



موضوع

رای شماره ۱۰۵۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۶ از دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی)

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۰۵۱ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ کلاس پرونده: ۹۴/۱۱۶۴ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۶ از دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی) شرکت آریا گچ پلدختر (سهامی خاص) موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۶ از دستورالعمل شماره ۱۰۸۶۱۸۸۰۶۴۰ ثبت شرکتهای و موسسات غیر تجاری پلدختر طبق پروانه بهره برداری شماره ۱۳۸۵/۷/۱-۱۳۴۴۳/۱۷/۱۰۰ فعالیت خود را در چارچوب موضوع شرکت طبق ماده ۲ اساسنامه در شهرستان پلدختر شروع نموده است و برابر گواهی شماره ۱۳۹۱/۴/۱۱-ص/۲۹۷۰/۳۰/۱۱۷ اداره کل امور مالیاتی استان لرستان این شرکت از تاریخ ۱۳۸۵/۷/۱ تا ۱۳۹۵/۶/۳۱ مشمول معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم جهت محصول تولید گچ ساختمانی می باشد، که با مذاقه در اوراق تشخیص مالیات صادره از سوی اداره امور مالیاتی پلدختر و قبوض پرداخت مالیات و برخلاف نص صریح ماده ۱۳۲ قانون مارالذکر که پرداخت مالیات واحدهای تولیدی در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ۱۰ سال به صورت ۱۰۰٪ معاف می باشند، اداره امور مالیاتی پلدختر از این شرکت مالیات در ارقام قابل توجه با استناد به دستورالعمل مورد خواسته و خصوصاً ماده ۱۶ آن دریافت داشته است و حال آن که صراحت ماده ۱۶ دستورالعمل وصول مالیات را درخصوص درآمدهای کتمان شده ساری دانسته که این شرکت درآمد کتمان شده ای نداشته است و حایز اهمیت آن که دستورالعمل در راستای نص صریح ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم نیست و در فراز دوم از ماده ۱۶ دستورالعمل عبارت و همچنین هزینه های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی واحدهای تولیدی یا معدنی که پروانه بهره برداری آنها پس از سال ۱۳۸۱ صادر شده است مشمول معافیت نمی باشد، مندرج است و تحت عنوان این عبارت مالیات اخذ می شود در حالی که در ماده ۱۳۲ فقط درآمدهای کتمان شده تصریح گردیده و عبارت مذکور زاید بر نص صریح قانون می باشد که با عنایت به اینکه در روند تدوین قانون از حیث حقوقی و شرعی این مهم مورد امعان نظر مقنن واقع می شود که دستورالعمل، بخشنامه، مصوبه و ... هم باید در راستای همان قانون باشد و زاید بر نص را اعمال نموده محمل شرعی و وجاهت قانونی ندارد. لذا با اعلام شکایت و تقدیم دادخواست و در راستای تحقق اهداف قانونگذار در حمایت از واحدهای تولیدی در مناطق کمتر توسعه یافته تقاضای رسیدگی و با امعان نظر در این خصوص صدور حکم شایسته و حذف عبارت، همچنین هزینه های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی واحدهای تولیدی، را از ماده ۱۶ دستورالعمل مورد خواسته را دارد.» در پی اخطار رفع نقضی که از طرف دفتر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری برای شرکت آریا گچ پلدختر ارسال شده بود، این شرکت به موجب لایحه ای که به شماره ۱۳۹۵/۱/۲۵-۷۷ ثبت دفتر هیأت عمومی شده پاسخ داده است که: «هیأت عمومی دیوان عدالت اداری؛ با سلام احتراماً پیرو اخطار به ابلاغی در پرونده کلاسه ۹۴/۱۱۶۴ که مقرر فرمودید جهت خلاف شرع بودن دستورالعمل مورد خواسته اعلام گردد به استحضار می رسانم: کمیسیون لوایح مجلس شورای اسلامی در جلسه ۱۳۹۰/۷/۱۰ بنا به پیشنهاد شماره ۳۱۵۳/۲۲-۸۸۲-۱۳۸۹/۱۰/۵ معاونت حقوقی رئیس جمهور با استناد به اصل ۱۳۴ قانون اساسی و در پی نظر متفاوت وزارتخانه های صنعت، معدن و تجارت و امور اقتصادی و دارایی و رعایت ماده ۵ تصویب نامه شماره ۲/۲۱۲۷۶۷-۷۵۵-۱۳۸۶/۱۲/۲۷-۲۷۵۵ و با توجه به اینکه ماده ۶۶ الحاقی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۸۴ صرفاً استثنای مذکور در تبصره ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ را لغو نموده است. لذا استثناء الحاقی به تبصره در ماده ۱۳۲ قانون یاد شده مندرج در ماده قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور مصوب ۱۳۸۲ کماکان قابل اجراست و واحدهای تولیدی مطابق قانون مرقوم مشمول معافیت از مالیات بر درآمد می باشند و از سوی دیگر قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ که در اجرای ماده ۶۶ قانون مذکور و بخشنامه ۲۱۱-۳۳۲۱/۴۹۶۳۳ صادر گردیده واحدهای تولیدی دارای پروانه بهره برداری از مراجع ذیربط باشند حسب مورد با شرایط و مقررات قانونی می توانند (به استناد ماده ۱۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم) از ادامه معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بهره مند گردند. با تصریح بر اینکه احتیاط آن است که حق الناس را بر حق الله مقدم کنند و اسلام مالکیت حاصل از کار مشروع را پذیرفته (اصل ۴۷ قانون اساسی و پیامبر (ص) فرمود الناس مسلطون علی اموالهم و حرمه مال المومن کحرمه دمه) و امام زمان (عج) فرمود: (لا یحل لا حدان یتصرف فی مال غیره بغير کنه) دست اندازی در مال غیر بدون اجازه و برای هیچ کس جایز نیست، با اوصاف فوق ما در مراجعه به فقه اسلامی به حکم اجماع و نص اصالت عدم جواز تصرف در مال غیر بدون مجوز شرعی مشاهده می شود که با توجه به اینکه بر خلاف نص صریح ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم به شرح دادخواست اخذ شده است.» متن بند ۱۶ از دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰ که مورد اعتراض قرار گرفته به شرح زیر است: «۱۶- درآمدهای کتمان شده و درآمدهای حاصل از تولیدات فاقد پروانه بهره

برداری برای کلیه واحدها و همچنین هزینه های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی واحدهای تولیدی یا معدنی که پروانه بهره برداری آنها پس از سال ۱۳۸۱ صادر شده است مشمول معافیت نمی باشد. « در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۳۹/۲۱۲-د/۱۴-۱۳۹۵/توضیح داده است که: " احتراماً، درباره پرونده کلاسه ۹۴/۱۱۶۴ موضوع شکایت « شرکت آریا گچ پلدختر» به خواسته اصلاح بند (۱۶) دستورالعمل شماره ۲۳۷۲۰/۲۰۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰-۲۳۷۲۰/۲۰۰ موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و به شرح زیر معروض می دارد: با استناد به بخش دوم اصل (۵۱) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، هرگونه اعمال معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی باید مستند به حکم قانونگذار باشد. بنابراین برابر اصل کلی حقوقی (قانونی بودن معافیت مالیاتی)، منطوق صدر ماده (۱۳۲) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ تنها به « درآمد مشمول مالیات ابرازی» اشاره و دلالت دارد از این رو غیر از درآمد مشمول مالیات ابرازی که از طریق تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی صورت می گیرد، سایر موارد از جمله درآمدهای کتمان شده و غیر ابرازی و هزینه های غیر قابل قبول و برگشت داده شده از سوی اداره امور مالیاتی نمی تواند قانوناً مشمول معافیت مالیاتی موضوع ماده (۱۳۲) قانون یاد شده قرار گیرد. دستورالعمل موضوع شکایت شاکی، در راستای اصل (۵۱) قانون اساسی و مقررات مواد (۱۳۲)، (۱۴۷) و (۱۴۸) «قانون مالیاتهای مستقیم» صادر شده است، بر همین پایه مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی، قانوناً مشمول معافیت موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیاتهای مستقیم قرار نمی گیرد. از این رو به دلیل عدم نقض قانون در صدر دستورالعمل یاد شده و صدور آن برابر صلاحیت قانونی حاصل شده از بند (ث) ماده (۹) «تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» و مستند به مفهوم مخالف بند (۱) ماده (۱۲) «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» مصوب سال ۱۳۹۲ رد شکایت شاکی را درخواست می نماید. " در خصوص ادعای شرکت آریا گچ پلدختر مبنی بر مغایرت دستورالعمل مورد اعتراض با شرع مقدس اسلام، قایم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۲۲۰/۱۰۰/۹۶-۱۳۹۶/۳/۱-۱۲۲۰/۱۰۰/۹۶ اعلام کرده است که: " خلاف شرع بودن بند مورد شکایت مبتنی بر خلاف قانون بودن بند مذکور و عدم وجود حق جعل مالیات توسط سازمان امور مالیاتی در این بخش می باشد و تشخیص خلاف قانون بودن و عدم خلاف بودن آن بر عهده دیوان عدالت اداری می باشد. تذکر: هزینه های مزبور وقتی برگشت داده شد، منحصرأ جزء درآمدهای مالیاتی است و خلاف ماده ۱۳۲ نیست. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ با حضور رییس 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 هیات عمومی مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی وضع مالیات، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به حکم قانون موکول شده است. مقنن نیز در ماده ۱۳۲ قانون اصلاح مالیات های مستقیم درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخشهای تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود را از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد در صد و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده ۱۰۵ این قانون معاف اعلام کرده است. نظر به اینکه پس از اینکه مودیان وضعیت و صورت حساب درآمد و هزینه های انجام شده را به واحد مالیاتی اعلام می کنند و پاره ای از هزینه ها به عنوان هزینه قابل قبول موضوع مواد ۱۴۸ و ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم تلقی نمی شود و اصطلاحاً هزینه برگشتی محسوب می شوند، این هزینه ها جزء درآمدهای مالیاتی ابرازی موردی محسوب می شود و حذف معافیت از این قسمت از درآمد به لحاظ اینکه متکی به حکم مقنن نیست، مغایر اصل ۵۱ قانون اساسی و حکم ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم است، از این روی این فراز از بند ۱۶ دستورالعمل شماره ۲۳۷۲۰/۲۰۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰-۲۳۷۲۰/۲۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر «... همچنین هزینه های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی واحدهای تولیدی یا معدنی که پروانه بهره برداری آنها پس از سال ۱۳۸۱ صادر شده است مشمول معافیت نمی باشد.» به جهت مغایرت با قوانین فوق الذکر مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. ضمناً با توجه به این که در خصوص ادعای مغایرت این فراز از دستورالعمل، دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۲۲۰/۱۰۰/۹۶-۱۳۹۶/۳/۱-۱۲۲۰/۱۰۰/۹۶ اعلام کرده است که حسب نظر فقهای شورای نگهبان، خلاف شرع بودن بند مورد شکایت مبتنی بر خلاف قانون بودن بند مذکور و عدم وجود حق جعل مالیات توسط سازمان امور مالیاتی در این بخش می باشد و تشخیص خلاف قانون بودن و عدم خلاف بودن آن بر عهده دیوان عدالت اداری می باشد و هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شرح فوق الذکر، فراز مورد اعتراض از بند ۱۶ دستورالعمل شماره ۲۳۷۲۰/۲۰۰-۱۳۹۱/۱۱/۳۰-۲۳۷۲۰/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را مغایر قانون تشخیص داد و ابطال کرد، بنابراین در اجرای احکام تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ناظر بر تبعیت هیات عمومی از نظر فقهای شورای نگهبان و با لحاظ نظر فقهای شورای نگهبان به شرح پیش گفته، فراز مذکور از بند ۱۶ دستورالعمل یاد شده سازمان امور مالیاتی با لحاظ ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و مغایرت با موازین شرعی از تاریخ تصویب ابطال می شود. محمدکاظم بهرامی - رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری