



رای شماره ۱۴۲۲ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۱۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (نامه شماره ۲۱۰/۲۰۰۳۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۸ سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور در این حد که براساس آن اطلاق استرداد مندرج در تبصره ۴ ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ با حکم به حاکمیت دستور العمل سابق نادیده گرفته شده است، از تاریخ تصویب ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۲۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۸/۱۷

شماره پرونده: ۱۰۰۳۱۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۲۱۰/۲۰۰۳۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۸ سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۲۱۰/۲۰۰۳۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۸ سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" وفق تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، مقرر شده بود، «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.» وفق تبصره ۳ همین ماده هم، «در صورتی که مؤدیان به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند، صرفاً مالیات های پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مؤدی منظور خواهد شد.» اما با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، وفق تبصره ۴ ماده ۸ این قانون، مقرر شده که، «صرف نظر از آنکه مؤدی به عرضه کالاها و خدمات معاف یا مشمول

اشتغال داشته باشد، مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین آلات خطوط تولید وی قابل کسر، تهاتر و استرداد می باشد.»

بدیهی است که با این حکم جدید قانونگذار، سازمان امور مالیاتی کشور هم باید مقررات تازه ای تدوین و ابلاغ می کرد که عرضه کنندگان کالاها و خدمات معاف هم قادر به کسر تهاتر و استرداد مالیات و عوارض خرید ماشین آلات خطوط تولیدی شان باشند، اما در انتهای نامه شماره ۳۲/۲۰۲۰۲۰۲۱۰۲۰۲ ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۸ سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، که خطاب به معاون امور گمرکی گمرک نوشته شده، صراحتاً مقرر گردیده، «تا صدور دستورالعمل اصلاحی پیرو دستورالعمل قبلی و یا اعلام هرگونه مقرر جدید در خصوص موضوع مطروحه، اجرای مقررات دستورالعمل اجرایی ماده ۳۹ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور به قوت خود باقی می ماند.» و از آنجا که در بند ۵ دستورالعمل اجرایی مذکور، صراحتاً مقرر شده، «وصول یا استرداد تضمین های دریافتی در رابطه با ترخیص ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید بر اساس دستورالعمل شماره ۲۶۰/۴۷۹۷ د مورخ ۱۳۹۱/۶/۱۵ سازمان امور مالیاتی کشور صورت خواهد گرفت. هرگونه اصلاح در دستورالعمل موضوع این بند در صورت لزوم توسط سازمان امور مالیاتی کشور قابل اعمال خواهد بود.» و چون در بندهای ۳، ۸، ۹ و ۱۰ دستورالعمل شماره ۲۶۰/۴۷۹۷ د به ترتیب مقرر شده که «چنانچه ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید مذکور صرفاً در راستای تولید کالا و خدمات معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده به کار گرفته شود در این صورت لازم است نسبت به وصول وجوه چک یا چک های مذکور و واریز به حساب های تعیین شده اقدام گردد. ضمناً وجوه مذکور به عنوان اعتبار مالیاتی مؤدی محسوب نخواهد شد.» و «چنانچه عرضه تولیدات به ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید یاد شده صرفاً کالای مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده بوده و مؤدی نیز فاقد بدهی مالیات و عوارض ارزش افزوده باشد استرداد چک یا چک های دریافتی بلامانع خواهد بود.» و «در صورتی که پس از بررسی و رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک و همچنین بازدید از محل احراز گردد که ماشین آلات موصوف، نصب و مورد بهره برداری برای تولید و عرضه کالاهای معاف و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده به صورت توأم قرار گرفته است. در اینصورت ادارات امور مالیاتی مکلفند براساس ظرفیت اسمی مندرج در پروانه بهره برداری یا مجوزهای قانونی و یا سایر مستندات از جمله موافقت اصولی، طرح توجیهی و ... نسبت به تخصیص یا تسهیم مالیات و عوارض ارزش افزوده، حسب مورد برای کالاهای مشمول و معاف در دوره مالیاتی مورد رسیدگی اقدام نمایند. بدیهی است مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط به کالاهای معاف قابل استرداد نبوده و می بایست بر اساس مقررات نسبت به مطالبه آن اقدام و با در نظر گرفتن تمهیدات لازم وجوه چک یا چک های دریافتی به میزان مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق مؤدی به حیطة وصول درآید.» و «در صورتی که پس از بررسی و رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک و همچنین بازدید از محل احراز گردد که ماشین آلات موصوف، نصب و مورد بهره برداری قرار گرفته است، چنانچه عرضه تولیدات مربوط به ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید یاد شده صرفاً کالای معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده باشد با توجه به مفاد تبصره های ۲ و ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، چک یا چک های دریافتی قابل استرداد نبوده و می بایست براساس مقررات نسبت به مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام شود.» لذا باتصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و حکم مقرر در تبصره ۴ ماده ۸ این قانون، همه احکام مقرر در این چهار بند از دستورالعمل شماره ۲۶۰/۴۷۹۷ د، و نیز بند ۵ دستورالعمل اجرایی ماده ۳۹ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، نسخ شده اند و قانوناً قابل اجرا نیستند و اطلاق حکم نامه مورد شکایت در خصوص به قوت خود باقی بودن کل دستورالعمل اجرایی ماده ۳۹ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور نیز، مغایر با تبصره ۴ ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، همچنین خارج از حدود اختیارات قانونی صادر کننده نامه بوده بر همین اساس و با توجه به تزییع حقوق آن دسته از عرضه کنندگان کالاها و خدمات معاف که از زمان اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، جهت تولید و عرضه کالاها و خدمات خود اقدام به واردات ماشین آلات و

تجهیزات خطوط تولید می کنند اما با اجرای حکم این نامه، از حق قانونی کسر، تهاتر و استرداد مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین آلات خطوط تولید محروم می شوند، درخواست ابطال آن را از زمان صدور داریم."

متن مقررده مورد شکایت به شرح زیر است:

" معاون حقوقی و فنی مالیاتی

جناب آقای فرود عسگری

معاون محترم امور گمرکی گمرک جمهوری اسلامی ایران

بازگشت به نامه شماره ۱۴۰۰/۱۲/۱۰ مورخ ۱۷۰۳۹۵۶/۱۴۰۰ در خصوص «امکان اخذ ضمانت نامه بانکی برای مالیات بر ارزش افزوده و عوارض کالاهای تولید شده در مناطق آزاد و سایر کالاهای وارداتی هنگام ورود به سرزمین اصلی»، به استحضار می رساند؛ به موجب مفاد بند (الف) ماده (۳۹) قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) برای ورود ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید توسط واحدهای تولیدی صنعتی و معدنی مجاز، با تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت با رعایت مقررات قانونی ذی ربط بدون دریافت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و با اخذ تضمین لازم، اجازه ترخیص از گمرکات کشور را صادر می کند. دستورالعمل اجرایی ماده مزبور طی بخشنامه شماره ۶۹/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۵/۲۱ ابلاغ شده است. در این چارچوب و نظر به این که وفق مقررات ماده (۵۵) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون، احکام قانون یاد شده نسخ نشده است. همچنین وفق ترتیبات مقرر در مفاد تبصره (۴) ماده (۸) قانون مزبور، مقرر شده است، «صرف نظر از آن که مؤدی به عرضه کالاها و خدمات معاف یا مشمول اشتغال داشته باشد، مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین آلات خطوط تولید وی قابل کسر، تهاتر و استرداد می باشد.» بر این اساس و در راستای تکریم مؤدیان مالیاتی، تا صدور دستورالعمل اصلاحی پیرو دستورالعمل قبلی و یا اعلام هرگونه مقررده جدید در خصوص موضوع مطروحه، اجرای مقررات دستورالعمل اجرایی ماده (۳۹) قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور به قوت خود باقی می باشد. -سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲،۶۰۵۰ ص مورخ ۱۴۰۱،۳،۳۰ توضیح داده است که:

" ۱- مستفاد از تبصره (۱) ماده (۲۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و همچنین وفق بند (الف) ماده ۳۹ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، «وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) برای ورود ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید که توسط واحدهای تولیدی صنعتی و معدنی مجاز، با تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت با رعایت مقررات قانونی ذیربط بدون دریافت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و با اخذ تضمین لازم، اجازه ترخیص از گمرکات کشور را صادر میکند.» که مراتب مزبور، به موجب بخشنامه شماره ۶۹/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۵/۲۱ ابلاغ شده است. بر این اساس احکام یاد شده صرفاً در خصوص ماشین آلات خطوط تولید واحدهای تولیدی صنعتی و معدنی مجاز با تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت جاری است و قابل تسری سایر ماشین آلات خطوط تولید نمی شود. از سوی دیگر حکم مربوط به مالیات و عوارض که در بند (الف) ماده (۳۹) قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور آمده، در شمار قوانین منسوخ احصا شده در ماده (۵۵) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ نیست.

۲- به موجب تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است مالیات و عوارض کالاهای وارداتی را در زمان ترخیص قطعی و مالیات و عوارض کالاهای متروکه را قبل از ترخیص نهائی وصول و به صورت برخط به حساب سازمان واریز کند. بدیهی است حکم به اجرای قانون مستلزم اعطای مجوز در خصوص چگونگی اجرا نیز می باشد. نظر به این که اخذ تضمین بابت ترخیص ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید برای مالیات بر ارزش افزوده و عوارض ماشین آلات خطوط تولیدی هنگام ورود به سرزمین اصلی امکان پذیر است، وفق ترتیبات در نامه شماره ۲۰۰۳۲/۲۱۰/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۸ به منظور رعایت منویات قانون گذار در حمایت از تولید و عدم بلوکه کردن سرمایه واحد تولیدی صنعتی و معدنی مجاز در راستای راه اندازی خطوط تولید با رعایت اجرای عدالت و تکریم مؤدیان مالیاتی، اعلام شده است: ترخیص ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید توسط گمرک جمهوری اسلامی ایران با اخذ تضمین بلامانع است.

۳- به موجب تبصره ۴ ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ مقرر شده است: «صرف نظر از آن که مؤدی به عرضه کالاها و خدمات معاف یا مشمول اشتغال داشته باشد، مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین آلات خطوط تولید وی قابل کسر، تهاتر و استرداد می باشد». در این راستا تأکید می نماید نامه صدرالاشاره، اشاره ای به ترتیبات مقرر در خصوص عدم پذیرش اعتبار مالیاتی و استرداد ماشین آلات خطوط تولید کالاهای معاف نموده و ابقاء دستورالعمل اجرایی مربوطه به منزله نفی و عدم پذیرش اعتبار مالیاتی خرید مربوط به ماشین آلات خطوط تولید کالاهای معاف نخواهد بود.

با توجه به مطالب یاد شده، مفاد نامه مورد شکایت، مغایر با قانون و خارج از حدود اختیارات دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی نبوده است. بنابراین رسیدگی و صدور رای مبنی بر رد شکایت شاکی مورد استدعا است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۸/۱۷ با حضور رئیس و 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 هیأت عمومی

اولاً نامه شماره ۲۰۰۳۲/۲۱۰/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۸ سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور مربوط به حاکمیت قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ است و قانونگذار در تبصره ۴ ماده ۸ قانون یادشده به صراحت درخصوص استرداد، تهاتر و کسر مالیات بر ارزش افزوده راجع به ماشین آلات خطوط تولید (صرف نظر از اشتغال مؤدی به عرضه یا ارائه خدمت معاف یا مشمول) به صدور حکم اقدام نموده است. ثانیاً آنچه در بند (الف) ماده ۳۹ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مقرر شده، ناظر به اجازه ترخیص ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید بدون واریز مالیات و با ارائه تضامین است. ثالثاً در دستورالعمل اجرایی ماده ۳۹ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور به شماره ۸۶۳۹۱ مورخ ۱۳۹۶/۵/۷ و به شرح بند ۵ آن اعلام شده است که وصول یا استرداد تضمین های دریافتی در رابطه با ترخیص ماشین آلات براساس دستورالعمل شماره ۲۶۰/۴۷۹۷ د مورخ ۱۳۹۱/۶/۱۵ سازمان امور مالیاتی کشور صورت خواهد گرفت. رابعاً دستورالعمل شماره ۲۶۰/۴۷۹۷ د مورخ ۱۳۹۱/۶/۱۵ سازمان امور مالیاتی کشور در رابطه با استرداد در زمان حاکمیت قانون سابق مالیات بر ارزش افزوده دارای احکامی بوده و در مواد ۸ و ۹ و ۱۰ آن صرفاً استرداد مالیات و تضامین را درخصوص ماشین آلات مستقر و منصوبه در امر کالاهای مشمول پذیرفته است و این در حالی است که در تبصره ۴ ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ علی‌الاطلاق بر استرداد، تهاتر یا کسر حکم داده شده است. بنا به مراتب فوق، اطلاق نامه شماره ۲۰۰۳۲/۲۱۰/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۸ سرپرست

معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور در این حد که براساس آن اطلاق استرداد مندرج در تبصره ۴ ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ با حکم به حاکمیت دستورالعمل های سابق و مورد اشاره نادیده گرفته شده است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری