



رد شکایت نسبت به ابطال از زمان صدور نامه شماره ۵۴۳۸۴/۶۹۸۸۴ مورخ ۱۴۰۳/۰۵/۰۲ معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی

نوع: دادنامه شماره: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۷۳۰۷۲۵ تاریخ صدور: ۱۴۰۵/۰۳/۲۴ مرجع: هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری تصویب:

گردش کار

* شماره پرونده: ه/۴۰۰۰۲

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: نهاد ریاست جمهوری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال از زمان صدور نامه شماره ۵۴۳۸۴/۶۹۸۸۴ مورخ ۱۴۰۳/۰۵/۰۲ معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی
شاکی دادخواستی به طرفیت نهاد ریاست جمهوری به خواسته ابطال از زمان صدور نامه شماره ۵۴۳۸۴/۶۹۸۸۴ مورخ ۱۴۰۳/۰۵/۰۲ معاون هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است.

متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

بازگشت به مکاتبه شماره ۴۸۸۵/۲۰۰ ص مورخ ۱۴۰۳/۰۳/۰۸ در خصوص اصلاح نرخ مالیات بر ارزش افزوده توتون خام وارداتی اعلام می گردد:

همان گونه که در مکاتبه شماره ۴۶۸۰/۲۰۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۱۶ سازمان امور مالیاتی کشور تصریح شده و با عنایت به اصل ۵۱ قانون اساسی مبنی بر لزوم وجود نص قانونی در اخذ مالیات و نظر به منطقی بودن تفاوت میزان مالیات بر ارزش افزوده میان محصول نهایی وارداتی مانند سیگار با مواد اولیه وارداتی مانند توتون خام و نیز سیاق نگارش تبصره (۱) بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۳/۰۳/۰۲ که متشکل از سه قسمت و هر قسمت آن متناظر جزءهای (۱) تا (۳) همان بند می باشد. لذا تبصره یاد شده قابلیت تسری به جزءهای (۴) و (۵) بند (ت) ماده (۲۶) قانون مذکور را ندارد.

دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

وفق بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و تبصره (۱) آن در خصوص نرخ های مالیات انواع سیگار و محصولات دخانی، انواع سیگار و محصولات دخانی به شرح زیر مشمول مالیات و عوارض می شوند:

- ۱- سیگار توتون پیپ و تنباکوی تولید داخلی، بیست و پنج درصد (۲۵)
- ۲- سیگار توتون پیپ و تنباکوی تولید داخل با نشان بین المللی که فهرست آن هر سال توسط وزارت صنعت، معدن و تجارت تهیه و با تصویب هیأت وزیران ابلاغ می شود، چهل درصد (۴۰)
- ۳- سیگار توتون پیپ و تنباکوی وارداتی شصت و پنج درصد (۶۵)
- ۴- توتون خام وارداتی ده درصد (۱۰)
- ۵- توتون فرآوری شده وارداتی خرمن توتون سی و پنج درصد (۳۵)

تبصره ۱ نرخهای تعیین شده از سال دوم اجرای قانون هر سال پنج واحد درصد افزایش می یابد تا زمانی که نرخ مذکور برای انواع سیگار و محصولات دخانی توتون، پیپ و تنباکوی تولید داخل به پنجاه و پنج درصد (۵۵) برای تولیدات داخل با نشان بین المللی به نود و پنج درصد (۹۵) و برای انواع سیگار و محصولات دخانی توتون پیپ و تنباکوی وارداتی به یکصد و بیست و پنج درصد (۱۲۵٪) برسد.

در خصوص سابقه رأی دیوان میتوان در این باره می توان از رای شماره ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۰۲۰۷۱۳۸ مورخ ۱۴۰۳/۰۱/۳۱ هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری وحدت ملاک گرفت که گرچه به تبصره (۱) بند ت ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده استناد نموده اما منطوق آن حاکی از شمول افزایش سالیانه نرخ مالیات به توتون خام و توتون فرآوری شده وارداتی همانند شمول این افزایش نرخ مالیات به سیگار توتون پیپ و تنباکوی وارداتی است.

لذا با اتخاذ ملاک از این رای و با عنایت به اطلاق حکم تبصره (۱) بند (ت) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و شمول مطلق آن به همه جزءهای ۱ تا ۵ بند ت این ماده و به دلیل مغایرت حکم نامه مورد شکایت با حکم تبصره (۱) بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده از حیث مستثنی کردن توتون خام و توتون فرآوری شده وارداتی، موضوع جزءهای ۴ و ۵ بند (ت) ماده ۲۶ این قانون از شمول حکم مطلق قانونگذار و قابل تسری ندانستن حکم تبصره (۱) بند (ت) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده به جزءهای ۴ و ۵ بند ت این ماده همچنین خروج از حدود اختیار قانونی از حیث تضییق حدود و ثغور حکم قانونگذار درخواست ابطال از زمان صدور آن را دارم.

خلاصه مدافعات طرف شکایت :

۱- صراحت حکم قانونی و اصل تفسیر مضیق در احکام قانونی مالیاتی

بر اساس اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که اشعار میدارد هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر بموجب قانون موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی بموجب قانون مشخص میشود. هرگونه شمول مالیاتی افزایش نرخ آن باید به صراحت در قانون ذکر شود و نمی توان آن را به موجب تفسیر گسترده با قیاس اعمال کرد.

تبصره (۱) بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲ صراحتاً تنها سیگار توتون پیپ و تنباکوی تولید داخلی جزء (۱) (تولیدات با نشان بین المللی) جزء (۲) و واردات سیگار و محصولات دخانی (جزء (۳) را مورد حکم قرار داده است. عدم ذکر توتون خام وارداتی جزء (۴) و توتون فرآوری شده وارداتی جزء (۵) در متن تبصره نشانگر خروج موضوعی این موارد از شمول افزایش سالانه نرخ مالیات است.

۲- فقدان قید قانونی سقف افزایش سالانه نرخ مالیات در خصوص جزءهای (۴) و (۵) تبصره (۱) بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده افزایش سالانه نرخ مالیات را محدود و مشروط به سقف تعیین شده با درصد معین نموده است به دلایل پیش رو حکم تبصره شامل دو جزء (۴) و (۵) نمی شود:

الف) تبصره (۱) صراحتاً برای جزءهای (۱) و (۲) و (۳) سقف نهایی افزایش به ترتیب ۵۵٪، ۹۵٪ و ۱۲۵٪ تعیین کرده است. اگر جزءهای (۴) و (۵) نیز مشمول افزایش سالانه بودند می بایست سقف مشخص برای آنها تعیین می شد، زیرا افزایش نامحدود سالانه مالیات مغایر با اصول قطعیت و شفافیت مالیاتی است. عدم ذکر سقف برای این جزء ها نشانی دهد که اساساً مشمول حکم صدر تبصره نمی باشند.

ب) قانون مالیات بر ارزش افزوده تنها در دو حکم دیگر افزایش و کاهش سالانه را پیش بینی کرده است، بند (ب) ماده (۲۹) در خصوص افزایش سالانه نرخ پایه عوارض آلاینده و سائط نقلیه و ماده (۳۰) در خصوص کاهش سالانه مأخذ محاسبه نقل و انتقال انواع خودرو قانون در هر دو حکم برای افزایش یا کاهش تدریجی سالانه به صراحت سقف و حد معینی تعیین نموده و آن را به صورت باز باقی نگذاشته است به همین ترتیب قانون گذار در راستای شفافیت و قابل پیشبینی بودن نرخ مالیات و عوارض روش تعیین سقف نهایی افزایش سالانه را در خصوص جزءهای (۱) ای (۳) ماده (۲۶) مذکور در تبصره (۱) همان بند اتخاذ کرده است و از این رو، جزءهای (۴) و (۵).

بدون سقف نهایی افزایش سالانه نمی توانند موضوع حکم قرار گیرند.

(ج) ممکن است استدلال شود عبارت کلی محصولات دخانی در تبصره (۱) ناظر به بندهای (۴) و (۵) بوده و مقنن نیازه تصریح دقیق محتوای آن بندها نداشته است و از این حیث سقف نیز برای آنها در نظر گرفته شده است؛ باید توجه داشت از آنجا که عبارت محصولات دخانی دو بار هم برای افزایش تا سقف ۵۵ درصدی و هم افزایش تا سقف ۱۲۵ درصدی ذکر شده است؛ با این استدلال ابهام در سقف نهایی افزایش بندهای (۴) و (۵) به وجود می آید و در صورت پذیرش این نظر با یک حکم قانونی مردد مشکوک و غیر قطعی مواجه هستیم.

لذا به لحاظ منطوق و مفهوم حکم قانونی جزءهای (۴) و (۵) اساساً نمی توانند موضوع حکم قانونی تبصره (۱) قرار گیرند.

(۳) تفاوت ماهوی بین محصولات نهایی و مواد اولیه

الف) جزءهای (۱) و (۲) و (۳) به محصولات نهایی مصرفی سیگار توتون پیپ و تنباکو اشاره دارند که مستقیماً توسط مصرف کننده نهایی استفاده می شوند و نیز مشمول سیاست های کنترل مصرف دخانیات می شوند. اما جزءهای (۴) و (۵) به مواد اولیه توتون خام و فرآوری شده وارداتی مربوط می شوند که جنبه واسطه ای دارند و عمدتاً توسط تولید کنندگان مورد استفاده قرار می گیرند. قانونگذار به درستی با توجه به سیاست حمایت از تولید و صنعت داخلی و جلوگیری از افزایش هزینه های تولید افزایش سالانه نرخ مالیات را به محصولات نهایی محدود کرده است.

ب) مواد اولیه توتون خام و فرآوری شده وارداتی نهادهای تولید هستند و افزایش نامحدود مالیات بر آنها هزینه تولید داخلی را به صورت تصاعدی افزایش میدهد و از یک سو صنایع تبدیلی را با بحران مواجه می سازد و از سوی دیگر به افزایش قاچاق دامن می زند.

۴- مخدوش بودن استناد به دادنامه سابق صادره از دیوان

موضوع دادنامه هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۰۲۰۷۱۳۸ مورخ ۱۴۰۴/۰۱/۳۱ که مورد استناد شاکی قرار گرفته است مغفول ماندن افزایش نرخ در برخی سنوات و افزایش یکباره آنهاست لذا نسبت به اصل معافیت جزءهای (۴) و (۵) پیش گفته خروج موضوعی دارد. به عبارت دیگر بخشنامه سازمان امور مالیاتی در اجرای تبصره (۱) پیش گفته از حیث عدم افزایش تدریجی مورد شکایت قرار گرفته و هیأت تخصصی رأی بر عدم ابطال آن صادر نموده است. لذا حکم صادره محدود به خواسته بوده و عدم پذیرش شکایت در خصوص روش اجرای حکم قانونی توسط دستگاه اجرایی نمی تواند مستمسک تأیید اصل دریافت مالیات از یک محصول خاص از سوی قضات محترم دیوان قرار گیرد.

در پایان با عنایت به تشریح دلایل متعدد در خصوص اصل تفسیر مضیق و صراحت در حکم تبصره (۱) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده غیر منطقی بودن افزایش سالانه نرخ مالیات بدون لحاظ سقف و تحلیل اقتصادی احکام حمایتی قانونی در خصوص لزوم تفکیک محصولات نهایی از مواد اولیه بند ۷ سیاستهای کلی اشتغال ابلاغی مقام معظم رهبری مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۲۸ اظهار نظر این معاونت با مبانی قانونی روشن و اقتصادی یاد شده صادر گردیده است.

پرونده کلاسه ه ت / ۴۰۰۰۹۲ در جلسه مورخ ۱۴۰۵/۰۳/۰۳ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد بحث و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده ابرازی همکاران قضایی با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی مینماید.

○ رأی هیات تخصصی

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری در مقررره مورد شکایت به شماره ۶۹۸۸۴/۵۴۳۸۴ مورخ ۱۴۰۳/۰۵/۰۲ راجع به نرخ توتون وارداتی از

حیث مالیات برارزش افزوده بیان شده است که افزایش نرخ مندرج در جزءهای (۱) و (۲) و (۳) بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات برارزش افزوده سال ۱۴۰۰ قابل تسری به جزءهای (۴) و (۵) قانون مذکور نبوده و توتون خام وارداتی و خرمن توتون مشمول افزایش نرخ مندرج در تبصره (۱) ذیل بند (ت) ماده (۲۶) قانون مذکور نخواهند شد که با لحاظ سیاق عبارات مندرج در تبصره مذکور که مراتب و پلکان افزایش نرخ را اعلام مینماید و متعلق آن محصول نهایی و یا تولید داخل می باشد و تعرضی به واردات و خرمن توتون ندارد و از جهت مفاد دادنامه سابق هیأت تخصصی مالیاتی بانکی به شماره ۲۰۷۱۳۸ مورخ ۱۴۰۴/۰۱/۳۱ که از جهت چرایی تجمیع افزایش نرخ چند ساله در یک سال صادر شده است و رأی به رد شکایت و صحیح بودن اقدام اداره مالیاتی صادر شد در مقام صدور و از حیث شکایت و نیز از این جهت که واردات ممکن است به صورت محصول تام یا اولیه باشد نیز منافاتی با مقررره مورد شکایت ندارد، فلذا به استناد بند پ ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رأی به رد شکایت صادر می نماید رأی یادشده 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.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

تمامی حقوق این وبسایت متعلق به سازمان امور مالیاتی است.