارشناسی

پرونده‌های دیوان عدالت اداری

در خصوص:

تقاضای ابطال «بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-
۱۳۸۸/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی در خصوص مالیات بر
ارزش افزوده

کد گزارش: ۹۷۰۵۰۵۰

تاریخ انتشار: ۱۳۹۷/۰۵/۰۷

پژوهشکده شورای نگهبان

شناسنامه گزارش

گزارش کارشناسی پرونده های دیوان عدالت اداری

موضوع:

تقاضای ابطال «بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-

۱۳۸۸/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی در خصوص مالیات

بر ارزش افزوده»

تهیه و تنظیم:

محمد امین ابریشمی راد

نظارت:

سید محمد هادی راجی

سید مجتبی حسینی پور

پژوهشکده شورای نگهبان

شماره گزارش: ۹۷۰۵۰۵۰

تاریخ تنظیم: ۱۳۹۷/۰۵/۰۷

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

گزارش کارشناسی پرونده‌های استعلامی دیوان عدالت اداری (اصلاح صورت حساب مالیات بر ارزش افزوده)

موضوع شکایت: تقاضای ابطال «بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲

سازمان امور مالیاتی درخصوص مالیات بر ارزش افزوده»

شاکی: شرکت صنعتی بهشهر^۱

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی

جهت مغایرت شرعی: قاعده «قبح عقاب بلا بیان»

شماره و تاریخ نامه دیوان: ۲۸۱/۳-۱۳۹۷/۱/۵

مقدمه

شاکی به موجب تقدیم درخواستی، تقاضای ابطال بند «۱۵» بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی درخصوص مالیات بر ارزش افزوده را کرده است. به اعتقاد شاکی، تعیین شیوه و پیش‌بینی امکان اخذ مالیات بر ارزش افزوده دوره‌های قبل توسط مؤدیان مالیاتی از خریداران کالا و خدمات، مغایر با قاعده «قبح عقاب بلا بیان» و برخی از اصول و مواد قانونی است. در این گزارش پس از تبیین موضوع شکایت و بیان ادله‌ی شاکی، به تحلیل حقوقی موضوع شکایت پرداخته خواهد شد.

۱. در نامه رئیس دیوان عدالت اداری به دبیر شورای نگهبان به اشتباه نام این شرکت «بهشید» ذکر شده است.

شرح و بررسی

مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که سازمان امور مالیاتی از تولیدکنندگان، فروشندگان و عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات دریافت می‌کند و لذا در قانون مالیات بر ارزش افزوده - مصوب ۱۳۸۷- به اشخاص مذکور «مؤدی» اطلاق شده است. با وجود این، بار این مالیات بر دوش مؤدیان مذکور نیست، بلکه ایشان موظفند مالیات مزبور را از خریداران کالا و خدمات، اخذ کنند. شیوه‌ی کار طبق ماده (۱۹) قانون مذکور^۱ به این صورت است که در تمامی کالاها و خدماتی که مشمول پرداخت این مالیات هستند، باید در هنگام معامله، صورتحساب (فاکتور) حاوی مشخصات طرفین و نیز مورد معامله درج شده و میزان مالیات متعلقه (در حال حاضر ۹ درصد مبلغ معامله) نیز در ستون جداگانه‌ای مشخص شود و مبلغ مذکور از خریدار توسط فروشنده اخذ گردد. همچنین، به موجب ماده (۲۱) قانون مزبور^۲، این مؤدیان مکلف‌اند طی دوره‌های سه‌ماهه، اظهارنامه هر دوره را به حسابی که توسط سازمان امور مالیاتی اعلام می‌شود واریز نمایند. لذا آن کسی که در مقابل سازمان امور مالیاتی مسئول می‌باشد، مؤدی (عرضه‌کننده کالا و خدمات) است و نه خریدار و مصرف‌کننده. البته مؤدی باید مبلغ مالیات را از خریدار وصول کرده و به سازمان امور مالیاتی تحویل دهد.

با توجه به مقدمه فوق، در پرونده حاضر سازمان امور مالیاتی در بند «۱۵» بخشنامه

^۱ ماده ۱۹ - مؤدیان مکلفند در قبال عرضه کالا یا خدمات موضوع این قانون، صورتحسابی با رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات متعاملین و مورد معامله به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌شود، صادر و مالیات متعلق را در ستون مخصوص درج و وصول نمایند. در مواردی که از ماشین‌های فروش استفاده می‌شود، نوار ماشین جایگزین صورتحساب خواهد شد.

^۲ ماده ۲۱ - مؤدیان مالیاتی مکلفند، اظهارنامه هر دوره مالیاتی را طبق نمونه و دستورالعملی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌شود، حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضاء هر دوره، به ترتیب مقرر تسلیم و مالیات متعلق به دوره را پس از کسر مالیات‌هایی که طبق مقررات این قانون پرداخت کرده‌اند و قابل کسر می‌باشد، در مهلت مقرر مذکور به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه‌داری کل کشور) تعیین و توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌گردد، واریز نمایند.

موضوع شکایت^۱ اقدام به تعیین ضابطه در خصوص شیوهی وصول مالیات و عوارض دوره‌هایی نموده که مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، آن‌ها را به‌صورت صحیح در صورت‌حساب درج و از خریداران وصول ننموده‌اند. اما شاکی که یکی از خریداران کالا و خدمات محسوب می‌شده و به جهت عدم پرداخت صحیح مالیات بر ارزش‌افزوده مربوطه (ناشی از عدم درج صحیح مبلغ آن در صورت‌حساب) و به استناد بند «۱۵» بخشنامه مزبور مکلف به پرداخت مالیات دوره‌های قبلی شده، معتقد است که فروشنده‌ی کالا و خدمات (مؤدی) در زمان ارائه خدمت می‌بایست مالیات بر ارزش‌افزوده مربوطه را در ذیل صورت‌حساب می‌آورده و آن را وصول می‌کرده است. لذا، عدم انجام وظیفه‌ی قانونی مؤدی سبب نمی‌شود که سازمان امور مالیاتی بتواند خریدار کالا و خدمات را مکلف به تأدیه مالیات مورد نظر کند و این سازمان صلاحیت ندارد تا به فروشنده اجازه دهد که آنچه پیش‌تر موظف به اخذ آن بوده را بعد از انجام معامله و به‌وسیله صورت‌حساب‌های اصلاحی اخذ نماید.

شاکی در اثبات ادله خود به دلایل ذیل اشاره نموده است:

۱- مغایرت با شرع: شاکی با استناد به قاعده «قبح عقاب بلا بیان» معتقد است، سازمان امور مالیاتی با تصویب این بخشنامه از قاعده مزبور تجاوز کرده است و از این حیث این مصوبه غیرشرعی است. شاکی با اشاره به محتوای اصل (۴) قانون اساسی^۲ بیان می‌دارد که صلاحیت‌یافتن مؤدیان و ارائه‌دهندگان کالاها و خدمات جهت اخذ

^۱ بند ۱۵- چنانچه مؤدیان مشمول ثبت‌نام و اجرای قانون، مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش‌افزوده را به‌طور صحیح در صورت‌حساب درج و از خریداران وصول ننموده باشند، مجاز به وصول مالیات‌ها و عوارض دوره‌های قبلی (از تاریخ شمولیت) در قالب صورت‌حساب یا صورت‌وضعیت اصلاحی (حسب مورد) خواهند بود. مالیات و عوارض ارزش‌افزوده پرداختی در قالب صورت‌حساب‌ها یا صورت‌وضعیت‌های مذکور با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل‌های صادره برای خریدار به‌عنوان اعتبار دوره پرداخت محسوب می‌گردد.

^۲ اصل ۴- کلیه قوانین و مقررات مدنی، جزائی، مالی، اقتصادی، اداری، فرهنگی، نظامی، سیاسی و غیر این‌ها باید بر اساس موازین اسلامی باشد. این اصل بر اطلاق یا عموم همه اصول قانون اساسی و قوانین و مقررات دیگر حاکم است و تشخیص این امر بر عهده فقهای شورای نگهبان است.

مالیات‌ها و عوارض «دوره‌های قبلی»، تکلیفی جدید برای خریدار کالا و خدمات نسبت به گذشته ایجاد می‌کند و از این جهت مغایر با قاعده قبح عقاب بلا بیان است و به‌نوعی عطف بماسبق کردن قوانین می‌باشد.

۲- مغایرت با قانون اساسی و قانون مجازات اسلامی - مصوب ۱۳۹۲ :- شاکی با استناد به اصل (۱۶۹) قانون اساسی^۱ و ماده (۱۱) قانون مجازات اسلامی^۲ بیان می‌دارد که اصل بر آن است که قوانین به گذشته عطف نمی‌شوند، درحالی‌که بخشنامه‌ی حاضر حکم جدیدی را ناظر به اعمالی که در گذشته صورت گرفته است صادر می‌کند. بنابراین، تسری این بخشنامه به آن وضعیتی که قبل از وضع و انتشار آن جریان داشته، مغایر با اصل و ماده مورد اشاره است.

۳- مغایرت بخشنامه با قانون مالیات بر ارزش‌افزوده - مصوب ۱۳۸۷ :- به استناد به ماده (۱۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، ارائه‌دهندگان کالا و خدمات باید مالیات بر ارزش‌افزوده را در ذیل صورت‌حساب خود درج و مطالبه نمایند؛ در غیر این صورت، دریافت‌کننده کالا و خدمات تکلیفی جهت پرداخت مالیات مربوطه ندارد و نتیجتاً این بخشنامه نمی‌تواند دریافت‌کننده خدمات را مکلف به پرداخت مالیات آن دوره کند.

^۱ اصل ۱۶۹- هیچ فعلی یا ترک فعلی به استناد قانونی که بعد از آن وضع شده است جرم محسوب نمی‌شود.
^۲ ماده ۱۱ - قوانین زیر نسبت به جرائم سابق بر وضع قانون، فوراً اجرا می‌شود: الف - قوانین مربوط به تشکیلات قضایی و صلاحیت ب - قوانین مربوط به ادله اثبات دعوی تا پیش از اجرای حکم پ - قوانین مربوط به شیوه دادرسی ت - قوانین مربوط به مرور زمان

تحلیل و جمع‌بندی موضوع

در خصوص بخشنامه موضوع شکایت ابتدا باید به این نکته توجه نمود که به موجب ماده (۲۵) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده^۱ صلاحیت تعیین «نحوه مطالبه و وصول مالیات‌ها» به سازمان امور مالیاتی کشور اعطا شده و طبیعتاً این سازمان صلاحیت دارد تا در حدود مقرر در قانون، در زمینه‌ی نحوه‌ی مطالبه و وصول مالیات‌ها اقدام به وضع قاعده نماید. لذا، سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص موضوعات فوق، صلاحیت صدور بخشنامه را داشته است.

اما در خصوص این موضوع که آیا این سازمان در بند «۱۵» بخشنامه خود حدود مقرر قانونی را رعایت کرده است یا خیر، باید به این نکته توجه نمود که به موجب ماده (۲۰) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده^۲، تکلیف محاسبه و وصول مالیات از خریدار، بر عهده مؤدیان مالیاتی (ارائه‌دهندگان کالاها و خدمات) گذاشته شده است. ماده (۲۲) قانون مزبور^۳ نیز ضمانت اجرای قصور یا تقصیر مؤدیان مالیاتی در

^۱ ماده ۲۵ - شناسایی، نحوه رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول مالیات‌ها به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود. عناوین شغلی، شرایط احراز مشاغل از نظر تحصیلات و تجربه، وظایف و نحوه انجام دادن تکالیف و تعیین اختیارات و برخورداری از صلاحیت‌های هر یک از کارکنان سازمان مزبور در کشور و همچنین ترتیبات اجرائی احکام مقرر در این قانون به‌استثناء موادی که برای آن دستورالعمل یا آئین‌نامه پیش‌بینی شده است، به‌موجب ترتیبات ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ خواهد بود.

^۲ ماده ۲۰ - مؤدیان مکلف‌اند، مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند.

^۳ ماده ۲۲ - 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 جریمه‌ای به شرح زیر خواهند بود:

۱ - عدم ثبت‌نام مؤدیان در مهلت مقرر؛ معادل هفتادوپنج درصد (۷۵٪) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت‌نام یا شناسایی حسب مورد؛

۲ - عدم صدور صورت‌حساب؛ معادل یک برابر مالیات متعلق؛

۳ - عدم درج صحیح قیمت در صورت‌حساب؛ معادل یک برابر مابه‌التفاوت مالیات متعلق؛

۴ - عدم درج و تکمیل اطلاعات صورت‌حساب طبق نمونه اعلام‌شده؛ معادل بیست‌وپنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق؛

...

زمینه وصول مالیات بر ارزش افزوده را مشخص کرده است. بر این اساس، مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر قانونی و یا تخلف از مقررات آن، مسئول بوده و مستحق پرداخت مالیات متعلق و جریمه‌های مربوطه می‌باشند.

حال در مقرر موضوع شکایت فرضی مورد توجه قرار گرفته است که مؤدی «مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را به‌طور صحیح در صورت حساب درج و از خریداران وصول ننموده باشند» به عبارت دیگر در این حکم ظاهراً حالتی متصور شده است که اگرچه مؤدی، مالیات موضوع قانون ارزش افزوده را در صورت حساب درج نموده ولی محاسبه آن به‌صورت صحیح انجام نگرفته است، لکن اطلاق حکم مزبور می‌تواند شامل حالت دیگری نیز باشد که براساس آن مؤدی اشتبهاً به‌طور کامل تکلیف مقرر در قانون را انجام نداده و مالیات مقرر را در صورت حساب درج ننموده و از خریدار وصول نکرده است. لذا می‌توان گفت وضعیت قانونی هریک از این حالات (حالت اول: مالیات بر ارزش افزوده در صورت حساب درج شده ولی مبلغ آن اشتباه است. حالت دوم: مالیات بر ارزش افزوده در صورت حساب به‌صورت کامل و اشتبهاً درج نگردیده است) با توجه به قانون مالیات بر ارزش افزوده متفاوت است.

در حالت نخست به نظر می‌رسد با توجه به اینکه حکم مزبور صرفاً اجازه‌ی اصلاح صورت حسابی که به قرار مذکور صادر شده باشد را می‌دهد و در مقام بیان وضعیتی نیست که اصلاً مالیات بر ارزش افزوده ذیل صورت حساب ذکر نشده است مغایرتی با قوانین ندارد. اما در حالت دوم با توجه به تصریح ماده (۲۲) مبنی بر مسئولیت مؤدی نسبت به پرداخت مالیات در صورت عدم رعایت تکالیف قانونی، این‌گونه به نظر می‌رسد که نمی‌توان امکان مراجعه و اخذ این مبلغ از خریدار خدمت یا کالا را فراهم کرد. چراکه در این صورت آنچه در عمل و با حکم موضوع شکایت اتفاق خواهد افتاد، اصلاح ماده (۲۲) قانون است و بجای اینکه مؤدی مالیاتی (عرضه‌کننده کالا و خدمات) که در انجام قانون کوتاهی کرده،

طبق ماده مذکور مجازات شود، به وی اجازه داده شده که با صدور صورتحساب (فاکتور) جدید، پس از گذشت چند ماه و حتی چند سال از انجام معامله، مبلغی را از خریدار اخذ نماید، در حالی که وی طبق ماده (۲۰) قانون، باید مالیات را «در تاریخ تعلق مالیات» که همان تاریخ معامله است، از خریدار دریافت می‌کرده و اجازه رجوع به وی پس از آن، در قانون پیش‌بینی نشده است. لذا در این حالت، بند «۱۵» بخشنامه موضوع شکایت که امکان مراجعه مؤدی به خریدار کالا یا خدمات را فراهم کرده، با ماده (۲۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده که در این موارد مؤدی (ارائه‌دهنده کالاها و خدمات) را مسئول پرداخت مالیات و جریمه‌های متعلقه دانسته مغایر به نظر می‌رسد.

امام خمینی (ره):

و از شورایی محترم نگهبان می‌خواهم و توصیه می‌کنم، چه در نسل حاضر و چه در نسل مابقی آینده، که با کمال دقت و قدرت و ظرافت اسلامی و ملی خود رایانها و تحت تأثیر هیچ قدرتی واقع نشوند و از قوانین مخالف با شرع مطهر و قانون اساسی بدون هیچ ملاحظه جلوگیری نمایند.

(سخن امام، ج ۲۱، ص ۴۲۲)



بزهشکده شورای نگهبان

تهران، خیابان شهید سپهبد قزنی، کوچه خسرو، پلاک ۱۲

صندوق پستی: ۱۴۶۳-۱۳۱۴۵ تلفکس: ۸۸۳۳۵۰۴۵

info@shora-rc.ir

www.shora-rc.ir