

ابطال بندهای 1، 3 و قسمت های (الف) و (ج) بند 4 دستورالعمل شماره 533/1401/200 مورخ 15/05/1401 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: 140109970905812671

تاریخ دادنامه: 1401/10/27

شماره پرونده: 0101588

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای 1، 3 و قسمت های (الف) و (ج) بند 4 دستورالعمل شماره 200/1401/533 مورخ 1401/05/15 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست و لوایح تکمیلی ابطال بندهای 1، 3 و 5 و قسمت های (الف) و (ج) بند 4 دستورالعمل شماره 200/1401/533 مورخ 1401/05/15 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

« در بند 1 دستورالعمل مورد شکایت، برخلاف این رویه معمول و قانونی و نیز بند (س) تبصره 2 قانون بودجه 1401، که مقرر نموده، «در صورتی که کالای پشتوانه گواهی سپرده ماهیتا مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد مالیات مذکور، تنها یک مرتبه و در زمان تحویل فیزیکی کالا پس از کسر اعتبار مالیاتی وصول خواهد شد و وظیفه پرداخت مالیات مذکور بر عهده تحویل گیرنده نهایی کالای پشتوانه گواهی سپرده کالایی می باشد» حکم داده که صورتحساب فروش، در همان ابتدا و به نام بورس های کالایی که جز نظارت بر معامله نقش دیگری ندارد و مطلقاً هم تکلیفی در پرداخت بهای کالا یا مالیات بر ارزش افزوده آن ندارد و نمی توان آن را خریدار محسوب نمود صادر گردد الزام فروشنندگان به صدور هرگونه صورتحساب به نام شخصی غیر از خریدار کالا، همچنین خلاف اصول حسابداری و دارای تبعات قانونی گسترده ای است که به همین دلیل درخواست ابطال از زمان صدور این بند خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات را از دستورالعمل مورد شکایت دارم.

در بند 3 دستورالعمل مقرر شده، «گواهی سپرده کالایی همه کالاهایی که در بورس های کالایی کشور پذیرش می شوند، مادامی که در هر یک از بورس های کالایی مورد مبادله قرار می گیرند، مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نیستند.» اینجا نیز از این حیث که مقنن، در بند (س) تبصره 2 قانون بودجه سال 1401، به جای حکم به عدم شمول مالیات به خرید و فروش گواهی سپرده کالایی، صرفاً مقرر نموده، «مادامی که در هر یک از بورس های کالایی مورد مبادله قرار می گیرند مشمول نرخ صفر مالیاتی می باشند» و حکم عدم شمول مالیات با حکم شمول مالیات نرخ صفر و تکالیف قانونی مترتب بر آن، دو حکم کاملاً متفاوتند، لذا این حکم بند 1 دستورالعمل مورد شکایت هم راجع به عدم شمول مالیات و عوارض ارزش افزوده به خرید و فروش گواهی سپرده کالایی، به جای نرخ صفر مالیاتی مقرر در قانون، مغایر حکم بند (س) تبصره (2) قانون بودجه سال 1401 و از حیث توسیع دامنه شمول حکم مقنن، خارج از حدود اختیارات بوده، درخواست ابطال آن را از زمان صدور دارم.

در جزء (الف) بند 4 نیز در ادامه همان فرض نادرست بند 1 دستورالعمل، در خصوص صدور صورتحساب فروش کالای عرضه شده به نام بورس کالا، اینجا هم تحویل گیرنده نهایی کالا به جای واریز ارزش افزوده به حساب سازمان امور مالیاتی کشور، ناچار است آن را به حساب بورس کالا پرداخت و سپس بورس آن را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کند که طبعاً مستلزم صدور صورتحساب فروش کالا توسط بورس کالا به نام خریدار هم هست. ایراد دیگر این حکم آن است که، برخلاف مثال صفحه آخر فایل راهنمای بورس کالای ایران، که در آن افزایش بهای گواهی سپرده کالایی، امری جدا از بهای کالای فروخته شده و لذا بدون تأثیر افزایش بر مالیات بر ارزش افزوده کالای فروخته شده دانسته شده، عملاً مقرر نموده که برای کالایی که در ابتدا توسط عرضه کننده به بهای 100 ریال به فروش رسیده و مالیات بر ارزش افزوده آن هم 9 ریال است. به میزان افزایش بهای گواهی سپرده کالا، که مشمول مالیات بر ارزش افزوده هم نیست و متفاوت از بهای کالای عرضه شده است، 9 درصد ارزش افزوده اضافی پرداخت کند. یعنی عملاً برخلاف سازو کار مالیات بر ارزش افزوده که، مالیات بر ارزش افزوده پرداختی توسط خریدار، باید مطابق با صورتحساب صادره و لذا عیناً برابر با مالیات بر ارزش افزوده دریافتی توسط فروشنده (عرضه کننده کالا) باشد، اینجا مالیات بر ارزش افزوده پرداختی توسط خریدار، بیش از مالیات بر ارزش افزوده دریافتی توسط فروشنده خواهد شد.

در جزء (ج) بند 4 دستورالعمل، مقرر شده، «در صورتی که مالیات و عوارض فروش محاسبه شده کمتر از مالیات و عوارض فروش مندرج در صورتحساب فروش کالای عرضه شده به بورس های کالایی باشد، مالیات و عوارض فروش بر اساس ارزش فروش گواهی سپرده کالایی به تحویل گیرنده نهایی، به عنوان اعتبار مالیاتی، هزینه قابل قبول مالیاتی (حسب مورد) تحویل گیرنده نهایی کالا، مورد پذیرش سازمان امور مالیاتی کشور است.» اینجا بر عکس جزء (الف) مالیات بر ارزش افزوده پرداختی توسط خریدار، کمتر از مالیات بر ارزش افزوده دریافتی توسط فروشنده خواهد شد. لذا با همان استدلال پیشین، درخواست ابطال از زمان صدور این جزء از بند 4 دستورالعمل مورد شکایت را هم دارم. «

شاکی متعاقبا به موجب لایحه تکمیلی مورخ 1401/08/15 قسمتی از دادخواست خود در رابطه با تقاضای ابطال بند 5 دستورالعمل مورد شکایت را مسترد کرده است.

متن مقررہ های مورد شکایت به شرح زیر است:

« مخاطبان: ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: نحوه اجرای مفاد بند (س) تبصره 2 قانون بودجه سال 1401 کل کشور

در اجرای بند (س) تبصره 2 قانون بودجه سال 1401 کل کشور مبنی بر «به منظور حمایت از توسعه ابزارهای مالی و همچنین تسهیل معاملات ابزارهای مبتنی بر کالا، مالیات بر ارزش افزوده کلیه کالاهایی که در قالب گواهی سپرده کالایی در بورس های کالایی کشور پذیرش می شوند، مادامی که در هر یک از بورس های کالایی مورد مبادله قرار می گیرند مشمول نرخ صفر مالیاتی می باشند. در صورتی که کالای پشتوانه گواهی سپرده ماهیتا مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد مالیات مذکور، تنها یک مرتبه و در زمان تحویل فیزیکی کالا پس از کسر اعتبار مالیاتی وصول خواهد شد و وظیفه پرداخت مالیات مذکور بر عهده تحویل گیرنده نهایی کالای پشتوانه گواهی سپرده کالایی می باشد.» و با عنایت به هماهنگی انجام شده با سازمان بورس و اوراق بهادار، به منظور ایجاد وحدت رویه در نحوه اجرای حکم مذکور برای کالاهای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، مقرر می دارد:

1- عرضه کنندگان کالا از طریق بورس های کالایی در قالب گواهی سپرده کالایی مکلفند همزمان با اولین معامله کالا در قالب گواهی سپرده کالایی، صورتحساب فروش کالاهای عرضه شده شامل اقلام اطلاعاتی از جمله ارزش کالا و مالیات و عوارض فروش (در صورت مشمول بودن) را به نام بورس کالایی صادر نمایند.

.....

3- گواهی سپرده کالایی کلیه کالاهایی که در بورس های کالایی کشور پذیرش می شوند، مادامی که در هر یک از بورس های کالایی مورد مبادله قرار می گیرند، مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نیستند.

4- بورس های کالایی مکلفند در زمان تحویل فیزیکی کالا به تحویل گیرنده نهایی، صورتحساب فروش کالا را بر اساس آخرین ارزش گواهی سپرده کالایی، ضمن احتساب ارزش گواهی سپرده کالایی به عنوان ارزش کالا و مالیات و عوارض (109٪ ارزش کالا) به شرح ذیل صادر و ترتیبات مابین تفاوت مالیات و عوارض فروش توسط خریدار را به حساب معرفی شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور فراهم نمایند:

الف- در صورتی که مالیات و عوارض فروش محاسبه شده بیشتر از مالیات و عوارض فروش مندرج در صورتحساب فروش کالای عرضه شده به بورس های کالایی باشد، خریدار (تحويل گیرنده نهایی کالا) موظف است در اجرای تبصره 1 ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/03/02 مالیات و عوارض ارزش افزوده را پس از کسر اعتبارات مالیات بر ارزش افزوده پرداختی طبق صورتحساب عرضه کننده کالا به بورس های کالایی پرداخت و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز و سپس بورس های کالایی اجازه ترخیص کالا از انبار را صادر نمایند. در این حالت مجموع مالیات و عوارض فروش وصول شده بر اساس صورتحساب فروش کالای عرضه شده به بورس های کالایی و ما به التفاوت مالیات و عوارض فروش پرداختی ناشی از افزایش ارزش کالا به شرح این جزء به عنوان اعتبار مالیاتی/هزینه قابل قبول مالیاتی (حسب مورد) تحويل گیرنده نهایی کالا مورد پذیرش سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

.....

ج- در صورتی که مالیات و عوارض فروش محاسبه شده کمتر از مالیات و عوارض فروش مندرج در صورتحساب فروش کالای عرضه شده به بورس های کالایی باشد، مالیات و عوارض فروش بر اساس ارزش فروش گواهی سپرده کالایی به تحويل گیرنده نهایی، به عنوان اعتبار مالیاتی/هزینه قابل قبول مالیاتی (حسب مورد) تحويل گیرنده نهایی کالا، مورد پذیرش سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

..... - رئیس سازمان امور مالیاتی کشور»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 14678 مورخ 1401/07/17، پاسخ شماره 42203 مورخ 1401/07/11 معاون درآمدهای مالیاتی آن سازمان را ارسال کرده است. مشروح دفاعیات به قرار زیر است:

«دستورالعمل موضوع شکایت، پس از هماهنگی با سازمان بورس و اوراق بهادار، در راستای تبیین نحوه اجرای بند (س) تبصره 2 «قانون بودجه سال 1401 کل کشور»، در 6 بند به تصویب رئیس سازمان امور مالیاتی کشور رسیده است. همان گونه که مستحضرید، نظام مالیات بر ارزش افزوده نظامی مبتنی بر صورتحساب است و مودیان این نظام به منظور شفافیت مبادلات اقتصادی، پذیرش اعتبار مالیاتی و جلوگیری از تعلق جرائم مربوطه، مکلف به صدور صورتحساب می باشند. در نظام مالیات بر ارزش افزوده صورتحساب، اصلی ترین مدرک مثبت محسوب می شود.

همان گونه که در بند 2 «ثبت های حسابداری مربوط به معاملات گواهی سپرده کالایی» نیز تأکید شده است؛ فروش کالا عملاً در زمان عرضه اولیه گواهی سپرده کالایی به وقوع می پیوندد و مالیات بر ارزش افزوده در این زمان از خریدار گواهی دریافت می شود، از این رو مبلغ مالیات بر ارزش افزوده به قیمت گواهی سپرده کالایی افزوده شده و در معاملات ثانویه آن مد نظر قرار می گیرد. لذا به منظور اجرای قسمت اخیر بند (س) تبصره 2 قانون بودجه سال 1401 کل کشور «مبنی بر اینکه ... مالیات مذکور تنها یک مرتبه و در زمان تحویل فیزیکی کالا پس از کسر اعتبار مالیاتی وصول خواهد شد.»؛ از آنجائی که عرضه کالا توسط فروشنده به بورس های کالایی مشمول مالیات و عوارض می باشد و فروشنده در اجرای مواد 3 و 5 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/03/02 ملزم به صدور صورتحساب، اخذ و وصول مالیات و عوارض فروش آن در تاریخ صدور صورتحساب می باشد، مقرر شد هم زمان با اولین معامله کالا در قالب گواهی سپرده کالایی، فروشنده صورتحساب فروش کالای مزبور را به نیابت از اولین خریدار عنوان بورس های کالایی صادر نماید که این مهم در تبصره 5 دستورالعمل موضوع شکایت، نیز لحاظ شده است. شایان ذکر است مالیات بر ارزش افزوده کالای عرضه شده در بورس کالایی صرفاً یک بار در زمان تحویل فیزیکی کالا به تحویل گیرنده نهایی پس از کسر اعتبار مالیاتی (حاصل از عرضه اولیه کالا در بورس های کالایی) محاسبه و وصول خواهد شد.

در خصوص بند 3 دستورالعمل مالیات با نرخ صفر در بند (الف) ماده 132 قانون مالیات های مستقیم تعریف شده است. لیکن در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400، نرخ صفر مالیاتی پیش بینی نشده است و صرفاً معافیت کالا و خدمات در مواد 9 و 10 قانون یاد شده احصاء شده است. لذا نرخ صفر قابل تسری به نظام مالیات بر ارزش افزوده نمی باشد. افزون بر استدلال مذکور، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب دادنامه شماره 9909970905811911 مورخ 1399/12/12 نسبت به موضوع نرخ صفر مالیاتی در قانون مالیات بر ارزش افزوده اعلام نظر نموده است و از آنجا که به موجب ماده 89 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، آراء هیأت مذکور برای شعب دیوان و سایر مراجع اداری مربوط در موارد مشابه لازم الاتباع است، لذا هرگونه تفسیر دیگری از موضوع موصوف، مغایر با حکم مندرج در دادنامه مذکور خواهد بود.

در خصوص درخواست ابطال جزء های (الف) و (ج) بند 4 دستورالعمل موضوع شکایت؛ به تصریح بند 3 تبصره 2 قانون بودجه سال 1401 کل کشور: «... در صورتی که کالای پشتوانه گواهی سپرده ماهیتا مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد مالیات مذکور، تنها یک مرتبه و در زمان تحویل فیزیکی کالا پس از کسر اعتبار مالیاتی وصول خواهد شد و وظیفه پرداخت مالیات مذکور بر عهده تحویل گیرنده نهایی کالای پشتوانه گواهی سپرده کالایی می باشد.

وفق مثال مندرج در ثبت های حسابداری مربوط به معاملات گواهی سپرده کالایی» مبلغ مالیات بر ارزش افزوده پس از عرضه اولیه در بورس های کالایی ثابت بوده و پس از معاملات متعدد با وجود افزایش ارزش فروش گواهی سپرده کالایی در نهایت مبلغ مالیات بر ارزش افزوده فروش، بدون تغییر باقی مانده است اگر هدف قانون گذار ادامه روند قبلی بود، آوردن عبارت «پس از کسر اعتبار مالیاتی» در بند (س) تبصره 2 قانون بودجه سال 1401 کل کشور، موضوعیت نداشت. پس قانون گذار با هدف تغییر مبلغ مالیات بر ارزش افزوده نهایی کالا به تحویل گیرنده نهایی، عبارت پس از کسر اعتبار مالیاتی را ذکر نموده است.»

در خصوص ابطال بند 5 دستورالعمل مورد شکایت، به جهت اینکه شاکی به موجب لایحه ای که به شماره 1401-1588-8 مورخ 1401/09/13 در دفتر هیأت عمومی ثبت شده، شکایت خود را مسترد کرده است؛ معاون قضایی دیوان عدالت اداری در اجرای ماده ?? قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره 140131920000714294 مورخ 1401/10/13، قرار رد شکایت به واسطه استرداد دادخواست و انتفاء موضوع صادر کرده است.

«رسیدگی به تقاضای ابطال بندهای 1 و 3 و قسمت های (الف) و (ج) بند 4 دستورالعمل مورد شکایت در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/10/27 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

اولا براساس بند (ص) تبصره 2 قانون بودجه سال 1401 کل کشور مقرر شده است : «به منظور حمایت از توسعه ابزارهای مالی و همچنین تسهیل معاملات ابزارهای مبتنی بر کالا، مالیات بر ارزش افزوده کلیه کالاهایی که در قالب گواهی سپرده کالایی در بورس های کالایی کشور پذیرش می شوند، مادامی که در هر یک از بورس های کالایی مورد مبادله قرار می گیرند، مشمول نرخ صفر مالیاتی می باشند. در صورتی که کالای پشتوانه گواهی سپرده ماهیتا مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد، مالیات مذکور تنها یک مرتبه و در زمان تحویل فیزیکی کالا پس از کسر اعتبار مالیاتی وصول خواهد شد و وظیفه پرداخت مالیات مذکور برعهده تحویل گیرنده نهایی کالای پشتوانه گواهی سپرده کالایی می باشد» و دستورالعمل شماره 200/1401/533 مورخ 1401/05/15 سازمان امور مالیاتی کشور در راستای بیان نحوه اجرای حکم مقرر در این بند صادر شده است. ثانيا علی رغم اینکه در بورس کالایی، کالا عرضه و به فروش می رسد، ولی پس از اولین عرضه توسط تولیدکننده (عرضه کننده) ادامه مسیر خرید و فروش کالا در این بورس تا زمان وصول و دریافت کالا توسط مصرف کننده نهایی، از قالب عرضه کالا به انتقال گواهی

سپرده و سهام تغییر ماهیت داده و در واقع این تغییر در وضعیت و برخی احکام متفرع بر کالا به موجب قانون مزبور تأیید و مورد حکم واقع شده است. ثالثاً در بند 1 دستورالعمل مورد اعتراض، بدون توجه به مفاد قانون و عموماً حاکم که براساس آن بورس کالایی خریدار نیست و معامله بین عرضه‌کننده (تولیدکننده) و خریدار صورت می‌پذیرد، عرضه‌کنندگان مکلف شده‌اند که صورتحسابی به نام بورس کالا صادر نمایند و چون بر این فرآیند اصولاً احکام و تکالیف و حقوق مختلفی بار می‌شود، الزام به صدور چنین صورتحسابی با این محمل نادرست که بورس کالایی خریدار است، با ماده 1 قانون مالیات بر ارزش افزوده و تبصره 2 و بندهای (الف)، (ح) و (ج) آن مغایرت دارد. رابعاً بر مبنای قانون صدرالذکر، مادامی که کالا در قالب گواهی سپرده در هر کدام از بورس‌های کالایی مورد مبادله واقع می‌شود، مشمول نرخ صفر مالیاتی است و این در حالی است که در بند 3 دستورالعمل مورد شکایت به جای بیان شمول نرخ صفر بر موضوع، حکم به عدم تعلق و شمول مالیات و ارزش افزوده بر این فرآیند شده است که این حکم صراحتاً خلاف حکم مقنن است و مفاد رای شماره 1911 مورخ 1399/12/12 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز از این بحث خروج موضوعی دارد. خامساً با وجود اینکه در قانون بودجه سال 1401 کل کشور به صراحت قید شده است که مالیات و عوارض ارزش افزوده تنها یک مرتبه و در زمان تحویل فیزیکی کالا پس از کسر اعتبارات وصول می‌شود و پرداخت مالیات بر عهده تحویل‌گیرنده نهایی کالای پشتوانه سپرده کالایی است، ولی در جزءهای (الف) و (ج) بند 4 دستورالعمل مورد اعتراض مبتنی بر بند 1 همین دستورالعمل، معامله از بورس کالایی را نیز مبنا قرار داده و خریدار را مکلف نموده است که به بورس کالایی مالیات را پرداخت نماید و این در حالی است که هنوز زمان آخرین معامله و تحویل نهایی فرا نرسیده است و در جزء (ج) بند 4 دستورالعمل مورد شکایت محاسبه‌ای آمده است که در آن فروش به بورس کالایی به عنوان معیار قرار داده شده و با وجود وضع حکم مزبور، اصولاً چنین معامله‌ای (چه در قالب محاسبه به کمتر و چه محاسبه به میزان بیشتر) موضوعیت ندارد و معیار در احتساب مالیات بر ارزش افزوده و پرداخت آن و بررسی اعتبارات، آخرین معامله و تحویل به مصرف‌کننده نهایی طبق قانون بودجه است. با توجه به مراتب فوق و دلایل مذکور، بندهای 1 و 3 و جزء (الف) و (ج) از بند 4 دستورالعمل شماره 200/1401/533 مورخ 1401/05/15 سازمان امور مالیاتی کشور خارج از حدود اختیار و خلاف قانون است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

*جدیدترین بخشنامه‌های مالیاتی را در کالج مالیاتی دنبال کنید

[@Taxkalej](https://taxkalej)

<https://taxkalej.com>

کانال تلگرام کالج مالیاتی

سایت کالج مالیاتی