



موضوع	رای شماره ۸۷۰ و ۸۷۱ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۱۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (۱) - عدم ابطال عبارت «در طول برنامه پنجم توسعه» مذکور در بند (۱) تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹ هـ هیأت وزیران مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۲۱ - عدم ابطال عبارت «در طول برنامه پنجم توسعه» مذکور در بند (۱) بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱ - عدم ابطال عبارت «اصلی» از صدر بخشنامه و بند (۱۱) بخشنامه شماره ۷۲۰۲۳/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰
	هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی* شماره پرونده : هـ ع / ۹۹۰۱۶۴۰ - هـ ع / ۹۹۰۲۲۸۷ شماره دادنامه: ۸۷۰-۹۶۰۱۰۸۷-۹۹۷۰۹۷۰۱۴۰۰ مورخ: ۱۴۰۰/۰۷/۱۱* شکای : شرکت تولید پوشش لوله ماهشهر- عبدالامیر رهبر* طرف شکایت : هیأت وزیران- سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته : ۱- ابطال عبارت «در طول برنامه پنجم توسعه» مذکور در بند (۱) تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹ هـ هیأت وزیران مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۲۱ - ابطال عبارت «در طول برنامه پنجم توسعه» مذکور در بند (۱) بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱ - ابطال عبارت «اصلی» از صدر بخشنامه و بند (۱۱) بخشنامه شماره ۷۲۰۲۳/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰* شکای دادخواستی به طرفیت هیأت وزیران و سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال عبارت «در طول برنامه پنجم توسعه» مذکور در بند (۱) تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹ هـ هیأت وزیران مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۲۱ و ابطال عبارت «در طول برنامه پنجم توسعه» مذکور در بند (۱) بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ و بند (۱۱) بخشنامه شماره ۷۲۰۲۳/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ و «اصلی» از صدر بخشنامه شماره ۷۲۰۲۳/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد: بند (۱) تصویب نامه شماره ۲۴۰۲۳/ت/۵۶۱۷۹ هـ هیأت وزیران مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۲۱-۱ با توجه به صدر ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۸۹- که ناظر به تشویق سرمایه گذاری صنعتی و معدنی در کشور است و با توجه به واژه «افزایش» در بند (ب) ماده یاد شده، واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم- مصوب ۱۳۸۰- که در طول برنامه پنجم توسعه با سرمایه گذاری انجام شده برای آنها پروانه بهره برداری اعم از اصلی، جایگزین، متمم و اصلاحی از طرف وزارتخانه های ذی ربط صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقدشده باشد، مشروط به اینکه دوره معافیت واحدهای مورد نظر تا تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به اتمام نرسیده باشد، مشمول حکم بند (ب) ماده (۱۵۹) قانون مذکور هستند.»- بند (۱) بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱-۱ با توجه به صدر ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران- مصوب ۱۳۸۹- که ناظر به تشویق سرمایه گذاری صنعتی و معدنی در کشور است و با توجه به واژه افزایش در بند (ب) ماده یاد شده، واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم- مصوب ۱۳۸۰- که در طول برنامه پنجم توسعه با سرمایه گذاری انجام شده برای آنها پروانه بهره برداری اعم از اصلی، جایگزین متمم و اصلاحی از طرف وزارتخانه های ذی ربط صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد، مشروط به اینکه دوره معافیت واحدهای مورد نظر تا تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به اتمام نرسیده باشد، مشمول حکم بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون مذکور هستند.»- بخشنامه شماره ۲۳۷۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ «به پیوست در صفحات ۴ الی ۸ پرونده حاضر»* دلایل شکای برای ابطال مقرر در مورد شکایت ۱- در مورد خواسته بند (۱) و (۲) این گزارش، قید عبارت «در طول برنامه پنجم توسعه» در مغایرت با بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه از حیث تضییق دایره قانون و مفاد دادنامه شماره ۱۲۸۷-۱۲۸۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۲ می باشد.۲- در مورد خواسته بند (۳) این گزارش، براساس ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم، صرفا فعالیت های تولیدی و معدنی که از ابتدای سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه های ذی ربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر شده است مورد نظر بوده است و تقسیم بندی سازمان امور مالیاتی کشور در مورد پروانه ها به پروانه بهره برداری اصلی، متمم و جایگزین خلاف اطلاق قانون می باشد. علاوه بر آن براساس این ماده، تاریخ شروع بهره برداری، تاریخ شروع معافیت مالیاتی است و مدت معافیت و خاتمه آن در ماده مذکور مشخص گردیده و تعیین مبدا شروع و پایان دوره معافیت مالیاتی با در نظر گرفتن پروانه بهره برداری اولیه یا اصلی خلاف قانون و مفاد رای ۴۰۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۶/۰۵/۰۳ خواهد بود.* در پاسخ به شکایت مذکور، معاونت حقوقی رییس جمهور به موجب لایحه شماره ۹۱۷۲۰/۴۴۰۶۹ مورخ ۱۳۹۹/۰۸/۱۵ به طور خلاصه توضیح داده است که:۱- ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه ناظر به افزایش معافیت مالیاتی است و بنابراین در جایی مصداق می یابد که معافیت مالیاتی وجود داشته باشد و علاوه بر آن در مواردی که معافیت واحد صنعتی و معدنی قبل از قانون برنامه پنجم پایان یافته باشد مصداق این افزایش معافیت مالیاتی نخواهد بود. و مصوبه مورد شکایت در این راستا تنظیم گردیده است دادنامه مورد اشاره از هیأت عمومی عدالت اداری نیز ناظر بر بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.* در پاسخ به شکایت مذکور، دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی

سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۱۰۲/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۰۸/۱۸ به طور خلاصه توضیح داده است که: ۱- بند ۱۱ بخشنامه مورد شکایت، به گونه ای تدوین گردید تا واحدهای مالیاتی ضمن بررسی و احراز شرایط معافیت در زمان صدور پروانه های بهره برداری مکمل، متمم و جایگزین که در راستای پروانه بهره برداری اولیه/ اصلی صادر می شود، در اجرای حکم بند ۱ بخشنامه اخیر الذکر، این مزیت مالیاتی را از ابتدای تولید برای واحد تولیدی مد نظر قرار داده و چنین تلقی نمایند که صرف صدور پروانه های بهره برداری جایگزین، مکمل، متمم و ... می تواند موجب برخورداری از دوره معافیت جدید برای واحد تولیدی باشد. ۲- در خصوص حذف واژه "اصلی" از جمله "برای آنها پروانه بهره برداری اصلی صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده یا می شود" در صدر بخشنامه مورد شکایت، مصوبه شماره ۵۶۱۷۹ت/۲۴۰۲۳ مورخ ۱۳۹۸/۲/۳۱ هیات وزیران در راستای رای شماره ۱۲۸۷-۱۲۸۸ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۲ هیات عمومی دیوان عدالت اداری صادر و محدودیت های مورد ایراد دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰ مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ سازمان متبوع، از جمله واژه "اصلی" در جمله فوق الذکر را بر طرف نموده و بر اساس آن واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم که در طول برنامه پنجم توسعه با سرمایه گذاری انجام شده برای آنها پروانه بهره برداری اعم از اصلی، جایگزین، متمم و اصلاحی از طرف وزارت خانه های ذی ربط صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد، مشروط بر این که تا تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ دوره معافیت واحدهای مزبور به پایان نرسیده باشد، با رعایت سایر مقررات مشمول حکم بند (ب) ماده (۱۵۹) قانون مذکور می باشند. ۳- در خصوص ابطال عبارت "در طول برنامه پنجم توسعه" در بند ۱ تصویب نامه شماره ۵۶۱۷۹ت/۲۴۰۲۳ مورخ ۱۳۹۸/۲/۳۱ هیات وزیران و به تبع آن در بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱ سازمان متبوع، لازم به ذکر است، تسری معافیت مالیاتی موضوع بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون یاد شده به واحدهای تولیدی و معدنی که سرمایه گذاری خود را قبل از لازم الاجراء شدن قانون مذکور یا سال های بعد از سال ۱۳۹۵ انجام داده باشند، با توجه به ماده ۴ قانون مدنی مبنی بر «اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد، مگر اینکه در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد» در منافات با اهداف، ماهیت و روح قوانین مورد اشاره خواهد بود. تهیه کننده گزارش: غلامعلی آریافر نظریه اتفاقی اعضای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری: نسبت به خواسته ابطال عبارت «در طول برنامه پنجم توسعه» مذکور در بند (۱) تصویب نامه شماره ۵۶۱۷۹ت/۲۴۰۲۳ مورخ ۱۳۹۸/۲/۳۱ و بند (۱) بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص دادخواست شاکی به طرفیت هیات وزیران و سازمان امور مالیاتی کشور و به خواسته ابطال عبارت «در طول برنامه پنجم توسعه» مذکور در بند (۱) تصویب نامه شماره ۵۶۱۷۹ت/۲۴۰۲۳ مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۳۱ و بند (۱) بخشنامه شماره ۱۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور؛ نظر به اینکه موضوع پیشتر در هیات عمومی دیوان عدالت اداری رسیدگی و به صدور دادنامه شماره (۲۸۲ الی ۲۹۱) مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ منتهی شده است، بنابراین از اعتبار امر مختوم برخوردار بوده و با انتفای موضوع، مشمول حکم مقرر در ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد. دکتر زین العابدین تقویریس هیات تخصصی مالیاتی، بانکیرای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری: نسبت به خواسته ابطال عبارت «اصلی» از صدر بخشنامه و بند (۱۱) بخشنامه شماره ۷۲۰۲۳/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور: با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱، «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 وزارتخانه های ذی ربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود 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 می شود، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می باشد.» و به موجب بند (ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران «میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیه های منظور شده در مناطق آزاد تجاری - صنعتی افزایش می یابد.» نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره طرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است. دکتر زین العابدین تقویریس هیات تخصصی مالیاتی و بانکی