



رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۴۹۵۸۳۳ مورخ ۱۴۰۳/۰۲/۳۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ۱، ۲ و ۳ ماده ۲ و تبصره ۴ و عبارت تعیین مندرج در ماده ۷ آیین نامه اجرائی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان از تاریخ تصویب - نهاد ریاست جمهوری - هیأت وزیران)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت / ۰۲۰۰۱۵۲ - ۰۲۰۰۰۹۱

شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۴۹۵۸۳۳ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۲/۳۱

* شاکی: آقای امید یاهو

* طرف شکایت: نهاد ریاست جمهوری - هیأت وزیران

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ۱، ۲ و ۳ ماده ۲ و تبصره ۴ و عبارت تعیین مندرج در ماده ۷ آیین نامه اجرائی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان از تاریخ تصویب

* شاکی دادخواستی به طرفیت نهاد ریاست جمهوری - هیأت وزیران به خواسته ابطال تبصره ۱، ۲ و ۳ ماده ۲ و تبصره ۴ و عبارت تعیین مندرج در ماده ۷ آیین نامه اجرائی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان از تاریخ تصویب به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد:

آیین نامه اجرائی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان

ماده ۲- شرکتها و موسسات تولیدی و خدماتی که دارای پروانه بهره برداری یا مجوز فعالیت از وزارتخانه ها و نهادهای ذربط هستند، می توانند مشمول این آیین نامه قرار گیرند.

تبصره ۱- در اجرای تبصره (۱) ماده (۲) قانون حمایت از شرکتها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات، شرکتها و موسساتی که از حمایت های مالیاتی موضوع این آیین نامه بهره مند می شوند، در چهارچوب مصوبات شورا در همان سال مالی امکان استفاده از حمایت های مالیاتی موضوع مواد (۳) و (۹) قانون حمایت از شرکتها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات ندارند.

تبصره ۲- در اجرای تبصره (۱) ماده (۲) قانون حمایت از شرکتها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات، در صورتی که اشخاص مشمول موضوع این آیین نامه از اعتبار مالیاتی این آیین نامه برخوردار شده باشند، بابت کالاها و خدمات تولید شده از نتیجه طرح (پروژه) های تحقیق و توسعه مذکور، در چهارچوب مصوبات شورا مشمول مشوق های مالیاتی موضوع مواد (۳) و (۹) قانون حمایت از شرکتها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات نمی باشند.

تبصره ۳- هزینه های مشمول حمایت های بند (س) ماده (۱۳۲) قانون مالیات های مستقیم -مصوب ۱۳۶۶- و اصلاحات بعدی آن به عنوان هزینه های مورد تایید این آیین نامه محسوب نخواهد شد.

ماده ۴- سر فصل های هزینه کرد تحقیق و توسعه طرح (پروژه) های موضوع این آیین نامه از جمله هزینه های منابع انسانی، مواد، ملزومات، تجهیزات و خدمات مورد نیاز تحقیق و توسعه و شرایط پذیرش هریک از آنها با رعایت مفاد این ماده توسط شورا تعیین می شود

و باید در چهارچوب مواد (۱۴۷) و (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم صورت گرفته باشد و در سر فصل های جداگانه در دفاتر قانونی ثبت و نگهداری شود.

تبصره ۲- هزینه خرید و نگهداری خودرو به عنوان سرفصل هزینه کرد مورد پذیرش نبوده و صرفاً در صورتی که برای مهندسی معکوس و اجرای طرح (پروژه) تحقیق و توسعه به کار رود، با تایید دبیرخانه شورا به میزان استهلاك سالیانه و براساس ماده (۱۴۹) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم -مصوب ۱۳۹۴- به عنوان هزینه کرد تحقیق و توسعه قابل پذیرش است.

ماده ۷- تعیین و تایید میزان هزینه کرد مجاز در طرح (پروژه) های اعلامی مصوب اشخاص مشمول برای ارقام طرح (پروژه) تحقیق و توسعه بر عهده دبیرخانه شورا خواهد بود. دبیرخانه شورا موظف است مجموع هزینه کرد مورد تایید اشخاص مشمول را در هر سال مالی حداکثر تا چهارماه پس از پایان سال مالی در اختیار سازمان قرار دهد. سازمان موظف است با بررسی اسناد هزینه ای معتبر نسبت به راستی آزمایی هزینه کرد اعلامی دبیرخانه شورا اقدام کرده و میزان هزینه کرد تحقیق و توسعه نهایی را از سرجمع مالیات عملکرد اشخاص مشمول در آن سال مالی یا سنوات آتی کسر نماید.

*دلایل شاکي برای ابطال مقررہ مورد شکایت :

- ۱- آیین نامه اقدام به تضییق حکم قانون گذار نموده است.
- ۲- در صورت بهره مند شدن شرکتهای دانش بنیان از حمایتهای مالیاتی مندرج در آیین نامه امکان استفاده از معافیتهای قانونی موضوع مواد ۳ و ۹ قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان وجود ندارد.
- ۳- کلیه هزینه های شرکتهای دانش بنیان در راستای اهداف قانونی و توسعه نوآوری مشمول حمایتهای مالیاتی قانونی بوده و هرگونه محدود نمودن سقف هزینه مغایرت با قانون می باشد و به نوعی تعیین سقف برای رشد و توسعه شرکتهای دانش بنیان است.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

- ۱- همانگونه که اخذ مالیات مضاعف از یک منبع فاقد مبنای حقوقی و قانونی می باشد بنابراین با توجه به اهداف حمایتی مشابه در قوانین اساساً اعمال همزمان معافیت مالیاتی موضوع مواد ۳ و ۹ قانون حمایت از شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان و همچنین اعتبار مالیاتی موضوع بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان مورد نظر مقنن نبوده است.
- ۲- علی القاعده پذیرش هزینه هایی که قبلاً یکبار در حساب مالیاتی بعنوان هزینه قابل قبول محسوب شده و موجب کاهش مالیات شده اند مجدداً بعنوان اعتبار مالیاتی یا هزینه قابل قبول مالیاتی مدنظر قانونگذار نبوده است.
- ۳- از آنجا که حکم بند پ ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان در ارتباط با پذیرش هزینه انجام شده برای فعالیتهای تحقیق و توسعه بعنوان اعتبار مالیاتی می باشد و از طرفی خرید ماشین آلات و تجهیزات اصولاً با توجه به طول عمر مفید آنها که بیش از یک سال می باشد بر اساس مقررات قانون مالیاتهای مستقیم ماهیت دارایی داشته و طی دوران عمر مفید آنها مستهلک و بعنوان هزینه منظور می شود لذا کل مبلغ خرید آنها در سال خرید بعنوان هزینه تلقی نمی گردد بلکه به میزان استهلاك سالیانه در طرح (پروژه) تحقیق و توسعه در چهارچوب مصوبات شورای راهبری فناوری ها و تولیدات دانش بنیان و بر اساس ماده ۱۴۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم بعنوان هزینه کرد تحقیق و توسعه قابل پذیرش است.
- ۴- عبارت تعیین در ماده ۷ آیین نامه در راستای مفاد ماده ۴ آیین نامه اجرایی مورد شکایت بوده که با توجه به قسمت اخیر بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان و اختیارات شورای راهبری فناوری ها و تولیدات دانش بنیان که به طور کلی مسئول سیاست گذاری موارد مربوط به شرکت های مذکور می باشد مطابق مقررات صادر گردیده است.

بسمه تعالی

پرونده کلاسه هـ ت/ ۰۲۰۰۰۹۱ در جلسه مورخ ۱۴۰۳/۱/۲۶ و قبل از آن در جلسات متعدد دیگری از جمله با حضور طرفین مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده اکثریت قضات حاضر در جلسه (بیش از) بدین شرح با استعانت از درگاه خداوند متعال اقدام به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری :

شکایت شاکی نسبت به ابطال تبصره ۱-۲-۳ ماده (۳) و تبصره ۲ ماده (۴) و عبارتی از ماده (۷) آیین نامه اجرایی بند ب ماده (۱۱) قانون جهش تولید دانش بنیان می باشد اولاً به موجب بند (الف) ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱، تبصره ۱ به ماده ۲ قانون حمایت ها از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات اضافه و الحاق گردیده است که بر اساس آن، هرگونه استفاده از مزایا، امتیازات و تسهیلات عنوان شده در قانون فوق الذکر (منظور قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان است) پس از انطباق با اهداف مندرج در قانون و متناسب با ویژگی ها، توسط هریک از اعضا برای تصویب به شورای راهبری فناوری ها و تولیدات دانش بنیان ارایه می گردد ثانیاً با این وصف مفاد تبصره ۱ ماده ۲ قانون حمایت که مصوبه مورد شکایت نیز در زمان حاکمیت آن صادر شده است حاکمیت بر مواد (۳) و (۹) قانون داشته و فی الواقع، امتیازات و تشویق های مالیاتی مندرج در مواد (۳) و (۹) قانون باید به موجب تصمیمات شورای راهبری باشد ثالثاً در ماده ۲ آیین نامه اجرایی و تبصره های آن که موضوع شکایت می باشند بر همین امر تأکید شده است که با تصویب شورای راهبری (یعنی در فرض تصویب شورا) استفاده از مشوق های موضوع این آیین نامه، مانع استفاده از مشوق های مواد (۳) و (۹) قانون می باشد یعنی در هر صورت باز تصمیم گیرند، وفق اصلاحیه و الحاقیه قانون، شورای راهبری است رابعاً در تبصره ۳ ماده ۲ نیز، حکمی بیان شده است که منطبق با مبانی قانونی است و اجتناب از احتساب هزینه قابل قبول مضاعف می باشد و فی الواقع آنچه را به عنوان هزینه منطبق با بند (س) ماده ۱۳۲ قانون برای شرکت های دانش بنیان می توان احتساب نمود، نمی توان از منظر دیگری نیز همان هزینه احتساب شده را مجدداً محاسبه و در حساب مالیاتی منظور نمود خامساً در سایر مواد مورد شکایت از آیین نامه نیز به نحوه صحیح تصمیم گیری شورای راهبری در خصوص هزینه ها و نیز انطباق آنها با موارد (۱۴۷) و (۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم تأکید، و به جهت اینکه خرید و نگهداری خودرو از مصادیق مندرج در ماده (۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم نمی باشد، علی الاصل به عنوان هزینه قابل قبول مورد پذیرش واقع نشده است مگر اینکه تحت سرفصل استهلاکات، مشمول ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم قرار گیرد که این حکم نیز منطبق با موازین می باشد و در ماده ۷ آیین نامه نیز تکالیف شکلی و تأییدیه شورا در جهت تعیین و تأیید هزینه ها با لحاظ حکم مندرج در تبصره ۱ ماده ۲ (الحاقی به موجب قانون جهش تولید) و اختیارات شورای راهبری در تعیین هرگونه مشوق و امتیازات مالیاتی قانونی حمایت ذکر شده است که مغایرتی نیز در این حکم تشخیص نمی شود علیهذا مجموعاً به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

دیوان عدالت اداری

