



موضوع	ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۸ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور
	مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکیان: آقایان محمدمهدی زاهدی- مصطفی باتقوا- امید یاهو- قادر شیرینی جناقرد- حمیدرضا فتاحی- آرش موسی زاده حقیقی- سعید قربانی و شرکت سیمان باقران طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۸ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ای ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۸ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اجمالاً به طور خلاصه اعلام کرده اند که: "قانونگذار در مواد ۱۳۲ و ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مواد ۳ و ۹ قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان معافیت از مالیات و نرخ صفر را معین نموده است: سازمان امور مالیاتی با صدور بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۸ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۸ خارج از حدود اختیار، رأی شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۵۰۷۶۶۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۸ صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را بلااثر نموده است. علی رغم این که مقررات بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ در ارتباط با محدودیت مشوق قانونی برای فعالیت صادراتی می باشد، تفسیر وجود «ضرورت و اضطرار در وضع مالیات» از مفاد تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ برای ایجاد محدودیت در مشوق های قانونی برای فعالیت های تولیدی و معدنی در مخالفت صریح با اصول ۵۱ و ۷۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و به دلیل ایجاد تبعیض ناروا، مخالف بندهای ۹ و ۱۴ اصل سوم و اصل بیستم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و همچنین به دلیل مطالبه مالیات ناعادلانه و اجحاف مسلم و نقض اساسی حقوق مکتسبه اشخاص حقوقی غیردولتی که دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذریبط بوده و مشمول مشوق ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم می باشند، مخالف احکام شرع مقدس خواهد بود. براساس مفاد ماده ۴ قانون مدنی، مجوز مبنای اعطاء مشوق های مدّت دار در قانون مالیات های مستقیم (ماده ۱۳۲) تابع مقررات حاکم در زمان اخذ مجوز (ازجمله پروانه بهره برداری و یا قرارداد استخراج) خواهد بود. براین اساس حتی تغییر قانون دائمی مالیات های مستقیم و به تبع آن تغییر در شرایط و میزان مشوق های مالیاتی، موجب خدشه در اعتبار مجوزهای صادره، قبل از تغییر قانون نمی گردد، مگر این که در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد، لذا بهره مندی واحد های مرتبط با مجوزهای صادره از مشوق های قانونی تا پایان مدّت تعیین شده در قانون سابق کماکان ادامه خواهد داشت. تعلّق مشوق مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم برای تولید یا استخراج محصول منحصراً برای اشخاص حقوقی غیر دولتی بوده آن هم در محدوده زمانی و جغرافیایی مشخص، مشروط به انجام فعالیت تولیدی و معدنی با اخذ پروانه بهره برداری یا قرارداد استخراج، فارغ از نوع کالا یا محصول، که البته شمول آن مستلزم سرمایه گذاری در تأسیسات و تجهیزات برای تأسیس شخص حقوقی خواهد بود. اما مشوق موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم فارغ از مدّت و نوع شخصیت یا هرگونه الزامی بوده و میزان آن صرفاً مبتنی بر نوع کالا صادراتی (با ملحوظ داشتن بند (الف) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان) می باشد. با فرض عدم وجود مقررات تعیین شده در بند «ث» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ ملاک اعطاء مشوق موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم، صرفاً احراز شرایط مربوط به تولید کالا فارغ از محل عرضه یا فروش آن (فروش در بازار داخلی یا صادرات) بوده است. اما ملاک اعطاء مشوق موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم، احراز خروج کالا از مبادی رسمی و انطباق آن با مصادیق احصاء شده در مقررات ماده ۱۴۱ قانون مذکور خواهد بود. در ردیف یک بخشنامه به بند ۱۱ سیاست کلی برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۴ و در ردیف دو به ماده ۱۵ سیاست کلی اقتصاد مقاومتی مصوب ۱۳۹۴ و در بند سه به بند ۵ سیاست های کلی تولید ملی اشاره شده است. در قسمت اخیر بخشنامه یا پاراگراف آخر سازمان به استناد ردیف ۱، ۲ و ۳ ضرورت و اضطرار برای وضع یا اخذ مالیات را امری مفروض و تصویب قانون بودجه را دلیل بر ضرورت حذف معافیت و اخذ مالیات دانسته است. این استدلال سازمان مالیاتی مخدوش و ناصحیح می باشد چرا که در هیچ یک از اسناد سیاست های کلی صرف نظر از این که برنامه یا قانون بوده حکمی مبنی بر حذف معافیت های قانونی قید نشده است و قوانین مصوب و یا اصلاحی بعد از تاریخ سیاست های کلی حاکم از تثبیت معافیت ها می باشد. در قانون احکام دائمی کشور در بند (پ) ماده ۲۳ مالیات با نرخ صفر جایگزین معافیت شده است و در بند ۳ ماده ۳۲ قانون مذکور معافیت مالیاتی واحد های صنعتی و معدنی را به میزان

معافیت منظور شده در مناطق آزاد تجاری و صنعتی اعمال شده است و در ماده ۴۵ سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف اعلام شده است در بند (ب) ماده ۶۵ قانون مذکور کالاهای تولید و پردازش شده در مناطق آزاد به سایر نقاط کشور از پرداخت حقوق ورودی معاف شده است و در ماده ۶۹ قانون مذکور به منظور تحقق سیاست کلی اقتصاد مقاومتی و ارتقای توان تولید ملی و دست یابی به اهداف بخش صنعت و معدن، مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی معاف از مالیات و هزینه های آن از جمله هزینه اکتشاف و ... نیز جزء هزینه قابل قبول تلقی شده است.

لذا ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۸ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی را از تاریخ تصویب به علّت (مغایرت با قانون و شرع مغایرت با آیات شریف قرآن کریم، احادیث و روایات منقول از اهل بیت (ع) ازجمله آیه شریفه «... وَ أَوْفُوا بِالْعَهْدِ إِنَّ الْعَهْدَ كَانُ مَسْئُولًا» (آیه ۳۴ سوره اسراء) و همچنین حدیث شریف نبوی «لاضرر و لا ضرار فی الاسلام» قاعده اضطرار، قاعده اهم و مهم، قاعده اختلال در نظام- قاعده ملازمه کما حکم به العقل حکم الشرع، خروج از حدود اختیار مقام تصویب کننده، ورود به صلاحیت مرجع تقنینی، نادیده گرفتن و مغایرت با رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۳۱۳۹۰۰۰۲۵۰۷۶۶۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۸ مورد استدعاست."

متن مقررده مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۸ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

مخاطبان/ ذی نفعان: ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: ابلاغ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری پیرامون بخشنامه با موضوع اجرای مقررات بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰

نظر به مفاد رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابلاغ نظر شورای نگهبان ناظر بر بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۲۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ مبنی بر این که (شمول بخشنامه مورد شکایت به مواردی که در قوانین و مقررات ذی ربط، حکم قطعی به اعطای معافیت های مالیاتی شده است، همچون مواردی که زمان معینی برای معافیت مالیاتی تعیین شده باشد، در صورتی که ضرورت و اضطرار بر وضع مالیات نباشد خلاف موازین شرع شناخته شده) و باتوجه به:

۱- بند ۱۱ سیاست های کلی برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ابلاغی سال ۱۳۹۴ مقام معظم رهبری توسعه مبنی بر «تکمیل زنجیره ارزش صنعت نفت و گاز»؛

۲- بند ۱۵ سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی ابلاغی سال ۱۳۹۲ مقام معظم رهبری مبنی بر «افزایش ارزش افزوده از طریق تکمیل زنجیره ارزش صنعت نفت و گاز، توسعه تولید کالاهای دارای بازدهی بهینه (براساس شاخص شدت مصرف انرژی) و بالا بردن صادرات برق، محصولات پتروشیمی و فرآورده های نفتی با تأکید بر برداشت صیانتی از منابع؛

۳- بند ۵ سیاست های کلی تولید ملی، حمایت از کار و سرمایه ایرانی ابلاغی سال ۱۳۹۱ مقام معظم رهبری مبنی بر «تکمیل زنجیره تولید از مواد خام تا محصولات نهایی با رعایت اصل رقابت پذیری و فاصله گرفتن از خام فروشی در بازه زمانی معین»؛

و نظر به این که براساس بررسی کارشناسانه مراجع حاکمیتی ذی ربط، تصویب بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ به عنوان قانون غیر دائمی و سالانه در زمان حاکمیت سیاست های ابلاغی یادشده و با لحاظ ضرورت فاصله گرفتن از خام فروشی و توسعه زنجیره ارزش محصولات، انجام پذیرفته است و تبعیت از سیاست های ابلاغی مقام معظم رهبری، مفروض این مصوبات بوده است، لذا «ضرورت و اضطرار» برای وضع حکم قانونی یادشده احصاء گردیده است. بنابراین در سال ۱۴۰۰ بنا به تصریح عبارات قانون بودجه، «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 می شود.»- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۰۶/۲۱۲/۲۹۰۶ ص مورخ ۱۴۰۲/۲/۱۴ توضیحاتی داده که خلاصه آن به قرار زیر است:

"با عنایت به دادنامه شماره ۱۴۰۳۱۳۹۰۰۰۲۵۰۷۶۶۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و احراز «ضرورت و اضطرار» برای وضع حکم قانونی مندرج در بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی- غیرفلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام در هر صورت مشمول مالیات بوده و اعمال سایر معافیت های مالیاتی و نرخ صفر (از جمله ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم و ...) در خصوص درآمدهای مذکور جاری نخواهد بود.

سازمان امور مالیاتی کشور در راستای رفع ابهام مراجع مالیاتی در خصوص اجرای هم زمان مقررات موضوع بند (ث) تبصره ۶ قانون مزبور با موادی از قانون مالیات های مستقیم ناظر بر معافیت های مالیاتی و نرخ صفر، به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۲۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ مقرر نمود: «... 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 مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری و اختراعات، درخصوص درآمدهای مذکور (درآمدهای حاصل از صادرات مواد و محصولات یادشده) جاری نخواهد بود.»

متعاقب شکایت از بخشنامه مذکور (بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۲۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور)، به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۳۱۳۹۰۰۰۲۵۰۷۶۶۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با عنایت به نظر شورای نگهبان، شمول بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۲۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور به مواردی که در قوانین و مقررات ذی ربط، حکم قطعی به اعطای معافیت های مالیاتی شده است، همچون مواردی که زمان معینی برای معافیت مالیاتی تعیین شده باشد، در صورتی که ضرورت و اضطرار بر وضع مالیات نباشد، خلاف موازین شرع شناخته شد. با این وصف؛ نظر به معروضات ارائه شده رد شکایت شاکیان مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۴/۱۰/۲۳ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در سال ۱۴۰۱ و به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۴/۲۸ اعلام کرد که: «درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی، غیرفلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام، 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 مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری و اختراعات، درخصوص درآمدهای مذکور (درآمدهای حاصل از صادرات مواد و محصولات یاد شده) جاری نخواهد بود.» پس از صدور بخشنامه فوق شکایتی به خواسته ابطال آن از جنبه شرعی مطرح شد و فقهای شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۰۲/۴۴۲۹۶ مورخ ۱۴۰۳/۳/۱۳ در پاسخ به استعلام دیوان عدالت اداری در مورد جنبه شرعی بخشنامه مزبور اعلام نمودند که: «شمول بخشنامه مورد شکایت به مواردی که در قوانین و مقررات ذریبط، حکم قطعی به اعطای معافیت های مالیاتی شده است، همچون مواردی که زمان معینی برای معافیت مالیاتی تعیین شده باشد، در صورتی که ضرورت و اضطرار بر وضع مالیات نباشد خلاف موازین شرع شناخته شد» و بر همین اساس نیز هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۲۵۰۷۶۶۰ مورخ ۱۴۰۳/۳/۱۳ اعلام کرد که: «بخشنامه صدرالذکر را خلاف شرع تشخیص و بطلان آن را از تاریخ صدور اعلام کرد. پس از صدور رأی مذکور، رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۸ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۸ که در مقام ابلاغ رأی اخیرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صادر شد، با استناد به احراز ضرورت برای وضع مالیات که در قالب بند (ث) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور منعکس شده اعلام کرد که درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی فلزی، غیرفلزی، محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی به صورت خام و نیمه خام در تمام نقاط کشور مشمول مالیات می شود که این حکم به دلایل مختلف مغایر با نظریه فقهای شورای نگهبان و رأی شماره ۲۵۰۷۶۶۰ مورخ ۱۴۰۳/۳/۱۳ است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. زیرا اولاً براساس تبصره ۱ ماده ۹۷ قانون دیوان عدالت اداری، تفسیر و رفع ابهام از آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری برعهده خود این مرجع بوده و وظیفه تفسیر و رفع ابهام از آراء مراجع قضایی از جمله هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در شمار وظایف رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور قرار ندارد و اگر سازمان امور مالیاتی کشور مرجع تشخیص ضرورت های احراز شده توسط قانونگذار بود، بخشنامه قبلی این سازمان که مبتنی بر تشخیص چنین ضرورتی صادر گردیده بود بر مبنای نظریه فقهای شورای نگهبان و رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خلاف شرع تشخیص نشده و بطلان آن از تاریخ صدور اعلام نمی شد. ثانیاً با توجه به صلاحیت مجلس شورای اسلامی برای وضع مالیات، تشخیص ضرورت و اضطرار برای وضع مالیات نیز که در نظریه شماره ۱۰۲/۴۴۲۹۶ مورخ ۱۴۰۳/۳/۱۳ فقهای شورای نگهبان ذکر شده، برعهده مجلس شورای اسلامی است و مقامات سازمان امور مالیاتی کشور نه براساس نظریه مذکور و نه قوانین و مقررات حاکم صلاحیتی برای تشخیص ضرورت و اضطرار برای وضع مالیات ندارند. ثالثاً با توجه به تأکید قانونگذار اساسی بر لزوم مطابقت مقررات مالی و اقتصادی با موازین اسلامی به شرح مقرر در اصل چهارم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و حکومت این اصل بر عموم و اطلاق کلیه اصول قانون اساسی و قوانین و مقررات دیگر و مفاد ماده ۸۷ قانون دیوان عدالت اداری مبنی بر لزوم تبعیت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از نظر فقهای شورای نگهبان درخصوص جنبه شرعی مقررات اجرایی، تفسیر نظریات فقهای شورای نگهبان درخصوص جنبه شرعی مقررات اجرایی نیز در صلاحیت مقامات اجرایی نیست و با توجه به مراتب فوق، بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۸ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور خارج از حدود اختیار مقام صادرکننده آن و مغایر با دادنامه شماره ۲۵۰۷۶۶۰ مورخ ۱۴۰۳/۳/۱۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری از تاریخ صدور ابطال می شود.

