



رای شماره ۳۱۵۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (بند ۸ دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۰۰ - ۱۳۹۹/۰۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که اعلام داشته است که هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۷ با عنایت به مفاد ماده ۳ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم، مشمول ثبت نام جدید بوده و مودی در محل فعالیت جدید مشمول مقررات این دستورالعمل نخواهد بود، ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۵۷

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۳

شماره پرونده: ۰۰۰۱۳۶۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمتی از بند ۸ دستورالعمل شماره ۲۰۰۰۹۹۰۵۱۰ - ۱۳۹۹/۰۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال قسمتی از بند ۸ دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۰۰ - ۱۳۹۹/۰۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور (و مودی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود) را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند سازمان امور مالیاتی با برداشت شاذی 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 ولو از واحدی با یک کد پستی در یک ساختمان به واحد دیگری با کد پستی دیگر در همان ساختمان و ادامه همان فعالیتهای پیشین، به معنی شروع فعالیت جدید وی بدون ارتباط با فعالیت های مشابه در محل قبلی است. نتیجه این برداشت را از جمله در جزء ۳ بند (ب) بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ - ۱۳۹۶/۱۲/۷ هم می بینیم، که با رای شماره ۱۳۰۸ - ۱۳۹۹/۱۱/۱۲ هیأت عمومی

دیوان عدالت اداری با این استدلال درست که صرف تغییر نشانی تأثیری بر وضعیت مالیاتی مودی و حقوق و تکلیف قانونی اش ندارد، ابطال گردیده است.

در بند ۸ دستورالعمل مورد اعتراض نیز با همین برداشت به صرف هرگونه تغییر محل فعالیت، مودی کلاً از شمول دستورالعمل خارج و مقرر شده، « هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۷ با عنایت به مفاد ماده ۳ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول ثبت نام جدید بوده و مودی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود.» در حالی که جدای از مغایرت این حکم با رای پیش گفته هیأت عمومی دیوان عدالت اداری چنین حکمی حتی با مقررره مورد استنکاف یعنی ماده ۳ آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ نیز مغایرت دارد."

متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است:

دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۰۰-۱۱/۵/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور:

مخاطبان / ذینفعان امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع مالیات مقطوع عملکرد سال ۱۳۹۸ برخی از صاحبان مشاغل در اجرای تبصره ماده ۱۰۰ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم و با توجه به بند (ه) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸

بنا به اختیار حاصل از تبصره ماده ۱۰۰ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم و با توجه به بند (ه) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ و مصوبات ستاد ملی مبارزه با بیماری کرونا و به منظور تکریم مودیان، تسهیل وصول مالیات و ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در تعیین مالیات عملکرد سال ۱۳۹۸ برخی از صاحبان مشاغل (به استثنای صاحبان مشاغل گروه اول ماده ۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون فوق موضوع بخشنامه شماره ۱۱۸/۹۴/۲۰۰-۱۲/۹-۱۳۹۴ مقرر می دارد:

.....

۸- هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۷ با عنایت به مفاد ماده ۳ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول ثبت نام جدید بوده و مودی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود (به استثناء مشاغل موضوع آیین نامه مذکور که بر اساس مجوز صادره از طرف مراجع ذی صلاح بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند).

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال لایحه شماره ۱۴۰۰/۶/۱۸-۲۸۳۲۱/۲۳۵ دفتر حسابرسی مالیاتی به موجب لایحه شماره ۵۵۸۲/۲۱۲-ص-۱۴۰۰/۶/۲ توضیح داده است که:

" به موجب ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور می تواند برخی از مشاغل یا گروه هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مودیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مودی کمتر از یک سال مالی به فعالیت اشتغال داشته باشد مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه و وصول می شود. حکم این

تبصره مانع از رسیدگی به اظهارنامه های مالیاتی تسلیم شده در موعد مقرر نخواهد بود. با عنایت به مفاد ماده مذکور و تبصره ذیل آن ملاحظه می گردد که اولاً: ماده قانونی مذکور که ذیل فصل مالیات بر درآمد مشاغل قرار گرفته است... مودیان موضوع فصل مذکور را مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی برای هر واحد شغلی یا هر محل به صورت جداگانه نموده است و با عنایت به مستقل بودن هر واحد شغلی محل از سایر واحدهای شغلی محل های مودیان مالیاتی مورد نظر، بدیهی است که حکم تبصره ماده مذکور مبنی بر معافیت از ارائه اظهارنامه مالیاتی و انجام برخی تکالیف توسط مودیان، ناظر بر هر محل به صورت جداگانه می باشد و در صورت تغییر محل فعالیت، شمول حکم تبصره ماده مذکور بر محل جدیدی که به صورت جداگانه ثبت نام نشده است در تعارض با نص ماده مذکور می باشد، از این روی برای شمول حکم تبصره مذکور بر محل جدید مودی می بایست مجدداً نسبت به ثبت نام محل جدید اقدام نماید. با مذاقه در متن تبصره مرقوم مشهود است که قانونگذار به سازمان امور مالیاتی اختیار داده است تا برخی یا گروه هایی از صاحبان مشاغل دارای شرایط مندرج در قانون را به صلاحدید خود از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و نگهداری اسناد و مدارک معاف نموده و مالیات ایشان را به صورت مقطوع تعیین نماید. لذا دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۰۰-۱۳۹۹/۵/۱۱ و عبارت مورد شکایت در بند مورد اشاره از دستورالعمل مذکور، منطبق با اختیارات اعطایی قانونگذار در تعیین اشخاص مشمول حکم مقرر در تبصره ماده ۱۰۰ قانون مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای تبصره ماده مرقوم است و ضمناً دادنامه شماره ۱۳۰۸-۱۳۹۹/۱۱/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که شاکی از دلایل درخواست ابطال عبارت موضوع شکایت عنوان نموده است، صرفاً ناظر به ابطال جزء ۳ بند (ب) بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰-۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیات کشور می باشد و اتخاذ ملاک از رای ذکور به منظور اثبات قابلیت ابطال مقرر دیگر (عبارت موضوع شکایت از بند ۸ دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۰۰-۱۳۹۹/۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور) به علت تفاوت موضوعی میان آنها با اصول حقوقی مغایر و فاقد جهات توجیهی است. برخلاف استنباط شاکی تبصره های ۱ و ۳ ماده ۳ «آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم، ناظر بر «تغییر محل فعالیت» نمی باشند، بلکه موضوع تبصره ۱ ماده ۳ از آیین نامه مذکور، در خصوص موردی است که مودی بر اساس مجوز صادره از طرف مراجع ذی صلاح بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشد و تبصره ۳ ماده ۳ آیین نامه مذکور نیز ناظر بر کارگاه ها و واحدهای تولیدی است که نوع فعالیت آنان ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل می باشد نه تغییر محل فعالیت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۲/۳ 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 مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

با توجه به اینکه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قبلاً و به موجب رای شماره ۱۳۰۸-۱۳۹۹/۱۰/۱۳ حکم به ابطال جزء ۳ بند (ب) بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰-۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی کشور صادر کرده است و در قسمت مورد شکایت از بند ۸ دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۰۰-۱۳۹۹/۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور برخلاف استدلال مقرر در رای مذکور هیأت عمومی و حکم مقرر در ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم اعلام شده است که هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۷ با عنایت به مفاد ماده (۳) آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده (۱۶۹) قانون مالیاتهای مستقیم، مشمول ثبت نام جدید بوده و مؤدی در محل فعالیت جدید مشمول مقررات این دستورالعمل نخواهد بود، بنابراین قسمت مورد شکایت از بند

۸ دستورالعمل شماره ۱۳۹۹/۵/۱۱-۵۱۰/۹۹/۲۰۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مغایر با قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری