

# رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره

۶۳۴ مورخ ۲۵/۸/۱۳۸۸

## بخشنامه

به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 634 مورخ 25 / 8 / 1388 در رابطه با تأیید بخشنامه شماره 2815 مورخ 5 / 2 / 1388 سازمان امور مالیاتی کشور (معاونت مالیات بر ارزش افزوده) مبنی بر شرایط و چگونگی صدور گواهی ثبت نام برای مؤدیان مالیاتی مشمول اجرای قانون جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می گردد.

محمدقاسم پناهی

معاون مالیات بر ارزش افزوده

شماره: 2815

تاریخ: 1388 / 02 / 05

پیوست:

اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران

اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ

ادارات کل امور مالیاتی استان ها

با سلام

احتراماً، در راستای اجرای هر چه دقیق تر قانون مالیات بر ارزش افزوده و به منظور رعایت تکریم ارباب رجوع و پاسخگویی صحیح و به موقع به مؤدیان محترم نظام مالیات بر ارزش افزوده و جلوگیری از تمرکز امور در ستاد معاونت مالیات بر ارزش افزوده، مقرر می گردد مخاطبین بخشنامه حاضر نسبت به صدور گواهی موقت ثبت نام مؤدیان در محدوده جغرافیایی تحت نظر خود در صورت وجود شرایط زیر اقدام نمایند:

1\_ ثبت نام مؤدی در نظام مالیات بر ارزش افزوده

2\_ تسلیم اظهارنامه مالیاتی دوره های مالیاتی که مؤدی مکلف به محاسبه و وصول مالیات بر ارزش افزوده بوده است.

3\_ تکمیل پرونده مؤدی در سامانه اینترنتی عملیات الکترونیک مالیات بر ارزش افزوده

توجه به نکات زیر در صدور گواهینامه های ثبت نام توسط ادارات کل امور مالیاتی الزامی است:

الف) گواهی نامه های ثبت نام ادارات کل فقط به صورت یکماهه صادر می شود.

ب) گواهی ثبت نام مؤدیان صرفاً طبق فرمت پیوست تهیه و به مؤدیان محترم ارائه گردد.

تاریخ دادنامه: 88 / 8 / 25

شماره دادنامه: 634

کلاس پرونده: 311 / 88

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: شرکت صنایع پی وی سی ایران.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 2815 مورخ 88 / 2 / 5 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور.

مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، مستنداً به ماده 18 از فصل چهارم (وظایف و تکالیف مؤدیان) قانون مالیات بر ارزش و اطلاعیه های مراحل اول و دوم ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده، حاوی درج اطلاعات خواسته شده از سوی مؤدی در بخشهای مختلف فرم ثبت نام به صورت یکجا و یا در چندین مرحله با ثبت موقت اطلاعات در هر نوبت صورت پذیرفته است. مدلول ماده 18 و اطلاعیه ها مستنداً مبین انجام ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده می باشد که انجام آن صحت عمل به تکلیف از طرف مؤدی مالیاتی می باشد. صادر کننده بخشنامه دستورالعمل شماره 2815 مورخ 88 / 2 / 5 برای صدور و تسلیم گواهی ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده را علاوه به تکالیف قانونی منوط به انجام موارد دیگری مغایر با قانون و اطلاعیه ها نموده است. با عنایت به اینکه گواهی نامه ثبت نام برای هر بنگاه اقتصادی مجوز دریافت مالیات بر ارزش افزوده و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی کشور می باشد. در بدو امر هیچ مشتری بدون آرایه مجوز ثبت نام از طرف بنگاه اقتصادی تمایلی به پرداخت مالیات بر ارزش نخواهد داشت. بنابراین بخشنامه فوق اشاره مانع از تکالیف قانونی برای اخذ مالیات بر ارزش افزوده از مستری خواهد بود. لذا متقاضی ابطال و لغو آن قسمت از بخشنامه که مغایر با قانون ماده 18 و اطلاعیه های مراحل اول و دوم مالیات بر ارزش افزوده است، می باشد. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، طی نامه شماره 60711 / 212 / ص مورخ 88 / 7 / 25 در خصوص شکایت مذکور، ضمن ارسال تصویر نامه شماره 13802 مورخ 88 / 6 / 18 مدیر امور فنی، حقوقی و اعتراضات مالیات بر ارزش افزوده، اعلام داشته است، با توجه به مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده، اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمات و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند به عنوان مؤدی شناخته می شوند و مکلفند:

1- به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می نماید، نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرمهای مربوط اقدام و ثبت نام نمایند. ماده 18 قانون مالیات بر ارزش افزوده جریمه عدم ثبت نام در مهلت مقرر علاوه بر پرداخت مالیات متعلق معادل 75 % آن تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد وفق مقررات بند یک ماده 22 قانون فوق الذکر خواهد بود.

2- در قبال عرضه کالا یا خدمات، صورتحسابی با رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات متعاملین و مورد معامله به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می شود، صادر و مالیات متعلق را در ستون مخصوص درج و در تاریخ تعلق مالیات طبق نرخهای این قانون محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. مواد 19 و 16 و 20 قانون مزبور و عدم صورتحساب نیز مشمول جریمه ای وفق بند 2 ماده 22 قانون مزبور می گردد.

3- مبالغ وصولی را 15 روز از تاریخ انقضاء هر دوره موضوع ماده 10 همان قانون به همراه تسلیم اظهارنامه آن دوره به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد واریز نمایند. تاخیر در پرداخت مالیاتهای موضوع این قانون در مواعد مقرر موجب تعلق جریمه ای وفق مقررات ماده 23 قانون مذکور، خواهد بود. از مشکلاتی که مؤدیان در عمل به این قانون با آن روبرو هستند، مشکل در شناساندن خود به طرف معامله به عنوان مؤدی

و وصول مالیات مزبور از آنهاست که غالباً با این تفکر که مبلغ مالیات پرداختی به جای واریز به حساب دولت توسط خود مؤدی مصرف می شود، از پرداخت آن به مؤدی خودداری می نمایند. از طرف دیگر در صورتی که مؤدی موفق به وصول مالیات نشود با ضمانت اجراهای مقرر در این قانون مواجه خواهد شد. لذا بخشنامه شماره 2815 مورخ 5 / 2 / 1388 معاونت مالیات بر ارزش افزوده در راستای اختیار موضوع **ماده 18** و **25** قانون مالیات بر ارزش افزوده، کمک به شناسایی احراز هویت مؤدیان و تسهیل در امر وصول مالیات موضوع این قانون صادر شده است تا مؤدیان بتوانند در صورت نیاز و مطالبه طرف معامله گواهی موقت ثبت نام را از اداره امور مالیاتی مربوطه دریافت نمایند و با اخذ آن می تواند اعتبار بیشتری به فعالیتهای قانونی خود ببخشند. شرایطی که برای اخذ گواهی ثبت نام مقرر شده نیز تکالیفی هستند که با توجه به بندهای یک تا 3 این لایحه، قانون گذار برای مؤدیان مقرر نموده است و چون ارائه گواهی موقت ثبت نام به مؤدیان امتیازی است از سوی اداره امور مالیاتی که به آنها کمک می کند تا بتوانند مالیات موضوع این قانون را راحت تر وصول نمایند، بنابراین این امتیاز به کسانی داده می شود که به تکالیف قانونی خود عمل نموده باشند، لذا رد شکایت شاکی مورد استعفا است. مدیر امور فنی، حقوقی و اعتراضات مالیات بر ارزش افزوده نیز در پاسخ به شکایت شاکی اعلام داشته اند، مدلول **ماده 18** اعلام ترتیبات ثبت نام را از اختیارات محض سازمان امور مالیاتی دانسته است حال در مانحن فیه مؤدی موصوف تقاضای صدور گواهینامه ثبت نام را نموده سات و چون علی القاعده هدف از ثبت نام تسلیم به موقع اظهارنامه، دریافت و پرداخت مالیات و عوارض و رعایت سایر ترتیبات اجرایی قانون می باشد، ثبت نام بدون عمل به اصل حکم قانون فاقد اصالت بوده و می تواند منجر به تالی فاسد باشد. در همین چارچوب و مستند به اصل حقوقی اذن در شیء اذن در لوازم آن است همانطوری که ثبت نام از اختیارات سازمان امور مالیاتی است. مقید نمودن صدور گواهینامه هم می تواند جزء اختیارات سازمان امور مالیاتی باشد. مگر اینکه تصریح به عدم اختیار در موضوع خاص شده و یا قرینه ای به همین منظور باشد. مضاف بر اینکه علاوه بر **ماده 18**، مطابق ماده 25 قانون مزبور، نحوه رسیدگی و تشخیص و مطالبه و وصول مالیاتها به سازمان امور مالیاتی کشور محول گردیده است که این موضوع موید اختیار سازمان در اعمال تکلیف به تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات به طرق ممکنه می باشد. شایان ذکر است علی الاصول هدف این قبیل مؤدیان از اخذ گواهینامه ثبت نام، ارائه آن به مراجع یا مشتریان و طرقهای هر معامله به منظور اثبات اعتبار قانون مندی خود و اختیار در وصول مالیات و عوارض است. اما باید توجه داشت که عدم تسلیم اظهارنامه و عدم پرداخت به موقع مالیات و عوارض ناقض ایجاد اعتبار مؤدی است. بنابراین اغماض از تخلف مؤدی و اعتبار بخشیدن به وی از سوی دیگر به منزله نادیده گرفتن اصل حقوقی تعارض دو اماره یا تعارض دو دلیل قانونی خواهد بود. لذا با توجه به اینکه بخشنامه مورد اعتراض در راستای اجرای دقیق قانون بوده و ابطال آن منجر به اضرار مؤدیانی است که تکالیف خود را به درستی انجام می دهند، لذا رد شکایت مور استعفا است. هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

## رأی هیأت

نظر به اینکه حسب مقررات **ماده 18** قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان مشمول مکلفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور، تعیین و اعلام می نماید، نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرم های مربوط اقدام و ثبت نام نمایند، بنابراین بخشنامه شماره 2815 مورخ 5 / 2 / 1388 سازمان امور مالیاتی که متضمن ترتیب ثبت نام، تسلیم اظهارنامه و تکمیل پرونده مربوط می باشد مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود اختیارات قانونی نمی باشد.

رئیس هیأت عمومی **دیوان عدالت اداری**

محمد جعفر منتظری