



3:32:08

ولادت با سعادت رسول گرامی اسلام و امام جعفر صادق (ع) موسس مذهب جعفری بر مناسبت...

ارای هیات عمومی دیوان عدالت...
آرای وحدت رویه دیوانعالی...
این نامه ها
اساسنامه ها
نصوب نامه ها
سازمان امور مالیاتی کشور
سازمان ثبت اسناد و املاک...
مصوبات شورای شهر
مصوبات شورای عالی آموزش...
مصوبات شورای عالی اداری
مصوبات شورای عالی انقلاب...
مصوبات شورای عالی شهرداری...
مصوبات شورای عالی میراث...
مصوبات شورای عالی پول و...
مصوبات شورای عالی فضای مجازی
مصوبات مجمع تشخیص مصلحت...
مصوبات و نظریات شورای نگهبان
مقررات عمومی
مناقضه روزنامه رسمی
نظریات مشورتی اداره کل حقوقی...
نظریه های رئیس مجلس

مرجع نصوب: هیات عمومی دیوان عدالت اداری
شماره ویژه نامه: ۶۲۹

دوشنبه ۱۶ دی ۱۳۹۳

سال شصت و نه شماره ۵۲-۲۰

رای شماره ۶۷۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بخشنامه شماره ۱۰۹۹/۸۱/۱۳۵۱/۲۳۳-۱۳۸۶/۹/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور

شماره هـ/ ۳۵۲/۹۰ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۲/۹/۲۵ شماره دادنامه: ۶۷۰
شماره پ/ ۱۳۹۲/۱۰/۸ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۲/۹/۲۵
شماره پ/ ۱۳۹۲/۱۰/۸ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۲/۹/۲۵

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۰۹۹/۸۱/۱۳۵۱/۲۳۳-۱۳۸۶/۹/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور و اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیاتی

گردش کار: آقای حامد صفایی نیار به وکالت از شرکت داروسازی اسوه در خصوص صدور برگ تشخیص مالیاتی شرکت اسوه در سال ۱۳۸۹ و طرح شکایت علیه سازمان امور مالیاتی کشور موارد ذیل را به استحضار قضات کرانه دیوان عدالت اداری می‌رساند:

مطابق ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم: «آن قسمت از سود انباری شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی یا معدنی خود با ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف گردد از ۵۰٪ مالیات متعلق ماده ۱۰۵ این قانون معاف خواهند بود، مشروط بر این که قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل با ایجاد واحد صنعتی یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه‌گذاری تعیین از وزارتخانه ذکریط تحصیل شده باشد.»
لازم به ذکر است که ماده ۱۳۸ نه تنها هیچ کاد از امتیاز ساقط نشده بلکه مکرراً در بخشنامه‌ها و حتی قانون برنامه پنج ساله دور توسعه به توسط ماده ۱۵۹ مورد تأکید و تأیید قرار گرفته است. دستورالعمل معافیت موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم نیز قید و بندی اضافه بر آنچه قانون مشخص کرده، تعیین نکرده و شرط استفاده از معافیت موجود در این ماده را اخذ مجوز از وزارتخانه ذکریط در قالب طرح سرمایه‌گذاری معین می‌داند.

شرکت اسوه نیز مانند بسیاری از شرکتهای دیگر که در جهت بهبود توسعه، به روی رسانی و نوسازی خود می‌کوشند در سنوات ماضی از معافیت مذکور بهره برده، متأسفانه در برگ تشخیص مالیاتی سال ۱۳۸۹ خلاف رویه جاری مسئولین مالیاتی با استناد به بخشنامه شماره ۱۰۹۹/۸۱/۱۳۵۱/۲۳۳-۱۳۸۶/۹/۱۲ بیان کرده‌اند که استفاده از معافیت مزبور منوط به اخذ گواهی استفاده از معافیتهاک مقرر در ماده ۱۳۸ از وزارت اقتصاد و مابری است این در حالی بیان می‌شود که مجوز مربوطه به‌شتر اخذ و تحویل شده و از مزایای معافیت مذکور نیز استفاده نشده است. مطابق ماده ۱۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم: «کلیه معافیتهاک مدت‌ها که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده است با رعایت مقررات مربوط تا انتهای مدت به قوت خود باقی است.» چنانچه منظور و هدف مسئولین مالیاتی از طرح چنین موضوعی نیاز به تمهید مجوز است ماده ۱۴۶ صراحتاً از معافیتهاک مدت‌ها نام برده و مجوزهاک اخذ شده نیز مؤید این موضوع است. بخشنامه مورد اعتراض بیان می‌دارد:

«به منظور ساماندهی معافیتهاک مالیاتی موضوع مواد ۱۳۸ و ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم، ضمن ارسال دستورالعمل اجرایی لازم جهت صدور گواهی‌هاک مربوطه، مقتضی است در اجرای مقررات ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم و این‌نامه اجرایی آن ترتیبی اتخاذ شود تا در صورت درخواست مؤدیان مالیاتی جهت استفاده از معافیتهاک 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 معافیتهاک مقرر برای این دسته از مؤدیان منوط به اظهار نظر یا صدور گواهی استفاده از معافیتهاک مذکور از سوی معاون عملیاتی است.»
چنانچه از متن بخشنامه فوق‌الذکر آشکار است این بخشنامه هیچ بخشنامه‌ای نمی‌تواند به متن مواد ۱۳۸ و ۱۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم داشته باشد. ظاهراً مفاک استدلال و استنباط مسئولین مالیاتی سطر پایانی بخشنامه فوق است و استفاده از معافیت ماده ۱۳۸ در گرو صدور گواهی استفاده از معافیتهاک مذکور از سوی معاون عملیاتی می‌دانند.

تکلیه قابل انجاست که قانون و دستورالعمل اجرایی صراحت داشته و شرایط استفاده از معافیت را دقیقاً مشخص می‌نماید بنابراین اضافه کردن قید و یا طرح صدور یک مجوز که سیاق آن گواهی اداره مالیاتی است تحت دو عنوان قابل بررسی است. گواهی مربوطه یا می‌بایست شکل تأیید و اطلاعی داشته باشد و مطابق بر قوانین شرایط موجود را بررسی و اعلام تأیید و قطعیت نماید و یا می‌بایست به عنوان مرحله‌ای به جهت صدور معافیت مالیاتی شناخته شود. چنانچه در قانون مالیاتهای مستقیم مواد ۱۳۸ و ۱۴۶ 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 تعدیل قانون مصوب محسوب شده که بدون ادن یا استفسار از قانونگذار امکان‌پذیر نیست. در حقیقت صدور بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور نوعی ورود به عرصه قانونگذاری بوده آن هم در شرایطی که قانون مصوب شکل صحیح دارد. چنانچه باید متذکر شد تحول مجوزهاک مربوط از وزارت منابع مبنای تأیید اجراء معافیت مالیاتی است بنابراین صدور گواهی آیا دلایلی 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 دخالت در فعالیت نهادهاک مختلف دولتی نیست؟ آیا شکل نظارت اطلاعی را که صدور بخشنامه نیز به آن توجه کرده و منظور از آن سازماندهی فعالیت مالیاتی دانسته می‌تواند با تفسیر شخصی بسط داد و به گونه‌ای استنباطی تفسیر کرد؟

بخشنامه شماره ۱۹۷۵۲/۱۳۹۲/۲/۲۰۴-۱۳۷۷/۲/۲۸ صرفاً مؤدیان مالیاتی که تجهیزات و ملزومات پزشکی را مدنظر قرار می‌دهند به این معنا که شرکتهای فوق به شکل استثنای قرار داشته. متأسفانه مدیرین مالیاتی حتی در این مورد نیز توجه نکرده و شرکت موکل را که شرکت دارویی- پزشکی است بنا بر تفسیر خود از بخشنامه مقرر شده شامل معافیت مالیاتی ندانسته آن هم در صورتی که سنوات قبل شامل این معافیت دانسته‌اند.

همچنین بخشنامه مالیاتی شماره ۴۰۸۴/۶۱۵۱۸-۲۰-۱۳۷۱/۱۲/۶ موارد اینهمه یا کلمات قابل تفسیر را نیز به بحث گذاشته اما کوچکترین اشاره‌ای به چنین شکلی از ورود به عرصه تعدیل قانون نداشته است.
با توجه به جمیع موارد فوق از دیوان عدالت اداری و قضات عالی مقام آن درخواست می‌شود 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 دانسته و اگر هر نهاد دولتی برخلاف قوانین صریح اختیاراتی را نیز برای خود قائل شود عملاً قانون از اعتبار خواهد افتاد. برپاینش از حسن توجه قضات عالی مقام سپاسگزاری می‌شود.»

متن بخشنامه مورد اعتراض شماکی به قرار زیر است:
« شماره و تاریخ: ۱۳۸۶/۹/۱۲ - ۲۳۳/۱۳۵۱/۸۱-۹۹

به منظور ساماندهی معافیتهاک مالیاتی موضوع مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم، ضمن ارسال دستورالعمل اجرایی لازم جهت صدور گواهی‌هاک مربوطه، مقتضی است در اجرای مقررات ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم و این‌نامه اجرایی آن ترتیبی اتخاذ شود تا در صورت درخواست مؤدیان مالیاتی جهت استفاده از معافیتهاک 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 معافیتهاک مقرر برای این دسته از مؤدیان منوط به اظهار نظر یا صدور گواهی استفاده از معافیتهاک مذکور از سوی معاون عملیاتی است.»

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 مؤدیان منوط به اظهار نظر یا صدور گواهی استفاده از معافیت‌های مذکور از سوی معاون عملیاتی است.»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۲۸۹/۲/۱۱ - ۵/۲۱۲/۱۲۸۲۹ موضوع داده است که:

«احتراماً، در خصوص پرونده کلاسه ۹۱۰۹۹۸۰۹۰۰۲۰۸۲۹ به شماره بایگانی ۹۰۰۳۱۰ (کلاسه دستی ۵/۹/۲۵۴) موضوع دادخواست شرکت داروسازی اسوه (سهامی عام) به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۱۳۸۶/۹/۱۲ - ۲۳۲/۱۳۵۱/۸۱۰۹۹ سازمان متبوع همچنین اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیات، به پیوست تصویر نامه شماره ۱۳۸۶/۹/۱۲ - ۲۳۲/۱۳۵۱/۸۱۰۹۹ مدیرکل دفتر تشخیص و حسابرسی مالیاتی و مستندات مربوط ایجاد و مستحضر می‌دارد:

ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می‌دارد آن قسمت از سود ارباب شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و توسیعی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف شود از پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق موضوع ماده (۱۰۵) 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 سرمایه‌گذاری معین از وزارتخانه ذکریط تحصیل شده باشد.

در صورتی که هزینه اجرای طرح یا طرح‌های یاد شده در هر سال مازاد بر سود ارباب همان سال باشد و یا از هزینه طرح سرمایه‌گذاری کمتر باشد شرکت می‌تواند از معافیت مذکور در محاسبه مالیات سود ارباب سالهای بعد حداکثر به مدت سه سال به میزان مازاد مذکور با باقی مانده هزینه اجرای کامل طرح بهره‌مند شود، همچنین به موجب تبصره ۱ ماده مذکور که مقرر داشته در صورتی که شرکت، قبل از تکمیل اجرای طرح را متوقف نماید یا ظرف یک سال پس از محلت تعیین شده، آن را تعطیل، منحل یا منتقل نماید معافیت‌های مالیاتی منظور شده در این ماده ... از شرکت وصول خواهد شد.

مضاف بر آن به موجب تبصره ۲ ماده مزبور واحدهای صنعتی جدید که با استفاده از معافیت‌های مقرر در این ماده تأسیس می‌شوند نمی‌توانند از معافیت‌های مالیاتی موضوع بند ماده ۱۲۳ قانون اخیرالذکر استفاده نمایند.

با توجه به متن ماده و تبصره‌های آن مشخص می‌شود 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 ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره‌های آن است که قبلاً احراز شرایط مذکور توسط ادارات امور مالیاتی و کارشناسان ذکریط انجام می‌شده و متعاقباً با صدور بخشنامه مورد شکایت صرفاً عمل بررسی و اظهار نظر به لحاظ افزایش کنترل داخلی و استانداردسازی معافیت‌های مذکور در معاونت عملیاتی سازمان متمرکز شده است و معاونان مالیاتی بر اساس بخشنامه مزبور مکلف شدند در صورت درخواست مؤدیان مالیاتی جهت استفاده از معافیت‌های 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 مؤدیان منقاضی منوط به اظهارنظر یا صدور گواهی استفاده از معافیت مذکور از سوی معاون عملیاتی شد لذا مشخص می‌شود که با صدور بخشنامه مورد شکایت به هیچ وجه ریزه جدید و اضافی ایجاد نشده و صرفاً مرجع احراز شرایط جهت افزایش کنترل داخلی و استانداردسازی معافیت تغییر کرده است.

مذکور می‌شود که دستورالعمل مورد شکایت متعاقباً با صدور دستورالعمل ۲۰۰/۲۹۲۹ - ۱۳۹۰/۲/۱۱ اصلاح و به منظور تسریع در رسیدگی و قطعیت یافتن پرونده‌های مالیاتی و در راستای سیاست تمرکززدایی در وظایف و اعلام نظر در خصوص معافیت‌های مالیاتی موضوع مواد ۱۲۳ و ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم به مدیران کل امور مالیاتی محول شد.

با عنایت به مراتب فوق‌الذکر و ملحوظ نظر قرار دادن این نکته که بخشنامه مورد شکایت دقیقاً با توجه به هدف مقنن و صرفاً جهت احراز شرایط مذکور در مواد ۱۲۳ و ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم و نظارت مستمر به منظور جلوگیری از تضییع حقوق مؤدیان مالیاتی و دولت صادر شده و متعاقباً نیز مورد اصلاح قرار گرفته است و برخلاف ادعای شاکی در قسمت اخیر لایحه پیوست دادخواست هیچ گونه تضاد یا شرایط مذکور در قانون (مواد ۱۲۳ و ۱۲۸) ندارد، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد.

ضمناً متذکر می‌شود قسمت اخیر موضوع خواسته و شکایت شاکی (اعتراض به نحوه صدور برگ تشخیص مالیات) مستنداً به ماده ۱۹ قانون آن دیوان خارج از حدود صلاحیت و اختیارات آن هیأت است.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد، پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آتیته به صدور رأی صادر شد.

رأی هیأت عمومی

مطابق ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، آن قسمت از سود ارباب شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و توسیعی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف کرد از پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق موضوع ماده ۱۰۵ این قانون معاف خواهد بود مشروط بر این که قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه‌گذاری معین از وزارتخانه‌های ذکریط تحصیل شده باشد، نظر به این که بخشنامه شماره ۱۳۸۶/۹/۱۲ - ۲۳۲/۱۳۵۱/۸۱۰۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور در دوره حاکمیت، بهره‌مندی 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 تعارض با هدف و حکم قانونگذار، موجب توسعه و تغییر در شرایط قانونی شده است، به همین دلیل بخشنامه مذکور به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۲ قانون تشکیلات و اداری دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می‌شود، خواسته دیگر شاکی باید در شعبه دیوان مورد رسیدگی قرار گیرد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری معاون قضایی دیوان عدالت اداری - علی مستری