

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء ۶ از بند (ب) از دستورالعمل اجرای جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور به شماره ۵۱۶/۹۸/۲۰۰ - ۱۱/۶/۱۳۹۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال جزء ۶ از بند (ب) از دستورالعمل اجرای جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور به شماره ۵۱۶/۹۸/۲۰۰ - ۱۱/۶/۱۳۹۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته خود به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"وفق جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور «هرگونه نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیرنفتی، محصولات بخش کشاورزی و مواد خام و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در مواردی که ارزش حاصل از صادرات طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده نشود برای عملکرد سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ قابل اعمال نخواهد بود. مدت زمان استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع ماده ۳۴ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور یک ماه از تاریخ ورود ارز به چرخه اقتصادی کشور مطابق مقررات یاد شده می‌باشد.» حکم مقنن از این باب بوده که، چون مزایای مالیاتی صادرات جهت تشویق صادرات و ورود ارز به کشور وضع شده‌اند، لذا صادرکنندگانی که به هر دلیل خواه بنا به خواست خود و خواه ناخواسته و به دلیل تحریم‌های بانکی، ارزش حاصل از صادراتشان را در موعد مقرر و طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده‌اند، از مزایای مالیاتی صادرات، اعم از هرگونه نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده برخوردار نگردند.

با این همه در جزء ۶ از بند (ب) دستورالعمل مورد اعتراض مقرر شده «از آنجا که مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات صادر شده به خارج از کشور مربوط به دوره‌های مالیاتی سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ که در اجرای جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور به دلیل عدم رفع تعهد ارزی و عدم برگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور در سال‌های مذکور به عنوان اعتبار مالیاتی قابل پذیرش نبوده و به تبع آن تهاثر و استرداد نگردیده و با توجه به اینکه موضوع منطبق با تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد بنابراین جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتهای مستقیم محسوب نخواهد شد.

تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده که در دستورالعمل به آن اشاره شده، چنین مقرر کرده است که «آن قسمت از مالیات‌های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات‌های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود.» در واقع از آنجا که مؤدی ارزش افزوده نهاده‌های تولید را به موجب قانون پرداخت کرده، وفق مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم این پرداختی‌ها تا جایی که متکی به اسناد و مدارک معتبر باشند، جزء هزینه‌های قابل قبول وی محسوب می‌شوند و جزء هزینه‌های قابل قبول محسوب نکردن شان نیاز به حکم صریح مقنن دارد و چون حکم مقنن تنها در خصوص محرومیت از مزایای مالیاتی صادرات است، لذا حکم محرومیت اضافی مقرر شده در جزء ۶ از بند (ب) دستورالعمل مورد اعتراض در خصوص جزء هزینه‌های قابل قبول مالیات‌های مستقیم محسوب نشدن مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالاها و خدماتی که مقنن تنها حکم به پذیرفتن تهاثر و استرداد آن داده، مغایر مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مغایر مدلول تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و نیز تجاوز از حکم مذکور در جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور و خارج از حدود اختیارات رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور است."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"موضوع: دستورالعمل اجرای جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور

در اجرای جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور مبنی بر «هرگونه نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیر نفتی، محصولات بخش کشاورزی و مواد خام و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده در مواردی که ارزش حاصل از صادرات طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده نشود برای عملکرد سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ قابل اعمال نخواهد بود. مدت زمان استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع ماده ۳۴ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور یک ماه از تاریخ ورود ارز به چرخه اقتصادی کشور مطابق

مقررات یاد شده می‌باشد.» به پیوست تصویر نامه شماره ۶۵۶۹۴/۹۸ - ۳۱/۲/۱۳۹۸ معاون بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران منضم به بسته سیاستی «نحوه برگشت ارز حاصل از صادرات در سال ۱۳۹۸» و «نحوه رفع تعهد ارز صادراتی سال ۱۳۹۸» جهت اجرا ابلاغ گردد.

در خصوص پذیرش و یا عدم پذیرش اعتبار مالیاتی، تهاثر و استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده و همچنین نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمت از جمله کالاهای غیر نفتی، محصولات بخش کشاورزی و مواد خام به صادرکنندگان در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ موارد ذیل مد نظر قرار گیرد:

.....

ب - در خصوص مالیات بر درآمد:

.....

۶ - از آنجا که مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات صادر شده به خارج از کشور مربوط به دوره‌های مالیاتی سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ که در اجرای جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور به دلیل عدم رفع تعهد ارزی و عدم برگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور در سال‌های مذکور به عنوان اعتبار مالیاتی قابل پذیرش نبوده و به تبع آن تهاثر و استرداد نگر دیده و با توجه به اینکه موضوع منطبق با تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد بنابراین جزء هزینه‌های قابل قبول مالیات‌های مستقیم محسوب نخواهد شد. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره ۷/۹/۱۴۰۰/ص - ۹۷۳۹/۲۱۲ به طور خلاصه توضیح داده است که:

"هزینه‌های قابل قبول مالیاتی هزینه‌هایی هستند که حائز شرایط مندرج در ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم و جزء موارد مصرح در ماده ۱۴۸ این قانون باشد. هزینه‌های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد مؤدی شده باشد. در خصوص سایر هزینه‌ها نیاز به تصریح قانونگذار وجود دارد. به موجب مقررات موضوع تبصره ۲ ماده تشخیص داده شود در صورتی قابل قبول محسوب می‌شوند که مطابق تبصره ۱ ماده یاد شده به این عنوان پذیرفته ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، مالیات و عوارض پرداختی توسط مؤدیانی که به عرضه کالاها یا خدمات معاف و غیر مشمول اشتغال داشته باشند، قابل استرداد نیست و طبق مقررات تبصره ۵ ماده مذکور، صرفاً آن قسمت از مالیات‌های ارزش افزوده پرداختی مؤدیانی که طبق مقررات قانون فوق‌الذکر قابل کسر از مالیات‌های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود. جز ۶ از بند (ب) دستورالعمل مورد شکایت در خصوص مالیات و عوارض پرداختی توسط مؤدیانی بابت خرید کالا و خدمات صادر شده است که مستند به مقررات جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ قابل استرداد نیست. بنابراین این هزینه‌ها مشمول تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و بالتبع جزء هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب نمی‌شود".

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۳۰/۱/۱۴۰۱ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان 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

نظر به اینکه اولاً: به موجب ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۷/۲/۱۳۸۷ که قانون حاکم بر مصوبه مورد شکایت می‌باشد، «صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد و مالیات‌های پرداخت شده بابت آنها، با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می‌گردد». ثانیاً: طبق مفاد قوانین متعاقب از جمله قانون بودجه سال ۱۳۹۹ و جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور، «هرگونه نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیر نفتی، محصولات بخش کشاورزی و مواد خام و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در مواردی که ارز حاصل از صادرات طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده نشود، برای عملکرد سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ قابل اعمال نخواهد بود»، بنابراین استرداد مالیات پرداخت شده، مشروط به اعاده ارز ناشی از صادرات به چرخه اقتصادی می‌باشد، که شرط مذکور، در فرآیند مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر عملکرد نیز وجود دارد. ثالثاً: مطابق مصوبه معترض‌عنه، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداخت شده

توسط صادرکننده، جزء هزینه‌های قابل قبول مالیات‌های مستقیم محسوب نمی‌گردد، حال آن که: الف - اصولاً بین شمول و احتساب مالیات بر درآمد (اعم از مشاغل و عملکرد) با پذیرش هزینه‌های قانونی، رابطه مستقیم وجود داشته و در تمام مواردی که مالیات وضع و مطالبه می‌شود، هزینه منطبق نیز باید محاسبه گردد. ب - موضوع تسهیم در بحث مالیات و معافیت‌ها و هزینه‌ها از اصول حاکم بر روند تشخیص حسابرسی مالیاتی است، که در برابر فرآیند معافیت، هزینه‌های مرتبط با آن نیز در درآمد مشمول محاسبه نمی‌شود؛ لکن اگر معافیت اعمال نشود، هزینه‌های منطبق باید محاسبه گردد. پ - طبق تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ که بیان داشته «آن قسمت از مالیات‌های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات‌های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود»، بنابراین در صورت عدم پذیرش اعتبارات مربوط به این موضوع به هر دلیل (که در مانحن فیه حکم مندرج در قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور می‌باشد)، مالیات پرداختی باید به عنوان هزینه قابل قبول در مالیات بر عملکرد محسوب شود. ت - مؤدی در هر صورت در هنگام خرید، مالیات را پرداخت نموده و مبلغ مذکور به حساب سازمان امور مالیاتی واریز شده است، حال آن که طبق مقرره مورد شکایت، مالیات یاد شده به عنوان اعتبار، تهاتر، استرداد و یا کسر از سایر مالیات‌های ارزش افزوده مورد پذیرش واقع نخواهد شد. در حالی که قدر متیقن آن است که می‌بایست به عنوان هزینه مالیات بر عملکرد لحاظ شود، و الا اخذ و نگهداری آن در حساب سازمان امور مالیاتی با لحاظ عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده بر اصل صادرات، محل خدشه می‌باشد. بنابه مراتب فوق جزء ۶ بند (ب) دستورالعمل اجرای جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور به شماره ۵۱۶/۹۸/۲۰۰ - ۱۱/۶/۱۳۹۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، خلاف قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری

www.HPMGroup.co