



روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری
مرجع تصویب: هیات عمومی دیوان عدالت اداری
شماره ویژه نامه: ۱۷۰۵

پنجشنبه، ۲ شهریور ۱۴۰۲

سال هفتاد و نه شماره ۲۲۸۴۳

رأی شماره ۶۰۳۳۵۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: بند ۲ از ماده ۱ و ماده ۳ و عبارت "مالیات با نرخ صفر" از ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان (موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۶۰۱۷۲ هـ مورخ ۱۲/۶/۱۴۰۱ هیات وزیران) از تاریخ تصویب ابطال شد

۳۷/۳/۱۴۰۲

شماره ۱۰۶۱۸۲

بسمه تعالی

مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری با شماره دادنامه ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۶۰۳۳۵۰ مورخ ۹/۳/۱۴۰۲ با موضوع: «بند ۲ از ماده ۱ و ماده ۳ و عبارت "مالیات با نرخ صفر" از ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان (موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۶۰۱۷۲ هـ مورخ ۱۲/۶/۱۴۰۱ هیات وزیران) از تاریخ تصویب ابطال شد.» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.

مدیرکل هیات عمومی و هیات‌های تخصصی دیوان عدالت اداری - بداله اسمعیلی‌فرد

تاریخ دادنامه: ۹/۳/۱۴۰۲ شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۶۰۳۳۵۰

شماره پرونده: ۰۱۰۶۱۸۲

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکای: آقای سیدمسیح مولانا

طرف شکایت: هیات وزیران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ از ماده ۱، ابطال ماده ۳ و ابطال عبارت «مالیات با نرخ صفر» از ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات (موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۶۰۱۷۲ هـ - ۱۲/۶/۱۴۰۱ هیات وزیران)

گردش کار: شاکای به موجب دادخواستی ابطال بند ۲ از ماده ۱، ابطال ماده ۳ و ابطال عبارت «مالیات با نرخ صفر» از ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات (موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۶۰۱۷۲ هـ - ۱۲/۶/۱۴۰۱ هیات وزیران) را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"با تدقیق در ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم استنباط می‌شود که کاربرد مالیات با نرخ صفر صرفاً در خصوص معافیت‌های مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع فصل چهارم و پنجم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم (مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی) معنا پیدا کرده و کاربرد دارد و در خصوص مشمولین فصل سوم از باب سوم (مالیات بر درآمد حقوق) فاقد موضوعیت می‌باشد. چرا که طبق قانون مالیات‌های مستقیم شخص حقوق بگیر هیچ گونه تکلیفی در خصوص ارائه اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسب مورد ندارد. از طرفی در بحث معافیت‌های مربوط به مالیات بر درآمد حقوق، قانونگذار در هیچ کجای قانون نه صحتی در خصوص اعمال مالیات با نرخ صفر کرده و نه تکلیفی بر عهده حقوق بگیر در خصوص اجرای روش‌های موضوع بند (الف) ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم گذاشته است. دلایل جهات و مستندات موارد درخواست ابطال:

ابطال بند ۲ از ماده ۱ و عبارت اعمال مالیات با نرخ صفر از ماده ۵: در آیین‌نامه مورد اعتراض برای اعمال معافیت مالیات حقوق کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری از اصطلاح مالیات با نرخ صفر استفاده شده است. همان گونه که ذکر شد اساساً در مبحث معافیت‌های مالیات بر درآمد حقوق موضوع فصل سوم از باب سوم مالیات با نرخ صفر موضوعیتی ندارد حال آن که شرط اولیه و اصلی برخورداری از مالیات با نرخ صفر طبق بند (الف) ماده ۱۳۲ مؤدیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسب مورد،

برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص شده به سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند. مضافاً اینکه طبق بند (چ) ماده ۸ قانون جهت تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱، کارکنان شاغل در پارک‌های علم و فناوری را مشمول ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم دانسته است و همان گونه که مستحضرد اعطای معافیت طبق ماده ۹۱ برای شخص حقوق بگیر بدون حد و حصر بوده و هیچ گونه تکلیفی بر عهده حقوق بگیر اعمال نکرده است و صرفاً ماهیت و درآمد و نوع شغل تعیین‌کننده استفاده از معافیت مربوطه می‌باشد.

ابطال ماده ۳ از آیین‌نامه مورد اعتراض مطابق با این ماده برخورداری از معافیت مالیات حقوق کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری مشروط بر انجام توأمان وجود فهرست الکترونیک حقوق کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری برای سازمان امور مالیاتی و خود اظهاری در قالب انتخاب گزینه فعالیت در پارک علم و فناوری می‌باشد. تکلیف مذکور در شرایطی ایجاد شده است که مطابق با بند (چ) ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱ صراحتاً کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری مشمول ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند و مطابق با ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم صرف نوع شغل و یا عنوان شغلی مطرح شده در ماده مذکور مستحق برخورداری از معافیت مورد اشاره می‌باشد و تابع تشریفات و انجام کاری برای استفاده از این معافیت نمی‌باشد. مضافاً اینکه وجود و ارسال فهرست الکترونیک حقوق کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری به سازمان امور مالیاتی از جمله تکالیفی می‌باشد که بر عهده کارفرمای حقوق بگیر بوده و به فرض که اگر کارفرما به هر دلیلی تکلیف مورد اشاره را انجام ندهد، حقوق بگیر مربوطه از اعطای معافیت مالیات حقوق محروم شده و در نهایت این امر منجر به تضییع حقوق حقه حقوق بگیر صرفاً به دلیل اهمال کاری کارفرمای خود می‌شود لذا مقرر در اعتراض نظر به اینکه استفاده از معافیت ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم را برای افراد شاغل در پارک‌های علم و فناوری مفید به انجام کاری دانسته است در تعارض با ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم و بند (چ) ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱ می‌باشد. مضافاً اینکه در این ماده نیز استفاده از اصطلاح مالیات با نرخ صفر هم فاقد موضوعیت می‌باشد.

بنا به توضیحات فوق بند ۲ از ماده ۱ و عبارت اعمال مالیات با نرخ صفر از ماده ۵ و همچنین ماده ۳ آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات به شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۶۰۱۷۲/هـ-۱۳/۶/۱۴۰۱ در تعارض با قوانین حاکم وضع شده است مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال آن مورد استدعاست."

متن مصوبه مورد شکایت به شرح زیر است:

آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات مصوب هیأت وزیران به شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۶۰۱۷۲/هـ-۱۳/۶/۱۴۰۱

"وزارت علوم، تحقیقات و فناوری - وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی - وزارت امور اقتصادی و دارایی - معاونت علمی و فناوری رئیس جمهور

هیأت وزیران در جلسه ۶/۶/۱۴۰۱ به پیشنهاد وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و معاونت علمی و فناوری رئیس جمهور و به استناد ماده ۱۰ اصلاحی قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات مصوب ۱۴۰۱ موضوع بند (چ) ماده ۸ قانون جهش تولید دانش‌بنیان مصوب ۱۴۰۱ آیین‌نامه اجرایی ماده مذکور را به شرح زیر تصویب کرد:

آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات

.....

ماده ۱- در آیین‌نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح مربوط به کار می‌روند:

۱- پارک علم و فناوری، پارک علم و فناوری دارای مجوز از وزارت علوم، تحقیقات و فناوری یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی.

۲- مالیات با نرخ صفر: مالیات با نرخ صفر حقوق کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری.

ماده ۳- برخورداری از مالیات با نرخ صفر، مستلزم وجود فهرست الکترونیک حقوق کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری برای سازمان امور مالیاتی کشور و خوداظهاری در قالب انتخاب گزینه فعالیت در پارک علم و فناوری می‌باشد که به تأیید رئیس پارک علم و فناوری رسیده است.

ماده ۵ - اعمال مالیات با نرخ صفر موضوع این آیین‌نامه در چهارچوب شرایط مقرر از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱ نافذ است. - معاون اول رئیس جمهور"

در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت (معاونت حقوقی رئیس جمهور) به موجب لایحه شماره ۲۱۷۵۶۹/۵۰۰۷۰-۱۳/۱۱/۱۴۰۱-۲۳۴۴۰۱/۹۱-۱/۱۱/۱۴۰۱ معاون امور حقوقی و مجلس وزارت امور اقتصادی و دارایی را ارسال کرده که متن آن به قرار زیر است:

"الف - دفاع شکلی: برابر بخش پایانی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش بنیان «آیین‌نامه اجرایی این ماده ظرف سه ماه پس از تصویب این قانون به پیشنهاد وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و معاونت علمی و فناوری رئیس جمهور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد» همان گونه که در مقدمه آیین‌نامه مورد شکایت تصریح شده است، بر اساس مفاد ماده قانونی اشاره شده و با رعایت مراحل مقرر در آن، هیأت وزیران در حدود اختیارات قانونی خود تصویب‌نامه مورد شکایت را وضع کرده است.

ب - دفاع ماهوی: ۱- ماده ۱۰ مورد اشاره اشعار می‌دارد: «کارکنان شاغل در پارک‌های علم و فناوری مشمول ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم ... می‌باشند.» از سوی دیگر برابر بند (الف) ماده ۶ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به منظور تحقق صرفه جویی در هزینه‌های عمومی، اصلاح نظام درآمدی دولت و همچنین قطع

وابستگی بودجه به نفت تا پایان اجرای قانون برنامه ششم «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سال‌های اجرای قانون برنامه ممنوع است.» (شایان ذکر است قانون یاد شده به موجب بند (ن) تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور تمدید شده است) و چنانچه مقنن قصد اضافه نمودن موردی به موارد احصاء شده در ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم می‌داشت، به صراحت آن را با اضافه نمودن یک بند به ماده ۹۱ قانون مالیات‌ها بیان می‌نمود. برای مثال این گونه مقرر می‌کرد «حقوق و مزایا و ... کارکنان شاغل در پارک‌های علم و فناوری از پرداخت مالیات معاف است.» حال با لحاظ فقدان چنین تصریحی و نیز از مجموعه مواد قانونی یاد شده چنین استنباط می‌شود که صحت تلقی شاکی مبنی بر « اعطای معافیت طبق ماده ۹۱ برای شخص حقوق بگیر بدون حد و حصر بوده» محل تردید اساسی است و با مانع قانونی مقرر در بند (الف) ماده ۶ قانون برنامه ششم توسعه روبرو می‌شود.

۲- ماده ۳ آیین‌نامه مورد شکایت بیان می‌دارد «برخورداری از مالیات با نرخ صفر، مستلزم وجود فهرست الکترونیک حقوق کارکنان است» این ماده بدعت آیین‌نامه مورد شکایت نیست. کما اینکه در ماده ۲ دستورالعمل محاسبه و مطالبه مالیات حقوق با شماره ۲۴/۳/۱۳۶۸۸۲۵۰/۳۰/۴/۱۷۶۹ مقرر شده است « برابر ماده ۸۵ پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را با رعایت معافیت‌های مقرر کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرستی ... صورت دهند.» بنابراین همان گونه که ملاحظه می‌فرمایید موارد گفته شده خلاف نظر شاکی را اثبات نموده که تشریفات و انجام کاری برای استفاده از این معافیت را لازم نمی‌دانند به ویژه اینکه در مورد آیین‌نامه مورد شکایت در انتهای ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان قانونگذار به طور خاص وضع آیین‌نامه اجرایی را برای بیان ترتیبات آن ضروری دانسته است.

۳- درباره بند ۲ ماده ۱ آیین‌نامه مورد شکایت باید اذعان نمود معنی ارائه شده در بند یاد شده در تعارض با تعریف مندرج در ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد. چرا که در بند موصوف با در نظر داشتن مفهوم قانونی عبارت « مالیات با نرخ صفر» دایره شمول آیین‌نامه را بر مبنای ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان که بیان می‌دارد « کارکنان شاغل در پارک‌های علم و فناوری مشمول ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم ... می‌باشند» ترسیم نموده است و اگر چه عنوان آن «مالیات با نرخ صفر» می‌باشد اما اساساً تعریفی از اصلاح «مالیات با نرخ صفر» ارائه نشده است که آن هم در تعارض با بند (الف) ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم باشد.

۴- ماده ۵ آیین‌نامه موضوع بحث هم سو باماده ۱۰ قانون و منبعث از آن بازه زمانی اجرای مفاد آیین‌نامه را مشخص می‌کند که از نکات مثبت آن نیز می‌باشد، چرا که سکوت در این زمینه ممکن بود زمینه احتمال بروز تفاسیر مختلف را برای اعمال معافیت از زمان تصویب آیین‌نامه فراهم نماید.

بنا به مراتب یادشده از نظر این معاونت تصویب‌نامه معترض‌عنه موافق با قوانین موضوعه شرع مقدس و در حدود صلاحیت و اختیارات مرجع صادرکننده آن (با استناد به اصل ۱۳۸ قانون اساسی و به طور ویژه ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان) به تصویب رسیده است و برابر مفهوم مخالف بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۲۲/۹/۱۳۹۰ مجلس شورای اسلامی، شکایت شاکی درخور صدور قرار رد بوده و موجبی برای ابطال آیین‌نامه مذکور وجود ندارد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۹/۳/۱۴۰۲ با حضور رئیس 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

براساس بند (الف) ماده ۲ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری سازی نوآوریها و اختراعات مصوب سال ۱۳۸۹، «معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت پانزده سال»، یکی از حمایت‌ها و تسهیلات قابل اعطا به شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان موضوع این قانون است و این معافیت مالیاتی بدون نگاه به پایه مالیاتی خاصی و به صورت علی‌الاطلاق آمده و طبعاً همه موارد تعلق مالیات به شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان را دربرمی‌گیرد. ثانیاً به موجب بند (چ) ماده ۸ قانون جهش تولید دانش‌بنیان مصوب سال ۱۴۰۱ مقرر شده است که: «کارکنان شاغل در پارک‌های علم و فناوری مشمول ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۲/۱۲/۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی می‌باشند...» نظر به اینکه موارد مذکور در ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم ناظر بر مصادیق معافیت از مالیات حقوق است و ماهیت معافیت و احکام متفرع بر آن از موضوع نرخ صفر مالیاتی که از سال ۱۳۹۴ وارد نظام مالیاتی کشور و قوانین حاکم بر آن شد، متفاوت است و در مقررات مورد شکایت با تغییر مفاد قانون، به جای اعمال معافیت نسبت به حقوق کارکنان شاغل در پارک‌های علم و فناوری، حقوق این گروه مشمول نرخ صفر قلمداد شده و شرط محدودکننده‌ای برای آن ایجاد شده است که وجود فهرست الکترونیک حقوق کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری است، بنابراین بند ۲ از ماده ۱ و ماده ۲ و عبارت «مالیات با نرخ صفر» از ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان (موضوع تصویب‌نامه شماره ۶۰۱۷۲/۱۰۱۰۶۱ مورخ ۱۲/۶/۱۴۰۱ هیأت وزیران) خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۲ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری