



رای شماره ۱۴۹۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال جمله پایانی از بند ۲ نامه شماره ۸۶۶۴/۲۳۵-ص-۱۳۹۹/۰۵/۲۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۹۳

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۶/۰۶

شماره پرونده: ۹۹۰۳۰۱۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جمله پایانی از بند ۲ نامه شماره ۸۶۶۴/۲۳۵-ص-۱۳۹۹/۰۵/۲۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال جمله پایانی از بند ۲ نامه شماره ۸۶۶۴/۲۳۵-ص-۱۳۹۹/۰۵/۲۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است:

«به استحضار می‌رساند سازمان امور مالیاتی با برداشتی از ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص تکلیف مودیان مشمول مالیات بر درآمد مشاغل به تسلیم اظهارنامه مالیاتی « برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه» به این نتیجه رسیده که هرگونه تغییر محل مودی، به معنی شروع فعالیت جدید وی بدون ارتباط با فعالیت های مشابه اش در محل قبلی است و نتیجه چنین برداشتی را هم از جمله در جزء ۳ بند (ب) بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۳۰۰-۱۳۹۶/۱۲/۷ که با رای شماره ۱۳۹۹/۱۰/۱۳-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۳۰۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده می‌بینیم. در بند دوم نامه مورد اعتراض نیز با همین برداشت و با استناد به ماده ۳ آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مقرر شده « بنابراین انتقال به محل جدید و شروع فعالیت در محل جدید به عنوان سال اول فعالیت تلقی خواهد شد» در حالی که جدای از مغایرت این حکم با رای پیش گفته هیأت عمومی دیوان عدالت اداری چنین حکمی حتی با مقرره مورد استناد یعنی ماده ۳ آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ که وفق تبصره ۱ آن «چنانچه صاحبان مشاغل موضوع این آیین نامه بر اساس مجوز صادره از طرف مراجع ذی صلاح بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند، برای تمامی این محل ها فقط یک ثبت نام صورت خواهد گرفت و بنا بر اعلام مودی (ضمن اعلام مشخصات کامل تمام محل های

فعالیت) یکی از این محل ها، به عنوان محل اصلی فعالیت مشخص و سایر محل ها به عنوان شعبه منظور خواهد شد» و وفق تبصره ۳ آن «در مورد کارگاه ها و واحدهای تولیدی که نوع فعالیت آنان ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل دیگر را اقتضاء می نماید. مودی می تواند برای کلیه محل های مذکور یک ثبت نام به آن نشانی که به عنوان محل اصلی فعالیت اعلام می نمایند. انجام و یک فقره اظهارنامه برای کلیه درآمدهای حاصل از فعالیت های خود تسلیم نماید. در این صورت برای مودی مزبور یک پرونده به همان نشانی که اعلام می نماید. تشکیل می شود» نیز مغایرت دارد. چنین برداشتی در عمل منجر به این خواهد شد که برای نمونه مودی هر دو سال یک بار با اندکی جا به جایی محل، مطالبه ۱۰ درصد بخشودگی مالیاتی مربوط به دو سال اول فعالیت مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۶۹ مارالذکر یا حق استفاده از اختیار مندرج در تبصره ۲ جزء (ب) ماده ۳ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم را بنماید. طبعاً ابهام ناشی از چنین برداشتی منحصر به این دو مورد نیست و این موارد صرفاً چون در نامه مورد اعتراض به آنها اشاره شده بود ذکر شدند. لذا با اتخاذ ملاک از رای شماره ۱۳۹۹/۱۰/۱۳-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۳۰۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و با توجه به مغایرت بند دوم نامه شماره ۱۳۹۹/۵/۲۵-ص/۸۶۶۴/۲۳۵ با این رای و نیز مغایرت آن با ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم و مفاد ماده ۳ آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ و خارج از حدود اختیارات بودن چنین حکمی درخواست ابطال آن را دارم.»

شاکی به موجب لایحه تکمیلی مورخ ۱۴۰۰/۳/۲۶ که با شماره ۴-۳۰۱۶-۹۹ در دبیرخانه هیأت عمومی به ثبت رسیده، این گونه اعلام کرده است که:

«در خصوص دادخواست با موضوع درخواست «ابطال بند دوم نامه شماره ۱۳۹۹/۵/۲۵-ص/۸۶۶۴/۲۳۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور»، جهت تدقیق خواسته درخواست تغییر و محدود کردن موضوع دادخواست به «ابطال عبارت (بنابراین انتقال به محل جدید و شروع فعالیت در محل جدید به عنوان سال اول فعالیت تلقی خواهد شد.) از انتهای بند شماره ۲ نامه شماره ۱۳۹۹/۵/۲۵-ص/۸۶۶۴/۲۳۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور» را دارم.»

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:

«۲- به موجب مفاد ماده ۳ آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم، صاحبان مشاغل مکلف به ثبت نام (به استثنای مصادیق تبصره یک و سه ماده ۳ آیین نامه مذکور) می بایست برای هر واحد شغلی یا برای هر محل، جداگانه در نظام مالیاتی ثبت نام نمایند. بنابراین انتقال به محل جدید و شروع فعالیت در محل جدید به عنوان سال اول فعالیت تلقی خواهد شد. - مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی»

مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۹/۱۲/۲۶-۲۱۰۸۵، در پاسخ به شکایت مذکور توضیح داده است که:

«همان گونه که مستحضربید از منظر قوانین و مقررات ناظر بر موضوع شکایت، مودی در نظام مالیاتی بر اساس دو شاخص و معیار «هویت» و «مکان فعالیت» شناسایی می شود و شخص حقیقی واحد، به اعتبار فعالیت شغلی در دو محل جداگانه ابتدا در حکم دو مودی مستقل تلقی می شود و تنها استثنایی که بر معیار و شاخص مذکور وارد است، موردی است که محل های متعدد فعالیت مودی به موجب مجوز فعالیت واحد تاسیس شده باشند. در این راستا قوانین و مقررات ذیل موید شاخص و معیار مذکور می باشند:

الف) ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم مقرر می دارد: « مودیان موضوع این فصل قانون مکلف اند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه ای که وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم و تا آخر خرداد ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون پرداخت نمایند...»

ب) به موجب ماده ۱۸ « آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم» ( شماره ۱۳۹۸/۹/۱۳-۱۸۰۷۱۸ ) مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی) اقداماتی که جهت شناخت هویت مودیان مالیاتی، محل فعالیت و یا اقامتگاه قانونی انجام می گیرد، شناسایی مودی در نظام مالیاتی محسوب می گردد.

ج) به تصریح ماده ۳ « آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم» ( به شماره ۱۳۹۵/۳/۱۸-۴۶۳۷۸/۳۹۴۹/۲۰۰ مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی) « صاحبان مشاغل برای هر واحد شغلی یا برای هر محل، به صورت جداگانه در نظام مالیاتی ثبت نام می شوند.»

شاکی در شرح دادخواست مطروحه با برداشت ناصواب از مفاد بند دوم نامه موضوع شکایت، این بند را مغایر ماده ۳ آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم تلقی نموده است، در حالی که برابر توضیحات مذکور در بند ۱ این لایحه بر اساس حکم صریح ماده ۳ آیین نامه مذکور و به عنوان یک قاعده اصلی و کلی، صاحبان مشاغل برای هر محل می بایست به صورت جداگانه ثبت نام شوند و تبصره ۱ ماده مذکور به عنوان یک استثناء و تخصیص نسبت به مقرر صدر ماده بیان داشته: چنان چه صاحبان مشاغل موضوع آن آیین نامه بر اساس مجوز صادره از طرف مراجع ذی صلاح، بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند، برای تمامی این محل ها فقط یک ثبت نام صورت خواهد گرفت. بر این اساس، محل های متعدد فعالیت مودی مشروط بر آن که بر اساس مجوز فعالیت واحد تاسیس شده باشند در حکم محل فعالیت واحد تلقی می شوند و این حکم استثنایی قابل تعمیم به مودیانی نخواهد بود که در چندین محل و به موجب مجوزهای فعالیت متفاوت و متعدد به فعالیت شغلی مبادرت ورزند، بند دوم نامه موضوع شکایت مبنی بر تلقی فعالیت در محل جدید به عنوان فعالیت شغلی جدید صرفاً ناظر بر این قسمت اخیر از مودیان می باشد نه مودیانی که به تصریح تبصره ۱ ماده ۳ آیین نامه مذکور بر اساس مجوز صادره از طرف مراجع ذی صلاح بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند.

دادنامه شماره ۱۳۹۹/۱۰/۱۳-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۳۰۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، که شاکی در دادخواست مطروحه به استناد آن تقاضای ابطال بند دوم نامه موضوع شکایت را نموده است، صرفاً ناظر بر ابطال جزء ۳ بند (ب) بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۷-۱۵۸/۹۶/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی است. به موجب جزء مذکور از بخشنامه یاد شده، تغییر نشانی مودی از موجبات عدم اعمال مزایای مذکور در تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم تلقی گردیده بود، لکن موضوع بند دوم نامه موضوع شکایت در مقام بیان این قاعده مالیاتی است که با استناد به ماده ۳ آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۱ آن، در صورتی که محل های متعدد فعالیت مودی بر اساس مجوز فعالیت واحد از طرف مراجع ذی صلاح تاسیس نشده باشند، در حکم محل فعالیت واحد تلقی نمی گردد و لاجرم شروع فعالی در محل جدید توسط مودی به عنوان سال اول فعالیت تلقی خواهد شد. لذا استناد به مفاد دادنامه مذکور و تسری ملاک آن به بند دوم نامه موضوع شکایت به لحاظ مباحث موضوعی میان آنها از نظر قانونی ممتنع می باشد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۶/۶ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای

## رای هیأت عمومی

براساس ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم : «اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می‌شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحسابها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند...» و به موجب تبصره ۱ همین ماده : «در صورتی که طرف معاملات اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این ماده، اشخاص حقیقی مصرف‌کننده نهایی کالا یا خدمات و نیز اشخاص حقیقی مشمول موضوع ماده ۸۱ این قانون باشند، درج شماره اقتصادی اشخاص مذکور الزامی نیست.» قانونگذار بر مبنای تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر نموده است که : «ترتیبات اجرایی احکام این ماده و تبصره (۱) آن و تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه (تعیین حداقل رقم گردش مالی مؤدی) به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.» در همین راستا، آیین‌نامه فوق با عنوان «آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم» در تاریخ ۱۳۹۵/۳/۱۸ به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده و براساس تبصره ۱ ماده ۳ آیین‌نامه مذکور مقرر شده است که : «چنانچه صاحبان مشاغل موضوع این آیین‌نامه براساس مجوز صادره از طرف مراجع ذیصلاح، بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند، برای تمامی این محلها فقط یک ثبت نام صورت خواهد گرفت و بنا بر اعلام مؤدی (ضمن اعلام مشخصات کامل تمام محلهای فعالیت) یکی از این محلها، به عنوان محل اصلی فعالیت مشخص و سایر محلها به عنوان شعبه منظور خواهد شد» و به موجب تبصره ۳ همین ماده : «در مورد کارگاهها و واحدهای تولیدی که نوع فعالیت آنان ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل دیگر را اقتضاء می‌نماید، مؤدی می‌تواند برای کلیه محلهای مذکور یک ثبت نام به آن نشانی که به عنوان محل اصلی فعالیت اعلام می‌نماید، انجام و یک فقره اظهارنامه برای کلیه درآمدهای حاصل از فعالیتهای خود تسلیم نماید. در این صورت برای مؤدی مزبور یک پرونده به همان نشانی که اعلام می‌نماید، تشکیل می‌شود.» نظر به اینکه بر مبنای بند ۲ نامه شماره ۸۶۶۴/۲۳۵/ص مورخ ۱۳۹۹/۵/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور، علی‌الاطلاق انتقال به محل جدید و شروع فعالیت در محل جدید به عنوان سال اول فعالیت تلقی شده و این در حالی است که مطابق قوانین و مقررات فوق‌الذکر افراد می‌توانند در محل جدید اقدام به ادامه فعالیت سابق نمایند و انتقال به محل جدید به معنای صدور مجوز جدید برای فعالیت سابق نیست، بنابراین اطلاق مقرر در بند ۲ نامه شماره ۸۶۶۴/۲۳۵/ص مورخ ۱۳۹۹/۵/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور از این حیث که انتقال به محل جدید را به منزله سال اول فعالیت تلقی کرده، مغایر با موازین حقوقی مذکور در خصوص عدم تأثیر تغییر نشانی در بهره‌مندی از تخفیف مالیاتی است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال می‌شود.

حکمتعلی مظفری- رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری