



# گزارش کارشناسی

## پرونده‌های دیوان عدالت اداری در خصوص:

تقاضای بند «۲» تصویب‌نامه شماره ۲۸۶۱۰/ت  
۵۰۳۴۳ مورخ ۱۳۹۳/۳/۱۸ و صدور  
دستور موقت و توقیف عملیات اجرایی آن

کد گزارش: ۹۴۰۴۰۲۰

تاریخ انتشار: ۱۳۹۴/۴/۱۴

پژوهشکده شورای نگهبان

شناسنامه گزارش

# گزارش کارشناسی پرونده‌های دیوان عدالت اداری

موضوع:

تقاضای ابطال بند «۲» تصویب‌نامه شماره ۲۸۶۱۰/ت  
۵۰۳۴۳ مورخ ۱۳۹۳/۳/۱۸ و صدور دستور موقت و  
توقیف عملیات اجرایی آن

تهیه و تنظیم:

محمد برومند

نظارت:

سیدمجتبی حسینی‌پور اردکانی

پژوهشکده شورای نگهبان

شماره گزارش: ۹۴۰۴۰۲۰

تاریخ تنظیم: ۱۳۹۴/۴/۱۴

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## گزارش کارشناسی پرونده‌های استعلامی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت: تقاضای ابطال بند «۲» تصویب‌نامه شماره ۲۸۶۱۰/ت  
۵۰۳۴۳ هـ مورخ ۱۳۹۳/۳/۱۸ و صدور دستور موقت و توقیف عملیات اجرایی  
آن

شاکی: خانم طاهره شیاسی

طرف شکایت: هیأت وزیران

جهات مغایرت شرعی: «قبح عقاب بلا بیان» و «نفی حقوق مکتسبه»

شماره و تاریخ نامه دیوان: ۱۳۹۳/۱۲/۲۴، ۹۰۰۰/۲۱۰/۱۵۵۱۰۱/۲۰۰

### مقدمه

در این شکایت، شاکی به طرفیت از «شرکت سایپا» نسبت به ابطال قسمتی از مصوبه هیأت وزیران که در آن حکم موضوع مصوبه را نسبت به گذشته تسری داده اقدام نموده است. شاکی مصوبه مزبور را علاوه بر مغایرت با قانون، باتوجه به قاعده قبح عقاب بلا بیان و نفی حقوق مکتسبه مغایر شرع نیز دانسته است. از این رو مصوبه حاضر از حیث مغایرت با شرع به شورای نگهبان ارسال گردیده است.

### شرح و بررسی

باتوجه به اینکه موضوع شکایت حاضر مربوط به محسوب نمودن «سود و کارمزدی که به مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز پرداخته می شود» به‌عنوان

هزینه قابل قبول مالیاتی است، لازم به ذکر است که براساس ماده (۱۴۷)<sup>(۱)</sup> و (۱۴۸)<sup>(۲)</sup> قانون مالیات‌های مستقیم هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تعریف و موارد آن مشخص گردیده است، یکی از مواردی که به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی به حساب می‌آید، سود و کارمزدی است که مؤسسه برای انجام عملیات خود به بانک‌ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز می‌پردازد.

همچنین براساس ذیل ماده (۱۴۷) «... در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش بینی 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»

فارغ از احکام فوق، هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۸/۷/۱۵ بر اساس اختیار اصل ۱۲۷ و ۱۳۸ قانون اساسی<sup>(۳)</sup> نمایندگان ویژه‌ای را تحت عنوان

---

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 منحصرأً 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»

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

... ۱۸- سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد»

۳- اصل ۱۲۷ قانون اساسی- رئیس جمهور می تواند در موارد خاص، بر حسب ضرورت با تصویب هیأت وزیران نماینده، یا نمایندگان ویژه با اختیارات مشخص تعیین نماید. در این موارد تصمیمات نماینده یا نمایندگان مذکور در حکم تصمیمات رئیس جمهور و هیأت وزیران خواهد بود.

اصل ۱۳۸ قانون اساسی- ... دولت می‌تواند تصویب برخی از امور مربوط به وظایف خود را به کمیسیونهای متشکل از چند وزیر واگذار نماید. مصوبات این کمیسیونها در محدوده قوانین پس از تأیید ←

کارگروه حمایت از تولید انتخاب می‌کند.<sup>(۱)</sup>

این کارگروه در تاریخ ۱۳۹۱/۰۳/۲۷ تصمیم‌نامه‌ای را صادر می‌کند که براساس آن هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی شرکت‌های ایران خودرو و سایپا از مؤسسات مالی و اعتباری دارای مجوز از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مطابق نرخ‌های مصوب شورای پول و اعتبار، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی پذیرفته می‌شود.<sup>(۲)</sup>

→

رییس جمهور لازم‌الاجرا است ...

۱- هیئت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۸/۷/۱۵ بنا به پیشنهاد رییس جمهور و به استناد اصول یکصد و بیست و هفتم و یکصد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب نمود:

۱- به منظور بررسی و تصمیم‌گیری برای رفع موانع و مشکلات فراروی تولید و ایجاد انگیزه، امید و تحرک بیشتر برای فعالان عرصه‌های یادشده و همچنین رسیدگی به وضعیت واحدهای مشکل‌دار در بخش‌های مختلف از قبیل صنعتی، کشاورزی، گردشگری و صنایع دستی کشور و اتخاذ تصمیمات مناسب برای پیشگیری از تعطیلی واحدهای یادشده با استفاده از تمامی ظرفیت‌های قانونی، کارگروهی متشکل از آقایان علی‌اکبر محرابیان وزیر صنایع و معادن، عبدالرضا شیخ‌الاسلامی وزیر کار و اموراجتماعی، مهدی غضنفری وزیر بازرگانی، احمد وحیدی وزیر دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح، صادق خلیلیان وزیر جهاد کشاورزی، محمود بهمنی رییس کل بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، حمید بقایی معاون رییس‌جمهور و رییس سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری و اسفندیار رحیم‌مشایی مشاور و رییس دفتر رییس‌جمهور با عنوان «کارگروه حمایت از تولید» تشکیل می‌گردد.

۲- اختیار تصمیم‌گیری درخصوص امور اجرایی مربوط به موضوعات یادشده به اعضای کارگروه، به عنوان نمایندگان ویژه رییس‌جمهور و اختیار تصویب و اصلاح آیین‌نامه‌ها و مقررات مربوط به موضوعات یادشده به وزیران عضو کارگروه تفویض می‌شود.

۳- تصمیمات و مصوبات اکثریت اعضا یا وزیران عضو کارگروه (حسب مورد) در حکم تصمیمات رییس‌جمهور و هیئت وزیران بوده و با رعایت ماده «۱۹» آیین‌نامه داخلی هیئت دولت قابل صدور است.

معاون اول رئیس‌جمهور - محمدرضا رحیمی

۴- تصمیم نمایندگان ویژه رییس‌جمهور در کارگروه حمایت از تولید که در جلسه مورخ ۱۳۹۱/۳/۲۷ به استناد اصل یکصد و بیست و هفتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اتخاذ شده است، به شرح زیر برای اجرا ابلاغ می‌شود:

←

این کار گروه کمی بعدتر در تاریخ ۱۳۹۱/۰۸/۲۹، تصمیم جدیدی<sup>(۱)</sup> را بر تصمیم قبلی خود الحاق می‌کند که بر اساس آن، مؤسسات مالی و اعتباری که به موجب نامه شماره ۸۹/۲۸۲۷۱۵ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۹ بانک مرکزی فعالیت آنها مجاز شناخته شده است از تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۹ حائز شرایط مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز موضوع بند «۱۸» ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند.

به عبارت دیگر به واسطه این تصمیم مؤسسات مالی و اعتباری مذکور در نامه بانک مرکزی از آن تاریخ در حکم مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز شناخته شده‌اند و از تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۹ هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی شرکت‌های سایپا و ایران‌خودرو از مؤسسات مذکور مشمول هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شده است.

دو سال بعد، پس از تغییر دولت، هیأت وزیران در تاریخ ۱۳۹۳/۳/۷ مصوبه‌ای را می‌گذرانند<sup>(۲)</sup> مبنی بر اینکه کلیه مؤسسات اعتباری غیربانکی که

→

سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به پذیرش هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی شرکت‌های ایران خودرو و سایپا از مؤسسات مالی و اعتباری دارای مجوز از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مطابق نرخهای مصوب شورای پول و اعتبار به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی اقدام نماید .

۱- تصمیم نمایندگان ویژه رییس جمهور در کارگروه حمایت از تولید که در جلسه مورخ ۱۳۹۱/۸/۲۹ به استناد اصل یکصد و بیست و هفتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اتخاذ شده است ، به شرح زیر برای اجرا ابلاغ می شود :

- متن زیر به انتهای تصمیم نامه شماره ۷۳۸۴۸/ت۴۸۲۲۲ن مورخ ۱۳۹۱/۴/۱۹ اضافه می شود :

مؤسسات مالی و اعتباری که به موجب نامه شماره ۸۹/۲۸۲۷۱۵ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۹ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران فعالیت آنها مجاز شناخته شده است از تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۹ حائز شرایط مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز موضوع بند ( ۱۸ ) ماده ( ۱۴۸ ) قانون مالیات های مستقیم می‌باشند.

۲- هیئت وزیران در جلسه ۱۳۹۳/۳/۷ به پیشنهاد شماره ۶۰/۲۶۹۳۰۶ مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۱۴ وزارت

←

دارای مجوز از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران هستند ، مشمول بند «۱۸» ماده (۱۴۸) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم - مصوب ۱۳۸۰ - می باشند.

لذا با این مصوبه مؤسسات مالی و اعتباری که قبلا به واسطه تصمیم نمایندگان ویژه مشمول بند «۱۸» ماده (۱۴۸) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم - مصوب ۱۳۸۰ - بوده و سود و کارمزد پرداختی به آنها به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب می شد، از شمول این بند خارج و از این به بعد سود و کارمزد پرداختی به تسهیلات دریافتی از این مؤسسات به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی گردد.

نکته حائز اهمیت آن است که در بند دوم این تصویب نامه مقرر شده است که مقرر مذکور از تاریخ قابل اجرا بودن تصمیم نامه ی قبلی، جایگزین آنها می شود.

به عبارت دیگر این حکم تصویب نامه در خصوص شرکت های سایپا و ایران خودرو عطف به ماسبق شده است و این دو شرکت باید مالیات هزینه های

→

صنعت ، معدن و تجارت و به استناد اصل یکصد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب کرد:

۱- کلیه مؤسسات اعتباری غیربانکی که دارای مجوز از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران هستند، مشمول بند (۱۸) ماده (۱۴۸) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم - مصوب ۱۳۸۰ - می باشند.

۲- این تصویب نامه از تاریخ قابل اجرا بودن تصمیم نامه های شماره ۷۳۸۴۸/ت/۴۸۲۲۲ن مورخ ۱۳۹۱/۴/۱۹ و شماره ۲۶۲۶۵۵/ت/۴۸۸۷۷ن مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۸ جایگزین آنها می شود.

اسحاق جهانگیری  
معاون اول رییس جمهور

استفاده از تسهیلات مؤسسات مالی و اعتباری که در نامه بانک مرکزی قرار داشته‌اند و در طی این دو سال جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شده است و نپرداخته‌اند را بپردازند.

بر همین اساس نماینده شرکت سایپا دادخواستی به دیوان عدالت اداری ارائه کرده و براساس آن خواستار ابطال بند دوم تصویب نامه مذکور به لحاظ مغایرت با قانون و شرع شده است.

بر اساس دادخواست ارائه شده، بند مذکور در مرحله اول مغایر ماده (۴) قانون مدنی<sup>(۱)</sup> است که بر اساس آن اثر قانون باید نسبت به آینده باشد.

در مرحله دوم بند دوم را بر اساس قاعده «قیح عقاب بلا بیان» و «نفی حقوق مکتسبه» مغایر شرع دانسته و تقاضای ابطال آن را نموده است.

البته لازم به ذکر است که شاکی در اثنای دادخواست خود به استدلالات دیگری نیز اشاره می‌کند که چندان قابل توجه نیست؛

نخست آنکه تصمیم‌نامه‌ی نخست که منجر به پذیرش هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شرکت‌های مذکور در خصوص اخذ تسهیلات از مؤسسات مالی و اعتباری مذکور می‌گردد، توسط رئیس مجلس شورای اسلامی مورد بررسی و تأیید قرار گرفته است و در نظریه شماره ۲۱۰۸۰۸/ه/ب رئیس مجلس شورای اسلامی در روزنامه رسمی شماره ۱۹۹۱۰ مورخ ۱۳۹۲/۴/۲۲ منعکس گردیده است.<sup>(۲)</sup>

---

۱- ماده ۴ - اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد مگر این که در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد.

۲- این در حالی است که بر اساس اصل ۱۲۷ قانون اساسی و نظریه‌ای که شورای نگهبان درباره آن ←



نکته دیگر که توسط شاکی اشاره شده عبارت است از این که تصویب نامه اخیر دولت خلاف قدرت اجرایی مذکور در اصل ۱۳۸ قانون اساسی است، این در حالی است که خود این معافیت مالیاتی که اکنون به لغو آن توسط هیأت وزیران ایراد شده است نیز بر اساس قدرت اجرایی ناشی از اصل ۱۲۷ قانون اساسی به وجود آمده بود و لذا ایراد وی از این لحاظ وارد نمی باشد. همچنین لازم به ذکر است که جوابیه‌ای از طرف دولت در پاسخ به دادخواست مذکور، ارائه نشده است.

### **نتیجه گیری**

با عنایت به مطالب فوق به نظر می‌رسد در خصوص دادخواست ارائه شده مبنی بر ابطال بند «۲» تصویب نامه شماره ۲۸۶۱۰/ت/۵۰۳۴۳ ه مورخ ۱۳۹۳/۳/۱۸ هیأت وزیران چند نکته قابل توجه باشد. اول اینکه تصمیمات کارگروه مذکور مطابق قوانین بوده و بر این اساس، سود و کارمزد تسهیلات دریافتی شرکت‌های سایپا و ایران خودرو از مؤسسات مالی و اعتباری که فعالیت آن‌ها از سوی بانک مرکزی مجاز شمرده شده است به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شده و مالیات آن نمی بایست پرداخت گردد.

→

اعلام کرده است، تصمیمات نمایندگان ویژه چون جنبه اجرایی دارد، نیازی به ارسال به رئیس مجلس برای تطبیق با قانون عادی ندارد. البته ممکن است برخی اوقات رئیس مجلس از باب تذکر در تصمیمی ورود کند و اعلام کند که آن تصمیم اجرایی نیست و از سنخ اصل ۱۳۸ می‌باشد و در عین حال مغایر قانون عادی است، در این خصوص نیز به نظر می‌رسد با توجه به اینکه ایجاد کارگروه مذکور هم به استناد اصل ۱۲۷ قانون اساسی بوده و هم به استناد اصل ۱۳۸ قانون اساسی، در این مورد تصمیم کارگروه مذکور از تصمیمات کمیسیون‌های متشکل از چند وزیر تلقی شده است، هرچند در صدر مصوبه کارگروه به تصمیم نمایندگان ویژه به استناد اصل ۱۲۷ اشاره شده است.

دوم اینکه براساس بند «۲» مصوبه مورد شکایت، شرکت‌های سایپا و ایران خودرو موظف می‌شوند مالیات هزینه‌های دوره زمانی را پرداخت کنند که براساس مقررات حاکم بر همان زمان نمی‌بایست چنین مالیاتی را پرداخت می‌کردند. لذا به صراحت، حکم مذکور عطف به ماسبق گردیده و حقوق مکتسب مربوط به زمان اجرای مصوبه کارگروه مورد اشاره (عدم پرداخت مالیات هزینه‌های مربوط به پرداخت سود و کارمزد تسهیلات دریافتی از مؤسسات مالی و اعتباری مندرج در نامه بانک مرکزی که فعالیت آن‌ها مجاز محسوب شده) نادیده انگاشته شده است.



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](mailto:info@shora-rc.ir)

[www.shora-rc.ir](http://www.shora-rc.ir)