



رای شماره ۱۲۸۶ الی ۱۲۸۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۱۰،۱۴۰۰،۵۰-۱۴۰۰/۰۶/۳۱ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که «محل استقرار آنها در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته ملاک عمل در دوره برنامه پنجم توسعه ذکر شده باشد»، ابطال نشد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۸۶ الی

۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۸۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۷/۱۹

شماره پرونده: ۰۰۰۲۸۱۴ - ۰۱۰۱۶۳۲ - ۰۱۰۰۱۵۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: مجتمع صنعتی پتروشیمی رجال، انجمن صنفی کارفرمایی صنعت پتروشیمی (با وکالت آقای محمدرضا حیدری، خانم صدیقه نعیمی) و آقای حسین عبداللهی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰،۱۴۰۰،۵۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۳۱ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: آقای محمدرضا حیدری و خانم صدیقه نعیمی به وکالت از انجمن صنفی کارفرمایی صنعت پتروشیمی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰،۱۴۰۰،۵۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۳۱ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

" سازمان امور مالیاتی کشور علیرغم اطلاق بند(ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه، این ماده را مقید و دایره شمول قانون را برخلاف هدف تشویقی و حمایتی قانونگذار محدود و مضیق کرده زیرا حکم قانون مطلق است و ذکرى درباره لزوم بقای محل استقرار واحدهای صنعتی و معدنی در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته ملاک عمل

در برنامه پنجم توسعه در آن به چشم نمی خورد. طبق ماده ۱۴۶ قانون مالیات های مستقیم، کلیه معافیت های مدت دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده اند، با رعایت مقررات مربوط تا انقضاء مدت به قوت خود باقی هستند و طبق بند ۱۹ دستورالعمل ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم به شماره ۲۳۷۲۰-۳۰۰ مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ چنانچه واحد تولیدی یا معدنی در تاریخ اخذ پروانه بهره برداری یا انعقاد قرارداد استخراج و فروش در مناطق کمتر توسعه یافته واقع شده باشد، رفع عدم توسعه یافتگی از منطقه، مؤثر در کاهش مدت معافیت نخواهد بود. واضح است اخذ مجوزها و مدارک لازم و سپس احداث زیرساخت ها و راه اندازی یک واحد صنعتی و معدنی تا مرحله بهره برداری نیازمند صرف وقت نسبتاً طولانی و هزینه است و بدیهی است آغاز و انجام این اقدامات در رفع محرومیت از مناطق کمتر توسعه یافته مؤثر و باعث ایجاد رونق کسب و کار و کارآفرینی در منطقه خواهد بود. در حالی که بخشنامه مورد اعتراض در واقع نوعی مجازات برای فعالین اقتصادی در مناطق کمتر توسعه یافته در نظر گرفته است. لذا ابطال مصوبه از تاریخ تصویب مورد تقاضا می باشد. "

آقای محمدرضا حیدری به موجب لایحه تکمیلی ارسالی مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۱۶ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" در فراز پایانی بخشنامه یاد شده یکی از شروط برخورداری از معافیت ۲۰ ساله، محل استقرار واحدهای تولیدی و معدنی در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته ملاک عمل در دوره برنامه پنجم توسعه بیان شده است و به شرحی که در شکایت تنظیمی مشروحاً بیان شده، شرط مزبور برخلاف قوانین و مقررات است، بنابراین ابطال و حذف جمله «و محل استقرار آنها در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته در دوره برنامه پنجم ذکر شده باشد» نیز از بخشنامه فوق الاشاره از تاریخ تصویب مورد استدعاست. "

مجتمع صنعتی پتروشیمی رجال نیز به موجب دادخواست جداگانه ای ابطال بخشنامه شماره ۵۰-۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" در حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه که بیان می کند «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» هیچ گونه قید و شرطی در خصوص اعطای معافیت مذکور ملاحظه نمی شود ولی سازمان امور مالیاتی و هیأت وزیران با برداشت ناصحیح طی چندین دستورالعمل و مصوبه محدودیت هایی را برای اجرای این حکم به وجود آورده اند که با درایت قضات دیوان عدالت اداری ابطال شده است، بنابراین سازمان امور مالیاتی برخلاف مفاد صریح قانون اقدام به تهیه بخشنامه نموده و حوزه عملکرد قانون را محدود، مشروط و برخی از واحدهای تولیدی را از این امتیاز محروم نموده است، در صورتی که فلسفه و هدف قانونگذار در قوانین از جمله ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم و بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه، حمایتی است و هدف این نیست که پس از جذب سرمایه گذاران به این مناطق با ایجاد تبعیض بین واحدهای مختلف مستقر در آن، آنها را از امتیازات قانونی محروم و سرمایه گذاران را بی انگیزه نماید. چگونه می توان تصور کرد که قانونگذار اقدام به تبعیض بین سرمایه گذاران کند یعنی پس از گرفتار کردن آنها در مناطق محروم چتر حمایتی قانونی را بردارد؟ قطعاً چنین قصدی را نمی توان برای قانونگذار تصور نمود. در واقع اجرای حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون فوق به تنهایی و بدون اجرای ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم موضوعیت ندارد. بنابراین معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی برخلاف رویه معمول و قانونی در این بخشنامه ضمن ارسال رای دیوان عدالت اداری در قسمت انتهایی آن با تفسیر ناصحیح و خارج از حدود اختیارات خود عمل قانونگذاری انجام داده است که این عمل برخلاف قانون و حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی است. لذا ابطال مصوبه از تاریخ تصویب مورد تقاضا می باشد. "

آقای حسین عبداللهی نیز به موجب دادخواست جداگانه ای ابطال بخشنامه مذکور را خواستار شده و اعلام کرده است که:

" پس از صدور آرای مختلف از سوی هیأت عمومی دیوان ناظر بر مدلول حکم ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه مبنی بر افزایش معافیت مالیاتی برخی واحدها به بیست سال به ویژه دادنامه شماره ۲۴۸ الی ۲۹۱-۱۴۰۰،۲۰۲۸، متأسفانه سازمان امور مالیاتی به طرق مختلف از اجرای کامل آن استنکاف می نماید که در جدیدترین آن در پی ابلاغ دادنامه یاد شده اقدام به افزودن قید معترض عنه نموده است. همان گونه که استحضار دارید نص دادنامه مذکور، شرط «استمرار معافیت در طول برنامه پنجم» را مقرر نموده است در حالی که این بخشنامه با گنجاندن شرط «محل استقرار آنها در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته ملاک عمل در دوره برنامه پنجم توسعه ذکر شده باشد» عملاً بخشی از واحدهای مشمول معافیت را خارج می نماید، چرا که قید دادنامه یعنی «استمرار معافیت در طول برنامه» حتی حالتی که «واحد صنعتی-معدنی در ابتدا از معافیت مناطق برخوردار باشد و متعاقباً آن منطقه از فهرست خارج گردد اما مهلت ده ساله تا انتهای برنامه پنجم استمرار داشته باشد» را نیز در بر می گیرد. بنابراین نظر به اینکه قید معترض عنه منجر به خروج حالت اخیر از شمول معافیت های قانونی می گردد مغایر ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه و دادنامه ۲۸۲ الی ۲۹۱ هیأت عمومی دیوان می باشد، لذا تقاضای ابطال آن از زمان صدور بخشنامه تقدیم حضور می گردد. "

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

بخشنامه شماره ۱۴۰۰،۶،۳۱-۲۱۰،۱۴۰۰،۵۰

" به پیوست تصویر دادنامه شماره ۲۸۲ الی ۲۹۱-۱۴۰۰،۲،۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متضمن رای آن هیأت به شرح ذیل مبنی بر ابطال تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳، ت ۵۶۱۷۹-۵۵، ۱۳۹۸،۲،۳۱-۱۳۹۸ هیأت وزیران و بخشنامه شماره ۱۳۹۸،۳،۱-۲۰۰۹،۸،۱۶ جهت اجرا ارسال می شود:

«نظر به اینکه به موجب تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳، ت ۵۶۱۷۹-۵۵، ۱۳۹۸،۲،۳۱-۱۳۹۸ هیأت وزیران و بخشنامه شماره ۱۳۹۸،۳،۱-۲۰۰۹،۸،۱۶ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که صرفاً آن دسته از واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های 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 فوق اشاره و مفاد دادنامه شماره ۱۲۸۷-۱۲۸۸ مورخ ۱۳۹۶،۱۲،۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و خارج از حدود و اختیار مراجع وضع کننده مقررات یاد شده 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 می شود.»

بنابراین به استناد رای مزبور مفاد بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران در خصوص واحدهای صنعتی و معدنی که دوره معافیت مناطق کمتر توسعه یافته آنها قبل از اجرای قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه، شروع شده و تا تاریخ ۱۳۸۹،۱۲،۲۹ به پایان نرسیده و در طول برنامه پنجم توسعه معافیت قبلی آنها همچنان استمرار داشته و محل استقرار آنها در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته ملاک عمل در دوره

برنامه پنجم توسعه ذکر شده باشد نیز با رعایت مقررات موضوعه قابل اعمال خواهد بود. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۱۶۶۴/۲۱۲-ص-۱۴۰۰/۱۰/۱۵ اعلام کرده است که:

" با عنایت به صراحت حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون مذکور و با توجه به اینکه هدف از وضع و تصویب این ماده

اجرای سیاست های تشویقی برای انجام سرمایه گذاری اشخاص در واحدهای صنعتی و معدنی مستقر در مناطق کمتر توسعه یافته اعلام شده است، افزایش معافیت مالیاتی مربوط به مناطق کمتر توسعه یافته صرفاً با توجه به مقررات زمان اجرای قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه و در خصوص واحدهای صنعتی و معدنی مستقر در مناطق کمتر توسعه یافته امکان پذیر می باشد. بنابراین اجرای حکم مزبور در خصوص واحدهای صنعتی و معدنی که دوره معافیت مناطق کمتر توسعه یافته آنها قبل از اجرای قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه شروع شده، صرفاً در صورتی که محل استقرار آنها از موارد مصرح در فهرست ملاک عمل مناطق کمتر توسعه یافته مربوط به دوره اجرای قانون مزبور باشد با رعایت سایر مقررات امکان پذیر خواهد بود.

بنابراین چنانچه عبارت «محل استقرار آنها در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته ملاک عمل در دوره برنامه پنجم توسعه ذکر شده باشد»، از قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۵۰/۲۱۰-۶۳۱-۱۴۰۰ حذف شود، از رقابت اقتصادی سالم جلوگیری و تبعیض ناروا ایجاد می شود، چرا که موجب می شود واحدهایی که قبل از دوره برنامه پنجم توسعه در مناطق کمتر توسعه یافته مستقر بوده و معافیت ده ساله خود را استفاده نموده اند و با اینکه در طول اجرای قانون برنامه پنجساله پنجم، منطقه مزبور از وضعیت کمتر توسعه یافتگی خارج شده امکان برخورداری از معافیت برای آنها فراهم شود، لیکن واحدهایی که در همین منطقه (توسعه یافته در طول برنامه پنجم) اقدام به سرمایه گذاری و اخذ پروانه بهره برداری نموده اند، امکان برخورداری از این مشوق (معافیت تا سقف معافیت های منظور شده در مناطق آزاد تجاری-صنعتی) را نداشته باشند.

به استناد مقررات بند ۱ ضوابط اجرایی موضوع تبصره ۴ ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم، اعمال حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه ... با توجه به مقررات و ضوابط مالیاتی زمان صدور پروانه بهره برداری صرفاً به پروانه های بهره برداری اولیه صادره در طول اجرای برنامه مزبور امکان پذیر می باشد، لیکن با وجود مخالفت های این سازمان مطابق مصوبات مربوطه و با توجه به برداشتی که از مقررات قانون برنامه پنجم توسعه صورت گرفته، شرایط اعمال حکم مزبور برای واحدهای صنعتی و معدنی دارای پروانه بهره برداری صادره قبل از تاریخ اجرای برنامه مذکور که در طول برنامه نیز در مناطق کمتر توسعه یافته مستقر گردیده اند به شرح یاد شده، تعیین گردیده است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۷/۱۹ 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

اولاً: براساس ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۸۹ 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 می‌یابد» و به موجب ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی مصوب ۱۳۹۴،۲۱): «درآمد ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذیربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان ها، هتل ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذیربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد...» و بر مبنای حکم اخیر، یکی از شرایط بهره مندی فعالان حوزه‌های صنعتی و معدنی مذکور از معافیت های مالیاتی یادشده، کمتر توسعه یافتگی مناطق مورد اشتغال است و در صورت خروج این مناطق از وضعیت کمتر توسعه یافتگی مشمول معافیت بر آنها منتفی خواهد بود. ثانیاً: آرای شماره ۱۲۸۸-۱۲۸۷ مورخ ۱۳۹۶،۱۲،۲۲ و ۲۸۲ الی ۲۹۱-۲۸۰،۲۸۰،۲۸۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تصریحی به لزوم بهره مندی از معافیت های مالیاتی با وجود خروج مناطق مورد اشتغال از وضعیت کمتر توسعه یافتگی ندارند و بر همین اساس قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۴۰۰،۵۰-۲۱۰،۱۴۰۰،۵۰ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که «محل استقرار آنها در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته ملاک عمل در دوره برنامه پنجم توسعه ذکر شده باشد»، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری