

دادنامه شماره ۴۵۳ مورخ ۳/۷/۱۳۹۱ هیات عمومی دیوان

عدالت اداری، مبنی بر اینکه بخشنامه شماره ۶۵۶ مورخ

۱۴/۱/۱۳۸۷ مغایرتی با قانون ندارد

بخشنامه

به پیوست دادنامه شماره 453 مورخ 1391 / 7 / 3 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، مبنی بر اینکه بخشنامه شماره 656 مورخ 14 / 1 / 1387 مغایرتی با قانون ندارد، جهت اطلاع ارسال می گردد.

حسین وکیلی

معاون مالیاتهای مستقیم

شماره دادنامه: 453

تاریخ دادنامه: 1391 / 07 / 03

کلاس پرونده: 1018 / 88

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت ساحل رانان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده 2 بخشنامه شماره 656- 14 / 1 / 1387 سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شرکت ساحل رانان به موجب دادخواستی، ابطال ماده 2 بخشنامه شماره 656- 14 / 1 / 1387 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "احتراماً، ضمن ارسال تصویر مصوبه 81286 / ت / 37862 ک- 23 / 5 / 1386 کمیسیون موضوع اصل 138 قانون اساسی که در بند 1 آن به صراحت هدف از صدور آن را ایجاد تسهیلات لازم جهت توسعه صادرات غیر نفتی عنوان می نماید. همچنین بخشنامه شماره 656- 14 / 1 / 1387 که ظاهراً برای اجرای بند 1 مصوبه فوق صادر شده است بهاستحضار می رساند سازمان امور مالیاتی کشور طی نامه شماره 115775- 9 / 11 / 1387 به این شرکت اعلام داشته است که چون قرارداد این شرکت و شرکت تراکتورسازی ایران علی رغم این که به صورت دلاری تنظیم شده ولی ریال مبادله شده است مشمول معافیت ماده 2 بخشنامه 656 نمی شود.

متأسفانه چون تنظیم کنندگان بخشنامه 656 شناخت صحیحی از مراحل اسنادی و چگونگی حمل کالای صادراتی نداشته اند ماده 2 آن را (در خصوص شرط درآمد ارزی برای استفاده از معافیت مالیاتی) مغایر منظور بند 1 مصوبه کمیسیون موضوع اصل 138 قانون اساسی تنظیم کرده اند زیرا ماده 1 بخشنامه 656 در بند الف و ب تکلیف از دریافتی حاصل از حمل کالای صادراتی از طرف خارجی (کالایی که به صورت FOB فروخته می شود) و کالای ترانزیت را مشخص کرده است بنابراین ماده 2 مربوط به صادرکننده ایرانی است که کالای خود را به صورت CIF (ارزش کالا بیمه کرایه حمل) میفروشد (و منظور بند 1 مصوبه کمیسیون موضوع اصل 138 قانون اساسی نیز کمک به همین صادرکننده برای افزایش صادرات از طریق کاهش هزینه حمل بوده است) و کالای خود را برای حمل در اختیار حمل کننده ایرانی قرار می دهد.

صادر کننده ایرانی ارزش کالای خود را از طرف خارجی مدتی بعد از ارائه بارنامه حمل به بانک دریافت می دارد بنابراین برای دریافت بارنامه یا باید ریال بپردازد یا ارز مورد نیاز را از بازار تامین کند و هدف سازمان امور مالیاتی از ذکر درآمد ارزی ماده 2 مشخص نیست که این ارز قرار است از کجا بیاید.

با عنایت به مراتب فوق نظر به این که ماده 2 بخشنامه 656 سازمان امور مالیاتی مغایر منظور بند 1 مصوبه کمیسیون موضوع

اصل 138 قانون اساسی و باعث تبعیض نسبت به آن دسته از شرکتهای حمل و نقل بین المللی می شود که بهجای ارز ریال از صادر کننده ایرانی (تاریخ صدور بخشنامه شماره 656- 14 / 1 / 1387 و تاریخ اجرای آن 1 / 1 / 1384 می باشد) گرفته اند می شود صدور رأی عادلانه در خصوص اصلاح ماده 2 بخشنامه 656 سازمان امور مالیاتی و یا طریقی که رفع تبعیض نسبت به شرکتهایی شود که ریال از صادر کننده ایرانی گرفته اند مورد استدعاست.

در پاسخ به اخطار رفعنقصی که از سوی اداره کل هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در اجرای ماده 38 قانون دیوان عدالت اداری برای شاکی ارسال شده بود تا جهات مغایرت ماده 2 بخشنامه مورداعتراض را با قانون یا شرع یا خروج از حدود اختیارات تعیین کند، شرکت ساحل رانان طیلايحه ای که به شماره 711 / 2757 / د 41- 3 / 12 / 1388 ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی شده است اعلام می کند سازمان امور مالیاتی خارج از حدود اختیارات خود معافیت مالیاتی رابه درآمد ارزی مقید کرده است.

متعاقباً لایحه ای به شماره 1700 / م / 90- 3 / 8 / 1390 از شرکت شاکی واصل می شود که در آن اعلام شده است ماده 2 بخشنامه مورد اعتراض باحکم مقرر در بند ب ماده 113 قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و ماده 33 قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مغایرت دارد. متن بخشنامه شماره 656- 14 / 1 / 1387 رئیس کلسازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است:

“در اجرای بند 1 تصویب نامه شماره 81286 / ت / 27862 ک مورخ 23 / 5 / 86 کمیسیون موضوع اصل 138 قانون اساسی پیرامون برقراری معافیت از عوارض و مالیات برای آن بخش از درآمد شرکتهای حمل و نقل بین المللی مربوط به حمل کالاهای صادراتی و نیز درآمد حاصل از پذیرش گردشگران خارجی ورودی توسط دفاتر خدمات مسافرتی با استناد به بند د ماده 33 قانون برنامه چهارم و بنده ماده 4 تصویب نامه شماره 20087 / ت / 30784 ک مورخ 21 / 4 / 83 کمیسیون مزبور و تصویب نامه شماره 6429 / ت / 32172 ه مورخ 21 / 2 / 84 هیأت محترم وزیران دستورالعمل زیر مورد تصویب قرار گرفته که مراتب جهت اقدام لازم ابلاغ می گردد.

ماده 1_ حمل و نقل ترانزیت خارجی طبق ماده 1 قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو جمهوری اسلامی ایران و درچارچوب قانون مذکور با درنظر گرفتن شرایط ذیل معاف از مالیات و عوارض می شود.

الف- درآمدهای ارزی تحصیلی دارای منشأ خارجی که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی و از طریق سیستم بانکی از خارج از کشور به حساب شرکت حمل و نقل صاحب درآمد واریز گردد و برای آن قرارداد یا صورتحساب صادر شده باشد.

ب- پروانه ترانزیت خارجی در چارچوب قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو جمهوری اسلامی ایران برای آن صادر و عملیات ترانزیت انجام و تسویه صورت پذیرفته باشد.

ماده 2_ درآمد ارزی حاصل از حمل کالاهای صادراتی در صورتیکه مسئولیت حمل کالاها از مبدأ جمهوری اسلامی ایران تا مقاصد خارجی از کشور به عهده شرکت حمل و نقل بین المللی ایرانی واگذار شده باشد از مالیات و عوارض معاف است.

ماده 3_ درآمد حاصل از حمل و نقل داخلی و حمل و نقل کالاهای وارداتی مشمول معافیت مالیاتی و عوارض فوق نمی شود- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور”

در پاسخ به شکایت شاکی، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتیکشور به موجب لایحه شماره 45025 / 212 / د- 1 / 12 / 1390 توضیح داده است که:

”

1- بهموجب بند 1 تصویب نامه شماره 81286 / ت / 37862 ک- 23 / 5 / 1386 کمیسیون موضوع اصل 138 قانون اساسی مقرر شده است به منظور ایجاد تسهیلات لازم جهت توسعه صادرات غیر نفتیکشور کارگروهی با مسئولیت وزارت بازرگانی و با حضور وزارت امور اقتصادی و دارایی، وزارت راه و ترابری، معاونت حقوقی و امور مجلس رئیس جمهور و سازمان میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی نسبت به تدوین دستورالعمل برقراری معافیت از عوارض و مالیات برای آن بخش از درآمد شرکتهای حمل و نقل بین المللی مربوط به حمل کالاهای صادراتی و نیز درآمد حاصل از پذیرش گردشگران خارجی ورودی توسط دفاتر خدمات مسافرتی، ظرف یکماه پس از ابلاغ تصویب نامه مذکور اقدام و به شورای عالی توسعه صادرات غیر نفتیاریه کند.

2_ به موجب بند ماده 33 قانون برنامه چهارم توسعه برقراری هر گونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع شده است.

3_ طبق جزء (ه) بند 4 تصویب نامه شماره 20082 / ت / 30784 ک- 21 / 4 / 1383 وزرای عضو شورای عالی توسعه صادرات غیر نفتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف شده است به منظور تشویق ناوگان حمل و نقل کشور به حمل سریع کالاهای صادراتی به بازارهای هدف و بر اساس بند ب ماده 113 قانون برنامه توسعه و نظر به این که درآمدهای ارزی بخش حمل و نقل و ترانزیت جزو صادرات خدمات است، درآمدهای ناشی از حمل و نقل کالاهای صادراتی را از دریافت مالیات معاف کند.

4_ مجدداً هیأت وزیران به جهت ارز آوری و کنترل خدمات ناوگان حمل و نقل کشور به موجب تصویب نامه شماره 9429 / ت / 32172 ه- 21 / 2 / 1384 اقدام به اصلاح قسمت اخیر جزء (ه) بند (4) تصویب نامه 20082 / ت / 30784 ک- 21 / 4 / 1383 کرده است و عبارت درآمدهای ارزی ناشی از حمل و نقل کالاهای صادراتی را جایگزین عبارت درآمد ناشی از حمل و نقل کالاهای صادراتی کرده است.

لذا با توجه به عبارت مذکور در بند 1 تصویب نامه شماره 81286 / ت / 37862 ک- 23 / 5 / 1386 کمیسیون موضوع اصل 138 قانون اساسی و مکلف ساختن کارگروه مربوطه به تدوین دستورالعمل برقراری معافیت از عوارض و مالیات برای حمل کالاهای دستورالعمل مورد نظر به استناد بند د ماده 33 قانون برنامه چهارم توسعه و جزء (ه) بند 4 تصویب نامه شماره 20082 / ت / 30784 ک- 21 / 4 / 1383 و بند 2 تصویب نامه شماره 9429 / ت / 32172 ه- 21 / 2 / 1384 هیأت وزیران که صراحتاً درآمدهای ارزی ناشی از حمل و نقل کالاهای صادراتی را از دریافت مالیات معاف دانسته است تهیه گردیده است و سازمان متبوع نیز با توجه به مفاد دستورالعمل تهیه شده را طی بخشنامه شماره 656- 14 / 1 / 1387 جهت اطلاع ادارات امور مالیاتی و اقدام ابلاغ کرده است و مفاد بند 2 بخشنامه مزبور نیز که صرفاً درآمد ارزی حاصل از حمل کالاهای صادراتی را از مالیات و عوارض معاف کرده است با توجه به بند 2 تصویب نامه شماره 9429 / ت / 32172 ه- 21 / 3 / 1384 هیأت وزیران تهیه و تنظیم شده است و ایرادی به مفاد آن وارد نیست.

با عنایت به مراتب و توضیحات فوق الذکر درخواست رد شکایت و تایید بخشنامه مشتکی عنه را دارد.

همچنین به موجب لایحه شماره 39471 / 232 / د- 26 / 10 / 1390 مدیرکل دفتر تشخیص و حسابرسی مالیاتی آمده است که: “بهموجب بند (ب) ماده 113 قانون برنامه سوم و تنفیذی بند (د) ماده 33 قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، صدور کالاهای غیر نفتی خدمات، مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهند بود. در راستای ساماندهی به ناوگان حمل و نقل کشور، کمیسیون موضوع اصل 138 قانون اساسی به استناد جزء (ه) بند (4) تصویب نامه شماره 20082 / ت / 30784 ک- 21 / 4 / 1383 کمیسیون فوق الذکر به منظور تشویق ناوگان حمل و نقل کشور به حمل سریع کالاهای صادراتی به بازارهای هدف و بر اساس **بند (ب) ماده 113** قانون برنامه سوم توسعه و نظر به این که درآمدهای ارزی بخش حمل و نقل و ترانزیت جزو صادرات خدمات می باشد، وزارت امور اقتصادی و دارایی درآمدهای ناشی از حمل و نقل کالاهای صادراتی را از دریافت مالیات معاف نماید.

به جهت ارز آوری و کنترل خدمات ناوگان حمل و نقل کشور، به موجب تصویب نامه شماره 9429/ت/32172 هـ - 21 / 2 / 1384 ، اقدام به اصلاح مصوبه شماره 20082/ت/30784 ک - 21 / 4 / 1383 کرده است بدین گونه که بند (2) قسمت اخیر جزء (ه) بند (4) ماده عبارت درآمدهای ارزی ناشی از حمل و نقل کالاهای صادراتی جایگزین درآمدهای ناشی از حمل و نقل کالاهای صادراتی می شود.

لذا تاکید هیأت وزیران در ماده 2 بخشنامه مشتکی عنه در خصوص درآمدهای ارزی حاصل از حمل کالاهای صادراتی به موجب مصوبات اخیر الذکر بوده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

با توجه به احکام مقرر در بند (ب) ماده 113 قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال 1379 و بند (د) ماده 33 قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب 1383 برقراری هر گونه مالیات و عوارض برای صادرات غیر نفتی و خدمات درطول برنامه ممنوع اعلام شده است. آیین نامه اجرایی این قانون نیز با استناد به اصل 138 قانون اساسی توسط هیأت وزیران تصویب شده است و در مقام حصول اهداف مورد نظر قانون، صادرات کالا و خدمات متضمن درآمد ارزی مشمول اعمال معافیت قرار گرفته است. نظر به این که مصوبه مذکور تاکنون ابطال نشده است و از وجاهت اجرایی برخوردار است، بخشنامه مورد شکایت نیز که حکمی بیش از مفاد مصوبه هیأت وزیران ندارد، خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی تشخیص نمی شود و چون با قانون نیز مغایرت ندارد، قابل ابطال نیست.

معاون قضائی دیوان عدالت اداری

رهبرپور

شماره: 656

تاریخ: 14 / 01 / 1387

پیوست:

بخشنامه

در اجرای بند 1 تصویب نامه شماره 81286/ت/27862 ک مورخ 23 / 5 / 86 کمیسیون موضوع اصل 138 قانون اساسی پیرامون برقراری معافیت از عوارض و مالیات برای آن بخش از درآمد شرکتهای حمل و نقل بین المللی مربوط به حمل کالاهای صادراتی و نیز درآمد حاصل از پذیرش گردشگران خارجی ورودی توسط دفاتر خدمات مسافرتی با استناد به بند د ماده 33 قانون برنامه چهارم و بنده ماده 4 تصویب نامه شماره 20087/ت/30784 ک مورخ 21 / 4 / 83 کمیسیون مزبور و تصویب نامه شماره 6429/ت/32172 ه مورخ 21 / 2 / 84 هیأت محترم وزیران دستورالعمل زیر مورد تصویب قرار گرفته که مراتب جهت اقدام لازم ابلاغ می گردد.

ماده 1 - حمل و نقل ترانزیت خارجی طبق ماده 1 قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو جمهوری اسلامی ایران و در چارچوب قانون مذکور با در نظر گرفتن شرایط ذیل معاف از مالیات و عوارض می گردد.

الف - درآمدهای ارزی تحصیلی دارای منشأ خارجی که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی و از طریق سیستم بانکی از خارج از کشور به حساب شرکت حمل و نقل صاحب درآمد واریز گردد و برای آن قرارداد یا صورت حساب صادر شده باشد.

ب- پروانه ترانزیت خارجی در چارچوب قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو جمهوری اسلامی ایران برای آن صادر و عملیات ترانزیت انجام و تسویه صورت پذیرفته باشد.

ماده 2_ درآمد ارزی حاصل از حمل کالاهای صادراتی در صورتیکه مسئولیت حمل کالاها از مبدأ جمهوری اسلامی ایران تا مقاصد خارجی از کشور به عهده شرکت حمل و نقل بین المللی ایرانی واگذار شده باشد از مالیات و عوارض معاف می باشد.

ماده 3_ درآمد حاصل از حمل و نقل داخلی و حمل و نقل کالاهای وارداتی مشمول معافیت مالیاتی و عوارض فوق نمیگردد.

علی اکبر عرب مازار

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور