



موضوع	رای شماره ۱۰۴۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
<p>هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی* شماره پرونده: ه ع/ ۹۸۰۰۱۸۰ شماره دادنامه: ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۴۰</p> <p>تاریخ: ۳۰/۱۱/۹۸* شاکی: آقای بهمن زبردست* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای شورای عالی مالیاتی (موضوع صورتجلسه شماره ۲۹-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۹) و بخشنامه شماره ۱۶۰/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال رای شورای عالی مالیاتی (موضوع صورتجلسه شماره ۲۹-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۹) و بخشنامه شماره ۱۶۰/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر به شکایت به قرار زیر می باشد: رای شورای عالی مالیاتی (موضوع صورتجلسه شماره ۲۹-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۹) اظهار نظر شورای عالی مالیاتی: با توجه به ابهام مطرح شده به شرح فوق، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسیهای لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید: نظر اکثریت: طبق ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد. بنابراین حمل و نقل کشتیرانی بین المللی بابت واردات کالا از سایر کشورها تا مبادی ورودی گمرک جمهوری اسلامی ایران اعم از اینکه توسط شرکت حمل و نقل کشتیرانی ایرانی یا خارجی انجام شده باشد، از مصادیق ماده ۱ مذکور نبوده و لذا از این بابت مشمول مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود. این موضوع قابل تسری به خدمات ارائه شده از سوی کارگزارها و نمایندگیا به نسبت کارمزد دریافتی آنها بابت خدمات جانبی حمل و نقل از قبیل تخلیه، بارگیری، یدک کشی، سوخت رسانی و... در داخل ایران نخواهد بود. نظر اقلیت: مستفاد از مادتين ۱ و ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، چون طرفین معامله ایرانی هستند و اقامتگاه قانونی شان در ایران تعریف شده و صورتحسابهای صادره در ایران و بدون تفکیک مرزهای جغرافیایی اعم از داخل و خارج می باشد، بنابراین این نوع خدمت مشمول مالیات بر ارزش افزوده بوده و نسبت به مطالبه مالیات مضاعف در مبادی ورود کالا توسط گمرک، نیازمند صدور دستورالعمل اجرایی خواهد بود. بخشنامه شماره ۱۶۰/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور: در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیاتهای مستقیم، به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۹-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۹ در خصوص خدمات حمل و نقل کشتیرانی کالای وارداتی، جهت اجرا به شرح ذیل ابلاغ می گردد: «طبق ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد. بنابراین حمل و نقل کشتیرانی بین المللی بابت واردات کالا از سایر کشورها تا مبادی ورودی گمرک جمهوری اسلامی ایران اعم از اینکه توسط حمل و نقل کشتیرانی ایرانی یا خارجی انجام شده باشد، از مصادیق ماده (۱) مذکور نبوده و لذا از این بابت مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود. این موضوع قابل تسری به خدمات ارائه شده از سوی کارگزارها و نمایندگیا به نسبت کارمزد دریافتی آنها بابت خدمات جانبی حمل و نقل از قبیل تخلیه، بارگیری، یدک کشی، سوخت رسانی و... در داخل ایران نخواهد بود.»* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت: شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقرر مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود اعلام کرده است که براساس بخشنامه مورد شکایت، حمل و نقل کشتیرانی بین المللی بابت واردات کالا از سایر کشورها تا مبادی ورودی گمرک جمهوری اسلامی ایران اعم از اینکه توسط شرکت حمل و نقل کشتیرانی ایرانی یا خارجی انجام شده باشد، از شمول مالیات و عوارض ارزش افزوده خارج است که این امر به جهت زیر خلاف قانون می باشد: ۱- در رابطه با شرکتهای کشتیرانی ایرانی و با توجه به تعاریف مقرر در مادتين ۱ و ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، چون طرفین معامله ایرانی و مقیم ایران هستند و اقامتگاه قانونی شان در ایران تعریف شده و صورتحسابهای صادره در ایران و بدون تفکیک مرزهای جغرافیایی اعم از داخل و خارج می باشد، بنابراین، این نوع خدمت تحت شمول مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده است. ۲- در بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری، جاده ای و ریلی، هوایی و دریایی معاف از مالیات بر ارزش افزوده اعلام شده و همانگونه که خدمات حمل و نقل بار درون و برون شهری، جاده ای و ریلی و هوایی مشمول مالیات بر ارزش افزوده است، حمل و نقل بار دریایی نیز مشمول مالیات است والا مقتن لزومی به معاف اعلام نمودن بخش حمل و نقل مسافری آن نمی دید. ۳- استناد به موضوع عدم ارائه خدمات در ایران به عنوان دلیل عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده نسبت به حمل و نقل بار از بنادر خارج به بنادر ایرانی، استدلالی کاملاً نادرست و مغایر با قوانین دریایی از جمله ماده ۱ قانون دریایی مصوب ۱۳۴۳/۶/۲۹ کمیسیون مشترک مجلسین است که براساس آن کشتیهای ایرانی دارای تابعیت ایرانی بوده، تردد آنها در دریاهای آزاد مانع از حاکمیت قوانین جمهوری اسلامی ایران بر آنها نمی شود.* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۵۹۷۳/۲۱۲/د مورخ ۱۳۹۸/۴/۲ به طور خلاصه توضیح داده است که: سازمان امور مالیاتی کشور براساس مواد ۷ و ۹ آیین نامه اجرایی بند «الف» ماده ۵۹ قانون برنامه</p>	

سوم توسعه جمهوری اسلامی ایران، دارای اختیار تنظیم و صدور بخشنامه و دستورالعمل می‌باشد و طبق بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم، نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی که از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور تنفیذ می‌شود، برای کلیه مراجع و مأموران مالیاتی لازم‌الاجرا است. بر این اساس، سازمان امور مالیاتی برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف از واردکنندگان کالا (و نه برقراری یک معافیت خارج از محدوده ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده) نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی را تنفیذ کرده و بدیهی است که معافیت‌های موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده حصری بوده و قابل تسری به سایر کالاها و خدمات نیست. ضمن آنکه برخلاف ادعای شاکی، ملاک و معیار مقنن برای شمول مقررات قانون یادشده نسبت به کالاها و خدمات، اقامتگاه یا تابعیت اشخاص نبوده و همانگونه که در ماده ۱ این قانون بیان شده: «عرضه کالاها و خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می‌باشد.» به علاوه، آنچه شاکی در مورد حاکمیت قوانین جمهوری اسلامی ایران بر کشتیهای دارای تابعیت ایران بیان می‌کند، در رابطه با امور دیگر قابلیت استناد دارد و از موضوع بخشنامه مورد شکایت خارج است.* نظریه تهیه کننده گزارش: با توجه به اینکه طبق ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالا و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات آن قانون می‌باشد. لذا رای شورای عالی مالیاتی و بخشنامه موضوع شکایت مغایرتی با قانون ندارد و قابل ابطال نمی‌باشد. تهیه کننده گزارش: علی اکبر رشید برای هیات تخصصی براساس ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷: «عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می‌باشد» و طبق ماده ۸ همین قانون: «اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می‌نمایند، به عنوان مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.» نظر به اینکه حمل و نقل کشتیرانی بین‌المللی بابت واردات کالا از سایر کشورها تا مبادی ورودی گمرک جمهوری اسلامی ایران از مصادیق عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران نمی‌باشد، بنابراین مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نیست و بنا به مراتب فوق، مقررات مورد شکایت شامل رای شورای عالی مالیاتی (موضوع صورتجلسه شماره ۲۹-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۹) و بخشنامه شماره ۱۶۰/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور 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 می‌کند. 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-رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

