



وزارت امور مالیاتی

شماره بخشنامه : 200-19520-ص

تاریخ : ۱۳۹۲/۱۱/۰۶

بخشنامه های مالیاتی

موضوع	ابلاغ دادنامه شماره 670 مورخ 1392/09/25 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال دستورالعمل شماره 232/1351/81099 مورخ 1386/09/12
<p>شماره: 200/19520/ص</p> <p>تاریخ: 06/11/1392</p> <p>پیوست: دارد</p> <p>مخاطبین/ ذینفعان</p> <p>امور مالیاتی شهر و استان تهران</p> <p>اداره کل امور مالیاتی ...</p> <p>موضوع</p>	
<p>ابلاغ دادنامه شماره 670 مورخ 25/9/1392 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه شماره 81099/1351/232 مورخ 12/9/1386</p> <p>به پیوست تصویر دادنامه شماره 670 مورخ 25/9/1392 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه شماره 81099/1351/232 مورخ 12/9/1386 از تاریخ صدور جهت اطلاع و اقدام ارسال می گردد.</p> <p>با توجه به ابطال دستورالعمل مذکور از تاریخ صدور، گواهی امکان برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع مواد 132 و 138 قانون مالیاتهای مستقیم و همچنین نامه عدم امکان اعمال معافیت های مذکور که در اجرای مفاد دستورالعمل یاد شده توسط معاون محترم وقت عملیاتی سازمان صادر گردیده است مبنای اعمال یا عدم اعمال معافیت های مذکور نخواهد بود. لذا مقصی است ادارات امور مالیاتی در خصوص پرونده های مورد نظر با رعایت مفاد دستورالعمل شماره 2939/200 مورخ 11/2/1390 اقدام نمایند.</p> <p>ضمنا در اجرای دستورالعمل اخیرالذکر ضرورتی به صدور گواهی و یا نامه عدم اعمال معافیت موضوع بند(4) دستورالعمل مذکور از طرف مدیر کل امور مالیاتی نبوده و پس از طرح موضوع در کمیته تخصصی معافیت ها، نظر کمیته مزبور جهت اقدام قانونی لازم مبنی بر امکان اعمال یا عدم اعمال معافیت به اداره امور مالیاتی ذیربط اعلام گردد.</p>	
<p>علی عسکری</p> <p>رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>شماره دادنامه: 670</p> <p>تاریخ: 25/09/1392</p>	

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: حامد صفایی تبار به وکالت از شرکت داروسازی اسوه

موضوع شکایت: ابطال بخشنامه شماره 81099/1351/232-12/9/1386 سازمان امور مالیاتی کشور و اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیاتی کشور

گردش کار: آقای حامد صفایی تبار به وکالت از شرکت داروسازی اسوه به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 81099/1351/232-12/9/1386 سازمان امور مالیاتی کشور و اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" احتراماً، در خصوص صدور برگ تشخیص مالیاتی شرکت اسوه در سال 1389 و طرح شکایت علیه سازمان امور مالیاتی کشور موارد ذیل را به استحضار قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می‌رساند:

مطابق ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم:

«آن قسمت از سود ابرازی شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی یا معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف گردد از 50% مالیات متعلق ماده 105 این قانون معاف خواهند بود. مشروط بر این که قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه گذاری معین از وزارتخانه ذی ربط تحصیل شده باشد.»

لازم به ذکر است که ماده 138 نه تنها هیچ گاه از اعتبار ساقط نشده بلکه مکرراً در بخشنامه ها و حتی قانون برنامه پنج ساله دوم توسعه به توسط ماده 159 مورد تأکید و تأیید قرار گرفته است. دستورالعمل معافیت موضوع ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم نیز قید و بندی اضافه بر آنچه قانون مشخص کرده، تعیین نکرده و شرط استفاده از معافیت موجد در این ماده را اخذ مجوز از وزارتخانه ذی ربط در قالب طرح سرمایه گذاری معین می‌داند.

شرکت اسوه نیز مانند بسیاری از شرکتهای دیگر که در جهت بهبود توسعه، به روز رسانی و نوسازی خود می‌کوشند در سنوات ماضی از معافیت مذکور بهره برده، متأسفانه در برگ تشخیص مالیاتی سال 1389 خلاف رویه جاری مسئولین مالیاتی با استناد به بخشنامه شماره 81099/1351/232-12/9/1386 بیان کرده اند که استفاده از معافیت مزبور منوط به اخذ گواهی استفاده از معافیتهای مقرر در ماده 138 از وزارت اقتصاد و دارایی است این در حالی بیان می‌شود که مجوز مربوطه پیشتر اخذ و تحویل شده و از مزایای معافیت مذکور نیز استفاده نشده است. مطابق ماده 146 قانون مالیاتهای مستقیم: « کلیه معافیتهای مدت دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده است با رعایت مقررات مربوط تا انقضای مدت به قوت خود باقی است.» چنانچه منظور و هدف مسئولین مالیاتی از طرح چنین موضوعی نیاز به تمدید مجوز است ماده 146 صراحتاً از معافیتهای مدت دار نام برده و مجوزهای اخذ شده نیز موید این موضوع است. بخشنامه مورد اعتراض بیان می‌دارد:

«به منظور ساماندهی معافیتهای مالیاتی موضوع مواد 138 و 132 قانون مالیاتهای مستقیم، ضمن ارسال دستورالعمل اجرایی لازم جهت صدور گواهی های مربوطه، مقتضی است در اجرای مقررات ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم و آیین نامه اجرایی آن ترتیبی اتخاذ شود تا در صورت درخواست مودیان مالیاتی جهت استفاده از معافیتهای مزبور، مأموران مالیاتی با رعایت مفاد دستورالعمل مذکور، مراتب به همراه گزارشات و مستندات لازم از طریق اداره کل امور مالیاتی جهت بررسی و اقدام لازم به دفتر امور تشخیص مالیاتی ارسال نمایند. بدیهی است اعمال معافیتهای مقرر برای این دسته از مودیان منوط به اظهار نظر یا صدور گواهی استفاده از معافیتهای مذکور از سوی معاون عملیاتی است.»

چنانچه از متن بخشنامه فوق الذکر آشکار است این بخشنامه هیچ خدشه ای نمی‌تواند به متن مواد 138 و 146 قانون مالیاتهای مستقیم داشته باشد. ظاهراً مبنای استدلال و استنباط مسئولین مالیاتی سطر پایانی بخشنامه فوق است و استفاده از معافیت ماده 138 را در گرو «صدور گواهی استفاده از معافیت های مذکور از سوی معاون عملیاتی» می‌دانند.

نکته قابل تأمل اینجاست که قانون و دستورالعمل اجرایی صراحت داشته و شرایط استفاده از معافیت را دقیقاً مشخص می‌نماید بنابراین اضافه کردن یک قید و یا طرح صدور یک مجوز که مبنای آن گواهی اداره مالیاتی است تحت دو عنوان قابل بررسی است. گواهی مربوطه یا می‌بایست شکل تأییدی و اطلاعی داشته باشد و مطابق بر قوانین شرایط موجود را بررسی و اعلام تأیید و قطعیت نماید و یا می‌بایست به عنوان مرحله ای به جهت صدور معافیت مالیاتی شناخته شود. چنانچه در قانون مالیاتهای مستقیم مواد 138 و 146 چنین ترتیبی اتخاذ نشده و چنین اختیاری نیز به اداره مالیات واگذار نشده ورود این اداره با صدور بخشنامه، به مراحل قانونی، آن هم در صورتی که دستورالعمل اجرایی موجود است نه تنها

محمل قانونی نداشته بلکه تحدید قانون مصوب محسوب شده که بدون اذن یا استفسار از قانونگذار امکان پذیر نیست. در حقیقت صدور بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور نوعی ورود به عرصه قانونگذاری بوده آن هم در شرایطی که قانون مصوب شکل مصرح دارد. چنانچه باید متذکر شد تحویل مجوزهای مربوط از وزارت صنایع مبنای تأیید اجراز معافیت مالیاتی است بنابراین صدور گواهی آیا دلیلی بر تأیید مجوز صادر شده است؟ آیا گواهی صادر شده از وزارت صنایع توسط سازمان امور مالیاتی قابل ابطال است؟ در صورت پذیرفتن مجوز صادر شده این امر به معنای تداخل در فعالیت نهادهای مختلف دولتی نیست؟ آیا شکل نظارت اطلاعی را که صدور بخشنامه نیز به آن توجه کرده و منظور از آن را سازماندهی فعالیت مالیاتی دانسته می توان با تفسیر شخصی بسط داد و به گونه ای استصوابی تفسیر کرد؟

بخشنامه شماره 28/4/1377-19754/3953/4/30 صرفاً مودیان مالیاتی که تجهیزات و ملزومات پزشکی را مد نظر قرار می دهد به این معنا که شرکتهای فوق به شکل استثناء قرار داشته، متأسفانه ممیزین مالیاتی حتی در این مورد نیز توجه نکرده و شرکت موکل را که شرکت دارویی- پزشکی است بنابر تفسیر خود از بخشنامه معترض عنه شامل معافیت مالیاتی ندانسته آن هم در صورتی که سنوات قبل شامل این معافیت دانسته اند.

همچنین بخشنامه مالیاتی شماره 6/12/1371-5/30-61518/4084 موارد ابهام یا کلمات قابل تفسیر را نیز به بحث گذاشته اما کوچکترین اشاره ای به چنین شکلی از ورود به عرصه تحدید قانون نداشته است.

با توجه به جمیع موارد فوق از دیوان عدالت اداری و قضات عالی مقام آن درخواست می شود تا ضمن رسیدگی به اعتراض به موضوع صدور برگ مالیاتی برای شرکت موکل همچنین در خصوص ابطال بخشنامه یاد شده نیز اظهار نظر نمایند. چرا که این بخشنامه در تضاد آشکار با شرایط ذکر شده در قانون مصوب داشته و اگر هر نهاد دولتی برخلاف قوانین مصرح اختیاراتی را نیز برای خود قائل شود عملاً قانون از اعتبار خواهد افتاد. پیشاپیش از حسن توجه قضات عالی مقام سپاسگزاری می شود."

متن بخشنامه مورد اعتراض شاکی به قرار زیر است:

" شماره و تاریخ: 81099/1351/232-12/9/1386

به منظور ساماندهی معافیت های مالیاتی موضوع مواد 132 و 138 قانون مالیات های مستقیم، ضمن ارسال دستورالعمل اجرایی لازم جهت صدور گواهی های مربوطه، مقتضی است در اجرای مقررات ماده 219 قانون مالیات های مستقیم و آیین نامه اجرایی آن ترتیبی اتخاذ شود تا در صورت درخواست مودیان مالیاتی جهت استفاده از معافیت های مزبور، مأموران مالیاتی با رعایت مفاد دستورالعمل مذکور، مراتب را به همراه گزارشات و مستندات لازم از طریق اداره کل امور مالیاتی جهت بررسی و اقدام لازم به دفتر امور تشخیص مالیاتی ارسال نمایند. بدیهی است اعمال معافیت های مقرر برای این دسته از مودیان منوط به اظهار نظر یا صدور گواهی استفاده از معافیت های مذکور از سوی معاون عملیاتی است."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 12829/212/د - 11/4/1391 توضیح داده است که:

" احتراماً، در خصوص پرونده کلاسه 9109980900030829 به شماره بایگانی 900310 (کلاسه دستی 354/90/ ه ع) موضوع دادخواست شرکت داروسازی اسوه (سهامی عام) به خواسته ابطال بخشنامه شماره 81099/1351/232-12/9/1386 سازمان متبوع همچنین اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیات، به پیوست تصویر نامه شماره 8172/232-د/6/3/1391 مدیرکل دفتر تشخیص و حسابرسی مالیاتی و مستندات مربوط ایفاد و مستحضر می دارد:

مفاد ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می دارد آن قسمت از سود ابرازی شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف شود از پنجاه درصد (50%) مالیات متعلق موضوع ماده (105) قانون یاد شده معاف خواهد بود مشروط بر این که قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی و یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه گذاری معین از وزارتخانه ذی ربط تحصیل شده باشد.

در صورتی که هزینه اجرای طرح یا طرح های یاد شده در هر سال مازاد بر سود ابرازی همان سال باشد و یا از هزینه طرح سرمایه گذاری کمتر باشد شرکت می تواند از معافیت مذکور در محاسبه مالیات سود ابرازی سالهای بعد حداکثر به مدت سه سال به میزان مازاد مذکور یا باقی مانده هزینه اجرای کامل طرح بهره مند شود. همچنین به موجب تبصره 1 ماده مذکور که مقرر داشته در صورتی که شرکت، قبل از تکمیل، اجرای طرح را متوقف نماید یا طرف یک سال پس از مهلت تعیین شده ... آن را تعطیل، منحل یا منتقل نماید معادل معافیت های مالیاتی منظور شده در این ماده ... از شرکت وصول خواهد شد.

مضاف بر آن به موجب تبصره 2 ماده مزبور واحدهای صنعتی جدید که با استفاده از معافیتهای مندرج در این ماده تأسیس می شوند نمی توانند از معافیتهای مالیاتی موضوع بند ماده 132 قانون اخیرالذکر استفاده نمایند.

با توجه به متن ماده و تبصره های آن مشخص می شود که مقنن جهت اعمال معافیت موضوع ماده مزبور و استفاده از آن شرایطی را در نظر گرفته است و اعمال این معافیتها از سوی سازمان متبوع مستلزم احراز شرایط مزبور مقرر در ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره های آن است که قبلا احراز شرایط مذکور توسط ادارات امور مالیاتی و کارشناسان ذی ربط انجام می شده و متعاقبا با صدور بخشنامه مورد شکایت صرفا عمل بررسی و اظهار نظر به لحاظ افزایش کنترل داخلی و استاندارد سازی معافیتهای مذکور در معاونت عملیاتی سازمان متمرکز شده است و مأموران مالیاتی بر اساس بخشنامه مزبور مکلف شدند در صورت درخواست مودیان مالیاتی جهت استفاده از معافیت های مورد نظر مراتب را به همراه گزارشات و مستندات لازم جهت بررسی و اقدام به دفتر امور تشخیص مالیاتی ارسال نمایند و اعمال معافیت برای مودیان متقاضی منوط به اظهار نظر یا صدور گواهی استفاده از معافیت مذکور از سوی معاون عملیاتی شد لذا مشخص می شود که با صدور بخشنامه مورد شکایت به هیچ وجه رویه جدید و اضافه تری ایجاد نشده و صرفا مرجع احراز شرایط جهت افزایش کنترل داخلی و استانداردسازی معافیت تغییر کرده است.

متذکر می شود که دستورالعمل مورد شکایت متعاقبا با صدور دستورالعمل 2939/200-11/2/1390 اصلاح و به منظور تسریع در رسیدگی و قطعیت یافتن پرونده های مالیاتی و در راستای سیاست تمرکز زدایی در وظایف و اعلام نظر در خصوص معافیتهای مالیاتی موضوع مواد 132 و 138 قانون مالیاتهای مستقیم به مدیران کل امور مالیاتی محول شد.

با عنایت به مراتب فوق الذکر و ملحوظ نظر قرار دادن این نکته که بخشنامه مورد شکایت دقیقا با توجه به هدف مقنن و صرفا جهت احراز شرایط مذکور در مواد 132 و 138 قانون مالیاتهای مستقیم و نظارت مستمر به منظور جلوگیری از تضییع حقوق مودیان مالیاتی و دولت صادر شده و متعاقبا نیز مورد اصلاح قرار گرفته است و برخلاف ادعای شاکی در قسمت اخیر لایحه پیوست دادخواست هیچ گونه تضادی با شرایط مذکور در قانون ( مواد 132 و 138 ) ندارد، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد.

ضمنا متذکر می شود قسمت اخیر موضوع خواسته و شکایت شاکی ( اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیات) مستندا به ماده 19 قانون آن دیوان خارج از حدود صلاحیت و اختیارات آن هیأت است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

مطابق ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 با اصلاحات بعدی، آن قسمت از سود ابرازی شرکت های تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف گردد از پنجاه درصد (50%) مالیات متعلق موضوع ماده 105 این قانون معاف خواهد بود مشروط بر این که قبلا اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه گذاری معین از وزارتخانه های ذی ربط تحصیل شده باشد. نظر به این که بخشنامه شماره 81099/1351/232-12/9/1386 سازمان امور مالیاتی کشور در دوره حاکمیت، بهره مندی از معافیت مالیاتی را علاوه بر آنچه که در قانون ذکر شده است به صدور گواهی استفاده از معافیتها از سوی معاون عملیاتی سازمان امور مالیاتی موقوف کرده است و در تغایر با هدف و حکم قانونگذار، موجب توسعه و تغییر در شرایط قانونی شده است، به همین دلیل بخشنامه مذکور به استناد بند 1 ماده 12 و مواد 88 و 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال می شود. خواسته دیگر شاکی باید در شعبه دیوان مورد رسیدگی قرار گیرد.

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

علی مبشری

