



رای شماره ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۰۴۴۷۷۵۲ مورخ ۱۴۰۴/۰۲/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ۲ ماده ۴ تصویب نامه شماره ۲۴۱۶۷۰/ت ۵۹۷۹۳ هـ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ هیأت وزیران)

شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۰۴۴۷۷۵۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۴/۲/۲۳

شماره پرونده: ۰۳۰۱۳۳۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای مجید قربانی لاجوانی

طرف شکایت: نهاد ریاست جمهوری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ۲ ماده ۴ تصویب نامه شماره ۲۴۱۶۷۰/ت ۵۹۷۹۳ هـ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ هیأت وزیران

گردش کار: شاکی به موجب ابطال تبصره ۲ ماده ۴ تصویب نامه شماره ۲۴۱۶۷۰/ت ۵۹۷۹۳ هـ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" ۱- هیأت وزیران در تاریخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ تصویب نامه شماره ۲۴۱۶۷۰/ت ۵۹۷۹۳ هـ را براساس اختیار حاصل از ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده تصویب کرده است. در ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ صرفاً جهت تعیین معیارهای سطح آلاینده‌گی واحدها به هیأت وزیران صلاحیت و اختیار اعطاء شده است؛ نه برای تعیین ضمانت اجرای تکلیف خوداظهاری و سایر تکالیف مقرر در تبصره ۲ ماده ۴ تصویب نامه مورد شکایت. افزون به این، آنچه در تبصره ۲ ماده ۴ تصویب نامه مزبور درج شده است، نه مصداق وضع تصویب نامه برای «انجام وظایف اداری» است، نه مصداق وضع تصویب نامه برای «تأمین اجرای قوانین» است و نه از مصادیق وضع تصویب نامه برای «تنظیم سازمان های اداری» محسوب می شود.

۲- در تبصره ۲ ماده ۴ تصویب نامه، مرجع تصویب کننده با تجاوز از حدود اختیار اعطاء شده به موجب ماده ۲۷، برای «تکلیف خود اظهاری» و دو تکلیف دیگر ضمانت اجرا مقرر کرده است. عوارض مذکور در این تبصره همان عوارض مندرج در ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۴۰۰ است که به آن «عوارض سبز» گویند. این عوارض طبق ماده ۲۷ به عهده واحدهای آلاینده است. شرط لازم برای تحمیل آن بر واحدهای آلاینده این است که بدو سازمان حفاظت محیط زیست بر اساس شاخص های آلاینده‌گی واحد موردنظر را آلاینده تشخیص دهد، سپس تشخیص سازمان کتباً به واحد

مورد نظر ابلاغ گردد و مهلتی متعارف برای رفع آلاینده‌گی به واحد صنعتی اعطاء شود؛ اگر در این مهلت واحد مزبور آلاینده‌گی را رفع نکند بر اساس ماده ۲۷ قانون ملزم به پرداخت عوارض سبز است. در تبصره ۲ ماده ۴ تصویب نامه، هیأت وزیران بدون آن که مجوز قانونی وجود داشته باشد، دامنه عوارض سبز را توسعه داده و با عنوان ضمانت اجرا برای تکلیف خود اظهاری و دو تکلیف دیگر، آن دسته از واحدهای صنعتی را که بعد از تصویب شدن مصوبه فوق از عمل به تکلیف خود اظهاری به هر دلیل اجتناب کرده اند، بدون هر مقدمه ای ملزم به پرداخت عوارض سبز دانسته است. به این ترتیب در تبصره مذکور حکمی حتی شدیدتر از آنچه در خود قانون آمده است، مقرر شده؛ همان طور که بیان شد طبق ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۴۰۰ واحد آلاینده در صورتی مشمول عوارض سبز است که بعد از اخطار سازمان در مهلت مقرر آلاینده‌گی را رفع نکند، در حالی که بر اساس تبصره مزبور واحد صنعتی به محض عدم اجرای تکلیف خود اظهاری و سایر تکالیف بدون آن که نیازی به ارسال اخطاریه از جانب سازمان و دادن مهلت معقول برای عمل به تکلیف باشد، مشمول «عوارض سبز» است.

۳- حکم مقرر در تبصره ۲ ماده ۴ تصویب نامه فوق مخالف است با ممنوعیت مقرر در ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۳۸۷. لازم است ذکر شود با وجود تصویب و لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۴۰۰، ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷ نسخ نشده است. طبق بند ۱ ماده ۵۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، حکم مقرر در ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۳۸۷ به قوت خود باقی و هنوز لازم الاجرا است.

با توجه به نکات فوق تصویب تبصره ۲ ماده ۴ تصویب نامه شماره ۲۴۱۶۷۰/ت/۵۹۷۹۳ هـ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ خارج از حدود اختیارات هیأت وزیران و مخالف با ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۴۰۰، ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۳۸۷ و اصل ۱۳۸ قانون اساسی است؛ لذا با استناد به اصل ۱۷۰ قانون اساسی و مواد ۱۲ و ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری، ابطال تبصره مذکور از تاریخ تصویب را از آن مرجع عالی استدعا دارد."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" تصویب نامه شماره ۲۴۱۶۷۰/ت/۵۹۷۹۳ هـ تاریخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷

وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی- وزارت صنعت، معدن و تجارت

وزارت کشور- وزارت امور اقتصادی و دارایی- وزارت نفت

سازمان حفاظت محیط زیست- سازمان ملی استاندارد ایران

هیأت وزیران در جلسه ۱۴۰۱/۱۲/۲۱ به پیشنهاد کارگروه متشکل از نمایندگان سازمان حفاظت محیط زیست و وزارتخانه های بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، صنعت، معدن و تجارت، کشور و امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) و به استناد اصل یکصد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده (۲۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده- مصوب ۱۴۰۰- معیارهای تعیین سطح آلاینده‌گی واحدهای تولیدی صنعتی، معدنی و خدماتی آلاینده را به شرح زیر تصویب کرد:

معیارهای تعیین سطح آلاینده‌گی واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی آلاینده

.....

ماده ۴- عدد شاخص آلاینده‌گی واحدهای مشمول نصب سامانه پایش بر خط یا انجام خوداظهاری مستند به ارائه نتایج حاصل از پایش، به شرح جدول زیر محاسبه می شود:

نحوه تعیین شاخص آلاینده‌گی واحد

.....

تبصره ۲- واحدهایی که از انجام خوداظهاری، ارائه اطلاعات الزامی یا ایجاد امکان نمونه گیری و آزمایش در مهلت مقرر استنکاف می کنند، در اولین دوره بعد از تصویب این آیین نامه، مشمول پرداخت عوارض با نرخ نیم درصد (۵/۵٪)، دوره دوم مالیاتی مشمول پرداخت عوارض با نرخ یک درصد (۱٪) و از دوره سوم به بعد مشمول پرداخت عوارض با نرخ یک و نیم درصد (۵/۵٪) خواهند شد.

.....

- معاون اول رییس جمهور

در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت (حوزه معاونت حقوقی رییس جمهور) به موجب لایحه شماره ۵۵۲۴۱/۱۷۵۲۲۵ مورخ ۱۴۰۳/۱۱/۱۵، نامه های شماره ۹۱/۱۵۰۲۷۸ مورخ ۱۴۰۳/۸/۱۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی و ۱۲۰۹۰ مورخ ۱۴۰۳/۵/۳۰ سازمان ملی استاندارد ایران را به پیوست ارسال کرده است که متن نامه ها به شرح زیر می باشد:

الف: سرپرست معاونت امور حقوقی و مجلس وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۹۱/۱۵۰۲۷۸ مورخ ۱۴۰۳/۸/۱۹، به پیوست نامه شماره ۲۰۰/۱۵۷۲۱/ص مورخ ۱۴۰۳/۸/۹ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال کرده است که خلاصه متن آن نامه به شرح زیر است:

" شاکی مدعی است؛ اولاً مقرر فوق بر خلاف ماده (۲۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، که صرفاً اختیار تعیین معیارهای سطح آلاینده‌گی واحدها را به هیأت وزیران اعطاء کرده است، برای تکلیف خوداظهاری و استنکاف از ارائه اطلاعات الزامی یا ایجاد امکان نمونه گیری و آزمایش در مهلت مقرر، ضمانت اجرا پیش بینی نموده است. ثانیاً در مقرر مورد شکایت بر خلاف ماده (۵۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، مبادرت به وضع عوارض بدون مجوز قانونی شده است.

این در حالی است که؛ تلقی شاکی بر این است که ماهیت جزء معترض عنه، ضمانت اجرا برای برخی مؤدیان است. در حالی که با مذاقه در ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده:

۱- اولاً عبارت «.... براساس معیارهایی نظیر شدت، مدت نوع و مکان آلاینده‌گی» با ذکر کلمه «نظیر» معیارها را حصری ندانسته و با تمثیلی دانستن آن به عنوان مثال از چهار معیار ذکر نام کرده است و ممنوعیت برای وضع معیار جدید لحاظ نکرده است.

۲- ثانیاً با ذکر عبارت «مکان آلاینده‌گی» در ماده (۲۷) قانون فوق الذکر در کنار سه معیار دیگر، به طور صریح «مکان آلاینده‌گی» به عنوان معیاری برای تعیین نرخ عوارض سبز شناخته شده است و طبعاً مکان آلاینده‌گی غیر قابل رصد که

امکان بازرسی را فراهم ننمایند، از خطر (ریسک) آلاینده‌گی بالاتری به نسبت مکان‌هایی که امکان بازرسی از آنها فراهم می‌شود (مکان‌های قابل رصد)، برخوردار هستند و وضع نرخ متفاوت جهت عوارض سبز این مکان‌ها کاملاً موجه می‌باشد.

بنابراین لحاظ عنوان معیار «مکان آلاینده‌گی» از صلاحیت‌های مصرّح قانونی برای تعیین میزان نرخ عوارض سبز تلقی می‌شود.

ب: معاون توسعه مدیریت امور حقوقی و مجلس سازمان ملّی استاندارد ایران به موجب لایحه شماره ۱۲۰۹۰ مورخ ۱۴۰۳/۵/۳۰ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" ۱- در دادخواست مطروحه اشاره شده است که حدود صلاحیت هیأت وزیران بر اساس ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً تعیین معیارهای سطح آلاینده‌گی واحدها می‌باشد، در حالی که مطابق صراحت ماده ۲۷ قانون اخیر الذکر علاوه بر صلاحیت هیأت وزیران در تصویب معیارهای تعیین سطح آلاینده‌گی؛ تشخیص واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی آلاینده نیز به سازمان محیط زیست واگذار شده است. در واقع هم تعیین، هم تشخیص و احراز معیارهای سطح آلاینده‌گی در حیطه صلاحیت اجزاء قوه مجریه می‌باشد.

۲- در دادخواست اشاره شده است هیأت وزیران با تجاوز از حدود اختیار خود به موجب ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده در مصوبه خود برای «خود اظهاری» ضمانت اجرا مقرر نموده است؛ در حالی که مطابق تبصره ۴ ماده ۱۱ قانون هوای پاک، کلیه مراکز، واحدهای صنعتی و تولیدی حسب تشخیص سازمان محیط زیست مکلف به نمونه برداری و اندازه گیری آلودگی هوا در فاصله زمانی ممکن و در چهارچوب «خود اظهاری» شده اند.

همچنین واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی آلاینده، در اجرای تبصره (۱۱) ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده را به منظور ارتقای کمی و کیفی پایش‌های محیط زیست و کاهش عوامل آلوده کننده و مخرب ملزم به اجرای طرح «خود اظهاری» محیط زیست هستند. چنان که واحدهای مشمول مکلفند اظهارنامه آلاینده‌گی (عوارض سبز) مربوط به دوره مالیاتی را ظرف مهلت مشخص را ارائه نمایند.

در واقع عدم خود اظهاری واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی در فاصله زمانی مقرر نیز به منزله عدم رعایت مهلت زمانی تعیین شده موضوع ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل ارزیابی بوده و بر اساس معیارهای قانونی در نظر گرفته شده در همین ماده قانونی، نظیر شدّت، مدّت، نوع و مکان آلاینده‌گی با نرخ‌های قانونی، مشمول عوارض سبز می‌باشد. بنابراین بر خلاف موضوع مطروحه در دادخواست نه تنها هیأت وزیران از صلاحیت‌های قانونی خود عدول نداشته است، بلکه ضمانت اجرای ماده قانونی اخیرالذکر در خود قانون مزبور در نظر گرفته شده است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۴/۲/۲۳ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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 ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰: «واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی آلاینده که به تشخیص سازمان حفاظت محیط زیست، حدود مجاز و استانداردهای زیست محیطی را رعایت

نمی‌کنند، در صورتی که در مهلت زمانی که توسط سازمان مزبور برای آنها تعیین می‌شود، نسبت به رفع آلایندگی خود اقدام ننمایند، براساس معیارهایی نظیر شدت، مدت، نوع و مکان آلایندگی با نرخ های نیم درصد، یک درصد و یک و نیم درصد به مأخذ فروش کالا یا خدمات، مشمول عوارض سبز می‌شوند. این حکم در مورد کلیه واحدهای آلاینده اعم از واحدهای معاف و غیرمعاف، صادراتی و واحدهای مستقر در مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی جاری است. معیارهایی که در تعیین سطح آلایندگی واحدها، مبنای عمل سازمان محیط زیست قرار می‌گیرد، حداکثر سه ماه پس از لازم الاجرا شدن این قانون، توسط کارگروهی متشکل از نمایندگان سازمان حفاظت محیط زیست و وزارتخانه‌های بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، صنعت، معدن و تجارت، کشور و امور اقتصادی و دارایی (سازمان) تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد...» نظر به این که حکم تبصره ۲ ماده ۴ آیین‌نامه معیارهای تعیین سطح آلایندگی واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی آلاینده (موضوع تصویب‌نامه شماره ۲۴۱۶۷۰/ت/۵۹۷۹۳ هـ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ هیأت وزیران) مبنی بر این که: «واحدهایی که از انجام خوداظهاری، ارائه اطلاعات الزامی یا ایجاد امکان نمونه گیری و آزمایش در مهلت مقرر استنکاف می‌کنند، در اولین دوره بعد از تصویب این آیین نامه، مشمول پرداخت عوارض با نرخ نیم درصد (۵/۰٪)، دوره دوم مالیاتی مشمول پرداخت عوارض با نرخ یک درصد (۱٪) و از دوره سوم به بعد مشمول پرداخت عوارض با نرخ یک و نیم درصد (۱/۵٪) خواهند شد.» در چهارچوب ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده در راستای تعیین معیارهای شمول عوارض سبز بر مکان آلایندگی به تصویب رسیده، در حدود اختیارات هیأت وزیران وضع شده و با قانون نیز مغایرتی ندارد و ابطال نشد. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری