



رای شماره ۵۲ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۳۰ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال یک عبارت از بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۲۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره پرونده: ه ع/۰۰۰۲۴۰۸ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۰۵۲ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۱/۳۰

* شاکی: آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال یک عبارت از بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۲۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال یک عبارت از بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۲۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد:

در صورت عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی کالا یا خدمت توسط مودی (طرف معامله)، اداره امور مالیاتی ضمن عدم قبول اعتبار مالیات بر ارزش افزوده مودی خریدار در موارد خرید مربوط به کالاها و خدمات غیر معاف از مالیات بر ارزش افزوده) یا عدم پذیرش آن به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی (درخصوص کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و اشخاصی که مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده نیستند) یا مطالبه و دریافت مالیات متعلق ارزش افزوده از مودی- فروشنده در مورد کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده با بررسی و تعیین قیمت متعارف خرید یا فروش (با رعایت مقررات مربوط و با در نظر داشتن نوع فعالیت مودی اعم از عمده فروشی یا خرده فروشی و نحوه تامین کالا) موظفند حسب مورد در اجرای قسمت اخیر مواد ۲۳۰ و ۲۷۴ قانون مالیات های مستقیم مراتب عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی را به همراه مستندات مربوطه به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نمایند تا نسبت به اقامه دعوی نزد مراجع صالح قضایی اقدام شود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مقرر شکایت:

وفق ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم، "هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد." و وفق ماده ۱۴۸ این قانون، "قیمت خرید کالای فروخته شده و یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده" هم جزو این هزینه‌ها محسوب شده و در صورت قابل اثبات بودن معامله، از نظر صحت پرداخت بهای خرید بر اساس مدارک بانکی و صحت دریافت مابه‌ازای وجه پرداختی با کنترل مستندات انبار، صرف خرید از فروشندگان فاقد اعتبار مالیاتی، موجب غیرقابل قبول مالیاتی شدن چنین هزینه‌هایی نخواهد بود. این امر از جمله در جزء ۱-۲-۱ ماده ۴۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۹۸/۹/۱۳ وزیر محترم امور

اقتصادی و دارایی نیز مورد توجه قرار گرفته و وفق آن، "در مواردی که معاملات ابرازی (خرید یا فروش کالا و خدمات) صورت گرفته با اشخاصی است که صحت اجزای معامله با این اشخاص به دلیل وضعیت طرف معامله (شرکت های کاغذی، مجهول المكان و امثالهم) قابل اثبات و تعیین دقیق نباشد: در موارد هزینه و خرید، چنانچه کالا یا خدمت توسط خریدار دریافت شده لکن صورتحساب ارائه شده مربوط به اشخاص یاد شده است، بهای هزینه یا خرید به ارزش منصفانه کالا یا خدمت در زمان انجام معامله در حسابرسی مالیاتی با رعایت مقررات مبنای قبول هزینه یا خرید می باشد و مابه التفاوت به عنوان هزینه غیر قابل قبول تلقی می گردد." با وجود این، در بند ۴ بخشنامه مورداعتراض، مقرر شده، "در صورت عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی کالا یا خدمت توسط مودی (طرف معامله)، اداره امور مالیاتی ضمن عدم قبول اعتبار مالیات بر ارزش افزوده مودی-خریدار (در موارد خرید مربوط به کالاها و خدمات غیر معاف از مالیات بر ارزش افزوده) یا عدم پذیرش آن به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی (درخصوص کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و اشخاصی که مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده نیستند) یا مطالبه و دریافت مالیات متعلق ارزش افزوده از مودی-فروشنده (در مورد کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده) با بررسی و تعیین قیمت متعارف خرید یا فروش (با رعایت مقررات مربوط و با درنظر داشتن نوع فعالیت مودی اعم از عمدهفروشی یا خردهفروشی و نحوه تامین کالا) موظفند حسب مورد در اجرای قسمت اخیر مواد ۲۳۰ و ۲۷۴ قانون مالیات های مستقیم مراتب عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی را به همراه مستندات مربوطه به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نمایند تا نسبت به اقامه دعوی نزد مراجع صالح قضایی اقدام شود." درواقع با این حکم، درحالی که خریداران کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده، تنها اعتبار خریدشان مورد پذیرش سازمان امور مالیاتی قرار نمی گیرد، خریداران کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و خریداران از اشخاصی که اصولاً مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده نیستند، کل خریدشان به عنوان هزینه غیرقابل قبول مالیاتی محسوب می شود.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۰۸۳۱/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۹ توضیح داده اند که:

به موجب تبصره (۲) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، «در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیاتهای پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی باشد». که مطابق تبصره (۵) ماده مذکور، «آن قسمت از مالیاتهای ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیاتهای وصول شده یا قابل استرداد نیست، جز ۶ هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم محسوب می شود». بنابراین حکم تبصره های مذکور نسبت به کالا و خدمات معاف یا غیر مشمول تسری می یابد و از آنجا که خریدار اقدام به ارایه صورتحساب های غیر واقعی نسبت به کالاها یا خدمات مشمول می نماید، بدیهی است که احکام تبصره های مذکور در این خصوص جاری نخواهد بود.

بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۲۳ مورخ ۱۳۸۹/۰۲/۲۸ با موضوع نحوه رسیدگی به صورتحساب های غیر واقعی، به منظور پیشگیری و مقابله با فرار مالیاتی و ایجاد وحدت رویه در رسیدگی به پرونده مالیاتی مؤدیانی که اقدام به صدور صورتحساب های غیر واقعی مینمایند و همچنین اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، تنظیم و صادر گردیده است. براین اساس در مواردی که خریدار صورت حساب واهی متضمن درج مالیات و عوارض ارزش افزوده تهیه و ارائه نماید، بدیهی است که احتساب آن به عنوان مالیات و عوارض پرداختی، علیرغم عدم پرداخت مالیات (به دلیل واهی و غیر واقعی بودن صورت حساب های صادره)، موجبات تضییع حقوق حقه دولت را فراهم می نماید.

به موجب بند (۲) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۲۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ در خصوص نحوه رسیدگی به صورتحساب های غیر واقعی مقرر گردیده "در خصوص آن بخش از اعتبار مالیاتی مؤدی مالیات و عوارض خرید) که به واسطه معاملات غیر واقعی با مودی صوری (خرید از اشخاص فاقد اعتبار مالیاتی مورد پذیرش قرار نمی گیرد، چنانچه مودی - خریدار در مراحل رسیدگی یا دادرسی مالیاتی نسبت به معرفی فروشنده واقعی اقدام نماید، با احراز ادعای مودی (خریدار) و پس از مطالبه و وصول مالیات و عوارض متعلق از فروشنده واقعی، اعتبار موصوف برای خریدار مورد پذیرش قرار خواهد گرفت". بنابراین در صورتی که مودی - خریدار در مراحل رسیدگی یا دادرسی مالیاتی نسبت به معرفی فروشنده واقعی اقدام ننماید. بدیهی است که حکم تبصره های (۲) و (۵) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده در این خصوص جاری نخواهد بود. همچنین مطابق بند (۱-۲-۱) ماده (۴۱) آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۲) ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ بهای هزینه یا خرید به ارزش منصفانه کالا یا خدمت در زمان انجام معامله در حسابرسی مالیاتی با رعایت مقررات مبنای قبول هزینه یا خرید می باشد و مابه التفاوت بعنوان هزینه غیر قابل قبول تلقی می گردد.

*نظریه تهیه کننده گزارش :

با لحاظ اینکه آنچه در بحث اعتبارات مالیاتی همیشه مهم و اثرگذار است بحث بررسی اعتبارات ادعایی و احراز صحت و سقم ادعای مؤدیان در این خصوص است و از آنجایی که دستورالعمل مورد شکایت به شماره ۲۰۰/۹۹/۲۳ مورخه ۱۳۹۹/۲/۲۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی در بند ۴ (موضوع شکایت) اصولاً راجع به صورتحسابهای غیرواقعی می باشد و موضوع آن عدم احراز اعتبارات پس از بررسی صحت و سقم می باشد که این امر در دفاع طرف شکایت نیز به وضوح بیان شده است و در راستای پیشگیری و مقابله با فرار مالیاتی و ایجاد وحدت رویه در رسیدگی در خصوص صدور صورتحسابهای غیرواقعی و ارایه آن به مأمورین مالیاتی در فرآیند رسیدگی ، اقدام به ایجاد ضابطه در راستای منویات مقنن نموده است که بخشنامه تأکید نموده است ضمن بررسی موارد ، موضوع در راستای مواد ۲۳۰ و ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم به دادستان انتظامی مالیاتی گزارش شود و این موضوع متفاوت از بحث دستورالعمل دیگر (آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم) می باشد چرا که در ما نحن فیه اصولاً بخشنامه با عنوان رسیدگی به صورتحسابهای غیرواقعی تدوین و تصویب شده است ، لیکن در دستورالعمل ترتیبات رسیدگی و تبیین آن که ارزش منصفانه لحاظ می شود اجزای معامله نامعین است ولی اصل معامله و صورتحساب انجام شده است.

تهیه کننده گزارش:

دکتر زین العابدین تقوی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با لحاظ اینکه آنچه در بحث اعتبارات مالیاتی همیشه مهم و اثرگذار است بحث بررسی اعتبارات ادعایی و احراز صحت و سقم ادعای مؤدیان در این خصوص است و از آنجایی که دستورالعمل مورد شکایت به شماره ۲۰۰/۹۹/۲۳ مورخه ۱۳۹۹/۲/۲۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی در بند ۴ (موضوع شکایت) اصولاً راجع به

صورتحسابهای غیرواقعی می باشد و موضوع آن عدم احراز اعتبارات پس از بررسی صحت و سقم می باشد که این امر در دفاع طرف شکایت نیز به وضوح بیان شده است و در راستای پیشگیری و مقابله با فرار مالیاتی و ایجاد وحدت رویه در رسیدگی در خصوص صدور صورتحسابهای غیرواقعی و ارایه آن به مأمورین مالیاتی در فرآیند رسیدگی ، اقدام به ایجاد ضابطه در راستای منویات مقنن نموده است که بخشنامه تأکید نموده است ضمن بررسی موارد ، موضوع در راستای مواد ۲۳۰ و ۲۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم به دادستان انتظامی مالیاتی گزارش شود و این موضوع متفاوت از بحث دستورالعمل دیگر (آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم) می باشد چرا که در ما نحن فیه اصولاً بخشنامه با عنوان رسیدگی به صورتحسابهای غیرواقعی تدوین و تصویب شده است ، لیکن در دستورالعمل ترتیبات رسیدگی و تبیین آن که ارزش منصفانه لحاظ می شود اجزای معامله نامعین است ولی اصل معامله و صورتحساب انجام شده است ، فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری با توجه به صحیح بودن مفاد بخشنامه مورد شکایت رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری