

13 بهمن 1402

Friday, February 2, 2024

21 رجب 1445

## دیوان عدالت اداری: 670

ابطال بخشنامه شماره 81099/1351/232-12/9/1386 سازمان امور مالیاتی کشور و اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیاتی

سامانه رسیدگی به شکایات  
(موضوع ماده 25 قانون ارتقای  
سلامت اداری و مبارزه با فساد)

سامانه دریافت گزارش  
فرار مالیاتی

## اطلاعیه ها

قابل توجه فعالان اقتصادی مناطق آزاد  
تجاری - صنعتی

اطلاعیه (قابل توجه اشخاص  
حقیقی و حقوقی) - اصلاح مواد  
فصل دوم آیین نامه اجرایی موضوع  
تبصره (3) ماده 169 قانون مالیات  
های مستقیم (تسهیل فرایند صدور  
شماره اقتصادی برای فعالان اقتصادی)

اطلاعیه- مالیات مقطوع سکه (قابل  
توجه اشخاص حقیقی خریدار سکه در  
سال 1398)

قابل توجه جایگاهداران سوخت-  
فراخوان مشمولان مرحله هشتم اجرای  
نظام مالیات بر ارزش افزوده

اطلاعیه- قابل توجه موسسات خیریه و  
عام المنفعه

فرم نظرسنجی از ارباب رجوع - موضوع  
ماده 8 طرح تکریم مردم

آرشیو اطلاعیه ها

شماره دادنامه: 670

تاریخ: 25/09/1392

کلاس پرونده: 90/354

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاک: حامد صفایی تبار به وکالت از شرکت داروسازی اسوه

موضوع شکایت: ابطال بخشنامه شماره 81099/1351/232-12/9/1386 سازمان امور مالیاتی  
کشور و اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیاتی کشور

گردش کار: آقای حامد صفایی تبار به وکالت از شرکت داروسازی اسوه به موجب دادخواستی ابطال  
بخشنامه شماره 81099/1351/232-12/9/1386 سازمان امور مالیاتی کشور و اعتراض به نحوه  
صدور برگ تشخیص مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" احتراماً، در خصوص صدور برگ تشخیص مالیاتی شرکت اسوه در سال 1389 و طرح شکایت علیه  
سازمان امور مالیاتی کشور موارد ذیل را به استحضار قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می رساند:

مطابق ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم:

« آن قسمت از سود ابرازی شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل  
واحدهای موجود صنعتی یا معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال  
مصرف گردد از 50% مالیات متعلق ماده 105 این قانون معاف خواهند بود. مشروط بر این که قبلاً  
اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه گذاری معین از  
وزارتخانه ذی ربط تحصیل شده باشد.»

لازم به ذکر است که ماده 138 نه تنها هیچ گاه از اعتبار ساقط نشده بلکه مکرراً در بخشنامه ها و  
حتی قانون برنامه پنج ساله دوم توسعه به توسط ماده 159 مورد تأکید و تأیید قرار گرفته است.  
دستورالعمل معافیت موضوع ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم نیز قید و بندی اضافه بر آنچه قانون  
مشخص کرده، تعیین نکرده و شرط استفاده از معافیت موجد در این ماده را اخذ مجوز از وزارتخانه  
ذی ربط در قالب طرح سرمایه گذاری معین می داند.

شرکت اسوه نیز مانند بسیاری از شرکتهای دیگر که در جهت بهبود توسعه، به روز رسانی و نوسازی  
خود می کوشند در سنوات ماضی از معافیت مذکور بهره برده، متأسفانه در برگ تشخیص مالیاتی سال  
1389 خلاف رویه جاری مسئولین مالیاتی با استناد به بخشنامه شماره 81099/1351/232-  
12/9/1386 بیان کرده اند که استفاده از معافیت مزبور منوط به اخذ گواهی استفاده از معافیتهای  
مقرر در ماده 138 از وزارت اقتصاد و دارایی است این در حالی است که مجوز مربوطه پیشتر  
اخذ و تحویل شده و از مزایای معافیت مذکور نیز استفاده نشده است. مطابق ماده 146 قانون  
مالیاتهای مستقیم: « کلیه معافیتهای مدت دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده  
است با رعایت مقررات مربوط تا انقضای مدت به قوت خود باقی است.» چنانچه منظور و هدف  
مسئولین مالیاتی از طرح چنین موضوعی نیاز به تمدید مجوز است ماده 146 صراحتاً از معافیتهای  
مدت دار نام برده و مجوزهای اخذ شده نیز موید این موضوع است. بخشنامه مورد اعتراض بیان می  
دارد:

«به منظور ساماندهی معافیتهای مالیاتی موضوع مواد 138 و 132 قانون مالیاتهای مستقیم، ضمن  
ارسال دستورالعمل اجرایی لازم جهت صدور گواهی های مربوطه، مقتضی است در اجرای مقررات  
ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم و آیین نامه اجرایی آن ترتیبی اتخاذ شود تا در صورت درخواست  
مودیان مالیاتی جهت استفاده از معافیتهای مزبور، مأموران مالیاتی با رعایت مفاد دستورالعمل  
مذکور، مراتب به همراه گزارشات و مستندات لازم از طریق اداره کل امور مالیاتی جهت بررسی و اقدام

تاریخ سند: 1392/09/25  
شماره سند: 670  
کد سند: م/105/132/138/92/  
وضعیت سند: -

بازگشت به ماده قانونی

سایر دیوان عدالت اداری

ابطال بخشنامه 1454 در مورد

کسر 10% معافیت شرکت های

پذیرفته شده در بورس از درآمد

مشمول مالیات برای محاسبه

مالیات سهامداران

ابطال بخشنامه 55364 که در

خصوص عدم احتساب 10%

مالیاتی که شرکت های سرمایه

پذیر پرداخت می نماید و

نبایستی در حساب سرمایه گذار

منظور گردد

ابطال بخشنامه شماره 854-

مورخ 4/30-10448

17/1/1381 سازمان امور

مالیاتی کشور

ابطال بخشنامه شماره

81099/1351/232-

12/9/1386 سازمان امور

مالیاتی کشور و اعتراض به نحوه

صدور برگ تشخیص مالیاتی

دادنامه شماره 1049 مورخ

1/2/1393 هیات عمومی دیوان

عدالت اداری در رابطه با قسمت

1-4 بند (ب) دستورالعمل شماره

114495 مورخ 7/11/1387

ابطال بخشنامه شماره

20/7/1393- 81/93/200

سازمان امور مالیاتی کشور

ابطال بند 1-5 دستورالعمل

23720/200 مورخ

1391/11/30

ابطال بند الف 1- بخشنامه شماره

21012/200-

25/10/1391 سازمان امور

مالیاتی کشور

ابطال بخشنامه شماره

20/05/1393- 61/93/200

سازمان امور مالیاتی

ابطال بند 2 تصویب نامه شماره

49128/30562-ت مورخ

15/02/1392 هیأت وزیران

موضوع مالیات پروژه های

مسکن مهر

لازم به دفتر امور تشخیص مالیاتی ارسال نمایند. بدیهی است اعمال معافیت‌های مقرر برای این دسته از مودیان منوط به اظهار نظر یا صدور گواهی استفاده از معافیت‌های مذکور از سوی معاون عملیاتی است.»

چنانچه از متن بخشنامه فوق‌الذکر آشکار است این بخشنامه هیچ‌گونه خدشه‌ای نمی‌تواند به متن مواد 138 و 146 قانون مالیات‌های مستقیم داشته باشد. ظاهراً مبنای استدلال و استنباط مسئولین مالیاتی سطر پایانی بخشنامه فوق‌الذکر است و استفاده از معافیت ماده 138 را در گرو «صدور گواهی استفاده از معافیت‌های مذکور از سوی معاون عملیاتی» می‌دانند.

نکته قابل تأمل اینجاست که قانون و دستورالعمل اجرایی صراحت داشته و شرایط استفاده از معافیت را دقیقاً مشخص می‌نماید بنابراین اضافه کردن یک قید و یا طرح صدور یک مجوز که مبنای آن گواهی اداره مالیاتی است تحت دو عنوان قابل بررسی است. گواهی مربوطه یا می‌بایست شکل تأییدی و اطلاعی داشته باشد و مطابق بر قوانین شرایط موجود را بررسی و اعلام تأیید و قطعیت نماید و یا می‌بایست به عنوان مرحله‌ای به جهت صدور معافیت مالیاتی شناخته شود. چنانچه در قانون مالیات‌های مستقیم مواد 138 و 146 چنین ترتیبی اتخاذ نشده و چنین اختیاری نیز به اداره مالیات واگذار نشده ورود این اداره با صدور بخشنامه، به مراحل قانونی، آن هم در صورتی که دستورالعمل اجرایی موجود است نه تنها محمل قانونی نداشته بلکه تحدید قانون مصوب محسوب شده که بدون اذن یا استفسار از قانونگذار امکان پذیر نیست. در حقیقت صدور بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور نوعی ورود به عرصه قانونگذاری بوده آن هم در شرایطی که قانون مصوب شکل مصرح دارد. چنانچه باید متذکر شد تحویل مجوزهای مربوط از وزارت صنایع مبنای تأیید احراز معافیت مالیاتی است بنابراین صدور گواهی آیا دلیلی بر تأیید مجوز صادر شده است؟ آیا گواهی صادر شده از وزارت صنایع توسط سازمان امور مالیاتی قابل ابطال است؟ در صورت نپذیرفتن مجوز صادر شده این امر به معنای تداخل در فعالیت نهادهای مختلف دولتی نیست؟ آیا شکل نظارت اطلاعی را که صدور بخشنامه نیز به آن توجه کرده و منظور از آن را سازماندهی فعالیت مالیاتی دانسته می‌توان با تفسیر شخصی بسط داد و به گونه‌ای استصوابی تفسیر کرد؟

بخشنامه شماره 19754/3953/4/30-28/4/1377 صرفاً مودیان مالیاتی که تجهیزات و ملزومات پزشکی را مد نظر قرار می‌دهد به این معنا که شرکت‌های فوق به شکل استثناء قرار داشته، متأسفانه ممیزین مالیاتی حتی در این مورد نیز توجه نکرده و شرکت موکل را که شرکت دارویی- پزشکی است بنابر تفسیر خود از بخشنامه معترض عنه شامل معافیت مالیاتی ندانسته آن هم در صورتی که سنوات قبل شامل این معافیت دانسته اند.

همچنین بخشنامه مالیاتی شماره 61518/4084-5/30-6/12/1371 موارد ابهام یا کلمات قابل تفسیر را نیز به بحث گذاشته اما کوچکترین اشاره‌ای به چنین شکلی از ورود به عرصه تحدید قانون نداشته است.

با توجه به جمیع موارد فوق از دیوان عدالت اداری و قضات عالی مقام آن درخواست می‌شود تا ضمن رسیدگی به اعتراض به موضوع صدور برگ مالیاتی برای شرکت موکل همچنین در خصوص ابطال بخشنامه یاد شده نیز اظهار نظر نمایند. چرا که این بخشنامه در تضاد آشکار با شرایط ذکر شده در قانون مصوب داشته و اگر هر نهاد دولتی برخلاف قوانین مصرح اختیاراتی را نیز برای خود قائل شود عملاً قانون از اعتبار خواهد افتاد. پیشاپیش از حسن توجه قضات عالی مقام سپاسگزاری می‌شود.

متن بخشنامه مورد اعتراض شاکی به قرار زیر است:

" شماره و تاریخ: 81099/1351/232-12/9/1386

به منظور ساماندهی معافیت‌های مالیاتی موضوع مواد 132 و 138 قانون مالیات‌های مستقیم، ضمن ارسال دستورالعمل اجرایی لازم جهت صدور گواهی‌های مربوطه، مقتضی است در اجرای مقررات ماده 219 قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه اجرایی آن ترتیبی اتخاذ شود تا در صورت درخواست مودیان مالیاتی جهت استفاده از معافیت‌های مزبور، مأموران مالیاتی با رعایت مفاد دستورالعمل مذکور، مراتب را به همراه گزارشات و مستندات لازم از طریق اداره کل امور مالیاتی جهت بررسی و اقدام لازم به دفتر امور تشخیص مالیاتی ارسال نمایند. بدیهی است اعمال معافیت‌های مقرر برای این دسته از مودیان منوط به اظهار نظر یا صدور گواهی استفاده از معافیت‌های مذکور از سوی معاون عملیاتی است."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 12829/212/د - 11/4/1391 توضیح داده است که:

" احتراماً، در خصوص پرونده کلاسه 9109980900030829 به شماره بایگانی 900310 (کلاسه دستی 354/90/ه ع) موضوع دادخواست شرکت داروسازی اسوه (سهامی عام) به خواسته ابطال بخشنامه شماره 81099/1351/232-12/9/1386 سازمان متبوع همچنین اعتراض به نحوه صدور

ابطال فرازی از بخشنامه شماره  
200/99/177-  
1397/12/28 سازمان امور  
مالیاتی کشور

ابطال پاراگراف دوم بند (د) شیوه  
نامه رسیدگی خریدهای ارزی  
(موضوع بخشنامه شماره  
1398/02/18-ص-200/2322  
سرپرست سازمان امور مالیاتی  
کشور)

ابطال نامه شماره 235/1035/  
ش-1400/02/05 مدیرکل دفتر  
حسابرسی مالیاتی سازمان امور  
مالیاتی کشور

ابطال بخشنامه شماره  
1397/12/28-200/97/177  
سازمان امور مالیاتی کشور

دادنامه هیات عمومی مبنی بر  
ابطال صورتجلسه شماره  
201/27 مورخ 1399/12/18  
شورای عالی مالیاتی موضوع  
بخشنامه 210/1400/10 مورخ  
1400/02/21

سایر اسناد مرتبط

برگ تشخیص مالیات، به پیوست تصویر نامه شماره 8172/232-د- 6/3/1391 مدیرکل دفتر تشخیص و حسابرسی مالیاتی و مستندات مربوط ایفاد و مستحضر می دارد:

مفاد ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می دارد آن قسمت از سود ابرازی شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف شود از پنجاه درصد (50%) مالیات متعلق موضوع ماده (105) قانون یاد شده معاف خواهد بود مشروط بر این که قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی و یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه گذاری معین از وزارتخانه ذی ربط تحصیل شده باشد.

در صورتی که هزینه اجرای طرح یا طرح های یاد شده در هر سال مازاد بر سود ابرازی همان سال باشد و یا از هزینه طرح سرمایه گذاری کمتر باشد شرکت می تواند از معافیت مذکور در محاسبه مالیات سود ابرازی سالهای بعد حداکثر به مدت سه سال به میزان مازاد مذکور یا باقی مانده هزینه اجرای کامل طرح بهره مند شود. همچنین به موجب تبصره 1 ماده مذکور که مقرر داشته در صورتی که شرکت، قبل از تکمیل، اجرای طرح را متوقف نماید یا ظرف یک سال پس از مهلت تعیین شده ... آن را تعطیل، منحل یا منتقل نماید معادل معافیت های مالیاتی منظور شده در این ماده ... از شرکت وصول خواهد شد.

مضاف بر آن به موجب تبصره 2 ماده مزبور واحدهای صنعتی جدید که با استفاده از معافیهای مندرج در این ماده تأسیس می شوند نمی توانند از معافیهای مالیاتی موضوع بند ماده 132 قانون اخیرالذکر استفاده نمایند.

با توجه به متن ماده و تبصره های آن مشخص می شود که مقنن جهت اعمال معافیت موضوع ماده مزبور و استفاده از آن شرایطی را در نظر گرفته است و اعمال این معافیتها از سوی سازمان متبوع مستلزم احراز شرایط مزبور مقرر در ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره های آن است که قبلاً احراز شرایط مذکور توسط ادارات امور مالیاتی و کارشناسان ذی ربط انجام می شده و متعاقباً با صدور بخشنامه مورد شکایت صرفاً عمل بررسی و اظهار نظر به لحاظ افزایش کنترل داخلی و استاندارد سازی معافیهای مذکور در معاونت عملیاتی سازمان متمرکز شده است و مأموران مالیاتی بر اساس بخشنامه مزبور مکلف شدند در صورت درخواست مودیان مالیاتی جهت استفاده از معافیت های مورد نظر مراتب را به همراه گزارشات و مستندات لازم جهت بررسی و اقدام به دفتر امور تشخیص مالیاتی ارسال نمایند و اعمال معافیت برای مودیان متقاضی منوط به اظهارنظر یا صدور گواهی استفاده از معافیت مذکور از سوی معاون عملیاتی شد لذا مشخص می شود که با صدور بخشنامه مورد شکایت به هیچ وجه رویه جدید و اضافه تری ایجاد نشده و صرفاً مرجع احراز شرایط جهت افزایش کنترل داخلی و استانداردسازی معافیت تغییر کرده است.

متذکر می شود که دستورالعمل مورد شکایت متعاقباً با صدور دستورالعمل 2939/200-11/2/1390 اصلاح و به منظور تسریع در رسیدگی و قطعیت یافتن پرونده های مالیاتی و در راستای سیاست تمرکز زدایی در وظایف و اعلام نظر در خصوص معافیهای مالیاتی موضوع مواد 132 و 138 قانون مالیاتهای مستقیم به مدیران کل امور مالیاتی محول شد.

با عنایت به مراتب فوق الذکر و ملحوظ نظر قرار دادن این نکته که بخشنامه مورد شکایت دقیقاً با توجه به هدف مقنن و صرفاً جهت احراز شرایط مذکور در مواد 132 و 138 قانون مالیاتهای مستقیم و نظارت مستمر به منظور جلوگیری از تضییع حقوق مودیان مالیاتی و دولت صادر شده و متعاقباً نیز مورد اصلاح قرار گرفته است و برخلاف ادعای شاکی در قسمت اخیر لایحه پیوست دادخواست هیچ گونه تضادی با شرایط مذکور در قانون ( مواد 132 و 138) ندارد، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد. ضمناً متذکر می شود قسمت اخیر موضوع خواسته و شکایت شاکی ( اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیات) مستنداً به ماده 19 قانون آن دیوان خارج از حدود صلاحیت و اختیارات آن هیأت است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آئینده به صدور رأی مبادرت می کند.

### رأی هیأت عمومی

مطابق ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 با اصلاحات بعدی، آن قسمت از سود ابرازی شرکت های تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف گردد از پنجاه درصد (50%) مالیات متعلق موضوع ماده 105 این قانون معاف خواهد بود مشروط بر این که قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه گذاری معین از وزارتخانه های ذی ربط تحصیل شده باشد. نظر به این که بخشنامه شماره

12/9/1386-81099/1351/232 سازمان امور مالیاتی کشور در دوره حاکمیت، بهره مندی از معافیت مالیاتی را علاوه بر آنچه که در قانون ذکر شده است به صدور گواهی استفاده از معافیتها از سوی معاون عملیاتی سازمان امور مالیاتی موکول کرده است و در تغایر با هدف و حکم قانونگذار، موجب توسعه و تغییر در شرایط قانونی شده است، به همین دلیل بخشنامه مذکور به استناد بند 1 ماده 12 و مواد 88 و 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال می شود. خواسته دیگر شاکی باید در شعبه دیوان مورد رسیدگی قرار گیرد.

### معاون قضایی دیوان عدالت اداری علی مبشری

#### مواد قانونی وابسته

**ماده 105-** جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران...

**ماده 132 -** درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این م...

**ماده 138 -** حذف شد. (1)

1. به موجب **ماده (31)** قانون رفع موانع تولید رقابتپذیر و ارتقای نظام مالی کشور، م...

**ماده 138 مکرر-** اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند...



آدرس: میدان امام خمینی، خیابان صور اسرافیل خیابان داور، سازمان امور مالیاتی کشور  
کد پستی: 1114943661  
صندوق پستی: 11115-1651  
تلفنخانه 39903990

سامانه عملیات الکترونیکی مودیان مالیاتی  
بیانیه حریم خصوصی  
شناسنامه خدمات سازمان امور مالیاتی کشور  
سامانه مالیات بر ارزش افزوده

سایر سامانه ها...

کلیه حقوق این سامانه برای سازمان امور مالیاتی کشور محفوظ می باشد.  
سازمان امور مالیاتی کشور همواره از پیشنهادات و انتقادات سازنده شما مودیان گرامی استقبال می نماید.



intamedia.ir © 2019