



وزارت کشاورزی  
دانشگاه جهاد کشاورزی  
سازمان گسترش روستاها و کشاورزی

شماره بخشنامه : 1691

تاریخ : ۱۳۹۷/۰۸/۰۱

موضوع  
رای شماره ۱۶۹۱ مورخ ۱۳۹۷/۰۸/۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال مصوبه شماره ۱۰۰۴/۴/۳۰-هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و رای شماره ۹۷۰۱۹/۱۷-۹۷۰۲۲/۵/۱۳۹۶ هیأت ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم)

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۶۹۱ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۷/۸/۱ شماره پرونده: ۹۶/۱۳۸۸ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایتی: شرکت آب منطقه ای مازندران موضوع شکایت و خواسته: ابطال مصوبه شماره ۱۰۰۴/۴/۳۰-۱۳۷۳/۱۰/۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و رای شماره ۹۷۰۱۹/۱۷-۹۷۰۲۲/۵/۱۳۹۶ هیأت ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم گردش کار: شرکت آب منطقه ای مازندران به موجب دادخواستی ابطال مصوبه شماره ۱۰۰۴/۴/۳۰-۱۳۷۳/۱۰/۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و رای شماره ۹۷۰۱۹/۱۷-۹۷۰۲۲/۵/۱۳۹۶ هیأت ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "احتراماً به استحضار می رساند هیأت ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، به استناد ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم که مقرر می دارد « درآمد حاصله از کلیه فعالیتهای کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی، زنبور عسل و پرورش طیور، صیاد و ماهیگیری، نوغان داری، احیاء مراتع و جنگلها، باغات و اشجار از هر قبیل و نخلیات از پرداخت مالیات معاف می باشد»، در بررسی حسابهای این شرکت، درآمدهای حاصل از فروش آب به بخش کشاورزی را معاف از مالیات دانسته و متناسباً هزینه های فروش آب بخش کشاورزی را نیز از صورت مالی حذف و غیر قابل قبول تلقی کرده است به علاوه در روش حذف هزینه های بخش کشاورزی نیز کسری از درآمدهای فروش آب به بخش کشاورزی را به کل درآمدهای شرکت در کل هزینه های شرکت ضرب نموده است و در نتیجه این اقدام با وجود زیان دهی این شرکت، تراز شرکت را مثبت و سود ده تلقی نموده است و متعاقب آن به وضع مالیات عملکرد بر درآمد اقدام نموده است. این شرکت طی چهار مرحله در هیأت مالی بدوی حل اختلاف مالیاتی، تجدیدنظر خواهی، شورای عالی مالیات و هیأت ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اعتراض نموده است لکن در همه آراء صادره از جمله رای اخیر هیأت ۳ نفره ماده ۲۵۱ مکرر با دو رای از سه رای نسبت به رای کمیسیونهای قبلی صحه گذاری نموده است. این شرکت بنا به دلایل زیر نسبت به آراء هیاتهای مذکور از جمله رای شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۰۰۴/۴/۳۰-۱۳۷۳/۱۰/۷-۱۳۷۳/۱۰/۷ به ویژه رای اخیر هیأت ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر اعتراض دارد: ۱- همان طوری که استحضار دارند آب محصول فعالیتهای کشاورزی محسوب نمی شود و آب همگون سایر نهاده ها از جمله کود، سم، بذر و ... می باشد که در اختیار بخش کشاورزی قرار می گیرد و فروش آن به بخش کشاورزی مشمول مالیات می گردد. ۲- منظور از فعالیت بخش کشاورزی عملیات کاشت، داشت و برداشت محصول است که آب به عنوان نهاده جدا در این فرآیند استفاده می شود و محصول فعالیت کاشت، داشت و برداشت نمی باشد و زارع و یا کشاورز آب را خریداری می نماید. ۳- فعالیتهای آب منطقه ای به عنوان سازمان مستقل در تامین و عرضه آب به بخشهای مختلف کشاورزی، شرب، صنعت، خدمات و ... می باشد و فعالیت این شرکت کشاورزی محسوب نمی شود. ۴- در ماده ۸۱ و سایر مواد قانون جدید مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، صرفاً به فعالیت بخش کشاورزی اشاره شده است و در هیچ ماده ای از آن، اشاره ای به معافیت از پرداخت مالیات در عملیات فروش آب به بخشهای مختلف از جمله کشاورزی نشده است. ۵- ماده ۲ لایحه قانون اصلاح پاره ای از مواد قانون کار کشاورزی مصوب ۱۳۵۹/۲/۳۰ شورای انقلاب اسلامی و نیز اصلاح آن مصوبه در مورخ ۱۳۵۹/۴/۱۵ دلالتی بر اینکه فروش آب به تنهایی از مصادیق کار کشاورزی باشد ندارد. مزید استحضار در مذاکرات حضوری با مسئولین و اعضای هیاتها، استدلال شرکت را قابل قبول می دانند لکن ممیزها و هیاتهای بدوی شورای حل اختلاف به استناد رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۰۰۴/۴/۳۰-۱۳۷۳/۱۰/۷-۱۳۷۳/۱۰/۷ فروش آب را معاف از مالیات می دانند. علیهذا با توجه به توضیحات فوق الذکر نظر و برداشت ممیز مالیاتی صحیح نمی باشد و به رای هیأت حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر شورای عالی مالیاتی و همچنین هیأت ۳ نفری موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اعتراض داشته و استدعای ابطال مصوبه هیأت عمومی شورای عالی به شماره ۱۰۰۴/۴/۳۰-۱۳۷۳/۱۰/۷-۱۳۷۳/۱۰/۷ و رای شماره ۹۷۰۱۱/۱۷-۹۷۰۲۲/۵/۱۳۹۶ هیأت بدوی موضوع ماده ۲۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم را از آن مقام عالی دارد. "متن مصوبه و مقرره مورد اعتراض به قرار زیر است: الف) مصوبه شماره ۱۰۰۴/۴/۳۰-۱۳۷۳/۱۰/۷-۱۳۷۳/۱۰/۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی: " شماره ۱۰۰۴/۴/۳۰-۱۳۷۳/۱۰/۷ گزارش شماره ۱۳۷۳/۹/۷-۲۱۴۱/۵/۳۰ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی با عطف توجه به نامه شماره ۱۳۷۳/۸/۱۷-۲۲/۱۹۴۴۴ معاونت وزارت نیرو در امور آب و نامه شماره ۱۳۷۲/۸/۴-۴۰۲۳/۴۴۰ سازمان آب منطقه ای فارس- بوشهر- کهگیلویه و بویر احمد، مبنی بر اینکه در مورد تعلق مالیات بر درآمد حاصل از فروش آب به منظور مصارف امور کشاورزی دو نظر مغایر یکی مشعر بر تعلق مالیات و دیگری مبنی بر معافیت مالیاتی به استناد ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم ابراز شده است حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی مطرح است، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید: رای اکثریت: از مواد ۱۰۵ تا ۱۰۹ به ویژه

ماده ۱۰۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه های بعدی و ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی که جایگزین قانون یاد شده فوق گردیده و از اول سال ۱۳۶۸ به اجرا گذارده شده است و ماده ۱ آیین نامه اجرایی لایحه قانونی واگذاری و احیاء اراضی در حکومت جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۵۹/۲/۳۱ شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران چنین مستفاد می شود که فروش آب به منظور مصارف امور کشاورزی مشمول معافیت مذکور در ماده ۸۱ قانون می باشد. "ب) رای شماره ۱۳۹۶/۵/۲۲-۹۷۰۱۹/۱۷ هیات ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم;" مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ایمرجع رسیدگی: هیات سه نفری موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مالیاتی: شرکت آب منطقه ای مازندران واحد ذیربط: اداره کل امور مالیاتی استان مازندران منبع مالیاتی: درآمد عملکرد سال عملکرد: ۱۳۷۸-۱۳۸۰ شماره اقتصادی: ۴۱۱۳۴۵۶۵۱۷۱۷ خلاصه شکایت مودی: این شرکت با عنایت به دلایل ذیل نسبت به مالیات قطعی شده عملکرد سالهای ۱۳۷۸ و ۱۳۸۰ معترض می باشد: الف) اشتباه واحد مالیاتی در صدور برگه های تشخیص مالیاتی عملکرد سالهای ۱۳۷۸ و ۱۳۸۰ در معاف نمودن فعالیتهای فروش و ارایه خدمات آب شرکت به بخش کشاورزی طبق موضوع ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم و در نتیجه کاهش هزینه های متناظر و سپس کاهش زیان شرکت (تلقی واحد مالیاتی از اعتبار اختصاص دولت برای جبران خسارتهای ناشی از خشکسالی جهت انجام عملیات مشخص رفع خشکسالی در قالب موافقتنامه به عنوان درآمد و سپس کاهش زیان و محاسبه سود و مالیات) عدم توجه هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر و شورای عالی مالیاتی به مفاد موضوعات فوق در طی مراحل دادرسی مالیاتی لذا با عنایت به مراتب یاد شده تقاضای طرح شکایت در هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم را دارد. رای هیاتهای حسب ارجاع مورخ ۱۳۹۵/۴/۱۵ وزیر امور اقتصادی و دارایی مندرج در هامش ضمیمه نامه شماره ۱۳۹۵/۴/۱۲-۶۳۵۹/۱۷ رییس مرکز تشکیل و پس از بحث و بررسی به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید: رای اکثریت: چون هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر که صلاحیت رسیدگی ماهوی در امور مالیاتی را دارند به اعتراضات مودی رسیدگی نموده و وفق مقررات مالیاتی موضوعه اصدار رای کرده اند و در روند رسیدگی هیاتهای مذکور نقص رسیدگی یا نقض مقررات قانونی مشاهده نمی شود، لذا ابطال برگهای مالیات قطعی شماره ۰۹/۹۹۴۱-۱۳۰۹/۱۱/۱۳ و شماره ۰۹/۹۹۳۹-۱۳۰۹/۱۱/۱۳ مربوط به عملکرد سالهای ۱۳۷۸ و ۱۳۸۰ که بر اساس رای هیاتهای حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر و منطبق با مقررات مالیاتی وضع شده تنظیم و اصدار گردیده اند از جهت مندرجات شکایت شاکی موجبی ندارد و اکثریت اعضای هیات استواری برگهای مالیات قطعی فوق الذکر و رد شکایت واصله را اعلام می نماید. این رای به موجب قسمت اخیر ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم قطعی و لازم الاجرا است. "در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۷/۱/۲۸-د/۲۵۳۱/۲۱۲، تصویر نامه شماره ۱۶۰۶۶/۲۰۱-د/۱۳۹۶/۱۲/۱۴ رییس شورای عالی مالیاتی را ارسال کرده که متن آن به قرار زیر است: "جناب آقای تاجمیر ریاحمدیرکل محترم دفتر حقوقیسلام علیکم احتراماً عطف به نامه شماره ۱۳۹۶/۱۱/۲۵-د/۴۶۸۵۹/۲۱۲ منضم به تصویر دادخواست تقدیمی شرکت آب منطقه ای مازندران به دیوان عدالت اداری به خواسته ابطال رای شماره ۱۳۷۳/۱۰/۷-۱۰۰۴/۴/۳۰ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مبنی بر شمول معافیت مالیاتی نسبت به فروش آب جهت مصارف کشاورزی، نکات ذیل قابل یادآوری می باشد: در ارتباط با بندهای ۱ و ۲ دادخواست مذکور، ذکر این نکته کفایت که بدون آب در اکثر مناطق کشور عملیات کاشت، داشت و برداشت امری نشدنی و محال است و درست است که «آب» محصول فعالیت کاشت، داشت و برداشت نمی باشد لکن همه آن فعالیتها به ویژه داشت و برداشت، خود محصول و به تبع آب و آبیاری است. طبق ماده ۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به فعالیتهای کشاورزی در ایران تحصیل می نماید مشمول مالیات بر درآمد کشاورزی بوده است. همچنین طبق ماده ۹ همین قانون، درآمد مشمول مالیات بر درآمد کشاورزی عبارت است از ۱۰ تا ۴۵ درصد قیمت کل محصول سالانه در فصل استحصال در حوزه شهرستان نسبت به مورد فعالیت کشاورزی و به همین نسبت در مورد سایر درآمدهای کشاورزی از قبیل دامداری و فروش آب برای مصارف کشاورزی و نظایر آن پس از کسر معافیتهای مقرر در این قانون در مورد املاک استیجاری اجاره بها و در مورد مزارعه و مساقات سهمی که به مالک پرداخت می شود از درآمد مشمول مالیات کسر می گردید. بنابراین همان طور که ملاحظه می شود قانونگذار در مقررات مالیاتی درآمد حاصل از فروش آب در مصارف کشاورزی را به عنوان فعالیت کشاورزی قلمداد کرده است. طبق اصلاحیه های بعدی قانون مالیاتهای مستقیم به ویژه اصلاحات سال ۱۳۶۶ و ۱۳۷۱، درآمد حاصل از فعالیتهای کشاورزی از پرداخت مالیات معاف شده است. لذا از آنجا که فروش آب برای مصارف کشاورزی نیز طبق مقررات قبل به عنوان فعالیت کشاورزی مشمول مالیات بوده است با معافیت فعالیتهای کشاورزی فروش آب برای مصارف کشاورزی نیز بالطبع، مشمول این معافیت بوده و رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی برابر مقررات صادر شده است. از سوی دیگر تبعات منفی اجابت دادخواست شاکی دامنگیر طیف وسیع کشاورزان سراسر کشور که آنها هم اقدام به فروش آب در مصارف کشاورزی می نمایند می گردد و با توجه به مشکلات اجرایی ناشی از نحوه تعیین رقم درآمد مربوطه که غالباً از طریق علی الراس و برآورده های فروش تعیین خواهد شد منجر به پیدایش مشکلات عدیده و عمومی در ادارات مالیاتی و نارضایتی مودیان (کشاورزان سراسر کشور) خواهد شد که طبعاً مقتضای تدقیق و مورد ملاحظه واقع شدن مشکلات مورد نظر در دیوان عدالت مالیاتی را دارد. "هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۷/۸/۱ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی مبنای ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم «درآمد حاصل از کلیه فعالیتهای کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگلها، باغات اشجار از هر قبیل و نخيلات از پرداخت مالیات معاف می باشد.» نظر به اینکه مصوبه مذکور متضمن اعلام رای اکثریت شورای عالی مالیاتی که فروش آب به بخش کشاورزی را فعالیت کشاورزی تلقی نموده، در حالی که مصادیق معاف در ماده ۸۱ قانون یاد شده مشخص شده است و با توجه به اینکه در قانون و مقررات سابق مقنن به شرح ماده ۱۰۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ به صراحت فروش آب را از پرداخت مالیات معاف کرده است اما از این حکم در اصلاحیه های بعدی عدول کرده است مصوب مورد شکایت به جهت توسعه معافیت به بخش غیر مربوطه، مغایر

قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲  
ابطال می شود و در خصوص تقاضای دیگر شاکی مبنی بر ابطال رای شماره ۱۹/۱۷-۹۷۰۹۲۲/۵/۱۳۹۶ هیات ۳ نفره موضوع  
ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم پرونده به شعبه دیوان ارجاع می شود. مرتضی علی اشراقی-معاون قضایی دیوان  
عدالت اداری  
Powered by Froala Editor Powered by Froala Editor Powered by Froala Editor Powered by Froala Editor  
Froala Editor



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب