



رای شماره ۱۳۱۴ و ۱۳۱۵ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

کلاس پرونده: ۹۱/۹۶۸-۹۲/۵۵۰

شاکی: آموزشگاههای رانندگی میلاد و امید به خدا با وکالت آقای احمد حسین پور

موضوع: عدم ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۸/۱۱-د/۲۷۶۳۵/۲۲۳ مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرایندهای سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ رای: سه شنبه ۱۸ اسفند ۱۳۹۴

شماره دادنامه: ۱۳۱۴-۱۳۱۵

گردش کار: آقای احمد حسین پور به وکالت از آموزشگاههای رانندگی میلاد و امید به خدا به موجب دادخواستهای تقدیمی ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۸/۱۱-د/۲۷۶۳۵/۲۲۳ مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرایندهای سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "احتراماً، به استحضار می رساند مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرایندها در مورخ ۱۳۹۰/۸/۱۱ یک تصمیم اداری، مبنی بر نحوه اعمال ضریب مالیاتی به مدیرکل امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی ارسال نموده اند که فاقد وجاهت قانونی و شرعی بوده و نظر آن مقام عالی را جهت احقاق حقوق موکلین به شرح ذیل جلب می نمایم. ۱- عنایتاً به این که تمامی مصوبه ها و بخشنامه های اداری که به سایر استانها ابلاغ می گردد می بایست با دستور مدیرکل سازمان یا قایم مقام قانونی وی جهت اجرا به سایر استانها ابلاغ گردد که توسط یکی از دفاتر سازمان ابلاغ شده است که قابلیت اجرا نداشته لیکن مع الاسف اداره متبوع اقدام به اجرای مفاد آن نموده است که با مذاقه در مفاد بخشنامه فوق، آموزشگاههای رانندگی را مکلف کرده است پس از کسر وجوه پرداختی مربوط به بنیاد تعاون، ناجا نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد سهم آموزشگاه و سهم مربوط به مربیان آموزش رانندگی به صورت یکجا اقدام نماید و با قید این که وجوه پرداختی به مربیان و مالکین خودرو قابل کسر از وجوه مذکور (یعنی وجوه دریافتی آموزشگاه از هنرآموزان) نخواهد بود در صدد اخذ مالیات غیر شرعی و غیر قانونی می باشد، با عنایت به ماده (۱) از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ که وفق بند (۲) آن، هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران و وفق بند (۴) هر شخص حقوقی ایرانی را که نسبت به تحصیل درآمد اقدام می نمایند مشمول پرداخت مالیات قرار داده است و با عنایت به این که وفق قرارداد مربیان هر آموزشگاه به عنوان پیمانکار آن آموزشگاه تلقی گردیده و وفق ماده ۹۳ از همان قانون مربی گری یک شغل مستقل دارای درآمد و در نهایت شغل محسوب می شود که از بابت ارایه خدمات مبنی بر ارایه آموزش رانندگی به هنرآموز و

از بابت اجاره خودروی متعلق به خویش درآمدی کسب می نماید که مشمول مالیات است و از طرفی آموزشگاهها مبالغ مأخوذه از هنرآموزان را پس از کسر سهم ناجا و سهم آموزشگاه که مالیات مربوط به مربی را کسر می نمایند عیناً به مربی انتقال می دهند، لذا با عنایت به این که هر پیمانکار، به عنوان مودی مالیاتی مستقل می باید نسبت به پرداخت سهم مالیاتی اقدام نماید، بنابراین بخشنامه فوق از این حیث که شخص را مکلف به پرداخت مالیات مودی دیگری می نماید و از بابت این که با تجمع چند مودی، امکان برخورداری از معافیت های قانونی بر هر دو میسر نمی باشد فاقد وجاهت قانونی بوده و بخشنامه فوق خلاف مدلول با قانون است و تقاضای ابطال آن را دارد. " شاکی به موجب لایحه تکمیلی که به شماره ۱۳۹۱/۱۱/۱۴-۲۳۹۳ ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی شده اعلام کرده است که: " ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با عرض سلام و تحیت: احتراماً عطف به پرونده کلاسه ۹۱۰۹۷۰ مطروحه نزد آن مرجع عالی، بدین وسیله با پیوست چهار برگ مربوط به استفتاء از مراجع عظام جهت ملاحظه به حضور ایفاد می گردد و همچنین من باب غیر شرعی بودن بخشنامه صادره از اداره امور مالیاتی به استحضار می رساند با توجه به این که برابر قوانین مالیاتی هر شخص که به جهت اشتغال درآمدی را اکتساب می نماید، بنابراین مکلف است مالیات مربوط به حاصل از درآمد خویش را نیز پرداخت نماید. و طبق قوانین جاری هر مودی به میزان پنجاه میلیون ریال از معافیت مالیاتی برخوردار است. لذا با توجه به این که وفق بخشنامه مارالذکر از دو مودی ترکیبی از آموزشگاه رانندگی و مربی تعلیم رانندگی که به لحاظ ساختار شغلی هر یک مودی مالیاتی مستقل می باشند که در پرداخت مالیات هیچ ارتباطی به همدیگر ندارند که با جمع دو مودی (که با جمع حاصل از درآمد دو مودی بدون کسر معافیت مالیاتی از هر دو) آموزشگاه رانندگی متحمل پرداخت مالیات شخص دیگری شده که مجبور است بدون در نظر گرفتن معافیت کسر از مالیات مودی دیگر متحمل پرداخت اصل مالیات خویش و اصل مالیات مودی دیگر و مبلغی که قانوناً از هر دو مودی به عنوان معافیت مالیاتی کسر می شد بپردازد و این امر خلاف مقتضیات شرعی بوده و با توجه به حاکمیت قاعده فقهی لاضرر که از اصول مسلمة دین مبین اسلام می باشد، بخشنامه صادره فاقد وجاهت قانونی و شرعی می باشد. علی هذا با توجه به مراتب معنونه تقاضای رسیدگی و صدور حکم را به شرح مقیده در ستون خواسته دادخواست تقدیمی مورد استدعاست. " متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است: " جناب آقای رسولی مدیرکل محترم امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی با سلام: احتراماً، عطف به نامه شماره ۱۳۹۰/۶/۲۹-۷۹۷۱/۳۰۰/۱۰۵ عنوان دفتر تشخیص و حسابرسی مالیاتی در خصوص ضریب تشخیص درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۸۸ مربوط به آموزشگاههای تعلیم رانندگی، به استحضار می رساند: وجوه دریافتی آموزشگاههای مذکور، بابت آموزش تیوری و عملی و سایر دریافتی های آنان در طی دوره عملکرد (سال مالیاتی) از هنجاریان، صرفاً پس از کسر وجوه پرداختی به بنیاد تعاون ناجا مبنای اعمال ضریب مالیاتی عملکرد سال مذکور خواهد بود. مشروط به این که مراتب کسر وجوه مزبور به تایید مرجع ذی ربط رسیده باشد. بدیهی است سایر کسورات آموزشگاههای مورد نظر، نظیر هزینه های جاری، حقوق و وجوه پرداختی به مربیان و مالکین خودرو و ... قابل کسر از وجوه مذکور نخواهد بود، توضیح این که هزینه های یاد شده در تعیین ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات لحاظ گردیده است. مع هذا، چنانچه کانون آموزشگاههای تعلیم رانندگی در خصوص میزان ضریب مالیاتی مزبور نقطه نظرات و پیشنهاداتی دارند، مراتب را با ذکر دلایل کافی و مستند قبل از تشکیل کمیسیون بند (الف) موضوع ماده ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص عملکرد سال ۱۳۹۰ به این دفتر ارسال و یا در زمان تشکیل کمیسیون موضوع بند (ب) ماده ۱۵۴ قانون مذکور برای عملکرد سال ۱۳۹۰ به آن اداره کل اعلام تا حسب مورد، موضوع در کمیسیونهای مربوط مطرح و مورد اتخاذ تصمیم قرار گیرد. - مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرایندها " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۶۷۱۹/۲۱۲/۱۳۹۱/۱۱/۱۸-د توضیح داده است که: " ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سلام علیکم: درباره پرونده

شماره ۹۱۰۹۹۸۰۹۰۰۰۳۹۲۸۷ موضوع شکایت وکیل « آموزشگاه رانندگی میلاد» به خواسته صدور حکم بر ابطال مصوبه شماره ۱۳۹۰/۸/۱۱-د/۲۷۶۳۵/۲۲۳ « دفتر پژوهش، بهبود فرآیندها» سازمان امور مالیاتی کشور، به پیوست پاسخ مستدل و مستند به قوانین و مقررات به شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۷-د/۳۴۶۰۲/۲۲۳ دفتر یاد شده ضمن درخواست امعان نظر نسبت به پاسخ ارسالی در رد شکایت شاکی به شرح زیر معروض می دارد: الف) برخلاف ادعای شاکی در بند یک شکواییه، آن چه که موضوع خواسته و درخواست ابطال قرار گرفته است، نه مصوبه، بلکه پاسخ به یک نامه اداری درون سازمانی بوده و عنوان مدیرکل محترم امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی صادر شده است. بنابراین از آن جا که نامه یاد شده در دسته آیین نامه ها، نظامات و مقررات دولتی مقرر در بند ۱ ماده ۱۹ «قانون دیوان عدالت اداری» مصوب ۱۳۸۵ و اصل ۱۷۳ « قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران» قرار نمی گیرد، شکایت شاکی نسبت به آن فاقد وجاهت قانونی و حقوقی بوده، درخور صدور قرار رد می باشد. ب) در خصوص تعیین ضرایب مالیاتی نیز، از آن جا که ماده ۱۵۴ « قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحیه های بعدی چگونگی و شرایط آن را در دو بند (الف) و (ب) و چهار تبصره مشخص و مقرر داشته و سازمان متبوع و ادارات امور مالیاتی شهرستانها هر ساله به شرح پاسخ شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۷-د/۳۴۶۰۲/۲۲۳ و برابر ماده ۱۵۴ قانون پیش گفته، با تشکیل کمیسیون قانونی مقرر در بندهای (الف) و (ب) ماده ۱۵۴ همین قانون به تعیین ضرایب مالیاتی در جداول مشخص اقدام می نمایند و با توجه به این که در اجرای بند (ب) ماده یاد شده، درخواست تعدیل (اصلاح) از جانب اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی (شهرستان تبریز) ارایه نگردیده، حسب مفاد بند (الف) همان ماده، تصمیمات کمیسیون (تعیین ضرایب) لازم الاجراء می باشد، پاسخ شماره ۱۳۹۰/۸/۱۱-د/۲۷۶۳۵/۲۲۳ « مدیرکل محترم دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها» نیز در همین راستا و مستند به ماده ۱۵۴ « قانون مالیاتهای مستقیم» صادر شده است. بنابراین از آن جا که مدلول پاسخ دفتر یاد شده، مخالفتی با قانون نداشته و خارج از حدود صلاحیت مدیرکل دفتر یاد شده صادر نگردیده و در صدور آن نیز، تجاوز و یا سوء استفاده از اختیارات صورت نگرفته و در جهت اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و در حیطه وظایف قانونی آن صادر شده است، از این حیث نیز، شکایت شاکی با استناد به مفهوم مخالف بند ۱ ماده ۱۹ « قانون دیوان عدالت اداری» مصوب ۱۳۸۵ درخور رد می باشد. " متن نامه شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۷-د/۳۴۶۰۲/۲۲۳ مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرآیندهای سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است: " وفق مقررات بند (الف) ماده ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی هر سال پس از بررسیهای کارشناسی و منظور نمودن قرائین مختلف از قبیل درآمد، هزینه، خرید و فروش و ... با بهره گیری از تجربیات متخصصین امر، در کمیسیون مذکور که متشکل از نمایندگان اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، سازمان نظام پزشکی، مجامع امور صنفی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سازمان امور مالیاتی کشور می باشد و با طرح دیدگاهها و نقطه نظارت فنی و مد نظر قراردادن جریان معاملات و وضعیت اقتصادی کشور، اقدام به تدوین و تصویب ضرایب مالیاتی مشاغل مختلف می نماید. وفق مقررات بند ب ماده ۱۵۴ قانون یاد شده جدول مذکور به ادارات امور مالیاتی شهرستانها ارسال و کمیسیونی مرکب از نمایندگان مراجع مذکور در هر شهرستان تشکیل و با توجه به اوضاع و احوال اقتصادی خاص حوزه جغرافیایی تغییرات لازم را با ذکر دلیل در آن به عمل می آورند و نتیجه را جهت بررسی به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال می نمایند. سازمان امور مالیاتی کشور نیز تا حدی که دلایل اقامه شده قانع کننده به نظر برسد با برخی یا تمامی ضرایب اصلاحی پیشنهادی مذکور موافقت می نماید. جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۸۸ حوزه تهران برابر مقررات فوق الذکر به تصویب رسیده و سپس از طریق بخشنامه شماره ۱۳۴۷۹/۲۰۰-۱۳۸۹/۴/۳۱ رییس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور به ادارات کل امور مالیاتی سراسر کشور ابلاغ شده است. با توجه به این که در اجرای مقررات بند (ب) ماده مذکور، از طرف اداره کل امور مالیاتی آذربایجان شرقی (شهرستان تبریز) درخواستی مبنی

بر تعدیل (اصلاح) ضریب مالیاتی فعالیت یاد شده ارایه نگردیده است. ضریب مندرج در جدول یاد شده ابلاغی پیوست بخشنامه مذکور، در خصوص فعالیت آموزشگاههای رانندگی که از طریق تشخیص علی الراس مورد رسیدگی قرار گرفته اند، اعمال شده است. بر همین اساس پاسخ صدرالاشاره دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها با منظور کردن مقررات مذکور و صرفاً در قالب یک نامه اداری (و نه در قالب بخشنامه یا دستورالعمل) تهیه گردیده و در متن آن به صراحت مندرجات جدول ضرایب مالیاتی اشاره شده و از این حیث فاقد هر گونه ایراد شکلی بوده، از این رو ادعای وکیل آموزشگاه رانندگی یاد شده در این خصوص مردود است. همچنین در خصوص محتوای نامه مذکور و تطبیق آن با مندرجات جدول ضرایب مالیاتی مصوب سال مذکور و نیز ماهیت ضریب مندرج در جدول برخی موارد به شرح زیر قابل ذکر است: ۱- مطابق بندهای ۲ و ۳ ماده ۹۷ و ۹۸ قانون مالیاتهای مستقیم، چنانچه مودی مالیاتی از ارایه دفاتر و یا مدارک در محل کار خود خودداری نماید یا دفاتر و اسناد و مدارک مودی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین نامه مربوط مورد قبول واقع نشود، درآمد مشمول مالیات از طریق علی الراس تشخیص داده خواهد شد. همچنین اداره امور مالیاتی باید پس از تحقیقات و بررسیهای لازم ابتدا قرینه یا قراین مذکور در این قانون را که متناسب با وضعیت فعالیت مودی باشد انتخاب و سپس با اعمال ضریب یا ضرایب مقرر در قرینه یا قراین انتخابی درآمد مشمول مالیات مودی را تعیین نماید. لذا نمایندگان کمیسیون مذکور با توجه به ملاحظات قانونی ذکر شده جهت وحدت رویه و سهولت در تشخیص درآمد مشمول مالیات، رقم دریافتی آموزشگاههای رانندگی را به عنوان قرینه تعیین نموده و ضریب مالیاتی با در نظر گرفتن هزینه های متعلق و سود حاصل از آن فعالیت تعیین گردیده و چنانچه در تعیین ضریب برخی فعالیتها استثناء یا هزینه خاصی وجود داشته باشد در ستون ملاحظات توضیحات لازم ارایه می شود. ۲- ضریب مالیاتی آموزشگاههای رانندگی مطابق ردیف ۱۱ صفحه ۵۲ جدول ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۸۸، ۱۸٪ تعیین شده است که صرفاً پس از کسر وجوه پرداختی به بنیاد تعاون ناجا، مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات قرار می گیرد و ۸۲٪ از دریافتی آموزشگاههای رانندگی که مربوط به سایر کسورات نظیر هزینه های جاری، حقوق و وجوه پرداختی به مربیان و مالکین خودرو و ... می باشد جزء درآمد مشمول مالیات مودیان مذکور محاسبه نمی شود و لذا قابل کسر مجدد از وجوه دریافتی آموزشگاههای رانندگی نمی باشد. ۳- خاطر نشان می سازد استفاده از روش علی الراس در مواردی که امکان تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک مودی نمی باشد اعمال می شود و رویکرد اساسی سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم، تاکید بر تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی صاحبان درآمد اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی و یا بدست آمده مودی و نیز شفاف سازی حسابها و انضباط مالی می باشد. بدیهی است در صورت انجام تکالیف قانونی مربوط توسط مودیان محترم مالیاتی نیازی به تشخیص مالیات به صورت علی الراس و اعمال ضرایب مالیاتی برای آنان نخواهد بود. با عنایت به موارد مذکور ادعای مطروحه وکیل یاد شده از نظر این دفتر هم از نظر شکلی و هم از نظر محتوایی فاقد وجاهت قانونی است." در خصوص ادعای مغایرت نامه شماره ۲۲۳/۲۷۶۳۵/۱۱-۸/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور با شرع مقدس اسلام، قایم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۲/۳۰/۱۶۵۴-۱۰/۶/۱۳۹۲ اعلام کرده است که: " موضوع بخشنامه شماره ۲۲۳/۲۷۶۳۵/۱۱-۸/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی، در جلسه مورخ ۱۳۹۲/۶/۶ فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرارگرفت و نظر فقهاء به شرح ذیل اعلام می گردد: بخشنامه مذکور خلاف موازین شرع شناخته نشد و از جهت خلاف قانون بودن تشخیص امر با آن دیوان محترم است. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۴/۱۲/۱۸ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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 الف- با توجه به این که قایم مقام دبیر شورای نگهبان

به موجب نامه شماره ۱۳۹۲/۶/۱۰-۵۱۶۵۴/۳/۹۲ اعلام کرده است که بخشنامه مورد اعتراض توسط فقهای شورای نگهبان خلاف شرع شناخته نشده است، بنابراین در اجرای حکم مقرر در تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، بخشنامه مورد اعتراض از جهت ادعای مغایرت با شرع مقدس اسلام قابل ابطال تشخیص نشد. ب- نظر به این که ضرایب مالیاتی توسط کمیسیون موضوع بند ۷ ماده ۱۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰ تعیین شده است و بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۸/۱۱-د۲۷۶۳۵/۲۲۳ نیز مطابق نظریه کمیسیون یاد شده صادر شده است بنابراین بخشنامه مذکور قابل طرح و رسیدگی در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تشخیص نشد. / مرتضی علی اشراقی معاون قضایی دیوان عدالت اداری خیابان بهشت (ضلع جنوبی پارک شهر) دیوان عدالت اداری تاریخ دادنامه: ۱۳۹۴/۱۲/۱۸ کلاسه پرونده: ۹۱/۹۶۸-۹۲/۵۵۰ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آموزشگاههای رانندگی میلاد و امید به خدا با وکالت آقای احمد حسین پور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۸/۱۱-د۲۷۶۳۵/۲۲۳ مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرایندهای سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: آقای احمد حسین پور به وکالت از آموزشگاههای رانندگی میلاد و امید به خدا به موجب دادخواستهای تقدیمی ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۸/۱۱-د۲۷۶۳۵/۲۲۳ مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرایندهای سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " احتراماً، به استحضار می رساند مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرایندها در مورخ ۱۳۹۰/۸/۱۱ یک تصمیم اداری، مبنی بر نحوه اعمال ضریب مالیاتی به مدیرکل امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی ارسال نموده اند که فاقد وجاهت قانونی و شرعی بوده و نظر آن مقام عالی را جهت احقاق حقوق موکلین به شرح ذیل جلب می نمایم. ۱- عنایتاً به این که تمامی مصوبه ها و بخشنامه های اداری که به سایر استانها ابلاغ می گردد می بایست با دستور مدیرکل سازمان یا قائم مقام قانونی وی جهت اجرا به سایر استانها ابلاغ گردد که توسط یکی از دفاتر سازمان ابلاغ شده است که قابلیت اجرا نداشته لیکن مع الاسف اداره متبوع اقدام به اجرای مفاد آن نموده است که با مذاقه در مفاد بخشنامه فوق، آموزشگاههای رانندگی را مکلف کرده است پس از کسر وجوه پرداختی مربوط به بنیاد تعاون، ناجا نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد سهم آموزشگاه و سهم مربوط به مربیان آموزش رانندگی به صورت یکجا اقدام نماید و با قید این که وجوه پرداختی به مربیان و مالکین خودرو قابل کسر از وجوه مذکور (یعنی وجوه دریافتی آموزشگاه از هنرآموزان) نخواهد بود در صدد اخذ مالیات غیر شرعی و غیر قانونی می باشد، با عنایت به ماده (۱) از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ که وفق بند (۲) آن، هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران و وفق بند (۴) هر شخص حقوقی ایرانی را که نسبت به تحصیل درآمد اقدام می نمایند مشمول پرداخت مالیات قرار داده است و با عنایت به این که وفق قرارداد مربیان هر آموزشگاه به عنوان پیمانکار آن آموزشگاه تلقی گردیده و وفق ماده ۹۳ از همان قانون مربی گری یک شغل مستقل دارای درآمد و در نهایت شغل محسوب می شود که از بابت ارایه خدمات مبنی بر ارایه آموزش رانندگی به هنرآموز و از بابت اجاره خودروی متعلق به خویش درآمدی کسب می نماید که مشمول مالیات است و از طرفی آموزشگاهها مبالغ مأخوذه از هنرآموزان را پس از کسر سهم ناجا و سهم آموزشگاه که مالیات مربوط به مربی را کسر می نمایند عیناً به مربی انتقال می دهند، لذا با عنایت به این که هر پیمانکار، به عنوان مودی مالیاتی مستقل می باید نسبت به پرداخت سهم مالیاتی اقدام نماید، بنابراین بخشنامه فوق از این حیث که شخص را مکلف به پرداخت مالیات مودی دیگری می نماید و از بابت این که با تجمع چند مودی، امکان برخورداری از معافیهای قانونی بر هر دو میسر نمی باشد فاقد وجاهت قانونی بوده و بخشنامه فوق خلاف مدلول با قانون است و تقاضای ابطال آن را دارد. " شاکی به موجب لایحه تکمیلی که به شماره ۱۳۹۱/۱۱/۱۴-۲۳۹۳ ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی شده اعلام کرده است که: " ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با عرض سلام و تحیت: احتراماً عطف به پرونده کلاسه ۹۱۰۹۷۰ مطروحه نزد آن مرجع عالی، بدین وسیله با پیوست چهار برگ مربوط به استفتاء از مراجع

عظام جهت ملاحظه به حضور ایفاد می گردد و همچنین من باب غیر شرعی بودن بخشنامه صادره از اداره امور مالیاتی به استحضار می رساند با توجه به این که برابر قوانین مالیاتی هر شخص که به جهت اشتغال درآمدی را اکتساب می نماید، بنابراین مکلف است مالیات مربوط به حاصل از درآمد خویش را نیز پرداخت نماید. و طبق قوانین جاری هر مودی به میزان پنجاه میلیون ریال از معافیت مالیاتی برخوردار است. لذا با توجه به این که وفق بخشنامه مارالذکر از دو مودی ترکیبی از آموزشگاه رانندگی و مربی تعلیم رانندگی که به لحاظ ساختار شغلی هر یک مودی مالیاتی مستقل می باشند که در پرداخت مالیات هیچ ارتباطی به همدیگر ندارند که با جمع دو مودی (که با جمع حاصل از درآمد دو مودی بدون کسر معافیت مالیاتی از هر دو) آموزشگاه رانندگی متحمل پرداخت مالیات شخص دیگری شده که مجبور است بدون در نظر گرفتن معافیت کسر از مالیات مودی دیگر متحمل پرداخت اصل مالیات خویش و اصل مالیات مودی دیگر و مبلغی که قانوناً از هر دو مودی به عنوان معافیت مالیاتی کسر می شد بپردازد و این امر خلاف مقتضیات شرعی بوده و با توجه به حاکمیت قاعده فقهی لاضرر که از اصول مسلمة دین مبین اسلام می باشد، بخشنامه صادره فاقد وجاهت قانونی و شرعی می باشد. علی هذا با توجه به مراتب معنونه تقاضای رسیدگی و صدور حکم را به شرح مقیده در ستون خواسته دادخواست تقدیمی مورد استدعاست. " متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است: " جناب آقای رسولی مدیرکل محترم امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی با سلام: احتراماً، عطف به نامه شماره ۷۹۷۱/۳۰۰/۱۰۵-۱۳۹۰/۶/۲۹ عنوان دفتر تشخیص و حسابرسی مالیاتی در خصوص ضریب تشخیص درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۸۸ مربوط به آموزشگاههای تعلیم رانندگی، به استحضار می رساند: وجوه دریافتی آموزشگاههای مذکور، بابت آموزش تیوری و عملی و سایر دریافتی های آنان در طی دوره عملکرد (سال مالیاتی) از هنجرویان، صرفاً پس از کسر وجوه پرداختی به بنیاد تعاون ناجا مبنای اعمال ضریب مالیاتی عملکرد سال مذکور خواهد بود. مشروط به این که مراتب کسر وجوه مزبور به تایید مرجع ذی ربط رسیده باشد. بدیهی است سایر کسورات آموزشگاههای مورد نظر، نظیر هزینه های جاری، حقوق و وجوه پرداختی به مربیان و مالکین خودرو و ... قابل کسر از وجوه مذکور نخواهد بود، توضیح این که هزینه های یاد شده در تعیین ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات لحاظ گردیده است. مع هذا، چنانچه کانون آموزشگاههای تعلیم رانندگی در خصوص میزان ضریب مالیاتی مزبور نقطه نظرات و پیشنهاداتی دارند، مراتب را با ذکر دلایل کافی و مستند قبل از تشکیل کمیسیون بند (الف) موضوع ماده ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص عملکرد سال ۱۳۹۰ به این دفتر ارسال و یا در زمان تشکیل کمیسیون موضوع بند (ب) ماده ۱۵۴ قانون مذکور برای عملکرد سال ۱۳۹۰ به آن اداره کل اعلام تا حسب مورد، موضوع در کمیسیونهای مربوط مطرح و مورد اتخاذ تصمیم قرار گیرد. - مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرایندها " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۱/۱۱/۱۸-د/۳۶۷۱۹/۲۱۲ توضیح داده است که: " ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سلام علیکم: درباره پرونده شماره ۹۱۰۹۹۸۰۹۰۰۰۳۹۲۸۷ موضوع شکایت وکیل « آموزشگاه رانندگی میلاد » به خواسته صدور حکم بر ابطال مصوبه شماره ۱۳۹۰/۸/۱۱-د/۲۷۶۳۵/۲۲۳ « دفتر پژوهش، بهبود فرایندها » سازمان امور مالیاتی کشور، به پیوست پاسخ مستدل و مستند به قوانین و مقررات به شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۷-د/۳۴۶۰۲/۲۲۳ دفتر یاد شده ضمن درخواست امعان نظر نسبت به پاسخ ارسالی در رد شکایت شاکی به شرح زیر معروض می دارد: الف) برخلاف ادعای شاکی در بند یک شکواییه، آن چه که موضوع خواسته و درخواست ابطال قرار گرفته است، نه مصوبه، بلکه پاسخ به یک نامه اداری درون سازمانی بوده و عنوان مدیرکل محترم امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی صادر شده است. بنابراین از آن جا که نامه یاد شده در دسته آیین نامه ها، نظامات و مقررات دولتی مقرر در بند ۱ ماده ۱۹ «قانون دیوان عدالت اداری» مصوب ۱۳۸۵ و اصل ۱۷۳ « قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران » قرار نمی گیرد، شکایت شاکی نسبت به آن فاقد وجاهت قانونی و حقوقی بوده، درخور صدور قرار رد می باشد. ب) در خصوص تعیین

ضرایب مالیاتی نیز، از آن جا که ماده ۱۵۴ « قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحیه های بعدی چگونگی و شرایط آن را در دو بند (الف) و (ب) و چهار تبصره مشخص و مقرر داشته و سازمان متبوع و ادارات امور مالیاتی شهرستانها هر ساله به شرح پاسخ شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۷-د/۳۴۶۰۲/۲۲۳ و برابر ماده ۱۵۴ قانون پیش گفته، با تشکیل کمیسیون قانونی مقرر در بندهای (الف) و (ب) ماده ۱۵۴ همین قانون به تعیین ضرایب مالیاتی در جداول مشخص اقدام می نمایند و با توجه به این که در اجرای بند (ب) ماده یاد شده، درخواست تعدیل (اصلاح) از جانب اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی (شهرستان تبریز) ارایه نگردیده، حسب مفاد بند (الف) همان ماده، تصمیمات کمیسیون (تعیین ضرایب) لازم الاجراء می باشد، پاسخ شماره ۱۳۹۰/۸/۱۱-د/۲۷۶۳۵/۲۲۲۳ « مدیرکل محترم دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها» نیز در همین راستا و مستند به ماده ۱۵۴ « قانون مالیاتهای مستقیم» صادر شده است. بنابراین از آن جا که مدلول پاسخ دفتر یاد شده، مخالفتی با قانون نداشته و خارج از حدود صلاحیت مدیرکل دفتر یاد شده صادر نگردیده و در صدور آن نیز، تجاوز و یا سوء استفاده از اختیارات صورت نگرفته و در جهت اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و در حیطه وظایف قانونی آن صادر شده است، از این حیث نیز، شکایت شاکی با استناد به مفهوم مخالف بند ۱ ماده ۱۹ « قانون دیوان عدالت اداری» مصوب ۱۳۸۵ درخور رد می باشد. " متن نامه شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۷-د/۳۴۶۰۲/۲۲۳ مدیرکل دفتر پژوهش و بهبود فرآیندهای سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است: " وفق مقررات بند (الف) ماده ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی هر سال پس از بررسیهای کارشناسی و منظور نمودن قراین مختلف از قبیل درآمد، هزینه، خرید و فروش و ... با بهره گیری از تجربیات متخصصین امر، در کمیسیون مذکور که متشکل از نمایندگان اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، سازمان نظام پزشکی، مجامع امور صنفی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سازمان امور مالیاتی کشور می باشد و با طرح دیدگاهها و نقطه نظارت فنی و مد نظر قراردادن جریان معاملات و وضعیت اقتصادی کشور، اقدام به تدوین و تصویب ضرایب مالیاتی مشاغل مختلف می نماید. وفق مقررات بند ب ماده ۱۵۴ قانون یاد شده جدول مذکور به ادارات امور مالیاتی شهرستانها ارسال و کمیسیونی مرکب از نمایندگان مراجع مذکور در هر شهرستان تشکیل و با توجه به اوضاع و احوال اقتصادی خاص حوزه جغرافیایی تغییرات لازم را با ذکر دلیل در آن به عمل می آورند و نتیجه را جهت بررسی به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال می نمایند. سازمان امور مالیاتی کشور نیز تا حدی که دلایل اقامه شده قانع کننده به نظر برسد با برخی یا تمامی ضرایب اصلاحی پیشنهادی مذکور موافقت می نماید. جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۸۸ حوزه تهران برابر مقررات فوق الذکر به تصویب رسیده و سپس از طریق بخشنامه شماره ۱۳۴۷۹/۲۰۰-۱۳۸۹/۴/۳۱ رییس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور به ادارات کل امور مالیاتی سراسر کشور ابلاغ شده است. با توجه به این که در اجرای مقررات بند (ب) ماده مذکور، از طرف اداره کل امور مالیاتی آذربایجان شرقی (شهرستان تبریز) درخواستی مبنی بر تعدیل (اصلاح) ضریب مالیاتی فعالیت یاد شده ارایه نگردیده است. ضریب مندرج در جدول یاد شده ابلاغی پیوست بخشنامه مذکور، در خصوص فعالیت آموزشگاههای رانندگی که از طریق تشخیص علی الراس مورد رسیدگی قرار گرفته اند، اعمال شده است. بر همین اساس پاسخ صدرالاشاره دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها با منظور کردن مقررات مذکور و صرفاً در قالب یک نامه اداری (و نه در قالب بخشنامه یا دستورالعمل) تهیه گردیده و در متن آن به صراحت مندرجات جدول ضرایب مالیاتی اشاره شده و از این حیث فاقد هر گونه ایراد شکلی بوده، از این رو ادعای وکیل آموزشگاه رانندگی یاد شده در این خصوص مردود است. همچنین در خصوص محتوای نامه مذکور و تطبیق آن با مندرجات جدول ضرایب مالیاتی مصوب سال مذکور و نیز ماهیت ضریب مندرج در جدول برخی موارد به شرح زیر قابل ذکر است: ۱- مطابق بندهای ۲ و ۳ ماده ۹۷ و ۹۸ قانون مالیاتهای مستقیم، چنانچه مودی مالیاتی از ارایه دفاتر و یا مدارک در محل کار خود خودداری نماید یا دفاتر و اسناد و مدارک مودی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود یا به

علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین نامه مربوط مورد قبول واقع نشود، درآمد مشمول مالیات از طریق علی الراس تشخیص داده خواهد شد. همچنین اداره امور مالیاتی باید پس از تحقیقات و بررسیهای لازم ابتدا قرینه یا قراین مذکور در این قانون را که متناسب با وضعیت فعالیت مودی باشد انتخاب و سپس با اعمال ضریب یا ضرایب مقرر در قرینه یا قراین انتخابی درآمد مشمول مالیات مودی را تعیین نماید. لذا نمایندگان کمیسیون مذکور با توجه به ملاحظات قانونی ذکر شده جهت وحدت رویه و سهولت در تشخیص درآمد مشمول مالیات، رقم دریافتی آموزشگاههای رانندگی را به عنوان قرینه تعیین نموده و ضریب مالیاتی با در نظر گرفتن هزینه های متعلق و سود حاصل از آن فعالیت تعیین گردیده و چنانچه در تعیین ضریب برخی فعالیتها استثناء یا هزینه خاصی وجود داشته باشد در ستون ملاحظات توضیحات لازم ارایه می شود. ۲- ضریب مالیاتی آموزشگاههای رانندگی مطابق ردیف ۱۱ صفحه ۵۲ جدول ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۸۸، ۱۸٪ تعیین شده است که صرفاً پس از کسر وجوه پرداختی به بنیاد تعاون ناجا، مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات قرار می گیرد و ۸۲٪ از دریافتی آموزشگاههای رانندگی که مربوط به سایر کسورات نظیر هزینه های جاری، حقوق و وجوه پرداختی به مربیان و مالکین خودرو و ... می باشد جزء درآمد مشمول مالیات مودیان مذکور محاسبه نمی شود و لذا قابل کسر مجدد از وجوه دریافتی آموزشگاههای رانندگی نمی باشد. ۳- خاطر نشان می سازد استفاده از روش علی الراس در مواردی که امکان تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک مودی نمی باشد اعمال می شود و رویکرد اساسی سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم، تاکید بر تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی صاحبان درآمد اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی و یا بدست آمده مودی و نیز شفاف سازی حسابها و انضباط مالی می باشد. بدیهی است در صورت انجام تکالیف قانونی مربوط توسط مودیان محترم مالیاتی نیازی به تشخیص مالیات به صورت علی الراس و اعمال ضرایب مالیاتی برای آنان نخواهد بود. با عنایت به موارد مذکور ادعای مطروحه وکیل یاد شده از نظر این دفتر هم از نظر شکلی و هم از نظر محتوایی فاقد وجهت قانونی است." در خصوص ادعای مغایرت نامه شماره ۲۲۳/۲۷۶۳۵-د/۱۱-۸/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور با شرع مقدس اسلام، قایم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۲/۳۰-۱۶۵۴/۶/۱۰-۱۳۹۲ اعلام کرده است که: " موضوع بخشنامه شماره ۲۲۳/۲۷۶۳۵-د/۱۱-۸/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی، در جلسه مورخ ۱۳۹۲/۶/۶ فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرارگرفت و نظر فقهاء به شرح ذیل اعلام می گردد: بخشنامه مذکور خلاف موازین شرع شناخته نشد و از جهت خلاف قانون بودن تشخیص امر با آن دیوان محترم است. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۴/۱۲/۱۸ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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

الف- با توجه به این که قایم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۹۲/۳-۵۱۶۵۴/۶/۱۰-۱۳۹۲ اعلام کرده است که بخشنامه مورد اعتراض توسط فقهای شورای نگهبان خلاف شرع شناخته نشده است، بنابراین در اجرای حکم مقرر در تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، بخشنامه مورد اعتراض از جهت ادعای مغایرت با شرع مقدس اسلام قابل ابطال تشخیص نشد. ب- نظر به این که ضرایب مالیاتی توسط کمیسیون موضوع بند ۷ ماده ۱۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰ تعیین شده است و بخشنامه شماره ۲۲۳/۲۷۶۳۵-د/۱۱-۸/۱۳۹۰ نیز مطابق نظریه کمیسیون یاد شده صادر شده است بنابراین بخشنامه مذکور قابل طرح و رسیدگی در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تشخیص نشد.

معاون قضایی دیوان عدالت اداری- مرتضی علی اشراقی