

رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره « ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۰۶۰۳۳۵۰ » با موضوع: ابطال بند ۲ از ماده ۱، ابطال ماده ۳ و ابطال عبارت «مالیات با نرخ صفر» از ماده ۵ آیین نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۰۶۰۳۳۵۰

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۳/۹

شماره پرونده: ۰۱۰۶۱۸۲

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: 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 آیین نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات (موضوع تصویب نامه شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۱۷۲-۶۰هـ-۱۴۰۱/۶/۱۲ هیات وزیران)

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۲ از ماده ۱، ابطال ماده ۳ و ابطال عبارت «مالیات با نرخ صفر» از ماده ۵ آیین نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات (موضوع تصویب نامه شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۱۷۲-۶۰هـ-۱۴۰۱/۶/۱۲ هیات وزیران) را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" با تدقیق در ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم استنباط می شود که کاربرد مالیات با نرخ صفر صرفاً در خصوص معافیت های مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع فصل چهارم و پنجم از باب سوم قانون مالیات های 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 می باشد. چرا که طبق قانون مالیات های مستقیم شخص حقوق بگیر هیچ گونه تکلیفی در خصوص ارائه اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسب مورد ندارد. از طرفی در بحث معافیت های مربوط به مالیات بر درآمد حقوق، قانونگذار در هیچ کجای قانون نه صحبتی در خصوص اعمال مالیات با نرخ صفر کرده و نه تکلیفی بر عهده حقوق بگیر در خصوص اجرای روش های موضوع بند (الف) ماده ۱۳۲ قانون مالیات های 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 آیین نامه 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 معافیت های 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 می باشند. مضافاً اینکه طبق بند (چ) ماده ۸ قانون جهت تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱، کارکنان شاغل در پارک های علم و فناوری را مشمول ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم دانسته است و همان گونه که مستحضرید 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 تعیین کننده استفاده از معافیت مربوطه می باشد.

ابطال ماده ۳ از آیین نامه مورد اعتراض مطابق با این ماده برخورداری از معافیت مالیات حقوق کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری مشروط بر انجام توامان 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 می باشد. 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 مالیات های مستقیم می باشد و مطابق با ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم صرف نوع شغل و یا عنوان شغلی مطرح شده در ماده مذکور مستحق برخورداری از معافیت مورد اشاره می باشد و تابع تشریفات و انجام کاری برای استفاده از این معافیت نمی باشد. مضافاً اینکه وجود و ارسال فهرست الکترونیک حقوق کارکنان شاغل در پارک علم و فناوری به سازمان امور مالیاتی از جمله تکالیفی می باشد 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 می شود لذا مقرره مورد اعتراض نظر به اینکه استفاده از معافیت ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم را برای افراد شاغل در پارک های علم و فناوری مقید به انجام کاری دانسته است در تعارض با ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم و بند (چ) ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱ می باشد. مضافاً اینکه در این ماده نیز استفاده از اصطلاح مالیات با نرخ صفر هم فاقد موضوعیت می باشد.

بنا به توضیحات فوق بند ۲ از ماده ۱ و عبارت اعمال مالیات با نرخ صفر از ماده ۵ و همچنین ماده ۳ آیین نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات به شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۱۷۲/۶۰-هـ-۱۴۰۱/۶/۱۲ 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:

آیین نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات مصوب هیأت وزیران به شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۱۷۲-۶۰هـ-۱۴۰۱/۶/۱۲

" 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 ۱۴۰۱/۶/۶ به پیشنهاد وزارتخانه های 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 شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات مصوب ۱۴۰۱ موضوع بند (چ) ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱ آیین نامه اجرایی ماده مذکور را به شرح زیر تصویب کرد:

آیین نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات

.....

ماده ۱- در آیین نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح مربوط به کار می روند:

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 می باشد که به تأیید رئیس پارک علم و فناوری رسیده است.

ماده ۵- اعمال مالیات بانرخ صفر موضوع این آیین نامه در چهارچوب شرایط مقرر از تاریخ لازم الاجرا 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 ۵۰۰۷۰/۲۱۷۵۶۹-۱۴۰۱/۱۱/۲۴ نامه شماره ۱۴۰۱/۱۱/۱-۹۱/۲۲۴۴۰۱ 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 شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان «آیین نامه اجرایی این ماده ظرف سه ماه پس از تصویب این قانون به پیشنهاد وزارتخانه های علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و معاونت علمی و فناوری رئیس جمهور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد» همان گونه که در مقدمه آیین نامه 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 تصویب نامه مورد شکایت را وضع کرده است.

ب- دفاع ماهوی: ۱- ماده ۱۰ مورد اشاره اشعار می دارد: «کارکنان شاغل در پارک های علم و فناوری مشمول ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم ... می باشند.» 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 هزینه های 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 سال های 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 مالیات های مستقیم می داشت، به صراحت آن را با اضافه نمودن یک بند به ماده ۹۱ قانون مالیات ها بیان می نمود. برای مثال این گونه مقرر می کرد «حقوق و مزایا و ... کارکنان شاغل در پارک های علم و فناوری از پرداخت مالیات معاف است.» حال با لحاظ فقدان چنین تصریحی و نیز از مجموعه مواد قانونی یاد شده چنین استنباط می شود 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 می شود.

۲- ماده ۳ آیین نامه مورد شکایت بیان می دارد «برخورداری از مالیات با نرخ صفر، مستلزم وجود فهرست الکترونیک حقوق کارکنان است.» این ماده بدعت آیین نامه مورد شکایت نیست. کما اینکه در ماده ۲ دستورالعمل محاسبه و مطالبه مالیات حقوق با شماره ۱۳۶۸/۲/۲۴-۱۷۶۹/۴/۳۰/۸۲۵۰ مقرر شده است «برابر ماده ۸۵ پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را با رعایت معافیت های مقرر کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرستی ... صورت دهند.» بنابراین همان گونه که ملاحظه می فرمایید موارد گفته شده خلاف نظر شاکی را اثبات نموده که تشریفات و انجام کاری برای استفاده از این معافیت را لازم نمی دانند به ویژه اینکه در مورد آیین نامه مورد شکایت در انتهای ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان قانونگذار به طور خاص وضع آیین نامه اجرایی را برای بیان ترتیبات آن ضروری دانسته است.

۳- درباره بند ۲ ماده ۱ آیین نامه مورد شکایت باید اذعان نمود معنی ارائه شده در بند یاد شده در تعارض باتعریف مندرج در ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم نمی باشد. چرا که در بند موصوف با در نظر داشتن مفهوم قانونی عبارت «مالیات با نرخ صفر» دایره شمول آیین نامه را بر مبنای ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکت ها و مؤسسات دانش بنیان که بیان می دارد «کارکنان شاغل در پارک های علم و فناوری مشمول ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم ... می باشند» ترسیم نموده است و اگر چه عنوان آن «مالیات با نرخ صفر» می باشد اما اساساً تعریفی از اصلاح «مالیات با نرخ صفر» ارائه نشده است که آن هم در تعارض با بند (الف) ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم باشد.

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

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

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۳/۹ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

براساس بند (الف) ماده ۳ قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان 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 دانش بنیان موضوع این قانون است و این معافیت مالیاتی بدون نگاه به پایه مالیاتی خاصی و به صورت علی الاطلاق آمده و طبعاً همه موارد تعلق مالیات به شرکتها و مؤسسات دانش بنیان را دربرمی گیرد. ثانیاً به موجب بند (چ) ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب سال ۱۴۰۱ مقرر شده است که: «کارکنان شاغل در پارکهای علم و فناوری مشمول ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی می باشند...» 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 محدودکننده ای 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 ۳ و عبارت "مالیات با نرخ صفر" از ماده ۵ آیین نامه اجرایی ماده ۱۰ قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان (موضوع تصویب نامه شماره ۱۰۱۰۶۱/ت/۶۰۱۷۲ مورخ ۱۴۰۱/۶/۱۲ هیأت وزیران) خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود..