



رای شماره ۷۳۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۴/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (بند ۹ دستورالعمل شماره

۲۰۰۹۹۵۰۳-۱۳۹۹/۰۲/۰۹ سازمان امور مالیاتی کشور از جهت عدم شمول عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی نسبت به مواردی که مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالا و خدمات صادر شده به خارج از کشور به دلیل عدم رفع تعهد ارزی قابل تهاثر و استرداد نباشد، از تاریخ تصویب ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۷۳۷

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۴/۱۴

شماره پرونده: ۰۰۰۴۳۶۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۹ دستورالعمل شماره ۲۰۰۹۹۵۰۳ مورخ ۱۳۹۹/۲/۹ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۹ دستورالعمل شماره ۲۰۰۹۹۵۰۳ مورخ ۱۳۹۹/۲/۹ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" وفق جزء (۱) بند (ک) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور، «هرگونه نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیرنفتی، مواد خام و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی، در مواردی که ارزش حاصل از صادرات طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده نشود برای عملکرد سالهای ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ قابل اعمال نیست. صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی از شمول این بند مستثنی هستند. مدت زمان استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور یک ماه از تاریخ ورود ارز به چرخه اقتصادی کشور مطابق مقررات یاد شده می باشد.» چنانکه از سیاق عبارت مشخص است، حکم مقنن از این باب بوده که، چون

مزایای مالیاتی صادرات، جهت تشویق صادرات و ورود ارز به کشور وضع شده اند، لذا صادرکنندگانی که به هر دلیل، خواه بنا به خواست خود و خواه ناخواسته و به دلیل تحریم های بانکی، ارز حاصل از صادراتشان را در موعد مقرر و طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برنگردانده اند، از مزایای مالیاتی صادرات، اعم از هرگونه نرخ صفر و معافیت های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده، برخوردار نگردند. بدیهی است وضع هر محرومیت اضافی برای این گروه از صادرکنندگان، خلاف قانون و تجاوز از حکم مقنن است. با این همه در بند ۹ دستورالعمل مورد شکایت، مقرر شده، «در مواردی که مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات صادر شده به خارج از کشور مربوط به دوره های مالیاتی سال ۱۳۹۸ که در اجرای جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور به دلیل عدم رفع تعهد ارزی قابل تهاتر و استرداد نمی باشد، موضوع منطبق با تبصره (۵) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده نبوده و جزء هزینه های قابل قبول مالیات های مستقیم نیز محسوب نخواهد شد.»

تبصره (۵) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده که در دستورالعمل به آن اشاره شده، چنین مقرر کرده که، «آن قسمت از مالیات های ارزش افزوده پرداختی مؤدیانی که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود.» در واقع از آنجا که مؤدی، ارزش افزوده نهاده های تولید را به موجب قانون پرداخت کرده، وفق مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، این پرداختی ها تا جایی که متکی به اسناد و مدارک معتبر باشند، جزء هزینه های قابل قبول می شوند و جزء هزینه های قابل قبول محسوب نکرده شدن نیاز به حکم صریح مقنن دارد و چون حکم مقنن تنها در خصوص محرومیت از مزایای مالیاتی صادرات است، لذا حکم محرومیت اضافی مقرر شده در بند ۹ دستورالعمل مورد شکایت، در خصوص جزء هزینه های قابل قبول مالیات های مستقیم محسوب نشدن مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالاها و خدماتی که، مقنن تنها حکم به نپذیرفتن تهاتر و استرداد آن داده، مغایر مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، مغایر مدلول تبصره (۵) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده و نیز تجاوز بارز از حکم مذکور در جزء (۱) بند (ک) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور و خارج از حدود اختیارات رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور، از جهت ورود به حیطة توسیع و تضییق حدود و ثغور قانون است و به دلیل تضییع حقوق مؤدیانی، درخواست ابطال از زمان صدور آن را دارم."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" دستورالعمل: ۱۳۹۹،۲،۹-۲۰۰،۹۹،۵۰۳

دستورالعمل اجرای جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور

در اجرای جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور که مقرر می دارد: «هرگونه نرخ صفر و معافیت های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیر نفتی، مواد خام و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷،۲،۱۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی، در مواردی که ارز حاصل از صادرات طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده نشود، برای عملکرد سالهای ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ قابل اعمال نیست. صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی از شمول شروط این بند مستثنی هستند. مدت زمان استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور یک ماه از تاریخ ورود ارز به چرخه اقتصادی کشور مطابق مقررات یاد شده می باشد.»، به پیوست تصویر نامه شماره

۱۳۹۹ و نحوه رفع تعهد ارزی سال ۱۳۹۸» جهت اجرا ابلاغ می‌گردد. ۱۳۹۹-۹۲۴۳۵۴-۱۳۹۹ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران در خصوص «نحوه برگشت ارز حاصل از صادرات در سال

در رابطه با پذیرش و یا عدم پذیرش اعتبار مالیاتی، تهاتر و استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده و همچنین نرخ صفر و معافیت های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیرنفتی و مواد خام به استثنای صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی به صادر کنندگان در سال ۱۳۹۸، موارد ذیل مدنظر قرار گیرد:

.....

بند ۹- در مواردی که مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات صادر شده به خارج از کشور مربوط به دوره های مالیاتی سال ۱۳۹۸ که در اجرای جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور به دلیل عدم رفع تعهد ارزی قابل تهاتر و استرداد نمی باشد، موضوع منطبق با تبصره (۵) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده نبوده و جزء هزینه های قابل قبول مالیات های مستقیم نیز محسوب نخواهد شد. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۱۷۷۲، ص مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۳۱ توضیح داده است که:

"۱- در راستای اجرای مقررات مربوط به یک موضوع مالیاتی به عنوان جزئی از کل، می بایست به مجموعه تمامی مواد و مقررات ناظر بر آن موضوع توجه شود تا بدین ترتیب بتوان به فهم صحیح مراد قانونگذار در خصوص آن موضوع دست یافت. بی شک توجه نکردن به این مهم، موجب انحراف از درک صحیح مقررات قانون و نحوه اجرای آن خواهد شد.

۲- در «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ به منظور اجرای عدالت مالیاتی و عدم تضییع حقوق قانونی مؤدیان مالیاتی؛ در مواردی که مؤدی، مالیات و عوارض ارزش افزوده به عنوان مثال بابت نهاده های تولید، پرداخت کرده است، لیکن به موجب مقررات این قانون، امکان استرداد یا کسر از مالیات های وصول شده را ندارد؛ به تصریح تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مزبور مقرر گردیده است: «آن قسمت از مالیات های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود» و موارد عدم احتساب مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مؤدیان به عنوان اعتبار مالیاتی و عدم امکان تهاتر یا استرداد آن نیز در تبصره های ۲، ۳ و ۴ ماده مذکور بیان شده است.

۳- مستفاد از تبصره های فوق الذکر ماده ۱۷ «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷، تلقی مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مؤدیان به عنوان هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم؛ صرفاً به دو شرط زیر امکانپذیر است:

الف) همانگونه که در تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون یاد شده تصریح شده است، صرفاً مالیات بر ارزش افزوده پرداختی مؤدی که طبق مقررات قانون مزبور (قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷) امکان استرداد یا کسر از مالیات های وصول شده را ندارد جزء هزینه های قابل قبول موضوع «قانون مالیات های مستقیم» محسوب می گردد، نه مالیات بر ارزش افزوده ای که در قانونی غیر از قانون فوق الذکر (همچون جزء ۱ بند (ک) تبصره ۶ «قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور»)، امکان استرداد یا کسر آن میسر نباشد.

ب) از طرفی، در «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷، موارد عدم احتساب مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مؤدیان به عنوان اعتبار مالیاتی و عدم امکان تهاتر یا استرداد آن در تبصره های ۲، ۳ و ۴ ماده (۱۷) قانون مذکور بیان شده است که این موارد یا به دلیل ماهیت کالاها و خدمات ارائه شده از سوی مؤدی (از حیث معاف و مشمول بودن)، یا مقررات قانونی (از حیث مشمولیت یا عدم مشمولیت مؤدیان بر اساس فراخوان های ثبت نام) و یا نوع فعالیت مؤدی بوده و همگی خارج از حیطه اختیار مؤدی می باشند و به همین دلیل قانونگذار در این موارد، پرداختی های مالیات و عوارض ارزش افزوده را به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی پذیرفته است.

۴- با عنایت به مراتب یاد شده، از آنجا که عدم استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی، بابت کالاهای صادراتی موضوع ماده ۱۳ «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ در صورت عدم بازگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور توسط صادرکنندگان برای عملکرد سال های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹، به موجب جزء ۱ بند (ک) تبصره ۶ «قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور» می باشد نه به موجب «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ و از سوی دیگر، عدم احتساب مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مؤدیان مذکور بابت کالاهای صادراتی به عنوان اعتبار مالیاتی و عدم امکان استرداد آن نیز به اختیار خود مؤدی (عدم بازگشت ارز حاصل از صادرات) انجام پذیرفته است، بنابراین مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی توسط مؤدیان موصوف، مشمول مقررات تبصره ۵ ماده ۱۷ «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ نبوده و جزء هزینه های قابل قبول موضوع «قانون مالیات های مستقیم» نیز محسوب نمی شود.

توجه به مراتب مذکور، گویای این مطلب است که بند ۹ دستورالعمل موضوع شکایت، مخالفتی با قوانین موضوعه ندارند و در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور وفق ضوابط مقرر در ماده ۱۷ «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ و تبصره های ۲، ۳، ۴ و ۵ ذیل آن و در راستای اجرای صحیح حکم مقرر در جزء ۱ بند (ک) تبصره ۶ «قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور»، تنظیم و اعلام گردیده است؛ با توجه به مطالبه معنونه و منطوق ماده ۸۴ «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری»، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۰۴/۱۴ 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

با توجه به اینکه براساس بند ۹ دستورالعمل شماره ۲۰۰۹۹۰۵۰۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۲۹ سازمان امور مالیاتی کشور و برخلاف حکم مقرر در تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور اعلام شده است که در مواردی که مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالا و خدمات صادرشده به خارج از کشور به دلیل عدم رفع تعهد ارزی قابل تهاتر و استرداد نباشد، موارد مزبور جزء هزینه های قابل قبول مالیاتهای مستقیم محسوب نخواهد شد و این حکم با مبانی قانون مالیاتهای مستقیم و رابطه مستقیم بین مطالبه مالیات عملکرد و پذیرش هزینه ها مغایرت دارد و با عنایت به اینکه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز براساس رای شماره ۱۴۰۱/۰۹/۳۰-۱۴۰۱/۰۳/۳۰-۱۴۰۱/۰۳/۳۰ خود حکم به ابطال مقرره ای مشابه با بند مورد شکایت صادر کرده است، بنابراین بند ۹ دستورالعمل شماره ۲۰۰۹۹۰۵۰۳-۱۳۹۹/۰۲/۰۹ سازمان امور مالیاتی کشور از جهت عدم شمول عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی نسبت به مواردی که مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالا و خدمات صادرشده به خارج از کشور به دلیل عدم رفع

تعهد ارزی قابل تهاتر و استرداد نباشد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است 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 می‌شود. /

**حکمتعلی مظفری**

**رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری**