



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140531390000730725
تاریخ تنظیم : 1405/03/24
شماره پرونده : 140431920000257457
شماره بایگانی شعبه : 0400092

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

* شماره پرونده : هت/0400092

* شاکی : آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت : نهاد ریاست جمهوری

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال از زمان صدور نامه شماره 69884/54384 مورخ 02/05/1403 معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی

* شاکی دادخواستی به طرفیت نهاد ریاست جمهوری به خواسته ابطال از زمان صدور نامه شماره 69884/54384 مورخ 02/05/1403 معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

بازگشت به مکاتبه شماره 4885/200/ص مورخ 08/03/1403 در خصوص (اصلاح نرخ مالیات بر ارزش افزوده توتون خام وارداتی) اعلام می گردد:

همانگونه که در مکاتبه شماره 4680/200/ص مورخ 16/03/1401 سازمان امور مالیاتی کشور تصریح شده و با عنایت به اصل (51) قانون اساسی مبنی بر لزوم وجود نص قانونی در اخذ مالیات و نظر به منطقی بودن تفاوت میزان مالیات بر ارزش افزوده میان محصول نهایی وارداتی (مانند سیگار) با مواد اولیه وارداتی (مانند توتون خام) و نیز سیاق نگارش تبصره (1) بند (ت) ماده (26) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 02/03/1400 که متشکل از سه قسمت و هر قسمت آن متناظر جزء های (1) تا (3) همان بند می باشد. لذا تبصره یادشده قابلیت تسری به جزء های (4) و (5) بند (ت) ماده (26) قانون مذکور را ندارد.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

وفق بند (ت) ماده 26 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 و تبصره (1) آن در خصوص نرخ های مالیات انواع سیگار و محصولات دخانی، "انواع سیگار و محصولات دخانی به شرح زیر مشمول مالیات و عوارض می شوند:

1- سیگار، توتون پیپ و تنباکوی تولید داخلی، بیست و پنج درصد (25%)؛

2- سیگار، توتون پیپ و تنباکوی تولید داخل با نشان بین المللی که فهرست آن هر سال توسط وزارت صنعت، معدن و تجارت تهیه و با تصویب هیأت وزیران ابلاغ می شود، چهل درصد (40%)؛

3- سیگار، توتون پیپ و تنباکوی وارداتی، شصت و پنج درصد (65%)؛

4- توتون خام وارداتی ده درصد (10%)؛

5- توتون فرآوری شده وارداتی (خرمن توتون) سی و پنج درصد (35%)؛

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140531390000730725
تاریخ تنظیم : 1405/03/24
شماره پرونده : 140431920000257457
شماره بایگانی شعبه : 0400092

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

تبصره 1- نرخهای تعیین شده از سال دوم اجرای قانون هر سال پنج واحد درصد افزایش می‌یابد تا زمانی که نرخ مذکور برای انواع سیگار و محصولات دخانی، توتون پیپ و تنباکوی تولید داخل به پنجاه و پنج درصد (55%)، برای تولیدات داخل با نشان بین‌المللی به نود و پنج درصد (95%) و برای انواع سیگار و محصولات دخانی، توتون پیپ و تنباکوی وارداتی به یکصد و بیست و پنج درصد (125%) برسد.

درخصوص سابقه رای دیوان می‌توان در این باره، می‌توان از رای شماره 140431390000207138 مورخ 31/01/1404 هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری وحدت ملاک گرفت که گرچه به تبصره (1) ماده 26 قانون مالیات بر ارزش افزوده استناد نموده، اما منطوق آن حاکی از شمول افزایش سالیانه نرخ مالیات به توتون خام و توتون فرآوری شده وارداتی، همانند شمول این افزایش نرخ مالیات به سیگار، توتون پیپ و تنباکوی وارداتی است. لذا با اتخاذ ملاک از این رای و با عنایت به اطلاق حکم تبصره (1) بند (ت) ماده 26 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 و شمول مطلق آن به همه جزءهای 1 تا 5 بند (ت) این ماده، و به دلیل مغایرت حکم نامه مورد شکایت با حکم تبصره (1) بند (ت) ماده 26 قانون مالیات بر ارزش افزوده، از حیث مستثنی کردن توتون خام و توتون فرآوری شده وارداتی، موضوع جزءهای 4 و 5 بند (ت) ماده 26 این قانون، از شمول حکم مطلق قانونگذار و قابل تسری ندانستن حکم تبصره (1) بند (ت) ماده 26 قانون مالیات بر ارزش افزوده به جزءهای 4 و 5 بند (ت) این ماده، همچنین خروج از حدود اختیار قانونی، از حیث تضییق حدود و ثغور حکم قانونگذار، درخواست ابطال از زمان صدور آن را دارم.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

1- صراحت حکم قانونی و اصل تفسیر مضیق در احکام قانونی مالیاتی

براساس اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که اشعار می‌دارد: (هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر بموجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی بموجب قانون مشخص می‌شود). هرگونه شمول مالیات یا افزایش نرخ آن باید به صراحت در قانون ذکر شود و نمی‌توان آن را به موجب تفسیر گسترده یا قیاس اعمال کرد. تبصره (1) بند (ت) ماده (26) قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب 02/03/1400) صراحتاً تنها (سیگار، توتون پیپ و تنباکوی تولید داخلی) (جزء 1)، (تولیدات با نشان بین‌المللی) (جزء 2)، و (واردات سیگار و محصولات دخانی) (جزء 3) را مورد حکم قرار داده است. عدم ذکر توتون خام وارداتی (جزء 4) و توتون فرآوری شده وارداتی (جزء 5) در متن تبصره نشانگر خروج موضوعی این موارد از شمول افزایش سالانه نرخ مالیات است.

2- فقدان قید قانونی سقف افزایش سالانه نرخ مالیات درخصوص جزءهای (4) و (5) تبصره (1) بند (ت) ماده (26) قانون مالیات بر ارزش افزوده، افزایش سالانه نرخ مالیات را محدود و مشروط به سقف تعیین شده با درصد معین نموده است. به دلایل پیش رو، حکم تبصره شامل دو جزء (4) و (5) نمی‌شود:

الف) تبصره (1) صراحتاً برای جزءهای (1)، (2) و (3) سقف نهایی افزایش (به ترتیب 55%، 95% و 125%) تعیین کرده است. اگر جزءهای (4) و (5) نیز مشمول افزایش سالانه بودند، می‌بایست سقف مشخص برای آنها تعیین می‌شد، زیرا افزایش نامحدود سالانه مالیات مغایر با اصول قطعیت و شفافیت مالیاتی است. عدم ذکر سقف برای این جزءها نشان می‌دهد که اساساً مشمول حکم صدر تبصره نمی‌باشند.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَغْدُلُوا»

شماره دادنامه : 140531390000730725
تاریخ تنظیم : 1405/03/24
شماره پرونده : 140431920000257457
شماره بایگانی شعبه : 0400092

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

ب) قانون مالیات بر ارزش افزوده تنها در دو حکم دیگر افزایش و کاهش سالانه را پیش بینی کرده است، بند (ب) ماده (29) در خصوص افزایش سالانه نرخ پایه عوارض آلاینده‌گی وسائط نقلیه و ماده (30) درخصوص کاهش سالانه مأخذ محاسبه نقل و انتقال انواع خودرو، قانون در هر دو حکم، برای افزایش یا کاهش تدریجی سالانه به صراحت سقف و حد معینی تعیین نموده و آن را به صورت باز باقی نگذاشته است، به همین ترتیب، قانون گذار در راستای شفافیت و قابل پیش بینی بودن نرخ مالیات و عوارض، روش تعیین سقف نهایی افزایش سالانه را در خصوص جزء های (1) الی (3) ماده (26) مذکور در تبصره (1) همان بند اتخاذ کرده است و از این رو، جزء های (4) و (5) بدون سقف نهایی افزایش سالانه نمی توانند موضوع حکم قرار گیرند.

ج) ممکن است استدلال شود عبارت کلی (محصولات دخانی) در تبصره (1) ناظر به بندهای (4) و (5) بوده و مقنن نیاز به تصریح دقیق محتوای آن بندها نداشته است و از این حیث سقف نیز برای آنها در نظر گرفته شده است؛ باید توجه داشت از آنجا که عبارت (محصولات دخانی) دو بار، هم برای افزایش تا سقف 55 درصدی و هم افزایش تا سقف 125 درصدی ذکر شده است؛ با این استدلال ابهام در سقف نهایی افزایش بندهای (4) و (5) به وجود می آید و در صورت پذیرش این نظر، با یک حکم قانونی مردد، مشکوک و غیر قطعی مواجه هستیم.

لذا، به لحاظ منطوق و مفهوم حکم قانونی، جزء های (4) و (5) اساساً نمی توانند موضوع حکم قانونی تبصره (1) قرار گیرند.

3) تفاوت ماهوی بین محصولات نهایی و مواد اولیه

الف) جزء های (1)، (2) و (3) به محصولات نهایی مصرفی (سیگار، توتون پیپ و تنباکو) اشاره دارند که مستقیماً توسط مصرف کننده نهایی استفاده می شوند و نیز مشمول سیاست های کنترل مصرف دخانیات می شوند. اما جزء های (4) و (5) به مواد اولیه (توتون خام و فرآوری شده وارداتی) مربوط می شوند که جنبه واسطه ای دارند و عمدتاً توسط تولیدکنندگان مورد استفاده قرار می گیرند. قانونگذار به درستی باتوجه به سیاست حمایت از تولید و صنعت داخلی و جلوگیری از افزایش هزینه های تولید، افزایش سالانه نرخ مالیات را به محصولات نهایی محدود کرده است.

ب) مواد اولیه (توتون خام و فرآوری شده وارداتی) نهادهای تولید هستند و افزایش نامحدود مالیات بر آنها، هزینه تولید داخلی را به صورت تصاعدی افزایش می دهد و از یک سو صنایع تبدیلی را با بحران مواجه می سازد و از سوی دیگر به افزایش قاچاق دامن می زند.

4- مخدوش بودن استناد به دادنامه سابق صادره از دیوان

موضوع دادنامه هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری به شماره 140431390000207138 مورخ 31/01/1404 که مورد استناد شاکی قرار گرفته است، (مغفول ماندن افزایش نرخ در برخی سنوات و افزایش یکباره آنهاست) لذا نسبت به اصل معافیت جزء های (4) و (5) پیش گفته خروج موضوعی دارد. به عبارت دیگر، بخشنامه سازمان امور مالیاتی در اجرای تبصره (1) پیش گفته از حیث عدم افزایش تدریجی مورد شکایت قرار گرفته و هیأت تخصصی رأی بر عدم ابطال آن صادر نموده است. لذا حکم صادره محدود به خواسته بوده و عدم پذیرش شکایت در خصوص روش اجرای حکم قانونی توسط دستگاه اجرایی نمی تواند مستمسک تأیید اصل دریافت مالیات از یک محصول خاص از سوی قضات

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140531390000730725
تاریخ تنظیم : 1405/03/24
شماره پرونده : 140431920000257457
شماره بایگانی شعبه : 0400092

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

محترم دیوان قرار گیرد.

در پایان با عنایت به تشریح دلایل متعدد در خصوص اصل تفسیر مضیق و صراحت در حکم تبصره (1) ماده (26) قانون مالیات بر ارزش افزوده غیر منطقی بودن افزایش سالانه نرخ مالیات بدون لحاظ سقف و تحلیل اقتصادی احکام حمایتی قانونی در خصوص لزوم تفکیک محصولات نهایی از مواد اولیه (بند 7 سیاست های کلی اشتغال ابلاغی مقام معظم رهبری مورخ 28/04/1390)، اظهار نظر این معاونت با مبانی قانونی روشن و اقتصادی یادشده صادر گردیده است.

پرونده کلاسه هـ ت/0400092 در جلسه مورخ 1405/3/3 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد بحث و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده ابرازی همکاران قضایی، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید.

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

در مقررہ مورد شکایت به شماره 69884/54384 مورخ 02/05/1403 راجع به نرخ توتون وارداتی از حیث مالیات بر ارزش افزوده بیان شده است که افزایش نرخ مندرج در جزء های (1) و (2) و (3) بند (ت) ماده (26) قانون مالیات بر ارزش افزوده سال 1400 قابل تسری به جزء های (4) و (5) قانون مذکور نبوده و توتون خام وارداتی و خرمن توتون مشمول افزایش نرخ مندرج در تبصره (1) ذیل بند (ت) ماده (26) قانون مذکور نخواهند شد که با لحاظ سیاق عبارات مندرج در تبصره مذکور که مراتب و پلکان افزایش نرخ را اعلام می نماید و متعلق آن محصول نهایی و یا تولید داخل می باشد و تعرضی به واردات و خرمن توتون ندارد و از جهت مفاد دادنامه سابق هیأت تخصصی مالیاتی بانکی به شماره 207138 مورخ 31/01/1404 که از جهت چرایی تجمیع افزایش نرخ چند ساله در یک سال صادر شده است و رأی به رد شکایت و صحیح بودن اقدام اداره مالیاتی صادر شد در مقام صدور و از حیث شکایت، و نیز از این جهت که واردات ممکن است به صورت محصول تام یا اولیه باشد نیز منافاتی با مقررہ مورد شکایت ندارد، فلذا به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید رأی یادشده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمدعلی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140531390000730725
تاریخ تنظیم : 1405/03/24
شماره پرونده : 140431920000257457
شماره بایگانی شعبه : 0400092

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری