



موضوع	رای شماره ۱۷۴۰۷۹۱/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۰۷/۰۹ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۳۹/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۳/۰۷/۱۴۰۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)
بسمه تعالی هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی * شماره پرونده : ه ت / ۰۲۰۰۵۹ شماره دادنامه سیلور: ۱۷۴۰۷۹۱/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰ تاریخ: ۱۴۰۲/۰۷/۰۹ شکای : آقای محمد مهدی زاهدی فرزند عبد العظیم* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۳۹/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۳/۰۷/۱۴۰۱ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور* شکای دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۳۹/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۳/۰۷/۱۴۰۱ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد: بخشنامه شماره ۳۹/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۳/۰۷/۱۴۰۱ (بند (ن) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور - ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم) مخاطبان : ادارات کل امور مالیاتی موضوع: تبیین حکم بند (ن) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور در خصوص نحوه اجرای کاهش نرخ مالیات ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم موضوع بند (ن) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، بدینوسیله مقرر می دارد : ۱- درآمد اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه های ذیربط حاصل از فعالیت های تولیدی اعم از تولید، تولید کارمزدی، فروش ضایعات حاصل از تولید و فروش محصولات مزاد بر پروانه بهره برداری، برای عملکرد سال ۱۴۰۰ با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر الحاقی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم، امکان استفاده از کاهش نرخ بند مذکور را دارا می باشند. ۲- کلیه اشخاص حقوقی یاد شده دارای درآمد حاصل از فعالیت های تولیدی که به علت عدم انطباق سال مالی با سال شمسی، قسمتی از درآمدهای آن ها در سال ۱۴۰۰ تحقق یافته باشد، به نسبت درآمد مشمول مالیات متعلق به درآمد محقق شده در سال ۱۴۰۰ امکان برخورداری از کاهش نرخ موصوف را دارا خواهند بود. در این راستا چنانچه جهت تعیین درآمد مشمول مالیات درآمدهایی که در بازه زمانی سال ۱۴۰۰ تحقق یافته است نیاز به تسهیم باشد از مبنای مناسب تسهیم از قبیل: مقدار فروش، مبلغ فروش، مبلغ قیمت تمام شده و هزینه ها و غیره با توجه به شرایط فعالیت و وضعیت پرونده مالیاتی و اسناد و مدارک مثبت در دسترس حسب مورد با رعایت بخشنامه های صادر شده در این ارتباط استفاده خواهد شد. ۳- ملاک اعمال کاهش نرخ مذکور، درآمد مشمول مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی شده حسب مورد، خواهد بود. هزینه های برگشتی نیز با رعایت سایر مقررات، از مفاد بند مذکور برخوردار می گردد لیکن حکم بند یادشده قابل تسری به درآمدهای کتمان شده و هزینه های غیر واقعی نخواهد بود. ۴- کاهش نرخ مذکور صرفاً در خصوص نرخ مالیات درآمد حاصل از انجام فعالیت تولیدی اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط در سال ۱۴۰۰ جاری بوده و بدیهی است، مفاد بند یادشده قابل تسری به سایر درآمدهای غیرتولیدی اشخاص مورد نظر از جمله فعالیت های معدنی، خدماتی، اجاره و ... نخواهد بود. ۵- در مواردی که مؤدی امکان استفاده بیش از یک معافیت، بخشودگی و تخفیف در نرخ مالیاتی را دارا می باشد کاهش نرخ موضوع بند (ن) تبصره فوق الذکر می بایست با رعایت مفاد بخشنامه شماره ۳۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳ اعمال شود. داوود منظور- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور* دلایل شکای برای ابطال مقرر در مورد شکایت: ۱- به موجب بند «ن» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ نرخ مالیات موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه های ذیربط در فعالیت تولیدی در سال ۱۴۰۰ معادل پنج واحد درصد کاهش می یابد. بنابراین اعطای تسهیلات قانونی مذکور مقید به ۳ قید گردیده است. اولاً: شخص حقوقی بودن مؤدی، ثانیاً: داشتن فعالیت تولیدی، ثالثاً: داشتن پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط. ۲- سازمان امور مالیاتی در بند ۴ بخشنامه شماره ۳۹/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۳/۰۷/۱۴۰۱ خارج از اختیار، قیود مذکور در بند «ن» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ را توسعه داده و در قسمت اخیر آن مقرر نموده « مفاد بند یادشده قابل تسری به سایر درآمدهای غیرتولیدی اشخاص مورد نظر از جمله فعالیت های معدنی، خدماتی، اجاره و ... نخواهد بود». ۳- در بند «ت» ماده ۱ قانون اصلاح قانون معادن مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۲۲ مجلس شورای اسلامی، اکتشاف، تجهیز، استخراج، کانه آرای و فرآوری در زمره عملیات معدنی قلمداد گردیده و در بندهای «د»، «ر» و «ز» همین ماده، تعاریف مرتبط با هر یک از فعالیت های استخراج، کانه آرای و فرآوری ارایه گردیده است. ۴- در بند «ع» ماده ۱ قانون اصلاح قانون معادن مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۲۲ مجلس شورای اسلامی، عبارت "بهره برداری" در قانون مذکور این گونه تعریف گردید « مجموعه عملیاتی که به منظور استخراج و کانه آرای و بدست آوردن مواد معدنی قابل فروش انجام می گیرد ». بنابراین براساس تعریف عملیات معدنی در بند «ت» ماده مذکور، پروانه بهره برداری صادر از وزارتخانه ذیربط برای یک معدن می تواند دربرگیرنده عناوین، استخراج، کانه آرای و فرآوری باشد. کما اینکه در بند «ت» ماده یک آیین نامه اجرایی قانون معادن، "فعالیت معدنی" این گونه تعریف شده است « عملیات پی جویی برای یافتن کانسارها و اکتشاف و استخراج معادن و کانه آرای کانسنگ و فرآوری مواد معدنی و متالوژی	

استخراجی» ۵- با توجه به تعریف اصطلاح "کانه آرایه": «کلیه عملیات فیزیکی، شیمیایی و یا فیزیکی-شیمیایی که به منظور جدا کردن قسمتی از مواد باطله از کانه (کانسنگ) و یا تفکیک کانه‌ها (کانسنگ‌ها) از یکدیگر انجام می‌گیرد» و اصطلاح "فرآوری": «عملیاتی که بر روی مواد خام معدنی یا مواد کانه‌آرایه شده، انجام و موجب تولید مواد اولیه صنعتی می‌شود» و در بندهای «ر» و «ز» ماده ۱ قانون اصلاح قانون معادن مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۲۲ مجلس شورای اسلامی، فعالیت‌های مذکور در زمره فعالیت تولیدی قلمداد می‌گردد که دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذیربط می‌باشند. کما اینکه حقوق دولتی موضوع ماده ۴ قانون معادن نیز بر مبنای یکی از نرخ‌های روز سه‌گانه، ماده معدنی در سر معدن «الف-استخراج‌شده، ب- کانه‌آرایه شده، ج- فرآوری شده» در چارچوب بودجه مصوب به تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت، از دارنده پروانه بهره‌برداری اخذ می‌گردد. ۶- باتوجه به مواد با توجه به مفاد مواد ۸۸ و تبصره آن و ماده ۹۰ آیین‌نامه اجرایی قانون معادن و تعیین حوزه اختیارات وزارت صنعت، معدن و تجارت در آن، بند ۴ بخشنامه شماره ۳۹/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور که در آن فعالیت معدنی را به صورت عام غیرتولیدی قلمداد و از مزایای بند «ن» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ محروم نموده است، خارج از حیطه اختیارات قانونی می‌باشد و بنابه مراتب ۶ گانه معروض داشته شده، ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۳۹/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۲۳ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مورد استدعا می‌باشد. *در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۷۱۷۶/۴۱۲/ص مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۵ به‌طور خلاصه توضیح داده است که: ۱- به موجب بند (ن) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مقرر شده است: «در راستای سیاست‌های حمایت از تولید، نرخ مالیات موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذیربط در فعالیت‌های تولیدی در سال ۱۴۰۰ معادل ۵ واحد درصد کاهش می‌یابد. این بخشودگی علاوه بر سایر معافیت‌ها و بخشودگی‌ها و مشوق‌های مالیاتی قانونی اشخاص مذکور می‌باشد». بدیهی است که حکم مندرج در بند یادشده، قابل تسری به درآمدهای غیر تولیدی اشخاص مذکور نیست. ۲- سازمان امور مالیاتی کشور به منظور تبیین حکم بند (ن) تبصره ۶ قانون یادشده، بخش‌نامه موضوع شکایت را صادر نمود که در بند یک آن مقرر شده است: «درآمد اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذیربط حاصل از فعالیت‌های تولیدی اعم از تولید، تولید کارمزدی، فروش ضایعات حاصل از تولید و فروش محصولات مازاد بر پروانه بهره‌برداری، برای عملکرد سال ۱۴۰۰ با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر الحاقی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم، امکان استفاده از کاهش نرخ بند مذکور را دارا هستند». همچنین بنا به تصریح عبارت «فعالیت‌های تولیدی» در مفاد بند (ن) تبصره ۶ «قانون بودجه سال ۱۴۰۱»، به موجب بند ۴ بخش‌نامه موضوع شکایت، کاهش نرخ مذکور را صرفاً در خصوص نرخ مالیات درآمد حاصل از انجام فعالیت تولیدی اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذیربط در سال ۱۴۰۰ جاری دانسته و بدین ترتیب، مفاد بند یادشده قابل تسری به سایر درآمدهای غیرتولیدی اشخاص مورد نظر از جمله فعالیت‌های معدنی، خدماتی، اجاره و غیره نخواهد بود. ۳- شاکی به موجب دادخواست تقدیمی صرفاً با استناد به تعریف ارایه شده از فعالیت معدنی و مصادیق آن در ماده یک قانون اصلاح قانون معادن مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۲۲ خواهان ابطال بند ۴ بخش‌نامه موضوع شکایت شده است. این درحالی است که فارغ از هرگونه تعاریف ارایه شده از فعالیت‌های معدنی در سایر قوانین، امکان برخورداری از کاهش نرخ بند (ن) تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۱ درخصوص فعالیت‌های معدنی، مستلزم ذکر صریح در قانون است و هرچا منظور قانون‌گذار، تسری حکم قانون به واحدهای معدنی بوده است، در قانون صراحتاً قید نموده است. ۴- لازم به ذکر است به استناد مفاد صدر ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم و بندهای (د) و (س) آن و با عنایت به مفاد بند (ب) ماده ۱ آیین‌نامه تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مزبور (ابلاغی طی بخشنامه شماره ۱۲۶/۹۴/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۲۷) و ماده ۱ دستورالعمل اجرایی بند (س) ماده ۱۳۲ یادشده (ابلاغی طی بخشنامه شماره ۱۰۱/۹۴/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۰۳) به صراحت عبارات تولیدی و معدنی هر دو به طور مجزا ذکر شده است. ۵- با عنایت به مراتب فوق و با امعان نظر به ذکر عبارت «اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذیربط در فعالیت‌های تولیدی» در بند (ن) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱، ضمن اشاره به تفاوت پروانه بهره‌برداری که به‌منظور تولید محصول مشخص صادر می‌شود با پروانه بهره‌برداری موضوع بند (غ) ماده ۱ قانون اصلاح قانون معادن مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۲۲ که به منظور بهره‌برداری از معادن صادر می‌شوند، برخلاف ادعای شاکی، بند ۴ بخش‌نامه موضوع شکایت نه‌تنها موجب توسعه قیود قانون و خارج از حدود اختیار سازمان امور مالیاتی کشور نبوده است، بلکه به نوعی دامنه شمول امکان برخورداری از کاهش نرخ مالیات ذکرشده در چارچوب قانون را صراحتاً تبیین و تعیین نموده است و منافاتی با حکم مندرج در بند (ن) تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۱ ندارد. بنابراین تقاضای رد شکایت شاکی را دارد. به نام خداپرونده کلاسه ه ت/ ۰۲۰۰۵۹ در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۱۹ هیات تخصصی مالیاتی بانکی با حضور طرفین و اعضای محترم هیات تخصصی مالیاتی بانکی مورد تبادل نظر واقع که با لحاظ عقیده حاضرین به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال اقدام به انشاء رای می‌نماید: رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری: با توجه به اینکه مفاد حکم بند (ن) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور دلالت بر این دارد که در راستای حمایت از تولید، نرخ مالیات موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذیربط در فعالیت‌های تولیدی در سال ۱۴۰۰ معادل ۵ واحد درصد کاهش می‌یابد و از آنجایی که این حکم مقنن دایر مدار حمایت از تولید بوده و مقید به اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری تولیدی شده است و واضح است که چنانچه واحدی دارای پروانه بهره‌برداری تولیدی نباشد، اصولاً و موضوعاً از شمول حکم مقنن خارج می‌باشد و چنانچه دارای پرونده استخراج و تولید توأمان باشد، تسهیم نسبت به امر استخراج و تولید صورت پذیرفته و چنانچه پروانه تولیدی داشته، لیکن در طول سال تولید قابل احتساب نداشته باشد، مشمول این امتیاز قانونی نمی‌باشد و از طرفی احکام مالیاتی دایر مدار تعریف و تفسیرهای مأمورین مالیاتی مادام که مغایر قوانین و مقررات نباشند بوده، فلذا مصوبه مورد شکایت (بند ۴ بخشنامه شماره ۳۹/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۲۳) مغایرتی با قوانین نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می‌نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می‌

باشد.محمد علی برومند زاده رئیس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکدیان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب