



موضوع  
رای شماره ۱۷۰۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ نامه شماره ۱۳۹۶/۹/۱۴ معاون حسابرسی مالیاتی امور مالیاتی شهر و استان تهران)

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۷۰۷ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۱۱/۱۴ شماره پرونده: ۹۸۰۲۲۶۹ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایتی: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ نامه شماره ۱۳۹۶/۹/۱۴ معاون حسابرسی مالیاتی امور مالیاتی شهر و استان تهران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: «ریاست محترم دیوان عدالت اداریبا سلام و احترام، به استحضار می رساند در ماده ۱۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم صراحتاً معافیت «درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی» ذکر شده. در ماده ۱ آیین نامه اجرایی این ماده نیز ذکر شده که: «درآمد مدارس ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی حاصل از تعلیم و تربیت شامل کلیه درآمدهای مرتبط با تعلیم و تربیت طبق مجوز صادر شده از وزارتخانه ذیربط می‌باشد.» و در تبصره ۲ همین ماده آیین‌نامه نیز تصریح شده: «درآمدهای حاصل از برگزاری فعالیتهای فرهنگی و سمنارها یا دوره‌های آموزشی اینگونه مؤسسات نیز مرتبط با فعالیت تعلیم و تربیت محسوب می‌شود و از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.» علیرغم تمام این تصریحات، در بند دوم نامه مورد اعتراض، مقرر گردیده که: «در بسیاری از موارد، مدارس غیرانتفاعی علاوه بر شهریه‌های مصوب آموزش و پرورش، وجوه دیگری تحت عنوان شهریه کلاسهای زبان، فوق برنامه، سرویس، هزینه‌های مراکز تفریحی، کلاسهای آزاد، و... دریافت می‌نمایند که اینگونه درآمدها مشمول معافیت موضوع ماده (۱۳۴) این قانون نمی‌باشد.» جدای از عنوان کلی و مبهم «...» مذکور در این بند، از آنجا که دیگر موارد ذکر شده، مطابق تبصره ۲ آیین‌نامه ماده ۱۳۴ «مرتبط با فعالیت تعلیم و تربیت محسوب می‌شود و از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.» و اینکه هرگونه توسعه و تضییق حدود و ثغور قانون از شیون مقنن و منحصر به مقنن بوده، خارج از حدود اختیارات مرجع صادر کننده این نامه است. لذا به دلیل خروج از حدود اختیارات حکم مقرر در بند دوم نامه مورد اعتراض و مغایرت آن با ماده ۱۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم و آیین نامه اجرایی آن، که موجبات تضییع حقوق قانونی مؤدیان مالیاتی صاحب این گونه فعالیت های غیر انتفاعی را فراهم نموده، از آن مقام عالی درخواست ابطال این بند را دارم.» متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است: «ادارات کل امور مالیاتی شهر و استان تهرانبا سلاممطابق ماده ۱۳۴ قانون مالیات های مستقیم پرونده های مدارس غیر انتفاعی از پرداخت مالیات معاف می باشند. لیکن علی رغم معافیت مزبور موارد ذیل در رسیدگی به پرونده مالیاتی این گونه مؤدیان حایز اهمیت است. ۱- به استناد ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۵/۴/۳۱، معافیت صدراالشاره به عنوان مالیات به نرخ صفر منظور می شود همچنین مطابق تبصره یک ماده اخیرالذکر ارایه اظهار نامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده ۹۵ این قانون در موعد مقرر شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی است. ۲- در بسیاری از موارد، مدارس غیرانتفاعی علاوه بر شهریه های مصوب آموزش و پرورش، وجوه دیگری تحت عنوان شهریه کلاسهای زبان، فوق برنامه، سرویس، هزینه‌های مراکز تفریحی، کلاسهای آزاد، هزینه غذا و... دریافت می‌نمایند که اینگونه درآمدها مشمول معافیت موضوع ماده (۱۳۴) این قانون نمی‌باشد. ۳- در رسیدگی به پرونده مالیات حقوق مدارس غیر انتفاعی ضروری است علاوه بر مالیات حقوق کارکنان، مقررات تبصره موضوع ماده ۸۶ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم (وجوه پرداختی به غیره کارکنان) می بایست مد نظر قرار گیرد. ۴- با توجه به تنوع خدمات مورد استفاده مدارس مزبور از قبیل خدمات اردوهای تفریحی و مسافرتی و ... مقتضی است رعایت تکالیف قانونی توسط این گونه مؤدیان در رابطه با ورود اطلاعات در سامانه ۱۶۹ ق.م.م و نیز در مورد اشخاص حقوقی، انجام تکالیف قانونی موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ ق.م.م از طرف واحدهای مالیاتی کنترل گردد. همچنین ضمن بررسی وضعیت اجاری ملک، میزان اجاره پرداختی از دفاتر استخراج و به واحد مالیاتی ذیربط اعلام شود.» در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۸/۷/۷-د/۳۲۷۲۵/۲۱۲ توضیح داده است که: «جناب آقای درینمدیر کل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداریبا سلام و احترامدر خصوص پرونده کلاسه ۹۸۰۲۲۶۹ به شماره ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۵۹۸ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال بند دوم نامه شماره ۱۳۹۶/۹/۱۴ معاون حسابرسی مالیاتی امور مالیاتی شهر و استان تهران ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۱۳۹۶/۹/۲۵-د/۲۹۹۵۳/۲۳۰ معاون مالیات های مستقیم به استحضار می رساند: بر اساس ماده ۱۳۴ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱: «درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، آموزشگاه های فنی و حرفه ای آزاد دارای مجوز از سازمان فنی و حرفه ای کشور، دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و مهدکودک در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذیربط هستند همچنین درآمد باشگاه ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت های منحصراً ورزشی از پرداخت

مالیات معاف است.» به موجب ماده ۱ آیین نامه اجرایی ماده ۱۳۴ قانون موصوف «درآمد مدارس ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای و آموزشگاه های فنی و حرفه ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه ای کشور، دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی حاصل از تعلیم و تربیت شامل کلیه درآمدهای مرتبط با تعلیم و تربیت طبق مجوز صادر شده از وزارتخانه ذیربط می‌باشد.» همچنین به موجب تبصره ۱ ماده ۱ آیین نامه اجرایی یاد شده: « درآمد حاصل از فعالیت اقتصادی و غیر مرتبط با موضوع تعلیم و تربیت طبق مقررات مربوط و سایر فعالیت های خارج از شمول مجوز مذکور مشمول مالیات می باشد.» طبق تبصره ۲ ماده ۱ آیین نامه یاد شده «درآمدهای حاصل از برگزاری فعالیت های فرهنگی و سمینارها یا دوره‌های آموزشی اینگونه مؤسسات نیز مرتبط با فعالیت تعلیم و تربیت محسوب می‌شود و از پرداخت مالیات معاف می باشد.» بنابراین کلیه درآمدهای مرتبط با تعلیم و تربیت طبق مجوز صادر شده از طرف وزارتخانه های ذیربط و حسب مورد مجوزهای موضوع بند ۱۴ و ۱۵ ماده ۱ آیین نامه اجرایی قانون تأسیس و اداره مدارس و مراکز آموزشی و پرورشی غیر دولتی موضوع تصویب نامه شماره ۵۳۴۶۴/ت/۵۴۶۱۷ هـ هیات وزیران، امکان برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۴ قانون مالیات های مستقیم را دارا می باشند. با توجه به ابهامات مطرح شده در ارتباط با وجوه دریافتی مدارس غیر دولتی خارج از الگوی مصوب بابت دوره های آموزشی و کلاس های فوق برنامه در انطباق با مقررات ماده ۱۳۴ قانون مذکور در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ همان قانون، جهت رفع ابهام و شفاف سازی حسب ارجاع رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور، موضوع در شورای عالی مالیاتی مطرح که اکثریت شورای عالی مالیاتی به شرح زیر اعلام نظر نمودند؛ مدارس غیر دولتی که با مجوز صادره از مراجع قانونی ذیربط تأسیس می شوند، نسبت به کلیه درآمدهای حاصله مرتبط با تعلیم و تربیت که در چارچوب مجوز/ مجوزهای صادره در اجرای قانون تأسیس و اداره مدارس و مراکز آموزشی و پرورشی غیر دولتی و مقررات مربوط تحصیل می گردد، مشمول حکم ماده ۱۳۴ آن قانون می باشند. این نظر شورای عالی مالیاتی، طی بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۹/۱۷-۱۲۸/۹۷/۲۳۰ به کلیه ادارات امور مالیاتی ارسال گردیده و مطابق قسمت اخیر بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم برای کلیه مأموران و مراجع مالیاتی لازم الاتباع است. بنابراین با اعلام نظر شورای عالی مالیاتی نسبت به تمامی اختلاف نظرها و ابهامات پیشین از جمله نامه مورد شکایت شاکی تعیین تکلیف شده است (اظهار نظر شورای عالی مالیاتی مؤخر بر نامه مورد شکایت شاکی است) لذا خواسته شاکی مبنی بر ابطال بند دوم نامه شماره ۱۲۱۲۱/س/۲۵۰/د-۱۴/۹/۱۳۹۶ معاون حسابرسی مالیاتی امور مالیاتی شهر و استان تهران اساساً موضوعیت نداشته و بخشنامه پیش گفته متضمن ابلاغ نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی که به تنفیذ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور رسیده، لازم الاتباع و ملاک عمل ادارات و مراجع مالیاتی می باشد. با توجه به موارد فوق الذکر استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد. خواهشمند است دستور فرمایید از سازمان جهت شرکت در جلسه هیات تخصصی و حسب مورد هیات عمومی دیوان عدالت اداری دعوت به عمل آورند.» هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۴ با حضور رییس 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 هیات عمومی ماده ۱۳۴ قانون مالیات های مستقیم، به معافیت «درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیر انتفاعی» تصریح شده و بر اساس ماده ۱ آیین نامه اجرایی این ماده نیز مقرر شده است که: «درآمد مهد کودک ها در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها، مدارس ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه ای و آموزشگاه های فنی و حرفه ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه ای کشور و دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی غیر انتفاعی/غیردولتی حاصل از تعلیم و تربیت شامل کلیه درآمدهای مرتبط با تعلیم و تربیت طبق مجوز صادر شده از وزارتخانه ذیربط می باشد.» به علاوه، بر مبنای تبصره ۲ ماده ۱ آیین نامه اجرایی فوق: «درآمدهای حاصل از برگزاری فعالیت های فرهنگی و سمینارها یا دوره های آموزشی این گونه مؤسسات نیز مرتبط با فعالیت تعلیم و تربیت محسوب می شود و از پرداخت مالیات معاف می باشد.» با توجه به موازین حقوقی فوق‌الذکر، اطلاق بند ۲ نامه شماره ۱۲۱۲۱/س/۲۵۰/د-۱۴/۹/۱۳۹۶ معاون حسابرسی مالیاتی امور مالیاتی شهر و استان تهران که برخی فعالیت های مرتبط با تعلیم و تربیت را علی رغم تصریح به آنها در مجوز فعالیت مراکز آموزشی از شمول معافیت موضوع ماده (۱۳۴) قانون مالیات های مستقیم خارج کرده، خلاف قانون و خارج از اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. محمدکاظم بهرامی - رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری