



موضوع	رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه شماره 25/95/200 مورخ 22/04/1395
<p>شماره دادنامه: 838-839</p> <p>بسم الله الرحمن الرحيم</p> <p>تاریخ دادنامه: 07/09/1396</p> <p>کلاس پرونده: 92/208، 95/1480</p> <p>مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>شاکیان: 1- رئیس اتاق بازرگانی صنایع معادن و کشاورزی ایران 2- اتحادیه تولیدکنندگان و صادرکنندگان فرش ایرانی</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال الف) 1- بخشنامه شماره 200/ 16218 - 10/ 08/ 1391 سازمان امور مالیاتی کشور 2- نامه شماره 200/ 10743 - 24/ 05/ 1391 سازمان امور مالیاتی کشور 3- بخشنامه شماره 08/ 30- 284/ 8/ 163383 1391/ گمرک جمهوری اسلامی ایران</p> <p>ب) ابطال بخشنامه شماره 200/ 95/ 25 - 22/ 04/ 1395 سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: الف: رئیس اتاق بازرگانی صنایع معادن و کشاورزی ایران به موجب شکایت نامه شماره 161 / 3/ 10/ ص -17 / 01/ 1392 اعلام کرده است که:.</p> <p>« رئیس محترم دیوان عدالت اداری</p> <p>با سلام</p> <p>احتراما به استحضار می رساند:</p> <p>1- قانونگذار در ماده 104 قانون برنامه پنجم توسعه کشور به منظور امکان برنامه ریزی و سرمایه گذاری جهت تولید و صادرات کالاها و خدمات و نیز حضور پایدار و رقابتی محصولات ایرانی در بازارهای هدف صادراتی، احکام زیر را صادر کرده است:</p> <p>الف- تنظیم بازار داخلی موجب ممنوعیت صدور نمی گردد و صدور کلیه کالاها و خدمات مجاز است به جز موارد اشیاء عتیقه و میراث فرهنگی، اقلام خاص دامی، نباتی و زراعی که جنبه حفظ ذخایر ژنتیکی داشته باشند. (تبصره بند ه)</p> <p>ب- صادرات کالاهایی که دولت برای تامین آنها یارانه مستقیم پرداخت می کند، تنها با پیشنهاد دستگاه مربوطه و تصویب شورای اقتصاد مجاز است. در این صورت کلیه صادر کنندگان موظفند گواهی مربوط به عودت کلیه یارانه های مستقیم پرداختی به کالاهای صادر شده را قبل از خروج از وزارت امور اقتصادی و دارایی اخذ کنند. (تبصره بند ه)</p> <p>ج- اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع است. (بند ب)</p> <p>2- در ماده 13 قانون مقررات صادرات و واردات آمده است: کلیه کالاهای صادراتی کشور (به استثنای نفت خام و فرآورده های پایین دستی آن که تابع مقررات خاصی است) از هر گونه تعهد یا پیمان ارزی معاف می باشند.</p> <p>3- ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم تصریح نموده است که 100% درآمدهای حاصل از صادرات از شمول مالیات معاف</p>	

4- بر اساس دستور جناب آقای دکتر رحیمی معاون اول رئیس جمهوری، نمایندگان دولت و بخش خصوصی طی چند جلسه در ارتباط با روشهای برگشت ارزهای حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور مذاکرات مبسوطی انجام دادند که نتایج حاصله در تاریخ 07/ 08/ 1391 در قالب یک توافق 6 ماده ای به امضای طرفین رسید. این توافق که در راستای ایجاد شفافیت در عرصه صادرات کشور انجام شد، از یک سو موجبات اطمینان دولت از برگشت ارزهای صادراتی به چرخه اقتصادی کشور را فراهم نمود و از سوی دیگر باعث اطمینان خاطر صادرکنندگان از ثبات سیاستها و پایداری برنامه های حمایتی دولت از صادرات کشور گردید.

5- به منظور اتخاذ تدابیر و راهکارهای مناسب جهت برون رفت از شرایط فعلی و دور زدن تحریم، ستاد تدابیر ویژه در کشور تشکیل شده است. به عبارت دیگر هدف از تشکیل ستاد تدابیر ویژه با عنایت به سیاست تسهیل در برابر تحریم، تهیه سیاستها، برنامه ها و مقررات ویژه جهت تسهیل فرآیند واردات و صادرات می باشد.

6- لیکن سازمان توسعه تجارت ایران مستندا به مصوبه مورخ 16/ 08/ 1391 کارگروه اقتصادی ستاد تدابیر ویژه طی نامه شماره 2102922/ 91- 23/ 09/ 1391 خطاب به گمرک ایران صادرات 27 گروه کالایی را ممنوع و صادرات 22 گروه کالایی را منوط به پرداخت عوارض کرده است. سازمان امور مالیاتی کشور هم طی بخشنامه شماره 16218/ 200- 10/ 08/ 1391 علیرغم این که ماده 64 قانون امور گمرکی می گوید صدور قطعی رویه گمرکی است که بر اساس آن کالای داخلی به منظور فروش یا مصرف از کشور خارج می شود و ماده 104 قانون برنامه پنجم نیز صادرات کالا و خدمات را از پرداخت مالیات معاف کرده است، اعطای معافیت مالیاتی به درآمدهای صادراتی را منوط به بازگشت ارز به کشور از طریق عرضه ارز در اتاق مبادله ارز، سپرده گذاری در بانکهای عامل، تسویه بدهی با شبکه بانکی، انجام واردات در مقابل صادرات و یا واگذاری ارز صادراتی به وارد کنندگان دیگر جهت واردات نکرده است. سازمان امور مالیاتی همچنین طی نامه شماره 10743/ 200- 24/ 05/ 1391 که خطاب به سازمان توسعه تجارت ایران صادر شده است تسعیر نرخ ارز را مشمول پرداخت مالیات کرده است. گمرک ایران نیز طی بخشنامه شماره 163383/ 8- 284/ 30- 08/ 1391 خطاب به گمرکات اجرایی از طریق دریافت تعهد در ذیل فرم اعلام نحوه مصرف ارز حاصل از صادرات به صورت غیر مستقیم و بر خلاف قانون مقررات صادرات و واردات از صادرکنندگان پیمان (تعهد) ارزی جهت برگشت ارز به کشور اخذ می نماید.

7- شایان ذکر است صادرات غیر نفتی کشور در سال جاری، علیرغم تحریمهای اقتصادی و فشارهای خارجی، بیش از 30 درصد افزایش یافته و ارزهای حاصله نیز بر اساس آمار منتشر شده از سوی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و وزارت صنعت، معدن و تجارت به چرخه اقتصادی کشور وارد گردیده است. زیرا بدون برگشت ارز و یا معادل ریالی و کالایی آن به چرخه اقتصادی کشور عملا تداوم تولید و استمرار فرآیند صادرات امکان پذیر نخواهد بود علاوه بر این همان طور که مستحضری صادرات، موتور محرکه تولید و محور توسعه پایدار کشور محسوب می گردد و موجب رونق تولید، ایجاد اشتغال، ایجاد ارزش افزوده، برقراری عدالت اجتماعی و شکوفایی اقتصادی ملی و همچنین صدور فرهنگ غنی ملی و اسلامی کشورمان به اقصی نقاط دنیا خواهد شد. در شرایط حساس کنونی کشور، درجه اهمیت ارزهای صادراتی، در شرایطی که ارزهای نفتی کاهش یافته است، برای مدیریت اقتصاد کشور (واردات کالاهای استراتژیک و تامین مواد اولیه و کالاهای واسطه ای مورد نیاز صنعت و معدن) بسیار بالا است.

8- با عنایت به اینکه بخشنامه ها و نامه های صادره از سوی دستگاههای اقتصادی صدرالذکر بر خلاف قانون برنامه پنجم توسعه کشور و قانون مقررات صادرات و واردات می باشد، خواهشمند است دستور فرمایید جهت بررسی و ابطال مقررات موصوف اقدام مقتضی به عمل آید.»

متن بخشنامه های مورد اعتراض به قرار زیر است:

الف: بخشنامه شماره 16218/ 200- 10/ 08/ 1391 سازمان امور مالیاتی کشور

"با توجه به مقررات مواد 33 قانون برنامه چهارم توسعه و 104 قانون برنامه پنجم توسعه و با عنایت به جزء هـ بند 4 تصویب نامه شماره 20082 / ت 30784 ک- 21/ 04/ 1384 و بند 2 تصویب نامه شماره 9429 / ت 32172 هـ- 21/ 02/ 1384/ و مصوبه شماره 22788 / ت 39641 هـ- 06/ 02/ 1388 هیأت وزیران و پیرو دستورالعمل شماره 656- 14/ 01/ 1387/ بدین وسیله مقرر می گردد: از آنجا که به منظور اعطای معافیت صادرات کالا یا خدمات لازمست ابتدا صادراتی بودن درآمد مذکور احراز گردد، بنابراین درآمدهای ابرازی تحت عنوان صادرات با احراز یکی از شرایط زیر قابلیت اعطای معافیت را خواهند داشت. 1- ارز حاصل از صادرات در حساب ارزی مودی داخل کشور واریز شده و با توجه به صورتحساب بانکی مربوط ورود آن به کشور احراز شده باشد.

2- مستندات یا گواهی فروش ارز به مرکز مبادلات ارزی و یا سایر مراجع قانونی.

3- معادل کالا یا خدمات صادر شده، کالا یا خدمات وارد کشور شده باشد.

در ضمن در صورتی که هر یک از مودیان جدول شماره 12 فرم اظهارنامه مالیاتی را تکمیل ننموده اند مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی یا اخذ اطلاعات لازم نسبت به تکمیل فرم مذکور اقدام و آن را پیوست گزارش رسیدگی نمایند.

ب- بخشنامه شماره 1391/ 05/ 24- 200/ 10743 سازمان امور مالیاتی کشور

" احتراماً بازگشت به نامه شماره 1391/ 05/ 07- 91/ 100/ 940 در خصوص مالیات سود تسعیر ارز مرتبط با روش صادرات غیر نفتی، مراتب را به شرح ذیل به آگاهی می رساند:

1- بر اساس ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زبانهای حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیتهای مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (25%) خواهند بود.

2- بر اساس بند ب ماده 104 قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع است.

3- به موجب رأی شورای عالی مالیاتی به شماره 1375/5/14-5359/4/30 همان طور که طبق بند 24 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری با شرط اتخاذ روش یکنواخت طی سالهای مختلف، به عنوان هزینه قابل قبول شناخته شده است، بالطبع درآمد حاصل از تسعیر ارز نیز صرف نظر از منشاء تحصیل آن باید به عنوان یکی از اقلام درآمد در احتساب درآمد مشمول مالیات منظور گردد و معافیت درآمد حاصل از صادرات موضوع ماده 141 قانون یاد شده دلیل بر معافیت درآمدهای بعدی که به لحاظ نگاهداری یا کاربرد ارز حاصل از صادرات به دست می آید، نخواهد بود.

4- با عنایت به مراتب فوق و نظر به اینکه در محاسبه درآمد مشمول مالیات اشخاص اعم از حقوقی و حقیقی زیان حاصل از تسعیر ارز به عنوان زیان منابع غیر معاف لحاظ می گردد لذا سود حاصل از تسعیر ارز نیز به تبع آن در عداد درآمدهای مشمول مالیات قرار می گیرد.

ج- بخشنامه شماره 1391/ 08/ 30- 284/ 8/ 163383 گمرک جمهوری اسلامی ایران

5- به هنگام تنظیم اظهارنامه (اخذ شماره کوتاژ) از کلیه صادرکنندگان کالاهای غیر نفتی (کلیه کالاها به جز نفت خام) اظهارنامه ارزی بر اساس فرم اعلام نحوه مصرف ارز حاصل از صادرات اخذ و در سامانه اطلاعات ارزی (سیستم آمار تجارت خارجی) در آینده نزدیک در کلیه گمرکات اجرایی راه اندازی خواهد شد ثبت نمایند. لازم به ذکر است، گمرکاتی که فاقد سامانه مذکور می باشند مکلفند اطلاعات مربوطه را به صورت هفتگی به حوزه نظارت گمرک مربوطه ارسال تا نسبت به ثبت آن در سیستم مزبور اقدام شود. همچنین صادرات کالا از مناطق آزاد تجاری و مناطق ویژه اقتصادی نیز مشمول اخذ اظهارنامه ارزی می باشد.

تبصره 1: میزان تعهد ارزی مأخوذه در خصوص صادرات از محل ورود موقت مواد اولیه موضوع ماده 51 قانون امور گمرکی مطابق تفاوت ارزش عام (پایه صادراتی) باکسر ارزش مواد اولیه وارداتی طبق فرمول ذیل محاسبه می شود: ارزش های ورود موقت مندرج در پروانه متناسب با کیل مصرف- ارزش پایه صادراتی=میزان تعهد ارزی از محل ورود موقت

تبصره 2: ارزشگذاری کالاهای صادراتی که فاقد سابقه ارزش باشند حداکثر ظرف مدت 48 ساعت توسط کمیته نرخ گذاری انجام و سپس نسبت به صادرات کالا اقدام شود.

تبصره 3: در صورتی که میزان ارزش اعلامی پس از اظهار و رسیدگی در گمرک اصلاح گردد ارزش مندرج در پروانه گمرکی پس از اصلاح ملاک عمل می باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/ 18612 / د - 31 / 05 / 1394 توضیح داده است که

"جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

احتراماً، عطف به کلاسه پرونده 208/ 92 به استحضار می رساند: این دفتر پیشتر اقدام به ارسال لایحه شماره 30720

212/د- 22- 10/ 1392 کرده است. از آنجا که (ابطال بخشنامه های شماره 200/ 16218 - 01/ 08/ 1391 و 21016 و 200/ 25- 10/ 1391) سازمان امور مالیاتی کشور موضوع خواسته شرکت تولید ایران اتومبیل سایپا به کلاس 500/ 92 و شرکت گروه صنعتی زر ماکارون به شماره 246/ 92 نیز بوده و در لایحه ارسالی به کلیه کلاس های یاد شده نیز اشاره شده است. یادآور می شود به لحاظ منتفی شدن موضوع شکایت دیوان عدالت اداری به استناد مواد 82 و 85 نسبت به شکایت سایر شکات در پرونده های کلاس 500/ 92، 246/ 92 و 396/ 93 قرار رد درخواست را طی دادنامه شماره 459 و 20/03/1392- 1158 و 14- 07/ 1393 صادر و اعلام کرده است.

همچنین مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/ 24615 -د- 17/ 06/ 1395 توضیح داده است که:

« بازگشت به نامه شماره 208/ 92 - 03/ 06/ 1395 و جلسه مورخ 08/ 06/ 1395 آن هیأت، موضوع شکایت « اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران» به خواسته ابطال نامه شماره 10743 -200/ 25- 05/ 1391 سازمان امور مالیاتی کشور به پیوست تصویر پاسخ شماره 232/ 24183 -د- 15/ 06/ 1395 دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی فرستاده می شود و به شرح زیر به استحضار می رساند:

الف- با توجه به اینکه نامه یاد شده مورد درخواست ابطال، تنها در پاسخ به نامه شماره 91/ 100/ 940 -07/ 05/ 1391 «سازمان توسعه تجارت ایران» در حیطه وظایف و صلاحیتهای قانونی رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور صادر گردیده و در بردارنده هیچ گونه قاعده حقوقی متضمن حق و تکلیف تازه نمی باشد، بلکه تنها با استناد به مواد 105، 141، 148 «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب 03/ 12/ 1366 با اصلاحیه های بعدی و بند (ب) ماده 104 «قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه» و رأی شماره 5359/ 4/ 30- 14/ 05/ 1395 شورای عالی مالیاتی احکام قانونی بیان شده است، بنابراین نامه موضوع درخواست ابطال از دسته مصوبات و نظام نامه های دولتی خارج می باشد. از این رو با استناد به بند 1 ماده 12 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به لحاظ عدم صلاحیت، قابل طرح در هیأت تخصصی و هیأت عمومی دیوان نمی باشند.

ب- درباره مفاد شکواییه شاکی نیز پیشتر دادنامه های شماره 14- 07/ 1393 و 458- 459 و 20- 03/ 1392 دال بر قرار رد درخواست ابطال بخشنامه های 200/ 16218 -08/ 10- 200/ 21016 و 1391/ 10/ 25-200/ 21016 به دلیل صدور بخشنامه تازه به شماره 200/ 17665 -09/ 10/ 1392 متضمن لغو بخشنامه های مورد شکایت به موجب بخشنامه جدید، صادر گردیده است، بنابراین با استناد به مواد 82 و 85 «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» مصوب 1392 از حیث منتفی شدن این بخش از موضوع شکایت، درخواست صدور قرار رد شکایت شاکی را دارد" همچنین مدیرکل دفتر حقوقی گمرک جمهوری اسلامی ایران به موجب لایحه شماره 1385- 29/ 09/ 1394 ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی شده، توضیح داده است که:

با عنایت به تصمیمات ستاد تدابیر ویژه اقتصادی و ابلاغیه وزارت امور اقتصادی و دارایی از محل مصوبات دریافتی جلسه مورخ 16/ 08/ 1391 در زمان تحولات شدید ارزی و مشکلات تبعی حادث شده در بخش تجارت خارجی، موضوع وفق بند (5) مندرج در بخشنامه شماره 8/ 8/ 163883 -284/ 30- 08/ 1391 معاونت فنی و امور گمرک وقت، به گمرکات اجرایی ابلاغ و تکلیف گردید به هنگام تنظیم اظهارنامه صادراتی (اخذ کوتاژ) از کلیه صادرکنندگان کالاهای غیر نفتی (کلیه کالاها به غیر از نفت خام)، اظهارنامه ارزی بر اساس فرم اعلام نحوه مصرف ارز حاصل از صادرات اخذ گردد که در نهایت و پس از پیگیری های بعدی منجر به وضع مصوبه شماره 147265 / ت 49867 -12/ 12/ 1392 هیأت وزیران گردید که طبق نامه شماره 210/ 40904 -92/ 23/ 1392 دفتر مقررات صادرات و واردات سازمان توسعه تجارت ایران در نهایت طی بخشنامه تبعی ردیف 465 - 24/ 10/ 1392 دفتر صادرات گمرک ایران مفاد بند 5 بخشنامه مورد ادعای شاکی «شماره 8/ 8/ 163883 -284/ 30- 08/ 1391 در خصوص تکمیل فرم نحوه مصرف ارز حاصل از صادرات) لغو گردید. بدین اعتبار ادعای شاکی مبنی بر ابطال بخشنامه شماره 8/ 8/ 163883 -284/ 30- 08/ 1391 گمرک ایران به لحاظ لغو آن طی بخشنامه شماره 465 -24/ 10/ 1392 دفتر صادرات گمرک ایران منتفی و رسیدگی به آن موضوعیت ندارد. از این رو از آن مقام استدعا دارد ضمن رد شکایت شاکی از نتیجه به انضمام نسخه ای از دادنامه صادره گمرک جمهوری اسلامی ایران را مطلع نمایند. ضمناً آقایان کیهان بیگی (نماینده دفتر صادرات گمرک ایران) و امیر زکی پور رحیم آبادی (نماینده دفتر حقوقی) جهت ادای توضیحات به حضورتان معرفی می گردند. "

ب- رئیس اتحادیه تولید کنندگان، و صادر کنندگان فرش ایران به موجب شکایت نامه شماره 11- 11/ 1395 اعلام کرده است که:

احتراماً به استحضار می رساند سازمان امور مالیاتی کشور بدون در نظر گرفتن ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 03/ 12/ 1366 مجلس شورای اسلامی که صراحتاً بدون هرگونه قید و شرطی مصوب نموده 100% درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیر نفتی به خارج از کشور صادر می شوند از شمول مالیات معاف هستند. در صورتی که به استناد بخشنامه شماره 25/ 25- 200/ 04/ 22- 1395/ صادره توسط رئیس سازمان امور مالیاتی، به تعدادی از صادرکنندگان فرش دستیاف مالیات کلانی به نام تسعیر ارز، برگ تشخیص مالیات صادر شده که این امر باعث رکود کلی صادرات فرش دستیاف گردیده به طوری که صنعت فرش

دستیاف در حال از بین رفتن و بیکار شدن بافندگان فرش گردیده است. لذا این اتحادیه در اعتراض به این برگ تشخیصها و جلوگیری از رکود بیشتر صنعت فرش دستیاف بیکار شدن بافندگان اعلام می دارد که به هیچ وجه بخشنامه مالیاتی صادره نمی تواند ناقض قانون مصوب مجلس شورای اسلامی شود. خواهشمند است دستور فرمایید جهت جلوگیری از فاجعه در حال وقوع، بخشنامه فوق الاشاره صادره توسط سازمان امور مالیاتی را ابطال نمایند. رئیس اتحادیه تولیدکنندگان و صادرکنندگان فرش ایران "

متن بخشنامه شماره 25/ 95/ 22-200/ 04/ 1395 که مورد اعتراض قرار گرفته به شرح زیر است

"پیرو دستورالعمل شماره 524/ 93/ 22-200/ 06/ 1393 در خصوص تسعیر نرخ ارز و با توجه به سولات مطرح شده در خصوص سود و زیان حاصل از تسعیر ارز فروشهای صادراتی بدین وسیله اعلام می دارد:

1- در خصوص فروشهای صادراتی که وجه آن به صورت ریالی دریافت می گردد، چنانچه طبق مستندات مربوطه احراز گردد امر صادرات تحقق یافته و وجه حاصل از صادرات طبق مدارک و مستندات به ریال دریافت و در حسابهای مربوطه در دفاتر نیز به ریال ثبت گردیده باشد (از جمله صادرات به کشورهای عراق و افغانستان که به صورت ریالی انجام می گیرد مگر این که طبق اسناد و مدارک ارزی بودن آن احراز گردد)، تسعیر ارز در این گونه موارد موضوعیت نداشته و همچنین فارغ از ریالی یا ارزی بودن فروشهای صادراتی اعطای معافیت مالیاتی صادرات با رعایت کلیه مقررات قانونی مربوط امکان پذیر خواهد بود.

2- در خصوص فروشهای صادراتی که وجه آن به صورت ارزی دریافت می گردد، چنانچه صادرکنندگان در زمان انجام صادرات فروشها را با نرخ ارز مرجع یا نرخ ارز مبادله ای (از جمله نرخ مندرج در پروانه صادرات) در دفاتر ثبت نموده لیکن در تاریخ تسویه و یا تاریخ ترانزنامه از نرخ ارز توافقی نزد صرافی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد) برای تسعیر ارز حاصله استفاده نمایند، در این حالت تفاوت نرخ ارز اعم از نرخ ارز مرجع یا نرخ مبادله ای با نرخ ارز توافقی نزد صرافی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد) در تاریخ انجام صادرات از نظر مالیاتی به عنوان فروش صادرات تلقی می گردد و صرفاً تفاوت نرخ ارز توافقی نزد صرافی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد) در تاریخ اولیه و تاریخ های بعدی مبنای محاسبه سود یا زیان تسعیر ارز قرار می گیرد. مفاد این بخشنامه در مورد پرونده های مالیاتی عملکرد سال 1391 و به بعد که در مراحل رسیدگی یا دادرسی مالیاتی مطرح می باشند نیز جاری می باشد".

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره 666/ 212/ د-27/ 02/ 1396 توضیح داده است:

"در پرونده کلاسه 95/ 1480 موضوع شکایت «اتحادیه تولید کنندگان و صادر کنندگان فرش ایران» به خواسته ابطال بخشنامه شماره 25/ 95/ 22-200/ 04/ 1395 سازمان امور مالیاتی کشور، به پیوست تصویر نامه شماره 232/ 1909 /ص-13/ 02/ 1396 دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی که متضمن پاسخ به مفاد دادخواست شاکی می باشد، به انضمام تصویر دادنامه های شماره 373- 24/ 11/ 1394 و شماره 99- 12/ 07/ 1395 هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان مبنی بر رد شکایت و دادنامه شماره 790 و 791- 13/ 10/ 1395 دیوان عدالت اداری مبنی بر قرار درخواست، در خصوص پرونده های کلاسه 94/ 353، 94/ 818 و 94/ 1041 (موضوع شکایت نسبت به دستورالعمل شماره 524/ 93/ 22-200/ 06/ 1393 درباره تسعیر ارز) و همچنین رأی شماره 4/ 30/ 14- 05/ 1375 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی جهت استحضار ارسال می گردد.

مطابق بند 5 نامه صدرالذکر «نظر به اینکه مطابق بند 24 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم زبان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ روش یکنواخت طی سالهای مختلف، به عنوان هزینه قابل قبول شناخته شده است، بالطبع سود حاصل از تسعیر ارز نیز صرفنظر از منشأ تحصیل آن بایستی به عنوان یکی از اقلام درآمد در احتساب درآمد مشمول مالیات منظور گردد لذا معافیت درآمد حاصل از صادرات دلیل بر معافیت درآمدهایی که به لحاظ نگهداری یا کاربرد ارز حاصل از صادرات به دست می آید، نخواهد بود. ضمن اینکه رأی شماره 4/ 30/ 14- 05/ 1375 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز موید این نظریه می باشد. یادآور می شود، در اجرای بند (ب) ماده 45 «قانون احکام دایمی برنامه های توسعه کشور» مصوب 10/ 11/ 1395 و به موجب ماده 73 قانون یاد شده، از ابتدای سال 1396 «سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف است.»

با استناد به مفاد نامه مذکور و دادنامه های مورد اشاره و نظر به عدم نقض و تجاوز به قوانین و عدم خروج از صلاحیتهای ذاتی سازمان امور مالیاتی کشور در راستای مواد 7 و 9 (بند ث آن) از آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (59) «قانون برنامه سوم توسعه...» موضوع مصوبه شماره 27133/ ت/ 23913 هـ-10/ 06/ 1386 هیأت وزیران، با توجه به ماده 12 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392، رسیدگی و رد شکایت شاکی را درخواست می نماید. در پایان خواهشمند است ترتیبی اتخاذ فرمایید که از سازمان امور مالیاتی کشور جهت حضور در جلسه هیأت تخصصی و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (حسب مورد) دعوت به عمل آید.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 07/ 09/ 1396 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و

مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی:

الف- نظر به اینکه به موجب بخشنامه شماره 17665/ 09-200/ 10/ 1392 سازمان امور مالیاتی، بخشنامه شماره 16218/ 10-200/ 08/ 1391 سازمان مذکور کان لم یکن اعلام شده است و پیش از این قرار شماره 458-459 مورخ 20/ 03/ 1393 در اجرای ماده 85 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1393 صادر شده، بنابراین به لحاظ انتفای موضوع، موجبی برای رسیدگی مجدد به درخواست ابطال بخشنامه شماره 16218/ 10-200/ 08/ 1391 وجود ندارد.

ب- در خصوص بخشنامه شماره 163383/ 8/ 284-30/ 08/ 1391 گمرک جمهوری اسلامی ایران نظر به اینکه به موجب بخشنامه شماره 178465/ 124-07/ 10/ 1392 همان مرجع بند 5 بخشنامه معترض عنه لغو شده است و شکایت ناظر بر بند 5 این بخشنامه در خصوص فرم اعلام نحوه مصرف ارز حاصل از صادرات است، بنابراین به لحاظ انتفای موضوع موجبی برای رسیدگی و ابطال این بند وجود ندارد و بخشنامه شماره 2104922-23/ 09/ 1391 سازمان توسعه تجارت مبتنی بر مصوبه مورخ 16/ 08/ 1391 کارگروه اقتصادی ستاد تدابیر ویژه اقتصادی تصویب شده و مستقلاً متضمن قاعد آمره الزام آور نیست، بنابراین از مصادیق مقررات ماده 12 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نیست و قابل طرح در هیأت عمومی تشخیص نشد.

ج- مطابق بند الف ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم، صد در صد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیر نفتی به خارج از کشور صادر می شوند از شمول مالیات معاف هستند و بر اساس بند (ب) ماده 104 قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع است و مطابق مدلول ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب 01/ 02/ 1394 و بند (ب) ماده 145 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب 10/ 11/ 1395 سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف بوده و در نتیجه احکام مواد 36 و 45 قوانین یاد شده در تبیین اراده مقنن بوده و موید مراتب است. نظر به اینکه بخشنامه شماره 10743/ 24-200/ 05/ 1391 و 95/ 25-200/ 04/ 1395 سازمان امور مالیاتی کشور، سود حاصل از تسعیر ارز با منشاء صادرات مشمول مالیات قرار داده است، بخشنامه مذکور مغایر قوانین یاد شده است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

