

# بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۰۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۱/۳۰

شماره پرونده: ۰۰۰۲۳۳۷

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 ۱۳۹۸/۶/۱۱-۲۰۰۹۸۵۱۶ 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 ۱۳۹۸/۶/۱۱-۲۰۰۹۸۵۱۶ 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 معافیت های 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 سال های 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 می باشد.» حکم مقنن از این باب بوده که، چون مزایای مالیاتی صادرات جهت تشویق صادرات و ورود ارز به کشور وضع شده اند، لذا صادر کنندگانی که به هر دلیل خواه بنا به خواست خود و خواه ناخواسته و به دلیل تحریم های بانکی، ارزش حاصل از صادراتشان را در موعد مقرر و طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده اند، از مزایای مالیاتی صادرات، اعم از هرگونه نرخ صفر و معافیت های 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 دوره های مالیاتی سال های 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 ارزش حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور در سال های مذکور به عنوان اعتبار مالیاتی قابل پذیرش نبوده و به تبع آن تهاتر و استرداد نگردیده و با توجه به اینکه موضوع منطبق با تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی باشد بنابراین جزء هزینه های 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 مالیات های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود.» در واقع از آنجا که مؤدی ارزش افزوده نهاده های تولید را به موجب قانون پرداخت کرده، وفق مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم این پرداختی ها تا جایی که متکی به اسناد و مدارک معتبر باشند، جزء هزینه های قابل قبول وی محسوب می شوند و جزء هزینه های 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 هزینه های قابل قبول مالیات های مستقیم محسوب نشدن مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالاها و خدماتی که مقنن تنها حکم به نپذیرفتن تهاتر و استرداد آن داده، مغایر مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های 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 مقررہ 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 معافیت های 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. 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 می باشد.» به پیوست تصویر نامه شماره ۹۸۰۶۵۶۹۴-۱۳۹۸/۲۰۳۱ 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 معافیت های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیر نفتی، محصولات بخش کشاورزی و مواد خام به صادر کنندگان در سال های 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 دوره های مالیاتی سال های 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 سال های 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 نمی باشد بنابراین جزء هزینه های قابل قبول مالیات های 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 ۱۲۰۹۷۳۹/ص-۱۴۰۰/۹۰۷ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" هزینه های قابل قبول مالیاتی هزینه هایی هستند که حائز شرایط مندرج در ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم و جزء موارد مصرح در ماده ۱۴۸ این قانون باشد. هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد مؤدی شده باشد. در خصوص سایر هزینه ها نیاز به تصریح قانونگذار وجود دارد. به موجب مقررات موضوع تبصره ۲ ماده تشخیص داده شود در صورتی قابل قبول محسوب می شوند 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 مالیات های ارزش افزوده پرداختی مودیانی که طبق مقررات قانون فوق الذکر قابل کسر از مالیات های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود. 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 هزینه ها مشمول تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و بالتبع جزء هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب نمی شود. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۱۰/۳۰ 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 ۱۳۸۷/۲/۱۷ که قانون حاکم بر مصوبه مورد شکایت می باشد، «صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی باشد و مالیات های پرداخت شده بابت آنها، با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می گردد». 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 معافیت های

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 سال های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ قابل اعمال نخواهد بود»، بنابراین استرداد مالیات پرداخت شده، مشروط به اعاده ارزش ناشی از صادرات به چرخه اقتصادی می باشد، که شرط مذکور، در فرآیند مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر عملکرد نیز وجود دارد. **ثالثاً:** مطابق مصوبه معترض عنه، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداخت شده توسط صادر کننده، جزء هزینه های قابل قبول مالیات های مستقیم محسوب نمی گردد، حال آن که: **الف-** اصولاً بین شمول و احتساب مالیات بر درآمد (اعم از مشاغل و عملکرد) با پذیرش هزینه های قانونی، رابطه مستقیم وجود داشته و در تمام مواردی که مالیات وضع و مطالبه می شود، هزینه منطبق نیز باید محاسبه گردد. **ب-** موضوع تسهیم در بحث مالیات و معافیت ها و هزینه ها از اصول حاکم بر روند تشخیص حسابرسی مالیاتی است، که در برابر فرآیند معافیت، هزینه های مرتبط با آن نیز در درآمد مشمول محاسبه نمی شود؛ لکن اگر معافیت اعمال نشود، هزینه های منطبق باید محاسبه گردد. **پ-** طبق تبصره ۵ ماده ۱۷ **قانون مالیات بر ارزش افزوده** مصوب ۱۳۸۷ که بیان داشته «آن قسمت از مالیات های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود»، 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 می باشد)، 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 مقرر مورد شکایت، مالیات یاد شده به عنوان اعتبار، تهاتر، استرداد و یا کسر از سایر مالیات های ارزش افزوده مورد پذیرش واقع نخواهد شد. در حالی که قدر متیقن آن است که می بایست به عنوان هزینه مالیات بر عملکرد لحاظ شود، ولاً اخذ و نگهداری آن در حساب سازمان امور مالیاتی با لحاظ عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده بر اصل صادرات، محل خدشه می باشد. بنابه مراتب فوق جزء ۶ بند (ب) دستورالعمل اجرای جزء ۱ بند (ج) تبصره ۸ **قانون بودجه** سال ۱۳۹۸ کل کشور به شماره ۲۰۰۹۸۵۱۶-۱۳۹۸۶۱۱ 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 می شود./

**حکمتعلی مظفری**

**رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری**