



مجلس شورای اسلامی

<p>رای شماره ۳۹۳ و ۳۹۴ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (حکم مقرر در جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۱۴۰۰/۵۱۱/۱۴۰۰/۰۳/۱۷-۲۰۰۰/۱۴۰۰/۵۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن مقرر شده است که «هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۹ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ با عنایت بهمفاد 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... از تاریخ تصویب ابطال شد.)</p>	<p>موضوع</p>
---	--------------

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۹۴ و ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۹۳ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۳/۰۳ شماره پرونده: ۰۰۰۲۰۵۷ - ۰۰۰۱۳۶۵ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشاکای: آقایان بهمن زبردست و خسرو حسین پور هرزمی موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۱۴۰۰/۵۱۱/۱۴۰۰/۰۳/۱۷-۲۰۰۰/۱۴۰۰/۵۱۱ ریس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: ۱- شاکای آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۱۴۰۰/۵۱۱/۱۴۰۰/۰۳/۱۷-۲۰۰۰/۱۴۰۰/۵۱۱ ریس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " سازمان امور مالیاتی با برداشتنی شاذ از ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم در خصوص تکلیف مؤدیان 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 مؤدی، ولو از واحدی با یک کدپستی در یک ساختمان به واحد دیگری با کد پستی دیگر در همان ساختمان و ادامه همان فعالیت های 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 ۱۳۹۶/۲۰۰۰/۱۷-۲۰۰۰/۱۴۰۰/۵۱۱ می بینیم، که با رای شماره ۱۳۰۸-۱۲/۱۳۹۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، با این استدلال درست که صرف تغییر نشانی، تأثیری بر وضعیت مالیاتی مؤدی و حقوق و تکلیف قانونی اش ندارد، ابطال گردیده است. حال در بند ۸ دستورالعمل مورد اعتراض نیز با همین برداشت، به صرف هرگونه تغییر محل فعالیت، مؤدی کلاً از شمول دستورالعمل خارج و مقرر شده «هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۹ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ با عنایت به مفاد ماده ۳ آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مشمول ثبت نام جدید بوده و مؤدی 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 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 ذیصلاح، بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند، برای تمامی این محل ها فقط یک ثبت نام صورت خواهد گرفت و بنابر اعلام مؤدی (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 اقتضا می نماید، مؤدی می تواند برای کلیه محل های مذکور یک ثبت نام به آن نشانی که به عنوان محل اصلی فعالیت اعلام می نماید، انجام و یک فقره اظهارنامه برای کلیه درآمدهای حاصل از فعالیت های خود تسلیم نماید. در این صورت برای مؤدی مزبور یک پرونده به همان نشانی که اعلام می نماید، تشکیل می شود.» نیز مغایرت دارد. " شاکای در پی اخطار رفع نقص به موجب لایحه تکمیلی مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۲۵ در خصوص تعیین خواسته خود اعلام کرده است که: " خواسته من به هیچ وجه ابطال کل دستورالعمل یا حتی بند ۸ آن نبوده، و صرفاً درخواست ابطال عبارت «مؤدی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود» از بند ۸ دستورالعمل را دارم. " ۲- آقای خسرو حسین پورهرزمی نیز به موجب دادخواست دیگری ابطال جزء ۱-۱ از بند (الف)، جزء ۵ از بند (ب)، جزء ۷ از بند (ج)، جزء ۸ از بند (ج) و جزء ۱۰ از بند (ج) دستورالعمل شماره ۱۴۰۰/۵۱۱/۱۴۰۰/۰۳/۱۷-۲۰۰۰/۱۴۰۰/۵۱۱ ریس کل سازمان امور مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: " مطابق تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم برخی از مشاغل یا گروه هایی از آنان که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر سی برابر (مطابق بند (ع) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کشور) معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون باشد، مشمول بهره مندی از مزایای این تبصره خواهند گردید و اینکه در این قسمت از دستورالعمل هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۹ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ طبق ماده ۳ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مذکور مشمول ثبت نام جدید بوده و مؤدی در محل فعالیت جدید مشمول دستورالعمل مورد شکایت نخواهند بود. موجب ایجاد محدودیت برای اشخاص موصوف و محدود نمودن اطلاق حکم تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ می گردد، لذا جزء ۸ از بند (ج) دستورالعمل برخلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور می باشد. " متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است: " دستورالعمل ۱۴۰۰/۵۱۱/۱۴۰۰/۰۳/۱۷-۲۰۰۰/۱۴۰۰/۵۱۱ موضوع: مالیات مقطوع عملکرد سال ۱۳۹۹ برخی از صاحبان مشاغل در اجرای تبصره ماده ۱۰۰ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مفاد بند (ع) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور بنا به اختیار حاصل از تبصره ماده ۱۰۰ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مفاد بند (ع)

تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور و به منظور تکریم مؤدیان، تسهیل وصول مالیات و ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در تعیین مالیات عملکرد سال ۱۳۹۹ برخی از صاحبان مشاغل ( به استثنای صاحبان مشاغل گروه اول ماده ۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون فوق) مقرر می دارد:.....(ج) سایر موارد:..... ۸- هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۹ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ با عنایت به مفاد ماده ۳ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مشمول ثبت نام جدید بوده و مؤدی 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).- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه دفاعیه شماره ۷۴۴۶/۲۱۲/ص- ۲۰/۷۱۴۰۰ به طور خلاصه توضیح داده است که: " ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم که ذیل فصل «مالیات بر درآمد مشاغل» قرار گرفته است، مؤدیان 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 مؤدیان مالیاتی مورد نظر، بدیهی است که حکم تبصره ماده مذکور، مبنی بر معافیت از ارایه اظهارنامه مالیاتی و انجام برخی تکالیف توسط مؤدیان 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، مؤدی می بایست نسبت به ثبت نام محل جدید، اقدام نماید. سازمان امور مالیاتی کشور در راستای تکریم مؤدیان، تسهیل وصول مالیات و ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در تعیین مالیات بر درآمد عملکرد برخی از صاحبان مشاغل، حسب صلاحیت اختیاری مقرر در تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۱ ماده ۲۱۹ همان قانون، به موجب دستورالعمل مورد شکایت، مؤدیان را با لحاظ قیود و شرایطی مشمول اوصاف تبصره مذکور تلقی و آنها را از انجام بخشی از تکالیف موضوع قانون مالیات های مستقیم و ارایه اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۸ معاف کرده و مقرر داشته است، مالیات مربوط به صورت مقطوع تعیین و وصول شود. با مذاقه در متن قانون 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. " پرونده در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیات به موجب دادنامه شماره ۱۰۴۶/۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۴۰۰-۱۴۰۱/۱۲۷/۱۴۰۱ جزء ۱-۱ از بند (الف) و جزء ۵ از بند (ب) و بند ۷ و بند ۱۰ دستورالعمل شماره ۱۴۰۰/۵۱۱/۱۴۰۰/۲۰۰/۱۷-۳/۱۴۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رییس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت. رسیدگی به تقاضای ابطال جزء ۸ بند (ج) از دستورالعمل شماره ۱۴۰۰/۵۱۱/۱۴۰۰/۱۷-۳/۱۴۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی در دستورکار هیات عمومی قرار گرفت. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۳/۳ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات عمومی و با حضور 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 هیات عمومی توجه به اینکه هیات عمومی دیوان عدالت اداری براساس آرای شماره ۱۳۰۸-۱۳۰۱۳/۱۰۱۳۹۹، شماره ۱۱۴۹۳/۵۸۱۱۴۹۳-۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۹۳-۱۴۰۰/۶/۶-۱۴۰۰ و شماره ۱۳۱۵۷/۵۸۱۳۱۵۷-۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۵۷-۱۴۰۰/۳/۱۲-۱۴۰۰ اعلام کرده است که تغییر نشانی مؤدی در وضعیت مالیاتی و حقوق و تکالیف قانونی وی مؤثر نیست و بر مبنای این استدلال حکم به ابطال مقرراتی صادر کرده است که براساس آنها تغییر نشانی مؤدی مؤثر در وضعیت مالیاتی و حقوق و تکالیف قانونی وی قلمداد شده بود، بنابراین حکم مقرر در جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۱۴۰۰/۵۱۱/۱۴۰۰/۱۷-۳/۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که: «هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۹ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ 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 این دستورالعمل نخواهد بود...»، بنا به دلایل مندرج در آرای مذکور هیات عمومی دیوان عدالت اداری خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود./مهدی دربینیهای عمومی دیوان عدالت اداری معاون قضایی دیوان عدالت اداری

Editor

