



دیوان عدالت اداری

موضوع	ابطال شقوق «الف» و «پ» از بند 3 مصوبه شماره 76254/ت36095 هـ - 1388/04/10 هیأت وزیران
شماره دادنامه: 928 تاریخ دادنامه: 1391/12/14 کلاس پرونده: 88/929 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: خانم فاطمه لطافت	موضوع شکایت و خواسته: ابطال شقوق «الف» و «پ» از بند 3 مصوبه شماره 76254/ت36095 هـ - 1388/04/10 هیأت وزیران گردش کار: خانم فاطمه لطافت به موجب دادخواستی ابطال شقوق «الف» و «پ» از بند 3 مصوبه شماره 76254/ت36095 هـ - 1388/04/10 هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: با سلام و نهایت احترام، همان طور که مستحضر هستید، اصولاً تصویب نامه ها و آیین نامه ها و به طور کلی مصوبات هیأت وزیران می باید در چهارچوب قوانین موضوعه بوده و مغایرتی با آنها نداشته باشند، من باب مثال به استناد ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27 درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت تولیدی و معدنی در بخشهای تعاونی و خصوصی که از اول سال 1381 به بعد از طرف وزارتخانه های ذی ربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر و یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود در مناطق کمتر توسعه یافته از تاریخ شروع بهره برداری و یا استخراج به میزان صد درصد (100%) و به مدت ده سال از مالیاتهای موضوع ماده (105) این قانون معاف بوده و نیز به استناد تبصره (1) ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم، فهرست مناطق کمتر توسعه یافته می باید در آغاز هر دوره برنامه توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران اعلام شده و برای تمام مدت برنامه توسعه معتبر است و از ابتدای شروع اولین برنامه توسعه (سالهای 1368 تا 1372) تاکنون نیز به همین نحو عمل شده است. لیکن هیأت وزیران علی رغم این اصل کلی و بر خلاف نص صریح تبصره (1) ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم به جای این که فهرست جدید مناطق کمتر توسعه یافته را در آغاز برنامه پنجم توسعه (سالهای 1389 تا 1393) اعلام نمایند، با توجه به تاریخ صدور تصویب نامه صادر شده به شماره 76254/ت36095 هـ - 1388/04/10 در سال پایانی برنامه چهارم توسعه فهرست جدید مناطق کمتر توسعه یافته را اعلام کرده است و بر طبق بند (5) این تصویب نامه تاریخ اجرای آن را از مورخ 1388/01/01 اعلام کرده اند. در جزء (الف) بند (3) تصویب نامه مورد بحث معافیت ده ساله موضوع ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم، در مورد واحدهای تولیدی و معدنی طبق تصویب نامه صادر شده به شماره 76254/ت36095 هـ - 1388/04/10 مشروط به بهره برداری از این واحدها تا پایان تیر ماه سال 1388 است و به عبارت دیگر واحدهای تولیدی و معدنی که بعد از تیر ماه سال 1388 مورد بهره برداری قرار می گیرند نمی توانند از معافیت مالیاتی ده ساله استفاده نمایند، در صورتی که به موجب صدر ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم، کلیه واحدهای تولیدی و معدنی که از اول سال 1381 به بعد از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری و یا قرارداد استخراج و فروش صادر و یا منعقد می شود در مناطق کمتر توسعه یافته مشمول ده سال معافیت مالیاتی بوده است و استفاده از این معافیت مشروط به بهره برداری از این واحدها تا پایان تیر ماه 1388 نیست. در نتیجه جزء (الف) بند (3) تصویب نامه صادر شده به شماره 76254/ت36095 هـ مورخ 1388/04/10 در مغایرت آشکار با ماده 132 اصلاحی و تبصره (1) این ماده قرار دارد. در ضمن شایان توجه است که تصویب نامه صادر شده به شماره 21372/ت28893 هـ - 1382/4/21 که برای مدت باقی مانده از برنامه پنج ساله سوم توسعه (سالهای 1383 و 1382 و 1381) تهیه شده است یک بار توسط هیأت وزیران به موجب تبصره (2) جزء (ث) بند (2) تصویب نامه صادر شده به شماره 12290/ت33051 هـ - 1384/03/24 برای سال 1384 (اولین سال اجرای برنامه پنج ساله چهارم توسعه و سالهای بعد تمدید شد و به همین دلیل کلیه پروانه های بهره برداری صادر شده تا پایان تیر ماه 1388 به استناد همین تصویب نامه مشمول 10 سال معافیت مالیاتی قرار گرفته است. حال معلوم نیست با کدام مستند قانونی اگر واحدهای تولیدی و معدنی تا پایان تیر ماه سال 1388 موفق به بهره برداری شوند مشمول معافیت مالیاتی ده ساله بوده و لیکن چنانچه بعد از پایان تیر ماه 1388 موفق به بهره برداری و اخذ پروانه بهره برداری شوند دیگر نمی توانند از معافیت مالیاتی ده ساله استفاده نمایند. در نتیجه جزء (الف) بند (3) تصویب نامه هیأت

وزیران صادر شده به شماره 76254/ت36095 هـ مورخ 1388/04/10 که موجب کاهش مدت اعتبار قانونی فهرست مناطق کمتر توسعه یافته از 5 سال به 4 سال و چهار ماه (از 1384/04/01 تا 1388/04/31) شده است در مغایرت آشکار با ماده 132 اصلاحی و تبصره (1) این ماده قرار دارد. لذا متمنی است دستور فرمایید نسبت به ابطال آن اقدام لازم مبذول نمایند.

بر اساس قسمت اخیر جزء (ب) بند (3) تصویب نامه هیأت وزیران صادر شده به شماره 76254/ت36095 هـ مورخ 1388/04/10 معافیت 50% (پنجاه درصد) مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته موضوع ماده 92 قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً تا پایان سال 1387 معتبر بوده است و به تبع آن در سال 1388 این معافیت مالیاتی دیگر وجود ندارد.

لیکن لغو این معافیت نیز به دلایل پیش گفته با تبصره (1) ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مغایر بوده چون همانطور که قبلاً توضیح داده شد بر اساس تبصره (1) ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم فهرست مناطق کمتر توسعه یافته در آغاز هر دوره برنامه توسعه توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور وزارتخانه های ذی ربط تهیه و پس از تصویب توسط هیأت وزیران در طول مدت 5 ساله برنامه چهارم توسعه (1384 تا 1388) معتبر بوده و کاهش مدت اعتبار قانونی این فهرست از 5 سال به 4 سال نیز در تناقض آشکار با نص صریح تبصره (1) ماده 132 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27 قرار دارد.

شایان توجه است که کاهش مدت اعتبار قانونی فهرست مناطق کمتر توسعه یافته از (5) سال به (4) سال و (4) ماه در ارتباط با تبصره (1) ماده 132 اصلاحی و نیز کاهش مدت اعتبار قانونی این فهرست از (5) سال به (4) سال در ارتباط با ماده 92 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم در حقیقت تفسیر تبصره (1) ماده 132 اصلاحی توسط هیأت وزیران بوده که به استناد اصل 73 قانون اساسی در صلاحیت قوه مقننه و نیز خلاف اصل 57 قانون اساسی مبنی بر استقلال قوای سه گانه از یکدیگر است.

علی هذا از ریاست دیوان عدالت اداری استدعا دارد با توجه به این که تصویب نامه مورد بحث بنا به دلایل پیش گفته خلاف مقررات مالیاتی کشور است در نتیجه ابطال آن توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را ضروری کرده است. لذا متمنی است دستور فرمایید تا موضوع مغایرت تصویب نامه مزبور با مواد 132 اصلاحی و تبصره (1) آن و نیز ماده (92) قانون مالیاتهای مستقیم در هیأت عمومی آن دیوان مطرح و رأی بر ابطال آن صادر و به هیأت وزیران جهت اصلاح تصویب نامه مذکور ابلاغ شود. »

متن مقررات مورد اعتراض به قرار زیر است:

3- نقاط کمتر توسعه یافته قبلی که نام آنها در فهرست پیوست نیامده است، به شرح زیر تعیین تکلیف می شود:

الف: فهرست ضمیمه تصویب نامه شماره 21372/ت28893 هـ- 1382/04/31 در مورد واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده (132) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم که بهره برداری از آنها تا پایان تیر 1388 شروع می شود، همچنان تا پایان دوره ده ساله ملاک عمل خواهد بود.

پ: سهم تخصیص یافته سال 1387 از محل درآمد حاصل از دو درصد صادرات نفت خام و گاز طبیعی در امور زیربنایی و عمرانی و نیز معافیت از حقوق و عوارض دولتی (موضوع ماده (50) قانون برنامه سوم توسعه) و معافیت مالیاتی (موضوع ماده (92) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم) و تسهیلات موضوع سایر قوانین و مقررات مذکور در بند (1) این تصویب نامه برای شهرستانها و بخشها و دهستانهایی که نام آنها در فهرست پیوست نیامده است، بر اساس ضوابط قبلی تا پایان سال 1387 قابل اعمال است. » در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست امور تنظیم لوایح و تصویب نامه ها و دفاع از مصوبات دولت (حوزه معاونت حقوقی رئیس جمهور) به موجب لایحه شماره 10415/255565-139012/27 توضیح داده است که: « و به تصویب هیأت وزیران می رسد.

2- در راستای حکم قانونگذار فهرست مناطق کمتر توسعه یافته به موجب تصویب نامه شماره 21372/ت28893 هـ- 1382/04/21 برای سالهای 1381، 1382، 1383 یعنی تا پایان برنامه سوم توسعه تعیین و اعلام گردید.

3- با انقضای برنامه سوم و شروع برنامه چهارم به موجب تبصره (2) بند «2» تصویب نامه شماره 12290/ت33051-ت- 1384/03/24 هیأت وزیران فهرست مناطق کمتر توسعه یافته قبلی برای سال 1384 تا زمان تصویب مطالعات بند «2» تصویب نامه مذکور همچنان معتبر دانسته شده است.

4- نهایتاً در سال آخر برنامه چهارم یعنی سال 1388 و با توجه به تصویب مطالعات بند «2» تصویب نامه قبلی به موجب تصویب نامه شماره 76254/ت36095 هـ- 1388/04/10 فهرست جدید مناطق کمتر توسعه یافته تعیین و از ابتدای سال 1388 لازم الاجرا دانسته شده است لیکن با توجه به تاریخ تصویب این تصویب نامه جهت حفظ حقوق مکتسبه آن دسته از افراد که بر مبنای فهرست قبلی مناطق کمتر توسعه یافته مبادرت به سرمایه گذاری در مناطق مذکور کرده بودند به موجب جزء «الف» بند «3» این تصویب نامه فهرست مناطق کمتر توسعه یافته قبلی (تصویب نامه شماره 21372/ت28893 هـ- 1382/04/31) در مورد واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده (132) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم که بهره برداری از آنها تا پایان تیر ماه 1388 شروع می شود همچنان تا پایان دوره 10 ساله ملاک عمل دانسته شده است.

5- ملاحظه می شود قانونگذار به موجب تبصره ذیل ماده (132) قانون مالیاتهای مستقیم به هیأت وزیران اختیار تعیین فهرست مناطق کمتر توسعه یافته را جهت عمل در هر دوره برنامه در آغاز هر دوره برنامه توسعه اعطا کرده ولی دولت را از تغییر این فهرست منع نکرده است و بر همین مبنا نیز دولت در سال اول برنامه چهارم فهرست قبلی را تا زمان تصویب مطالعات مربوط به تعیین مناطق کمتر توسعه یافته جدید تنفیذ کرده و سپس در دوره اعتبار برنامه چهارم در سال 1388 که سال آخر برنامه چهارم بوده برای بقیه مدت برنامه چهارم که با توجه به تمدید آن برنامه تا ابتدای سال 1390 نیز ادامه داشته فهرست جدید را تصویب و اعلام کرده است و علی القاعده اعطای اختیار به دولت توسط قانونگذار جهت اعلام مناطق کمتر توسعه یافته در آغاز هر دوره برنامه توسعه نافذ اختیار دولت جهت اصلاح و تغییر فهرست این مناطق در طول

دوران برنامه نیست و مغایرتی با حکم قانونگذار ندارد.

6- در خصوص مغایرت جزء «پ» بند «3» تصویب نامه شماره 76254/ت/36095-هـ/1388/04/10 با حکم ماده (92) قانون مالیاتهای مستقیم نیز با توجه به مفاد ماده (92) قانون مالیاتهای مستقیم که تعیین فهرست مناطق کمتر توسعه یافته را جهت اعمال مقررات این ماده بر عهده سازمان مدیریت و برنامه ریزی (معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور) گذاشته و آن را مقید به برنامه پنج ساله پنجم توسعه یا مدت زمان معینی نکرده لذا تغییر این فهرست در هر زمان امکان پذیر بوده است و مغایرتی با حکم قانونگذار ندارد.»

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 می‌کند.

رأی هیأت عمومی

الف: مطابق حکم مقرر در ماده 132 قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27، درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی یا معدنی در بخشهای تعاونی و خصوصی که از اول سال 1381 به بعد از طرف وزارتخانه های ذی ربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد در صد و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده 105 قانون معاف اعلام شده است. نظر به این که در بند الف ردیف 3 تصویب نامه شماره 76254/ت/36095-هـ مورخ 1388/04/10 هیأت وزیران، برخورداری واحدهای صنعتی و معدنی از معافیت مذکور به بهره برداری تا پایان تیر ماه سال 1388 مقید شده است که در همان حال موجب تضییق دایره شمول قانون نیز شده است، بنابراین بند الف ردیف 3 مصوبه مذکور به لحاظ مغایرت با قانون پیش گفته مستند به بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می شود.

ب: مطابق ماده 92 قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27، پنجاه درصد مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور [معاونت توسعه مدیریت و سرمایه انسانی رئیس جمهور- معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور] بخشوده می شود و مطابق تبصره ماده 132 قانون مذکور، تصویب فهرست مناطق کمتر توسعه یافته به عهده هیأت وزیران محول شده است. نظر به این که هیأت وزیران در محدوده اختیارات قانونی، بند پ ردیف 3 مصوبه شماره 76254/ت/36095-هـ/1388/04/10 را تصویب کرده است، بنابراین این بند قابل ابطال تشخیص نشد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری محمدجعفر منتظری

