



موضوع	رای شماره ۹۰۴ و ۹۰۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۲ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
	هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده : هـ/ع/۹۷/۱۹۹۶ و ۹۷/۲۱۹۷ شماره دادنامه : ۹۰۵-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۴ تاریخ : ۱۲/۱۱/۹۸ شکای : آقای بهمن زبردستطرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشورموضوع شکایت و خواسته : ابطال قسمتی از بند ۵ دستورالعمل شماره ۵۱۸/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۷/۲۴ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشورشکایت دادرستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال قسمتی از بند ۵ دستورالعمل شماره ۵۱۸/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۷/۲۴ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد: کلمه «استرداد» در بند ۵ دستورالعمل شماره ۵۱۸/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۷/۲۴ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور -۵- با توجه به پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به کالاهای حلقه آخر توسط اشخاص انتهایی زنجیره مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره برای دورههای مشمول اجرای احکام مزبور میبایست کل فروش کالاهای حلقه آخر اعم از فروش به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدها را با رعایت مقررات و در چارچوب این دستورالعمل در گزارش رسیدگی درج و ضمن اظهارنظر درخصوص فروش کالاهای حلقه آخر به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص، صرفاً بابت فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدهای مشمول، وفق مقررات نسبت به تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مالیات و عوارض متعلق و همچنین اعتبار مالیاتی (اعم از اعتبار مربوط به سایر نهادهای، فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و سایر درآمدهای مشمول) مطالبه/استرداد و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام لازم را به عمل آورند.» دلایل شکای برای ابطال مقررره مورد شکایت : شکای به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقررره مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین خواسته خود اعلام داشته است: طبق بند «و» ماده ۱ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز فقط یک بار در انتهایی زنجیره تولید و توزیع آن ها با ترتیبات خاصی که در همین ماده قانون مقرر شده به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل کشور واریز می گردد. یعنی با توجه به اینکه این فرآورده ها معاف از مالیات بر ارزش افزوده نبوده و تولید کنندگان نشان نیز طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول مالیات هستند و تنها ترتیبات پرداخت فرآورده های تولیدی آنها تابع ترتیبات خاصی است، حق استرداد تولید کنندگان آب و برقی که فرآورده های خود را به شرکتهای تابع وزارت نیرو و شرکتهای توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی فروخته و مالیات و عوارض ارزش افزوده فرآورده هایشان هم چنانکه ذکر شد توسط این شرکتهای به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل کشور واریز می گردد، جهت استرداد ارزش افزوده پرداختی بابت کالاها و خدمات مصرف شده، بر اساس ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده محفوظ خواهد بود. با این همه سازمان امور مالیاتی به استناد ذکر کلمه «استرداد» در بند ۵ دستورالعمل مذکور با درخواست این مؤدیان موافقت نکرده و باعث تضییع حق قانونی آنها برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده پرداختی شان گردیده است. لذا با توجه به مغایرت این رویه با ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده ابتدائاً درخواست حذف کلمه «استرداد» از بند ۵ دستورالعمل مذکور و اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مورد تقاضاست. به علاوه درج عبارت «اعتبار مالیاتی» در بند ۵ دستورالعمل مورد شکایت منجر به این می شود که مؤدیان، مشمول تبصره های ۲ و ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده شده و صرفاً در صورتی که کالاها و خدمات خود را مستقیماً به مصرف کننده نهایی فروخته و بهای آن را دریافت کرده باشند، مشمول استفاده از اعتبار مالیاتی شوند. در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۹۰۴۳/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۷/۸/۲۸ به طور خلاصه توضیح داده است که: مطابق بند (۱۲-۳) قانون بودجه سال ۱۳۹۲ و بند «ز» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۹۳ و همچنین بند «و» ماده ۱ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲، مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورت حساب (قبوض) مصرف کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فرآورده های وارداتی فقط یک بار در انتهایی زنجیره تولید و توزیع آن ها توسط شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده های نفتی ایران و شرکتهای دولتی تابع ذی ربط وزارت نفت و شرکتهای گاز استانی و شرکتهای تابع ذی ربط وزارت نیرو و شرکتهای توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می شود. در راستای ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده که بیان می دارد: «مالیاتی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورت حساب های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می گردد.» بند ۵ دستورالعمل موصوف مقرر نموده که مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره برای دوره های مشمول اجرای احکام مزبور می بایست صرفاً بابت فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدهای مشمول وفق مقررات نسبت به تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مالیات و عوارض متعلق و همچنین

اعتبار مالیاتی (اعم از اعتبار مربوط به سایر نهاده ها، فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و سایر درآمدهای مشمول مطالبه / استرداد و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام لازم را به عمل آورند. بنابراین بر خلاف ادعای شاکی، به موجب بند ۵ دستورالعمل مورد شکایت در مواردی که نتیجه رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان یاد شده منجر به طلب (اضافه پرداختی) آنان گردد، متعاقب درخواست مؤدیان جهت استرداد اضافه پرداختی؛ ادارات امور مالیاتی مکلف به صدور برگ استرداد بوده و این امر در ادارات امور مالیاتی مورد عمل قرار می گیرد. نظریه تهیه کننده گزارش: براساس ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ مقرر شده است که: «مالیهایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورتحسابهای صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می گردد...» همچنین به موجب بند «و» ماده ۱ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲): «مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورتحساب (قبوض) مصرف کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فرآورده های وارداتی، فقط یک بار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آنها توسط شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده های نفتی ایران (شرکتهای پالایش نفت) و شرکتهای دولتی تابع ذریع وزارت نفت و شرکتهای گاز استانی و شرکتهای تابع ذریع وزارت نیرو و شرکتهای توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می شود. مالیات مزبور به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل کشور واریز و عوارض طبق ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ با اصلاحات بعدی آن توسط سازمان امور مالیاتی کشور واریز می گردد...» براساس بند ۵ دستورالعمل مورد شکایت مقرر شده است که: «باتوجه به پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به کالاهای حلقه آخر توسط اشخاص انتهای زنجیره مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص ماقبل انتهای زنجیره برای دوره های مشمول اجرای احکام مزبور میبایست کل فروش کالاهای حلقه آخر اعم از فروش به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدها را با رعایت مقررات و در چارچوب این دستورالعمل در گزارش رسیدگی درج و ضمن اظهارنظر درخصوص فروش کالاهای حلقه آخر به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص، صرفاً بابت فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدهای مشمول، وفق مقررات نسبت به تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مالیات و عوارض متعلق و همچنین اعتبار مالیاتی (اعم از اعتبار مربوط به سایر نهاده ها، فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و سایر درآمدهای مشمول) مطالبه/استرداد و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام لازم را به عمل آورند.» شاکی اجمالاً مدعی است که درج عبارت «اعتبار مالیاتی (اعم از اعتبار مربوط به سایر نهاده ها، فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و سایر درآمدهای مشمول)» و «استرداد» در بند ۵ این دستورالعمل منجر به این خواهد شد که مؤدیان موضوع این دستورالعمل مشمول تبصره های ۲ و ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده که در رابطه با عرضه کنندگان کالاها و خدمات معاف از مالیات و کالاها و خدمات معاف و غیرمعاف می باشد، گردند و صرفاً در صورتی که کالاها و خدمات را مستقیماً به مصرف کننده نهایی فروخته و ارزش آن را دریافت کرده باشند، مشمول استفاده از اعتبار مالیاتی شوند. با این حال، به نظر می رسد که برخلاف ادعای شاکی درج عبارت «اعتبار مالیاتی» در دستورالعمل فوق دامنه شمول دستورالعمل را صرفاً به تبصره های ۲ و ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده محدود نکرده و با توجه به تصریح بند ۵ دستورالعمل فوق بر شمول عبارت «اعتبار مالیاتی» نسبت به «فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص»، این دستورالعمل منطبق با احکام مقرر در ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و بند «و» ماده ۱ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) می باشد که براساس آنها در صورت پرداخت اضافی مالیات توسط مؤدیان، ادارات امور مالیاتی باید اقدام به صدور برگ تشخیص استرداد نمایند. لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رد شکایت مطروحه قابل پیشنهاد است. تهیه کننده گزارش: دکتر زین العابدین تقوی برای هیات تخصصی براساس ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ مقرر شده است که: «مالیهایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورتحسابهای صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می گردد...» همچنین به موجب بند «و» ماده ۱ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲): «مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورتحساب (قبوض) مصرف کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فرآورده های وارداتی، فقط یک بار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آنها توسط شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده های نفتی ایران (شرکتهای پالایش نفت) و شرکتهای دولتی تابع ذریع وزارت نفت و شرکتهای گاز استانی و شرکتهای تابع ذریع وزارت نیرو و شرکتهای توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می شود. مالیات مزبور به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل کشور واریز و عوارض طبق ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ با اصلاحات بعدی آن توسط سازمان امور مالیاتی کشور واریز می گردد...» نظر به اینکه درج عبارت «اعتبار مالیاتی» در بند ۵ دستورالعمل مورد شکایت دامنه شمول این دستورالعمل را صرفاً به تبصره های ۲ و ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده محدود نکرده و با توجه به تصریح بند ۵ دستورالعمل فوق بر شمول عبارت «اعتبار مالیاتی» نسبت به «فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص»، این دستورالعمل منطبق با احکام مقرر در ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و بند «و» ماده ۱ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) می باشد که براساس آنها در صورت پرداخت اضافی مالیات توسط مؤدیان، ادارات امور مالیاتی باید اقدام به صدور برگ تشخیص استرداد نمایند. بنا به مراتب فوق، مقررره معترض عنه خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است. دکتر زین العابدین تقوی - رئیس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب