



گزارش کارشناسی

پرونده‌های دیوان عدالت اداری در خصوص:

اصلاح بند «۱۶» دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰ مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم و حذف عبارت «همچنین هزینه‌های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی» از بند مذکور

کد گزارش: ۹۵۱۰۰۷۰

تاریخ انتشار: ۱۳۹۵/۱۰/۱۱

پژوهشکده شورای نگهبان

شناسنامه گزارش

گزارش کارشناسی پرونده‌های دیوان عدالت اداری

موضوع:

اصلاح بند «۱۶» دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰ مورخ
۱۳۹۱/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور موضوع ماده (۱۳۲)
قانون مالیات‌های مستقیم و حذف عبارت «همچنین هزینه‌های
برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی» از بند مذکور

تهیه و تنظیم:

محمدعلی فراهانی

نظارت:

مرتضی خمسه

پژوهشکده شورای نگهبان

شماره گزارش: ۹۵۱۰۰۷۰

تاریخ تنظیم: ۱۳۹۵/۱۰/۱۱

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

گزارش کارشناسی پرونده‌های استعلامی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت: اصلاح بند «۱۶» دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰ مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم و حذف عبارت «همچنین هزینه‌های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی» از بند مذکور

شاکی: شرکت آریا گچ پلدختر به مدیریت عامل آقای نبی رضایی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی

جهات مغایرت شرعی:

۱. قاعده فقهی «حرمة مال المؤمن كحرمة دمه»

۲. اصل «تسلیط»

۳. حدیث منقول از امام زمان عجل الله تعالی فرجه «لا یحلّ لأحدٍ أن یتصرّف فی

مال غیره بغير إذنه^۱»

شماره و تاریخ نامه دیوان: ۹۰۰۰/۲۱۰/۸۰۲۶۰/۲۰۰ - ۱۳۹۵/۵/۲۴

مقدمه

شاکی بند «۱۶» دستورالعمل سازمان امور مالیاتی را که در خصوص اجرای ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم^۲ صادر شده است، مورد شکایت قرار داده

۱. در متن لایحه رفع نقص و نامه رییس دیوان، این حدیث به صورت «بغیرکنه» درج شده است که ظاهراً اشتباه به نظر می‌رسد.

۲. به منظور رعایت اختصار از این پس در این گزارش، عبارت «قانون مالیات‌ها» به جای عبارت

است. بر اساس این بند، «درآمدهای کتمان‌شده»، «درآمدهای حاصل از تولیدات فاقد پروانه بهره‌برداری» و «هزینه‌های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی واحدهای تولیدی یا معدنی که پروانه بهره‌برداری آنها پس از سال ۱۳۸۱ صادر شده است» مشمول معافیت موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها نمی‌شود. شاکی ذکر عبارت «هزینه‌های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی واحدهای تولیدی یا معدنی که پروانه بهره‌برداری آنها پس از سال ۱۳۸۱ صادر شده است» در این بند را مغایر موازین شرعی دانسته و ابطال آن را درخواست نموده است. در این گزارش ادله شاکی و جوابیه سازمان امور مالیاتی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

شرح و بررسی

ماده (۱۳۲)^۱ قانون مالیات‌ها (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) در خصوص معافیت

→

«قانون مالیات‌های مستقیم» به کار می‌رود.

۱. «ماده ۱۳۲» - درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (۸۰٪) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد درصد (۱۰۰٪) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند.

تبصره ۱- فهرست مناطق کمتر توسعه یافته برای بقیه مدت برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و همچنین در آغاز هر دوره برنامه توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و صنایع و معادن تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

تبصره ۲- معافیت‌های موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز تهران و پنجاه کیلومتری مرکز اصفهان و سی کیلومتری مراکز استان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت بر اساس آخرین سرشماری به استثنای شهرک‌های صنعتی استقرار یافته در شعاع سی کیلومتری مراکز استان‌ها و شهرهای مذکور نخواهد بود.

تبصره ۳- کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارت فرهنگ و ارشاد

←

مالیاتی است. بر اساس این ماده، واحدهای تولیدی یا معدنی بخش خصوصی یا تعاونی، با ملاحظه شرایط و قیودی، از معافیت مالیاتی قابل توجهی برخوردار هستند. این واحدها در صورتی که از سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه ذی ربط پروانه بهره‌برداری برای آنها صادر شده یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد و به مدت ۴ سال و برای واحدهایی که در مناطق کمتر توسعه یافته مشغول هستند به میزان صد درصد و به مدت ۱۰ سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵)^۱ قانون مالیات‌ها معاف می‌باشند. از سوی دیگر با توجه به بند «ب» ماده (۱۵۹)^۲ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، معافیت واحدهای مستقر در مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده برای مناطق آزاد تجاری- صنعتی افزایش می‌یابد که طبق ماده (۱۳)^۳ قانون چگونگی اداره

→

اسلامی هر سال از پرداخت پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق معاف هستند.

تبصره ۴- ضوابط مربوط به تعیین تاریخ شروع بهره‌برداری واحدهای معاف موضوع این ماده و همچنین تعیین محدوده موضوع تبصره «۲» این ماده توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و صنایع و معادن تعیین و اعلام می‌گردد.»

۱. «ماده ۱۰۵- جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.»

۲. «ماده ۱۵۹- به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی در کشور اقدامات زیر انجام می‌شود:

الف- ...

ب- میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری- صنعتی افزایش می‌یابد.»

۳. «ماده ۱۳- (اصلاحی ۱۳۸۸/۰۳/۰۶) اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های

←

مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران، مدت زمان برخورداری از این معافیت ۲۰ سال می‌باشد. در راستای اجرایی شدن این مواد سازمان امور مالیاتی کشور دستورالعملی را در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ به ادارات کل زیرمجموعه خود ابلاغ می‌نماید که در این دستورالعمل ضوابط اجرایی چگونگی برخورداری واحدهای تولیدی و معدنی از معافیت موضوع ماده (۱۳۲) قانون فوق تبیین شده است. بند «۱۶» دستورالعمل مزبور که موضوع شکایت شاکی است، مقرر می‌دارد: «درآمدهای کتمان‌شده و درآمدهای حاصل از تولیدات فاقد پروانه بهره‌برداری برای کلیه واحدها و همچنین هزینه‌های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی واحدهای تولیدی یا معدنی که پروانه بهره‌برداری آنها پس از سال ۱۳۸۱ صادر شده است مشمول معافیت نمی‌باشد.» شاکی با استناد به ادله ابرازی ذیل، خواسته خود را مطرح کرده است. سازمان امور مالیاتی نیز در جوابیه خود ادله قانونی بودن دستورالعمل مورد شکایت پرداخته است که در ادامه، هریک از این موارد به طور خلاصه ذکر خواهد شد.

ادله شاکی:

ادله شاکی را می‌توان در دو دسته مغایرت قانونی و مغایرت شرعی تقسیم‌بندی کرد که البته شاکی به صورت پراکنده آنها را ذکر نموده است.

الف) مغایرت قانونی:

→
اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضاء بیست سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیأت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.»

- مغایرت با ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها
در این ماده قانونگذار صرفاً درآمدهای کتمان‌شده را از شمول معافیت خارج کرده است درحالی‌که در بند «۱۶» دستورالعمل مورد شکایت علاوه بر این نوع درآمد، «هزینه‌های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی واحدهای تولیدی یا معدنی که پروانه بهره‌برداری آنها پس از سال ۱۳۸۱ صادر شده است» نیز از شمول معافیت خارج می‌شوند که از این جهت مغایر با ماده مذکور است.

- مغایرت با ماده (۱۴۶)^۱ قانون مالیات‌ها
برابر گواهی شماره ۱۱۷/۳۰/۲۹۷۰/ص مورخ ۱۳۹۱/۴/۱۱ اداره کل امور مالیاتی استان لرستان، شرکت آریا گنج پلدختر از تاریخ ۱۳۸۵/۷/۱ لغایت ۱۳۹۵/۶/۳۱ مشمول معافیت مالیاتی موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها بوده و طبق ماده (۱۴۶) همین قانون تا پایان مدت از معافیت مربوطه برخوردار خواهد بود. لذا دستورالعمل مربوطه که به استناد آن شرکت ملزم به پرداخت مالیات شده است از این حیث نیز مغایر قانون است.

- اصل ۲۴۷ قانون اساسی

۱. «کلیه معافیت‌های مدت‌دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده است با رعایت مقررات مربوط تا انقضاء مدت به قوت خود باقی است.»

۲. «مالکیت شخصی که از راه مشروع باشد محترم است. ضوابط آن را قانون معین می‌کند.»

با توجه به اینکه در اصل ۴۷ قانون اساسی تعیین ضوابط مالکیت مشروع بر عهده قانون نهاده شده است، لذا تنها به استناد قانون می‌توان مالی را مورد تعرض قرار داد. حال با توجه به مغایرت دستورالعمل مورد شکایت با قانون، دستورالعمل مذکور با اصل مذکور نیز مغایرت دارد.

• مغایرت با مصوبه کمیسیون لوایح هیأت دولت^۱

بر اساس مصوبه کمیسیون مزبور، «واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات» همچنان از حکم تبصره «۲» ماده (۱۳۲) استثنای هستند و حکم ماده (۶۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم مقررات مالی دولت (۱) مصوب ۱۳۸۴ تنها شهرک‌های صنعتی واقع در شعاع ۳۰ کیلومتری مراکز استان‌ها و سایر شهرهای مذکور را حذف کرده است. (توضیح این دلیل شاکه و ارتباط آن با درخواست وی، در انتهای این قسمت به طور مفصل آمده است).

ب) مغایرت شرعی:

با توجه به روایاتی که در شرع مقدس وجود دارد نظیر روایت پیامبر صلی‌الله‌علیه‌وآله که می‌فرماید «حرمة مال المؤمن كحرمة دمه» و روایت منسوب به امام زمان عجل‌الله‌تعالی‌فرجه «لا یحلُّ لأحدٍ أن یتصرف فی مال غیره

۱. البته شاکه به اشتباه کمیسیون لوایح مجلس شورای اسلامی عنوان کرده است که پس از بررسی‌های صورت گرفته مشخص شد مصوبه کمیسیون لوایح هیأت دولت می‌باشد.

بغیر اِذنه» و نیز اصل «تسلیط»، هیچ‌کس نمی‌تواند به اموال اشخاص تعرض کند مگر با مجوز شرعی یا اخذ رضایت صاحب مال. لذا با توجه به موارد فوق که قانون مالی را از شمول مالیات معاف نموده است و تعیین قلمرو معافیت نیز بر عهده قانونگذار است، لذا سازمان امور مالیاتی صلاحیتی ندارد که دامنه معافیت را تضییق نموده و از این جهت اموال اشخاص را مورد تعرض قرار دهد. بنابراین دستورالعمل مورد شکایت مغایر شرع می‌باشد.

جوابیه طرف شکایت:

بر اساس جوابیه سازمان امور مالیاتی، دستورالعمل موضوع شکایت و بند «۱۶» آن در چارچوب قلمرو تعیین شده در قانون وضع شده است. اولاً قانونگذار اساسی در اصل ۵۱ قانون اساسی^۱ بیان داشته است که هر نوع معافیت از پرداخت مالیات باید توسط قانون مشخص شود. ثانیاً آنچه در ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها به عنوان موضوع برخوردار از معافیت ذکر شده است، عبارت است از «درآمد مشمول مالیات ابرازی»، فلذا از مفهوم این عبارت استنتاج می‌شود که درآمد ابراز نشده و کتمان‌شده، مشمول معافیت نیست و این حکمی است که از خود ماده قانونی برداشت می‌شود و بر این اساس تنها «درآمد مشمول مالیات ابرازی» مشمول معافیت موضوع این ماده است. بنابراین، دستورالعمل موضوع شکایت براساس

۱. «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.»

اصل ۵۱ قانون اساسی و مواد (۱۳۲)، (۱۴۷)^۱ و (۱۴۸)^۲ قانون مالیات‌ها و بند «ث»

۱. «ماده ۱۴۷- هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

تبصره ۱ (الحاقی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱)- از لحاظ مقررات این فصل، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که مکلف به نگهداری دفاتر می‌باشند، در حکم مؤسسه محسوب می‌شوند. همچنین هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در مورد سایر صاحبان مشاغل نیز قابل پذیرش است.

تبصره ۲ (الحاقی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱)- هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند.

تبصره ۳ (الحاقی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱)- پذیرش هزینه‌های پرداختی قابل قبول مالیاتی موضوع این قانون که به شیوه تهاجری انجام نشود از مبلغ پنجاه میلیون (۵۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال به بالا منوط به پرداخت یا تسویه وجه آن از طریق سامانه (سیستم) بانکی خواهد بود.»

۲. «ماده ۱۴۸- هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می‌باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است.

۱- قیمت خرید کالاهای فروخته شده یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده.

۲- هزینه‌های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان بر اساس مقررات استخدامی مؤسسه به شرح زیر:
الف- حقوق یا مزد اصلی و مزایای مستمر اعم از نقدی یا غیرنقدی (مزایای غیرنقدی به قیمت تمام شده برای کارفرما).

ب- مزایای غیرمستمر اعم از نقدی و غیرنقدی از قبیل خواروبار، بهره‌وری، پاداش، عیدی، اضافه‌کار، هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت، نصاب هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج مؤسسه ذی‌ربط طبق آیین‌نامه‌ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.
ج- هزینه‌های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه‌های بهداشتی و عمر و حوادث ناشی از کار کارکنان.

د- حقوق بازنشستگی، وظیفه، پایان خدمت طبق مقررات استخدامی مؤسسه و خسارت اخراج و یا بازخرید طبق قوانین موضوعه مازاد بر مانده حساب ذخیره مربوط.

ه- وجوه پرداختی به سازمان تأمین اجتماعی طبق مقررات مربوط و همچنین تا میزان سه درصد (۳٪) حقوق پرداختی سالانه بابت پس‌انداز کارکنان بر اساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

←

→

و- معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل که به منظور تأمین حقوق بازنشستگی و وظیفه و مزایای پایان خدمت، خسارت اخراج و بازخرید کارکنان مؤسسه ذخیره می‌شود.

این حکم نسبت به ذخایری که تاکنون در حساب بانک‌ها نگهداری شده است نیز جاری خواهد بود.
ز- پرداختی به بازنشستگان مؤسسه حداکثر تا سقف یک دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون
۳- کرایه محل مؤسسه در صورتی که اجاری باشد. مال‌الاجاره پرداختی طبق سند رسمی و در غیر این صورت در حدود متعارف.

۴- اجاره بهای ماشین‌آلات و ادوات مربوط به مؤسسه در صورتی که اجاری باشد.

۵- مخارج سوخت، برق، روشنایی، آب، مخابرات و ارتباطات.

۶- وجوه پرداختی بابت انواع بیمه مربوط به عملیات و دارایی مؤسسه.

۷- حق الامتیاز پرداختی و همچنین حقوق و عوارض و مالیات‌هایی که به سبب فعالیت مؤسسه به شهرداری‌ها و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به آنها پرداخت می‌شود. (به استثنای مالیات بر درآمد و ملحقات آن و سایر مالیات‌هایی که مؤسسه به موجب مقررات این قانون ملزم به کسر از دیگران و پرداخت آن می‌باشد و همچنین جرایمی که به دولت و شهرداری‌ها پرداخت می‌گردد).

۸- هزینه‌های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح‌های فشرده، هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه، بر اساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۹- هزینه‌های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی مؤسسه مشروط بر اینکه: اولاً- وجود خسارت محقق باشد.

ثانیاً- موضوع و میزان آن مشخص باشد.

ثالثاً- طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگران جبران نشده باشد.

آیین‌نامه احراز شروط سه‌گانه مذکور در این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۱۰- هزینه‌های فرهنگی، ورزشی و رفاهی کارگران پرداختی به وزارت کار و امور اجتماعی حداکثر معادل ده هزار ریال به ازای هر کارگر.

۱۱- ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر اینکه: اولاً مربوط به فعالیت مؤسسه باشد؛ ثانیاً احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن باشد؛ ثالثاً در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود. آیین‌نامه مربوط به این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۱۲- زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک‌پذیر است.

←

→

- ۱۳- هزینه‌های جزئی مربوط به محل مؤسسه که عرفاً به عهده مستأجر است در صورتی که اجاری باشد.
- ۱۴- هزینه‌های مربوط به حفظ و نگهداری محل مؤسسه در صورتی که ملکی باشد.
- ۱۵- مخارج حمل و نقل.
- ۱۶- هزینه‌های ایاب و ذهاب، پذیرایی و انبارداری.
- ۱۷- حق‌الزحمه‌های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق‌العمل - دلالی - حق‌الوکاله - حق‌المشاوره - حق حضور - هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری و بازرسی، هزینه نرم‌افزاری، طراحی و استقرار سیستم‌های مورد نیاز مؤسسه، سایر هزینه‌های کارشناسی در ارتباط با فعالیت مؤسسه و حق‌الزحمه بازرسی قانونی.
- ۱۸- سود، کارمزد و جریمه‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز و شرکت‌های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.
- ۱۹- بهای ملزومات اداری و لوازمی که معمولاً طرف یک‌سال از بین می‌روند.
- ۲۰- مخارج تعمیر و نگهداری ماشین‌آلات و لوازم کار و تعویض قطعات یدکی که به عنوان تعمیر اساسی تلقی نگردد.
- ۲۱- هزینه‌های اکتشاف معادن که منجر به بهره‌برداری نشده باشد.
- ۲۲- هزینه‌های مربوط به حق عضویت و حق اشتراک پرداختی مربوط به فعالیت مؤسسه.
- ۲۳- مطالبات لاوصول به شرط اثبات آن از طرف مؤدی مازاد بر مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.
- ۲۴- زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یک‌نواخت طی سال‌های مختلف از طرف مؤدی.
- ۲۵- ضایعات متعارف تولید.
- ۲۶- ذخیره مربوط به هزینه‌های پرداختی قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد.
- ۲۷- هزینه‌های قابل قبول مربوط به سال‌های قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد.
- ۲۸- هزینه خرید کتاب و سایر کالاهای فرهنگی - هنری برای کارکنان و افراد تحت تکفل آنها تا میزان حداکثر پنج درصد (۵٪) معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون به ازای هر نفر.
- ۲۹- ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی.
- تبصره ۱- هزینه‌های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه تشخیص داده می‌شود و در این ماده پیش‌بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه‌های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.
- تبصره ۲- مدیران و صاحبان سرمایه اشخاص حقوقی در صورتی که دارای شغل موظف در مؤسسات مذکور باشند جزء کارکنان مؤسسه محسوب خواهند شد ولی در مؤسساتی که غیر اشخاص حقوقی

←

ماده (۹)^۱ «تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین‌نامه اجرایی بند «الف» ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب هیأت وزیران» صادر شده است.

پس از بیان ادله شاکی و جوابیه سازمان امور مالیاتی مصوبه مورد شکایت از لحاظ حقوقی بررسی می‌شود. با دقت در ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها می‌توان مؤلفه‌هایی را شناسایی کرد که در صورت وجود آنها شخص از معافیت موضوع این ماده بهره‌مند می‌شود و در صورتی که هریک از این مؤلفه‌ها محقق نشود، معافیت هم منتفی است؛ این مؤلفه‌ها عبارت‌اند از:

۱. درآمد مشمول مالیات ابرازی

۲. وجود فعالیت تولیدی یا معدنی دارای پروانه بهره‌برداری صادرشده توسط وزارت‌خانه ذی‌ربط پس از سال ۱۳۸۱ و یا انعقاد قرارداد

استخراج و فروش

→

باشند حقوق و مزایای صاحب مؤسسه و اولاد تحت تکفل و همسر نام‌برده به استثنای هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل که مشمول مقررات جزء «ب» بند «۲» این ماده آمده خواهد بود، جزء هزینه‌های قابل قبول منظور نخواهد شد.

تبصره ۳- در محاسبه مالیات شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی، ذخایر موضوع بندهای «۱» و «۲» ماده (۱۵) قانون شرکت‌های تعاونی مصوب ۱۳۵۰/۳/۱۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن و در مورد شرکت‌ها و اتحادیه‌هایی که وضعیت خود را با قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۳ تطبیق داده‌اند یا بدهند، ذخیره موضوع بند (۱) و حق تعاون و آموزش موضوع بند (۳) ماده (۲۵) قانون اخیرالذکر جزء هزینه محسوب می‌شود.»

^۱ - «ماده ۹- و ظایف و اختیارات سازمان به شرح زیر می‌باشد:

... ث- اتخاذ تدابیر لازم در خصوص چگونگی اجرای قوانین و مقررات مالیاتی از طریق تهیه و تنظیم آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های لازم و طراحی نظام‌ها و روش‌های اجرایی برای تشخیص و وصول مالیات. ...»

بر این اساس، هر واحد تولیدی که دو بند فوق را دارا باشد طبق ماده (۱۳۲) مشمول معافیت موضوع این ماده می‌گردد. با توجه به اینکه قانونگذار هنگام وضع این ماده در مقام بیان بوده است، قیود به کار برده شده در آن، «مفهوم» دارد. بنابراین «درآمد ابراز نشده» که از آن به درآمد «کتمان‌شده» تعبیر می‌کنند، مشمول معافیت مالیاتی نمی‌شود. همچنین فعالیت تولیدی یا معدنی فاقد پروانه بهره‌برداری یا بدون قرارداد استخراج و فروش نیز از معافیت مالیاتی موضوع ماده (۱۳۲) محروم است.

با این توضیح آن قسمت از بند «۱۶» دستورالعمل موضوع شکایت که درآمد کتمان‌شده را از مشمول معافیت موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها خارج کرده است، مطابق با قانون است. اما در خصوص دو مورد دیگر (۱- درآمدهای حاصل از تولیدات فاقد پروانه بهره‌برداری برای کلیه واحدها. ۲- هزینه‌های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی واحدهای تولیدی یا معدنی که پروانه بهره‌برداری آنها پس از سال ۱۳۸۱ صادر شده است) انطباق مصوبه با قانون محل تأمل است که به طور مختصر بدان اشاره می‌شود؛

۱. درآمدهای حاصل از تولیدات فاقد پروانه بهره‌برداری: همانطور که در

توضیحات فوق اشاره شد، «فقدان پروانه بهره‌برداری» و «عدم انعقاد قرارداد استخراج و فروش»، دلیلی برای محرومیت واحد تولیدی از معافیت موضوع ماده (۱۳۲) است. اما در صورت وجود هر یک از این دو، با فرض وجود سایر شرایط، معافیت مذکور در ماده (۱۳۲) محقق خواهد شد. بنابراین ممکن است واحدی پروانه بهره‌برداری نداشته باشد، اما «قرارداد استخراج و فروش» منعقد کرده باشد که این امر برای برخورداری از معافیت مزبور کافی است. از همین

رو این قسمت از بند «۱۶» دستورالعمل، از این حیث که واحدهای فاقد پروانه بهره‌برداری اما دارای قرارداد استخراج و فروش را نیز محروم از معافیت مذکور در ماده (۱۳۲) نموده است، مغایر این ماده از قانون مالیات‌ها و در نتیجه مغایر قانون است.

۲. هزینه‌های برگشتی مازاد بر درآمد مشمول مالیات ابرازی: منظور از

هزینه‌های برگشتی، هزینه‌هایی است که توسط مؤدی صورت گرفته است و در اظهارنامه نیز به آنها تصریح شده است ولی از سوی اداره امور مالیات پذیرفته نشده و اصطلاحاً برگشت خورده است. همانطور که در بالا هم اشاره شد، صرفاً دو مورد «درآمد کتمان‌شده» و «تولیدات فاقد پروانه یا قرارداد استخراج و فروش» از حکم مذکور در ماده (۱۳۲) مستثنی شده‌اند و غیر از این موارد را نمی‌توان از شمول این ماده خارج کرد. بنابراین مستثنی کردن «هزینه‌های برگشتی» از شمول ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها، مغایر این قانون است؛ زیرا قانونگذار تصریح کرده است که درآمد ابراز شده به طور کامل از معافیت مالیاتی برخوردار است. حال اگر هزینه‌های برگشت داده شده از محل درآمدهای کتمان‌شده صرف شده باشد، می‌توان آن را محاسبه کرد و از شمول ماده (۱۳۲) خارج دانست، اما هزینه‌هایی که از محل درآمد مشمول مالیات ابرازی صورت گرفته است را نمی‌توان به استناد اینکه در عداد هزینه‌های قابل قبول مالیاتی موضوع ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌ها نیست، رد کرده و آن را مشمول مالیات دانست. زیرا آنچه مالیات به آن تعلق می‌گیرد «درآمد» واحد تولیدی است که طبق ماده (۱۳۲) اگر ابراز شده باشد معاف از پرداخت مالیات خواهد بود، چه در محل هزینه‌های قابل قبول صرف شده باشد چه در جای دیگری. به عبارت

دیگر منظور قانون‌گذار از وضع ماده (۱۳۲) و اعطای معافیت به واحدهای موضوع این ماده، تشویق واحدهای تولیدی موضوع این ماده است که کل درآمد ابرازی آنها را مشمول معافیت می‌داند. بنابراین در این موارد اساساً نباید ورودی به بررسی هزینه‌های انجام‌شده توسط مؤدی صورت گیرد. با این توضیح، بند «۱۶» دستورالعمل موضوع شکایت از جهت اینکه هزینه‌های مزبور را از شمول معافیت موضوع ماده (۱۳۲) خارج دانسته است مغایر قانون به نظر می‌رسد.

پس از تحلیل حقوقی بند «۱۶» دستورالعمل موضوع شکایت، لازم است توضیحی در رابطه با تبصره «۲» ماده (۱۳۲) و نکته‌ای که شاکی در دادخواست خود در این رابطه اشاره کرده است، ذکر شود.

تبصره «۲» ماده (۱۳۲) بیان می‌دارد: «معافیت‌های موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز تهران و پنجاه کیلومتری مرکز اصفهان و سی کیلومتری مراکز استان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت بر اساس آخرین سرشماری به استثنای شهرک‌های صنعتی استقرار یافته در شعاع سی کیلومتری مراکز استان‌ها و شهرهای مذکور نخواهد بود.» بر اساس این تبصره واحدهای تولیدی مذکور از شمول ماده (۱۳۲) استثناء شده‌اند. اما در ضمن بیان این استثناء، استثنای دیگری نیز ذکر شده است که عبارت است از «شهرک‌های صنعتی استقرار یافته در شعاع سی کیلومتری مراکز استان‌ها و شهرهای مذکور». بنابراین، استثنای اخیر یعنی شهرک‌های صنعتی مزبور، همچنان مشمول معافیت موضوع ماده (۱۳۲) می‌باشند. اما این تبصره در روند قانونگذاری در چند برهه اصلاح شده است. بر

اساس اصلاحیه اول و به موجب ماده (۶)^۱ «قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۲/۵/۲۶»، بعد از کلمه «به استثنای» مذکور در تبصره «۲»، عبارت «واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و» اضافه شده است. بنابراین با اعمال این اصلاح، متن تبصره «۲» به صورت زیر درآمد: «معافیت‌های موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز تهران و پنجاه کیلومتری مرکز اصفهان و سی کیلومتری مراکز استان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت بر اساس آخرین سرشماری به استثنای واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و شهرک‌های صنعتی استقرار یافته در شعاع سی کیلومتری مراکز استان‌ها و شهرهای مذکور نخواهد بود.» بر اساس این اصلاح، «واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات» نیز، مانند شهرک‌های صنعتی مشمول معافیت موضوع ماده (۱۳۲) می‌شوند.

اما پس از این اصلاحیه، به موجب «قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵»، مجدداً این تبصره مورد

۱. ماده ۶ - (منسوخه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱): «قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات بعدی آن به شرح زیر اصلاح می‌گردد:
الف- تبصره «۲» ماده (۱۳۲) به شرح ذیل اصلاح می‌گردد:
بعد از کلمه «به استثنای» عبارت «واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و» اضافه می‌شود.
ب- ...»

اصلاح قرار گرفته است. ماده (۶۶) این قانون مقرر می‌دارد: «در راستای منظور نمودن معافیت‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری صنعتی، استثنای مذکور در تبصره «۲» ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ حذف و صدور پروانه تأسیس تنها در مواردی که برخوردار از معافیت مالیاتی باشد، مجاز است.» مطابق با این ماده، کل تبصره «۲» ماده (۱۳۲) حذف می‌شود. زیرا این تبصره استثنایی است بر حکم مذکور در ماده (۱۳۲)، بر اساس این تبصره واحدهای خاصی از شمول معافیت مالیاتی مستثنی شده‌اند، بنابراین در راستای منظور نمودن معافیت مالیاتی برای واحدهای صنعتی، باید حکم ماده (۶۶) بر حذف کل تبصره «۲» تفسیر شود.

با توجه به این توضیحات و بر اساس دو اصلاحیه فوق، برداشت نادرستی توسط کمیسیون لوایح هیأت دولت صورت گرفته است^۱ که در لایحه رفع نقص

۱. وزیران عضو کمیسیون لوایح در جلسه مورخ ۱۰ مهرماه ۱۳۹۰ بنا به پیشنهاد شماره ۲۲۰۸۸۲/۳۱۵۳ مورخ ۵/۱۰/۱۳۸۹ معاونت حقوقی رئیس‌جمهور و به استناد اصل یکصد و سی و چهارم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، با توجه به اختلاف نظر بین وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت و وزارت امور اقتصاد و دارایی و با رعایت ماده ۵ تصویب نامه شماره ۳۱۲۷۶۷/ت/۳۷۵۵۰ ک مورخ ۲۷/۱۲/۱۳۷۶ تصویب نمودند:

«با توجه به اینکه ماده ۶۶ الحاقی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت - مصوب سال ۱۳۸۴ - به صراحت صرفاً استثنای مذکور در تبصره ۲ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب سال ۱۳۸۰ - را لغو نموده است. لذا استثنای الحاقی به تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون یادشده مندرج در ماده ۶ قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور - مصوب سال ۱۳۸۲ - کماکان قابل اجراست و واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات که در محدوده شهرهای تهران، اصفهان و مراکز استان‌ها و شهرهای بالای سیصد هزار نفر جمعیت باشند نیز مطابق ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مشمول معافیت از مالیات بر درآمد می‌باشند.»

این تصویب‌نامه در تاریخ ۵/۱۰/۱۳۹۰ به تایید مقام محترم ریاست جمهوری رسیده است.

محمد رضا رحیمی

معاون اول رئیس‌جمهور

موجود در پرونده نیز عیناً منعکس شده است. مصوبه کمیسیون مذکور مغایر ماده (۶۶) قانون تنظیم است. چرا که همانطور که بیان شد، بر اساس این ماده تبصره «۲» ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها به طور کلی حذف شده است. توضیح آنکه اولاً کل تبصره استثنایی است بر حکم اصل ماده (۱۳۲)، بدین صورت که در ماده (۱۳۲) حکم کلی معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی و یا معدنی وضع شده است و در تبصره «۲» برخی از واحدها که در محدوده جغرافیایی خاصی قرار دارند از شمول این حکم مستثنی شده‌اند. در درون این استثنا از حکم اصلی ماده، استثنای دیگری برای شهرک‌های صنعتی در نظر گرفته شده است. بنابراین طبق حکم ماده، واحدهای تولیدی با شرایطی از معافیت برخوردارند، براساس تبصره «۲» (استثنا بر حکم ماده) واحدهای مستقر در محدوده جغرافیایی خاصی از معافیت مستثنی شده‌اند. مجدداً استثنایی مطرح شده است که برخی از واحدها (شهرک‌های صنعتی و واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات به موجب قانون تنظیم مقررات تسهیل نوسازی) از این استثنا مستثنی هستند و همچنان مشمول معافیت می‌باشند. بنابراین تبصره «۲» مشتمل است بر دو استثنا، یکی استثنا از حکم ماده که کل تبصره است، دیگری استثنا از استثنا که شامل شهرک‌های صنعتی و واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات می‌باشد. ثانیاً اگر ماده (۶۶) قانون تنظیم را (حذف استثنای مذکور در تبصره «۲» ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها) به معنای استثنای دوم بدانیم، کما اینکه در مصوبه کمیسیون لوایح نیز اینطور برداشت شده است، در عمل با صدر ماده (۶۶) مغایرت خواهد داشت. توضیح آنکه صدر ماده (۶۶) هدف از این ماده - یعنی حذف استثنای مذکور در تبصره «۲» - را «در راستای منظور نمودن معافیت‌های مالیاتی برای

سرمایه‌گذاری صنعتی» بیان می‌کند. در حالی که با برداشت مذکور در مصوبه کمیسیون لوایح، نه تنها معافیتی برای شهرک‌های صنعتی منظور نخواهد شد، بلکه آنها نیز مشمول پرداخت مالیات می‌شوند. در حقیقت حفظ انسجام و تناسب بین حکم ماده (۶۶) و غایت آن، یعنی «حذف استثنای مذکور در تبصره» و «منظور نمودن معافیت‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری صنعتی»، تنها با حذف کل تبصره «۲» محقق می‌شود. به عبارت دیگر منظور از عبارت «استثنای مذکور در تبصره «۲» ماده (۱۳۲)» همان تبصره «۲» است که استثنایی بر حکم ماده (۱۳۲) می‌باشد و به موجب آن برخی از واحدهای تولیدی از معافیت مالیاتی مستثنی شده‌اند؛ چرا که قانونگذار در صدر ماده (۶۶) منظور خود را از وضع آن به روشنی بیان داشته است که عبارت است از: «منظور نمودن معافیت‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری صنعتی» و این هدف تنها با این برداشت تحقق می‌یابد. پس از این اصلاحیه‌ها، نهایتاً به موجب ماده (۲۸۲)^۱ «قانون اصلاح

۱. «ماده ۲۸۲- از تاریخ لازم‌الاجراء شدن قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، احکام مالیاتی قوانین زیر لغو می‌شود:

- ۱- مواد (۲۹) و (۷۱) قانون نظام صنفی کشور اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۶/۱۲
- ۲- ماده (۱۷) قانون استفاده از حداکثر توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آن در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۹۱/۵/۱
- ۳- ماده (۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۲/۵/۲۴
- ۴- استثنای مذکور در بند «ج» ماده (۱) و ماده (۶) قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۶
- ۵- ماده (۶۶) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴»

موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، حکم مالیاتی «ماده (۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۲/۵/۲۴ و ماده (۶۶) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴» لغو شده است. بنابراین، پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون مزبور^۱ یعنی از ابتدای سال ۱۳۹۵ استناد به دو اصلاحیه فوق‌الذکر در رابطه با تبصره «۲» ماده (۱۳۲) بلاوجه می‌باشد.

گفتنی است ارتباط این قسمت با موضوع پرونده روشن نیست. به عبارت دیگر، حکم مندرج در تبصره «۲» ماده (۱۳۲) ارتباط مستقیمی با درخواست شاکی مبنی بر اصلاح بند «۱۶» دستورالعمل و حذف عبارتی از آن ندارد اما با توجه به اینکه شاکی در لایحه رفع نقص به آن پرداخته است در اینجا از لحاظ حقوقی بررسی شده است. مضافاً اینکه ممکن است از لحاظ موقعیت جغرافیایی شرکت «آریا گچ پلدختر»، این شرکت مشمول تبصره «۲» ماده (۱۳۲) شود و از این جهت شاکی نیز به آن پرداخته باشد، اما به هر ترتیب، پرداختن به این موضوع ارتباطی با بررسی دستورالعمل مورد شکایت ندارد و در صورتی که اداره امور مالیاتی به این تبصره استناد کرده است، تصمیم خلاف قانونی است که باید در شعب دیوان نسبت به آن طرح شکایت شود.

۱. «ماده ۲۸۱ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱: تاریخ اجرای این قانون (مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱)، به استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده است، از ابتدای سال ۱۳۹۵ می‌باشد. لیکن کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که سال مالی آنها از ۱۳۹۴/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود از لحاظ تسلیم اظهارنامه، ترتیب رسیدگی و مقررات ماده (۲۷۲) و نرخ مالیاتی، مشمول احکام این قانون می‌باشند.»

نتیجه گیری

با توجه به توضیحات فوق در خصوص بند «۱۶» دستورالعمل موضوع شکایت می توان گفت:

۱. این بند از این حیث که «درآمدهای کتمان شده» را مشمول معافیت موضوع ماده (۱۳۲) ندانسته است صحیح بوده و با مفهوم ماده (۱۳۲) مطابقت دارد. زیرا این ماده، تنها درآمدهای مشمول مالیاتی را که «ابراز شده اند»، برخوردار از معافیت مالیاتی دانسته است.

۲. بند مذکور از این حیث که منحصراً «تولیدات فاقد پروانه بهره برداری» را ذکر کرده است و اشاره ای به وجود یا فقدان «قرارداد استخراج و فروش» ننموده است، محل اشکال است. توضیح آنکه براساس ماده (۱۳۲) قانون مالیات ها، معافیت مالیاتی شامل دو دسته از واحدها می شود، واحدهایی که برای آنها پروانه بهره برداری صادر شده است و یا واحدهایی که قرارداد استخراج و فروش منعقد کرده اند، و بند «۱۶» صرفاً فقدان پروانه بهره برداری را برای خروج از شمول ماده (۱۳۲) کافی دانسته است. در حالی که بر اساس منطوق ماده (۱۳۲) واحدهایی که فاقد پروانه بهره برداری باشند ولی قرارداد استخراج و فروش منعقد کرده باشند نیز می توانند از معافیت مذکور در ماده (۱۳۲) بهره مند شوند. لذا بند «۱۶» از این جهت مغایر ماده مزبور است.

۳. بند «۱۶» از حیث ذکر «هزینه‌های برگشتی ...» نیز مغایر صراحت ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها است. این ماده کل درآمد مشمول مالیات ابرازی را از شمول مالیات موضوع ماده (۱۰۵) قانون فوق معاف اعلام می‌دارد. درآمد فوق اعم است از هزینه‌های قابل قبول و هزینه‌های غیرقابل قبول و برگشتی، فلذا دستورالعمل سازمان امور مالیاتی صلاحیت تخصیص موضوعی را که در قانون برای آن تعیین تکلیف شده است، ندارد. از این رو مغایر قانون می‌باشد.

برداشت صورت گرفته از ماده (۶۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم (۱) مصوب ۱۳۸۴ توسط کمیسیون لوایح دولت نیز صحیح نیست. منظور از ماده (۶۶) این قانون حذف کل تبصره «۲» ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها می‌باشد؛ زیرا بنا بر تصریح ماده (۶۶)، هدف از این حکم «منظور نمودن معافیت‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری صنعتی» عنوان شده است که این هدف با حذف کل تبصره «۲» - که استثنایی بر حکم مذکور در ماده (۱۳۲) می‌باشد - محقق می‌شود. به عبارت دیگر، ماده (۱۳۲) بیانگر معافیت مالیاتی برای بخشی از سرمایه‌گذاران صنعتی است و «منظور نمودن معافیت‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری صنعتی» با گسترش حیطه شمول این ماده و حذف استثنای آن - یعنی تبصره «۲» - تحقق می‌یابد.

امام خمینی (ره):

و از شورایی محترم نگهبان می‌خواهم و توصیه می‌کنم، چه در نسل حاضر و چه در نسل مابقی آینده، که با کمال دقت و قدرت و ظایف اسلامی و ملی خود رایانها و تحت تأثیر هیچ قدرتی واقع نشوند و از قوانین مخالف با شرع مطهر و قانون اساسی بدون هیچ ملاحظه جلوگیری نمایند.

(سخن امام، ج ۲۱، ص ۴۲۲)



بزهشکده شورای نگهبان

تهران، خیابان شهید سپهبد قزنی، کوچه خسرو، پلاک ۱۲

صندوق پستی: ۱۴۶۳-۱۳۱۴۵ تلفکس: ۸۸۳۳۵۰۴۵

info@shora-rc.ir

www.shora-rc.ir