



شماره بخشنامه : 140331390000976310

تاریخ : ۱۴۰۳/۰۴/۳۰

موضوع	رای شماره ۱۴۰۳۱۳۹۰۰۰۹۷۶۳۱۰ مورخ ۱۴۰۳/۰۴/۳۰ هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری
بسمه تعالی هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی * شماره پرونده : ه ت/ ۰۲۰۰۱۹۳ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۱۳۹۰۰۰۹۷۶۳۱۰ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۴/۳۰ * شکای : آقای امید یاهو * طرف شکایت : نهاد ریاست جمهوری - شورای راهبردی فناوری ها و تولیدات دانش بنیان- وزارت علوم تحقیقات و فناوری * موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۱، تبصره ۱ و ۲ بند ۱ مصوبه اصلاح حمایت های مالیاتی از شرکت های دانش بنیان به شماره ۱۴۰۱/ش/۲۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۱/۲۰ شورای راهبردی فناوری ها و تولیدات دانش بنیان و همچنین ابطال بند ۱-۴ مصوبات بیست و هفتمین جلسه شورای علوم تحقیقات و فناوری مورخ ۱۴۰۰/۲/۶	
* شکای دادخواستی به طرفیت نهاد ریاست جمهوری - شورای راهبردی فناوری ها و تولیدات دانش بنیان- وزارت علوم تحقیقات و فناوری به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :	
مصوبه اصلاح حمایت های مالیاتی از شرکت های دانش بنیان	
۱- در خصوص شرکتهای دانش بنیان که متقاضی معافیت از پرداخت مالیات بیش از صد میلیارد ریال (۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال از عملکرد حاصل از فروش محصولات نوع ۱ بر اساس ماده (۳) قانون حمایت از شرکتها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات باشند و همچنین شرکتهای دانش بنیان که فروش محصولات دانش بنیان نوع ۲ دارند، معافیت مالیاتی مذکور صرفاً با در نظر گرفتن میزان هزینه های تحقیق و توسعه که به تایید دبیرخانه شورا رسیده باشد، از مالیات بر عملکرد قطعی شده شرکت قابل کسر است.	
تبصره ۱ - سقف حمایت تعیین شده از سال مالی ۱۴۰۲ برای یک دوره سه ساله لازم الاجرا بوده و پس از آن با تایید کارگروه دایمی شورا با نرخ تورم سالیانه اعلامی بانک مرکزی افزایش خواهد یافت.	
تبصره ۲ - مبنای ارایه معافیت مالیاتی شرکتهای دانش بنیان در سال مالی ۱۴۰۱ مصوبه شورای علوم تحقیقات و فناوری مورخ ۱۴۰۰/۲/۶ خواهد بود.	
بند ۱-۴ مصوبات بیست و هفتمین جلسه شورای علوم تحقیقات و فناوری مورخ ۱۴۰۰/۲/۶	
۱-۴- در راستای حمایت از فعالیتهای تحقیق و توسعه در شرکتها و مؤسسات دانش بنیان و ارایه هدمند معافیتهای مالیاتی در اجرای مفاد قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوریها و اختراعات» علی الخصوص مواد ۲ و ۳ آن و دستورالعمل اجرایی ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی قانون مذکور و با عنایت به مفاد ماده ۱ دستورالعمل اجرایی ماده ۵۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) ، میزان معافیت موضوع ماده ۳ قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوریها و اختراعات در خصوص شرکتهایی که اقدام به فروش کالا و ارایه خدمات دانش بنیان نمایند و فروش و درآمد دانش بنیان آنها بیش از پانصد میلیارد ریال (۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال) باشد، صرفاً با در نظر گرفتن میزان هزینه های تحقیق و توسعه آنها که به تایید کارگروه ارزیابی و تشخیص صلاحیت شرکتها و مؤسسات دانش بنیان و نظارت بر اجرا می رسد، قابل اعطا می باشد. همچنین سایر شرکتهای دانش بنیان نوع ۱ از	

معافیت مالیاتی مبتنی بر فروش محصولات دانش بنیان برخوردار می باشند.

*دلائل شاکای برای ابطال مقررہ مورد شکایت:

شاکای به جهت مغایرت مقررہ با اصل ۵۱ قانون اساسی مواد ۳ و ۹ قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان و تجاوز از حدود قانونی موضوع بند ۱ ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، تقاضای ابطال را مطرح نموده است.

شاکای عنوان داشته: شورای راهبری موضوع ماده ۲ قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان مبسوط الید نمی باشد. مکررا و در جای جای آیین نامه مورد اعتراض شورا با استناد به تبصره ۱ ماده ۲ قانون حمایت از شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات اقدام به تضییق حکم قانون گذار نموده است اما باید توجه نمود آنچه که به عنوان صلاحیت و به موجب تبصره مذکور به شورا اعطا شده است همگی در چهارچوب و مسیر تعیینی قانون بوده و به هیچ وجه حق محدود نمودن یا گسترش دایره اجرای قانون را به شورا نداده است. بنابراین صلاحیت شورای مذکور صرفا در حدود و ثغور قانون یعنی مسؤولیت سیاستگذاری برنامه ریزی و پیگیری اجراء بوده و منحصرا صالح به هموار سازی، شفاف سازی هدف مقنن و ریل گذاری در راستای نیل به اهداف قانون بوده است

جهات ابطال بند ۱ تبصره ۱ و تبصره ۲ بند ۱ مصوبه ۱۴۰۱/۱۰/۲۰ و بند ۴-۱- مصوبه ۱۴۰۰/۰۲/۰۶

۱-۲: جهات قانونی ابطال :

بنابر اطلاق مواد ۳ و ۹ قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان شرکتهای فوق بابت درآمد حاصل از فروش کالا یا ارایه خدمات دانش بنیان مشمول معافیت بوده و هیچگونه سقفی برای این معافیت پیش بینی نشده است بنابراین با عنایت به اصل ۵۱ قانون اساسی موارد لغو معافیت نیز نیازمند نص صریح قانونی است .

همچنین بر فرض محال امکان تغییر مواد قانونی توسط شورای مذکور به استناد تبصره ۱ ماده ۲ قانون مذکور، تبصره ۱ ماده ۲ مورد استناد در تاریخ ۱۴۰۱/۲/۳۱ توسط مجلس تصویب شده بنابراین اولاد بند ۴-۱- مصوبه ۱۴۰۰/۰۲/۰۶ که یک سال پیش از تصویب قانون صادر شده است بدون مبنای قانون و بدون صلاحیت قانونی اصدار یافته و محدودیت تعیینی در سال ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ فاقد مبنای قانونی است. ثانیاً با توجه به ماده ۱۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم که سال مالیاتی را یک سال اعلام نموده است عملاً مفاد تبصره ۱ ماده ۲ را نمی توان در سال مالیاتی ۱۴۰۱ اعمال نمود چرا که لاجرم موضوع مصوبه عطف به ماسبق در خصوص بازه زمانی ۱۴۰۰/۱/۱ لغایت ۱۴۰۰/۲/۶ می گردد که این امر مغایر با ماده ۴ قانون مدنی و آراء متعدد هیات عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص عدم امکان عطف به ما سبق شدن قوانین است.

۲-۲: تضییع حقوق مکتسبه شرکت های دانش بنیان

الف) تغییر در نحوه اعمال معافیت توسط مصوبه مورد اعتراض به جهت امکان از بین رفتن معافیت مالیاتی شرکتهای دانش بنیان در اثنا استفاده شرکتهای از معافیت ۱۵ ساله مغایر با حقوق مکتسبه آنان است.

ب) از سوی دیگر بر فرض محال عدم تضییع حق مکتسبه شرکتهای دانش بنیان در بند الف در نگاهی محدود تر با توجه به اینکه مصوبه بیست و هفتمین جلسه شورای عالی علوم تحقیقات و فناوری شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان در اردیبهشت ماه ۱۴۰۰ تصویب شده اعمال این محدودیت در سال ۱۴۰۰ مغایر با حق مکتسبه شرکت در سال مذکور بوده و بر فرض محال قانونی بودن مصوبه دستکم می بایست در سال ۱۴۰۱ به بعد اجرا شود و اجرای این مصوبه از این حیث نیز مغایر با قانون است.

۳-۲ مشکلات اجرایی مصوبه مورد اعتراض

توضیح آنکه اولاً در بسیاری از موارد شرکتهای دانش بنیان در سالهای ابتدایی فعالیت خود هزینه زیادی برای ابتیاع تکنولوژی یا ماشین آلات و ... می نماید و پس از نیل به علم و دانش تولید کالا یا ارایه خدمت دانش بنیان عملاً هزینه سنگینی در خصوص محصول دانش بنیان خود ندارد. ثانیاً حسب برخی مسموعات به جهت انحصار ایجاد شده در تایید و پذیرش هزینه ها در موارد معدودی تالی فسادهایی شکل گرفته است که موجب شده پذیرش هزینه ها در مسیری جز مسیر قانونی قرار گرفته شود .

*در پاسخ به شکایت مذکور، طرف شکایت در لایحه شماره ۹۱۵۹ مورخ ۱۴۰۲/۷/۵ اعلام داشته است که:

۱ - بند ۲ از ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱/۲/۱۱ مجلس شورای اسلامی که الحاق یک تبصره ۱ به ماده ۲ قانون حمایت از شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات مصوب ۱۳۸۹/۸/۱۹ مجلس شورای اسلامی میباشد اشعار می دارد هرگونه استفاده از مزایا امتیازات و تسهیلات عنوان شده در این قانون برای شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان پس از انطباق با اهداف مندرج در آن قانون و متناسب با ویژگی ها و انواع آنها توسط هر یک از

اعضاء جهت تصویب به شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان ارایه میشود.... بر اساس همین اختیار و صلاحیت قانونی شورای راهبری فناوری ها و تولیدات دانش بنیان مقرر نموده است که شرکتهای دانش بنیان که متقاضی معافیت از پرداخت مالیات بیش از صد میلیارد ریال از عملکرد حاصل از فروش محصولات نوع ۱ ... و همچنین شرکتهای دانش بنیان که فروش محصولات دانش بنیان نوع ۲ دارند معافیت مالیاتی مذکور صرفاً با در نظر گرفتن میزان هزینه های تحقیق و توسعه که به تأیید دبیرخانه شورا رسیده باشد از مالیات بر عملکرد قطعی شده شرکت قابل کسر است. همانگونه که مشاهد میشود شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان مستند به بند ۲ ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان در خصوص تصویب استفاده از مزایا امتیازات و تسهیلات عنوان شده در قانون برای شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان پس از انطباق با اهداف مندرج در آن قانون و متناسب با ویژگیها و انواع آنها دارای اختیار و صلاحیت قانونی است و لذا ترتیب مقرر در بند ۱ مصوبه فوق الاشعار آن شورا و تبصره های ۱ و ۲ آن مستند به این صلاحیت قانونی بوده و مغایرتی با ماده ۳ قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان ندارد. به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی وضع هر گونه مالیات و معافیت از آن منوط به حکم قانون است. اختیار شورای راهبری فناوری ها و ... در تصویب نحوه استفاده از معافیت مالیاتی نیز به حکم قانون و اختیار مصرح در بند ۲ ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان و یا همان تبصره ۱ ماده ۳ قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان است. به عبارت دیگر اگر چه قانونگذار در بند الف ماده ۳ قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان، معافیت از پرداخت مالیات، عوارض حقوق گمرکی سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت پانزده سال، را از جمله تسهیلات قابل اعطاء به شرکتهای دانش بنیان دانسته است اما در تبصره ۱ همان ماده تصویب نحوه استفاده از معافیت مالیاتی در صلاحیت شورای موصوف قرار گرفته است. لهذا ادعاهای خواهان در دادخواست که شورای راهبری فناوریها و ... حق محدود نمودن و تغییر اهداف قانونگذار را ندارد و نیز صلاحیت شورا صرفاً مسئولیت سیاستگذاری برنامه ریزی و پیگیری اجرا بوده اساساً فاقد وجهت است. مصوبه شماره ۱۴۰۱/ش ۲۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۲۰ شورای راهبری فناوریها و ... که از طرف خواهان مورد شکایت قرار گرفته نیز مستند به همین صلاحیت قانونی تصویب شده و کاملاً در صلاحیت شورای مذکور بوده و برخلاف ادعای خواهان به شرح مندرج در دادخواست هیچ گونه خروج یا تجاوز از حدود قانونی موضوع بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری در این زمینه از طرف شورای راهبری فناوریها و ... وجود نداشته است.

۲ - در پاسخ به ادعای خواهان مبنی بر مغایرت بند ۴ - ۱ مصوبه بیست و هفتمین جلسه شورای عالی علوم تحقیقات و فناوری شورای عالی عتف مورخ ۱۴۰۰/۲/۶ با اصل ۵۱ قانون اساسی مواد ۳ و ۹ قانون حمایت از شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان و تجاوز از حدود قانونی موضوع بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری معروض می دارد، همانگونه که خواهان در دادخواست خود بر این امر تأکید نموده اند که مصوبه شورای عتف در سال ۱۴۰۰ تصویب شده و هنوز اختیار قانونی بند ۲ ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان که در اردیبهشت ماه سال ۱۴۰۱ مورد تصویب مجلس شورای اسلامی قرار گرفته وجود نداشته است. در این زمینه لازم به توضیح است که مصوبه مورد شکایت در سال ۱۴۰۰ مستند به اختیارات شورای عتف به شرح مندرج در ماده ۱۰ سابق قانون حمایت از شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان مصوب ۱۳۸۹/۸/۱۹ مجلس شورای اسلامی در شورای عالی عتف مورد تصویب قرار گرفته است. شایان ذکر است در تاریخ ۱۴۰۱/۲/۱۱ با تصویب قانون جهش تولید دانش بنیان متن بند چ ماده ۸ قانون جهش تولید جایگزین متن ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان شد. لذا در تبصره ۲ بند ۱ مصوبه ۱۴۰۱ شورای راهبری تصریح شده است که مبنای ارایه معافیت های مالیاتی شرکت های دانش بنیان در سال مالی ۱۴۰۱ مصوبه شورای عالی علوم تحقیقات و فناوری مورخ ۱۴۰۰/۲/۶ خواهد بود. در حقیقت حکم مندرج در این تبصره تکرار حکم قبلی اما این بار در قالب و در چهارچوب مصوبه شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان است و به اعتبار مصوبه شورای راهبری فناوریها و ... از اعتبار و نفاذ حقوقی و قانونی برخوردار است.

۴ - ماده ۹ قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان اشعار می دارد و به منظور ایجاد و توسعه شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان و تقویت همکاری های بین المللی اجازه داده میشود واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک های علم و فناوری در جهت انجام مأموریتهای محوله از مزایای قانونی مناطق آزاد در خصوص روابط کار معافیت های مالیاتی و عوارض سرمایه گذاری خارجی و مبادلات مالی بین المللی و در چهارچوب مصوبات شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان و پس از انطباق با اهداف مندرج در این قانون توسط شورای مذکور از مزایای شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان برخوردار گردند. لازم به توضیح است به موجب ماده ۹ قانون فوق الاشعار واحدهای پژوهشی و فناوری مستقر در پارک های علم و فناوری در چهارچوب مصوبات شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان و پس از انطباق با اهداف مندرج در ماده ۱ قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان توسط شورای مذکور از مزایای شرکتهای و مؤسسات دانش بنیان برخوردار میشوند بر این اساس مصوبات مورد اشاره در دادخواست در خصوص واحدهای پژوهشی و مستقر در پارک های علم و فناوری نیز مجرا هستند. ۵ - در پاسخ به این ادعای خواهان در دادخواست که با توجه به ماده ۱۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم عملاً مفاد تبصره ۱ ماده ۲ مصوبه شورای راهبری فناوریها و ... را نمی توان در سال مالیاتی ۱۴۰۱ اعمال نمود، لازم به ذکر است که توضیح چرایی عدم امکان اعمال مفاد تبصره موصوف در سال ۱۴۰۱ در دادخواست هیچ ارتباطی با توضیح صدر آن ندارد.

با عنایت به مراتب فوق الذکر شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان از آن مرجع محترم تقاضای رد شکایت خواهان را دارد.

*چنانچه ادعای مغایرت مقررره مورد اعتراض با موازین شرعی مطرح شده است، نظریه شورای نگهبان نوشته شود:

ادعای مغایرت با شرع نشده است.

پرونده کلاسه هـ ت/ ۰۲۰۰۱۹۳ در جلسه مورخ ۱۴۰۳/۴/۱۰ هیات تخصصی مالیاتی بانکی، با حضور طرفین و قضات عضو هیات تخصصی، مورد بررسی واقع که با لحاظ عقیده حاضرین به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :

خواسته شکایت شاکی تقاضای ابطال بند (۱) و تبصره های ۱ و ۲ از مصوبه اصلاح حمایت های مالیاتی شرکت های دانش بنیان به شماره ۱۴۰۱/ش ۰۲۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۱/۲۰ شورای راهبری فناوری ها و تولیدات دانش بنیان و نیز ابطال بند ۴-۱ از بیست و هفتمین جلسه شورای علوم تحقیقات و فناوری مصوب ۱۴۰۰/۲/۶ می باشد که با لحاظ اینکه در قانون حمایت از شرکت های دانش بنیان معافیت ها به شرح مواد ۳ و ۹ بیان شده است و هم نوع فعالیت ها و هم استقرار در پارک ها را مشمول معافیت های قانون دانسته است لیکن قانونگذار به شرح ماده ۱۰ قانون یاد شده و سپس به موجب بند ۲ از ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱/۲/۱۱ مجلس شورای اسلامی که الحاق یک تبصره به ماده ۲ قانون حمایت از شرکت های دانش بنیان می باشد، حدود و ثغور و شرایط و انطباق معافیت ها و سایر امتیازات مندرج در این قانون را ابتدایاً به موجب تصویب شورای عتف (علوم، تحقیقات و فناوری) و سپس شورای راهبری فناوری ها و تولیدات دانش بنیان (بعد از سال ۱۴۰۱) قرار داده است و فی الواقع اطلاق اولیه مندرج در مواد ۳ و ۹ قانون به موجب ماده ۱۰ قانون یاد شده و نیز تبصره ۱ الحاقی به موجب قانون جهش تولید دانش بنیان (به ماده ۲ قانون حمایت) مقید به شرایط خاص و تشخیص مرجع خاص شده که در مصوبات مورد شکایت نیز موضوع تشخیص مراجع یاد شده در زمان مصوبه بیان گردید فلذا مغایرتی با قانون احراز نمی شود به استناد 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 معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری

