

دیوان عدالت اداری

تاریخ: 03 مرداد 1396

کلاس پرونده: 94/547

شماره دادنامه: 404

موضوع رأی: ابطال بخشنامه شماره 3/6/1392-د/14971/230 و بند 1-5 دستورالعمل شماره 30/11/1391-23720/200 سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی: شرکت سیمان آذر آبادگان خوی

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 404

تاریخ دادنامه: 3/5/1396

کلاس پرونده: 94/547

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت سیمان آذر آبادگان خوی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 3/6/1392-د/14971/230 و بند 1-5 دستورالعمل شماره 30/11/1391-23720/200 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شرکت سیمان آذر آبادگان خوی با مدیریت آقای محمد صالح نبی زاده اصل به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال بخشنامه شماره 3/6/1392-د/14971/230 و بند 1-5 دستورالعمل شماره 30/11/1391-23720/200 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"ریاست محترم دیوان عدالت اداری

احتراماً، به استحضار می رساند اینجانب نسبت به بخشنامه شماره 3/6/1392-د/14971/230 و نیز دستورالعمل شماره 30/11/1391-23720/200 اعتراض داشته و با توجه به اینکه وفق قوانین نمی باید از این کارخانه به مدت 10 سال مالیات دریافت می گردید و به لحاظ معافیت 10 سال به شرح لایحه دفاعیه که پیوست می باشد، تقاضای ابطال بخشنامه فوق اشاره و نیز دستورالعمل مذکور را از محضر آن ریاست داریم.

لایحه دفاعیه:

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

موضوع: درخواست ابطال بخشنامه به شماره 3/6/1392-د/14971/230 معاون مالیاتهای مستقیم و بند 1-5 دستورالعمل شماره 30/11/1391-23720/200 ریاست سازمان امور مالیاتی کشور

احتراماً همان طور که مستحضرید اصولاً تصویب نامه ها، دستورالعملها و بخشنامه های صادره می باید در چارچوب قوانین موضوعه بوده و مغایرتی با آنها نداشته باشد، به طوری که بند الف ردیف 3 تصویب نامه شماره 36095/ت-76254/هـ-1388 هیأت وزیران، به علت آن که موجب تضییق دایره شمول قانون شده است طی دادنامه شماره 14/12/1391-928 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردید، لکن معاون مالیاتهای مستقیم طی بخشنامه شماره 3/6/1392-د/14971/230 در تبیین رأی صادره مذکور اعلام داشته اند به موجب بند 5 تصویب فوق الذکر، واحدهای تولیدی و معدنی حتی در صورت بهره برداری تا پایان تیر ماه 1388 از معافیت مالیاتی مناطق کمتر توسعه یافته دارا نخواهند بود بلکه می باید از معافیت مالیاتی چهار ساله و به میزان 80 درصد برخوردار گردند که این امر در مغایرت آشکار با رأی صادره فوق اشاره از طرف هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می باشد چرا که موجب تضییق بیشتر شمول قانون شده است به طوری که اداره کل امور

مالیاتی استان آذربایجان غربی برابر مفاد بند الف ردیف 3 مصوبه شماره 76254/ت/36095-هـ/10/4/1388 و نیز بند 5-1 دستورالعمل شماره 200/23720-1391/30/11/200 « واحدهای تولیدی و معدنی از حیث برخورداری از معافیت این ماده، تابع مقررات و ضوابط مالیاتی زمان صدور پروانه بهره برداری خواهند بود » طی گواهی امکان برخورداری از معافیت مالیاتی ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم به شماره 6723/106-هـ/28/4/1392 معافیت مالیاتی شرکت را به مدت چهار سال و به میزان 80 درصد اعلام نموده اند.

بعد از ابطال مفاد بند الف ردیف 3 مصوبه یاد شده، طی رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، جهت اصلاح مدت و میزان معافیت، درخواست بررسی مجدد داده شد لکن این بار نیز اداره کل امور مالیاتی مربوطه به استناد بخشنامه شماره 3/6/1392-د/1497/230 معاون مالیاتهای مستقیم درخواست شرکت جهت اعمال معافیت مناطق کمتر توسعه یافته را مردود اعلام نموده اند. لازم به توضیح است این شرکت دارای اعلامیه تاسیس به شماره 22/1/1383-800/1101 و پروانه بهره برداری به شماره 4/12/1388-3641/1101 در زمینه تولید سیمان خاکستری می باشد که تاریخ اعلامیه تاسیس مصادف با طول برنامه سوم توسعه اقتصادی (1383-1379) بوده که با توجه به تصویب نامه شماره 25335/ت/24836-هـ/29/5/1380 هیأت وزیران و برابر ماده 1 مصوبه مذکور با موضوع فهرست مناطق کمتر توسعه یافته کشور، بخش ایواوغلی شهرستان خوی (محل استقرار و فعالیت شرکت) در ردیف 169 فهرست مناطق کمتر توسعه یافته می باشد. از طرفی برابر بخشنامه شماره 28/9/1378-4/30-48462/10221 معاون وقت درآمدهای مالیاتی وزارت متبوع، معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی تابع مقررات حاکم بر زمان صدور مجوز یا پروانه تاسیس مربوطه خواهد بود (نه تابع مقررات و ضوابط زمان صدور پروانه) به طوری که رفع محرومیت از مناطق محروم طی دوره استفاده واحدهای تولیدی و معدنی از معافیتهای موضوع اولویتهای مذکور در ماده 132 و اصلاحی پس از آن موجبی جهت حذف پنجاه درصد (50%) مدتهای مذکور در ماده فوق نبوده، متقابلاً در خصوص مناطقی که موقع اخذ مجوز به عنوان محروم شناخته نمی شده و پس از آن، بنا به دلایلی جزو مناطق محروم آورده می شود، این تغییر وضعیت سبب برقراری معافیت بیشتر از مدت اولیه نخواهد بود (لازم به توضیح است برابر مقررات ماده 132 قبل از اصلاحی مصوب 27/11/1380 مدت زمان معافیت مالیاتی بر اساس نوع کالاهای تولیدی اولویت بندی شده بود و در صورت استقرار محل فعالیت واحد تولیدی در منطقه محروم به میزان 50 درصد معافیت مالیاتی افزوده می شد لکن برابر ماده 132 اصلاحی مصوب 27/11/1380 مدت زمان معافیت بر اساس مناطق اعمال می شود یعنی کل مناطق به مدت چهار سال به میزان 80 درصد و در صورت استقرار محل فعالیت واحد تولیدی در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان 100 درصد و به مدت ده سال) چنانچه ملاحظه می شود هدف مفتن در راستای تحقق اهداف برنامه توسعه اقتصادی ایجاد انگیزه جهت مشارکت و سرمایه گذاری اشخاص در مناطق یاد شده می باشد و بخشنامه معاون وقت درآمدهای مالیاتی با درک صحیح از هدف مفتن صورت گرفته است. لذا اعمال معافیت مالیاتی موضوع ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم به مدت چهار سال و به میزان 80 درصد توسط اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، وفق بخشنامه شماره 3/6/1392-د/1497/230 و بند 5-1 دستورالعمل شماره 200/23720-1391/30/11/200 به ترتیب مغایر با رأی صادره توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و بخشنامه معاون وقت درآمدهای مالیاتی بوده، لذا خواهشمند است دستور فرمایید نسبت به ابطال آنها اقدام لازم را مبذول نمایند. "

متن بخشنامه و دستورالعمل مورد اعتراض به قرار زیر است:

الف- بخشنامه شماره 3/6/1392-د/1497/230 معاون مالیاتهای مستقیم
" بخشنامه

92 010 و 132 م

مخاطبین / ذینفعان امور مالیاتی شهر و استان تهران

اداره کل امور مالیاتی

موضوع ابلاغ رأی شماره 14/12/1391-928 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بند الف ردیف 3 تصویب نامه شماره 76254/ت/36095-هـ/10/4/1388 هیأت وزیران

به پیوست دادنامه شماره 14/12/1391-928 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بند الف ردیف 3 تصویب نامه شماره 76254/ت/36095-هـ/10/4/1388 هیأت وزیران در ارتباط با فهرست مناطق کمتر توسعه یافته جهت اطلاع و اقدام لازم ابلاغ می گردد.

از آنجا که به موجب بند 5 تصویب نامه مذکور فهرست ضمیمه آن از ابتدای سال 1388 ملاک عمل می باشد و بر اساس بند الف ردیف 3 مصوبه مذکور واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در مناطق کمتر توسعه یافته موضوع فهرست ضمیمه تصویب نامه شماره 21372/ت/28893-هـ/31/4/1382 که نام آن مناطق در فهرست ضمیمه تصویب نامه شماره 76254/ت/36095-هـ/10/4/1388 هیأت وزیران نیامده بود در صورت بهره برداری تا پایان تیر ماه 1388 از معافیت مناطق کمتر توسعه یافته برخوردار می گردیدند لذا با توجه به ابطال بند مذکور به موجب رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، از تاریخ ابطال (14/12/1391) واحدهای تولیدی و معدنی مورد نظر امکان برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم برای مناطق کمتر توسعه یافته را دارا نخواهند بود. بدیهی است واحدهای تولیدی و معدنی مزبور در صورت رعایت مقررات، امکان برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم را به میزان هشتاد درصد درآمد مشمول مالیات ابراری و به مدت 4 سال با رعایت مقررات دارا خواهند بود.

در صورتی که بر اساس دستورالعملهای صادره قبلی نسبت به صدور گواهی امکان برخورداری از معافیت بر اساس مناطق کمتر توسعه یافته برای این مودیان اقدام شده است ترتیبی اتخاذ گردد تا نسبت به اصلاح گواهی مورد نظر اقدام شود.

ب- دستورالعمل شماره 30/11/1391-23730/200 سازمان امور مالیاتی کشور:

" 5- شرط لازم جهت امکان برخورداری از معافیت موضوع این ماده اخذ پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط می باشد.

5-1 واحدهای تولیدی و معدنی از حیث برخورداری از معافیت این ماده، تابع مقررات و ضوابط مالیاتی زمان صدور پروانه بهره برداری خواهند بود. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 30423/212-د/1394-19/8 تصویر نامه شماره 28316/232-د/1394-6/8 مدیرکل دفتر فنی و حسابررسی مالیاتی را ارسال کرده که متن آن به قرار زیر است:

" در خصوص درخواست ابطال بخشنامه شماره 14971/230-د/1392-3/6:

1- بر اساس ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/1380، درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخشهای تعاونی و خصوصی که از اول سال 1381 به بعد از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (80%) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد در صد (100%) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده 105 این قانون معاف هستند.

2- به موجب تبصره 1 ماده 132 قانون مذکور، فهرست مناطق کمتر توسعه یافته برای بقیه مدت برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و همچنین در آغاز هر دوره برنامه توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی و صنایع و معادن تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد.

3- بر اساس تصویب نامه شماره 21372/ت/28893-هـ/31/4/1382، فهرست مناطق کمتر توسعه یافته موضوع تبصره 1 ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/1380، برای مدت باقیمانده از برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (سالهای 1381، 1382 و 1383) ابلاغ گردید. لازم به ذکر است به موجب تصویب نامه های 12290/ت/33051-هـ/24/3/1384، 4318/ت/34861-هـ/11/2/1385 و تبصره بند 5 تصویب نامه 76254/ت/36095-هـ/10/4/1388 فهرست مناطق کمتر توسعه یافته تصویب نامه شماره 21372/ت/28893-هـ/31/4/1382، به ترتیب برای سنوات 1384، 1385، 1386 و 1387 تنفیذ گردید.

4- بر اساس تصویب نامه شماره 76234/ت/36095-هـ/10/4/1388 هیأت وزیران، فهرست جدید مناطق کمتر توسعه یافته موضوع تبصره 1 ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/1380، ابلاغ گردید که به موجب بند 5 آن، مفاد تصویب نامه مذکور از ابتدای سال 1388 ملاک عمل می باشد.

5- لازم به ذکر است طبق جزء (الف) بند 3 تصویب نامه اخیرالذکر در مورد نقاط کمتر توسعه یافته قبلی که نام آنها در فهرست جدید مناطق کمتر توسعه یافته نیامده است، چنانچه بهره برداری واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم تا پایان تیر 1388 شروع شود، همچنان تا پایان دوره ده ساله ملاک عمل خواهد بود لیکن وفق حکم دادنامه شماره 928-14/12/1391 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مفاد جزء (الف) بند 3 تصویب نامه یاد شده، ابطال گردید لذا تسری معافیت مالیاتی مناطق کمتر توسعه یافته برای واحدهای تولیدی و معدنی که از ابتدای سال 1388 به بعد به بهره برداری رسیده اند (پس از طی کلیه مراحل و صدور پروانه بهره برداری از طرف وزارتخانه ذیربط برای آنها صادر گردیده است) و محل استقرار آنها در فهرست ضمیمه تصویب نامه شماره 76234/ت/36095-هـ/10/4/1388 هیأت وزیران نباشد فاقد وجاهت قانونی می باشد.

با عنایت به مراتب فوق و ابطال جزء (الف) بند 3 تصویب نامه اخیرالذکر، از ابتدای سال 1388 صرفاً واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته موضوع تصویب نامه شماره 76234/ت/36095-هـ/10/4/1388

10/4/1388 با رعایت سایر قوانین و مقررات، شرایط لازم برای استفاده از معافیت مالیاتی مناطق کمتر توسعه یافته موضوع ماده 132 قانون موصوف را دارا می باشند و تسری معافیت مالیاتی یاد شده به درآمد ابرازی واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در مناطقی که در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته تصویب نامه شماره 76234/ت/36095-هـ/10/4/1388 مصرح نگردیده اند، فاقد وجاهت قانونی می باشد.

در خصوص درخواست ابطال بند 5-1 بخشنامه 30/11/1391-23720/200:

1- بر اساس ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 26/11/1376، درآمد واحدهای تولیدی و معدنی که از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون از طرف وزارتخانه های صنایع، معادن و فلزات یا جهاد سازندگی حسب مورد برای آنها کارت شناسایی یا پروانه بهره برداری صادر یا قراردادهای استخراج و فروش منعقد می شود از تاریخ استخراج و بهره برداری حسب اولویتهای (1)، (2) و (3) به ترتیب به مدت 8، 6، 4 سال از مالیات معاف هستند. در مورد واحدهای یاد شده که در مناطق محروم استقرار دارند و یا مستقر می شوند، معادل پنجاه درصد (50%) مدتهای مذکور در فوق حسب مورد به مدت معافیت مقرر در این ماده اضافه می شود.

2- بر اساس ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/1380، درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی و

معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخشهای تعاونی و خصوصی که از اول سال 1381 به بعد از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (80%) و به مدت چهار سال در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد در صد (100%) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده 105 این قانون معاف هستند.

3- به موجب ماده 273 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/1380، «تاریخ اجرای این قانون از اول سال 1381 خواهد بود و کلیه اشخاص حقوقی که شروع سال مالی آنها از اول فروردین ماه سال 1380 به بعد باشد

نیز از لحاظ ترتیب رسیدگی و نرخ مالیاتی مشمول این قانون خواهند شد. از تاریخ اجرای این قانون کلیه قوانین و مقررات مغایر به استثنای احکام مالیاتی مقرر در قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در دوران برنامه مزبور و نیز ماده (13) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب 7/6/1372 و استفساریه مصوب 21/1/1374 قانون اخیرالذکر لغو می گردد.» لذا حکم موضوع بخشنامه شماره 28/9/1378-48462/10221/4/30 ریاست وقت این سازمان، که بر اساس آن معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی تابع مقررات حاکم بر زمان صدور مجوز یا پروانه تاسیس مربوط خواهد بود، صرفاً در طول سنوات لازم الاتباع بودن قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 26/11/1376 جاری بوده و از ابتدای سال 1381 با تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مورخ 27/11/1380، قوانین و مقررات جدید لازم الاجراء می باشند.

با عنایت به مراتب فوق و از آنجا که به موجب ضوابط اجرایی موضوع تبصره 4 ماده 132 اصلاحی مصوب 27/11/1380 قانون مالیاتهای مستقیم، تاریخ صدور پروانه بهره برداری یا قرارداد استخراج واحدهای تولیدی و معدنی حسب مورد مبدأ شروع معافیت موضوع ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود و همچنین بر اساس مقررات، چنانچه واحد تولیدی یا معدنی در تاریخ اخذ پروانه بهره برداری یا انعقاد قرارداد استخراج و فروش، در مناطق کمتر توسعه یافته واقع شده باشند، رفع عدم توسعه یافتگی از منطقه موثر در کاهش مدت معافیت نخواهد بود. همچنین واحدهای تولیدی یا معدنی که در تاریخ اخذ پروانه بهره برداری با انعقاد قرارداد استخراج و فروش، در مناطق کمتر توسعه یافته واقع نشده باشند، چنانچه آن مناطق بعداً به فهرست مناطق کمتر توسعه یافته اضافه گردد امکان برخورداری از مزایای مناطق کمتر توسعه یافته موضوع قسمت اخیر ماده 132 قانون مذکور را نخواهند داشت، لذا مبدأ شروع اعمال معافیت مالیاتی مذکور و همچنین قوانین و مقررات و ضوابط مالیاتی حاکم بر واحدهای تولیدی و معدنی، صرفاً تابع زمان صدور پروانه بهره برداری از طرف وزارتخانه های ذیربط می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 3/5/1396 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

الف: با توجه به اینکه پیش از این، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رأی شماره 355 و 26/5/1395-9510090905800354 بخشنامه شماره 14971/230/د-3/6/1392 سازمان امور مالیاتی را ابطال کرده است، بنابراین به لحاظ وجود رأی قبلی و حاکمیت قاعده اعتبار امر مختوم، موجبی برای رسیدگی مجدد و ابطال بخشنامه مذکور وجود ندارد.

ب: مطابق ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که: «درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخشهای تعاونی و خصوصی که از اول سال 1381 به بعد از طرف وزارتخانه های ذی ربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود، 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 105 این قانون معاف هستند.» نظر به اینکه در بند 1-5 دستورالعمل شماره 23720/200-30/11/1391 سازمان امور مالیاتی با تجاوز از حکم مقنن برای برخورداری از معافیت زمان صدور پروانه بهره برداری پیش بینی شده ولی در ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم اعمال معافیت از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج مورد حکم قرار گرفته است، بنابراین بند 1-5 بخشنامه موصوف مغایر قانون بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوانعدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری