

رأی شماره 2649576 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: بند 7 ماده 1 آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافران و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت های هواپیمایی ایران موضوع ماده 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده ابطال نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200161

شماره دادنامه سیلور: 140231390002649576 تاریخ: 1402/10/12

* شاکی: آقای نیما غیاثوند فرزند ایرج

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 7 ماده 1 آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافران و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت های هواپیمایی ایران موضوع ماده 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند 7 ماده 1 آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافران و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت های هواپیمایی ایران موضوع ماده 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد:

« 7- صورتحساب: صورتحساب الکترونیکی نوع چهارم موضوع استاندارد کارکردی پایانه های فروشگاهی که برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده، مطابق نمونه تهیه شده توسط سازمان تعیین شده است و شماره گذرنامه خریدار در آن درج می گردد. بلیط هواپیما نیز در حکم صورتحساب می باشد»

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مقرر شکایت:

بند 7 ماده 1 آیین نامه مورد شکایت که اشاره دارد: "صورتحساب الکترونیکی نوع چهارم موضوع استاندارد کارکردی پایانه های فروشگاهی که برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده، مطابق نمونه تهیه شده توسط سازمان تعیین شده است و شماره گذرنامه خریدار در آن درج می گردد. بلیط هواپیما نیز در حکم صورتحساب می باشد"، مغایر با مفاد ماده 95 قانون مالیات های مستقیم و آیین نامه مربوط به ماده 95 قانون مالیات های مستقیم (مصوب 1394/12/04 به شماره 230761 که از اول سال 1395 لازم الاجرا می باشد) و همچنین مغایر با پاراگراف آخر تبصره 2 بند دوم قسمت صورتحساب های غیر الکترونیک کاغذی اصلاحیه مواد 1 و 2 و 7 و 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1401/01/22 به شماره 8840، است.

زیرا اولاً: مرجع تعیین طریقه نگهداری اسناد و مدارک و ضوابط موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم، آیین نامه اجرایی آن ماده است که با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی میرسد و در آیین نامه اجرایی ماده 95 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394 و نیز در اصلاحیه مورخ 1401/01/22 این آیین نامه، صورتحساب نوع چهارم، اساساً وجود ندارد.

ثانیاً؛ هرچند اینکه صدور بلیط در حکم صورت حساب باشد، در اصلاحیه ماده 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم، در تاریخ 1401/01/22 به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده است، اما از آنجا که در آیین نامه شماره 230761 اجرایی ماده 95 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394، اینکه بلیط هواپیما در حکم صورتحساب باشد و اینکه چنین صورتحسابی به عنوان صورتحساب نوع چهارم باشد، پیش بینی نگردیده بود؛ لذا با توجه به اینکه تاریخ تصویب مقرر معترض عنه، قبل از تصویب اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم بوده، بنابراین مقرر هیئت وزیران در راستای مقررات لازم الاجرای زمان تصویب نبوده و از این جهت خارج از صلاحیت تصویب هیئت وزیران می باشد.

ثالثاً؛ کما اینکه در پاراگراف آخر تبصره 2 بند دوم اصلاحیه مواد 1 و 2 و 7 و 8 ماده 95 آیین نامه قانون مالیات های مستقیم مصوب 1401/01/22، ضمانت اجرایی اینکه بلیط هواپیمایی در حکم صورت حساب باشد، اجرای کامل قوانین پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان می باشد و تا مادامی که سامانه مؤدیان راه اندازی نگردد اصلاحیه آیین نامه موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم، قابلیت اجرایی نخواهد داشت؛ لذا از آنجا که اصلاحیه مواد 1 و 2 و 7 و 8 ماده 95 قانون مالیات های مستقیم همچنان لازم الاجرا نگردیده، بنابراین بلیط هواپیمایی نیز همچنان نمیتواند در حکم صورت حساب نوع چهارم تلقی گردد و مصوبه هیات وزیران همچنان بر خلاف مفاد آیین نامه اجرایی ماده 95 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394 است.

بنا به مراتب فوق الذکر مقرر معترض الان با مشخصات فوق اشاره مغایر با قوانین و مقررات مصوب مقنن می باشد و ابطال آن مورد استدعا می باشد .

* در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت به موجب لایحه شماره 47274/49636 مورخ 1402/03/24 ضمن ایفاد نامه شماره 210/2901/ص مورخ 1402/02/25 سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به طور خلاصه توضیح داده است که:

1- بر اساس مفاد 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 مالیات و عوارض پرداختی بابت خرید کالاها در داخل ایران که ظرف دو ماه از تاریخ خرید همراه مسافران اعم از ایرانی و خارجی از کشور خارج می شود و نیز مالیات و عوارض پرداختی گردشگران خارجی بابت بلیط پرواز خارجی خریداری شده از شرکت های هواپیمایی ایرانی هنگام خروج از کشور با ارائه صورتحساب الکترونیکی و یا اسناد و مدارک مثبته توسط سازمان، از محل وصولی های جاری مسترد می شود . تهیه آیین نامه اجرایی این ماده بر عهده سازمان امور مالیاتی قرار گرفته و هیئت وزیران مرجع تصویب آن تعیین شده است.

بر این اساس آیین نامه موضوع ماده یاد شده به شماره 134560 ت 59381 هـ مورخ 1400/10/28 و با عنوان آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاها همراه مسافران و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت های هواپیمایی ایرانی به تصویب هیئت وزیران رسیده است.

2- بر مبنای استاندارد کارکردی پایانه فروشگاهی، صورتحساب نوع چهارم برای دریافت استرداد مالیات بر ارزش افزوده به کار می رود . صورتحساب این نمونه مشابه صورتحساب نوع 2 می باشد؛ با این تفاوت که به جای شناسه ملی در آن شماره پاسپورت خریدار درج می شود.

از این روی در بند 7 ماده 1 آیین نامه یاد شده در تعریف "صورتحساب" پیش بینی شده که «صورتحساب الکترونیکی نوع چهارم موضوع استاندارد کارکردی پایانه های فروشگاهی که برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده مطابق نمونه تهیه شده توسط سازمان تهیه شده است و شماره گذرنامه خریدار در آن درج می گردد. بلیط هواپیما نیز در حکم صورت حساب می باشد.»

3- شاکی در دادخواست مطروحه ادعا نموده است که پیش از اصلاح ماده 8 آیین نامه موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم به موجب اصلاحیه مواد 1 و 2 و 7 و 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم به شماره 8840 مورخ 1401/01/22 مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی اساساً صورتحساب نوع چهارم در آیین نامه اخیرالذکر وجود نداشته است تا بدان استناد شود در حالی که این گفته صحیح نیست زیرا پیش از اصلاح ماده 8 آیین نامه مذکور وفق مقررات ناظر بر آن آیین نامه، از جمله بخشنامه شماره 200/24249/ص مورخ 1392/12/28 سازمان امور مالیاتی کشور به صراحت بلیط هواپیما به عنوان صورت حساب تلقی شده است .

4- اصلاحیه مواد 1 و 2 و 7 و 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم بر اساس پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و موافقت وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی طی نامه شماره 8840 مورخ 1401/01/22 به تصویب رسیده است ابلاغی طی بخشنامه شماره 200/1401/08 مورخ 1401/02/10 سازمان امور مالیاتی کشور به موجب قسمت اخیر نامه مذکور، تاریخ اجرای اصلاحیه یاد شده از 1401/01/01 بوده و مادامی که قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان اجرایی نشده است، مفاد ماده 8 آیین نامه موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم قبل از اصلاحیه آن جاری خواهد بود . مطابق تبصره 4 ماده 8 اصلاحی آیین نامه یاد شده مقرر شده است «موارد زیر در حکم صورتحساب تلقی می شود. ... - بلیط هواپیما، در این حالت نوع پرواز داخلی خارجی و شماره گذرنامه مسافر برای پروازهای خارجی باید در صورت حساب درج شود.» بر این اساس محرز است که مقررات اصلاحیه فوق الذکر نیز از ترتیبات مقرر در استاندارد کارکردی پایانه فروشگاهی تبعیت نموده است .

5 - بدیهیست مفاد ماده 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم قبل از اصلاحیه مزبور، در مواردی که در آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافر و بلیط پروازهای خارجی گردشگران خارجی خریداری شده از شرکت های هواپیمایی ایرانی موضوع ماده 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب شماره 134560/ت/59381 هـ مورخ 1400/10/28 هیئت وزیران) مقررات خاصی نسبت به آن اتخاذ نموده است؛ لازم الرعایه نخواهد بود. بدین معنا که در بند 7 ماده 1 آیین نامه اخیرالذکر، صورت حساب نوع چهارم تعریف شده است، در حالی که مفاد ماده 8 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم قبل از اصلاحیه، فاقد چنین ظرفیتی است؛ بنابراین هنگامی که صورتحساب نوع چهارم در آیین نامه موضوع ماده 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب شماره 134560/ت/59381 هـ مورخ 1400/10/28 هیئت وزیران) تعریف شده است، رعایت مفاد ماده 8 آیین نامه موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم، قبل از اصلاحیه به خودی خود لازم الاجرا نخواهد بود .

بسمه تعالی

با توجه به برگزاری جلسه هیأت تخصصی مالیاتی بانکی در مورخ 1402/9/5 راجع به پرونده کلاسه هـ ت/0200161 با موضوع شکایت آقای نیما غیاثوند مبنی بر ابطال بند 7 ماده 1 آیین نامه استرداد مالیات و عوارض کالاهای همراه مسافران موضوع ماده 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 و عقیده قضات عضو هیأت، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

نظر به اینکه مقرر مقرر در شکایت در راستای ماده 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 و در تاریخ 1400/10/28 توسط هیأت وزیران به تصویب رسیده است و مؤخر بر آیین نامه اجرایی ماده 95 قانون مالیات های مستقیم بوده و بر فرض اینکه با لحاظ ماهیت ماده 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده و نوع خاصی از ارائه خدمات و استرداد (بلیط هواپیما)، صورتحساب نوع چهارم را پیش بینی نموده باشد که دارای چه ویژگی ها و مشخصاتی باشد و بند 1 ماده 1 قانون مزبور نیز تعیین حدود و ثغور صورتحساب الکترونیکی را به عهده سازمان امور مالیاتی و مجریان واگذار نموده است و بر اساس نظر سازمان نیز هیأت وزیران اقدام به تدوین مصوبه معترض عنه نموده است و مغایرت با قانون خاصی نیز در مقرر احراز نمی شود فلذا به استناد بند ب ماده 84 قانون دیوان عدالت اداری رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات ارزشمند دیوان عدالت اداری می باشد.

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمدعلی برومندزاده