

موضع رای شماره ۱۴۲۲ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۱۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری(نامه شماره ۱۴۰۰/۱۲/۲۸) سریرست 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 سابق نادیده گرفته شده است، از تاریخ تصویب ابطال شد).

بسم الله الرحمن الرحيمشماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۷۰۹۵۸۱۱۴۲۲ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱۰۸۰۱۷ شماره پرونده: ۱۴۰۳۱۵ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداریشاکی: آفای بهمن زیرستموضع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۴۰۰۲۱۰۲۱ ص مورخ ۱۴۰۰۲۸ سربرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۴۰۰۲۱۰۲۸ ص مورخ ۱۴۰۰۳۲ سربرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: «فق 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 باشد و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشد، مالیات های پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مؤدی منظور خواهد شد.» اما با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ 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 و 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 باشد، اما در انتهای نامه شماره ۱۴۰۰۲۱۰۲۰۳۲ ص مورخ ۱۴۰۰۲۸ سربرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، که خطاب به معاون امور گمرک گمرک نوشته شده، صراحتاً مقرر گردیده، «تا صدور دستورالعمل اصلاحی پیرو دستورالعمل قبلی و یا اعلام هرگونه مقرر جدید درخصوص موضوع مطروحه، اجرای مقررات دستورالعمل اجرایی ماده ۳۹ قانون احکام دایمی 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 ترخيص ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید بر اساس دستورالعمل شماره ۱۴۰۰۲۶۰۰۴۷۹۷ د مورخ ۱۳۹۱۰۶۱۵ 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 ۱۴۰۰۲۶۰۰۴۷۹۷ د به ترتیب مقرر شده که «جنانچه ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید کالا و خدمات معاف از 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 احرار 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 تأمین قرار گرفته است. در اینصورت ادارات امور مالیاتی مکلفند براساس طرفیت 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 تمہیدات لازم وجود چک های دریافتی به میزان مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق مؤدی به حیطه وصول درآید.» و «در صورتی که پس از بررسی و رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک و همچنین بازدید از محل احرار 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 قبل از 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 ۱۴۰۰۲۶۰۰۴۷۹۷ د، و نیز بند ۵ دستورالعمل اجرایی ماده ۳۹ قانون احکام دایمی 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 تضییع حقوق آن دسته از عرضه کنندگان کالاهای و خدمات معاف که از زمان اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، جهت تولید و عرضه کالاهای 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 دارم." متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است": معاون حقوقی و فنی مالیاتیجانب آقای فرود عسگریمعاون محترم امور گمرک جمهوری اسلامی ایران بازگشت به نامه شماره ۱۷۰۳۹۵۶/۱۴۰۰ مورخ ۱۴۰/۱۲/۱۰ 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 ۱۴۰/۹۶/۲۱ مورخ ۱۳۹۶/۵/۲۱ ابلاغ شده است. در این چارچوب و نظر به این که وفق مقررات ماده (۵۰) 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 کالاهای 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 قلی و یا اعلام هرگونه مقرره جدید در خصوص موضوع مطروحه، اجرای مقررات دستورالعمل اجرایی ماده (۳۹) قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور را صادر می کند. - سپریست 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 ۱۴۰۱۳۰۰/۲۱۲۰۶۰۵۰ ص مورخ ۱۴۰۰ توپیغ 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 ذیربیط 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 ۱۳۹۶/۵/۲۱ مورخ ۱۳۹۶/۹۶/۲۰ 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 قبل 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 منسخ احصا شده در ماده (۵۰) 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 نهایی 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 بایت 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 ۱۴۰۰/۱۲/۲۸/۲۰۰۳/۲۱ به منظور رعایت منوبات قانون گذار در حمایت از تولید و عدم بلوكه 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 بالامانع 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 کالاهای و خدمات معاف یا مشمول اشتغال داشته باشد، مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین آلات خطوط تولید وی قابل کسر، تهاتر و استرداد میباشد.» در این راستا تأکید می نماید نامه صدرالاشراف، اشاره ای به ترتیبات مقرر در خصوص عدم پذیرش اعتبار مالیاتی و استرداد ماشین آلات خطوط تولید کالاهای معاف ننموده 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 رسک مالیاتی نبوده است. بنابراین رسیدگی و صدور رای مبنی بر رد شکایت شاکی مورد استدعا است. "هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱۰۸/۱۷ با حضور رسیس 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 مباردت کرده است. رای هیات عمومیاً لاؤ نامه شماره ۱۴۰۰/۱۲/۲۸ ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۱ سپریست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور مربوط به حاکمیت قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ است و قانوننگذار 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 ارایه خدمت معاف یا مشمول) به صدور حکم اقدام نموده است. ثانیاً آنچه در بند (الف) ماده ۳۹ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مقرر شده، ناظر به اجازه ترخیص ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید بدون واریز مالیات و با ارایه تضمین است. ثالثاً در دستورالعمل اجرایی ماده ۳۹ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور به شماره ۱۳۹۶/۰۵/۰۷ مورخ ۱۴۰۰ و به شرح بند ۵ آن اعلام شده است که وصول یا استرداد

تضمين های دريافتی در رابطه با ترخيص ماشین آلات براساس دستورالعمل شماره ۱۴۷۹۷ د مورخ ۱۳۹۱/۰۶/۱۵ سازمان امور مالياتي كشور صورت خواهد گرفت. رابعاً دستورالعمل شماره ۱۴۷۹۷ د مورخ ۱۳۹۱/۰۶/۱۵ سازمان امور مالياتي كشور در رابطه با استرداد در زمان حاكميت قانون سابق ماليات بر ارزش افزوده داراي احکامی بوده و در مواد ۸ و ۹ آن صرفاً استرداد ماليات و تضمين را درخصوص ماشين آلات مستقر و منصوبه در امر کالاهای مشمول پذيرفته است و اين در حالی است که در تبصره ۴ ماده ۸ قانون ماليات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ على الاطلاق بر استرداد، تهاير يا کسر حكم داده شده است. بنا به مراتب فوق، اطلاق نامه شماره ۱۴۰۰/۰۲۰۰/۳۲ ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۸ سپرست معاونت حقوقی و فني مالياتي سازمان امور مالياتي كشور در اين حد که براساس آن اطلاق استرداد مندرج در تبصره ۴ ماده ۸ قانون ماليات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ با حکم به حاکميت دستورالعمل هاي سابق و مورد اشاره ناديده گرفته شده است، خلاف قانون و خارج از حدود اختيار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکيلات و آين دادرسي ديوان عدالت اداري مصوب سال ۱۳۹۲ از تاريخ تصويب ابطال می شود/. حکمتعلى مظفربريس هيات عمومي ديوان عدالت اداري



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوي حساب