دیوان عدالت اداری

رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۸۱۸۰۵۷ مورخ ۱۴۰۳/۰۷/۳۰ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال عبارت " از جمله ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم " در بخشنامه ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۸/۴/۱۴۰۱ سازمان مالیاتی و ابطال قسمت اخیر بند یک نامه ۶۳۱۴۳/۲۱۰/د مورخ ۱۲/۹/۱۴۰۲ معاون فنی و حقوقی مالیاتی از تاریخ صدور - سازمان امور مالیاتی)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

*** شماره پرونده :** هـ ت/۰۳۰۰۰۶۵ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۸۱۸۰۵۷ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۷/۳۰

*** شاکی :** محمدمهدی زاهدی

***طرف شکایت :** سازمان امور مالیاتی

***موضوع شکایت و خواسته :** ابطال عبارت " از جمله ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم " در بخشنامه ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ سازمان مالیاتی و ابطال قسمت اخیر بند یک نامه ۶۳۱۴۳/۲۱۰/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۲ معاون فنی و حقوقی مالیاتی از تاریخ صدور

*** شاکی دادخواستی به طرفیت** سازمان امور مالیاتی **به خواسته ابطال** فوق الذکر **به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:**

بخشنامه ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ :

پیرو بخشنامه شماره ۱/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۱/۱۸ موضوع ابلاغ احکام مالیاتی قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور و با عنایت به سوالات و ابهامات مطرح شده در ارتباط با شمول مالیات نسبت به درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی- غیر فلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام در تمام نقاط کشور موضوع بند (ث) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور و فهرست پیوست نامه شماره ۱۱۹۴۲/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۰ مقرر می دارد:

درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی - غیرفلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام مطابق فهرست مزبور در تمام نقاط کشور در سال ۱۴۰۰ در هر صورت مشمول مالیات بوده و اعمال سایر معافیت های مالیاتی و نرخ صفر از جمله ماده (۱۳۲) قانون مالیات های مستقیم، ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مواد (۳) و (۹) قانون حمایت از شرکت ها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری و اختراعات، در خصوص درآمدهای مذکور (درآمدهای حاصل از صادرات مواد و محصولات یاد شده) جاری نخواهد بود.

قسمت اخیر بند یک نامه ۶۳۱۴۳/۲۱۰/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۲ :

بر این اساس، مطابق احکام مقرر در قوانین بودجه سنوات ۱۴۰۰ الی ۱۴۰۲ کل کشور و با ملحوظ نظر قرار دادن مفاد بخشنامه شماره ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸، درآمد حاصل از صادرات مواد و محصولات خام و نیمه خام یاد شده، از جمله مواد معدنی خام و کالاهای نفتی موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم، در تمام نقاط کشور در سنوات مزبور در هر صورت مشمول مالیات بوده و اعمال سایر معافیت های مالیاتی و نرخ صفر (از جمله موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم، ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری –

صنعتی و مواد ۳ و ۹ قانون حمایت از شرکت ها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری و اختراعات و ...) در خصوص درآمدهای مذکور جاری نخواهد بود.

***دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :**

رییس کل سازمان امور مالیاتی در بخشنامه شماره ۲۰-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۲۸-۰۴-۱۴۰۱ و معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان در قسمت اخیر بند ۱ نامه شماره ۶۳۱۴۳/۲۱۰/د مورخ ۱۲-۰۹-۱۴۰۲ با تفسیر مفاد بند «ث » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند «ص » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و بند «ز » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲، خارج از اختیار قانونی اعلام نموده اند در سال های ۱۴۰۰ الی ۱۴۰۲، درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی- غیر فلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام مطابق فهرست مزبور در تمام نقاط کشور در سال های مذکور در هر صورت مشمول مالیات بوده و اعمال سایر معافیت های مالیاتی و نرخ صفر از جمله ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم، ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مواد ۳ و ۹ قانون حمایت از شرکت ها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری و اختراعات، درخصوص درآمدهای مذکور (درآمدهای حاصل از صادرات مواد و محصولات یاد شده) جاری نخواهد بود.

۱- در ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم مقررگردیده « درآمد ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان ها، هتلها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی ربط برای آنها پروانه بهره برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج‌سال و در مناطق کمترتوسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد.»

۲- در بند « الف » ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم مقرر گردیده « منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مودیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص‌شده به سازمان امور مالیاتی کشور می باشند و سازمان مذکور نیز مکلف به بررسی اظهارنامه و تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان براساس مستندات، مدارک و اظهارنامه مذکور است و پس از تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان، مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می‌شود.» در بند «پ» ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم مقررگردیده « دوره برخورداری محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای اقتصادی مذکور موضوع این ماده واقع در شهرکهای صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی به مدت دو سال و در صورت استقرار شهرکهای صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی در مناطق کمتر توسعه یافته، به مدت سه سال افزایش می یابد.

۴- در بند «ت » ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم مقررگردیده « به منظور تشویق و افزایش سرمایه‌گذاری‌های اقتصادی در واحدهای موضوع این ماده علاوه بر دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر حسب مورد، سرمایه‌گذاری در مناطق کمترتوسعه یافته و سایر مناطق به شرح زیر مورد حمایت قرار می‌گیرد:

۱- در مناطق کمترتوسعه یافته: تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد به دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، با نرخ صفر محاسبه می‌شود و بعد از آن، مالیات متعلقه با نرخهای مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.
۲- در سایر مناطق: پنجاه درصد (۵۰%) مالیات سالهای بعد از دوره محاسبه مالیات مذکور در صدر این ماده با نرخ صفر و پنجاه درصد (۵۰%) باقی مانده با نرخهای مقرر در ماده (۱۰۵) قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود. این حکم تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد، معادل سرمایه ثبت و پرداخت‌شده شود، ادامه می-یابد و بعد از آن، صددرصد (۱۰۰%) مالیات متعلقه با نرخهای مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.»
۵- در بند «ج » ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم مقررگردیده : « درصورتی‌که سرمایه‌گذاری انجام‌شده موضوع این ماده با مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری و کمکهای اقتصادی و فنی ایران انجام شده باشد به‌ازای هر پنج‌درصد (۵%) مشارکت سرمایه‌گذاری خارجی به میزان ده درصد (۱۰%) به مشوق این ماده به نسبت سرمایه ثبت و پرداخت شده و حداکثر تا پنجاه‌درصد (۵۰%) اضافه می‌شود.»

۶- در بند «د » ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم مقررگردیده « نرخ صفر مالیاتی و مشوقهای موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع ۱۲۰ کیلومتری مرکز استان تهران و ۵۰ کیلومتری مرکز استان اصفهان و ۳۰ کیلومتری مراکز سایر استان‌ها و شهرهای دارای بیش از ۳۰۰ هزار نفر جمعیت براساس آخرین سرشماری نفوس و مسکن نمی‌شود.

۷- دربند «ث » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ مقررگردیده« درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی - غیرفلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام در تمام نقاط کشور مشمول مالیات می شود. تعریف و فهرست مواد خام و نیمه خام مذکور به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت و اتاق بازرگانی، صنایع و معادن و کشاورزی ایران تهیه می شود و ظرف مدت سه ماه پس از تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می رسد.»

۸- در بند «ص » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مقررگردیده « به منظور اجرای سیاستهای کلی ابلاغی مقام معظم رهبری در جهت تحقق جهش تولید دانش بنیان و توسعه زنجیره ارزش تولید و عبور از خامفروشی، درآمد حاصل از صادرات مواد و محصولات معدنی و صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی از جمله، بیلت، بلوم و اسلپ، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی از جمله قیر و متانول، اوره و پلیاتیلن به صورت خام و نیمهخام در تمام نقاط کشور، مشمول مالیات و عوارض صادراتی میشود. تعریف و فهرست مواد خام و نیمهخام علاوه بر موارد مذکور و همچنین علاوه بر موارد مندرج در تصویب نامه شماره ۵۹۱۵۶ هیأت وزیران به پیشنهاد مشترک وزارتخانههای امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت، اتاق بازرگانی، صنایع و معادن و کشاورزی ایران و معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری، تهیه میشود و حداکثر ظرف یک ماه پس از تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می رسد. وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است نسبت به وصول منابع حاصل از این بند و حقوق ورودی (مطابق بند (د) ماده (۱) قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰-۸-۲۲) کلیه ماشین آلات و تجهیزات تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی، اقدام نماید.»

۹- در بند « ز » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ مقررگردیده « به منظور اجرای قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱/۲/۱۱ و توسعه زنجیره ارزش تولید و عبور از خام فروشی، صادرات کلیه مواد و محصولات معدنی، صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی مندرج در فهرست تصویبنامه هیأت وزیران راجع به بند «ص» تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور منطبق بر قانون جهش تولیددانشبنیان در تمام نقاط کشور مشمول مالیات بر درآمد شده و از ابتدای سال ،۱۴۰۲ نیم درصد(۵-۰%) به ماخذ ارزش صادراتی این کالاها به عنوان عوارض صادراتی افزوده خواهد شد. میزان قطعی این عوارض در دستورالعملی که توسط وزارت صنعت، معدن و تجارت با همکاری وزارت نفت و معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانشبنیان ریاست جمهوری ظرف دو ماه پس از لازمالاجرا شدن این قانون تهیه میشود و بهتصویب هیأت وزیران میرسد، تعیین خواهد شد.

۱۰- در بند « الف » ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان مقرر گردیده ، در ماده (۱۴۱) قانون مالیات های مستقیم عبارت « وکالاهای واسطه ای و نیمه خام » بعد از عبارت «بیست درصد (۲۰%) درآمد حاصل از صادرات مواد خام » و « فهرست مواد خام و کالاهای نفتی » اضافه می شود .

۱۱- در جزء ۳ بند «پ » ماده ۳۲ قانون احکام دایمی برنامه های توسعه ای کشور مقررگردیده« معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی ، معدنی و خدماتی در مناطق غیربرخوردار از اشتغال را به میزان معافیت های منظور شده در مناطق آزاد تجاری – صنعتی اعمال کند . توسعه واحد و نیز تولید کالای جدید در این واحد ها به میزان سهم خود مشمول این حکم می باشند.»

۱۲- در صفحه ۴ و ۵ مشروح مذاکرات جلسه ۱۷۶ دوره یازدهم مجلس شورای اسلامی درج شده در شماره۲۲۴۱۴ روزنامه رسمی ، رییس محترم مجلس در پاسخ به ابهام موقوف الاثر شدن بند «پ» ماده ۳۲ قانون احکام دایمی برنامه های توسعه ای کشور با تصویب مفاد بند « ص » قانون بودجه سال ۱۴۰۱ تاکید می نمایند « چون ایـن نکتـه ای کـه ایشان اشاره کردند در حقیقت ماده (۳۲) قانون احکام دایمی برنامه است کـه در بند «پ» آنجا دولت را مکلف کرده که آن اسـتثنایات را روشـن کنـد. مـا الان اینجا توضیح میدهیم، چون این اصلاً خلاف احکام دایمـی اسـت حتمـاًما باید رعایت کنیم و در اینجا قابل طرح هم نیست. یعنی این مصـوبه ای کـه انجام دادیم مغایرتی با آن بحث نـدارد. احکـام دایمـی اسـت و احتیـاجی بـه مطرح کردن هم ندارد. من توضیح دادم که در متن قانون توجه بشود کـه آن پابرجا است.

بنا به مراتب مذکور اولاً : هیچ تصریحی در قوانین بودجه سال های ۱۴۰۰ الی ۱۴۰۲ مبنی برلغو ، نسخ ویا موقوف الاثر شدن اعمال نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون دایمی مالیات های مستقیم نسبت به درآمد ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی ، بعمل نیامده است . بنابراین تفسیر مفاد بند «ث » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند «ص » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و بند «ز » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ مبنی بر اینکه اعمال سایر معافیت های مالیاتی و نرخ صفر از جمله ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم، ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مواد ۳ و ۹ قانون حمایت از شرکت ها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری و اختراعات، درخصوص درآمدهای مذکور (درآمدهای حاصل از صادرات مواد و محصولات یاد شده) جاری نخواهد بود. در بخشنامه شماره ۲۰-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۲۸-۰۴-۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی و قسمت اخیر بند ۱ نامه

شماره ۶۳۱۴۳-۲۱۰-د مورخ ۱۲-۰۹-۱۴۰۲ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی خارج از اختیار و مخالف اصل پنجاه ویک قانون اساسی می باشد. ثانیاً : بر اساس مشروح مذاکرات جلسه ۱۷۶ دوره یازدهم مجلس شورای اسلامی مربوط به تصویب قانون بوجه سال ۱۴۰۱، رییس محترم مجلس در رفع ابهام از موقوف الاثر شدن احکام دایمی با تصویب بند «ص» تبصره ۶ قانون بودجه ، بر پابرجا بودن مفاد احکام دایمی تاکید موکد نموده اند . بنابراین تفسیر مفاد بند «ث » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند «ص » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و بند «ز» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ در بخشنامه شماره ۲۰-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۲۸-۰۴-۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی و قسمت اخیر بند ۱ نامه شماره ۶۳۱۴۳-۲۱۰-د مورخ ۱۲-۰۹-۱۴۰۲ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی خارج از اختیار و مخالف اصل پنجاه ویک قانون اساسی می باشد.

ثالثاً : همانگونه که در مشروح مذاکرات جلسه ۱۷۶ دوره یازدهم مجلس شورای اسلامی آمده است ، فرآیند سرمایه گذاری و تاسیس واحد تولیدی امری زمان بر بوده و بدون تردید مقررات و مشوق های قانونی از عوامل موثردر تصمیم گیری فعال اقتصادی برای تعیین حوزه فعالیت و جغرافیای آن می باشد ، بنابراین غرض از وضع قوانین دایمی یا بلند مدت و تعیین مشوق برای سرمایه گذاری درآن ، با هدف ایجاد انگیزه و ترغیب فعالان اقتصادی به ادامه فعالیت همراه با توسعه و گسترش آن ، انجام می پذیرد . بر همین اساس رییس محترم مجلس شورای اسلامی دررفع ابهام از موقوف الاثر شدن قانون احکام دایمی تاکید نمودند ، احکام قانون بودجه نمی تواند مغایرت با احکام دایمی داشته باشد. . بنابراین تفسیر مفاد بند «ث » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند «ص » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و بند «ز » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ در بخشنامه شماره ۲۰-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۲۸-۰۴-۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی و قسمت اخیر بند ۱ نامه شماره ۶۳۱۴۳-۲۱۰-د مورخ ۱۲-۰۹-۱۴۰۲ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی خارج از اختیار و مخالف اصل ۵۱ قانون اساسی می باشد.

رابعاً : همانگونه که در بند « ح » ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم تصریح گردیده در صورتی‌که سرمایه‌گذاری انجام‌شده موضوع این ماده با مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری و کمکهای اقتصادی و فنی ایران انجام شده باشد به ازای هر پنج درصد (۵%) مشارکت سرمایه‌گذاری خارجی به میزان ده درصد (۱۰%) به مشوق این ماده به نسبت سرمایه ثبت و پرداخت شده و حداکثر تا پنجاه درصد (۵۰%) اضافه می‌شود.بنابراین لغو ، نسخ یا موقوف الاثر شدن این مشوق تعیین شده در قانون دایمی مالیات های مستقیم با توجه به حضور سرمایه گذار خارجی ، مستلزم تصریح آن در مفاد قانون بودجه بوده که عملاً اتفاق نیافتاده است . بر این اساس تفسیرسازمان امورمالیاتی از مفاد بند «ث » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند «ص » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و بند «ز » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲، در مخالفت صریح با اصل پنجاه و یک قانون اساسی می باشد.

خامساً : درآمد حاصل از صادرات کالا، درآمد ثانویه تولید یا به عبارت دیگر درآمد حاصل از تجارت محصولات تولیدی خواهد بود. به این معنی که ابتدا باید محصولی در فرآیند تولید یا استخراج وجود داشته باشد تا در بازارهای داخلی بفروش برسد و یا به بازارهای خارجی صادرگردد. بر این اساس صادرکننده کالا لزوماً تولید کننده یا استخراج کننده آن نبوده، بلکه مسیولیت هزینه های مترتب برتولید اعم از سرمایه گذاری اولیه در تاسیسات و تجهیزات ، تامین سرمایه درگردش تولید ، تامین نیروی کار و نگهداری آن ، که از جمله الزامات یک فعالیت تولیدی می باشد ، متوجه تولید کننده بوده و لزوماً متوجه صادرکننده کالا نخواهد بود به همین دلیل در قانون اختصاصی مالیات های مستقیم ، مشوق های جداگانه برای فعالیت تولیدی (ماده ۱۳۲) و فعالیت صادراتی (ماده ۱۴۱) در نظر گرفته شده است . بنابراین علی رغم اینکه مقررات بند «ث » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند «ص » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و بند «ز » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲، در ارتباط با محدودیت مشوق قانونی برای فعالیت صادراتی می باشد . تفسیر سازمان امور مالیاتی از مقررات مذکور برای ایجاد محدودیت در مشوق های قانونی برای فعالیت های تولیدی و معدنی در مخالفت صریح با اصل پنجاه ویک قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بدلیل ایجاد تبعیض ناروا ، مخالف بندهای ۹ و ۱۴ اصل سوم و اصل بیستم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و همچنین بدلیل مطالبه مالیات ناعالانه واجحاف مسلم نسبت به اشخاص حقوقی غیردولتی که دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط بوده و مشمول مشوق ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم می باشند، مخالف احکام شرع مقدس خواهد بود.

سادساً : بر اساس مفاد ماده ۴ قانون مدنی ، مجوز مبنای اعطاء مشوق های مدت دار در قانون مالیات های مستقیم(ماده ۱۳۲) تابع مقررات حاکم در زمان اخذ مجوز (از جمله پروانه بهره برداری و یا قرارداد استخراج) خواهد بود. بر این اساس حتی تغییر قانون دایمی مالیات های مستقیم و به تبع آن تغییر در شرایط و میزان مشوق های مالیاتی ، موجب خدشه در اعتبار مجوز های صادره ، قبل از تغییر قانون نمی گردد. مگر این که در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد. لذا بهره مندی واحد های مرتبط با مجوزهای صادره از مشوق های قانونی تا پایان مدت تعیین شده در قانون سابق کماکان ادامه خواهد داشت . بنابراین علی رغم اینکه در مقررات بند «ث » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند «ص » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و بند «ز » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲،

هیچ تصریحی در لغو ، نسخ و یا موقوف الاثر شدن مشوق موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم بیان نگردیده . بر این اساس شخص تاجر متناسب با شرایط و مقررات حاکم در بازار مبداء و بازار مقصد ، تصمیم به خرید کالا و صدور آن خواهد گرفت (قدرت انعطاف آنی) . اما شخص تولید کننده ، سرمایه گذاری در تاسیسات و تجهیزات برای تولید محصول را بر مبنای مشوق های اعلام شده در قوانین دایمی و یا برنامه ای انجام داده ، بطوریکه در پاره ای از موارد حتی در بدو امر، سرمایه گذاری و تاسیس واحدهای تولیدی ، با علم به نبود بازار داخلی برای محصول تولیدی انجام پذیرفته است. بر این اساس با ملحوظ داشتن مشوق های مالیاتی مرتبط با حوزه تولید ، بازارهای خارجی برای عرضه محصول یا تحمیل هزینه های بازاریابی و شناسایی و مبنای سرمایه گذاری برای تاسیس واحد تولیدی گردیده است و بدلیل مطالبه مالیات ناعالانه و اجحاف مسلم نسبت به اشخاص حقوقی غیر دولتی که دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط بوده و مشمول مشوق ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم می باشد، مخالف احکام شرع خواهد بود .

ثانیاً : تعلق مشوق های مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم برای تولید یا استخراج محصول منحصراً برای اشخاص حقوقی غیر دولتی بوده آن هم در محدوه زمانی و جغرافیایی مشخص ، مشروط به انجام فعالیت تولیدی و معدنی با اخذ پروانه بهره برداری یا قرارداد استخراج، فارغ از نوع کالا یا محصول ، که البته شمول آن مستلزم سرمایه گذاری در تاسیسات و تجهیزات برای تاسیس شخص حقوقی خواهد بود . اما مشوق موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم فارغ از مدت و نوع شخصیت یا هرگونه الزامی بوده و میزان آن صرفاً مبتنی بر نوع کالا صادراتی می باشد. با فرض عدم وجود مقررات تعیین شده ملاک اعطاء مشوق موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم ، صرفاً احراز شرایط مربوط به تولید کالا فارغ از محل عرضه یا فروش آن بوده . اما ملاک اعطاء مشوق موضوع ماده ۱۴۱ احراز خروج کالا از مبادی رسمی و انطباق آن با مصادیق احصاء شده در مقررات ماده ۱۴۱ قانون مذکور خواهد بود . بنابراین مطابق رای اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۲-۰۸-۱۳۹۵ در خصوص نحوه اعمال معافیت ها و بخشودگی های مالیاتی که بر اساس بخشنامه شماره ۳۵-۹۶-۲۰۰ مورخ ۰۳-۰۳-۱۳۹۶ ابلاغ گردیده ، در محاسبات مالیات واحد تولیدی مشمول مشوق موضوع ماده ۱۳۲ و ماده ۱۴۱ همین قانون ، ابتدا باید مشوق اختصاصی موضوع ماده ۱۳۲ و سپس عندالزوم مشوق عمومی موضوع ماده ۱۴۱ اعمال گردد . بدیهی است واحدهای تولیدی مشمول مشوق موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم پس از سپری شدن مدت مشوق مذکور تنها استحقاق بهره مندی از مشوق ماده ۱۴۱ قانون یاد شده در صورت احراز شرایط را خواهند داشت. بر این اساس مقررات تعیین شده در بند «ث » تبصره ۶ و بند «ص » تبصره ۶ و بند «ز » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ ، معطوف به مشوق موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم بوده و هیچ تصریحی در لغو، نسخ و یا موقوف الاثر شدن مشوق موضوع ماده ۱۳۲ قانون مذکور را ندارد . بنابراین تفسیر سازمان امور مالیاتی از مقررات مذکور برای ایجاد محدودیت در مشوق موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم برای فعالیت های تولیدی و معدنی در مخالفت صریح با اصل ۵۱ قانون اساسی و بدلیل مطالبه مالیات ناعالانه و اجحاف مسلم نسبت به اشخاص حقوقی غیر دولتی که دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط بوده و مشمول مشوق ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم می باشند، مخالف احکام شرع خواهد بود . با توجه به موارد مذکور، تفسیر مقررات بند «ث » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند «ص » تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و بند «ز» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲، در بخشنامه شماره ۲۰-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۲۸-۰۴-۱۴۰۱ رییس کل سازمان امور مالیاتی و همچنین قسمت اخیر بند ۱ نامه شماره ۶۳۱۴۳-۲۱۰-د مورخ ۱۲-۰۹-۱۴۰۲ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان، در مخالفت با اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران خارج از اختیارو موجب تبعیض ناروا مخالف بندهای ۹ و ۱۴ اصل سوم و اصل بیستم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و موجب مطالبه مالیات ناعالانه واجحاف مسلم نسبت به اشخاص حقوقی غیر دولتی که دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط بوده و مشمول مشوق ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم می باشند خواهد شدکه مغایر با آیات شریف قرآن کریم، احادیث و روایات منقول از اهل بیت (ع) و قاعده فقهی «لاضرر و لاضرار فی الاسلام» می باشد.

بنا به مراتب معروض داشته شده دوازده گانه ابطال عبارت « از جمله ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم » در بخشنامه شماره ۲۰-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۲۸-۰۴-۱۴۰۱سازمان امور مالیاتی و قسمت اخیر بند ۱ نامه شماره ۶۳۱۴۳-۲۱۰-د مورخ ۱۲-۰۹-۱۴۰۲ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی از تاریخ صدور مورد استدعا می باشد.

*** خلاصه مدافعات طرف شکایت:**

شاکی مدعی است (نقل و مضمون) مقررات تعیین شده در بند (ث) بند (ص) و بند (ز) که به ترتیب در سنوات ۱۴۰۰ الی ۱۴۰۲ در تبصره (۶) قانون بودجه سنواتی آمده، معطوف به مشوق موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و هیچ تصریحی در لغو نسخ یا موقوف الاثر شدن مشوق موضوع ماده ۱۳۲ قانون اخیر ندارد. بنابراین تفسیر سازمان امور مالیاتی از مقررات مذکور برای ایجاد محدودیت در مشوق

موضوع ماده ۱۳۲ قانون فوق برای فعالیت های تولیدی و معدنی در مخالفت صریح با اصل ۵۱ قانون اساسی بوده به دلیل مطالبه مالیات ناعادلانه و اجحاف مسلم نسبت به اشخاص حقوقی غیر دولتی که دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط بوده مخالف شرع مقدس خواهد بود.

در مقرره مورد (بخشنامه شماره ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۱۹ آن هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی در راستای حکم مقنن و بدون مغایرت با مقررات تشخیص داده شده درخواست ابطال آن رد شده است بر اساس سابقه رای دادخواست شاکی از این حیث محکوم به رد است.

۲- از آنجا که به موجب حکم قانون درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی – غیرفلزی محصولات نفتی گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام، مطابق فهرست تصویب شده از سوی هیأت وزیران در تمام نقاط کشور در سنوات ۱۴۰۰ لغایت ۱۴۰۲ مشمول مالیات می باشد. بنابراین اعمال سایر معافیت های مالیاتی و نرخ صفر از جمله معافیت با نرخ صفر موضوع ماده ۱۳۲ و ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم بلاوجه بوده قابل اعمال نخواهد بود.

بسمه تعالی

پرونده های کلاسه هـ ت/ ۰۳۰۰۰۷۵ و ۰۳۰۰۰۶۵ در جلسه مورخ ۱۴۰۳/۷/۱۵ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مطرح که به لحاظ ارتباط موضوعی لف همدیگر شده اند و راجع به بخشی از موضوع با نظر اتفاقی حاضرین به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری :

راجع به تقاضای ابطال قسمت اخیر بند یک نامه شماره ۶۳۱۴۳/۲۱۰/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۲ معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی از تاریخ صدور که شاکی آقای محمدمهدی زاهدی تقاضای ابطال آن از تاریخ تصویب را نموده است با عنایت به اینکه حکم مندرج در مصوبه مورد شکایت مشابه حکم بخشنامه شماره ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ سازمان امور مالیاتی می باشد و سابقاً هیأت تخصصی مالیاتی بانکی با این استدلال که اصولاً صادرات مواد خام و نیمه خام مشمول معافیت و نرخ صفر نمی باشند و راجع به تولید داخل که صادرات انجام نمی شود نیز تابع احکام معافیت و نرخ صفر مالیاتی خاص خود بوده که مقرره راجع به آنها حکمی ندارد و با همان استدلال مندرج در دادنامه شماره ۱۰۶۱۹ مورخ ۱۴۰۱/۸/۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی از منظر قانونی ایرادی به مصوبه مورد شکایت در این پرونده یعنی نامه معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی وارد نمی باشد و دلیلی بر ابطال آن احراز نمی گردد 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 عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمدعلی برومندزاده

رییس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری