

رای شماره 1740791 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: بند 4 بخشنامه شماره 200/1401/39 مورخ 1401/07/23 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ابطال نشد

هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200059
شماره دادنامه سیلور: **140231390001740791** تاریخ: 1402/07/09
* شاکی: آقای محمد مهدی زاهدی فرزند عبدالعظیم
* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور
* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 4 بخشنامه شماره 200/1401/39 مورخ 1401/07/23 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند 4 بخشنامه شماره 200/1401/39 مورخ 1401/07/23 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد:
بخشنامه شماره 200/1401/39 مورخ 1401/07/23 (بند ن) تبصره 6 قانون بودجه سال 1401 کل کشور - ماده 105 قانون مالیات های مستقیم)
مخاطبان: ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: تبیین حکم بند (ن) تبصره 6 قانون بودجه سال 1401 کل کشور
در خصوص نحوه اجرای کاهش نرخ مالیات ماده 105 قانون مالیات های مستقیم موضوع بند (ن) تبصره 6 قانون بودجه سال 1401 کل کشور، بدینوسیله مقرر می دارد:

1- درآمد اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه های ذیربط حاصل از فعالیت های تولیدی اعم از تولید، تولید کارمزدی، فروش ضایعات حاصل از تولید و فروش محصولات مازاد بر پروانه بهره برداری، برای عملکرد سال 1400 با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره 1 ماده 146 مکرر الحاقی مصوب 1394/04/31 قانون مالیات های مستقیم، امکان استفاده از کاهش نرخ بند مذکور را دارا می باشند.

2- کلیه اشخاص حقوقی یاد شده دارای درآمد حاصل از فعالیت های تولیدی که به علت عدم انطباق سال مالی با سال شمسی، قسمتی از درآمدهای آن ها در سال 1400 تحقق یافته باشد، به نسبت درآمد مشمول مالیات متعلق به درآمد محقق شده در سال 1400 امکان برخورداری از کاهش نرخ موصوف را دارا خواهند بود. در این راستا چنانچه جهت تعیین درآمد مشمول مالیات درآمدهایی که در بازه زمانی سال 1400 تحقق یافته است نیاز به تسهیم باشد از میانی مناسب تسهیم از قبیل: مقدار فروش، مبلغ فروش، مبلغ قیمت تمام شده و هزینه ها و غیره با توجه به شرایط فعالیت و وضعیت پرونده مالیاتی و اسناد و مدارک مثبته در دسترس حسب مورد با رعایت بخشنامه های صادر شده در این ارتباط استفاده خواهد شد.

3- ملاک اعمال کاهش نرخ مذکور، درآمد مشمول مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی شده حسب مورد، خواهد بود. هزینه های برگشتی نیز با رعایت سایر مقررات، از مفاد بند مذکور برخوردار می گردد لیکن حکم بند یادشده قابل تسری به درآمدهای کتمان شده و هزینه های غیر واقعی نخواهد بود.

4- کاهش نرخ مذکور صرفاً در خصوص نرخ مالیات درآمد حاصل از انجام فعالیت تولیدی اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذی ربط در سال 1400 جاری بوده و بدیهی است، مفاد بند یادشده قابل تسری به سایر درآمدهای غیرتولیدی اشخاص مورد نظر از جمله فعالیت های معدنی، خدماتی، اجاره و... نخواهد بود.

5 - در مواردی که مؤدی امکان استفاده بیش از یک معافیت، بخشودگی و تخفیف در نرخ مالیاتی را دارا می باشد کاهش نرخ موضوع بند (ن) تبصره فوق الذکر می بایست با رعایت مفاد بخش نامه شماره 200/96/35 مورخ 1396/03/03 اعمال شود.

داوود منظور - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور
* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مقرر شکایت:

1- به موجب بند «ن» تبصره 6 قانون بودجه سال 1401 نرخ مالیات موضوع ماده 105 قانون مالیات های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه های ذیربط در فعالیت تولیدی در سال 1400 معادل پنج واحد درصد کاهش می یابد. بنابراین اعطای تسهیلات قانونی مذکور مقید به 3 قید گردیده است. اولاً؛ شخص حقوقی بودن مؤدی، ثانیاً؛ داشتن فعالیت تولیدی، ثالثاً؛ داشتن پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذی ربط.

2- سازمان امور مالیاتی در بند 4 بخشنامه شماره 200/1401/39 مورخ 1401/07/23 خارج از اختیار، قیود مذکور در بند «ن» تبصره 6 قانون بودجه سال 1401 را توسعه داده و در قسمت اخیر آن مقرر نموده « مفاد بند یادشده قابل تسری به سایر درآمدهای غیرتولیدی اشخاص مورد نظر از جمله فعالیت های معدنی، خدماتی، اجاره و... نخواهد بود».

3- در بند «ت» ماده 1 قانون اصلاح قانون معادن مصوب 1390/08/22 مجلس شورای اسلامی، اکتشاف، تجهیز، استخراج، کانه آرای و فرآوری در زمره عملیات معدنی قلمداد گردیده و در بندهای «د»، «ر» و «ز» همین ماده، تعاریف مرتبط با هر یک از فعالیت های استخراج، کانه آرای و فرآوری ارائه گردیده است.

4- در بند «ع» ماده 1 قانون اصلاح قانون معادن مصوب 1390/08/22 مجلس شورای اسلامی، عبارت "بهره برداری" در قانون مذکور این گونه تعریف گردید « مجموعه عملیاتی که به منظور استخراج و کانه آرای و بدست آوردن مواد معدنی قابل فروش انجام می گیرد ». بنابراین براساس تعریف عملیات معدنی در بند «ت» ماده مذکور، پروانه بهره برداری صادره از وزارتخانه ذی ربط برای یک معدن می تواند دربرگیرنده عناوین، استخراج، کانه آرای و فرآوری باشد. کما اینکه در بند «ت» ماده یک آیین نامه اجرایی قانون معادن، "فعالیت معدنی" این گونه تعریف شده است «عملیات پی جویی برای یافتن کنسارها و اکتشاف و استخراج معادن و کانه آرای کنسنگ و فرآوری مواد معدنی و متالوژی استخراجی».

5 - با توجه به تعریف اصطلاح "کانه آرای": « کلیه عملیات فیزیکی، شیمیایی و یا فیزیکی - شیمیایی که به منظور جدا کردن قسمتی از مواد باطله از کانه (کانسنگ) و یا تفکیک کانه ها (کانسنگ ها) از یکدیگر انجام می گیرد» و اصطلاح "فرآوری": «عملیاتی که بر روی مواد خام معدنی یا مواد کانه آرای شده، انجام و موجب تولید مواد اولیه صنعتی می شود» و در بندهای «ر» و «ز» ماده 1 قانون اصلاح قانون معادن مصوب 1390/08/22 مجلس شورای اسلامی، فعالیت های مذکور در زمره فعالیت تولیدی قلمداد می گردد که دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط می باشند. کما اینکه حقوق دولتی موضوع ماده 4 قانون معادن نیز بر مبنای یکی از نرخ های روز سه گانه، ماده معدنی در سر معدن « الف - استخراج شده، ب - کانه آرای شده، ج - فرآوری شده» در چارچوب بودجه مصوب به تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت، از دارنده پروانه بهره برداری اخذ می گردد.

6 - با توجه به مفاد ماده 88 و تبصره آن و ماده 90 آیین نامه اجرایی قانون معادن و تعیین حوزه اختیارات وزارت صنعت، معدن و تجارت در آن، بند 4 بخشنامه شماره 200/1401/39 مورخ 1401/07/23 سازمان امور مالیاتی کشور که در آن فعالیت معدنی را به صورت عام غیرتولیدی قلمداد و از مزایای بند «ن» تبصره 6 قانون بودجه سال 1401 محروم نموده است، خارج از حیطه اختیارات قانونی می باشد و بنابه مراتب 6 گانه معروض داشته شده، ابطال بند 4 بخشنامه شماره 200/1401/39 مورخ 1401/07/23 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مورد استدعا می باشد.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/27176/ص مورخ 1401/12/25 به طور خلاصه توضیح داده است که:

1- به موجب بند (ن) تبصره 6 قانون بودجه سال 1401 مقرر شده است: «در راستای سیاست های حمایت از تولید، نرخ مالیات موضوع ماده 105 قانون مالیات های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه های ذیربط در فعالیت های تولیدی در سال 1400 معادل 5 واحد درصد کاهش می یابد. این بخشودگی علاوه بر سایر معافیت ها و بخشودگی ها و مشوق های مالیاتی قانونی اشخاص مذکور می باشد». بدیهی است که حکم مندرج در بند یادشده، قابل تسری به درآمدهای غیر تولیدی اشخاص مذکور نیست.

2- سازمان امور مالیاتی کشور به منظور تبیین حکم بند (ن) تبصره 6 قانون یادشده، بخش نامه موضوع شکایت را صادر نمود که در بند یک آن مقرر شده است: «درآمد اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه های ذیربط حاصل از فعالیت های تولیدی اعم از تولید، تولید کارمزدی، فروش ضایعات حاصل از تولید و فروش محصولات مازاد بر پروانه بهره برداری، برای عملکرد سال 1400 با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره 1 ماده 146 مکرر الحاقی مصوب 1394/04/31 قانون مالیات های مستقیم، امکان استفاده از کاهش نرخ بند مذکور را دارا هستند». همچنین بنا به تصریح عبارت «فعالیت های تولیدی» در مفاد بند (ن) تبصره 6 «قانون بودجه سال 1401»، به موجب بند 4 بخش نامه موضوع شکایت، کاهش نرخ مذکور را صرفاً در خصوص نرخ مالیات درآمد حاصل از انجام فعالیت تولیدی اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذی ربط در سال 1400 جاری دانسته و بدین ترتیب، مفاد بند یادشده قابل تسری

به سایر درآمدهای غیرتولیدی اشخاص مورد نظر از جمله فعالیت های معدنی، خدماتی، اجاره و غیره نخواهد بود.»

3- شاکی به موجب دادخواست تقدیمی صرفاً با استناد به تعریف ارائه شده از فعالیت معدنی و مصادیق آن در ماده یک قانون اصلاح قانون معادن مصوب 1390/08/22 خواهان ابطال بند 4 بخش نامه موضوع شکایت شده است. این درحالی است که فارغ از هرگونه تعاریف ارائه شده از فعالیت های معدنی در سایر قوانین، امکان برخورداری از کاهش نرخ بند (ن) تبصره 6 قانون بودجه 1401 درخصوص فعالیت های معدنی، مستلزم ذکر صریح در قانون است و هرجا منظور قانون گذار، تسری حکم قانون به واحدهای معدنی بوده است، در قانون صراحتاً قید نموده است.

4- لازم به ذکر است به استناد مفاد صدر ماده 132 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم و بندهای (د) و (س) آن و با عنایت به مفاد بند (ب) ماده 1 آیین نامه تبصره 2 ماده 132 قانون مزبور (ابلاغی طی بخشنامه شماره 200/94/126 مورخ 1394/12/27) و ماده 1 دستورالعمل اجرایی بند (س) ماده 132 یادشده (ابلاغی طی بخشنامه شماره 200/94/101 مورخ 1394/11/03) به صراحت عبارات تولیدی و معدنی هر دو به طور مجزا ذکر شده است.

5 - با عنایت به مراتب فوق و با امعان نظر به ذکر عبارت «اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه های ذی ربط در فعالیت های تولیدی» در بند (ن) تبصره 6 قانون بودجه سال 1401، ضمن اشاره به تفاوت پروانه بهره برداری که به منظور تولید محصول مشخص صادر می شود با پروانه بهره برداری موضوع بند (غ) ماده 1 قانون اصلاح قانون معادن مصوب 1390/08/22 که به منظور بهره برداری از معادن صادر می شوند، برخلاف ادعای شاکی، بند 4 بخش نامه موضوع شکایت نه تنها موجب توسعه قیود قانون و خارج از حدود اختیار سازمان امور مالیاتی کشور نبوده است، بلکه به نوعی دامنه شمول امکان برخورداری از کاهش نرخ مالیات ذکرشده در چارچوب قانون را صراحتاً تبیین و تعیین نموده است و منافاتی با حکم مندرج در بند (ن) تبصره 6 قانون بودجه 1401 ندارد. بنابراین تقاضای رد شکایت شاکی را دارد. پرونده کلاسه هـ ت/ 0200059 در جلسه مورخ 1402/6/19 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی با حضور طرفین و اعضای محترم هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد تبادل نظر واقع که با لحاظ عقیده حاضرین به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال اقدام به انشاء رأی می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری:

با توجه به اینکه مفاد حکم بند (ن) تبصره (6) قانون بودجه سال 1401 کل کشور دلالت بر این دارد که در راستای حمایت از تولید، نرخ مالیات موضوع ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه های ذیربط در فعالیت های تولیدی در سال 1400 معادل 5 واحد درصد کاهش می یابد و از آنجایی که این حکم مقنن دایر مدار حمایت از تولید بوده و مقید به اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری تولیدی شده است و واضح است که چنانچه واحدی دارای پروانه بهره برداری تولیدی نباشد، اصولاً و موضوعاً از شمول حکم مقنن خارج می باشد و چنانچه دارای پروانه بهره برداری و تولید توأمان باشد، تسهیم نسبت به امر استخراج و تولید صورت پذیرفته و چنانچه پروانه تولیدی داشته، لیکن در طول سال تولید قابل احتساب نداشته باشد، مشمول این امتیاز قانونی نمی باشد و از طرفی احکام مالیاتی دایر مدار تعریف و تفسیرهای مأمورین مالیاتی مادام که مغایر قوانین و مقررات نباشند بوده، فلذا مصوبه مورد شکایت (بند 4 بخشنامه شماره 200/1401/39 مورخ 1401/7/23) مغایرتی با قوانین نداشته به استناد بند ب ماده 84 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمد علی برومند زاده