

هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ع 0002408

* شاکی: آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال یک عبارت از بند 4 بخشنامه شماره 23,99,200 مورخ 28,02,1399 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال یک عبارت از بند 4 بخشنامه شماره 23,99,200 مورخ 28,02,1399 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

در صورت عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی کالا یا خدمت توسط مودی (طرف معامله)، اداره امور مالیاتی ضمن عدم قبول اعتبار مالیات بر ارزش افزوده مودی خریدار در موارد خرید مربوط به کالاها و خدمات غیر معاف از مالیات بر ارزش افزوده) یا عدم پذیرش آن به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی (درخصوص کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و اشخاصی که مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده نیستند) یا مطالبه و دریافت مالیات متعلق ارزش افزوده از مودی. فروشنده در مورد کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده با بررسی و تعیین قیمت متعارف خرید یا فروش (با رعایت مقررات مربوط و با در نظر داشتن نوع فعالیت مودی اعم از عمده فروشی یا خرده فروشی و نحوه تامین کالا) موظفند حسب مورد در اجرای قسمت اخیر مواد 230 و 274 قانون مالیات های مستقیم مراتب عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی را به همراه مستندات مربوطه به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نمایند تا نسبت به اقامه دعوی نزد مراجع صالح قضایی اقدام شود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

وفق ماده 147 قانون مالیاتهای مستقیم، "هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد." و وفق ماده 148 این قانون، "قیمت خرید کالای فروخته شده و یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده" هم جزو این هزینه‌ها محسوب شده و در صورت قابل اثبات بودن معامله، از نظر صحت پرداخت بهای خرید بر اساس مدارک بانکی و صحت دریافت مابه‌ازای وجه پرداختی با کنترل مستندات انبار، صرف خرید از فروشندگان فاقد اعتبار مالیاتی، موجب غیرقابل قبول مالیاتی شدن چنین هزینه‌هایی نخواهد بود. این امر از جمله در جزء 1-2-1 ماده 41 آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب 13,9,1398 وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی نیز مورد توجه قرار گرفته و وفق آن، "در مواردی که معاملات ابرازی (خرید یا فروش کالا و خدمات) صورت گرفته با اشخاصی است که صحت اجزای معامله با این اشخاص به دلیل وضعیت طرف معامله (شرکت های کاغذی، مجهول‌المان و امثالهم) قابل اثبات و تعیین دقیق نباشد: در موارد هزینه و خرید، چنانچه کالا یا خدمت توسط خریدار دریافت شده لکن صورتحساب ارائه شده مربوط به اشخاص یاد شده است، بهای هزینه یا خرید به ارزش منصفانه کالا یا خدمت در زمان انجام معامله در حسابرسی مالیاتی با رعایت مقررات مبنای قبول هزینه یا خرید می باشد و مابه التفاوت به عنوان هزینه غیر قابل قبول تلقی می گردد". با وجود این، در بند 4 بخشنامه مورد اعتراض، مقرر شده، "در صورت عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی کالا یا خدمت توسط مودی (طرف معامله)، اداره امور مالیاتی ضمن عدم قبول اعتبار مالیات بر ارزش افزوده مودی-خریدار (در موارد خرید مربوط به کالاها و خدمات غیر معاف از مالیات بر ارزش افزوده) یا عدم پذیرش آن به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی (درخصوص کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و اشخاصی که مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده نیستند) یا مطالبه و دریافت مالیات متعلق ارزش افزوده از

مودی- فروشنده (در مورد کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده) با بررسی و تعیین قیمت متعارف خرید یا فروش (با رعایت مقررات مربوط و با در نظر داشتن نوع فعالیت مودی اعم از عمده‌فروشی یا خرده‌فروشی و نحوه تامین کالا) موظفند حسب مورد در اجرای قسمت اخیر مواد 230 و 274 قانون مالیات‌های مستقیم مراتب عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی را به همراه مستندات مربوطه به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نمایند تا نسبت به اقامه دعوی نزد مراجع صالح قضایی اقدام شود". در واقع با این حکم، درحالی‌که خریداران کالاها و خدمات غیر معاف از مالیات بر ارزش افزوده، تنها اعتبار خریدشان مورد پذیرش سازمان امور مالیاتی قرار نمی‌گیرد، خریداران کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و خریداران از اشخاصی که اصولاً مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده نیستند، کل خریدشان به عنوان هزینه غیر قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود.

***در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره 212,20831، ص مورخ 1400,9,29 توضیح داده اند که:**

به موجب تبصره (2) ماده (17) قانون مالیات بر ارزش افزوده، «در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیاتهای پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی‌باشد». که مطابق تبصره (5) ماده مذکور، «آن قسمت از مالیاتهای ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیاتهای وصول شده یا قابل استرداد نیست، جز 6 هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم محسوب می‌شود». بنابراین حکم تبصره های مذکور نسبت به کالا و خدمات معاف یا غیر مشمول تسری می‌یابد و از آنجا که خریدار اقدام به ارایه صورتحساب های غیر واقعی نسبت به کالاها یا خدمات مشمول می‌نماید، بدیهی است که احکام تبصره های مذکور در این خصوص جاری نخواهد بود.

بخشنامه شماره 23,99,200 مورخ 28,02,1389 با موضوع نحوه رسیدگی به صورتحساب های غیر واقعی، به منظور پیشگیری و مقابله با فرار مالیاتی و ایجاد وحدت رویه در رسیدگی به پرونده مالیاتی مؤدیانی که اقدام به صدور صورتحساب های غیر واقعی مینمایند و همچنین اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، تنظیم و صادر گردیده است. براین اساس در مواردی که خریدار صورت حساب واهی متضمن درج مالیات و عوارض ارزش افزوده تهیه و ارائه نماید، بدیهی است که احتساب آن به عنوان مالیات و عوارض پرداختی، علیرغم عدم پرداخت مالیات (به دلیل واهی و غیر واقعی بودن صورت حساب های صادره)، موجبات تضییع حقوق حقه دولت را فراهم می‌نماید.

به موجب بند (2) بخشنامه شماره 23,99,200 مورخ 28,02,1400 در خصوص نحوه رسیدگی به صورتحساب های غیر واقعی مقرر گردیده "در خصوص آن بخش از اعتبار مالیاتی مؤدی مالیات و عوارض خرید) که به واسطه معاملات غیر واقعی با مودی صوری (خرید از اشخاص فاقد اعتبار مالیاتی مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد، چنانچه مودی - خریدار در مراحل رسیدگی یا دادرسی مالیاتی نسبت به معرفی فروشنده واقعی اقدام نماید، با احراز ادعای مودی (خریدار) و پس از مطالبه و وصول مالیات و عوارض متعلق از فروشنده واقعی، اعتبار موصوف برای خریدار مورد پذیرش قرار خواهد گرفت". بنابراین در صورتی که مودی - خریدار در مراحل رسیدگی یا دادرسی مالیاتی نسبت به معرفی فروشنده واقعی اقدام ننماید. بدیهی است که حکم تبصره های (2) و (5) ماده (17) قانون مالیات بر ارزش افزوده در این خصوص جاری نخواهد بود. همچنین مطابق بند (1-2-1) ماده (41) آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (2) ماده (219) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 31,04,1394 بهای هزینه یا خرید به ارزش منصفانه کالا یا خدمت در زمان انجام معامله در حسابرسی مالیاتی با رعایت مقررات مبنای قبول هزینه یا خرید می‌باشد و مابه التفاوت بعنوان هزینه غیر قابل قبول تلقی می‌گردد.

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

با لحاظ اینکه آنچه در بحث اعتبارات مالیاتی همیشه مهم و اثرگذار است بحث بررسی اعتبارات ادعایی و احراز صحت و سقم ادعای مؤدیان در این خصوص است و از آنجایی که دستورالعمل مورد شکایت به شماره 23,99,200 مورخه 1399,2,28 رئیس کل سازمان امور مالیاتی در بند 4 (موضوع شکایت) اصولاً راجع به صورتحسابهای غیر واقعی می‌باشد و موضوع آن عدم احراز اعتبارات پس از بررسی صحت و سقم می‌باشد که این امر در دفاع طرف شکایت نیز به وضوح بیان شده است و در راستای پیشگیری و مقابله با فرار مالیاتی و ایجاد وحدت رویه در رسیدگی در خصوص صدور صورتحسابهای غیر واقعی و ارایه آن به مأمورین مالیاتی در فرآیند رسیدگی، اقدام به ایجاد ضابطه در راستای منویات مقنن نموده است که بخشنامه تأکید نموده است ضمن بررسی موارد، موضوع در راستای مواد 230 و 274 قانون مالیاتهای مستقیم به دادستان انتظامی مالیاتی گزارش شود و این موضوع متفاوت از بحث دستورالعمل دیگر (آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم) می‌باشد چرا که در ما نحن فیه اصولاً بخشنامه با عنوان رسیدگی به صورتحسابهای غیر واقعی تدوین و تصویب شده است، لیکن در دستورالعمل ترتیبات رسیدگی و تبیین آن که ارزش منصفانه لحاظ می‌شود اجزای معامله نامعین است ولی اصل معامله و صورتحساب انجام شده است، فلذا به استناد بند ب ماده 84 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری با توجه به صحیح بودن مفاد بخشنامه مورد شکایت رأی به رد شکایت صادر می‌نماید. رأی صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می‌باشد.

محمد علی پرومندزاده

رئیس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

دیوان عدالت اداری