

ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۱۱۳۰۴/۶۲۴۷-۲۰۱ مورخ

۱۳۸۲/۱۱/۱۵ به موجب دادنامه شماره ۱۰۶۸ مورخ

۱۳۹۲/۱۲/۲۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بخشنامه

به پیوست رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 1068 مورخ 1392 / 12 / 26 مبنی بر ابطال بند 4 بخشنامه شماره 11304 / 6247 - 201 مورخ 15 / 11 / 1382 این سازمان، جهت اطلاع و بهره برداری و اقدام لازم ابلاغ می گردد.

بنابراین با توجه به ابطال بند فوق و در اجرای ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری از تاریخ صدور رأی مذکور (26 / 12 / 1392) مفاد بند (4) بخشنامه مورد اشاره ابطال و کلیه فعالیت های اقتصادی از قبیل فعالیت های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت های تولیدی اشخاص موضوع ماده 2 قانون مالیاتهای مستقیم در اجرای تبصره 2 اخیرالذکر با رعایت مقررات مشمول مالیات می باشد.

علی عسکری

رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: 1068

تاریخ: 1392 / 12 / 26

کلاس پرونده: 165 / 90

موضوع رأی: ابطال بخشنامه شماره 11304 / 6247 / 201 - 1382 / 11 / 15 سازمان امور مالیاتی

شاکی: معاون حقوقی مجلس و تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: معاون حقوقی مجلس و تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور به موجب لایحه شماره 40 / 20000 - 1390 / 2 / 26

ابطال بخشنامه شماره 11304 / 6248 / 201 - 1382 / 11 / 15 سازمان امور مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین

خواسته اعلام کرده است که:

“احتراماً، 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:

اولاً: 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- دستگاههایی که 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 مسؤولیتهای سازمانی مورد حکم پرداخت مالیات قرار داده است.

ثانیاً: 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، عیناً و با اولویت برای بنگاه یا فعالیت اقتصادی مشابه در بخش خصوصی، تعاونی و عمومی غیر دولتی باید در نظر گرفته شود.

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 نارواتلقى و مضاف بر آن از حیث ورود قوه اجراییه در حیطه صلاحیت تقنینی، مغایر با قانون می باشد.

لذا در اجرای مواد 19 و 20 قانون دیوان عدالت اداری ابطال بخشنامه مبحث فیه مورد استدعاست.

مدیرکل حقوقی و بررسی های فنی دیوان محاسبات کشور به موجب لایحه شماره 799 / 2100 - 12 / 25 / 1392 اعلام کرده است که خواسته دیوان محاسبات ابطال بند 4 بخشنامه مورد اعتراض است.

متن بخشنامه شماره 11304 / 6247 / 201 - 15 / 11 / 1382 سازمان امور مالیاتی در قسمت مورد اعتراض به قرار زیر است:

“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 معمولاً 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 مسؤولیتهای 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 داشت که حقوق و عوارض قانونی وصولی شهرداریها و درآمدهای ناشی از فعالیتهایی که عیناً مشمول مقررات مالی حقوق و عوارض قانونی باشد، نباید جزء اقلام درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی منظور شود.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 30427 / 212 / د- 30 / 8 / 1390 توضیح داده است که:

“در خصوص پرونده کلاسه 9009980900017229 موضوع درخواست دیوان محاسبات کشور دایر بر ابطال بخشنامه شماره 11304 / 6247 / 201 - 15 / 11 / 1382 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 می رساند:

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 به منظوراتخاذ شیوه واحد و اجرای صحیح مقررات ناظر بر [تیسره 2 ماده 2](#) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27 / 11 / 1380 صادر شده و در تنظیم آن طی هفت بند ارتباط موضوع [تیسره 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 [تیسره 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 وزرای 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:

“احتراماً، 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 رؤسا، 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 مسؤولیت 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، مستنداً 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