



شماره پرونده ها :

140331920000700774 , 140331920000668980 , 140331920000727144 , 140331920000782583 , 140331920000770298 , 140331920000651139

شماره بایگانی شعبه :

0300199 , 0300198 , 0300196 , 0300195 , 0300197 , 0300194

* شماره پرونده : هت/0300194-0300195-0300196-0300197-0300198-0300199

* شاکیان : 1- شرکت سرزمین موج های آبی با وکالت حسین صفار 2- عبدالحمید فروغی ابری با وکالت امید حفیظی 3- موسسه ورزشی آفتاب شادی 4- شرکت مهندسی تصفیه گستر قم 5- مجتمع پارک آبی هلیا تبریز با وکالت محمدرضا اظهر مقدم 6- شرکت دو هزار و هفتصد و شصت و نه فرهنگی هنری ورزشی شیرین شهر با وکالت حسین صفار

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی - وزارت امور اقتصاد و دارایی - وزارت ورزش و جوانان - نهاد ریاست جمهوری

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال تبصره 1 آئین نامه اجرایی شماره 134432/ت/59382 هـ مورخ 28/10/1400 هیأت وزیران 2- ابطال ردیف ششم از فهرست مصادیق نامه شماره 161631/2 مورخ 10/8/1401 وزیر امور اقتصاد و دارایی 3- ابطال ردیف ششم از فهرست مصادیق نامه شماره 53626/200/د مورخ 28/8/1401 سازمان امور مالیاتی 4- ابطال نامه شماره 1448/100/ص/1402 مورخ 20/7/1402 وزیر ورزش و جوانان 5- ابطال نامه شماره 200454/2 مورخ 16/10/1402 وزیر اقتصاد و دارایی 6- ابطال نامه شماره 75390/200/د مورخ 30/10/1402 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور 7- الزام به اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و توضیحات الحاقی به آئین نامه اجرایی

* شاکی دادخواستی به طرفیت مراجع یادشده به خواسته ابطال مصوبات موصوف به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

آئین نامه اجرایی شماره 134432/ت/59382 هـ مورخ 28/10/1400 هیأت وزیران :

هیأت وزیران در جلسه 26/10/1400 به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) علوم، تحقیقات و فناوری، آموزش و پرورش، تعاون، کار و رفاه اجتماعی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، ورزش و جوانان و دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و مرکز مدیریت حوزه های علمیه و به استناد جزء (14) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده- مصوب 1400- آیین نامه اجرایی جزء مذکور را به شرح زیر تصویب کرد:

آیین نامه اجرایی جزء (14) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده 1- در این آیین نامه اصلاحات زیر در معانی مشروح مربوط به کار می روند:

1- قانون: قانون مالیات بر ارزش افزوده- مصوب 1400

2- سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور

تصویر برابر یا اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - پلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



3- مراجع ذی صلاح: مراجعی که در حدود صلاحیت و در چهارچوب قوانین و مقررات مربوط مجاز به صدور مجوزهای موضوع این آیین نامه می باشند.

4- مجوز: هر نوع اجازه الکترونیکی و غیر الکترونیکی اعم از مجوز، پروانه، اجازه نامه، گواهی، جواز، موافقت، تأییدیه یا مصوبه و هر نوع سند مکتوبی که برای انجام فعالیت آموزشی، پژوهشی و ورزشی توسط مراجع ذی صلاح صادر می شود.

ماده 2- ارایه خدمات پژوهشی (تحقیقاتی و فناوری) و آموزشی توسط مدارس، مراکز فنی و حرفه ای، دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی، مراکز و موسسات آموزشی و پژوهشی و مراکز پژوهشی فناوری و سایر مراکز و موسسات و اشخاص دارای مجوز از مراجع ذی صلاح قانونی و انجمن های علمی دارای مجوز از وزارتخانه های علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و آموزش و پرورش و حوزه علمیه قم و همچنین ارایه خدمات ورزشی توسط فدراسیون ها و هیأت های ورزشی، موسسات، مراکز، اتحادیه ها و باشگاه های ورزشی و اشخاص دارای مجوز از وزارت ورزش و جوانان، مشمول معافیت موضوع این آیین نامه می باشند.

تبصره 1- فهرست مصادیق خدمات موضوع این ماده، ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ این آیین نامه با پیشنهاد مراجع ذی صلاح و پس از تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی ابلاغ می شود.

تبصره 2- ارایه خدمات غیر مرتبط با خدمات آموزشی، پژوهشی و ورزشی و سایر فعالیت های خارج از مجوز توسط واحدهای یادشده، مشمول معافیت این آیین نامه نمی باشند.

ماده 3- مراجع ذی صلاح مکلفند دسترسی برخط سازمان را به مجوزهای صادره فراهم نمایند.

ردیف ششم از فهرست مصادیق نامه شماره 161631/2 مورخ 10/8/1401 وزیر امور اقتصاد و دارایی :

ردیف فهرست مصادیق

6 فعالیت اماکن ورزشی در فضاهای کارگاه ها و کارخانجات که در راستای بهره مندی کارگران آن واحد مورد استفاده قرار می گیرد.

دوره های آموزشی برگزار شده توسط اتحادیه ها و تعاونی های تأمین نیاز تولید کنندگان

فعالیت های آموزشی انجام شده در قالب برون سپاری توسط مراکز آموزش فنی و حرفه ای و سایر موسسات و مراکز آموزشی واجد صلاحیت

خدمات آموزشی- پژوهشی و سنجش مهارت ارایه شده در مراکز آموزش جوار کارگاهی و بین کارگاهی بخش غیر دولتی، آموزشگاه های فنی و حرفه ای آزاد بخش غیر دولتی و مراکز فنی و حرفه ای بخش دولتی.

ردیف ششم از فهرست مصادیق نامه شماره 53626/200/د مورخ 28/8/1401 سازمان امور مالیاتی :

ردیف فهرست مصادیق



6- فعالیت اماکن ورزشی در فضاهای کارگاه ها و کارخانجات که در جهت بهره مندی کارگران آن واحد مورد استفاده قرار می گیرد.

دوره های آموزشی برگزار شده توسط اتحادیه ها و تعاونی های تأمین نیاز تولید کنندگان

فعالیت های آموزشی انجام شده در قالب برون سپاری توسط مراکز آموزش فنی و حرفه ای و سایر موسسات و مراکز آموزشی واجد صلاحیت

خدمات آموزشی- پژوهشی و سنجش مهارت ارایه شده در مراکز آموزش جوار کارگاهی و بین کارگاهی بخش غیر دولتی، آموزشگاه های فنی و حرفه ای آزاد بخش غیر دولتی و مراکز فنی و حرفه ای بخش دولتی.

نامه شماره 1448/100/ص/1402 مورخ 20/7/1402 وزیر ورزش و جوانان :

بازگشت به نامه شماره 12987/200/ص مورخ 22/7/1402 موضوع "اعلام و ارسال فهرست مصادیق خدمات ورزشی معاف از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع جزء (14) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده" به استحضار می رساند:

فهرست مصادیق پیش از این طی نامه شماره 659/100/ص/1400 مورخ 20/5/1400 این وزارت (تصویر پیوست) در پاسخ به استعلام شماره 44262/51418 مورخ 23/4/1400 دبیر محترم هیأت دولت به ایشان منعکس و رونوشت نامه برای وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال شده است. لذا با عنایت به عدم درج مصادیق مرتبط با حوزه وظایف و مأموریت های این وزارت، خواهشمند است دستور فرمایید ضمن درج موارد ذیل در فهرست مصادیق نسبت به اخذ تأییدیه از وزارت امور اقتصادی و دارایی و ابلاغ آن به واحدهای تابع، اقدامات لازم صورت پذیرد. تسریع در اقدام مزید امتنان خواهد بود.

ارایه خدمات ورزشی توسط فدراسیون ها، هیأت های ورزشی، موسسات، مراکز، اتحادیه ها و باشگاه های ورزشی دارای مجوز از وزارت ورزش و جوانان شامل:

- 1- برگزاری هر نوع دوره آموزشی ورزشی
- 2- درآمدهای حاصل از برگزاری مسابقات
- 3- تبلیغات نقل و انتقال یا معاوضه ورزشکار
- 4- فروش لوازم متضمن نشان و یا مشخصات مراجع فوق
- 5- برگزاری و شرکت در نمایشگاه های ورزشی
- 6- انتشار کتب ورزشی
- 7- واردات و ترخیص لوازم و تجهیزات ورزشی



نامه شماره 2/200454 مورخ 16/10/1402 وزیر اقتصاد و دارایی :

بدین وسیله فهرست مصادیق خدمات ورزشی موضوع تبصره (1) ماده 2 آیین نامه اجرایی جزء (14) بند (ب) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 مربوط به تصویب نامه شماره 134432/ت59382 هـ مورخ 28/10/1400 که از سوی وزارت ورزش و جوانان به شرح زیر ارسال شده و مورد تأیید می باشد. برای اجرا توسط ادارات کل امور مالیاتی و الحاق به فهرست موضوع نامه شماره 2/161631 مورخ 10/8/1401 ابلاغ می گردد:

1- برگزاری دوره های آموزشی ورزشی با مجوز وزارت ورزش و جوانان،

2- درآمدهای حاصل از برگزاری مسابقات ورزش همگانی و ملی با مجوز وزارت ورزش و جوانان،

3- برگزاری نمایشگاه های ورزشی با مجوز وزارت ورزش و جوانان.

نامه شماره 200/75390/د مورخ 30/10/1402 رئیس سازمان امور مالیاتی :

بدین وسیله فهرست مصادیق خدمات ورزشی موضوع تبصره (1) ماده (2) آیین نامه اجرایی جزء (14) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 مربوط به تصویب نامه شماره 134432/ت59382 هـ مورخ 28/10/1400 که طی نامه شماره 2/200454 مورخ 16/10/1402 وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی اعلام شده است، برای الحاق به فهرست موضوع بخشنامه شماره 200/53626/د مورخ 28/08/1401 به شرح زیر ارسال می شود:

1- برگزاری دوره های آموزشی ورزشی با مجوز وزارت ورزش و جوانان،

2- درآمدهای حاصل از برگزاری مسابقات ورزش همگانی و ملی با مجوز وزارت ورزش و جوانان،

3- برگزاری نمایشگاه های ورزشی با مجوز وزارت ورزش و جوانان.

*دلایل شاکیان برای ابطال مقرره مورد شکایت :

1-در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده به شرح ماده 12 (جزء 14) فقط خدمات آموزشی و پژوهشی از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف بوده است و خدمات ورزشی در زمره خدمات معاف نبوده است.

2- قانونگذار در قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 در جزء (14) از قسمت (ب) ماده (9) فعالیت های ورزشی و خدمات آن را معاف دانسته است و شرط آن را داشتن مجوز از مراجع ذی صلاح دانسته است و تصویب آیین نامه هیأت وزیران نیز پیش بینی شده است.

3- علیرغم اینکه در تصویب نامه مورخ 28/10/1400 هیأت وزیران، مبنای معافیت را صدور مجوز وزارت ورزش اعلام نموده است لیکن اجازه داده است تا فهرست و مصادیق توسط وزیر اقتصاد و دارایی تعیین و ابلاغ شود.

4- متعاقب آن وزیر اقتصاد و دارایی در بخشنامه مورد شکایت طی 6 بند موارد معاف را بیان نموده است که صرفاً موارد معدودی می باشند و حتی مصادیق مدنظر وزارت ورزش را محدودتر و مضیق تر نموده است.



5- هیأت عمومی در موارد مشابهی این ایجاد محدودیت در مورد ماست، شیر و پنیر طعم دار را ابطال نموده است تقاضای ابطال از تاریخ تصویب را داریم.

* در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت به موجب لایحه شماره 147242/55439 مورخ 28/09/1403 به طور خلاصه توضیح داده است که :

در جزء (14) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر شده که «خدمات آموزشی، پژوهشی و ورزشی دارای مجوز از مراجع ذی صلاح طبق آیین نامه ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی (سازمان علوم، تحقیقات و فناوری، آموزش و پرورش، تعاون، کار و رفاه اجتماعی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، ورزش و جوانان و دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و مرکز مدیریت حوزه های علمیه ظرف شش ماه از تاریخ ابلاغ این قانون تهیه می شود و به تصویب هیأت وزیران می رسد»، از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. لذا باتوجه به صلاحیت مندرج در مقرر مذکور، هیأت وزیران اقدام به وضع مقرر معترض عنه نموده است و از این رو، تصویب آن، خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب کننده نبوده است.

همچنانکه از حکم قانونگذار آشکار می شود، واحدها و موسسات ارائه کننده خدمات آموزشی، پژوهشی و ورزشی دارای مجوز از پرداخت مالیات و عوارض مطلقاً معاف نشده اند و بلکه خدماتی که عنوان آموزشی، پژوهشی و ورزشی بر آنها صدق نماید، از معافیت برخوردار دانسته شده اند و لذا اقدام دولت در تعریف خدمات آموزشی، پژوهشی و ورزشی یا تعیین نحوه تشخیص مصداق آن، امری است که در راستای ایجاد وحدت برداشت مجریان در اجرای قانون، در چارچوب آیین نامه اجرایی توقع آن می رفت و ایراد شاکی از این حیث وارد به نظر نمی رسد. بر این اساس، هر چند قانونگذار موارد معافیت مالیاتی را در ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده و از جمله در جزء (14) بند (ب) آن، مشخص نموده و لذا حسب اصل (51) قانون اساسی عمل شده، هیأت وزیران در آیین نامه مورد شکایت مصداق مورد مقرر در جزء مذکور را در راستای تأمین اجرای قانون تعیین نموده و از این رو، ایرادی دایر بر مغایرت با اصل (51) قانون اساسی بر آن وارد نیست. بنا به مراتب فوق رد شکایت شاکی مورد استدعاست.

پرونده کلاسه ه ت/0300194 و سایر پرونده های لف شده در جلسه مورخ 1404/5/5 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی با حضور قضات معزز هیأت و نمایندگان شاکی و طرف های شکایت مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با لحاظ عقیده اتقاقی حاضرین با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

شاکیان تقاضای ابطال تبصره (1) آیین نامه اجرایی جزء (14) بند (ب) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده به شماره 34432/ت 59382 ه مورخ 28/10/1400 مصوب هیأت وزیران و نیز ابطال ردیف ششم از فهرست مصداق نامه شماره 161631/2 مورخ 10/8/1401 وزیر امور اقتصاد و دارایی و نیز ابطال ردیف ششم از فهرست مصداق نامه شماره

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَغْلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001286158

تاریخ تنظیم : 1404/05/28

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

200/53626/د مورخ 28/8/1401 سازمان امور مالیاتی و ابطال نامه شماره 1448/ص/1402 مورخ 20/7/1402 وزیر ورزش و جوانان و ابطال نامه شماره 200454/2 مورخ 16/10/1402 وزارت امور اقتصاد و دارایی و ابطال نامه شماره 200/75390/د مورخ 30/10/1402 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور را تقاضا نموده اند و ادعای شاکیان بدین نحو است که وفق قانون ذکر شده (جزء 14 بند ب ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده) فعالیت های ورزشی دارای مجوز از وزارتخانه ورزش و جوانان از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد لیکن به موجب مصوبات مورد شکایت از این مبنا عدول شده و در دایره شمول معافیت، محدودیت ایجاد شده است و علیرغم وجود مجوز قانونی برخی فعالیت های ورزشی علی الخصوص در پارک های آبی و ورزشی و فعالیت های مرتبط با آنها مشمول مالیات واقع می شود (از جمله کافی شاپ ها، آبدارخانه ها، رستوران ها و ...) این ادعا درحالی است که قانونگذار اصل تدوین آیین نامه اجرایی را به وزارتخانه و دستگاه های مندرج در قانون واگذار که پس از تدوین هیأت وزیران اقدام به تصویب این آیین نامه طی شماره مورد شکایت نموده است که طی تبصره (1) ماده (2) این آیین نامه، هیأت وزیران اختیار تهیه فهرست هرکدام از مصادیق را به وزارت اقتصاد و دارایی واگذار نموده است که سایر مصوبات مورد شکایت نیز در راستای این اختیار تفویض شده هیأت وزیران که در قالب آیین نامه قانونی انجام شده است صورت پذیرفته است و معیارها مصادیق فعالیت های ورزشی مندرج در مصوبات وزارت اقتصاد نیز در برگیرنده کلیه فعالیت های ورزشی مورد هدف مقنن بوده ضمن اینکه این فهرست ها و مصادیق قابل ویرایش بوده و موارد مستحذنه نیز بر فرض اثبات ورزشی بودن می تواند مشمول معافیت با ارایه توسط دستگاهها و تأیید وزارت اقتصاد واقع شود، فلذا مقررات مورد شکایت مغایرتی با قوانین نداشته به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید رأی مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد./

محمدعلی پرومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری