



رای شماره ۱۲۴۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۸۰۲۶۱۲ مورخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۴۹

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۷/۱۲

شماره پرونده: ۰۰۰۴۰۷۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای رضا بهرامی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۸۰۲۶۱۲ مورخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: ۱- شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال نامه شماره ۸۰۲۶۱۲ مورخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" به استناد اصل ۱۷۳ قانون اساسی و بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به دلایل زیر از سازمان امور مالیاتی کشور به جهت صدور بخشنامه خلاف قانون اساسی کشور و هم چنین قانون مالیات های مستقیم و خارج از اختیارات آن سازمان شکایت داشته و از این رو استدعای رسیدگی و ابطال آن از زمان صدور را خواستارم. جهت تبیین خواسته اعلام می دارد مطابق اصل ۱۳۸ قانون اساسی وضع و تصویب هر گونه بخشنامه لزوماً بایستی در جهت تبیین هرچه بهتر قانون باشد و مفاد این مقررات نباید با متن و روح قوانین مخالف باشد و سازمان ها و ارگان های مربوطه نمی توانند دامنه شمول قانون را توسعه دهند. لکن علی رغم این اصل حقوقی سازمان طرف شکایت با وضع بخشنامه ۸۰۲۶۱۲ مورخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۱ نه تنها به این اصل حقوقی توجهی ننموده همچنین در زیربخش ها جایی برای پرورش قارچ پیش بینی نشده و هم چنین استفساریه ۲۴۰۱۷۸۹۵ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۲ موضوع تولید کمپوست قارچ نیز با این بخشنامه تضاد موضوعی دارد چرا که در استفساریه اشاره شده فعالیت کشاورزی شامل سه مرحله کاشت، داشت و برداشت است و هر یک از مراحل کفایت می کند در صورتی که در روح بخشنامه سه مرحله توأمان با هم و محل کاشت نیز حتماً باید زمین باشد.

عبارتی همچون (امثال آن) چندین بار در بخشنامه تکرار گردیده است که با حذف بخشی از این بخشنامه نیز نقصی های زیادی مشاهده می گردد. در پایان خواهشمند است با صدور رای عادلانه نسبت به ابطال بخشنامه فوق الذکر اقدام و از تضييع حقوق این قشر زحمت کش و آسیب پذیر جلوگیری نمایید."

۲- در پی اخطار رفع نقصی که از طرف دفتر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه ای که به شماره ۱۴۰۰-۴۰۷۴-۳ مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۹ ثبت دفتر هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری شده توضیح داده است که:

" احتراماً پیرو نقص پرونده به شماره قضایی ۰۰۰۴۰۷۴ به دلایل ذیل خواستار ابطال کل بخشنامه ۸۰/۲۶۱۲ سازمان امور مالیاتی موضوع فعالیت های بخش کشاورزی و استمرار معافیت های مالیاتی، از زمان صدور می باشم. جهت تبیین بهتر خواسته اعلام می دارم مطابق اصل ۷۳ قانون اساسی، شرح و تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است که نمونه بارز آن استفساریه مجلس شورای اسلامی به شماره مسلسل ۲۴۰۱۷۸۹۵ تاریخ انتشار ۱۴۰۰/۹/۲۲ موضوع تولید کمپوست قارچ می باشد که فعالیت کشاورزی محسوب و مشمول معافیت ماده ۸۱ قانون مالیات های مستقیم گردیده است اما در بخشنامه مورد شکایت فعالیت کشاورزی محسوب نمی گردد. بخشنامه ۸۰/۲۶۱۲ توسط معاون وزارت اقتصادی صادر شده که در پاسخ به نامه سازمان امور مالیاتی به وزارتخانه جهت تبیین موضوع بوده است که مغایر صریح اصل ۷۳ قانون اساسی و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی و وزارت امور اقتصادی است و هیچ گونه استفساریه ای در رابطه با این بخشنامه از طرف مجلس شورای اسلامی صادر نگردیده از طرف دیگر بخشنامه مورد شکایت دارای نواقص زیادی می باشد که با ابطال بخشی از آن نیز ابهامات زیادی در متن بخشنامه باقی می ماند. به طور مثال در متن بخشنامه ۸۰/۲۶۱۲، بخش کشاورزی شامل چهار زیر گروه زراعت، شیلات و ماهی گیری، دام و طیور، جنگل ها و مراتع (منابع طبیعی) می باشد که مواردی همانند پرورش قارچ طبق متن بخشنامه در هیچ گروه از زیر گروه ها جایی ندارد و یا مواردی همچون کاشت نشا گیاهان، نهال درختان مثمر و غیر مثمر، کشت های هیدرو پونیک و غیره با توجه به روش های نوین کشاورزی و پرورش گیاهان گیاهان در محیط خاص و خارج بستر خاک، جهت بهره وری حداکثری و ضایعات کمتر در ظروف خاص انجام می گیرد که در متن بخشنامه مورد شکایت - پرورش در گلدان، جعبه و امثال آن- فعالیت کشاورزی نبوده و چندبار این عبارات در بخشنامه تکرار گردیده است و باعث تضييع حقوق کشاورزان زیادی می شود که از روش های نوین کشاورزی جهت بهره وری بیشتر محصول و تولید محصولات سالم بهره می برند. در پایان خواهشمند است با توجه به دلایل فوق که نمونه ای از دلایل و مثال هایی در این رابطه بوده و با بذل توجه بیشتر نسبت به این موضوع، نسبت به ابطال کل بخشنامه ۸۰/۲۶۱۲ سازمان امور مالیاتی از زمان صدور اقدامات لازم را مبذول فرمایید."

۳- متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

شماره: ۲۶۱۲/۸۰ تاریخ: ۱۳۸۱/۳/۲۱ پیوست: دارد

جناب آقای شهسوار خجسته

رییس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور

بازگشت به نامه ۹۳۵۰ مورخ ۱۳۸۱/۲/۲۸ آن سازمان، به پیوست پاسخ مربوطه در خصوص «فعالیت های بخش کشاورزی و استمرار معافیت مالیاتی» ایفاد می گردد.

پیوست: پاسخ به نامه سازمان امور مالیاتی در خصوص «فعالیت های بخش کشاورزی و استمرار معافیت های مالیاتی»

بطور کلی کشاورزی فعالیتی است که در جریان آن گیاهان یا حیوانات اهلی با هدف تولید اقتصادی پرورش داده می شوند.

بخش کشاورزی در اقتصاد ایران شامل چهار زیر گروه زراعت، شیلات و ماهیگیری، دام و طیور، جنگل ها و مراتع (منابع طبیعی) می باشد.

الف- زیر بخش زراعت:

زراعت شامل دو دسته فعالیت؛ تولید محصولات زراعی (سالانه) و محصولات باغی (دایمی) می باشد.

منظور از زراعت، کشت و کار محصولات سالانه از زمین مزروعی، کشتگاه سر پوشیده مابین درختان باغ با هدف بهره برداری اقتصادی است. کشت و کار سبزی و گل از نوع محصولات سالانه حتی در زیر پوشش مثل پلاستیک نیز زراعت محسوب می شود، ولی پرورش گیاهان در داخل گلدان، جعبه و امثال آن در این فعالیت منظور نمی گردد.

محصولات زراعی:

شامل گروه های غلات (گندم، برنج، جو، ذرت دانه ای) حبوبات (نخود، لوبیا، عدس و ...) محصولات صنعتی (پنبه، توتون و تنباکو، چغندر قند، ...) سبزیجات (سیب زمینی، پیاز، گوجه فرنگی، ...) محصولات جالیزی (خریزه، هندوانه، خیار و ...) و گروه نباتات علوفه ای (یونجه، سایر نباتات علوفه ای) می باشد. منظور از باغبانی یا باغدار، کشت و کار محصولات دایمی در فضای باز یا کشتگاه سرپوشیده با هدف بهره برداری اقتصادی است.

احداث و نگهداری باغ میوه، باغ گل محمدی و خزانه این گونه محصولات در زمین و نیز زیر پوشش مانند پلاستیک، فعالیت باغداری محسوب می شود ولی پرورش این نوع گیاهان در داخل گلدان و امثال آن در این فعالیت منظور نمی شود.

محصولات دایمی یا باغی شامل میوه های دانه دار، میوه های هسته دار، میوه های دانه ریز، میوه های خشک، میوه های سردسیری، نیمه گرمسیری و گرمسیری است.

ب- زیر بخش دام و طیور:

این زیر مجموعه فعالیت های مرتبط با پرورش دام و طیور، زنبور عسل و پرورش کرم ابریشم را در بر می گیرد.

منظور از پرورش دام نگهداری انواع نشخوارکنندگان و پستانداران با هدف بهره برداری اقتصادی است. نگهداری انواع دام برای استفاده از تولیدات آنها یا سواری و بارکشی، فعالیت پرورش دام محسوب می شود ولی نگهداری حیوانات به منظور سرگرمی و تفنن در این فعالیت منظور نمی شود. پرورش طیور نیز شامل نگهداری انواع ماهیان و سایر پرندگان با هدف بهره برداری اقتصادی است. مانند پرورش مرغ، اردک، غاز، بوقلمون، بلدرچین، تولید جوجه به وسیله ماشین جوجه کشی نیز جزو این فعالیت منظور می شود و منظور از پرورش زنبور عسل با هدف تولید عسل، ملکه یا هر نوع بهره برداری اقتصادی دیگر است. پرورش کرم ابریشم نیز شامل نگهداری کرم ابریشم با هدف تولید پنبه یا هر نوع بهره برداری اقتصادی دیگر است.

ج- زیربخش شیلات:

منظور از شیلات، فعالیت هایی است که برای تولید انواع حیوانات آبی و محصولات دریایی با هدف بهره برداری اقتصادی انجام می شود. این فعالیت ها به طور کلی شامل صید در اقیانوس، آب های ساحلی یا داخلی و نیز پرورش ماهی، صدف و میگو و نظایر آن است. جمع آوری محصولات دریایی از قبیل مروارید طبیعی، انواع اسفنج ها، مرجان ها و جلبک ها نیز تحت این عنوان منظور می شود.

د- زیر بخش جنگل ها و مراتع:

این زیر بخش امور مربوط به جنگل ها (جنگلداری) و مراتع با چراگاه ها را در بر می گیرد. بدین ترتیب جنگلداری فعالیتی است که در آن نگهداری، پرورش و قطع درختان جنگلی به منظور تولید چوب یا هر نوع بهره برداری اقتصادی دیگر انجام می شود. ایجاد خزانه و نهالستان به این نوع درختان و جمع آوری محصولات یا از نوع بهره برداری اقتصادی دیگر نیز تحت این عنوان قرار می گیرد.

مطالعات صورت گرفته در معاونت امور اقتصادی نشان می دهد که بر اساس قانون مالیات های قبلی بخش کوچکی از کشاورزی قادر به پرداخت مالیات می باشد، معهداً به دلیل مشکلات متعددی که در اخذ مالیات در این بخش وجود دارد گرفتن مالیات از این بخش توصیه نمی گردد.

۱- زراعت، بر اساس قانون مالیات های قبلی، این بخش قادر بوده است که در سال ۱۳۷۶ در حدود ۴۰۰ میلیارد تومان مالیات دهی داشته باشد که مسلماً بر اساس قانون جدید این مبلغ شدیداً کاهش خواهد یافت، معهداً به دلایل ذیل اخذ مالیات از این زیر بخش توصیه نمی گردد.

- اغلب شاغلان بیخس زراعت را گروه های فقیر و کم درآمد جامعه تشکیل می دهند.

- به دلیل نداشتن دفاتر حسابداری و همچنین پراکندگی پدید کشاورزان، اخذ مالیات بسیار مشکل خواهد بود.

- به دلیل شمار زیاد کشاورزان زراعت کار، اخذ مالیات از آنان مستلزم صرف هزینه های بالایی خواهد بود.

- بخشی از تولیدات توسط خود کشاورزان مصرف می شود که تفکیک آن از قسمت فروش رفته بسیار مشکل خواهد بود.

- اخذ مالیات موجب ایجاد انگیزه برای کوچک شدن قطعات زمین های زراعی خواهد گردید که این امر منجر به عدم استفاده از تکنولوژی و ماشین آلات و نهایتاً کاهش درآمد کشاورزی و عدم استفاده بهینه از منابع موجود در بخش زراعت خواهد شد.

۲- میزان تولید و ارزش افزوده شیلات نشان می دهد که این زیر بخش سهم اندکی از ارزش افزوده کشاورزی را دارا می باشد و اغلب فعالیت ها در این زیر بخش با حمایت دولتی انجام می شود و سهم بخش خصوصی در این زمینه بسیار ناچیز است. لذا اخذ مالیات از این زیر بخش میزان اندک سرمایه گذاری خصوصی صورت گرفته را نیز کاهش خواهد داد. همچنین اخذ مالیات از صیادان محلی که از نظر درآمدی در سطح پایین قرار دارند نیز توصیه نمی گردد. در زمینه جنگلداری نیز ابتدا می باید تکلیف عوارض و بهره مالکانه دریافتی توسط سازمان جنگل ها و مراتع در هنگام صدور مجوز مشخص گردد، چون این عوارض خود نوعی مالیات تلقی می گردد. یکی از راه حل ها می تواند افزایش بهره مالکانه و عوارض و واریز آن به خزانه کشور باشد.

۳- دامپرووری: این زیر بخش را می تواند به دو قسمت سنتی و صنعتی تقسیم نمود. قسمت سنتی آن که دارای ارزش افزوده کمی می باشد و اغلب فعالان این قسمت را طبقات پایین درآمدی در مناطق روستایی و شهرهای کوچک تشکیل می دهند. اخذ مالیات در این قسمت با گسترش عدالت اجتماعی در تناقض خواهد بود، چون افراد مذکور توانایی پرداخت مالیات را نخواهند داشت، ضمن اینکه انجام این کار به علت گستردگی این فعالیت عملاً امکان پذیر نخواهد بود.

اما از قسمت صنعتی، بدلیل ارزش افزوده بالا و تمرکز آن می توان مالیات اخذ نمود گرچه ممکن است به علت بازدهی بالای بخش خدمات در کشور در اثر اخذ مالیات از این قسمت انگیزه های سرمایه گذاری در این زیر بخش نیز کاهش یابد.

بطور کلی چنانچه هدف حمایت از تولید می باشد، با توجه به اینکه بخش کشاورزی نسبت به دیگر بخش ها از حمایت دولتی کمتری برخوردار می باشد، لذا اخذ مالیات از این بخش منطقی به نظر نمی رسد. بررسی فعالیت های بخش کشاورزی نشان می دهد که شرایط لازم برای اخذ مالیات در زمینه زیر بخش های آن در حال حاضر فراهم نشده است.

مواد قانونی وابسته: ماده ۸۱- درآمد حاصل از کلیه فعالیت های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، ... - معاون امور اقتصادی"

۴- رسیدگی به خواسته به هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و با توجه به حدود صلاحیت و اختیارات هیأت عمومی مصرح در ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، پرونده برای تشخیص صلاحیت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در رسیدگی در دستور کار جلسه هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۷/۱۲ 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

براساس بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از آیین نامه ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و شهرداری ها و مؤسسات عمومی غیردولتی در مواردی که مقررات مذکور به علت مغایرت با شرع یا قانون و یا عدم صلاحیت مرجع مربوط یا تجاوز و یا سوء استفاده از اختیارات یا تخلف در اجرای قوانین و مقررات یا خودداری از انجام وظایف موجب تضییع حقوق اشخاص می شود، از جمله صلاحیت ها و وظایف هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. با توجه به اینکه نامه شماره ۸۰۲۶۱۲ مورخ ۱۳۸۱/۳/۲۱ معاون امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی دارای ماهیت مشورتی بوده و مفاد آن جنبه اجرایی پیدا نکرده است، بنابراین از مصادیق مقررات موضوع بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ محسوب نمی شود و رسیدگی به آن در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قابل طرح نیست.

حکمتعلی مظفری

رئيس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری