



شماره بخشنامه : 14010997905810394---140109970905810393

تاریخ : ۱۴۰۱/۰۳/۰۳

موضوع

ابطال جزء 8 بند (ج) دستورالعمل شماره 200/1400/511-1400/03/17 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140109970905810393 و 14010997905810394

تاریخ دادنامه: 1401/03/03

شماره پرونده: 001365 - 0002057

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان بهمن زبردست و خسرو حسین پور هرمزی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء 8 بند (ج) دستورالعمل شماره 200/1400/511-1400/03/17 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: 1- شاکی آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال جزء 8 بند (ج) دستورالعمل شماره 200/1400/511-1400/03/17 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"سازمان امور مالیاتی با برداشتی شاذ از ماده 100 قانون مالیات های 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 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 3 بند (ب) بخشنامه شماره 1396/02/07-200/96/158 می بینیم، که با رأی شماره 1399/01/12-1308 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. حال در بند 8 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 1399 نسبت به محل فعالیت در سال 1398 با عنایت به مفاد ماده 3 آیین نامه موضوع تبصره 3 ماده 169 قانون مالیات های 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 رأی پیش گفته هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، چنین حکمی حتی با مقرر مورد استناد یعنی ماده 3 آیین نامه موضوع تبصره 3 ماده 169 که وفق تبصره 1 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 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 3 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، مودی 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 مودی مزبور یک پرونده به همان نشانی که اعلام می نماید، تشکیل می شود.» نیز مغایرت دارد."

شاکی در پی اخطار رفع نقص به موجب لایحه تکمیلی مورخ 1400/08/25 در خصوص تعیین خواسته خود اعلام کرده است

که:

"خواسته من به هیچ وجه ابطال کل دستورالعمل یا حتی بند 8 آن نبوده، و صرفاً درخواست ابطال عبارت «مودی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود» از بند 8 دستورالعمل را دارم."

2- آقای خسرو حسین پورهرمزی نیز به موجب دادخواست دیگری ابطال جزء 1-1 از بند (الف)، جزء 5 از بند (ب)، جزء 7 از بند (ج)، جزء 8 از بند (ج) و جزء 10 از بند (ج) دستورالعمل شماره 1400/03/17-200/1400/511 رئیس کل سازمان امور مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"مطابق تبصره ماده 100 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 6 قانون بودجه سال 1400 کشور) معافیت موضوع ماده 84 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 1399 نسبت به محل فعالیت در سال 1398 طبق ماده 3 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 3 ماده 169 قانون مذکور مشمول ثبت نام جدید بوده و مودی در محل فعالیت جدید مشمول دستورالعمل مورد شکایت نخواهند بود. موجب ایجاد محدودیت برای اشخاص موصوف و محدود نمودن اطلاق حکم تبصره ماده 100 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1394 می گردد، لذا جزء 8 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 200/1400/511"

موضوع: مالیات مقطوع عملکرد سال 1399 برخی از صاحبان مشاغل در اجرای تبصره ماده 100 اصلاحی مصوب 1394/04/31 قانون مالیات های مستقیم با رعایت مفاد بند (ع) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور

بنا به اختیار حاصل از تبصره ماده 100 اصلاحی مصوب 1394/04/31 قانون مالیات های مستقیم با رعایت مفاد بند (ع) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور و به منظور تکریم مودیان، تسهیل وصول مالیات و ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در تعیین مالیات عملکرد سال 1399 برخی از صاحبان مشاغل (به استثنای صاحبان مشاغل گروه اول ماده 2 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون فوق) مقرر می دارد:

.....

(ج) سایر موارد:

.....

8- هرگونه تغییر محل فعالیت در سال 1399 نسبت به محل فعالیت در سال 1398 با عنایت به مفاد ماده 3 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 3 ماده 169 قانون مالیات های 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).- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه دفاعیه شماره 1400/07/20-ص/212/7446 به طور خلاصه توضیح داده است که:

"ماده 100 قانون مالیات های مستقیم 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 نسبت به ثبت نام محل جدید، اقدام نماید. سازمان امور مالیاتی کشور در راستای تکریم مودیان، 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 100 قانون مالیات های مستقیم و تبصره 1 ماده 219 همان قانون، به موجب دستورالعمل مورد شکایت، مودیان 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 ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال 1398 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 اختیارداده 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 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره 1401/01/27-140109970906010046 جزء 1-1 از بند (الف) و جزء 5 از بند (ب) و بند 7 و بند 10 دستورالعمل شماره 1400/03/17-200/1400/511 رئیس کل سازمان امور مالیاتی را قابل ابطال تشخیص نداد و رأی به رد شکایت صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به تقاضای ابطال جزء 8 بند (ج) از دستورالعمل شماره 1400/03/17-200/1400/511 رئیس کل سازمان امور مالیاتی در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/03/03 به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

با توجه به اینکه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری براساس آرای شماره 1308-1399/10/13، شماره 1400/06/06-140009970905811493 و شماره 1400/12/03-140009970905813157 اعلام کرده است که تغییر نشانی مودی در وضعیت مالیاتی و حقوق و تکالیف قانونی وی موثر نیست و بر مبنای این استدلال حکم به ابطال مقرراتی صادر کرده است که براساس آنها تغییر نشانی مودی موثر در وضعیت مالیاتی و حقوق و تکالیف قانونی وی قلمداد شده بود، بنابراین حکم مقرر در جزء 8 بند (ج) دستورالعمل شماره 1400/03/17-200/1400/511 سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که: «هرگونه تغییر محل فعالیت در سال 1399 نسبت به محل فعالیت در سال 1398 با عنایت به مفاد ماده (3) آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (3) ماده (169) قانون مالیاتهای مستقیم مشمول ثبت نام جدید بوده و مودی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود...»، بنا به دلایل مندرج در آرای مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود.

مهدی درین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

