



موضوع	رای شماره ۱۹۱۱ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای شورای عالی مالیاتی، موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۴۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۶ ابلاغیه طی بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۲۰۷-۹/۹۸/۲۰۰ سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور)
	بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۹۱۱ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۱۲/۱۲ شماره پرونده: ۹۸۰۰۲۷۹ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای شورای عالی مالیاتی، موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۴۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۶ ابلاغیه طی بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۲۰۷-۹/۹۸/۲۰۰ سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکای به موجب دادخواستی ابطال رای شورای عالی مالیاتی، موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۴۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۶ ابلاغیه طی بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۲۰۷-۹/۹۸/۲۰۰ سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: «ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سلام و احترام، ضمن تقدیم رای شماره ۲۰۱-۴۱ و بخشنامه مذکور، که در آن مقرر شده «با توجه به حکم بند (ب) ماده ۵۲ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه مبنی بر اینکه «مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد.» از آنجایی که به موجب بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد، بنابراین در اجرای حکم بند (ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنجساله توسعه در طول اجرای برنامه مذکور علاوه بر معافیت خدمات حمل و نقل عمومی مسافری ریلی، مالیات و عوارض ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی بار با نرخ صفر محاسبه و به استناد ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات هایی که در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت های اقتصادی خود (به نسبت حمل و نقل ریلی بار) به استناد صورتحساب های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند با رعایت مقررات قابل استرداد می باشد.» در واقع اکثریت شورای عالی مالیاتی، بدون در نظر گرفتن استدلال درست اقلیت شورا و اینکه در صورت معافیت هر خدمتی، از جمله خدمات حمل و نقل ریلی بار، از مالیات بر ارزش افزوده، وفق تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، یعنی دقیقاً همان ماده ای که در رای اکثریت شورا هم به آن استناد شده، «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.» حکم به قابل استرداد بودن داده و توجه ننموده که محاسبه مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر «خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده» نیز مطلقاً نافی تبعیت درآمد این خدمات از حکم تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، بلکه همچنانکه در تعریف محاسبه مالیات با نرخ صفر در بند (الف) ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم ذکر شده «منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مؤدیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص شده به سازمان امور مالیاتی کشور می باشند.» پس با تسری این تعریف به قانون مالیات بر ارزش افزوده، که فاقد تعریفی از مالیات با نرخ صفر است، مشمولین خدمات حمل و نقل ریلی، مکلف به انجام تکالیف مقرر جهت مشمولین مالیات با نرخ صفر می شوند، و بر خلاف دیگر خدمات ذکر شده در بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده که مشمول مالیات با نرخ صفر نیستند و به دلیل نداشتن «مالیات متعلقه» هیچ یک از جرایم ماده ۲۲ این قانون در خصوصشان مصداق ندارد، در صورت عدم تسلیم اظهارنامه مشمول بند ۵ ماده مذکور خواهند شد. پس با عدم ذکر استثنا در خصوص عدم شمول تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده به مشمولین مالیات با نرخ صفر این قانون توسط مقنن، رای شورای عالی مالیاتی در خصوص قایل شدن این استثناء، خارج از اختیارات و خلاف قانون خواهد بود. لذا به دلیل مغایرت رای مذکور با تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، از آن مقام عالی درخواست ابطال این رای و بالتبع آن بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۲۰۷-۹/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور که رای را جهت اطلاع و اجرا ابلاغ نموده دارم.» متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:» در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیاتهای مستقیم، به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۴۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۶ درخصوص حکم بند (ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه کشور نسبت به مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی، جهت اطلاع و اجراء به شرح ذیل ابلاغ می گردد:» «با توجه به حکم بند (ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه مبنی بر اینکه «مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد» از آنجایی که به موجب بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد، بنابراین در اجرای حکم بند (ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه در طول اجرای برنامه مذکور علاوه بر معافیت خدمات حمل و نقل

عمومی مسافری ریلی (موضوع بند ۱۲ ماده ۱۲ فوق الذکر) مالیات و عوارض ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی بار با نرخ صفر محاسبه و به استناد ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات هایی که در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت های اقتصادی خود (به نسبت حمل و نقل ریلی بار) به استناد صورتحساب های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند با رعایت مقررات قابل استرداد می باشد. بدیهی است رعایت مفاد این بخشنامه درخصوص آن دسته از پرونده های مالیات بر ارزش افزوده که در مراحل دادرسی مطرح می باشند الزامی است.» در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۶۶۷۱/۲۱۲-د/۱۳۹۸/۴/۵ اعلام کرده است که: «جناب آقای دربینمدیر کل محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداریبا سلام و احترامدر خصوص پرونده کلاسه ۹۸۰۰۲۷۹ به شماره ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۱۸۴ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال رای شورای عالی مالیاتی صورتجلسه شماره ۲۰۱-۴۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۶ که طی بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۲/۷-۹/۹۸/۲۰۰ سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور جهت اطلاع و اجرا ابلاغ گردیده، ضمن ارسال نامه های شماره ۱۳۹۸/۳/۱۲-د/۲۰۱-۳۵۶۸ شورای عالی مالیاتی و شماره ۱۳۹۸/۳/۱۹-د/۱۱۱۰/۲۶۷/۱۱۱۰ دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان موارد زیر را به استحضار می رساند: به موجب بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض قانون مذکور معاف می باشند. طبق بند (ب) ماده ۵۲ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران «مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد.» حسب 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، مالیات های پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی باشد.» حکم مندرج در تبصره (۲) ماده (۱۷) قانون یاد شده مبنی بر عدم استرداد مالیات پرداختی توسط مؤدی بابت خرید کالا یا خدمت، مربوط به آن دسته از مؤدیانی است که به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات بر ارزش افزوده می پردازند و یا اینکه اساساً مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیستند. (در مواردی که اشخاص در اجرای ماده (۱۸) قانون یاد شده برای ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده فراخوان نشده اند، مشمول نظام مذکور نبوده و مؤدی مالیاتی به شمار نمی آیند.) به موجب بند (ب) ماده ۵۲ قانون برنامه یاد شده علاوه بر معافیت های مذکور در بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده که شامل خدمات حمل و نقل ریلی مسافری می شود، مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی باری با نرخ صفر محاسبه خواهد شد. بنابراین و با توجه به توضیحاتی که در نامه های منضم به این لایحه آمده، خدمات حمل و نقل ریلی باری خارج از شمول تبصره (۲) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند و به استناد ماده (۱۷) همان قانون مالیات هایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت های اقتصادی خود به استناد صورتحساب های صادره موضوع قانون مزبور پرداخت نموده اند، با رعایت مقررات قانونی می بایست به مؤدی مسترد گردد. با توجه به موارد فوق الذکر صورتجلسه شورای عالی مالیاتی در حدود صلاحیت برای ارایه نظر مشورتی و اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم تنظیم و ارایه گردید، لذا منطبق با قوانین و مقررات بوده است. استدعای امعان نظر در مفاد نامه های جوابیه شورای عالی مالیاتی و دفتر فنی، رسیدگی و اتخاذ تصمیم شایسته مبنی بر رد شکایت شاکی را دارد.» هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۲ با حضور 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومیبر اساس 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.» همچنین به موجب بند (الف) ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که: «منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مؤدیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص شده به سازمان امور مالیاتی کشور می-باشند.» بر مبنای احکام مقرر در موازین قانونی فوق، محاسبه مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی در طول برنامه ششم توسعه با نرخ صفر، در هر حال مستلزم تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد برای درآمدهای حاصل از این خدمات معاف توسط مؤدیان مربوطه است و بر همین اساس، مقررات مورد شکایت که بر مبنای آنها مقرر شده است که در طول اجرای برنامه ششم توسعه، مالیاتهایی که مؤدیان ارایه کننده خدمات حمل و نقل ریلی بار در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود (به نسبت حمل و نقل ریلی بار) پرداخت نموده اند، قابل استرداد می باشد، خلاف قانون و خارج از اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. احمد درزی رامندی - هیات عمومی دیوان عدالت اداری - معاون قضایی دیوان عدالت اداری