



رای شماره ۱۲۴۵ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۰۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته:
ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۷۹۹۸/۲۶۰ د مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی)

شماره پرونده: هـ ع / ۰۰۰۱۸۱۱ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۴۵ تاریخ: ۹/۱۱/۱۴

* شاکی: آقای خسرو حسین پورهرمزی

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۷۹۹۸/۲۶۰ د مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۷۹۹۸/۲۶۰ د مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

قسمت مورد اعتراض شاکی به صورت برجسته در ذیل مشخص گردیده است:

نظر به این که در خصوص مآخذ محاسبه مالیات و عوارض و نیز اعتبارات ناشی از کمک زیان های پرداختی به اشخاص و همچنین وجوهی که به موجب قوانین موضوعه (از جمله قانون بودجه سالانه) به عنوان عوارض توسط اشخاص دریافت می شود ابهاماتی مطرح گردید به منظور وحدت رویه در اجرا مقرر می دارد:

۱- کمک های پرداختی به اشخاص که در اراء ارائه خدمت و عرضه کالا نبوده و همچنین کمک های جبران زیان که بابت بهای کالا و ارائه خدمات نباشد مآخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود. اعتبارات ناشی از خریدی که از محل مذکور و برای فعالیتهای مشمول مالیات و عوارض صورت می پذیرد با رعایت مقررات موضوعه قابل قبول خواهد بود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

مستفاد از مواد (۱)، (۳)، (۵) و (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و اراده مقنن در مصادیق عرضه کالا، ارایه خدمات و معاوضه، نظر به اینکه عناوین کمک ها، هدایا، حق عضویت ها و همچنین جبران با تامین هزینه ها از مصادیق مصرح در این مواد محسوب نمی شوند و نیز این عناوین در چارچوب قانون یاد شده قابلیت صدور صورت حساب ندارند، بنابراین وجوه دریافتی سازمان های نظام مهندسی ساختمان وفق ماده ۳۷ قانون نظام مهندسی و کنترل ساختمان مصوب سال ۱۳۷۴ و صرفا در قالب این عناوین (کمک ها، هدایا، حق عضویت و تامین هزینه) مآخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ نخواهد بود.

همچنین درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را دارم.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۷۴۱۷/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۷/۲۰ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

به استناد نص صریح مواد (۱)، (۴) و (۵) قانون مالیات بر ارزش افزوده و به موجب بند (۱) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲، ارائه خدمات در ایران برای غیر و در قبال مابه ازاء و عرضه کالاها از طریق هر نوع معامله (اعم از عقد بیع، صلح، هبه و ...) به استثنای موارد معاف مصرح در ماده (۱۲) قانون و همچنین واردات آنها با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل های صادره مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می باشد. وفق مفاد بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۰۹۴۴/ص مورخ ۱۳۸۹/۰۷/۱۷ کلیه انجمن های صنفی، مجامع حرفه ای و دیگر تشکل های قانونی نسبت به وجوه دریافتی از اعضاء تحت عنوان حق عضویت مشمول مالیات و عوارض موضوعه نخواهند بود. همچنین طبق مقررات بند (۶) ماده (۱۲) قانون فوق الذکر، صرفا کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیأت محترم وزیران و حوزه های علمیه با تأیید حوزه گیرنده کالا، از مالیات و عوارض این قانون معاف می باشد. بنابراین شمول معافیت مزبور صرفا با ملحوظ نظر قرار دادن موارد اشاره شده در بند اخیرالذکر امکان پذیر می باشد و قابل تسری به سایر موارد خارج از آن نخواهد بود.

به موجب قوانین موضوعه (از جمله ماده ۳۷ قانون نظام مهندسی و کنترل ساختمان، ماده واحده نحوه تأمین بودجه سازمان فرهنگی هنری شهرداری تهران، قانون اصلاح قانون نحوه تأمین هزینه های اتاق های بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران و ...) و یا به دلیل سیاست های حمایتی، مودیان این نظام مالیاتی هر ساله با زبان های عملیاتی مواجه می باشند و بخشی از مابه التفاوت بهای تمام شده کالاها و خدمات در قالب کمکهای اعطایی دولت و یا نهادهای دریافت و در دفاتر و اسناد و مدارک آنها تحت عنوان در آمد شناسایی می نمایند که نحوه ثبت و گزارشگری مبالغ مزبور تحت عنوان درآمد در بند (۲۲) استاندارد شماره (۱۰) استانداردهای حسابداری ایران به عنوان معیار لازم الاجراء در گزارشگری مالی نیز مقرر گردیده است. با عنایت به مراتب فوق بهای تمام شده کالاها و خدمات تحویلی به مشتریان معادل بهای دریافتی از آنها به علاوه کمک های اعطایی از دولت با نهادهای می باشد و این موضوع به موجب اسناد و مدارک مثبت ابرازی (شناسایی کلیه وجوه اعم از یارانه و دریافتی از مشتریان تحت عنوان در آمد در دفاتر شرکت های مذکور) احراز می شود. فلذا شمول مالیات و عوارض بر کلیه وجوه دریافتی از مشتریان وفق قسمت اخیر ماده (۱۴) قانون می باشد و عدم شمول مالیات و عوارض بر وجوه دریافتی از دولت و یا نهادهای به لحاظ اصل قانونی بودن معافیت های مالیاتی با قسمت اخیر اصل (۵۱) قانون اساسی، مغایر می باشد.

اگر وجوه دریافتی مؤسسات به استناد بند (الف) ماده (۱) قانون ضوابط پرداخت و کمک و یا اعانه به افراد و مؤسسات غیر دولتی موضوع ماده (۷۱) قانون محاسبات عمومی کشور، از محل فصل پنجم قانون بودجه سالانه باشد و در دفاتر به عنوان حساب های پرداختی ثبت گردد و در آمد شناسایی نگردد و در عداد مابه ازاء خدمات نباشد و صرفا در قالب اعتبار مصوب به موجب قوانین پرداخت گردد از شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض قرار نمی گیرد و هم چنین، حکم ماده واحده قانون نحوه تأمین هزینه های اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۸/۱۱ و ماده (۶۴) لایحه الحاقی موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵ توسط اتاق بازرگانی وصول سه در هزار درآمد

مشمول مالیات به موجب بند(۷) ماده (۵۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده از شمول حکم قانون اخیر الذکر مستثنی گردیده است.

سازمان امور مالیاتی کشور صرفاً مجری قانون بوده و اصل (۵۱) قانون اساسی و هم چنین حکم صریح بند (الف) ماده (۶) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه که مقرر داشته: «برقراری هر گونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سالهای اجرای قانون برنامه ممنوع است»، نافی صلاحیت و اختیار این سازمان در منظور نمودن ترتیباتی است که بر خلاف موارد مصرح در قانون متضمن تعلیق یا معافیت مالیاتی باشد؛ چرا که این امر از شؤون خاص مجلس شورای اسلامی (قانون گذار) می باشد.

*نظریه تهیه کننده گزارش:

راجع به شکایت آقای خسرو حسین پور هرمزی مبنی بر ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۲۶۰/۷۹۹۸/د مورخه ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ ، بدین توضیح که در قسمت مورد شکایت از بخشنامه مزبور آمده است " کمک های پرداختی به اشخاص که در ازاء ارایه خدمت و عرضه کالا نبوده و همچنین کمک های جبران زیان که بابت بهای کالا و ارایه خدمت نباشد مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود " و شاکی مدعی است کمک ها ، هدایا و حق عضویت ها در راستای ماده ۳۷ قانون نظام مهندسی در زمره این موارد عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده نیامده است و این در حالی است که اولاً - طبق مواد ۱ ، ۳ ، ۴ ، ۵ از قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ موارد مشمول مالیات بر ارزش افزوده به صراحت بیان شده است که عمده آن دایر مدار عرضه کالا (به غیر از موارد معاف) و ارایه خدمت به غیر در قبال مابه ازاء می باشد. ثانیاً - در مصوبه معترض عنه معیار و ضابطه کلی جهت موارد عدم شمول بیان شده است و تمامی کمک های پرداختی که در قبال عرضه کالا و ارایه خدمت نمی باشند و نیز جبران ضررهایی که از این بابت پرداخت می شود را از شمول مالیات یاد شده خارج نموده است و این معیار کلی قابلیت انطباق با افراد و مصادیق کثیره و متعدده در خارج را دارد و مقید نمودن آن به یک عنوان خاص (که مد نظر شاکی است) اتفاقاً تبعات منفی و منحصر نمودن حکم کلی قانون می باشد ، فلذا مجموعاً بخشنامه معترض عنه در حدود قانون تشخیص داده می شود.

تهیه کننده گزارش:

محمدعلی برومند زاده

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

راجع به شکایت آقای خسرو حسین پور هرمزی مبنی بر ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۲۶۰/۷۹۹۸/د مورخه ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ ، بدین توضیح که در قسمت مورد شکایت از بخشنامه مزبور آمده است " کمک های پرداختی به اشخاص که در ازاء ارایه خدمت و عرضه کالا نبوده و همچنین کمک های جبران زیان که بابت بهای کالا و ارایه خدمت نباشد مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود " و شاکی مدعی است کمک ها ، هدایا و حق عضویت ها در راستای ماده ۳۷ قانون نظام مهندسی در زمره این موارد عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده نیامده است و این در حالی است که اولاً - طبق مواد ۱ ، ۳ ، ۴ ، ۵ از قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ موارد مشمول مالیات بر ارزش افزوده به صراحت بیان شده است که عمده آن دایر مدار عرضه کالا (به غیر از

موارد معاف) و ارایه خدمت به غیر در قبال مابه ازاء می باشد. ثانیاً - در مصوبه معترض عنه معیار و ضابطه کلی جهت موارد عدم شمول بیان شده است و تمامی کمک های پرداختی که در قبال عرضه کالا و ارایه خدمت نمی باشند و نیز جبران ضررهایی که از این بابت پرداخت می شود را از شمول مالیات یاد شده خارج نموده است و این معیار کلی قابلیت انطباق با افراد و مصادیق کثیره و متعدده در خارج را دارد و مقید نمودن آن به یک عنوان خاص (که مد نظر شاکی است) اتفاقاً تبعات منفی و منحصر نمودن حکم کلی قانون می باشد ، فلذا مجموعاً بخشنامه معترض عنه در حدود قانون تشخیص و به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ حکم به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری است.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری