

# تصویر دادنامه هیات عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر قلمداد نمودن شهرداریها در زمره اشخاص

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان  
شورای عالی مالیاتی  
اداره کل دفتر فنی مالیاتی  
دفتر هیأت عالی انتظامی مالیاتی  
دبیرخانه هیأت های موضوع **ماده 251** مکرر  
دادستانی انتظامی مالیاتی  
دانشکده امورات اقتصادی  
پژوهشکده امورات اقتصادی  
جامعه حسابداران رسمی  
سازمان حسابرسی

تصویر دادنامه شماره 333 مورخ 17 / 9 / 81 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مندرج در روزنامه رسمی شماره 16869 مورخ 2 / 11 / 81 مبنی بر قلمداد نمودن شهرداریها در زمره اشخاص موضوع صدر **بند 13 ماده 91** قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه 1366 (قبل از اصلاحیه 27 / 11 / 80) جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد .  
ضمناً با توجه به نظر تفسیری شماره 1279 / 21 / 80 مورخ 18 / 2 / 81 شورای محترم نگهبان مبنی بر اینکه ابطال آیین نامه ها ، تصویب نامه ها و بخشنامه های مغایر با قوانین از زمان صدور آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قابل اعمال و اجراست و عطف به ماسبق نمی گردد ، یادآور می گردد که تا تاریخ صدور رای مذکور ، پرونده های مالیاتی که به مرحله قطعیت رسیده و مالیات متعلق به آن وصول شده است دیگر قابل استرداد نمی باشند و پرونده هایی که بعد از تاریخ صدور رای مزبور در مراحل مختلف رسیدگی قرار گرفته است حسب مورد ضمن طی تشریفات قانونی مطابق با رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صدرا اشاره حل و فصل گردد .

محمدقاسم پناهی  
معاون فنی و حقوقی

شماره دادنامه: 333

تاریخ: 17 / 09 / 1381

کلاس پرونده: 80 / 316

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای فرشید یادگاری

موضوع: شکایت و خواسته ابطال بخشنامه های شماره 14187 / 4 / 30 مورخ 21 / 12 / 1378 و 14561 / 4 / 30 مورخ 21 / 12 / 1378 رئیس شورای عالی مالیاتی.

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است. اداره امور اقتصادی و دارائی شهرستان اهواز با ابلاغ برگ تشخیص ممیزی علی الراس و برگ قطعی مالیات و برگ اجرائی به شهرداری اهواز متوجه گردیده که شهرداری به عنوان بخش خصوصی می بایست نسبت به کسر مالیات بر حقوق کرکنان خود اقدام نماید. و با این استدلال که چون شهرداری دولتی نیست و طبق قانون فهرست نهادهای عمومی غیر دولتی مصوب 1373 واحد غیر دولتی است و از طرفی با استناد به دو مورد

اظهاری نظر مشورتی رئیس شورای عالی مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی به شماره های 14187 / 4 / 30 مورخ 12 / 21 / 1378 و 14561 / 4 / 30 مورخ 12 / 21 / 1378 شهرداری را بخش خصوصی قلمداد نموده و به این ترتیب مطالبه مالیات بخش خصوصی از حقوق کارکنان شهرداری نموده اند. اصولاً اخذ مالیات بخش خصوصی از شهرداری که یک سازمان عمومی غیر انتفاعی می باشد غیر موجه و مردود است زیرا

1- حسب مواد مختلف قانون تجارت انواع شرکتها و تشکیلات و نحوه اداره آنها احصاء شده است که سازمان شهرداری حتی شبیه به هیچ یک از آنها هم نمی باشد. و شرکتهای مدنی موضوع مواد 571 قانون مدنی به بعد نیز قابل تعمیم و تسری به سازمان شهرداری نیست بلکه طبق تعریف مندرج در ماده 5 قانون محاسبات عمومی شهرداریها واحدهای سازمانی هستند که برای ارائه خدمات عمومی تاسیس شده اند. منشاء آنها پیشنهاد دولت بوده است.

2- شهرداریها در قالب بخش خصوصی (اشخاص حقوقی) خصوصی قابل تعریف نیستند، چرا که اساساً تشکیلات آنها را در سیستم تعریف شده خود ندارند، مانند آنها به دنبال کسب سود برای تقسیم آن بین مؤسسين و شرکاء نیستند.

3- سازمانهای عمومی غیر دولتی از حیث نوعیت وجوه و درآمد ها و نقدینگی تعریف و مطابق وضعیت خاصی که برای وجوه و نقدینگی واحدهای دولتی در نظر گرفته شده قلمداد شده اند. به طوری که در ماده 12 قانون محاسبات عمومی مطابق وجوه و نقدینه های مؤسسات عمومی را وجوه عمومی برشمرده و مانند نقدینگی ارگانهای دولتی هر گونه دخل و تصرف در آن را فقط جهت مصارف عمومی تعیین نموده و غیر آن را ممنوع کرده است. حال چگونه ممکن است نرخ مالیات کارکنان واحدهای دولتی که از این وجوه عمومی حقوق دریافت می کنند با نرخ مالیات کارکنان شهرداری که آنها هم از همین نوع وجوه حقوق می گیرند متفاوت باشد.

4- بخشنامه های مورد شکایت مردود به نظر می رسد. چرا که با توجه به عبارت ... و نیز سازمانهایی که شمول قانون نسبت به آنها مستلزم ذکر نام است... در [بند 12 ماده 91](#) قانون مالیاتهای مستقیم نظر به عدم ذکر نام این سازمانها توسط مقنن اطلاق عبارت سازمان مبین این مطلب است که کلیه واحدهائی که تعریف سازمانی دارند و یا طبق اساسنامه عنوان سازمان دارند، به عنوان کلی سازمان مشمول [بند 12 ماده 91](#) خواهند بود. اگر چه اعتبارات دولتی هم نداشته باشند و مطلب اخیر دقیقاً از قرینه بعدی عبارت فوق در [بند 12 ماده 91](#) یعنی یا از محل اعتبارات دولتی... پرداخت می گردد مستفاد است. بنابراین شهرداریها به عنوان واحدهای سازمانی از مصادیق بارز حکم سازمان در بند 12 نبرده است و طی آنها اقدام به وضع قاعده خاص کرده اند. علیهذا ابطال بخشنامه های شماره 14187 / 4 / 30 مورخ 12 / 21 / 1378 و 14561 / 4 / 30 مورخ 12 / 21 / 1378 رئیس شورای عالی مالیاتی را استدعا دارد. مدیر کل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارائی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 2287-91 مورخ 6 / 3 / 1381 اعلام داشته اند.

1- در تبصره اصلاحی [ماده 84](#) قانون مالیاتهای مستقیم نامی از شرکتهای وابسته به شهرداری برده نشده بنابراین تسری شرکتهای وابسته به شهرداری برای شمول معافیت موضوع تبصره ماده فوق الذکر فاقد جواز قانونی می باشد. 2- موضوع معافیت [بند 12 ماده 91](#) قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً شامل وجوه پرداختی توسط نهادهای دولتی یا وابسته به دولت یا نهادهای عمومی که مزایای غیر مستمرشان از محل اعتبارات دولتی پرداخت شود، می باشد و سایر نهادهای عمومی غیر دولتی من جمله شهرداری و شرکتهای وابسته به شهرداریها از شمول آن خارج می باشند.

3- در بند یک [ماده 2](#) قانون مالیاتهای مستقیم هم فقط شهرداریها از پرداخت مالیات معاف گردیده اند. هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در تاریخ فوق به ریاست حجت الاسلام والمسلمین دری نجف آبادی و با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا و مستشاران شعب تجدید نظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

مقررات بند (ت) ماده 2 لایحه قانونی استحکام کشوری که به موجب آن شهرداریها و مؤسسات تابع آنها از لحاظ امور استخدامی در اعداد سازمانها و مؤسسات دولتی مستثنی شده از آن قانون قرار گرفته اند و تکلیف آنها به جلب موافقت سازمان امور اداری و استخدامی کشور در زمینه لوایح استخدامی و وضع و اصلاح و تفسیر تشکیلات و مقررات استخدامی به شرح تبصره ماده 112 آن قانون و لایحه قانونی شمول قانون استخدام کشوری درباره کارکنان شهرداریهای سراسر کشور (غیر از شهرداری پایتخت) مبنی بر اجرای قانون مزبور در مورد کارکنان رسمی شهرداریها از تاریخ 1 / 6 / 1385 و همچنین ماده 12 قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب شهریور ماه 1370 مشعر بر لزوم تبعیت شهرداریها از ضوابط و مقررات قانون اخیرالذکر دلالت بر این دارد که کارکنان رسمی شهرداریها از لحاظ امور استخدامی در زمره کارمندان دولت به معنی و مفهوم عام و کلی آن در اصطلاح اداری قرار دارند و قرارداد آنان در ردیف کارکنان بخش خصوصی از حیث اعمال مقررات مالیات بر حقوق و مزایا و فوق العاده های دریافتی موافق هدف و حکم مقنن نیست کما اینکه کارکنان شهرداریها از حیث میزان معافیت از پرداخت مالیات حقوق ماهانه و مبنای محاسبه مالیات زائد بر آن به شرح تبصره 84 قانون مالیاتهای مستقیم در اعداد سایر کارکنان دولت قرار گرفته اند، بنا به جهات فوق الاشعار و اطلاق مفهوم **بند 12 ماده 91 این قانون** موضوع شمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد به فوق العاده ها و مزایای مندرج در این بند در قلمرو مقررات استخدامی معتبر، مصوبات شورای عالی مالیاتی در حدی که متضمن تعلق مالیات به فوق العاده و مزایای مذکور به نرخ مقرر در **ماده 121** قانون مالیاتهای مستقیم است مغایر قانون می باشد و به استناد قسمت دوم ماده 45 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

رئیس هیأت عمومی **دیوان عدالت اداری**

دری نجف آبادی