



رای شماره ۶۸۳۲۱۶/۱۴۰۵/۳/۱۹ مورخ ۱۴۰۵/۳/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند دوم بخشنامه شماره ۵۹-۱۴۰۱-۲۰۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره دادنامه: ۱۴۰۵/۳/۱۹/۶۸۳۲۱۶

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۵/۳/۱۹

شماره پرونده: ۴۰۳۱۶۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت سرمایه گذاری عمرانی و بین المللی طوسا

طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند دوم بخشنامه شماره ۵۹-۱۴۰۱-۲۰۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند دوم بخشنامه شماره ۵۹-۱۴۰۱-۲۰۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"فهرست موادی که هیأت وزیران طی مصوبه های شماره ۵۸۶۸۳/ت/۵۴۵۷۳ هـ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۶، ۱۱۷۵۱۸/ت/۵۹۱۵۶ هـ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱ و ۱۳۳۲۹۱/ت/۶۰۳۳۴ هـ مورخ ۱۴۰۱/۷/۲۷ در اجرای ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم، تصویب می کند، ناظر بر فهرست مواد خام - کالاهای نفتی - مواد نیمه خام نفتی، گاز و پتروشیمی - مواد نیمه خام مواد معدنی - مواد و محصولات معدنی فلزی، غیرفلزی و محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام است و مواردی که طبق تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده غیر قابل استرداد اعلام شده است ناظر بر مالیات و عوارض خرید برای صادرات مواد خام و مواد اولیه تولید که در فهرست مربوط به ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم اعلام می شود.

بر این مبنا، کالاهای واسطه ای نیمه خام و هر آنچه که در اجرای ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم قرار می گیرد، در تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده غیر قابل استرداد تشخیص نشده است.

به بیان دیگر مقنن در تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده فقط ۲ عنوان از مصادیق عناوین مذکور در اجرای ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم را مشمول عدم استرداد مالیات و عوارض تشخیص داده نه همه موارد در اجرای ماده ۱۴۱ قانون مزبور؛ اما سازمان امور مالیاتی در فراز پیش گفته از بخشنامه

شماره ۵۹/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ مقرر نموده هر آنچه در فهرست ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم اعلام می شود مشمول عدم استرداد مالیات و عوارض است.

به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی دریافت مالیات و معافیت به حکم قانون است و چون قانونگذار به شرح فوق موارد مشمول مالیات را مشخص نموده و مواردی که مشمول عدم استرداد می باشد را نیز مشخص کرده است، سازمان امور مالیاتی اختیار و صلاحیت در جایی که قانونگذار خود موضوعی را مشمول استرداد قرارداده را نمی توان بدون حکم مقنن مشمول حکم دریافت مالیات و غیر قابل مسترد بودن قرار دهد.

بنا به مراتب فوق، ابطال اطلاق فراز مذکور از بخشنامه سازمان امور مالیاتی که کالاهای واسطه ای نیمه خام و موارد مطروحه در اجرای ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم را نیز مشمول حکم تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون ارزش افزوده قرارداده است، خارج از حدود اختیارات قانونی بوده، از تاریخ تصویب و در اجرای مواد ۱۲، ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مورد استدعا است."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره ۵۹-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور

بخشنامه های مالیاتی

موضوع: بخشنامه نحوه استرداد مالیات و عوارض خرید برای صادرات مواد خام و مواد اولیه تولید موضوع تبصره (۲) ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰

مخاطبان/ ذی نفعان: ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: نحوه استرداد مالیات و عوارض خرید برای صادرات مواد خام و مواد اولیه تولید موضوع تبصره (۲) ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰

با توجه به مفاد تبصره (۲) ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و نظر به ابهام مطرح شده درخصوص استرداد مالیات و عوارض خرید برای صادرات مواد خام و مواد اولیه تولید، به منظور وحدت رویه مقرر می دارد:

براساس تبصره (۲) ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، استرداد مالیات و عوارض خرید برای صادرات مواد خام و مواد اولیه تولید که در فهرست مربوط به ماده (۱۴۱) قانون مالیات های مستقیم ذکر شده اند، ممنوع است. فهرست مواد خام و کالاهای نفتی موضوع مفاد ماده (۱۴۱) قانون مالیات های مستقیم به موجب مصوبه شماره ۵۸۶۸۳/ت/۵۴۵۳۷-هـ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۶ هیأت وزیران تعیین و در قالب بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۲۲ مورخ ۱۳۹۷/۲/۲۴ به این سازمان ابلاغ شده است.

بنابراین در صورتی که صادرات مؤدی از مصادیق مواد خام و مواد اولیه تولید مندرج در فهرست فوق و یا مصادیقی که متعاقباً در اجرای ماده (۱۴۱) قانون مالیات های مستقیم اعلام می شود، باشد، مالیات و عوارض پرداختی مربوط به صادرات آنها، وفق قوانین و مقررات موضوعه قابل استرداد نخواهد بود.

بدیهی است اعمال ترتیبات مقرر در تبصره (۲) ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ در خصوص فهرست های مواد و محصولات مربوط به تصویب نامه های شماره ۱۱۷۵۱۸/ت/۵۹۱۵۶-هـ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱ و شماره ۱۳۳۲۹۱/ت/۶۰۳۳۴-هـ مورخ ۱۴۰۱/۷/۲۷ هیأت وزیران موضوع بند (ث) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور و بند (ص) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، مادامی که در فهرست مربوط به ماده (۱۴۱) قانون مالیات های مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۲۲ مورخ ۱۳۹۷/۲/۲۴) درج نشده است، موضوعیت ندارد.

-رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمانی امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۱۷۸۷/ص توضیحاتی داده که خلاصه آن به قرار زیر است:

" به استحضار می رساند مقرر در مورد شکایت هر آنچه در فهرست کالاهای مربوط به ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم اعلام می شود را مشمول عدم استرداد عنوان نموده است. ثانیاً با عنایت به اصل ۵۱ قانون اساسی، دریافت مالیات و معافیت به حکم قانون می باشد و سازمان امور مالیاتی اختیار و صلاحیت ندارد تا در جایی که قانونگذار خود موضوع را مشمول استرداد قرار داده است بدون حکم مقنن، مشمول حکم دریافت مالیات و غیر قابل استرداد تلقی نماید. این درحالی است که در مقرر در مورد شکایت به صراحت بر شمول آن بر مصادیق مواد خام و مواد اولیه تولید تصریح گردیده است. بنابراین در مقرر در مورد شکایت، کلیه موارد مندرج در فهرست موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم مشمول حکم تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ تلقی نگردیده است بلکه صرفاً حکم تبصره اخیرالذکر به مصادیق مواد خام و مواد اولیه تولید مندرج در فهرست موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم تسری داده شده است.

به موجب تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ مقرر گردیده است که استرداد مالیات و عوارض خرید برای صادرات مواد خام و مواد اولیه تولید که در فهرست مربوط به ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم ذکر شده اند، ممنوع است. به موجب ماده ۱۴۱ قانون مذکور: «صد در صد درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیر نفتی و محصولات بخش کشاورزی و بیست درصد درآمد حاصل از صادرات مواد خام و کالاهای واسطه ای نیمه خام مشمول مالیات با نرخ صفر می گردد. فهرست مواد خام و کالاهای نفتی و کالاهای واسطه ای نیمه خام به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت، نفت و اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی به تصویب هیأت وزیران می رسد.»

۲- وفق مقرر در مورد شکایت، در صورتی که صادرات مؤدی از مصادیق مواد خام و مواد اولیه تولید مندرج در فهرست موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم و یا مصادیقی که متعاقباً در اجرای ماده اخیرالذکر اعلام می شود، باشد؛ مالیات و عوارض پرداختی مربوط به صادرات آن ها، وفق قوانین و مقررات موضوعه قابل استرداد نخواهد بود.

با عنایت به تصریح عنوان «مصادیق مواد خام و مواد اولیه تولید مندرج در فهرست ...» در متن مقرر در مورد شکایت و نظر به این که مقرر موصوف، کلیه موارد مندرج در فهرست موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم را مشمول حکم تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ اعلام ننموده است بلکه صرفاً حکم تبصره اخیرالذکر را به مصادیق مواد خام و مواد اولیه تولید مندرج در فهرست موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم تسری داده

است، لذا ادعای شاکي مبني بر اين كه «مقررۀ مورد شكايۀ هر آنچه در فهرست كالاهاى مربوط به مادۀ ۱۴۱ قانون ماليات هاى مستقيم اعلام مي شود را مشمول عدم استرداد عنوان نموده است» به علت برداشت اشتباه و ناقص از مقررۀ مورد شكايۀ عنوان گرديده و با مفاد مقررۀ ياد شده تطابق ندارد.

هيأت عمومي ديوان عدالت اداري در تاريخ ۱۴۰۵/۳/۱۹ با حضور رييس و معاونين ديوان عدالت اداري و رؤسا و مستشاران شعب ديوان تشكيل شد و پس از بحث و بررسي با اكثريت آراء به شرح زير به صدور راي مبادرت كرده است.

رأي هیأت عمومی

اولاً به موجب مادۀ ۱۴۱ قانون ماليات هاى مستقيم اصلاحى ۱۳۹۴ و با اصلاحات سال ۱۴۰۱، بيست درصد درآمد حاصل از صادرات مواد خام و كالاهاى واسطه‌اى نيمه خام و كالاهاى خام نيمه واسطه‌اى مشمول ماليات با نرخ صفر مي‌گردد و فهرست مواد خام و كالاهاى نفتي و كالاهاى واسطه‌اى نيمه خام به پيشنهاد مشترك وزارتخانه‌هاى امور اقتصاد و دارايي، صنعت معدن و تجارت و نفت و اتاق بازرگاني صنايع، معادن و كشاورزي به تصويب هيأت وزيران مي‌رسد. ثانياً حسب مفاد تبصره ۲ مادۀ ۱۰ قانون ماليات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ استرداد ماليات و عوارض خريد براي صادرات مواد خام و مواد اوليه توليد كه در فهرست مربوط به مادۀ ۱۴۱ قانون ماليات هاى مستقيم ذكر شده‌اند، ممنوع است. ثالثاً هرچند در دفاع صورت گرفته از سوي نمايندگان سازمان امور مالياتي بر اين امر تأكيد گرديد كه مواردی از مفاد مصوبه مورد شكايۀ (بند ۲ بخشنامه شماره ۵۹-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷) صرفاً همان موارد مندرج در تبصره ۲ مادۀ ۱۰ قانون ماليات بر ارزش افزوده است ليكن اطلاق مفاد مقررۀ مورد شكايۀ كه بيان مي‌دارد: «... مصاديقي كه متعاقباً در اجراي مادۀ ۱۴۱ قانون ماليات هاى مستقيم اعلام مي‌شود، ماليات و عوارض پرداختي مربوط به صادرات آنها وفق قوانين و مقررات موضوعه قابل استرداد نخواهد بود» از اين حيث كه دربرگيرنده ساير مصاديق منطبق با فهرست مادۀ ۱۴۱ از جمله كالاهاى واسطه‌اى و نيمه واسطه‌اى و نفتي و ساير موارد نيز در جهت عدم استرداد صادرات آنها در بحث ماليات بر ارزش افزوده مي‌شود محل خدشه و ايراد بوده و در واقع صرفاً همان دو مورد مندرج در تبصره ۲ مادۀ ۱۰ قانون ماليات بر ارزش افزوده (مواد خام و اوليه) مشمول عدم استرداد هستند و لذا در اين حد مقررۀ مورد شكايۀ خلاف قانون و خارج از حدود اختيار است و مستند به بند ۱ مادۀ ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون ديوان عدالت اداري مصوب سال ۱۳۹۲ از تاريخ تصويب ابطال مي‌شود. اين راي براساس مادۀ ۹۳ قانون ديوان عدالت اداري (اصلاحي مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسيدگي و تصميم گيري مراجع قضايي و اداري معتبر و ملاك عمل است.

احمد رضا عابدي

رييس هيأت عمومي ديوان عدالت اداري