



رای شماره ۱۴۰۴/۰۱/۳۱ مورخ ۱۴۰۴/۰۱/۳۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت: تقاضای ابطال مصوبه شماره ۱۱۷۵۱۸/ت/۵۹۱۵۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۴ هیأت وزیران موضوع دستور العمل بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ در تعریف و تعیین مصادیق مواد نیمه خام نفتی؛ گازی و پتروشیمی به شرح بند ۲ ماده ۱ و ماده ۳ مصوبه مزبور صادرات مواد نیمه خام نفتی؛ گازی و پتروشیمی مورد اشاره در مصوبه مزبور؛ در سال ۱۴۰۰ پانزده روز پس از آگهی آن در روزنامه رسمی مشمول مالیات می گردد و تسری آن به قبل از تاریخ مصوبه مذکور فاقد وجهت قانونی است. لذا حذف عبارت « عملکرد سال ۱۴۰۰ » در قسمت پایانی بخشنامه مذکور مورد خواسته می باشد.) - سازمان امور مالیاتی کشور

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/۰۳۰۰۱۰۹ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۴/۰۱/۳۱ تاریخ: ۱۴۰۴/۰۱/۳۱

* شاکی: آقای سعید پورمحمود

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت: تقاضای ابطال مصوبه شماره ۱۱۷۵۱۸/ت/۵۹۱۵۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۴ هیأت وزیران موضوع دستور العمل بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ در تعریف و تعیین مصادیق مواد نیمه خام نفتی؛ گازی و پتروشیمی به شرح بند ۲ ماده ۱ و ماده ۳ مصوبه مزبور صادرات مواد نیمه خام نفتی؛ گازی و پتروشیمی مورد اشاره در مصوبه مزبور؛ در سال ۱۴۰۰ پانزده روز پس از آگهی آن در روزنامه رسمی مشمول مالیات می گردد و تسری آن به قبل از تاریخ مصوبه مذکور فاقد وجهت قانونی است. لذا حذف عبارت « عملکرد سال ۱۴۰۰ » در قسمت پایانی بخشنامه مذکور مورد خواسته می باشد.

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

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.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر در شکایت:

همانگونه که مستحضرید طبق بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی - غیر فلزی ؛ محصولات نفتی ؛ گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام در تمام نقاط کشور به شرح ذیل مشمول مالیات گردیده است :

" درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی - غیر فلزی ؛ محصولات نفتی ؛ گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام در تمام نقاط کشور مشمول مالیات میشود . 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 میشود و ظرف مدت سه ماه پس از تصویب این قانون به تصویب هیأت محترم وزیران میرسد ."

در جهت اجرای قانون مزبور هیأت وزیران خارج از موعد مقرر در مقرر قانونی مذکور در جلسه مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۳ تعریف و فهرست مواد مشمول مالیات را تصویب و در تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۱ طی مصوبه شماره ۵۹۱۵۶/ت/۱۱۷۵۱۸ ابلاغ می نماید . با این وجود علی رغم اینکه قبل از مصوبه مزبور مصادیق مواد نیمه خام نفتی ؛ گازی ؛ پتروشیمی در قوانین بودجه سنواتی ، قانون گمرکات و قانون مالیاتهای مستقیم تعریف و مشخص نگردیده است سازمان امور مالیاتی کشور تاریخ اجرای مصوبه مذکور را طی بخشنامه مورد شکایت از اول سال ۱۴۰۰ (برای عملکرد سال ۱۴۰۰) تعیین نموده است این در حالیست که اولاً به موجب تبصره ماده ۳۰ آئین نامه داخلی هیأت دولت مصوباتی که علاوه بر دستگاه های اجرایی و کارکنان آن برای مردم حق و تکلیف ایجاد می نماید ۱۵ روز پس از انتشار در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران لازم الاجراست مگر آن که در خود مصوبه زمان یا کیفیت خاصی برای اجرای آن پیش بینی شده باشد. بنابراین با توجه به عدم پیش بینی زمان اجرا در مصوبه مذکور علی الاصول اجرای آن ۱۵ روز بعد از انتشار در روزنامه رسمی خواهد بود ثانیاً به موجب رأی تفسیری شورای عالی مالیاتی شماره ۲۰۱/۱۵ مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۱۷ در جایی که اجرای قانون منوط به تعیین مصداق می باشد تا زمانی که مصداق تعیین نشود اجرای قانون موضوعیت نمی یابد.

لذا اعمال مالیات بر صادرات مواد مزبور تا قبل از لازم الاجرا شدن مصوبه ۵۹۱۵۶/ت/۱۱۷۵۱۸ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۱ طبق تبصره ماده ۳۰ آئین نامه داخلی هیأت دولت خارج از حدود اختیارات رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور از جهت ورود به حیطه توسیع و تضییق حدود و ثغور قانون است و به دلیل تضییع حقوق فعالان اقتصادی درخواست حذف عبارت « عملکرد سال ۱۴۰۰ » در قسمت پایانی بخشنامه مذکور مورد استدعاست .

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

به موجب بخشنامه ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ ، درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی - غیر فلزی، محصولات نفتی ؛ گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام مطابق فهرست مزبور، (فهرست مصوب هیأت وزیران) در تمام نقاط کشور در سال ۱۴۰۰ در هر صورت مشمول مالیات می باشد.

شاکی مدعی است، تاریخ اجرای بخشنامه شماره ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۰/۱۴۰۱/۲۸ ، می بایست ۱۴۰۰/۱۰/۰۱ (تاریخ صدور تصویب نامه شماره ۵۹۱۵۶/ت/۱۱۷۵۱۸ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۱) هیأت وزیران موضوع فهرست مواد معدنی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام باشد و بر مبنای تبصره ماده ۳۰ آیین نامه داخلی هیأت دولت، اعمال مالیات بر صادرات مواد خام و نیمه خام، موضوع تصویب نامه مذکور، قبل از تاریخ ابلاغ آن و از ابتدای سال ۱۴۰۰، خارج از حدود اختیارات رئیس کل سازمان مالیاتی و مغایر تبصره اخیر الذکر بوده و لذا خواستار حذف تاریخ اجرای ۱۴۰۰ از بخشنامه یادشده، می باشد.

این در حالی است که، اولاً - بر مبنای اصل سالانه بودن اجرای قوانین بودجه که در مواد متعدد قانون برنامه و بودجه بدان تصریح شده و همچنین با عنایت به بند (ص) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ ، حکم بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ از ابتدای این سال لازم الاجرا شده است. ثانیاً - برخلاف استدلال شاکی، مصوبه ای که از حیث ایجاد حق و تکلیف می بایست مد نظر باشد، بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ است، نه تصویب نامه هیأت وزیران. چرا که حکم شمول مالیات نسبت به درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی- غیر فلزی و... و تکلیف پرداخت مالیات در این بند تصریح شده و لذا استناد به ماده ۳۰ آیین نامه داخلی هیأت دولت، به منظور استخراج تاریخ لازم الاجرا شدن حکم بند (ث) تبصره ۶ ، مواجه با ایراد است.

۲- شرح دفاعیه:

۱. حسب مقررات بند (ث) تبصره (۱) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ "درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی - غیر فلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام در تمام نقاط کشور مشمول مالیات م، 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".

۲. به موجب بخشنامه شماره ۱۱۹۴۲/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۰، تصویب نامه شماره ۱۱۷۵۱۸/ت/۵۹۱۵۶ هـ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۱ هیأت محترم وزیران در خصوص فهرست مواد معدنی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام موضوع بند (ث) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور که درآمد حاصل از صادرات آنها در تمام نقاط کشور مشمول مالیات می باشد، جهت اجرا به ادارات کل امور مالیاتی ابلاغ شد.

۳. مطابق ماده (۲) قانون مدنی "قوانین، پانزده روز پس از انتشار، در سراسر کشور لازم الاجرا است مگر آن که در خود قانون، ترتیب خاصی برای موقع اجرا مقرر شده باشد."، بر همین اساس احکام قانون بودجه سال ۱۴۰۰ مانند سایر سنوات پیشین، از ۱۴۰۰/۰۱/۰۱ لغایت ۱۴۰۰/۱۲/۲۹ مجری بوده واحکام مذکور هم طی بخشنامه شماره ۱/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۱/۱۸ برای اجرا به کلیه ادارات کل امور مالیاتی کشور ابلاغ شده است.

۴. وفق ماده (۱۵۵) قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن "سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می شود لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی کند در آمد سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می گیرد و موعد تسلیم اظهار نامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می باشد."

علی ایحال با عنایت به مقررات مطروحه فوق و با توجه به اصل حقوقی سالانه بودن قانون بودجه که در مواد متعدد قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱ از جمله بندهای ۵، ۳ و ۸ ماده (۱) و ماده (۱۳) قانون مذکور مورد تایید قرار گرفته است، تاریخ لازم الاجرا شدن قانون بودجه، مطابق مدت بیش بینی شده در آن مشخص شده و اعتبار احکام موجود در قانون مذکور با پایان یافتن مدت آن، منقضی می گردد ؛ لذا ابتدای هر سال نقطه آغازین اجرا و حکومت قوانین بودجه سالانه بوده و از ابتدا تا انتهای سال لازم الرعایه می باشد. براین اساس، مطابق بند (ص) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ نیز، اجرای احکام مندرج در این قانون مربوط به سال ۱۴۰۰ است از سوی دیگر با توجه به سال مالیاتی و مواعد مقرر قانونی برای تسلیم اظهارنامه مالیات عملکرد مندرج در مقررات ماده (۱۵۵) قانون مالیات های مستقیم مبین عدم ایجاد اختلال در اجرای تکلیف مقرر در مقررات بند (ث) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰، علیرغم اعلام فهرست مواد معدنی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام موضوع بند مذکور در تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۱، خواهد بود. بنابراین ذکر عبارت در سال ۱۴۰۰، در بخشنامه شماره ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۴/۲۸ صرفاً جنبه تأکیدی داشته و هیچ گونه تکلیفی اضافی خارج از مقررات قانونی موصوف تعیین ننموده است. لذا حذف عبارت "در سال ۱۴۰۰" و جایگزینی عبارت (از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۱) در قسمت پایانی بخشنامه مذکور مغایر مبنای و مقررات یادشده بوده و تأثیری در روند اجرای مقررات حکم قانون بودجه نخواهد داشت.

شایان ذکر است بر اساس دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۱۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری، با رد درخواست ابطال قسمت آخر بخشنامه ۲۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۴/۲۸ تلویحا شمول مالیات در طول سال ۱۴۰۰ نسبت به صادرات مواد خام و نیمه خام معدنی مورد پذیرش هیأت محترم مذکور قرار گرفته است.

۵- برخلاف استدلال شاکی محترم، تصویب نامه شماره ۱۱۷۵۱۸/ت/۵۹۱۵۶ هـ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۱ هیأت وزیران موجد حق و تکلیف برای شهروندان نیست و موضوع آن، صرفاً تعریف و اعلام فهرست مواد معدنی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام می باشد. به بیان دیگر، مصوبه ای که از حیث ایجاد حق و تکلیف می بایست مد نظر باشد، بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ است، نه تصویب نامه هیأت وزیران. چرا که حکم شمول مالیات نسبت به درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی- غیرفلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام مطابق فهرست مصوب هیأت وزیران در تمام نقاط کشور و تکلیف پرداخت مالیات در این بند تصریح شده و در نتیجه صورت مسئله و آنچه اهمیت دارد، تاریخ لازم الاجرا شدن همین بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ می باشد نه تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۱ (تاریخ تصویب مصوبه هیأت وزیران) بر اساس، استناد شاکی به ماده ۳۰ آئین نامه داخلی هیأت دولت، به منظور استخراج تاریخ لازم الاجرا شدن حکم بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ مخدوش و به شرح فوق، مواجه با ایراد است.

در پایان با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه صلاحیت ها و اختیارات قانونی در صدور مقررہ مورد شکایت، رد شکایت شاکی، مورد استدعا است.

پرونده کلاسه هـ ت/۰۳۰۰۱۰۹ در جلسه مورخ ۱۴۰۴/۰۱/۱۷ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مطرح و با عنایت به مجموع مباحث و عقیده اتفاقی قضات حاضر در جلسه هیأت، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

نظر به اینکه سابقاً مصوبه مشابه (بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۲۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ سازمان امور مالیاتی) طی دادنامه شماره ۱۰۶۱۹ مورخ ۱۴۰۱/۸/۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد بررسی واقع و رای برد شکایت صادر گردید و فی الحال تصویب نامه شماره ۱۱۷۵۱۸/ت۵۹۱۵۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱ هیأت وزیران که فی الواقع بخشنامه مورد اشاره سازمان امور مالیاتی متفرع بر این تصویب نامه اصدار یافته است، مورد شکایت می باشد لیکن در عین حال حکم مندرج در هر دو مصوبه واحد می باشد و مودای این تصویب نامه، شمول مالیات بر درآمد حاصل از صادرات مواد خام و نیمه خام مطابق فهرست اعلامی است و اینکه اعمال نرخ صفر و معافیت ها در خصوص آنها با لحاظ صریح حکم مقنن در خصوص صادرات خام و نیمه خام، منتفی اعلام شده است که این احکام در راستای قانون بودجه بوده و مغایرتی احراز نمی شود 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 سوی ریاست معزز 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