



رای شماره ۳۱۵۳ الی ۳۱۵۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (مفاد رای شماره ۵-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و بند ۵ ماده ۲ آیین نامه اجرایی بند (الف) تبصره ۱۴ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور (موضوع تصویب نامه شماره ۲۷۲۶۱/ت-۵۷۷۰۰-۱۹/۳/۱۳۹۹ هیأت وزیران) که ماخذ محاسبه عوارض آلاینده‌گی را برای شرکتهای آلاینده بر اساس ارزش فروش خدمات (کارمزد) اعلام نموده اند، ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۵۳ الی  
۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۵۶

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

شماره پرونده: ۰۰۰۱۶۴۴ - ۰۰۰۱۴۷۹ - ۰۰۰۱۷۱۱ - ۰۰۰۱۰۰۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: سازمان بازرسی کل کشور و آقایان صحبت نادری و مهدی خالدی

موضوع شکایت و خواسته: ۱- ابطال بند ۵ ماده ۲ آیین نامه اجرایی بند (الف) تبصره ۱۴ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور موضوع مصوبه شماره ۲۷۲۶۱/ت-۵۷۷۰۰-هـ-۱۹/۳/۱۳۹۹ هیأت وزیران در خصوص نحوه محاسبه عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷

۲- ابطال صورتجلسه شورای عالی مالیاتی به شماره ۵-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ در خصوص نحوه محاسبه عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ابطال بند ۵ ماده ۲ آیین نامه اجرایی بند (الف) تبصره ۱۴ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹ و صورتجلسه شماره ۵-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ شورای عالی مالیاتی در خصوص نحوه محاسبه عوارض آلاینده‌گی را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

مصوبات مورد شکایت مآخذ محاسبه عوارض آلاینده‌گی برای شرکت های تولید نفت و گاز را یک درصد ارزش افزوده خدمات (کارمزد) تعیین نموده که مغایر با تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و بند (و) ماده ۱ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب سال ۱۳۹۳ است. چرا که بر اساس این مواد، مبنای محاسبه عوارض آلاینده‌گی قیمت فروش فرآورده به مصرف کننده نهایی است. صورتجلسه شورای عالی مالیاتی، این مبنای محاسبه غیر قانونی را به سال های گذشته (سال های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸) تسری داده است که مغایر با مفاد ماده ۴ قانون مدنی نیز می باشد.

شاکی آقای صحبت نادری، به موجب لایحه مورخ ۱۴۰۰/۳/۲۱ توضیح داده است که قسمت دقیق مصوبه (آیین نامه اجرایی بند (الف) تبصره ۱۴ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹) مورد اعتراض جهت ابطال بند ۵ ماده ۲ می باشد.

متن مقررهای مورد شکایت به شرح زیر است:

الف- بند ۵ ماده ۲ آیین نامه اجرایی بند (الف) تبصره ۱۴ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹:

" ۵- پرداخت عوارض موضوع ۱٪ عوارض آلاینده‌گی مندرج در تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ بر عهده شرکت های آلاینده می باشد. مآخذ محاسبه عوارض آلاینده‌گی برای شرکت های تولید نفت و گاز بر اساس ارزش فروش خدمات (کارمزد) آنها می باشد. "

ب- صورتجلسه شورای عالی مالیاتی به شماره ۲۰۱-۵ مورخ ۱۳۹۹/۲۴:

" با توجه به اینکه قانون مربوطه به عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۹۴ بر اساس ماده ۱ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) بوده و تغییری نداشته و هیأت وزیران نیز برای سال ۱۳۹۹ در استمرار حاکمیت قانون مذکور مآخذ محاسبه عوارض آلاینده‌گی را برای شرکت های تولید نفت و گاز بر اساس ارزش افزوده خدمات (کارمزد) اعلام نموده است می توان با اتخاذ ملاک از مصوبه یاد شده و تا مادامی که این مصوبه اصلاح یا مورد ایراد مراجع ذی صلاح قانونی واقع نشده است برای سنوات قبل (۱۳۹۸-۱۳۹۳) نیز بر این مبنا عمل نمود."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۶۷۱۶-ص-۱۴۰۰/۶/۳۱ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" در خصوص اختلاف بین شرکت های فرعی و وابسته به شرکت ملی نفت ایران و سازمان امور مالیاتی کشور راجع به شمول عوارض آلاینده‌گی نسبت به شرکت هایی که موضوع فعالیت آنها تولید و استخراج نفت و گاز بوده اما فروش نفت و گاز در شمار فعالیت این شرکت ها نمی باشد، معاونت حقوقی رئیس جمهور به موجب نظریه شماره ۲۴۸۹۶/۱۲۱۶۶۶-۲۴۸۹۶/۱۰۰۹ مقرر نموده بود: در خصوص شرکت هایی که به امر فروش خدمات (نه کالا) در حوزه نفت و گاز مبادرت می ورزند و به موجب اعلام سازمان حفاظت محیط زیست در فهرست سالیانه صنایع آلاینده قرار می گیرند، مطالبه عوارض آلاینده‌گی به مآخذ ۱٪ از قیمت فروش خدمات (کارمزد) ارائه شده به شرکت ملی نفت ایران و سایر شرکت ها محاسبه می گردد. همچنین با توجه به اینکه در خصوص فعالیت این قبیل شرکت ها، مصرف کننده نهایی وجود ندارد و همواره درباره این شرکت ها ابهام وجود داشت که آیا این گونه شرکت ها مشمول عوارض آلاینده‌گی می باشند یا خیر؟ هیأت وزیران بر اساس بند ۵ ماده ۲ آیین نامه اجرایی بند (الف) تبصره ۱۴ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹، مبنای محاسبه عوارض آلاینده‌گی را برای این قبیل شرکت ها کارمزد خدمات اعلام نمود که این مصوبه مورد ایراد هیأت بررسی و تطبیق مصوبات دولت با قوانین قرار نگرفت.

نهایتاً شورای عالی مالیاتی با توجه به عدم تغییر قوانین در بازه زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۸ نسبت به سال ۱۳۹۹ و با اتخاذ ملاک از آیین نامه مذکور، برای سال های یاد شده مبنای محاسبه عوارض را بر اساس کارمزد خدمات اعلام نمود.

طرف دیگر شکایت، معاون امور حقوقی دولت در پاسخ به شکایت مذکور، به موجب لایحه شماره ۱۴۰۰/۱۰/۲۶-۴۶۵۴۲/۱۳۲۰۷۲ به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" در قانون مالیات بر ارزش افزوده و قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، قیمت فروش فرآورده به صورت مطلق و صرف نظر از اینکه « کالای نهایی» یا بخشی از « خدمات» ارائه شده در فرآیند تولید آن کالا باشد، بیان شده است و اطلاق عبارت شامل هر دو عنوان کالا و خدمات می باشد تفکیک و تمییز این دو عنوان از یکدیگر امری اجرایی و دارای شأن آیین نامه ای است، لذا از سوی هیأت وزیران به استناد اصل ۱۳۸ قانون اساسی تصویب شده است. همچنین مالیات بر ارزش افزوده فرآورده های نفتی به دو نوع تقسیم می شود:

۱- مالیات بر ارزش افزوده فرآورده های نفتی که به عنوان ارزش افزوده کالا محاسبه و در چارچوب ضوابط و مقررات توسط شرکت ملی پخش نفتی ایران محاسبه و به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت می شود.

۲- مالیات بر ارزش افزوده خدمات ارائه شده توسط شرکت هایی که مالک یا متولی فرآورده های نفتی نیستند و صرفاً به عنوان پیمانکار اقدام به استخراج و تولید نفت خام، میعانات گازی و گاز طبیعی می کنند. عایدات این شرکت ها در قبال خدمات ارائه شده توسط آنها محاسبه شده و صرفاً در قالب کارمزد خدمات آنها محاسبه و پرداخت می شود، بنابراین با توجه به اینکه به موجب اعلام سازمان حفاظت محیط زیست در فهرست سالیانه صنایع آلاینده قرار می گیرند، موافق اصول است که مطالبه عوارض آلاینده‌گی به ماخذ ۱٪ از قیمت فروش خدمات (کارمزد) آنها به شرکت ملی نفت ایران و سایر شرکت ها ملاک دریافت قرار گیرد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۱/۳۰ 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 تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست به تشخیص سازمان حفاظت محیط زیست و نیز پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی علاوه بر مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، مشمول پرداخت ۱٪ از قیمت فروش به عنوان عوارض آلاینده‌گی هستند و برمبنای این حکم، پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی علی الاطلاق و بدون نیاز به تشخیص و سایر واحدهای صرفاً تولیدی به شرط تشخیص آلاینده‌گی، ۱٪ از قیمت فروش خود را (خواه اصولاً مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشند یا نباشند) باید در قالب عنوان عوارض یاد شده پرداخت نمایند و به موجب بند (و) ماده ۱ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب سال ۱۳۹۳: «... مبنای قیمت فروش برای محاسبه عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، قیمت فروش فرآورده به مصرف‌کننده نهایی در داخل کشور است....» با عنایت به احکام مقرر در قوانین مزبور و با توجه به اینکه مفاد قوانین فوق در این خصوص و در بکارگیری لفظ «فروش» که برای عرضه کالا و فروش است صریح بوده و اصولاً کلمه «واحد تولیدی» که در تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ آمده، دلالت بر واحدهایی دارد که به امر تولید و عرضه و فروش کالا مشغول هستند و نه واحدهای خدماتی و هیچ

دلیلی مبنی بر شمول کلمه «قیمت فروش» نسبت به ارائه خدمات در قبال مابه ازا و اخذ کارمزد وجود ندارد، بنابراین مفاد رای شماره ۵-۲۰۱-۲۴،۴۱۳۹۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و بند ۵ ماده ۲ آیین نامه اجرایی بند (الف) تبصره ۱۴ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور (موضوع تصویب نامه شماره ۲۷۲۶۱ ت. ۵۷۷۰۰-۱۹،۳۱۳۹۹ هیأت وزیران) که مأخذ محاسبه عوارض آلاینده را برای شرکتهای آلاینده براساس ارزش فروش خدمات (کارمزد) اعلام نموده اند، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شوند. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری