



موضوع	ابطال بخشنامه شماره 14971/230-د-1392/06/03 معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور
تاریخ: 26 مرداد 1395	
کلاس پرونده: 240, 93/553	
شماره دادنامه: 354-355	
موضوع رأی: ابطال بخشنامه شماره 14971/230-د-1392/06/03 معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور	
شاکی: - شرکت پتروشیمی لاله با وکالت خانم صدیقه نعیمیان 2- آقای بهمن زبردست	
بسم الله الرحمن الرحيم	
مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری	
گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستهای جداگانه، ابطال بخشنامه شماره 14971/230-د-1392/06/03 معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند. متن شکایت آنها به قرار زیر است:	
" الف: شکایت شرکت پتروشیمی لاله:	
1- در ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم، درآمد مشمول مالیات ناشی از فعالیتهای تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی و معدنی، با قیود و شرایطی، به مدتها و با درصدهای مشخص، معاف از مالیات اعلام شده است. به موجب این ماده برخورداری از معافیت منوط به تحقق وجود شرایط و وضعیتهای آتی است:	
الف: پروانه بهره برداری واحدها از اول سال 1381 به بعد صادر شده یا با آنها قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد.	
ب: در مناطق کمتر توسعه یافته واقع شده باشند که در این صورت به میزان صد درصد و به مدت ده سال از تاریخ شروع بهره برداری از مالیات معاف هستند.	
پ: اگر در مناطق دیگر واقع شده باشند به میزان هشتاد درصد و به مدت چهار سال از تاریخ شروع بهره برداری از مالیات معاف هستند.	
ت: فهرست مناطق کمتر توسعه یافته را سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و وزارتخانه های اموراتصادی و دارایی و صنایع و معادن تعیین و تهیه می کنند و به تصویب هیأت وزیران می رسانند.	
ث: واحدهایی که در شعاع 120 کیلومتری تهران و پنجاه کیلومتری اصفهان و سی کیلومتری مراکز استانها یا شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت واقع هستند از این معافیت استفاده نمی کنند. واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات و شهرکهای صنعتی واقع در شعاع 30 کیلومتری مراکز استانها و شهرهای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت، داخل در این استثناء نیستند یعنی واحدهای اخیر مشمول معافیت می شدند.	
البته در ماده 66 قانون تنظیم مقررات مالی دولت مصوب 1384 استثنای مذکور حذف و صدور پروانه تاسیس فقط برای مواردی که معاف از مالیات هستند مجاز اعلام شد. ملاحظه می فرمایند شرایط کلی برخورداری از معافیت روشن است و مصادیق آن را، به پیشنهاد وزارت دارایی و وزارت صنایع و معادن، هیأت وزیران تصویب می کند.	
2- هیأت وزیران به موجب تصویب نامه شماره 21372/ت/2889-هـ-31/4/1382 فهرست مناطق کمتر توسعه یافته را برای مدت باقی مانده از برنامه پنج ساله سوم توسعه (سالهای 1383-1382-1381) اعلام کرده و فهرست مذکور به موجب مصوبه شماره 12290/ت/33051-هـ-24/3/1384 برای دوره برنامه چهارم توسعه یعنی سنوات 1384 تا 1388 نیز تمدید شده است.	
3- متعاقباً هیأت وزیران مصوبه شماره 76254/ت/36095-هـ-10/4/1388 را تصویب کرده و در بند الف ردیف 3 آن مقرر داشته بود « واحدهای تولیدی مستقر در مناطق کمتر توسعه یافته موضوع فهرست مصوبه مورخ 1382 که نام آنها در مصوبه 10/4/1388 نیامده در صورت بهره برداری تا پایان تیر ماه 1388 از معافیت مناطق کمتر توسعه یافته برخوردار خواهند بود». واضح است که مصوبه اخیر (شماره 76254/ت/36095-هـ-10/4/1388) محدوده اجرای فهرست را به نوعی مضیق و محدود کرده است.	
4- پیرو وصول شکایت به هیأت محترم عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بند 3 مصوبه مزبور، دادنامه شماره 14/12/1391-928 در پرونده کلاس 88/929 صادر و طبق آن رأی به ابطال بند الف ردیف 3 تصویب نامه مورخ 10/4/1388 هیأت محترم ویران صادر شد.	

5- با ملاحظه متن شکوائیه و استدلال هیأت محترم، مشخص می شود که علت ابطال ایجاد مضيقه و محدود کردن دایره شمول قانون (یعنی ماده 132 مزبور) به وسیله تصویب نامه ابطال شده بوده، لاجرم پس از ابطال آن واحدهای تولیدی که نامشان در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته مورخ 10/4/1388 ذکر نشده با عنایت به ماده 146 قانون مالیاتهای مستقیم تاپایان دوره ده ساله کماکان می توانند بدون قید تاریخ شروع بهره برداری از 10/4/1388 از معافیت مالیاتی کامل برخوردار شوند.

ماده 146 می گوید: « کلیه معافیت های مدت مدار که به موجب قوانین و مقررات قبلی مقرر شده است، با رعایت مقررات مربوط تا انقضای مدت به قوت خود باقی است». یعنی اگر نام محلی در فهرست مناطق کمتر توسعه یافته درج و معافیت برای آنها برقرار شد، حذف بعدی نام آنها از فهرست، باعث حذف معافیت یا تقلیل مدت آن نمی شود.

6- علیرغم وضوح شأن صدور دادنامه مزبور، معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه شماره 14971/230-د/3/6/1392 رأی هیأت محترم عمومی را تفسیر به رأی و مصادره به مطلوب و استدلال کرده که با توجه به ابطال قید بهره برداری تا پایان تیر ماه 1388، از تاریخ ابطال یعنی 14/12/1391 واحدهای تولیدی و معدنی مورد بحث، امکان برخوردار از معافیت مالیاتی موضوع ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم را نخواهند داشت. استخراج چنین معنایی از رأی پیش گفته بسیار شگفت انگیز و غیر قابل باور است.

7- در یک مورد، اداره کل مالیاتی خوزستان قبلاً طبق نامه شماره 4488/110-ص/12/6/1391 به علت وجود بند 3 مصوبه هیأت وزیران، شرکت موکل را فاقد استحقاق در خصوص استفاده از معافیت ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم بوده.

پس از صدور دادنامه هیأت محترم مبنی بر ابطال بند 3 مزبور، شرکت موکل با خوشحالی از رفع مانع و مضيقه از دایره شمول قانون، مراتب را به اداره کل مالیاتی ماهشهر اعلام کرد و طبعاً انتظار داشت که از مزایای دادنامه مزبور، بهره مند شود. اداره مزبور نیز طی نامه شماره 1382/10-د/11/2/1392 مراتب را از اداره کل مالیات اهواز استعلام کرده ولی اداره کل مالیاتی خوزستان طی نامه شماره 5671/110-ص/27/7/1392 با استناد به بخشنامه مورد تقاضای ابطال، کماکان با افزایش مدت و میزان معافیت موضوع ماده 132 قانون مخالفت کرده و متعاقباً هم هیأت تجدیدنظر حل اختلاف مالیاتی مستند به بخشنامه و نامه فوق الذکر، معافیت مالیاتی شرکت مذکور را صرفاً به میزان 80% و به مدت چهار سال پذیرفته و در نهایت شرکت موکل به پرداخت مبلغ 710/061/579/12 ریال طبق برگ مالیاتی قطعی عملکرد محکوم شده است.

8- به عبارت دیگر سازمان امور مالیاتی کشور، بند الف ردیف 3 مصوبه هیأت وزیران را نوعی امتیاز و استثنای ارفاقی پنداشته که اینک با ابطال آن دیگر هیچ گونه موجبی برای برقراری معافیت مندرج در قانون وجود ندارد و با بخشنامه ای که ابطال آن، استدعا شده است، عملاً نه تنها تصیفات دایره اجرای شمول قانون که رفع و نفی آن مورد نظر هیأت محترم عمومی دیوان عدالت اداری بوده- رفع نشده بلکه تصیفات بیشتری برای مشمولین معافیت برقرار و مانعی برای اجرای رأی هیأت محترم عمومی دیوان عدالت اداری ایجاد و حتی مصادیقی از ماده 132 قانون، عملاً نسخ و الغاء شده است.

در خاتمه با توجه به مدلول ماده 92 قانون دیوان عدالت اداری و این که مفاد بخشنامه صادره از هر جهت مغایر با رأی هیأت محترم عمومی دیوان عدالت اداری و سالب و نافی حقوق افراد ذی نفع و بلکه به گونه ای دخالت در محدوده اختیارات و صلاحیت قوه قضاییه و حتی قوه مقننه است بدین وسیله به منظور احترام به حاکمیت قانون، درخواست طرح موضوع در هیأت محترم دیوان را به صورت خارج از نوبت و نیز ابطال و لغو بخشنامه مزبور را بدون رعایت مفاد ماده 83 قانون دارد.

ب: شکایت آقای بهمن زبردست:

" همان گونه که مستحضرد، رأی آن هیأت محترم به شماره دادنامه 928 و کلاسه پرونده 88/929، اصولاً با هدف حذف قید « بهره برداری تا پیش از پایان تیر ماه 1388 » جهت برخوردار از معافیت مالیاتی ده ساله موضوع تبصره 1 ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم و شمول این معافیت به شرکتهای تولیدی و معدنی که پس از این تاریخ اقدام به فعالیت می نمایند صادر گردیده، نه عدم شمول شرکتهایی که پیش از این تاریخ آغاز به فعالیت نموده اند. علاوه بر این ضرورت « حفظ حقوق مکتسبه آن دسته از افراد که بر مبنای فهرست قبلی مناطق کمتر توسعه یافته مبادرت به سرمایه گذاری در مناطق مذکور کرده بودند » نیز مورد تأیید سرپرست امور تنظیم لوایح و تصویب نامه ها و دفاع از مصوبات دولت (حوزه معاونت حقوقی رئیس جمهور) در لایحه دفاعیه شماره 10415/252265 مورخ 27/12/1390 در همین ارتباط قرار گرفته، اما با تمام این اوصاف، در بخشنامه فوق الذکر معاون مالیاتهای مستقیم عنوان شده « به موجب رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، از تاریخ ابطال (14/12/1391) واحدهای تولیدی و معدنی مورد نظر امکان برخوردار از معافیت مالیاتی موضوع ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم برای مناطق کمتر توسعه یافته را دارا نخواهند بود. » بدین طریق شرکتهای تولیدی و معدنی که سالها پیش و به علت معافیت مالیاتی مناطق محروم، اقدام به فعالیت در این مناطق نموده اند، بدون توجه به اصل عدم امکان عطف به ماسبق قانون و نیز آن که در صورتی که قوانین جدید موجب تضییع حقوق مکتسبه اشخاص و ضرر و زیان آن گردد، دستگاههای اجرایی موظف به جبران این خسارات هستند، عملاً موجب زیان این شرکتهای تولیدی و معدنی مستقر در مناطق محروم شده لذا با عنایت به این دفاعیات، از آن مقام عالی درخواست ابطال بخشنامه مذکور را دارم. "

متن بخشنامه شماره 14971/230-د/3/6/1392 مورد اعتراض به قرار زیر است:

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

ابلاغ رأی شماره 298-14/12/1392 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بند الف ردیف 3 تصویب نامه شماره 76254/ت/36095-هـ/10/4/1388 هیأت محترم وزیران به پیوست دادنامه شماره 928-14/12/1391 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بند الف ردیف 3 تصویب نامه شماره 76254/ت/36095-هـ/10/4/1388 هیأت محترم وزیران در ارتباط با فهرست مناطق کمتر توسعه یافته جهت اطلاع و اقدام لازم ابلاغ می گردد.

از آن جا که به موجب بند 5 تصویب نامه مذکور فهرست ضمیمه آن از ابتدای سال 1388 ملای 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/ت36095-هـ 10/4/1388 هیأت محترم 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 ابرازی 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.

در پاسخ به شکایات مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی به موجب نامه های شماره 22002/212-د/26/6/1393 و 38270/212-د/5/11/1393، تصویر نامه شماره 18900/232-د/4/6/1393 را فرستاده است که به قرار زیر می باشد:

" 1- بر اساس ماده 132 اصلاحی مصوب 27/11/1380 قانون مالیاتهای مستقیم «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 و یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (80%) و به مدت 4 سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد درصد (100%) و به مدت 10 سال از مالیات موضوع ماده 105 این قانون معاف هستند.

2- بر اساس 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 بند 1 ضوابط اجرایی موضوع تبصره 4 ماده 132 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.

بخشنامه شماره 14971/230-د/3/6/1392 تنها به ابلاغ رأی شماره 14/12/1391-928 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بند الف ردیف 3 تصویب نامه شماره 76254/ت36095-هـ 10/4/1388 هیأت محترم وزیران اقدام نموده و در این خصوص لازم به ذکر است که به موجب بند 5 تصویب نامه شماره 76254/ت36095-هـ 10/4/1388 هیأت محترم وزیران، فهرست ضمیمه آن از ابتدای سال 1388 ملاک عمل می باشد لذا با توجه به ابطال بند الف ردیف 3 مصوبه مذکور به موجب رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع همین بخشنامه، واحدهای تولیدی و معدنی که در فاصله زمانی مورد نظر در بند الف ردیف 3 مذکور به بهره برداری رسیده اند بر اساس فهرست مناطق کمتر توسعه یافته پیوست مصوبه شماره 76254/ت36095-هـ 10/4/1388 هیأت محترم وزیران و با رعایت مقررات امکان برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم را دارا خواهند بود.

همچنین بخشنامه مورد نظر منافاتی با مقررات موضوع ماده 146 قانون مالیاتهای مستقیم نیز نداشته و همان گونه که این سازمان در بند 19 دستورالعمل شماره 23720/200 مورخ 30/11/1391 خود نیز تاکید نموده است «چنانچه واحد تولیدی یا معدنی در تاریخ اخذ پروانه بهره برداری یا انعقاد قرارداد استخراج و فروش، در مناطق کمتر توسعه یافته واقع شده باشد، رفع عدم توسعه یافتگی از منطقه موثر در کاهش مدت معافیت نخواهد بود.» که این موضوع بیانگر رعایت کامل ماده 146 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 26/5/1395 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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

در بند الف ردیف 3 تصویب نامه شماره 76254/ت36095-هـ 10/4/1388 هیأت وزیران، برخورداری واحدهای صنعتی و معدنی از معافیت مذکور در ماده 132 قانون اصلاح مواد از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27/11/1380 به بهره برداری تا پایان تیر سال 1388 مقید شده بود و این مقرر به لحاظ تضییق دایره شمول حکم مقرر در ماده قانونی مذکور به موجب رأی شماره 9110090905800928-د/14/12/1391 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده است. نظر به مراتب مذکور، بخشنامه شماره 14971/230-د/3/6/1392 معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور که با برداشت ناصواب از رأی یاد شده هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، محدودیت دیگری برای معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی و صنعتی ایجاد کرده و در آن علیرغم این که محدودیت مصرح در بند الف ردیف 3 مصوبه صدرالذکر هیأت وزیران ابطال شده است. مقرر گردیده که «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.» مغایر رأی شماره 9110090905800928-د/14/12/1391 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و مغایر حکم مقرر در ماده 132 قانون اصلاح مواد از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1380 است و مستند بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

