



موضوع	ابطال بخشنامه شماره 11304/6247/201-1382/11/15 سازمان امور مالیاتی
<p>شماره دادنامه: 1068 تاریخ: 26/12/1392 کلاس پرونده: 90/165</p> <p>موضوع رأی: ابطال بخشنامه شماره 11304/6247/201-1382/11/15 سازمان امور مالیاتی شاکلی: معاون حقوقی مجلس و تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>گردش کار: معاون حقوقی مجلس و تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور به موجب لایحه شماره 40/20000-26/2/1390 ابطال بخشنامه شماره 11304/6248/201-1382/11/15 سازمان امور مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p>"احتراما، همان گونه که مستحضرید، بخشنامه اصداری به بخشنامه شماره 11304/6247/201-1382/11/15 سازمان امور مالیاتی کشور منبعت از حکم تبصره (2) ماده (2) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 مبنی بر «معافیت مالیاتی در خصوص فعالیتهای اقتصادی دستگاههای دولتی» به دلایل ذیل الذکر مغایر قانون است:</p> <p>اولا: به موجب تبصره (2) ماده (2) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 «درآمدهای حاصل از فعالیتهای اقتصادی از قبیل فعالیتهای صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیتهای تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده (1) - وزارتخانه ها و موسسات دولتی 2- دستگاههاییکه بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می شود 3- شهرداریها)، که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می شود، در هر مورد به طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (105) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. لذا تصدیق می فرمایند که تبصره مذکور به صراحت و به نحو تمثیلی فعالیتهای اقتصادی دستگاههای فوق الذکر را فارغ از اساسنامه آنها یا مسوولیتهای سازمانی مورد حکم پرداخت مالیات قرار داده است.»</p> <p>ثانیا: مستفاد از ماده (8) قانون اصلاح موادی از قانون برنامه چهارم توسعه و اجرای سیاستهای کلی اصل (44) هر امتیازی که برای بنگاههای دولتی با فعالیت اقتصادی گروه یک و دو ماده (2) این قانون مقرر شود، عینا و با اولویت برای بنگاه یا فعالیت اقتصادی مشابه در بخش خصوصی، تعاونی و عمومی غیر دولتی باید در نظر گرفته شود.</p> <p>التهایه بنا به مراتب پیش گفت بخشنامه موصوف که قائل به معافیت مالیاتی مقرر برای فعالیتهای اقتصادی دستگاههای مربوط بنا بر اساسنامه یا وظایف اصلی آنها شده است از مصادیق تبعیض ناروا تلقی و مضاف بر آن از حیث ورود قوه اجراییه در حیطه صلاحیت تقنینی، مغایر با قانون می باشد.</p> <p>لذا در اجرای مواد (19) و (20) قانون دیوان عدالت اداری ابطال بخشنامه مبحث فیه مورد استدعاست.»</p> <p>مدیرکل حقوقی و بررسی های فنی دیوان محاسبات کشور به موجب لایحه شماره 799/2100-12/1392 اعلام کرده است که خواسته دیوان محاسبات ابطال بند 4 بخشنامه مورد اعتراض است.</p> <p>متن بخشنامه شماره 11304/6247/201-1382/11/15 سازمان امور مالیاتی در قسمت مورد اعتراض به قرار زیر است:</p> <p>"4- بدیهی است که دولت بدون اذن قانون مجاز به امر تجارت و تولید و نظایر آنها و به عبارت دیگر اشتغال به فعالیتهای اقتصادی به مفهوم ورود در بازار داد و ستد نیست و اگر سیاست دولت از باب اعمال مالیه عمومی مطلوب گاهی مبتنی بر این امر باشد، در این قبیل موارد هم معمولا قصد انتفاع نبوده و دستگاه ذی ربط نیز ملزم به واریز درآمد حاصله به حساب مربوط نزد خزانه کشور خواهد بود. الهایه توجه داشته باشند، فعالیتهای اقتصادی که اشخاص حقوقی موضوع ماده 2 قانون مالیاتهای مستقیم حسب وظایف محوله یا مسوولیتهای سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی انجام می دهند، مشمول مالیات تلقی نمی گردد و به خصوص در این راستا باید توجه داشته که حقوق و عوارض قانونی وصولی شهرداریها و درآمدهای ناشی از فعالیتهایی که عینا مشمول مقررات مالی حقوق و عوارض قانونی باشد، نباید جزء اقلام درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی منظور شود.</p> <p>در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 30427/212-د-1390/8/30 توضیح داده است که:</p> <p>"در خصوص پرونده کلاس 9009980900017229 موضوع درخواست دیوان محاسبات کشور دایر بر ابطال بخشنامه شماره 11304/6247/201-1382/11/15 سازمان متبوع به پیوست تصویر نامه شماره 28207/201-15/8/1390 شورای عالی مالیاتی و تصویر نامه شماره 27241/232-10/8/1390 دفتر تشخیص و حسابرسی مالیاتی ایفاد و به استحضار میرساند:</p> <p>هر چند در متن درخواست دیوان محاسبات کشور اشاره صریح به مغایرت بند یابندهای بخشنامه معترض عنه با قانون به عمل نیامده لیکن به نظر می رسد بند 4 بخشنامه، مورد نظر دیوان محاسبات کشور می باشد. مع الوصف بخشنامه مارالذکر</p>	

به منظور اتخاذ شیوه واحد و اجرای صحیح مقررات ناظر بر تبصره 2 ماده 2 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27/11/1380 صادر شده و در تنظیم آن طی هفت بند ارتباط موضوع تبصره 2 ماده 2 قانون مذکور با سایر مواد مرتبط قانونی از جمله مواد 59، 77، 97، 105، 106 تبیین شده است.

در خصوص بند 4 بخشنامه معترض عنه جلسات کارشناسی فیمابین نمایندگان سازمان متبوع و نمایندگان دیوان محاسبات کشور تشکیل شده و ماحصل جلسات به ضرورت ایجاد تغییراتی در سیستم نگهداری حسابهای اشخاص موضوع ماده 2 قانون اصلاحی مالیاتهای مستقیم در خصوص فعالیتهای موضوع تبصره 2 ماده 2 قانون مذکور منتج گردید، با اعمال این تغییرات اشخاص موضوع ماده 2 قانون یاد شده در رابطه با فعالیتهای اعم از مورد تصدی و یا اقتصادی و تجاری دارای سرفصلهای جداگانه خواهند شد و این امر اشخاص مذکور را قادر به تهیه و تنظیم و ارائه صورتهای مالی و همچنین گزارش های مالی هر پروژه به طور جداگانه به ادارات امور مالیاتی ذی ربط خواهد کرد.

بدیهی است اجرای ماده 8 قانون اصلاح موادی از قانون برنامه چهارم توسعه و اجرای سیاستهای کلی اصل 44 قانون اساسی و بند 5 مصوبه شماره 104460/ت/43081 ک - 24/5/1388 و زرای عضو کارگروه تصویب آیین نامه های مربوط به قانون موصوف در خصوص بند 4 بخشنامه صدرالذکر مستلزم اصلاح ساختار و روشهای نگهداری حسابهای اشخاص یاد شده خواهد بود که این موضوع نیز از طریق معاونت هزینه و خزانه داری کل کشور قابل پیگیری می باشد.

علیهذا با عنایت به این که بخشنامه معترض عنه به منظور اجرای صحیح حکم تبصره 2 ماده 2 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و نیز اتخاذ رویه واحد در این خصوص صادر و ابلاغ شده رسیدگی و رد درخواست مورد استدعاست. معاون حقوقی مجلس و تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور به موجب لایحه شماره 482/20000 - 12/5/1393 ابطال بخشنامه مورد اعتراض را از زمان تصویب خواستار شده و توضیح داده است که: "احتراما، پیرو نامه شماره 40/20000 - 26/12/1390 موضوع ابطال بخشنامه شماره 11304/6247/201 - 15/11/1382 سازمان امور مالیاتی کشور و به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص و لاجرم بیت المال و با امعان نظر در فراز پایانی نامه صدرالاشاره، خواهشمند است در راستای اعمال ماده (20) قانون دیوان عدالت اداری، [ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392] ابطال بخشنامه مبحوئه فیه از زمان تصویب دستور مقتضی صادر فرمایید."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

نظر به این که در تبصره 2 ماده 2 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1380، درآمدهای حاصل از فعالیتهای اقتصادی اشخاص موضوع این ماده که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می شود، در هر مورد به طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات اعلام شده است و لیکن در بند 4 بخشنامه مورد اعتراض، انجام فعالیتهای اقتصادی مشمولین ماده 2 که در راستای وظایف محوله یا مسوولیت سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی صورت پذیرد، مشمول مالیات تلقی نشده است، بنابراین چون حکم این قسمت از بخشنامه مخالف صریح منطوق تبصره 2 ماده 2 قانون یاد شده است، مستندا به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، ابطال می شود.

معاون قضایی دیوان عدالت اداری  
علی مبشری

