



رای شماره ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۶۸۳۲۱۶ مورخ ۱۴۰۵/۰۳/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند دوم بخشنامه شماره ۵۹-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۶۸۳۲۱۶

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۵/۳/۱۹

شماره پرونده: ۰۴۰۳۱۶۶

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 ۵۹-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور
گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند دوم بخشنامه شماره ۵۹-۱۴۰۱-۲۰۰ 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 شمول 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 قرارداد.

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 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 شکایت به صراحت بر شمول آن بر مصادیق مواد خام و مواد اولیه تولید تصریح گردیده است. بنابراین در مقرر در 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 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 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 شاکی مبنی بر این که «مقرره 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» به علت برداشت اشتباه و ناقص از مقرره مورد شکایت عنوان گردیده و با مفاد مقرره یاد شده تطابق ندارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۵/۳/۱۹ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

اولاً به موجب ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ و با اصلاحات سال ۱۴۰۱، بیست درصد درآمد حاصل از صادرات مواد خام و کالاهای واسطه‌ای نیمه خام و کالاهای خام نیمه واسطه ای مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد و فهرست مواد خام و کالاهای نفتی و کالاهای واسطه‌ای نیمه خام به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصاد و دارایی، صنعت معدن و تجارت و نفت و اتاق بازرگانی صنایع، معادن و کشاورزی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. ثانیاً حسب مفاد 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 شده‌اند، ممنوع است. ثالثاً هرچند در دفاع صورت گرفته از سوی نمایندگان سازمان امور مالیاتی بر این امر تأکید گردید که مواردی از مفاد مصوبه مورد شکایت (بند ۲ بخشنامه شماره ۵۹-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷) صرفاً همان موارد مندرج در تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده است لیکن اطلاق مفاد مقرره مورد شکایت که بیان می‌دارد: «... مصادیقی که متعاقباً در اجرای ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم اعلام می‌شود، مالیات و عوارض پرداختی مربوط به صادرات آنها وفق قوانین و مقررات موضوعه قابل استرداد نخواهد بود» از این حیث که دربرگیرنده سایر مصادیق منطبق با فهرست ماده ۱۴۱ از جمله کالاهای واسطه‌ای و نیمه واسطه‌ای و نفتی و سایر موارد نیز در جهت عدم استرداد صادرات آنها در بحث مالیات بر ارزش افزوده می‌شود محل خدشه و ایراد بوده و در واقع صرفاً همان دو مورد مندرج در تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده (مواد خام و اولیه) مشمول عدم استرداد هستند و لذا در این حد مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

احمد رضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری