



## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

### دادنامه آرای هیات تخصصی

کلاس پرونده:

هـ ع/ 97/1996 و 97/2197

موضوع:

ابطال قسمتی از بند 5 دستورالعمل شماره 518/95/200 مورخ 24/7/1395 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

[@HPMMGROUP](http://HPMMGROUP)

تاریخ:

یکشنبه 13 بهمن 1398

شماره دادنامه:

905-9809970906010904

هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی

\* شماره پرونده : هـ ع/ 97/1996 و 97/2197 شماره دادنامه : 905-9809970906010904 تاریخ : 12/11/98

\* شاکی : آقای بهمن زبردست

\* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال قسمتی از بند 5 دستورالعمل شماره 518/95/200 مورخ 24/7/1395 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال قسمتی از بند 5 دستورالعمل شماره 518/95/200 مورخ 24/7/1395 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

کلمه « استرداد » در بند 5 دستورالعمل شماره 518/95/200 مورخ 24/7/1395 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور :

5- با توجه به پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به کالاهای حلقه آخر توسط اشخاص انتهایی زنجیره مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره برای دوره های مشمول اجرای احکام مزبور میبایست کل فروش کالاهای حلقه آخر اعم از فروش به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدها را با رعایت مقررات و در چارچوب این دستورالعمل در گزارش رسیدگی درج و ضمن اظهارنظر درخصوص فروش کالاهای حلقه آخر به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص، صرفاً بابت فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدهای مشمول، وفق مقررات نسبت به تعیین مآخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مالیات و عوارض متعلق و همچنین اعتبار مالیاتی (اعم از اعتبار مربوط به سایر نهادهای، فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و سایر درآمدهای مشمول) مطالبه/استرداد و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام لازم را به عمل آورند.»

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقرر مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین خواسته خود اعلام داشته است:

طبق بند « و » ماده 1 قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (2) مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب ، برق و گاز فقط یک بار در انتهایی زنجیره تولید و توزیع آن ها با ترتیبات خاصی که در همین ماده قانون مقرر شده به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل کشور واریز می گردد. یعنی با توجه به اینکه این فرآورده ها معاف از مالیات بر ارزش افزوده نبوده و تولید کنندگان نیز طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول مالیات هستند و تنها ترتیبات پرداخت فرآورده های تولیدی آنها تابع ترتیبات خاصی است ، حق استرداد تولید کنندگان آب و برقی که فرآورده های خود را به شرکتهای تابع وزارت نیرو و شرکتهای توزیع برق ، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی فروخته و مالیات و عوارض ارزش افزوده فرآورده هایشان هم چنانکه ذکر شد توسط این شرکتها به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل کشور واریز می گردد ، جهت استرداد ارزش افزوده پرداختی بابت کالاها و خدمات مصرف شده ، بر اساس ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده محفوظ خواهد بود. با این همه سازمان امور مالیاتی به استناد ذکر کلمه « استرداد » در بند 5 دستورالعمل مذکور با درخواست این مؤدیان موافقت نکرده و باعث تضییع حق قانونی آنها برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده پرداختی شان گردیده است. لذا با توجه به مغایرت این رویه با ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده ابتدائاً درخواست حذف کلمه « استرداد » از بند 5 دستورالعمل مذکور و اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مورد تقاضاست.

به علاوه درج عبارت « اعتبار مالیاتی » در بند 5 دستورالعمل مورد شکایت منجر به این می شود که مؤدیان ، مشمول تبصره های 2 و 3 ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده شده و صرفاً در صورتی که کالاها و خدمات خود را مستقیماً به مصرف کننده نهایی فروخته و بهای آن را دریافت کرده باشند ، مشمول استفاده از اعتبار مالیاتی شوند.

\* در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 19043/212/ص مورخ 28/8/1397 به طور خلاصه توضیح داده است که :

مطابق بند (12-3) قانون بودجه سال 1392 و بند « ز » تبصره 2 قانون بودجه سال 1393 و همچنین بند « و » ماده 1 قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت 2، مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورت حساب (قبوض مصرف کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فرآورده های وارداتی فقط یک بار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آن ها توسط شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده های نفتی ایران و شرکتهای دولتی تابع ذی ربط وزارت نفت و شرکتهای گاز استانی و شرکتهای تابع ذی ربط وزارت نیرو و شرکتهای توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می شود. در راستای ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده که بیان می دارد: « مالیاتی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورت حساب های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می گردد. » بند 5 دستورالعمل موصوف مقرر نموده که مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص ما قبل انتهای زنجیره برای دوره های مشمول اجرای احکام مزبور می بایست صرفاً بابت فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و همچنین اعتبار مالیاتی (اعم از اعتبار مربوط به سایر نهاده ها، فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و سایر درآمدهای مشمول) مطالبه / استرداد و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام لازم را به عمل آورند. بنابراین بر خلاف ادعای شاکی، به موجب بند 5 دستورالعمل مورد شکایت در مواردی که نتیجه رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان یاد شده منجر به طلب (اضافه پرداختی) آنان گردد، متعاقب درخواست مؤدیان جهت استرداد اضافه پرداختی؛ ادارات امور مالیاتی مکلف به صدور برگ استرداد بوده و این امر در ادارات امور مالیاتی مورد عمل قرار می گیرد.

\*رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری :

براساس ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 مقرر شده است که: « مالیاتی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورتحسابهای صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می گردد...» همچنین به موجب بند «و» ماده 1 قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (2): « مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورتحساب (قبوض) مصرف کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فرآورده های وارداتی، فقط یک بار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آنها توسط شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده های نفتی ایران (شرکتهای پالایش نفت) و شرکتهای دولتی تابع ذی ربط وزارت نفت و شرکتهای گاز استانی و شرکتهای تابع ذی ربط وزارت نیرو و شرکتهای توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می شود. مالیات مزبور به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل کشور واریز و عوارض طبق ماده (39) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 با اصلاحات بعدی آن توسط سازمان امور مالیاتی کشور واریز می گردد...» نظر به اینکه درج عبارت «اعتبار مالیاتی» در بند 5 دستورالعمل مورد شکایت دامنه شمول این دستورالعمل را صرفاً به تبصره های 2 و 3 ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده محدود نکرده و با توجه به تصریح بند 5 دستورالعمل فوق بر شمول عبارت «اعتبار مالیاتی» نسبت به «فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص»، این دستورالعمل منطبق با احکام مقرر در ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده و بند «و» ماده 1 قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (2) می باشد که براساس آنها در صورت پرداخت اضافی مالیات توسط مؤدیان، ادارات امور مالیاتی باید اقدام به صدور برگ تشخیص استرداد نمایند. بنا به مراتب فوق، مقرر معترض عنه خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رأی صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

دیوان عدالت اداری