



موضوع	رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۶۴۹۵۷ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۱۲ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۷ ماده ۱ آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافران و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت‌های هواپیمایی ایران موضوع ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده - سازمان امور مالیاتی کشور)
بسمه تعالی هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی * شماره پرونده : ه ت / ۰۲۰۰۱۶۱ * شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۶۴۹۵۷ تاریخ: ۱۴۰۲/۱۰/۱۲ * شکای : آقای نیما غیاثوند فرزند ایج* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور * موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۷ ماده ۱ آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافران و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت‌های هواپیمایی ایران موضوع ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده* شکای دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند ۷ ماده ۱ آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافران و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت‌های هواپیمایی ایران موضوع ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد: «۷- صورتحساب: صورتحساب الکترونیکی نوع چهارم موضوع استاندارد کارکردی پایانه های فروشگاهی که برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده، مطابق نمونه تهیه شده توسط سازمان تعیین شده است و شماره گذرنامه خریدار در آن درج می‌گردد. بلیط هواپیما نیز در حکم صورتحساب می‌باشد» * دلایل شکای برای ابطال مقررہ مورد شکایت: بند ۷ ماده ۱ آیین نامه مورد شکایت که اشاره دارد: "صورتحساب الکترونیکی نوع چهارم موضوع استاندارد کارکردی پایانه های فروشگاهی که برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده، مطابق نمونه تهیه شده توسط سازمان تعیین شده است و شماره گذرنامه خریدار در آن درج می‌گردد. بلیط هواپیما نیز در حکم صورتحساب می‌باشد"، مغایر با مفاد ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم و آیین نامه مربوط به ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۰۴ به شماره ۲۳۰۷۶۱ که از اول سال ۱۳۹۵ لازم الاجرا می‌باشد) و همچنین مغایر با پاراگراف آخر تبصره ۲ بند دوم قسمت صورتحساب‌های غیر الکترونیک کاغذی اصلاحیه مواد ۱ و ۲ و ۷ و ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۴۰۱/۰۱/۲۲ به شماره ۸۸۴۰، است. زیرا اولاً: مرجع تعیین طریقه نگهداری اسناد و مدارک و ضوابط موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، آیین نامه اجرایی آن ماده است که با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی میرسد و در آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ و نیز در اصلاحیه مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۲ این آیین نامه، صورتحساب نوع چهارم، اساساً وجود ندارد. ثانیاً: هرچند اینکه صدور بلیط در حکم صورت حساب باشد، در اصلاحیه ماده ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، در تاریخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۲ به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده است، اما از آنجا که در آیین نامه شماره ۲۳۰۷۶۱ اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، اینکه بلیط هواپیما در حکم صورتحساب باشد و اینکه چنین صورتحسابی به عنوان صورتحساب نوع چهارم باشد، پیشبینی نگردیده بود؛ لذا با توجه به اینکه تاریخ تصویب مقررہ معترض عنه، قبل از تصویب اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم بوده، بنابراین مقررہ هیات وزیران در راستای مقررات لازم الاجرای زمان تصویب نبوده و از این جهت خارج از صلاحیت تصویب هیات وزیران می‌باشد. ثالثاً: کما اینکه در پاراگراف آخر تبصره ۲ بند دوم اصلاحیه مواد ۱ و ۲ و ۷ و ۸ ماده ۹۵ آیین نامه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۴۰۱/۰۱/۲۲، ضمانت اجرایی اینکه بلیط هواپیمایی در حکم صورت حساب باشد، اجرای کامل قوانین پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان می باشد و تا مادامی که سامانه مؤدیان راه‌اندازی نگردد اصلاحیه آیین نامه موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، قابلیت اجرایی نخواهد داشت؛ لذا از آنجا که اصلاحیه مواد ۱ و ۲ و ۷ و ۸ ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم همچنان لازم الاجرا نگردیده، بنابراین بلیط هواپیمایی نیز همچنان نمیتواند در حکم صورت حساب نوع چهارم تلقی گردد و مصوبه هیات وزیران همچنان بر خلاف مفاد آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ است. بنا به مراتب فوق الذکر مقررہ معترض الان با مشخصات فوق اشاره مغایر با قوانین و مقررات مصوب مقنن می‌باشد و ابطال آن مورد استدعا می‌باشد. * در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت به موجب لایحه شماره ۴۹۶۳۶/۴۷۲۷۴ مورخ ۱۴۰۲/۰۳/۲۴ ضمن ایفاد نامه شماره ۲۹۰۱/۲۱۰ ص مورخ ۱۴۰۲/۰۲/۲۵ سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به طور خلاصه توضیح داده است که: ۱- بر اساس مفاد ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ مالیات و عوارض پرداختی بابت خرید کالاها در داخل ایران که ظرف دو ماه از تاریخ خرید همراه مسافران اعم از ایرانی و خارجی از کشور خارج می‌شود و نیز مالیات و عوارض پرداختی گردشگران خارجی بابت بلیط پرواز خارجی خریداری شده از شرکت‌های هواپیمایی ایرانی هنگام خروج از کشور با ارایه صورتحساب الکترونیکی و یا اسناد و مدارک مثبته توسط سازمان، از محل وصولی‌های جاری مسترد می‌شود. تهیه آیین نامه اجرایی این ماده بر عهده سازمان	

امور مالیاتی قرار گرفته و هیات وزیران مرجع تصویب آن تعیین شده است. بر این اساس آیین نامه موضوع ماده یاد شده به شماره ۵۹۳۸۱/ت/۱۳۴۵۶۰ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۸ و با عنوان آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافران و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت‌های هواپیمایی ایرانی به تصویب هیات وزیران رسیده است. ۲- بر مبنای استاندارد کارکردی پایانه فروشگاهی، صورتحساب نوع چهارم برای دریافت استرداد مالیات بر ارزش افزوده به کار می‌رود. صورتحساب این نمونه مشابه صورتحساب نوع ۲ می‌باشد؛ با این تفاوت که به جای شناسه ملی در آن شماره پاسپورت خریدار درج می‌شود. از این روی در بند ۷ ماده ۱ آیین نامه یاد شده در تعریف "صورتحساب" پیش بینی شده که «صورتحساب الکترونیکی نوع چهارم موضوع استاندارد کارکردی پایانه‌های فروشگاهی که برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده مطابق نمونه تهیه شده توسط سازمان تهیه شده است و شماره گذرنامه خریدار در آن درج می‌گردد. بلیط هواپیما نیز در حکم صورت حساب می‌باشد.» ۳- شاکي در دادخواست مطروحه ادعا نموده است که پیش از اصلاح ماده ۸ آیین نامه موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم به موجب اصلاحیه مواد ۱ و ۲ و ۷ و ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم به شماره ۸۸۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۲ مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی اساساً صورتحساب نوع چهارم در آیین نامه اخیرالذکر وجود نداشته است تا بدان استناد شود در حالی که این گفته صحیح نیست زیرا پیش از اصلاح ماده ۸ آیین نامه مذکور وفق مقررات ناظر بر آن آیین نامه، از جمله بخشنامه شماره ۲۴۲۴۹/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور به صراحت بلیط هواپیما به عنوان صورت حساب تلقی شده است. ۴- اصلاحیه مواد ۱ و ۲ و ۷ و ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم بر اساس پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و موافقت وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی طی نامه شماره ۸۸۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۲ به تصویب رسیده است ابلاغی طی بخشنامه شماره ۸/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور به موجب قسمت اخیر نامه مذکور، تاریخ اجرای اصلاحیه یاد شده از ۱۴۰۱/۰۱/۰۱ بوده و مادامی که قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان اجرایی نشده است، مفاد ماده ۸ آیین نامه موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم قبل از اصلاحیه آن جاری خواهد بود. مطابق تبصره ۴ ماده ۸ اصلاحی آیین نامه یاد شده مقرر شده است «موارد زیر در حکم صورتحساب تلقی می‌شود. ... -بلیط هواپیما، در این حالت نوع پرواز داخلی خارجی و شماره گذرنامه مسافر برای پروازهای خارجی باید در صورت حساب درج شود.» بر این اساس محرز است که مقررات اصلاحیه فوق الذکر نیز از ترتیبات مقرر در استاندارد کارکردی پایانه فروشگاهی تبعیت نموده است. ۵- بدیهیست مفاد ماده ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم قبل از اصلاحیه مزبور، در مواردی که در آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافر و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت‌های هواپیمایی ایرانی موضوع ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب شماره ۵۹۳۸۱/ت/۱۳۴۵۶۰ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۸ هیات وزیران) مقررات خاصی نسبت به آن اتخاذ نموده است؛ لازم الرعایه نخواهد بود. بدین معنا که در بند ۷ ماده ۱ آیین نامه اخیرالذکر، صورت حساب نوع چهارم تعریف شده است، در حالی که مفاد ماده ۸ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم قبل از اصلاحیه، فاقد چنین ظرفیتی است؛ بنابراین هنگامی که صورتحساب نوع چهارم در آیین نامه موضوع ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب شماره ۵۹۳۸۱/ت/۱۳۴۵۶۰ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۸ هیات وزیران) تعریف شده است، رعایت مفاد ماده ۸ آیین نامه موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، قبل از اصلاحیه به خودی خود لازم الاجرا نخواهد بود. بسمه تعالیبا توجه به برگزاری جلسه هیات تخصصی مالیاتی بانکی در مورخ ۱۴۰۲/۹/۵ راجع به پرونده کلاسه ه ت/ ۰۲۰۰۱۶۱ با موضوع شکایت آقای نیما غیاثوند مبنی بر ابطال بند ۷ ماده ۱ آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافران موضوع ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و عقیده قضات عضو هیات، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید: رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری: نظر به اینکه مقرر در شکایت در راستای ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و در تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۸ توسط هیات وزیران به تصویب رسیده است و مؤخر بر آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم بوده و علی فرض اینکه با لحاظ ماهیت ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده و نوع خاصی از ارایه خدمات و استرداد (بلیط هواپیما)، صورتحساب نوع چهارم را پیش بینی نموده باشد که دارای چه ویژگی‌ها و مشخصاتی باشد و بند ۷ ماده ۱ قانون مزبور نیز تعیین حدود و ثغور صورتحساب الکترونیکی را به عهده سازمان امور مالیاتی و مجریان واگذار نموده است و بر اساس نظر سازمان نیز هیات وزیران اقدام به تدوین مصوبه معترض عنه نموده است و مغایرت با قانون خاصی نیز در مقرر احراز نمی شود فلذا به استناد بند ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات ارزشمند دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکیدیوان عدالت اداری