

تاریخ: ۱۳۸۸

شماره: ۱۳۹۶/۱۲/۲۲

پیوست: ۱

لَا تُظْهِرُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْلَمُوا

وَادْعَاهُ



بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۲۸۸-۱۲۸۷

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۱۲/۲۲

کلاس پرونده: ۹۰۹/۹۶، ۱۳۶/۹۶

مراجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت فرآوری پویا زرگان آق دره با وکالت آقای رضا طجریلو

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قید « که از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مذکور و تا پایان دوره برنامه پنجم

نوسعه» در دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

گرددش کار: شرکت فرآوری پویا زرگان آق دره با وکالت آقای رضا طجریلو از به موجب دادخواستی

ابطال قید « که از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مذکور و تا پایان دوره برنامه پنجم نوسعه» در دستورالعمل شماره

۲۰۰/۲۳۷۲۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته

اعلام کرده است که:

"ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام

اجتراماً به وکالت از شرکت فرآوری پویا زرگان آق دره و پیرو ثبت دادخواست با کلاس پرونده شماره

۹۵۰۹۹۸-۹۰۱۴۰۱۴۹-۱۳۹۰/۱۱/۳۰ و شماره بایگانی ۹۶۰۱۴۹ در دبیرخانه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ارجاع آن

به کمیسیون مربوطه، بدین وسیله نظر به اینکه در دادخواست قبلی درخواست ابطال هجرائی از دستورالعمل شماره

۲۰۰/۲۳۷۲۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی، به استناد مندرجات دو نامه دریافتی موکل از اداره امور

آدرس: تهران، زرگر، شعبه ستاد دیوان عدالت اداری، پست سازمانی: ۱۳۸۸

مهر و امضاء هیأت عمومی
 دیوان عدالت اداری
 ۱۳۹۶/۱۲/۲۲

(۱)

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره:

پیوست:

فلا شنهوا الهوی أن نهیلوا

دواکمه



الف) شرح موضوع و صلاحیت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر رسیدگی به درخواست موکل

همان طور که در موضوع خواسته و شرح دادخواست اولیه در شعبه بدوی و در لایحه تجدید نظر خواهی تصریح شده موکل با دریافت پاسخ در دو فکره نامه به تاریخ ۱۳۹۳/۸/۵ و ۱۳۹۵/۳/۱۲ (بند ۳) متوجه تسبیح حق خود در دستورالعمل صادره سازمان در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ با شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰ می شود. بنا بر موکل دستورالعمل را به عنوان تصمیم سازمان و اجرای مفاد آن را به عنوان اقدام سازمان برخلاف برنامه از پیش تعیین شده دولت، مفاد قانون حمایت از سرمایه گذاری در مناطق کمتر توسعه یافته، اهداف و مفاد ماده ۱۳۲ قانون مالیاتها و اطلاق بند ب ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم تقویم و در دادخواست خود به تصمیم و اقدام سازمان اعتراض و درخواست ابطال و جلوگیری از اجرای آن را می کند. همان طور که مستحضری دستورالعمل سازمان به عنوان «تصمیم» و اجرای آن به عنوان «اقدام» از آن جهت که جنبه عمومی دارد و هم الشمول است به استناد ماده ۱۲ قانون تشکلات دیوان عدالت اداری به عنوان بخشی از نظامات و مقررات اداری محسوب شده و قابل طرح در دیوان و امکان ابطال تصمیمات و اقدامات مذکور در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را دارد. لذا شعبه یازدهم تجدید نظر دیوان نیز به درستی موضوع را در صلاحیت هیأت عمومی دیوان تشخیص می دهد.

ب) ۲۵۰ و جهان مقایرت دستورالعمل مذکور با قانون اساسی و قوانین موضوعه

دستورالعمل سازمان امور مالیاتی راجع به موضوع معافیت ماده ۱۳۲ اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد. مشکل این است که سازمان در این دستورالعمل از بند ب ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه (۱۳۹۰-۱۳۹۳) تفسیری خارج از حدود اختیارات خود نموده و علیرغم اطلاق بند ب ماده ۱۵۹ قانون مزبور آن را مفید و دایره شمول آن را بر خلاف هدف حمایتی هر دو قانون (یعنی ماده ۱۳۲ قانون مالیاتها و بند ب ماده ۱۵۹ قانون) محدود می کند. توضیحاً اینکه مطابق بند ب ماده ۱۵۹ قانون مذکور، میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافتهای منظور شده در مناطق آزاد تجاری-صنعتی افزایش یافته است. در این قانون میزان معافیت مالیاتی مناطق آزاد تجاری-صنعتی شامل واحدهای صنعتی و معدنی مناطق

دیوان عدالت اداری
شماره: ۱۳۹۵/۳/۱۲
تاریخ: ۱۳۹۵/۳/۱۲

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره: ۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰

پوسته: ۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰

فَلَا تَقْبِضُوا أَلْهَوِي أَنْ تَعْدِلُوا

داوآمه



کمتر توسعه یافته نیز می شود. چنانچه میزان معافیت مالیاتی از ده سال به بیست سال افزایش می یابد. این حکم قانون مطلق است. یعنی معافیت مذکور در قانون شامل تمام واحدهای تولیدی یا معدنی می شود همچنین هیچ نوع محدودیت (تبعیضی برای واحدهای تولیدی یا صنعتی در مناطق کمتر توسعه یافته قائل نشده است. لذا محدود به واحدهایی که در طول دوره قانون مذکور پروانه بهره برداری می گیرند نمی شود.

بنابراین سازمان امور مالیاتی بر خلاف مفاد صریح قانون اقدام به تهیه دستورالعملی نموده و حوزه عملکرد قانون را محدود و برخی از واحدهای تولیدی را از این امتیاز محروم کرده است. در صورتی که فلسفه قانون بر این است که سرمایه گذاران را به مناطق محروم جذب و ایجاد اشتغال در این مناطق بکند و بسیاری از آسیبهای حاکم بر این مناطق از جمله فقر، مهاجرت بی رویه به شهرها، حاشیه نشینی شهرها و فقر را بر طرف نماید. بدیهی است فلسفه و هدف قانونگذار در هر دو قانون حمایتی است و هدف این نیست که سرمایه گذاران را به این مناطق جذب و بعد از جذب با ایجاد تبعیض بین واحدهای مختلف مستقر در آن آنها را از امتیازات محروم و سرمایه گذاران را بی انگیزه کند. چگونه می توان تصور کرد که قانونگذار اقدام به تبعیض بین سرمایه گذاران کند یعنی بعد از گرفتار کردن آنها در مناطق محروم چنانچه حمایتی قانونی را پردازد؟ قطعاً چنین قصدی را نمی توان برای قانونگذار تصور نمود. بنابراین سازمان امور مالیاتی با مشروط کردن حمایت مالیاتی به دریافت پروانه بهره برداری در دوره زمانی برنامه پنجساله پنجم در دستورالعمل مذکور از حدود اختیارات خود خارج و عمل قانونگذار را انجام داده است. این عمل برخلاف قانون و حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی می باشد. نتیجتاً اینکه: ۱- دستورالعمل مذکور بر خلاف اصل قانونی بودن مالیات به استناد اصل ۵۱ قانون اساسی می باشد. قانون مالیاتی به عنوان قانون خاص محسوب می شود و مرجع تفسیر و تفسیر قانون خاص نیز صرفاً در صلاحیت قانونگذار یعنی مجلس شورای اسلامی می باشد لذا هیچ مرجعی اختیار تحدید قانون خاص را ندارد همچنین در این نوع قوانین هر گونه تفسیر می باید کاملاً مضیق و به نفع مودی تفسیر شود. بنابراین سازمان دو این دستورالعمل خود را چنانچه قانونگذار کرده و عمل تقلبی را انجام داده و قانون را مقید به شرطی کرده است.

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستوری، پلاک شهید مطهری، پست سازمانی ۱۳۸۰

معاونت حقوقی و امور مجلس
دفتر حقوقی و امور مجلس
پست سازمانی ۱۳۸۰

(۴)

تاریخ: ۱۳۸۸

شماره:

پیوست:

فَلَا تُظْلَمُوا أَهْلُ الْبَيْتِ

دادنامه



۲- اطلاق بند ب ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه و عدم وجود هیچگونه قیدی که شمول حکم قانون را محدود نماید بنابراین قید «زمان درجالت پروانه بهره برداری از تاریخ لازم الاجراء شدن قانون مذکور تا پایان دوره برنامه پنجساله پنجم» در قانون مذکور وجود ندارد.

۳- هدف در هر دو قانون (یعنی ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم و بند ب ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم) حمایتی است.

۴- در ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۳/۲/۱ مجلس شورای اسلامی که جایگزین ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم شده است عبارت «از تاریخ بهره برداری» ذکر شده است و قید دیگری وجود ندارد. در قانون اصلاح مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۳/۲/۳۱ مصوب مجلس شورای اسلامی نیز هیچگونه قیدی وجود ندارد.

۵- سوابق احکام مشابه در آراء دیوان عدالت و نظریه معاون حقوقی رئیس جمهور در خصوص این موضوع

در خصوص این موضوع در شعبه ۱۳ تجدید نظر و در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری آراء مشایی صادر شده است. همچنین توسط معاون حقوقی رئیس جمهور نیز خلاف قانون بودن دستورالعمل مذکور مشخص و به سازمان اعلام شده است.

۱- در رأی شعبه ۱۳ دیوان عدالت اداری موضوع بهره مندی شرکت شاکی از سزایای معافیت موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص افزایش سنوات عدالت مالیاتی با توجه به اطلاق عبارت بند ب ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله حکم صادر شده است.

۲- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در دادنامه شماره ۵۷-۱۳۷۵/۴/۲، پشنامه سازمان امور مالیاتی را به جهت عدم الطابق با هدف قانونگذار ابطال می کند. همچنین در دادنامه شماره ۸۱-۷۶-۱۳۷۵/۵/۲، پشنامه سازمان امور مالیاتی را به جهت اینکه علاوه بر شروط مقرر در قانون قید جدیدی اضافه و تعدیلات را موکل به عدم شروع

بهره برداری از تاریخ تصویب اصلاحیه نموده است. خلاف قانون تشخیص داده است. این رأی هیأت عمومی

دیوان عدالت اداری
شماره: ۱۳۸۸/۲/۳۱

(۵)

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره:

پوسته:

فَلَا تُظْلَمُوا أَشْهُوِي أَنْ تُعْلَمُوا

دادگاه



گاماً شبیه موضوع دادخواست موکل می باشد. در این رأی حکم بر اطلاق موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ و مقید نمودن اصلاحیه را به «عدم شروع بهره برداری قبل از تاریخ تصویب اصلاحیه قانون» را خلاف قانون تشخیص می دهد. در تصمیمی دیگر هیأت عمومی با دادنامه ۱۳۷۷/۶/۲۱-۱۳۲ در خصوص مقید و مشروط نمودن اعمال حکم مقرر در ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و همچنین مضیق و محدود نمودن دایره شمول حکم قانونگذار توسط پخشنامه سازمان امور مالیاتی را مغایر قانون تشخیص و ابطال می کند.

۳- معاون حقوقی رئیس جمهور در پاسخ به استعلام رئیس سازمان امور مالیاتی در خصوص مبدأ زمانی برقراری معافیت بند ب ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم مقرر می کند: «در بند ب ماده ۱۵۹ قانون مذکور حکمی در خصوص تغییر مبدأ زمان برقراری معافیت ندارد بلکه صرفاً ناظر به افزایش میزان معافیت واحدهای صنعتی و معدنی در مناطق کمتر توسعه یافته است». همچنین «در قانون شرط دریافت پروانه در طول دوره اجرای برنامه پنجساله توسعه وجود ندارد». لذا این پاسخ به نوعی دستور مقام مافوق مبنی بر ملزم کردن سازمان به رعایت قانون می باشد و می تواند فصل الخطاب برای اصلاح دستورالعمل مربوطه باشد. اما سازمان از دستور مقام مافوق نیز پیروی نمی کند و بر تصمیم و عمل غیر قانونی خود ادامه می دهد. در نتیجه با توجه به اینکه تاریخ خاتمه زمان معافیت ده ساله مالیاتی موکل در تاریخ ۱۳۹۳/۲/۲۰ بوده و می تواند شمول حکم موضوع بند ب ماده ۱۵۹ قانون برنامه شده و به میزان معافیت مالیاتی قانون مناطق آزاد تجاری (یعنی بیست سال) از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتها بهره مند شود. لذا تقاضای حذف و ابطال قید «که از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مذکور و تا پایان دوره برنامه پنجم توسعه» در صدر دستورالعمل شماره ۲۳۷۲۰/۲۰۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی را به استناد ماده ۱۲ و ۸۰ قانون تشکیلات دیوان عدالت اداری به علت مغایرت با قانون اساسی، مفاد بند ب ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله توسعه، مفاد ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم و خروج از صلاحیت سازمان امور مالیاتی در صدور دستورالعمل مزبور را دارم. همچنین

گواهی: قهران پور محمد، قهرمانی، مشاور حقوقی، محوری، کتبی، هیأتان ایران زمین

چهارم: هیأت مستقیم
معاونت امور مالیاتی
معاونت امور مالیاتی
معاونت امور مالیاتی

(۷)

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره: ۱

پیوست: ۱



فلا تظنوا الهوى أن تعدلوا

داوآنه

مناطق آزاد تجاری - صنعتی افرایش می باید.

۲- مطابق ماده ۱۳۲ اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم، درآمد مشمول مالیات اهرای قلمی 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 (۸۰٪) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد درصد (۱۰۰٪) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۵-۱) این قانون معاف هستند.

۳- به موجب بند ۱ ضوابط اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم، تاریخ صدور پروانه بهره برداری یا قرارداد استخراج واحدهای تولیدی و معدنی حسب مورد مبدا شروع معافیت موضوع ماده مذکور خواهد بود لذا بر اساس مقررات واحدهای تولیدی و معدنی از حیث برخورداری از معافیت مالیاتی مذکور، تابع مقررات و ضوابط مالیاتی زمان صدور پروانه بهره برداری می باشند.

نظر به مراتب فوق و با توجه به اینکه اعمال حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برگشته پنجاه و پنج 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 این سازمان با ملحوظ نظر قراردادن 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 مالیاتهای مستقیم به درآمد مشمول مالیات اهرای و اعمال مبدا شروع معافیت بر مبنای تاریخ صدور پروانه بهره برداری و با رعایت مقررات و ضوابط مالیاتی زمان صدور پروانه بهره برداری مطابق دستورالعمل معافیت موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ نسبت به اجرای حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ صدرالذکر، مطابق مفاد دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰ اقدام نموده است که کلیه مکاتبات مورد

آدرس: تهران بزرگراه شهید بهشتی، پلاک ۱۰۰، پستال ۱۴۱۱۱۱۱۱

مهر و امضاء
معاونت امور مالیاتی
معاونت امور مالیاتی
معاونت امور مالیاتی

(۸)

تاریخ: ۱۳۸۸

شماره:

پوست:



فَلَا تُلْهِوا الْهُدَىٰ أَنْ تَحْدِلُوا

دائرة

اشاره در دادخواست نامبرده نیز به استناد مقررات مزبور صورت پذیرفته است. ضمن اینکه در خصوص سنوات قبل از سال ۱۳۹۰ با توجه به پایان یافتن موعد رسیدگی و قطعیات عین کثیری از پروندهای مالیاتی مربوط به سنوات قبل از برلانه پنجاه و پنجم توسعه، موجب تسبیح حقوق برخی از مویدان خواهد گردید و در خصوص سنوات بعد از سال ۱۳۹۴ (پایان برنامه پنجاه و پنجم توسعه) نیز به طور کلی با استناد به مواد بند (ج) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۵، مواد بند (ب) قانون مذکور اجرایی نمی باشد.

به طور کلی با در نظر گرفتن هدف از تدوین ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجاه و پنجم توسعه مطابق صدر ماده و بند (ب) ماده مذکور مبنی بر تسهیل و تشویق سرمایه گذاری صنعتی و معدنی جدید در مناطق کمتر توسعه یافته، عطف به ماسبق نبودن حکم مذکور در بند (ب) این ماده و تسوی معافیت مذکور به سرمایه گذارهای خارج از دوره زمانی برنامه پنجاه و پنجم توسعه در مناطق یا متن ماهیت و روح این ماده می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۲ 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

بر مبنای ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده در آمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی و معدنی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه های ذی ربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج به میزان هشتاد درصد (۸۰٪) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد و صد (۱۰۰٪) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده ۵-۱ این قانون معاف هستند و به موجب بند (ب) ماده ۱۵۹

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: محمد ستاری ملارد شعبه مطهری بخش مشاوران ایران زمین

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: محمد ستاری ملارد شعبه مطهری بخش مشاوران ایران زمین

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره: ۱

پوست: ۱



فَلَا تُكْفِرُوا الْإِسْلَامَ أَنْ تَحِلُّوا

دادنامه

قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مقرر شده « میزان معافیت واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیتهای منظور شده در مناطق آزاد تجاری- صنعتی افزایش می یابد» نظر به اینکه سازمان امور مالیاتی کشور در دستورالعمل و نامه های مورد شکایت با ثبت « از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مذکور و تا پایان دوره برنامه پنجم توسعه» برای تعدادی از واحدهای تولیدی و معدنی محدودیت ایجاد کرده و از معافیت قانونی محروم کرده است، بنابراین اطلاق دستورالعمل مورد شکایت، خلاف قانون و خارج از اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گروه: تهران بزرگراه شهید ستاری پلازمه شهید مطهری، تهران شهرستان تهران

این دادنامه در تاریخ ۱۳۸۰/۰۱/۰۱ صادر شده است.
 و از حتماً معتمدین وزارت عدالت عمومی
 دیوان عدالت اداری
 ۱۳۸۰/۰۱/۰۱