



رای شماره ۲۸۲ تا ۲۹۱ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال الف- تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹-۱۳۹۸/۰۲/۳۱ هیأت وزیران ب- بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۳/۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۸۲ الی ۲۹۱

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۲/۲۸

شماره پرونده: ۹۹۰۲۵۶۱-۹۹۰۲۴۵۸-۹۹۰۰۱۴۴-۹۸۰۴۴۰۴-۹۸۰۲۶۵۰-۹۸۰۲۲۸۳-۹۸۰۰۵۶۷

۹۹۰۳۰۷۷-۹۹۰۲۶۵۰-۰۰۰۰۰۰۳۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان بهمن زبردست و مرتضی پورکاویان، شرکت زرین بنای پارسیان با وکالت آقای رضا صیادی، شرکت صنایع سیمان زابل، انجمن صنفی کارفرمایی صنعت پتروشیمی با وکالت خانم صدیقه نعیمی و آقای محمدرضا حیدری، شرکت فراوری پویا زرکان آق دره با وکالت آقای رضا طجلو، شرکت پتروشیمی فن آوران، شرکت زغال سنگ پرورده طبس، آقای سیدکریم خاتمی، شرکت فجر انرژی خلیج فارس با وکالت آقای سیدمسیح وهابی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال الف- تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹-۱۳۹۸/۰۲/۳۱ هیأت وزیران

ب- بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۳/۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستهای جداگانه ابطال الف- تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹-۱۳۹۸/۰۲/۳۱ هیأت وزیران و ب- بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۳/۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

«۱- علیرغم اینکه در بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه مقرر شده است که: میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیت های منظور شده در مناطق آزاد تجاری، صنعتی افزایش می یابد، لیکن طرف های شکایت با اصدار بخشنامه های مورد شکایت این افزایش را مقید به زمان و واحدهای خاصی نموده اند.

۲- دادنامه شماره ۱۲۸۸-۱۲۸۷ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به درستی و با استدلال مندرج در آن این افزایش زمانی معافیت، و تسری میزان معافیت مناطق به ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم را بدون قید برنامه پنجم توسعه، مورد تایید قرارداد و بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور با موضوع محدود نمودن این معافیت، به اینکه تاریخ شروع بهره برداری و گزارش در طول برنامه پنجم توسعه باشد، را ابطال نموده است.

۳- پس از رای هیأت عمومی سازمان امور مالیاتی کشور تلاش نمود نظر خویش را در بررسی قانون بودجه سال ۱۳۹۸ در جلسه شماره ۲۹۱ مجلس شورای اسلامی دوره دهم تصویب نماید که با مخالفت نمایندگان مجلس شورای اسلامی مواجه و پیشنهاد دولت مبنی بر محدود نمودن افزایش معافیت یادشده صرفاً به تایید اجرای قانون برنامه پنجم توسعه، با حذف و مخالفت نمایندگان رای نیاورد.

۴- در ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید که نوعی جایگزین ماده ۱۳۲ شده است نیز عبارت از تاریخ بهره برداری به صورت مطلق آمده و قید دیگری ندارد.

توضیحاً اینکه رای هیأت عمومی که در ارتباط با ابطال مصوبه ای صادر می شود از لحاظ ماهیت الزام آور بودن در ردیف قانون و به عنوان یک قاعده حقوقی دارای ارزش قانونی و اعتبار اجرایی دارد لذا دستگاه اجرایی نمی تواند تصمیم خلاف رای هیأت عمومی را اتخاذ کند. همچنین مصوبه ای که در هیأت عمومی دیوان ابطال می شود مطابق قانون و ملاک وحدت رویه هیأت عمومی، تمام دستگاههای ذیربط را مکلف می کند مفاد رای هیأت عمومی را رعایت نموده و مصوبات جدید نبایستی از جهت مفهوم، منطوق، مدلول مغایر مفاد رای هیأت عمومی باشد. در این مورد سازمان امور مالیاتی کشور مکلف به تبعیت از رای دیوان بوده اما به جای تبعیت اقدام به طرح آن در پیش نویس لایحه بودجه سال ۱۳۹۸ نموده و با رد مجلس مواجه می شود و در نهایت اقدام به صدور مصوبه ای جدید در سازمان و هیأت وزیران می نماید. این مصوبات کاملاً مشابه مصوبه ابطال شده و مغایر با رای هیأت عمومی دیوان بوده و شرایط اعمال ماده ۹۲ قانون تشکیلات دیوان قابل احراز است. همچنین با این اقدامات به وضوح شرایط استنکاف دستگاه اجرایی تحقق یافته و امکان اعمال حکم ماده ۱۰۹ قانون نیز در خصوص افراد موثر در آن فراهم شده است. بنابراین تقاضای تایید مجدد رای هیأت عمومی دیوان و اعمال مجازاتهای مقرر در قانون در خصوص مستنکفین را دارم. لذا تقاضای ابطال مصوبات مورد شکایت در اجرای مواد ۹۲ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری از تاریخ تصویب را داریم (اعمال ماده ۱۳)»

متن مقررهای مورد اعتراض به شرح زیر است:

الف- متن تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹هـ- ۱۳۹۸/۲/۳۱ هیأت وزیران:

«وزارت امور اقتصادی و دارایی- وزارت کشور- وزارت صنعت، معدن و تجارت

هیأت وزیران در جلسه ۱۳۹۸/۲/۲۹ به پیشنهاد شماره ۲۱۷۲۷۳-۱۰/۸-۱۳۹۷ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد اصل یکصد و سی و چهارم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب کرد:

۱- با توجه به صدر ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۸۹- که ناظر به تشویق سرمایه گذاری صنعتی و معدنی در کشور است و با توجه به واژه «افزایش» در بند (ب) ماده یاد شده، واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم -مصوب ۱۳۸۰- که در طول

برنامه پنجم توسعه با سرمایه گذاری انجام شده برای آنها پروانه بهره برداری اعم از اصلی، جایگزین، متمم و اصلاحی از طرف وزارتخانه های ذیربط صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد، مشروط به اینکه دوره معافیت واحدهای مورد نظر تا تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به اتمام نرسیده باشد، مشمول حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون مذکور هستند.

۲- تصویب نامه شماره ۱۳۹۱۸۹/ت/۵۳۲۰۹هـ- ۱۳۹۶/۱۱/۳ کان لم یکن اعلام می شود. - معاون اول رییس جمهور"

ب- متن بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۳/۱-۱۶/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور:

«مخاطبان/ ذینفعان: امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

به پیوست تصویب نامه شماره ۱۳۹۸/۲/۳۱-۵۶۱۷۹هـ- ۱۳۹۸/۲/۳۱ هیأت وزیران به شرح زیر جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد: (عیناً تمامی مفاد تصویب نامه هیأت وزیران که در بالا ذکر شده در متن بخشنامه قید شده است). - سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور»

در پاسخ به شکایات مذکور، رییس امور تنظیم لوایح و تصویب نامه ها و دفاع از مصوبات دولت و معاون امور حقوقی دولت (معاونت حقوقی رییس جمهور) به موجب لوایح شماره ۱۳۹۸/۶/۲۸-۷۹۱۸۷/۴۰۳۲۰ و ۱۳۹۸/۳/۴-۲۵۷۸۹/۳۸۹۶۸ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

«اولاً- شورای نگهبان در نظر تفسیری شماره ۱۳۷۶/۳/۱۰-۵۸۳/۲۱/۷۶ راجع به اصل هفتاد و سوم قانون اساسی اعلام داشته است» تفسیر از زمان بیان مقنن در کلیه موارد لازم الاجرا است. بنابراین در مواردی که مربوط به گذشته است و مجریان برداشت دیگری از قانون داشته اند و آن را به مرحله اجرا گذاشته اند، تفسیر قانون به موارد مختومه شده تسری نمی یابد.» لذا تا زمانی که مجلس شورای اسلامی براساس اصل یاد شده قانون را تفسیر نکرده است ناگزیر برای اجرای قانون، دولت باید ترتیبات اجرایی را معین نماید.

ثانیاً- هیأت وزیران طبق اختیار مندرج در اصل ۱۳۸ قانون اساسی می توانند برای تامین اجرای قانون اقدام به وضع هر گونه مصوبه ای نمایند.

ثالثاً- تصویب نامه مورد شکایت در اجرای عبارتهای مندرج در بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم تنظیم شده است و ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم ناظر به افزایش معافیت مالیاتی است و در جایی موضوعیت دارد که معافیت وجود داشته باشد.

رابعاً- چنانچه معافیت قبل از اجرای برنامه پنجم با سرمایه گذاری خاتمه یافته باشد مصداق افزایش معافیت مندرج در بند ب ماده ۱۵۹ نخواهد بود.

خامساً- دادنامه شماره ۱۳۷۸-۱۳۸۸ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ناظر به بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور است که احکام آن متفاوت از تصویب نامه دولت است.»

همچنین مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب نامه شماره ۱۶۱۵۵/۲۱۲/ص-۱۳۹۸/۹/۱۸ نامه شماره ۴۴۹۶۴/۲۳۲-د/۱۱/۹/۱۳۹۸ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال کرده که متن آن به طور خلاصه به قرار زیر است:

«با توجه به آن که اعمال حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه در خصوص معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تنها با رعایت مقررات و ضوابط اجرایی موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم امکان پذیر می باشد، لذا هیأت وزیران با ملحوظ نظر قرار دادن حکم کلی بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون مذکور و با توجه به الزامات و ضوابط اجرایی مربوطه از جمله تسری معافیت موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم به درآمد مشمول مالیات ابرازی و اعمال مبدا شروع معافیت بر مبنای تاریخ صدور پروانه بهره برداری و با رعایت مقررات و ضوابط مالیاتی زمان صدور پروانه بهره برداری نسبت به تصویب مصوبه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹-هـ-۱۳۹۸/۲/۳۱ اقدام نموده است. شایان ذکر است مصوبه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹-هـ-۱۳۹۸/۲/۳۱ هیأت وزیران در راستای رای شماره ۱۲۸۷-۱۲۸۸ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صادر و محدودیت های مورد ایراد دستورالعمل شماره ۲۰۰-۲۳۷۲۰/۳۰-۱۱/۱۳۹۱ سازمان متبوع را از جمله اینکه واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم- مصوب ۱۳۸۰ که در طول برنامه پنجم توسعه با سرمایه گذاری انجام شده برای آنها پروانه بهره برداری اعم از اصلی، جایگزین، متمم و اصلاحی از طرف وزارتخانه های ذیربط صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد با رعایت سایر مقررات مشمول حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون مذکور می باشند و عدم پایان معافیت تا تاریخ لازم الاجرا شدن برنامه پنجساله پنجم توسعه برطرف نموده است.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۲/۲۸ 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

براساس ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷): «درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخشهای تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد درصد و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند» و بر مبنای بند «ب» ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۸۹ میزان معافیت های مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیت های منظور شده در مناطق آزاد تجاری - صنعتی که براساس ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی بیست سال تعیین شده، افزایش می یابد. نظر به اینکه به موجب تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹-هـ-۱۳۹۸/۲/۳۱ هیأت وزیران و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۳/۱۶-۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که صرفاً آن دسته از واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم که در طول برنامه پنجم توسعه با سرمایه گذاری انجام شده برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد و دوره معافیت آنها تا تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به

اتمام نرسیده باشد، مشمول برخورداری از افزایش معافیت موضوع بند «ب» ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران هستند، بنابراین اطلاق مقررات مذکور از جهت اعمال محدودیت برای آن دسته از واحدهای صنعتی و معدنی که دوره معافیت آنها قبل از قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران شروع شده و تا تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به پایان نرسیده و در طول برنامه پنجم توسعه نیز معافیت قبلی آنها همچنان استمرار داشته، مغایر با قوانین فوق‌الاشاره و مفاد دادنامه شماره ۱۲۸۸-۱۲۸۷ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و خارج از حدود اختیار مراجع وضع‌کننده مقررات یادشده است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

محمد مصدق-رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری