



موضوع	رای شماره ۴۴ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
	هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده : هـ/۹۷۰۱۰۰۶ شماره دادنامه : ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۴۴ تاریخ : ۲۷/۲/۹۹ شکای : آقای بهمن زبردست طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۲۰۹۴۴/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۷ سازمان امور مالیاتی کشور شکایت دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۲۰۹۴۴/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۷ سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد: موضوع حق عضویت انجمنهای صنفی، مجامع حرفه‌ای و سایر تشکلهای قانونی نظر به اینکه در رابطه با اجرای مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط انجمنهای صنفی و مجامع حرفه‌ای سؤالاتی مطرح و اخیراً نیز اظهارنظرهای متفاوتی از طرف مسئولین محترم امور اقتصادی و دارایی از طریق رسانه‌های عمومی منتشر شده است، لذا به منظور وحدت رویه مقرر می‌دارد: کلیه انجمنهای صنفی، مجامع حرفه‌ای و دیگر تشکلهای قانونی واجد شرایط ثبت نام و مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلفند، در صورت عرضه کالا و یا ارائه خدمات نسبت به انجام تکالیف مقرر قانونی از جمله درج مالیات و عوارض ذیل صورتحسابهای صادره، مطالبه و وصول آن از مشتریان اقدام و سپس وفق مقررات قانونی اظهارنامه‌های مالیاتی موضوع ماده (۲۱) قانون فوق‌الذکر را تسلیم و همزمان مالیاتهای متعلقه را پس از کسر مالیاتهای پرداختی قابل کسر به حسابهای سازمان امور مالیاتی واریز نمایند. در این چارچوب صرفاً وجوه دریافتی از اعضاء تحت عنوان حق عضویت مشمول مالیات و عوارض موضوعه نخواهد بود. بدیهی است کلیه خریداران کالا و خدمات از جمله انجمنهای صنفی و مجامع حرفه‌ای و تشکلهای قانونی موظفند هنگام خرید کالا و خدمات از مؤدیان مشمول اجرای قانون نسبت به پرداخت مالیات و عوارض مندرج در صورتحسابهای صادره اقدام نمایند. رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور دلایل شکای برای ابطال مقرر در مورد شکایت: شکای به موجب دادخواستی تقاضای ابطال بخشنامه مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود اعلام داشته است: معافیتهای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مشخص شده است و در این ماده از حق عضویت انجمنهای صنفی و مجامع حرفه‌ای ذکری نرفته است. لذا بخشنامه مورد شکایت از جهت معاف کردن حق عضویت انجمنهای صنفی و مجامع حرفه‌ای از شمول مالیات بر ارزش افزوده، مغایر با ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و ابطال آن مورد تقاضاست. در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۱۳/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۷/۶/۲۶ در پاسخ به شکایت مطروحه اعلام کرده است: ۱- براساس ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می‌باشد. به موجب مواد ۴ و ۵ قانون مزبور، عرضه کالا عبارت است از انتقال کالاها از طریق هر نوع معامله (اعم از صلح، هبه و ...) و ارائه خدمت نیز به استثنای موارد مندرج در فصل نهم، انجام خدمت برای غیر در قبال مابه‌ازاء می‌باشد. در نتیجه، صرفاً عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات مالیات بر ارزش افزوده تلقی گردیده و انواع حقوق از جمله حق عضویت در عداد موارد مشمول مالیات (عرضه کالاها و ارائه خدمات) احصاء نشده است. ۲- انجمنهای صنفی، مجامع حرفه‌ای و دیگر تشکلهای قانونی بابت خدمات ارائه شده (صدور و تمدید مجوز فعالیت، برگزاری سمینار و...) کارمزد مجزا دریافت می‌دارند و حق عضویت پرداختی از سوی اعضا بابت خرید خدمت نمی‌باشد. بنابراین، سازمان امور مالیاتی صرفاً وجوه دریافتی از اعضا تحت عنوان حق عضویت را مشمول معافیت از مالیات و عوارض موضوعه نموده است و بر همین اساس، انجمنهای صنفی، مجامع حرفه‌ای و دیگر تشکلهای قانونی در صورت برخورداری از شرایط ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده و از بابت ارائه خدمات در قبال مابه‌ازاء و عرضه کالا، مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات قانون یادشده بوده و عهده‌دار انجام تکالیف مقرر در مواد ۱۹، ۲۰، ۲۱ و ۳۹ آن قانون در رابطه با مالیات و عوارض می‌باشند و عدم شمول مالیات و عوارض قانون مذکور صرفاً در رابطه با حق عضویت دریافتی است. نظریه تهیه‌کننده گزارش براساس ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارائه خدمات در ایران مشمول مقررات این قانون است و طبق ماده ۵ همین قانون، ارائه خدمات در این قانون به استثناء موارد مندرج در فصل نهم، انجام خدمات برای غیر در قبال مابه‌ازاء می‌باشد. دریافت حق عضویت در انجمنهای صنفی و مجامع حرفه‌ای نوعاً به منظور تأمین بخشی از هزینه‌های آن انجمن صنفی و مجمع حرفه‌ای صورت می‌گیرد و در ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی منابع مالی اتحادیه‌های صنفی نیز مقرر شده است که: «حق عضویت افراد صنفی عبارت است از مبالغی که هر عضو اتحادیه به منظور تأمین هزینه‌های اتحادیه، به صورت سالانه مکلف به پرداخت آن می‌باشد.» بر همین اساس، خدمات ارائه شده در ازای دریافت مبالغ فوق، معمولاً جزء خدماتی می‌باشند که انجمنهای صنفی و مجامع حرفه‌ای قانوناً موظف به ارائه آنها هستند و نمونه این خدمات، صدور و تمدید پروانه کسب واحدهای صنفی (موضوع تبصره ۱ ماده ۳۱ قانون نظام صنفی) می‌باشد. از این رو، به نظر می‌رسد که به غیر از خدماتی از قبیل صدور و تمدید پروانه کسب که اتحادیه‌ها و مجامع صنفی و حرفه‌ای قانوناً موظف به ارائه آن هستند، خدمت

دیگری در ازای دریافت حق عضویت به اعضا ارایه نمی‌گردد تا مشمول عنوان خدمات برای غیر در قبال مابه‌ازاء بوده و در نتیجه حق عضویت‌های دریافتی را مشمول مالیات بر ارزش افزوده گرداند. لذا بنا به مراتب فوق، بخشنامه مورد شکایت که حق عضویت‌های دریافتی را از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف نموده، مغایرتی با قوانین و مقررات ندارد و رد شکایت مطروحه قابل پیشنهاد است. تهیه کننده گزارش: ابوالقاسم رادنیارای هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداریا مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، براساس ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارایه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون است و به موجب مواد ۴ و ۵ قانون مزبور، عرضه کالا عبارت است از انتقال کالاها از طریق هر نوع معامله (اعم از صلح، هبه و ...) و ارایه خدمت نیز به استثنای موارد مندرج در فصل نهم، انجام خدمت برای غیر در قبال مابه‌ازاء می‌باشد. در نتیجه، صرفاً عرضه کالاها و ارایه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات مالیات بر ارزش افزوده تلقی گردیده و انواع حقوق از جمله حق عضویت در عداد موارد مشمول مالیات (عرضه کالاها و ارایه خدمات) احصاء نشده است. انجمنهای صنفی، مجامع حرفه‌ای و دیگر تشکلهای قانونی بابت خدمات ارایه شده (صدور و تمدید مجوز فعالیت، برگزاری سمینار و...) کارمزد مجزا دریافت می‌دارند و حق عضویت پرداختی از سوی اعضا بابت خرید خدمت نمی‌باشد. بنابراین، برمبنای بخشنامه شماره ۲۰۹۴۴/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۷ سازمان امور مالیاتی کشور، صرفاً وجوه دریافتی از اعضا تحت عنوان حق عضویت را مشمول معافیت از مالیات و عوارض موضوعه نموده است و بر همین اساس، انجمنهای صنفی، مجامع حرفه‌ای و دیگر تشکلهای قانونی در صورت برخورداری از شرایط ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده و از بابت ارایه خدمات در قبال مابه‌ازاء و عرضه کالا، مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات قانون یادشده بوده و عهده‌دار انجام تکالیف مقرر در مواد ۱۹، ۲۰، ۲۱ و ۳۹ آن قانون در رابطه با مالیات و عوارض می‌باشند و عدم شمول مالیات و عوارض قانون مذکور صرفاً در رابطه با حق عضویت‌های دریافتی است. بنا بر مراتب فوق، مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است. دکتر زین العابدین تقوی - رئیس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

