



دادنامه آرای هیات عمومی

شماره پرونده:	96/1388
شماره دادنامه:	1691
تاریخ رای:	سه شنبه 1 آبان 1397
موضوع:	ابطال مصوبه شماره 7/10/1373-1004/4/30 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و رای شماره 22/5/1396-97019/17 هیأت 3 نفره موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم
شماره پرونده:	96/1388
تاریخ دادنامه:	18/1397
شماره پرونده:	96/1388

مراجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاهی شرکت آب منطقه ای هازندران

موضوع شکایت و حواسته: ابطال مصوبه شماره 7/10/1373-1004/4/30 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی و رأی شماره 22/5/1396-97019/17 هیات 3 نفره موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم

گردش کار: شرکت آب منطقه ای مازندران به موجب دادخواستی ابطال مصوبه شماره 710/1373-1004/4/30 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و رأی شماره 22/5/1398-87019/17 هیأت 3 نفره موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم را خواستار شده و در جهت تعیین خواسته اعلام کرده است که:

* اختصاراً به استحضار می‌رساند هیأت 3 نفره موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، به استناد ماده 81 قانون مالیاتهای مستقیم که مقرر می‌دارد: «درآمد حاصله از کلیه فعالیتهای کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی، زنبور عسل و پرورش طیور، صیاد و ماهیگیری، نوغان داری، اعیان مراتع و جنگلها، باغات و اشجار از هر قبیل و تخلفات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد»، در بررسی حسابهای این شرکت، درآمدهای حاصل از فروش آب به بخش کشاورزی در معاف از مالیات دانسته و متناسباً هزینه های فروش آب به بخش کشاورزی را نیز از صورت مالی حذف و غیر قابل قبول تلقی کرده است به علاوه در کل هزینه های حذف هزینه های بخش کشاورزی نیز کسری از درآمد فروش آب به بخش کشاورزی را به کل درآمد های شرکت در کل هزینه های شرکت ضرب نموده است و در نتیجه این اقدام با وجود زیان دهی این شرکت، قرار شرکت را مثبت و سود ده تلقی نموده است و متعاقب آن به وضع مالیات عملکرد بر درآمد اقدام نموده است. این شرکت طی چهار مرحله در هیأت مالی بدوی محل اختلاف مالیاتی، تجدیدنظر خواهی، شورای عالی مالیات و هیأت 3 نفره موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اعتراض خود را نموده است لکن در همه آراء صادره از جمله رأی اخیر هیأت 3 نفره ماده 251 مکرر با دو رأی از سه رأی نسبت به رأی کمیسیونهای

قبلی صحه گذاری تموده است. این شرکت بنا به دلایل زیر نسبت به آراء هیاتهای مذکور از جمله رای شورای عالی مالیاتی به شماره 7/10/1373-1004/4/30 به ویژه رای اخیر هیات 3 نفره موضوع ماده 251 مکرر اعتراض دارد:

1- همان طوری که استحضار دارند آب محصول فعالیتهای کشاورزی محسوب نمی شود و آب همگوس سایر نهاده ها از جمله کود، مسم، بذر و ... می باشد که در اختیار بخش کشاورزی قرار می گیرد و فروش آن به بخش کشاورزی مشمول مالیات می گردد.

2- منظور از فعالیت بخش کشاورزی عملیات کاشت، داشت و برداشت محصول است که آب به عنوان نهاده جدا در این فرایند استفاده می شود و محصول فعالیت کاشت، داشت و برداشت نمی باشد و زارع و یا کشاورز آب را خریداری می نماید.

3- فعالیتهای آب منطقه ای به عنوان سازمان مستقل در نامین و عرضه آب به بخشهای مختلف کشاورزی، شرب، صنعت، خدمات و ... می باشد و فعالیت این شرکت کشاورزی محسوب نمی شود.

4- در ماده 81 و سایر مواد قانون جدید مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند سال 1386 و اصلاحیه های بعدی آن، صرفاً به فعالیت بخش کشاورزی اشاره شده است و در هیچ ماده ای از آن، اشاره ای به معافیت از پرداخت مالیات در عملیات فروش آب به بخشهای مختلف از جمله کشاورزی نشده است.

5- ماده 2 لایحه قانون اصلاح پاره ای از مواد قانون کار کشاورزی مصوب 30/2/1359 شورای انقلاب اسلامی و نیز اصلاح آن مصوبه در مورخ 15/4/1359 دلالتی بر اینکه فروش آب به تنهایی از مصادیق کار کشاورزی باشد ندارد. مزید استحضار در مذاکرات حضوری با مسئولین و اعضای هیاتها، استدلال شرکت را قابل قبول می دانند لکن ممیزها و هیاتهای بدوی شورای حل اختلاف به استناد رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 7/10/1373-1004/4/30 فروش آب را معاف از مالیات می دانند.

علیهذا با توجه به توضیحات فوق الذکر نظر و برداشت ممیز مالیاتی صحیح نمی باشد و به رای هیات حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر شورای عالی مالیاتی و همچنین هیات 3 نفری موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اعتراض داشته و استنداعای ابطال مصوبه هیات عمومی شورای عالی به شماره 7/10/1373-1004/4/30 و رای شماره 87011/17-22/5/1396 هیات بدوی موضوع ماده 251 قانون مالیاتهای مستقیم را از آن مقام عالی دارد.

منن مصوبه و مقرره مورد اعتراض به قرار زیر است:

الف) مصوبه شماره 7/10/1373-1004/4/30 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی:

* شماره 7/10/1373 - 1004/4/30

گزارش شماره 7/9/1373-21415/30 دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی با عطف توجه به نامه شماره 17/8/1373-22/19444 معاونت وزارت نیرو در امور آب و نامه شماره 4/8/1372-4023/440 سازمان آب منطقه ای فارس- بوشهر- کهگیلویه و بویر احمد، مبنی بر اینکه در مورد تعلق مالیات بر درآمد حاصل از فروش آب به منظور مصارف امور کشاورزی دو نظر مفادیر یکی مشعر بر تعلق مالیات و دیگری مبنی بر معافیت مالیاتی به استناد ماده 81 قانون مالیاتهای مستقیم ابراز شده است حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1386 و اصلاحیه بعدی مطرح است، هیات عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید:

رای اکثریت:

از مواد 105 تا 109 به ویژه ماده 106 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1345 و اصلاحیه های بعدی و ماده 81 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه بعدی که جایگزین قانون یاد شده فوق گردیده و از اول سال 1368 به اجرا گذارده شده است و ماده 1 آیین نامه اجرایی لایحه قانونی واگذاری و احیاء اراضی در حکومت جمهوری اسلامی ایران مصوب 31/2/1359 شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران چنین مستفاد می شود که فروش آب به منظور مصارف امور کشاورزی مشمول معافیت مذکور در ماده 81 قانون می باشد.

ب) رای شماره 22/5/1396-9/019/17 هیات 3 نفره موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم:

* مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای

مرجع رسیدگی: هیأت سه نفری موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم

مودی مالیاتی: شرکت آب منطقه ای مازندران

واحد ذیربط: اداره کل امور مالیاتی استان مازندران

منبع مالیاتی: درآمد عملکرد سال عملکرد: 1378-1380

شماره اقتصادی: 411345651717

خلاصه شکایت مودی:

این شرکت با عنایت به دلایل ذیل نسبت به مالیات قطعی شده عملکرد سالهای 1376 و 1380 معترض می باشد:

الف) اشتباه واحد مالیاتی در صدور برگه های تشخیص مالیاتی عملکرد سالهای 1376 و 1380 در معاف نمودن فعالیت های فروش و ارائه خدمات آب شرکت به بخش کشاورزی طبق موضوع ماده 81 قانون مالیاتهای مستقیم و در نتیجه کاهش هزینه های متناظر و سپس کاهش زیان شرکت

ب) تلقی واحد مالیاتی از اعتبار اختصاص بولت برای جبران خسارهای ناشی از خشکسالی جهت انجام عملیات مشخص رفع خشکسالی در قالب موافقتنامه به عنوان درآمد و سپس کاهش زیان و محاسبه سود و مالیات

ج) عدم توجه هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر و شورای عالی مالیاتی به مفاد موضوعات فوق در طی مراحل دادرسی مالیاتی لذا با عنایت به مراتب یاد شده تقاضای طرح شکایت در هیأت موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم را دارد.

رای هیأت

هیأت حسب ارجاع مورخ 15/4/1395 وزیر امور اقتصادی و دارایی مندرج در هامش ضمیمه نامه شماره 12/4/1395-6359/17 رئیس مرکز تشکیل و پس از بحث و بررسی به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید:

رای اکثریت:

چون هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر که صلاحیت رسیدگی ماهوی در امور مالیاتی را دارند به اعتراضات مودی رسیدگی نموده و وفق مقررات مالیاتی موضوعه اصدار رای کرده اند و در روند رسیدگی هیاتهای مذکور نقص رسیدگی یا نقض مقررات قانونی مشاهده نمی شود، لذا ابطال برگه های مالیات قطعی شماره 13/11/1393-09/9941 و شماره 13/11/1393-09/9938 مربوط به عملکرد سالهای 1376 و 1380 که بر اساس رای هیاتهای حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر و منطبق با مقررات مالیاتی وضع شده تنظیم و اصدار گردیده اند از جهت مندرجات شکایت شاکی موجبی ندارد و اکثریت اعضای هیأت استواری برگه های مالیات قطعی فوق الذکر و رد شکایت واصله را اعلام می نماید. این رای به موجب قسمت اخیر ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم قطعی و لازم الاجرا است.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 28/1/1397-2531/212 تصویر نامه شماره 14/12/1396-5/16066/201 رئیس شورای عالی مالیاتی را ارسال کرده که متن آن به قرار زیر است:

* جناب آقای ناچمبر رباحی

سلام علیکم

احتراما عطف به نامه شماره 25/11/1396-346859/212 منضم به تصویر دادخواست تعدیمی شرکت آب منطقه ای مازندران به دیوان عدالت اداری به خواسته ابطال رای شماره 7/10/1373-1004/4/30 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مبنی بر شمول معافیت مالیاتی نسبت به فروش آب جهت مصارف کشاورزی، نکات ذیل قابل یادآوری می باشد: در ارتباط با بندهای 1 و 2 دادخواست مذکور، ذکر این نکته کافیهست که بدون آب در اکثر مناطق کشور عملیات کاشت، داشت و برداشت امری نشدنی و محال است و درست است که «آب» محصول فعالیت کاشت، داشت و برداشت نمی باشد لکن همه آن فعالیتها به ویژه داشت و برداشت، خود محصول و به تبع آب و آبیاری است.

طبق ماده 5 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1345 درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به فعالیتهای کشاورزی در ایران تحصیل می نماید مشمول مالیات بر درآمد کشاورزی بوده است. همچنین طبق ماده 8 همین قانون، درآمد مشمول مالیات بر درآمد کشاورزی عبارت است از 10 تا 45 درصد قیمت کل محصول سالانه در فصل استحصالی در حوزه شهرستان نسبت به مورد فعالیت کشاورزی و به همین نسبت در مورد سایر درآمدهای کشاورزی از قبیل دامداری و فروش آب برای مصارف کشاورزی و نظایر آن پس از کسر معافیههای مقرر در این قانون در مورد املاک استیجاری اجاره بها و در مورد مزارعه و مساقات سهمی که به مالک پرداخت می شود از درآمد مشمول مالیات کسر می گردد. بنابراین همان طور که ملاحظه می شود قانونگذار در مقررات مالیاتی درآمد حاصل از فروش آب در مصارف کشاورزی را به عنوان فعالیت کشاورزی قلمداد کرده است.

طبق اصلاحیه های بعدی قانون مالیاتهای مستقیم به ویژه اصلاحات سال 1365 و 1371، درآمد حاصل از فعالیتهای کشاورزی از پرداخت مالیات معاف شده است. لذا از آنجا که فروش آب برای مصارف کشاورزی نیز طبق مقررات

قابل به عنوان فعالیت کشاورزی مشمول مالیات بوده است یا معافیت فعالیتهای کشاورزی فروش آب برای مصارف کشاورزی نیز بالطبع، مشمول این معافیت بوده و رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی براین مقررات صادر شده است، از سوی دیگر تبعات منفی احابت دادخواست شاکی دامنگیر طبق وسع کشاورزان مراشر کشور که آنها هم اقدام به فروش آب در مصارف کشاورزی می نمایند می گردد و با توجه به مشکلات اجرایی ناشی از نحوه تعیین رقم درآمد مربوطه که غالباً از طریق علی التراس و برآورده های فروش تعیین خواهد شد منجر به پیدایش مشکلات عدیده و عمومی در ادارات مالیاتی و ناراضیانی مودیان (کشاورزان سراسر کشور) خواهد شد که طبعاً مقتضای تدقیق و مورد ملاحظه واقع شدن مشکلات مورد نظر در دیوان عدالت مالیاتی را دارد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1/8/1397 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا 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

بر مبنای ماده 81 قانون مالیاتهای مستقیم « درآمد حاصل از کلیه فعالیتهای کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگلها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می باشد.» نظر به اینکه مصوبه مذکور متضمن اعلام رای اکثریت شورای عالی مالیاتی که فروش آب به بخش کشاورزی را فعالیت کشاورزی تلقی نموده، در حالی که مصادیق معاف در ماده 81 قانون یاد شده مشخص نشده است و با توجه به اینکه در قانون و مقررات مبانی مقنین به شرح ماده 106 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1345 به صراحت فروش آب را از پرداخت مالیات معاف کرده است اما از این حکم در اصلاحیه های بعدی عدول کرده است مصوب مورد شکایت به جهت توسعه معافیت به بخش غیر مربوطه، مغایر قانون بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود و در خصوص تقاضای دیگر شاکی مبنی بر ابطال رای شماره 22-9/019/17-5/1396 هیأت 3 نفره موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم پرونده به شعبه دیوان ارجاع می شود.1/