

دادنامه شماره 140231390002047949 مورخ 1402/08/09 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متضمن ابطال عبارت 13/10/1400 از تاریخ تصویب بخشنامه شماره 62051/210/د مورخ 27/09/1401 معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: 140231390002047949

تاریخ دادنامه: 1402/08/09

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان بهمن زبردست، امید یاهو، نیما غیاثوند، سعید هدایتی امامچای و خانم فریبا کمجانی بزچلوئی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 1401/09/27-د/210/62051 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ابطال بخشنامه شماره 1401/09/27-د/210/62051 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

"وفق ماده 57 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 «این قانون شش ماه پس از ابلاغ به رئیس جمهور لازم الاجرا است.» از آنجا که در این قانون، مواعد متعددی بر مبنای ماه تعیین شده اما حکمی در خصوص تعریف ماه نیامده، همچنین در مقدمه قانون مدنی درباره انتشار و آثار و اجرای قوانین به طور عموم نیز حکمی در این باره نیست و تنها در ماده 443 قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور مدنی مقرر شده، «از نظر احتساب موارد قانونی سال دوازده ماه، ماه سی روز، هفته هفت روز و شبانه روز بیست و چهار ساعت است.» لذا با اتخاذ ملاک از رأی شماره 1401/03/03-140109970905810385 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که با استناد به همین ماده صادر شده درخواست ابطال از زمان صدور حکم انتهای نامه مورد شکایت را در خصوص تعیین تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 که نه بر مبنای قانونی هر ماه سی روز بلکه بر مبنای ماه های

خورشیدی و با احتساب 31 روزه بودن ماه های تیر، مرداد و شهریور، این موعد را 1400/10/13 تعیین نموده و با توجه به تغییرات گسترده این قانون نسبت به قانون مالیات بر ارزش افزوده پیشین، موجبات تضییق احتمالی حقوق قانونی شمار زیادی از مودیان را در بازه زمانی میان تاریخ درست لازم الاجرا شدن قانون با تاریخ نادرست مقرر شده در این نامه فراهم آورده به دلیل مغایرت این حکم خلاف قانون با ماده 57 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400، همچنین ماده 443 قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور مدنی و رأی شماره 1401/03/03-140109970905810385 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و نیز خروج از حدود اختیار قانونی دارم."

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر می باشد:

بخشنامه شماره 1401/09/27-د/210/62051

"ادارات کل امور مالیاتی

با توجه به عدم انطباق تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 با شروع دوره مالیاتی سه ماهه چهارم (زمستان) سال 1400 (بخشی از دوره با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 و بخشی از همان دوره با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 اجرایی می باشد) و نظر به ابهامات مطرح شده در خصوص حاکمیت قوانین موصوف در دوره مزبور، به منظور وحدت رویه مقرر می دارد:

1- نظر به اینکه بخش گسترده ای از تعلق جرایم موضوعه در دوره زمانی حاکمیت قانون موخر صورت گرفته و تاریخ تسلیم اظهار نامه مالیات بر ارزش افزوده دوره مزبور نیز در دوران حاکمیت این قانون واقع شده است، بنابراین جریمه عدم تسلیم اظهارنامه دوره مالیاتی زمستان 1400 برای کلیه مودیان مشمول تابع احکام مقرر در بند (الف) ماده 36 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 خواهد بود.

2- ترتیبات مقرر در بند (ب) ماده 36 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 مبنی بر جریمه «کتمان معامله، پیش اظهار مالیات و عوارض خرید یا کم اظهار مالیات و عوارض فروش، ثبت معامله خود به نام غیر یا معامله غیر به نام خود، استناد به اسناد صوری و هر عمل دیگری که به کم اظهار مالیات یا استرداد غیر واقعی منجر شود، دو

برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده تا موعد مقرر در ماده 4 این قانون و در صورت تکرار تخلف قبل از دو سال، سه برابر مالیات پرداخت نشده» از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون 1400/10/13 جاری می‌باشد. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 1401/12/22-د/212/2695 اعلام کرده است:

"1- همان گونه که مستحضرید، مودیان موضوع نظام مالیات بر ارزش افزوده مکلفند وفق قوانین ناظر بر موضوع پس از انقضای هر دوره مالیاتی (که سه ماه می باشد) کل مالیات و عوارضی را که طی آن دوره به فروش کالا و یا ارائه خدمات توسط وی تعلق گرفته است به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور مقرر می کند پرداخت نمایند. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 از تاریخ 1400/10/13 لازم الاجرا شده است و بخشی از دوره مالیاتی سه ماهه چهارم (زمستان) سال 1400 با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 و بخشی از همان دوره با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 مطابقت دارد.

2- به موجب بند 5 ماده 22 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد موجب تعلق جریمه ای معادل پنجاه درصد مالیات متعلق است. این در حالی است که به موجب بند (الف) ماده 36 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 تا زمان استقرار سامانه مودیان، جریمه عدم تسلیم اظهارنامه در هر دوره مالیاتی برای کلیه مودیان و بعد از استقرار سامانه مذکور برای آن دسته از مودیان که از عضویت در سامانه مودیان امتناع کرده اند، ده میلیون ریال یا دو برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده تا موعد مقرر در ماده 4 قانون مذکور هر کدام بیشتر باشد، است.

3- به موجب ماده 55 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون احکام مربوط به مالیات و عوارض در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387/02/17 با اصلاحات و الحاقات بعدی (به استثنای حکم ماده 28 قانون مذکور نسبت به جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، ماده 50 قانون مذکور و تبصره های ذیل آن و تبصره 1 ماده 39 آن قانون نسبت به عوارض موضوع بند 2 ماده 38 این قانون نسخ شده است.

4- به موجب مفاد ماده 13 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 مقرر شده است: «پس از راه اندازی سامانه مودیان همه مشمولان این قانون موظفند به ترتیبی که سازمان مقرر و اعلام میکند، در سامانه مزبور ثبت نام نموده و معاملات خود را در آن ثبت نمایند. ثبت معاملات (خرید و فروش) در سامانه مودیان به منزله ثبت در دفاتر قانونی است. تا آن زمان (راه اندازی سامانه مودیان) ترتیبات ثبت نام، نحوه ارائه اظهارنامه های مالیاتی و رسیدگی به آنها حسب مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387/02/17 و اصلاحات بعدی آن است در سایر موارد مفاد این قانون جاری است.»

5- بر اساس ماده 47 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 پرونده های مالیات بر ارزش افزوده که تاریخ تعلق آنها قبل از لازم الاجرا شدن این قانون است، از نظر تعیین مأخذ مشمول مالیات و نرخ مالیات، جرائم و تکالیف مودیان و مأموران مالیاتی و نحوه رسیدگی تابع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387/02/17 می باشد، اما در مورد رفع اختلاف سازمان با مودی، قطعیتی، وصول، توزیع و تسویه، تابع احکام و مقررات این قانون است. بنابراین با التفات به مفهوم مخالف این ماده جرایمی که تاریخ تعلق آنها بعد از لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 است بر اساس مقررات قانون اخیر الذکر محاسبه و وصول می شوند.

6- بنابراین با عنایت به مقررات پیش گفته، نظر به اینکه بخش گسترده ای از تعلق جرایم موضوعه در دوره زمانی حاکمیت قانون موخر صورت گرفته است در بند 1 بخشنامه موضوع شکایت مقرر شده که جریمه عدم تسلیم اظهارنامه دوره مالیاتی زمستان 1400 برای کلیه مودیان مشمول تابع احکام مقرر در بند (الف) ماده 36 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 خواهد بود. به عبارت دیگر از آنجا که موعد تسلیم اظهارنامه مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره چهارم سال 1400 بعد از تاریخ اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/10/13 است، بر این اساس میبایست جرایم متعلقه بر مبنای قانون جدید محاسبه و اعمال شوند.

7- بخشنامه شماره 1400/12/28-200/1400/539 سازمان امور مالیاتی کشور که مورد اشاره شاکی در دادخواست مطروحه قرار گرفته است، با موضوع تسلیم اظهارنامه دوره چهارم فصل زمستان مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 صادر شده و تعیین مهلت زمانی ارسال اظهارنامه دوره مزبور (فارغ از دوره زمانی حاکمیت قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400) دلیلی بر غیر قانونی بودن وضع و اعمال جرایم موضوع بند (الف) ماده 36 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 نسبت به عدم تسلیم اظهارنامه دوره مالیاتی زمستان 1400 نیست.

متعاقبا، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/27123/اص-1401/12/24 اعلام کرده است:

"1- همان گونه که مستحضرید در قوانین مالیاتی به دفعات از سال شمسی به عنوان مبنای مواعد ناظر بر «قانون مالیات بر ارزش افزوده» و «قانون مالیات های مستقیم» نام برده شده است که از جمله می توان به موارد زیر اشاره نمود:

الف- به موجب بند (خ) ماده 1 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 دوره مالیاتی هر سه ماه می باشد و منطبق بر فصول سال شمسی است.

ب- بر اساس ماده 155 قانون مالیات های مستقیم سال مالیاتی عبارت از یک سال شمسی است که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم میشود. لیکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمیکند درآمد سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار میگیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می باشد.

2- به موجب ماده 57 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 مقرر شده است که این قانون شش ماه پس از ابلاغ به رئیس جمهور لازم الاجرا است. قانون مذکور به موجب نامه شماره 20-11/29577 مورخ 1400/04/12 از سوی رئیس مجلس شورای اسلامی ایران ابلاغ شده است، بنابراین با توجه به توضیحات فوق الذکر و با عنایت به ماده 2 قانون مدنی، قانون فوق از تاریخ 1400/10/13 قابلیت اجرایی خواهد داشت.

3- استناد شاکی به ماده 443 قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) برای تعیین تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 صحیح نمی باشد چرا که:

اولا- با عنایت به ماده 1 قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) مفاد ماده 443 قانون اخیر الذکر صرفا در خصوص تعیین مواعد در رسیدگی به امور حسبی و کلیه دعاوی مدنی و بازرگانی توسط دادگاه های

عمومی، انقلاب، تجدیدنظر، دیوان عالی کشور و سایر مراجعی که به موجب قانون موظف به رعایت آن می باشند، جاری خواهد بود، نه در خصوص تعیین موعد لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400.

ثانیا- در ابهامات راجع به موضوعات مالیاتی می بایست جز در موارد مصرح به مجموعه قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان یک قانون پایه و خاص مراجعه شود. در این راستا در فصل هشتم باب چهارم قانون مالیات های مستقیم (مبحث ابلاغ) به موجب ماده 29 قانون مذکور -که با توجه به ماده 25 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 نسبت به این قانون نیز جاری است- مقرر شده است: «مقررات آیین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ جز در مواردی که در این قانون مقرر گردیده است در مورد ابلاغ اوراق مالیاتی اجرا خواهد شد.» بنابراین با استناد به مواد قانونی مذکور صرفا در مبحث ابلاغ اوراق مالیاتی، در صورت سکوت قانون می توان به مقررات آیین دادرسی مدنی مراجعه نمود و بدیهی است که در سایر موارد و از جمله تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 ارجاع به مقررات قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) فاقد موضوعیت است.

ثالثا- با عنایت به مفاد ماده 443 قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب (در امور مدنی) که مقرر می دارد سال دوازده ماه و ماه سی روز است، هر سال مشتمل بر 360 روز میباشد که با مفاد بند (خ) ماده 1 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 و ماده 5 قانون مالیات های مستقیم که سال شمسی را ملاک قرار داده است، مغایرت دارد و بر این مبنا قانونگذار ماه شمسی را در مواعد قوانین مالیاتی نیز احتساب نموده است و با التفات به قاعده «اصل بر پیروی از احکام قانون اصلی و خاص می باشد»، مهلت های تعیین شده در قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده از مفاد ماده 443 قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور مدنی تبعیت نمی نمایند."

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/08/09 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

با توجه به حکم مقرر در ماده 57 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/03/02 که تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مزبور را شش ماه بعد از ابلاغ آن به رئیس جمهور اعلام کرده و با عنایت به تاریخ ابلاغ قانون فوق به رئیس جمهور که 1400/04/12 است و با لحاظ حکم مقرر در ماده 443 قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور مدنی مصوب سال 1379 و مفاد رأی وحدت رویه شماره 385 مورخ 1401/03/03 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری این نتیجه حاصل میشود که تاریخ 1400/10/10 تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/03/02 است و در نتیجه عبارت مربوط به تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 در بخشنامه شماره 210/62051/د مورخ 1401/09/27 سازمان امور مالیاتی کشور که تاریخ اجرای قانون یاد شده را 1400/10/13 اعلام کرده با ماده 443 قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور مدنی و رأی وحدت رویه شماره 385 مورخ 1401/03/03 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت دارد و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رأی بر اساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/02/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

\*جدیدترین بخشنامه های مالیاتی را در کالج مالیاتی دنبال کنید

[@Taxkalej](https://t.me/Taxkalej)

<https://taxkalej.com>

کانال تلگرام کالج مالیاتی

سایت کالج مالیاتی