شماره ۲۰۱۹
تاریخ ۱۴۰۵/۶/۱۶
پیوست

بسمه تعالی

صورتجلسه مورخ ۱۴۰۵/۰۵/۲۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم

حسب ارجاع نامه شماره ۲۱۰/۳۶۹۷۷/د مورخ ۱۴۰۵/۰۵/۱۰ معاون محترم تحول هوشمند نظام مالیاتی توسط رئیس‌کل محترم سازمان متبوع (تصویر پیوست)، مبنی بر طرح و بررسی ابهام درخصوص «**نحوه اعمال بند (الف) ماده (۱۰) و تبصره(۳) بند (الف) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۴۰۰**» در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، مراتب در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم در جلسه مورخ ۱۴۰۵/۰۵/۲۵ این هیأت مطرح گردید.

❖ **شرح ابهام:**

وفق مفاد بند (الف) ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۴۰۰، «صادرات کالاها به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی با ارائه پروانه سبز گمرکی صادره توسط گمرک یا برگ خروجی (در مورد صادرات کالا) و ...» از پرداخت مالیات و عوارض معاف بوده و مالیات و عوارض خرید نهاده‌های آنها مسترد می‌شود.

مطابق مفاد تبصره (۳) بند (الف) ماده (۲۶) قانون یاد شده: «مالیات و عوارض پرداختی مؤدیان بابت کالاهای موضوع این بند [انواع بنزین و سوخت هواپیما، نفت گاز، نفت سفید، نفت کوره، گاز طبیعی و گاز مایع]، در صورتی که به عنوان مواد اولیه اصلی توسط واحدهای تولیدی به کار برده شود، به عنوان اعتبار مالیاتی آن واحدها قابل پذیرش می‌باشد...».

در این راستا با توجه به مواد قانونی مذکور، دو نظریه درخصوص نحوه اعمال بند (الف) ماده (۱۰) و تبصره (۳) بند (الف) ماده (۲۶) قانون مارالذکر به شرح زیر قابل طرح است:

• **نظر اول:**

با عنایت به اینکه در تبصره (۳) بند (الف) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۴۰۰، پذیرش مالیات و عوارض پرداختی مؤدیان بابت کالاهای موضوع این بند منوط به استفاده از آن به عنوان مواد اولیه اصلی در فرآیند تولید شده و این شرط فارغ از آنکه کالای تولیدی نهایی در داخل کشور عرضه یا به خارج از کشور صادر شود، عنوان گردیده است؛ لذا چنانچه کالاهای موضوع بند مذکور در فرآیند تولید به عنوان مواد اولیه اصلی مورد استفاده قرار نگیرد (به عنوان مثال بابت سوخت استفاده شود) و کالای نهایی تولید شده به خارج از کشور صادر گردد، مالیات و عوارض پرداختی بابت مواد اولیه غیر اصلی مذکور علیرغم صادرات کالای تولیدی نهایی، قابل استرداد نخواهد بود.

• **نظر دوم:**

به موجب بند (الف) ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۴۰۰، استرداد مالیات و عوارض خرید نهاده‌های کالاهای صادراتی، فارغ از شرایط معنونه در تبصره (۳) بند (الف) ماده (۲۶) این قانون درخصوص نوع مواد اولیه به کار رفته در تولید کالا (مواد اولیه اصلی/غیر اصلی یا سوخت) عنوان گردیده است. بر این اساس، استرداد مالیات و عوارض خرید کالاهای موضوع بند (الف) ماده (۲۶) قانون مذکور که در فرآیند تولید کالای صادراتی به عنوان مواد اولیه غیراصلی یا سوخت مورد استفاده قرار گرفته است، بلامانع می‌باشد.

اظهارنظر هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهامات مطرح شده، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی‌های لازم و شور و تبادل‌نظر درخصوص موضوعات مطرح شده به شرح زیر اعلام نظر می‌نماید:

نظر اکثریت :

۱- وفق مقررات بند (الف) ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، صادرات کالاها به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی با ارائه پروانه سبز گمرکی صادرات توسط گمرک یا برگ خروجی و... از پرداخت مالیات و عوارض معاف بوده و مالیات و عوارض **خرید نهاده‌های آنها** مسترد می‌شود که باتوجه به مقررات بند (د) ماده یک قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، «مالیات و عوارض خرید نهاده‌ها» همان «**اعتبار مالیاتی**» است.

۲- مطابق مقررات تبصره (۳) بند (الف) ماده (۲۶) قانون مالیات برارزش‌افزوده، مالیات و عوارض پرداختی مؤدیان بابت کالاهای موضوع این بند، **در صورتی که به عنوان مواد اولیه اصلی توسط واحدهای تولیدی به کار برده شود**، به عنوان **اعتبار مالیاتی آن واحدها قابل پذیرش می‌باشد.**

با عنایت به مراتب فوق و حکم مقررات تبصره (۳) بند (الف) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۴۰۰ و نیز باامعان‌نظر به مفاد دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۰۶۰۱۲۸۰ مورخ ۱۴۰۲/۰۳/۰۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری، مالیات و عوارض پرداختی بابت مواد اولیه غیراصلی از جمله سوخت مصرفی جهت کالاهای تولیدی، فارغ از آنکه کالای تولیدی نهایی در داخل کشور عرضه یا به خارج از کشور صادر شود، قابل استرداد نمی‌باشد.

محمدتقی پاکدامن — حسین زمانی — عباس بهزاد

مجید پورناجی — مسعود مصلحی — داریوش درویشی

احمدرضا مدبرنیا — منصور نیک‌چهره گل‌افزانی — زهره جعفری

حسین نیروبخش — اسد راستین