

رأی شماره های ۸۳۸-۸۳۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با
موضوع: ابطال بخشنامه شماره ۱۰۷۴۳/۲۰۰ - ۲۴/۵/۱۳۹۱ و
۲۵/۹۵/۲۰۰ - ۲۲/۴/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی کشور

۴/۱۰/۱۳۹۶

شماره هـ/۹۲/۲۰۸

بسمه تعالی

جناب آقای جاسبی

مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

با سلام

یک نسخه از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۸۳۸ - ۸۳۹ مورخ
۷/۹/۱۳۹۶ با موضوع:

«ابطال بخشنامه شماره ۱۰۷۴۳/۲۰۰ - ۲۴/۵/۱۳۹۱ و ۲۵/۹۵/۲۰۰ - ۲۲/۴/۱۳۹۵
سازمان امور مالیاتی کشور.» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می گردد.
مدیرکل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری - مهدی دربین
تاریخ دادنامه: ۷/۹/۱۳۹۶ شماره دادنامه: ۸۳۸ - ۸۳۹

کلاس پرونده: ۹۵/۱۴۸۰، ۹۲/۲۰۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: ۱- رئیس اتاق بازرگانی صنایع معادن و کشاورزی ایران ۲- اتحادیه

تولیدکنندگان و صادرکنندگان فرش ایرانی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال الف) ۱- بخشنامه شماره ۱۶۲۱۸/۲۰۰ - ۱۰/۸/۱۳۹۱

سازمان امور مالیاتی کشور ۲- نامه شماره ۱۰۷۴۳/۲۰۰ - ۲۴/۵/۱۳۹۱ سازمان امور

مالیاتی کشور ۳- بخشنامه شماره ۱۶۳۳۸۳/۸/۲۸۴ - ۳۰/۸/۱۳۹۱ گمرک جمهوری

اسلامی ایران

ب) ابطال بخشنامه شماره ۲۵/۹۵/۲۰۰ - ۲۲/۴/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: الف: رئیس اتاق بازرگانی صنایع معادن و کشاورزی ایران به موجب شکایت نامه شماره ۱۰/۳/۱۶۱/ص - ۱۷/۱/۱۳۹۲ اعلام کرده است که:

«رئیس محترم دیوان عدالت اداری

با سلام

احتراماً به استحضار می‌رساند: ۱- قانونگذار در ماده ۱۰۴ قانون برنامه پنجم توسعه کشور به منظور امکان برنامه‌ریزی و سرمایه‌گذاری 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:

الف - تنظیم بازار داخلی موجب ممنوعیت صدور نمی‌گردد 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 هـ)

ب - صادرات کالاهایی که دولت برای تأمین آنها یارانه مستقیم پرداخت می‌کند، تنها با پیشنهاد دستگاه مربوطه و تصویب شورای اقتصاد مجاز است. در این صورت کلیه صادرکنندگان موظفند گواهی مربوط به عودت کلیه یارانه‌های مستقیم پرداختی به کالاهای صادر شده را قبل از خروج از وزارت امور اقتصادی و دارایی اخذ کنند. (تبصره بند هـ)

ج - اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع است. (بند ب)

۲- در ماده ۱۳ قانون مقررات صادرات و واردات آمده است: کلیه کالاهای صادراتی کشور (به استثنای نفت خام و فرآورده‌های پایین دستی آن که تابع مقررات خاصی است) از هرگونه تعهد یا پیمان ارزی معاف می‌باشند.

۳- ماده ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم تصریح نموده است که ۱۰۰٪ درآمدهای حاصل از صادرات از شمول مالیات معاف هستند.

۴- براساس 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 ۷/۸/۱۳۹۱ در قالب یک توافق ۶ ماده‌ای 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 برنامه‌های حمایتی دولت از صادرات کشور گردید.

۵ - 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، برنامه‌ها و مقررات ویژه جهت تسهیل فرآیند واردات و صادرات می‌باشد.

۶ - لیکن سازمان توسعه تجارت ایران مستنداً به مصوبه مورخ ۱۶/۸/۱۳۹۱ کارگروه اقتصادی ستاد تدابیر ویژه طی نامه شماره ۲۱۰۲۹۲۲/۹۱ - ۲۳/۹/۱۳۹۱ خطاب به گمرک ایران صادرات ۲۷ گروه کالایی را ممنوع و صادرات ۲۲ گروه کالایی را منوط به پرداخت عوارض کرده است. سازمان امور مالیاتی کشور هم طی بخشنامه شماره ۱۶۲۱۸/۲۰۰ - ۱۰/۸/۱۳۹۱ علیرغم این که ماده ۶۴ قانون امور گمرکی می‌گوید صدور قطعی رویه گمرکی است که براساس آن کالای داخلی به منظور فروش یا مصرف از کشور خارج می‌شود و ماده ۱۰۴ 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، سپرده‌گذاری در بانکهای عامل، تسویه بدهی با شبکه بانکی، انجام واردات در مقابل صادرات و یا واگذاری ارز صادراتی به واردکنندگان دیگر جهت واردات نکرده است. سازمان امور مالیاتی همچنین طی نامه

شماره ۱۰۷۴۳/۲۰۰ - ۲۴/۵/۱۳۹۱ 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 ۱۶۳۳۸۳/۸/۲۸۴ - ۳۰/۸/۱۳۹۱ خطاب به گمرکات اجرایی از طریق دریافت تعهد در ذیل فرم اعلام نحوه مصرف ارز حاصل از صادرات به صورت غیرمستقیم و بر خلاف قانون مقررات صادرات و واردات از صادرکنندگان پیمان (تعهد) ارزی جهت برگشت ارز به کشور اخذ می‌نماید.

۷- شایان ذکر است صادرات غیرنفتی کشور در سال جاری، علیرغم تحریمهای اقتصادی و فشارهای خارجی، بیش از ۳۰ درصد افزایش یافته و ارزشهای حاصله نیز براساس 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 عملاً تداوم تولید و استمرار فرآیند صادرات امکان‌پذیر نخواهد بود علاوه بر این همان طور که مستحضرید صادرات، موتور محرکه تولید و محور توسعه پایدار کشور محسوب می‌گردد 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 ارزشهای صادراتی، در شرایطی که ارزشهای نفتی کاهش یافته است، برای مدیریت اقتصاد کشور (واردات کالاهای استراتژیک و تأمین مواد اولیه و کالاهای واسطه‌ای مورد نیاز صنعت و معدن) بسیار بالا است.

۸ - با عنایت به اینکه بخشنامه‌ها و نامه‌های صادره از سوی دستگاههای اقتصادی صدرالذکر بر خلاف قانون برنامه پنجم توسعه کشور و قانون مقررات صادرات و واردات می‌باشد، خواهشمند است دستور فرمایید جهت بررسی و ابطال مقررات موصوف اقدام مقتضی به عمل آید.»

متن بخشنامه‌های مورد اعتراض به قرار زیر است:

الف: بخشنامه شماره ۱۶۲۱۸/۲۰۰ - ۱۰/۸/۱۳۹۱ سازمان امور مالیاتی کشور
«با توجه به مقررات مواد ۳۳ قانون برنامه چهارم توسعه و ۱۰۴ قانون برنامه پنجم توسعه
و با عنایت به جزء هـ بند ۴ تصویب نامه شماره ۲۰۰۸۲/ت/۳۰۷۸۴ ک - ۲۱/۴/۱۳۸۴ و
بند ۲ تصویب نامه شماره ۹۴۲۹/ت/۳۲۱۷۲ هـ - ۲۱/۲/۱۳۸۴ و مصوبه شماره
۲۲۷۸۸/ت/۳۹۶۴۱ هـ - ۶/۲/۱۳۸۸ هیأت وزیران و پیرو دستورالعمل شماره ۶۵۶ -
۱۴/۱/۱۳۸۷ بدین وسیله مقرر می‌گردد: 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.

۱- ارز حاصل از صادرات در حساب ارزی مودی داخل کشور واریز شده و با توجه به
صورت حساب بانکی مربوط ورود آن به کشور احراز شده باشد.

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

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

در ضمن در صورتی که هر یک از مؤدیان جدول شماره ۱۲ فرم اظهارنامه مالیاتی را
تکمیل ننموده‌اند ماموران مالیاتی در زمان رسیدگی یا اخذ اطلاعات لازم نسبت به
تکمیل فرم مذکور اقدام و آن را پیوست گزارش رسیدگی نمایند.»

ب - بخشنامه شماره ۱۰۷۴۳/۲۰۰ - ۲۴/۵/۱۳۹۱ سازمان امور مالیاتی کشور

«احتراماً بازگشت به نامه شماره ۹۴۰/۱۰۰/۹۱ - ۷/۵/۱۳۹۱ در خصوص مالیات سود
تسعیر ارز مرتبط با روش صادرات غیرنفتی، مراتب را به شرح ذیل به آگاهی می‌رساند:

۱- براساس ماده ۱۰۵ 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 می‌شود، پس از وضع زیانهای حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر
به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول

مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

۲- بر اساس بند ب ماده ۱۰۴ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع است.

۳- به موجب رأی شورای عالی مالیاتی به شماره ۵۳۵۹/۴/۳۰ - ۱۴/۵/۱۳۷۵ همان طور که طبق بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم زیان حاصل از تسعیر ارزش براساس اصول متداول حسابداری با شرط اتخاذ روش یکنواخت طی سالهای مختلف، به عنوان هزینه قابل قبول شناخته شده است، بالطبع درآمد حاصل از تسعیر ارزش 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 ۱۴۱ قانون یاد شده دلیل بر معافیت درآمدهای بعدی که به لحاظ نگاهداری یا کاربرد ارزش حاصل از صادرات به دست می‌آید، نخواهد بود.

با عنایت به مراتب فوق و نظر به اینکه در محاسبه درآمد مشمول مالیات اشخاص اعم از حقوقی و حقیقی زیان حاصل از تسعیر ارزش به عنوان زیان منابع غیرمعاف لحاظ می‌گردد لذا سود حاصل از تسعیر ارزش نیز به تبع آن در عداد درآمدهای مشمول مالیات قرار می‌گیرد».

ج - بخشنامه شماره ۱۶۳۳۸۳/۸/۲۸۴ - ۳۰/۸/۱۳۹۱ گمرک جمهوری اسلامی ایران

«۵ - به هنگام تنظیم اظهارنامه (اخذ شماره کوتاژ) از کلیه صادرکنندگان کالاهای غیرنفتی (کلیه کالاها به جز نفت خام) اظهارنامه ارزی بر اساس فرم اعلام نحوه مصرف ارزش حاصل از صادرات اخذ و در سامانه اطلاعات ارزی (سیستم آمار تجارت خارجی) در آینده نزدیک در کلیه گمرکات اجرایی راه‌اندازی خواهد شد ثبت نمایند. لازم به ذکر است، گمرکاتی که فاقد سامانه مذکور می‌باشند 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 می‌باشد.

تبصره ۱: میزان تعهد ارزی ماخوذه در خصوص صادرات از محل ورود موقت مواد اولیه موضوع ماده ۵۱ قانون امور گمرکی مطابق تفاوت ارزش عام (پایه صادراتی) با کسر ارزش مواد اولیه وارداتی طبق فرمول ذیل محاسبه می‌شود: ارزش‌های ورود موقت مندرج در پروانه متناسب با کیل مصرف - ارزش پایه صادراتی = میزان تعهد ارزی از محل ورود موقت

تبصره ۲: ارزش‌گذاری کالاهای صادراتی که فاقد سابقه ارزش باشند حداکثر ظرف مدت ۴۸ ساعت توسط کمیته نرخ‌گذاری انجام و سپس نسبت به صادرات کالا اقدام شود.
تبصره ۳: 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 می‌باشد.»
در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۱/۵/۱۳۹۴ - د/۱۸۶۱۲/۲۱۲ توضیح داده است که:

«جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

احتراماً، عطف به کلاسه پرونده ۹۲/۲۰۸ به استحضار می‌رساند: این دفتر پیشتر اقدام به ارسال لایحه شماره ۳۰۷۲۰/۲۱۲ - د/۲۲/۱۰/۱۳۹۲ کرده است. از آنجا که (ابطال بخشنامه‌های شماره ۱۶۲۱۸/۲۰۰ - ۱/۸/۱۳۹۱ و ۲۱۰۱۶/۲۰۰ - ۲۵/۱۰/۱۳۹۱) سازمان امور مالیاتی کشور موضوع خواسته شرکت تولید ایران اتومبیل سایپا به کلاسه ۹۲/۵۰۰ و شرکت گروه صنعتی زر ماکارون به شماره ۹۲/۲۴۶ نیز بوده و در لایحه ارسالی به کلیه کلاسه‌های یاد شده نیز اشاره شده است. یادآور می‌شود به لحاظ منتفی شدن موضوع شکایت دیوان عدالت اداری به استناد مواد ۸۲ و ۸۵ نسبت به شکایت سایر شکات در پرونده‌های کلاسه ۹۲/۵۰۰، ۹۲/۲۴۶ و ۹۳/۳۹۶ قرار رد درخواست را طی دادنامه شماره

۴۵۹ و ۴۵۸ - ۲۰/۳/۱۳۹۲ و ۱۱۵۸ - ۱۴/۷/۱۳۹۳ صادر و اعلام کرده است.»

همچنین مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۷/۶/۱۳۹۵ - ۲۴۶۱۵/۲۱۲ توضیح داده است که:

«بازگشت به نامه شماره ۹۲/۲۰۸ - ۳/۶/۱۳۹۵ و جلسه مورخ ۸/۶/۱۳۹۵ آن هیأت، موضوع شکایت «اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران» به خواسته ابطال نامه شماره ۱۰۷۴۳/۲۰۰ - ۲۵/۵/۱۳۹۱ سازمان امور مالیاتی کشور به پیوست تصویر پاسخ شماره ۱۵/۶/۱۳۹۵ - ۲۴۱۸۳/۲۳۲ دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی فرستاده می‌شود و به شرح زیر به استحضار می‌رساند:

الف - با توجه به اینکه نامه یاد شده مورد درخواست ابطال، تنها در پاسخ به نامه شماره ۷/۵/۱۳۹۱ - ۹۴۰/۱۰۰/۹۱ «سازمان توسعه تجارت ایران» در حیطه وظایف و صلاحیتهای قانونی رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور صادر گردیده و در بردارنده هیچ‌گونه قاعده حقوقی متضمن حق و تکلیف تازه نمی‌باشد، بلکه تنها با استناد به مواد ۱۰۵، ۱۴۱، ۱۴۸ «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب ۳/۱۲/۱۳۶۶ با اصلاحیه‌های بعدی و بند (ب) ماده ۱۰۴ «قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه» و رأی شماره ۵۳۵۹/۴/۳۰ - ۱۴/۵/۱۳۹۵ شورای عالی مالیاتی احکام قانونی بیان شده است، بنابراین نامه موضوع درخواست ابطال از دسته مصوبات و نظام نامه‌های دولتی خارج می‌باشد. از این رو با استناد به بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به لحاظ عدم صلاحیت، قابل طرح در هیأت تخصصی و هیأت عمومی دیوان نمی‌باشند.

ب - درباره مفاد شکواییه شاکی نیز پیشتر دادنامه‌های شماره ۱۱۵۸ - ۱۴/۷/۱۳۹۳ و ۴۵۹ - ۴۵۸ - ۲۰/۳/۱۳۹۲ دال بر قرار رد درخواست ابطال بخشنامه‌های ۱۶۲۱۸/۲۰۰ - ۱۰/۸/۱۳۹۲ و ۲۱۰۱۶/۲۰۰ - ۲۵/۱۰/۱۳۹۱ به دلیل صدور بخشنامه تازه به شماره ۱۷۶۶۵/۲۰۰ - ۹/۱۰/۱۳۹۲ متضمن لغو بخشنامه‌های مورد شکایت به موجب بخشنامه جدید، صادر گردیده است، بنابراین با استناد به مواد ۸۲ و ۸۵ «قانون تشکیلات و

آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» مصوب ۱۳۹۲ 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 ۱۳۸۵ - ۲۹/۹/۱۳۹۴ ثبت دفتراندیکاتور 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 ۱۶/۸/۱۳۹۱ در زمان تحولات شدید ارزی و مشکلات تبعی حادث شده در بخش تجارت خارجی، موضوع وفق بند (۵) مندرج در بخشنامه شماره ۱۶۳۸۸۳/۸/۲۸۴ - ۳۰/۸/۱۳۹۱ معاونت فنی و امور گمرک وقت، به گمرکات اجرایی ابلاغ و تکلیف گردید به هنگام تنظیم اظهارنامه صادراتی (اخذ کوتاژ) از کلیه صادرکنندگان کالاهای غیرنفتی (کلیه کالاها به غیراز نفت خام)، اظهارنامه ارزی براساس فرم اعلام نحوه مصرف ارز حاصل از صادرات اخذ گردد که در نهایت و پس از پیگیری‌های بعدی منجر به وضع مصوبه شماره ۱۴۷۲۶۵/ت/۴۹۸۶۷ - ۱۲/۱۲/۱۳۹۲ هیأت وزیران گردید که طبق نامه شماره ۴۰۹۰۴/۲۱۰/۹۲ - ۲۳/۱۰/۱۳۹۲ دفتر مقررات صادرات و واردات سازمان توسعه تجارت ایران در نهایت طی بخشنامه تبعی ردیف ۴۶۵ - ۲۴/۱۰/۱۳۹۲ دفتر صادرات گمرک ایران مفاد بند ۵ بخشنامه مورد ادعای شاکی «شماره ۱۶۳۸۸۳/۸/۲۸۴ - ۳۰/۸/۱۳۹۱ درخصوص تکمیل فرم نحوه مصرف ارز حاصل از صادرات) لغو گردید. بدین اعتبار ادعای شاکی مبنی بر ابطال بخشنامه شماره ۱۶۳۸۸۳/۸/۲۸۴ - ۳۰/۸/۱۳۹۱ گمرک ایران به لحاظ لغو آن طی بخشنامه شماره ۴۶۵ - ۲۴/۱۰/۱۳۹۲ 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 نسخه‌ای 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 می‌گردند».

ب - رئیس اتحادیه تولیدکنندگان، و صادرکنندگان فرش ایران به موجب شکایتنامه شماره ۴۷۵ - ۱۱/۱۱/۱۳۹۵ اعلام کرده است که:

«احتراماً به استحضار می‌رساند سازمان امور مالیاتی کشور بدون در نظر گرفتن ماده ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۳/۱۲/۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی که صراحتاً بدون هرگونه قید و شرطی مصوب نموده ۱۰۰٪ 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 غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند. در صورتی که به استناد بخشنامه شماره ۲۵/۹۵/۲۰۰ - ۲۲/۴/۱۳۹۵ صادره توسط رئیس سازمان امور مالیاتی، به تعدادی از صادرکنندگان فرش دستباف مالیات کلانی به نام تسعیر ارز، برگ تشخیص مالیات صادر شده که این امر باعث رکود کلی صادرات فرش دستباف گردیده به طوری که صنعت فرش دستباف 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 دستباف بیکار شدن بافندگان اعلام می‌دارد که به هیچ وجه بخشنامه مالیاتی صادره نمی‌تواند ناقض قانون مصوب مجلس شورای اسلامی شود. خواهشمند است دستور فرمایید جهت جلوگیری از فاجعه در حال وقوع، بخشنامه فوق‌الاشاره صادره توسط سازمان امور مالیاتی را ابطال نمایند. - رئیس اتحادیه تولیدکنندگان و صادرکنندگان فرش ایران»

متن بخشنامه شماره ۲۵/۹۵/۲۰۰ - ۲۲/۴/۱۳۹۵ که مورد اعتراض قرار گرفته به شرح زیر است:

«پیرو دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ - ۲۲/۶/۱۳۹۳ در خصوص تسعیر نرخ ارز و با توجه به سؤالات مطرح شده در خصوص سود و زیان حاصل از تسعیر ارز فروشهای صادراتی بدین وسیله اعلام می‌دارد:

۱- در خصوص فروشهای صادراتی که وجه آن به صورت ریالی دریافت می‌گردد، چنانچه طبق مستندات مربوط 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 می‌گیرد 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 امکان‌پذیر خواهد بود.

۲- در خصوص فروشهای صادراتی که وجه آن به صورت ارزی دریافت می‌گردد، چنانچه صادرکنندگان در زمان انجام صادرات فروشها را با نرخ ارز مرجع یا نرخ ارز مبادله‌ای (از جمله نرخ مندرج در پروانه صادرات) در دفاتر ثبت نموده لیکن در تاریخ تسویه و یا تاریخ ترازنامه از نرخ ارز توافقی نزد صرافی مورد تأیید 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 مبادله‌ای با نرخ ارز توافقی نزد صرافی مورد تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد) در تاریخ انجام صادرات از نظر مالیاتی به عنوان فروش صادرات تلقی می‌گردد و صرفاً تفاوت نرخ ارز توافقی نزد صرافی مورد تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد) در تاریخ اولیه و تاریخ‌های بعدی مبنای محاسبه سود یا زیان تسعیر ارز قرار می‌گیرد. مفاد این بخشنامه در مورد پرونده‌های مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که در مراحل رسیدگی یا دادرسی مالیاتی مطرح می‌باشند نیز جاری می‌باشد.»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۷/۲/۱۳۹۶ - د/۶۶۶/۲۱۲ توضیح داده است:
«در پرونده کلاسه ۹۵/۱۴۸۰ موضوع شکایت «اتحادیه تولیدکنندگان و صادرکنندگان

فرش ایران» به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۲۵/۹۵/۲۰۰ - ۲۲/۴/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی کشور، به پیوست تصویر نامه شماره ۱۹۰۹/۲۳۲/ص - ۱۳/۲/۱۳۹۶ دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی که متضمن پاسخ به مفاد دادخواست شاکی می‌باشد، به انضمام تصویر دادنامه‌های شماره ۳۷۳ - ۲۴/۱۱/۱۳۹۴ و شماره ۹۹ - ۱۲/۷/۱۳۹۵ هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان مبنی بر رد شکایت و دادنامه شماره ۷۹۰ و ۷۹۱ - ۱۳/۱۰/۱۳۹۵ دیوان عدالت اداری مبنی بر قرار درخواست، در خصوص پرونده‌های کلاسه ۹۴/۳۵۳، ۹۴/۸۱۸ و ۹۴/۱۰۴۱ (موضوع شکایت نسبت به دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ - ۲۲/۶/۱۳۹۳ درباره تسعیر ارز) و همچنین رأی شماره ۵۳۵۹/۴/۳۰ - ۱۴/۵/۱۳۷۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی جهت استحضار ارسال می‌گردد.

مطابق بند ۵ نامه صدرالذکر «نظر به اینکه مطابق بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم زیان حاصل از تسعیر ارز براساس 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 منشاء 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 می‌آید، نخواهد بود. ضمن اینکه رأی شماره ۵۳۵۹/۴/۳۰ - ۱۴/۵/۱۳۷۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز موید این نظریه می‌باشد. یادآور می‌شود، در اجرای بند (ب) ماده ۴۵ «قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور» مصوب ۱۰/۱۱/۱۳۹۵ و به موجب ماده ۷۳ قانون یاد شده، از ابتدای سال ۱۳۹۶ «سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف است».

با استناد به مفاد نامه مذکور و دادنامه‌های مورد اشاره و نظر به عدم نقض و تجاوز به قوانین و عدم خروج از صلاحیتهای ذاتی سازمان امور مالیاتی کشور در راستای مواد ۷ و ۹ (بند ث آن) از آیین‌نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) «قانون برنامه سوم توسعه...»

موضوع مصوبه شماره ۲۷۱۳۳/ت/۲۳۹۱۳هـ - ۱۰/۶/۱۳۸۰ هیأت وزیران، با توجه به ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رسیدگی و رد شکایت شاکی را درخواست می‌نماید. 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 ۷/۹/۱۳۹۶ 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

الف - نظر به اینکه به موجب بخشنامه شماره ۱۷۶۶۵/۲۰۰ - ۹/۱۰/۱۳۹۲ سازمان امور مالیاتی، بخشنامه شماره ۱۶۲۱۸/۲۰۰ - ۱۰/۸/۱۳۹۱ سازمان مذکور کان لم یکن اعلام شده است و پیش از این قرار شماره ۴۵۹ - ۴۵۸ مورخ ۲۰/۳/۱۳۹۳ در اجرای ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۳ صادر شده، بنابراین به لحاظ انتفای موضوع، موجبی برای رسیدگی مجدد به درخواست ابطال بخشنامه شماره ۱۶۲۱۸/۲۰۰ - ۱۰/۸/۱۳۹۱ وجود ندارد.

ب - در خصوص بخشنامه شماره ۱۶۳۳۸۳/۸/۲۸۴ - ۳۰/۸/۱۳۹۱ گمرک جمهوری اسلامی ایران نظر به اینکه به موجب بخشنامه شماره ۱۷۸۴۶۵/۱۲۴ - ۷/۱۰/۱۳۹۲ همان مرجع بند ۵ بخشنامه معترض عنه لغو شده است و شکایت ناظر بر بند ۵ 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 ۲۱۰۴۹۲۲ - ۲۳/۹/۱۳۹۱ سازمان توسعه تجارت مبتنی بر مصوبه مورخ ۱۶/۸/۱۳۹۱ کارگروه اقتصادی ستاد تدابیر ویژه اقتصادی تصویب شده و مستقلاً متضمن قاعده آمره الزام‌آور نیست، بنابراین از مصادیق مقررات ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت

اداری نیست و قابل طرح در هیأت عمومی تشخیص نشد.

ج - مطابق بند الف ماده ۱۴۱ 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 غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند و بر اساس بند (ب) ماده ۱۰۴ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع است و مطابق مدلول ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱/۲/۱۳۹۴ و بند (ب) ماده ۱۴۵ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۰/۱۱/۱۳۹۵ سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف بوده و در نتیجه احکام مواد ۳۶ و ۴۵ قوانین یاد شده در تبیین اراده مقنن بوده و مؤید مراتب است. نظر به اینکه بخشنامه شماره ۱۰۷۴۳/۲۰۰ - ۲۴/۵/۱۳۹۱ و ۲۵/۹۵/۲۰۰ - ۲۲/۴/۱۳۹۵ 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 ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمد کاظم بهرامی