



سازمان امور مالیاتی کشور

شماره بخشنامه : 15-201

تاریخ : ۱۴۰۰/۰۶/۰۹

رای شورای عالی مالیاتی

موضوع صورتجلسه مورخ 1400/06/09 شورای عالی مالیاتی در ارتباط با معافیت سود تسعیر ارز حاصل از صادرات کالا و خدمات با توجه به مقررات بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیات های مستقیم	
شماره: 201-15 تاریخ: 09/06/1400 صورتجلسه مورخ 09/06/1400 شورای عالی مالیاتی در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیات های مستقیم نامه شماره 23637/210/د مورخ 22/04/1400 معاون محترم حقوقی و فنی در ارتباط با معافیت سود تسعیر ارز حاصل از صادرات کالا و خدمات با توجه به مقررات بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور حسب ارجاع رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور، در اجرای بند 3 ماده 255 ق.م.م در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید. شرح نامه : به موجب بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب 10/11/1395 که حسب ماده 73 قانون مزبور پس از انقضای قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه (از تاریخ 01/01/1396) لازم الاجراست، سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف است. مطابق جزء (7) بند ق تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور، برخورداری از معافیت های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالاها و خدمات و هرگونه جایزه و مشوق های صادراتی منوط به بازگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور است. همچنین وفق جز (1) بند (ک) تبصره 6 قانون بودجه سال 1399 کل کشور و بند (ج) تبصره (8) قانون بودجه سال 1398 کل کشور نیز اعمال هرگونه نرخ صفر و معافیت های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیر نفتی و مواد خام مشروط به برگشت ارز حاصل از صادرات طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور بوده است. مطابق اظهارنظر شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره 6-201 مورخ 24/04/1399 ابلاغی طی بخشنامه شماره 47/99/200 مورخ 07/05/1399 درخصوص تسری احکام جزء (1) بند (ک) تبصره (6) قانون بودجه سال 1399 کل کشور و بند (ج) تبصره (8) قانون بودجه سال 1398 کل کشور به درآمد حاصل از تسعیر ارز صادرات، اعمال هرگونه نرخ صفر و معافیت های مالیاتی برای درآمد حاصل از تسعیر صادرات نیز به عنوان درآمد حاصل از صادرات، برای عملکرد سنوات 1398 و 1399 منوط به برگشت ارز حاصل از صادرات طبق مقررات بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور و مشمول احکام مزبور می باشند. لذا با عنایت به مراتب فوق و با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص اعمال حکم بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور درخصوص تسعیر ارز حاصل از صادرات کالاهای نفتی و یا مواد خام، دو نظر به شرح ذیل وجود دارد : 1- اعمال حکم بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور با در نظر گرفتن مفاد ماده 141 قانون مالیات های مستقیم و با استنباط از رای شورای عالی مالیاتی به شرح فوق، صرفا در خصوص سود تفاوت نرخ تسعیر ارز مربوط به آن بخش از درآمد حاصل از صادرات که با رعایت سایر مقررات ، مشمول مالیات با نرخ صفر می باشد امکان پذیر (متناسب با بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی مربوطه) خواهد بود.	

2- با ملحوظ نظر قرارداد تاریخ صدور حکم بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور (مورخ 10/11/1395) که پس از تاریخ اصلاحیه ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم (مورخ 31/04/1394) می باشد، حکم مزبور کلی بوده و برای سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات کلیه کالاها و خدمات اعم از کالاهای نفتی/ غیر نفتی و مواد خام، فارغ از نسبت برخورداری از نرخ صفر مالیاتی مربوطه از تاریخ 01/01/1396، با رعایت احکام بودجه ای مربوطه و مطابق نظر شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه 6-201 مورخ 24/04/1399 ابلاغی طی بخشنامه شماره 47/99/200 مورخ 07/05/1399 قابلیت اعمال خواهد داشت. در این صورت باید این نکته مد نظر قرار گیرد که صادرکنندگان در هنگام ثبت فروش صادراتی می بایست نرخ برابری ارز در دسترس در تاریخ صادرات (سامانه نیما/سنا حسب مورد) را مبنای شناسایی، محاسبه و ثبت فروش صادراتی در دفاتر خود قرار دهند. در غیر اینصورت هنگام اعمال معافیت مذکور ابتدا فروش صادراتی به نرخ ارز در دسترس در تاریخ صادرات را به عنوان ارزش فروش صادراتی محاسبه و اصلاح نموده و سپس نسبت به تعیین میزان سود حاصل از نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات اقدام خواهد شد.

اطهار نظر شورای عالی مالیاتی :

با توجه به ابهام مطرح شده در نامه صدرالاشاره، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید :

نظر اکثریت:

با توجه به اینکه طبق رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه های شماره 838 و 839 مورخ 07/09/1396 و نیز صورتجلسه مورخ 18/04/1399 شورای عالی مالیاتی ابلاغی طی بخشنامه شماره 47/99/200 مورخ 07/05/1399 تسعیر ارز حاصل از صادرات به عنوان درآمد حاصل از صادرات محسوب گردیده مضافا در احکام جز (1) بند (ک) تبصره (6) قانون بودجه سال 1399 و جز (1) بند (ج) تبصره (8) قانون بودجه سال 1398 قانونگذار هرگونه نرخ صفر و معافیت مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیر نفتی، مواد خام... را منوط به ورود ارز به چرخه اقتصادی کشور مطابق مقررات مربوط نموده است، هرچند در احکام مذکور از عبارت «از جمله» استفاده شده، لیکن قانونگذار با توجه به اینکه کالاهای نفتی اساسا مشمول مالیات به نرخ صفر موضوع ماده 141 ق.م.م نبوده در حکم مذکور کالاهای نفتی را قید ننموده و این بدین مفهوم است که به دلیل عدم شمول نرخ صفر، درج عبارت کالاهای نفتی اساسا موضوعیت نداشته که فرع آن (سود تفاوت نرخ تسعیر ارز) مشمول نرخ صفر شود فلذا قانونگذار بدین نحو عمل نموده است همچنین در قانون بودجه سال 1400 کل کشور نیز قانونگذار به صراحت درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی- غیر فلزی، محصولات نفتی، گازی، پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام در تمام نقاط کشور را مشمول مالیات اعلام داشته است. (تعریف و فهرست مواد خام و نیمه خام مطابق مصوبه هیات وزیران) از سوی دیگر احکام بودجه ای مورد اشاره حاکی از اناطه و شرط بودن اعطای معافیت است لذا از محل تعارض خارج می گردد و از سوی دیگر با عنایت به قاعده الفرع تابعه لاصل و اینکه در تعارض بین حکم عام مواد 141 ق.م.م و بند ب ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور عام مقدم بر عام سببی مقدم بر عام مسببی خواهد بود لذا نظر مذکور در بند یک ابهام مطروحه مطابق مقررات می باشد.[1]

سید ناصر ابراهیمی- عباس ورزیده- علی اصغر تراب احمدی- مهرعلی قنبرپور- احمد جلیلیان- محمدحسن زارع- حسن بابایی- عباس بی نیاز- حجت اله مولایاری- سیدرضا صادق زاده

[1] . این رأی به موجب بخشنامه شماره 200/1401/6 مورخ 1401/02/10، بلااثر می گردد.

