



رای شماره ۳۹۳ و ۳۹۴ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (حکم مقرر در جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۰/۰۳/۱۷ - ۲۰۰/۱۴۰۰/۰۳/۱۷ 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 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...» از تاریخ تصویب ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۹۳ و
۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۹۴

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۳/۳

شماره پرونده: ۰۰۰۲۰۵۷ - ۰۰۰۱۳۶۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان بهمن زبردست و خسرو حسین پور هرمزی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۰/۰۳/۱۷ - ۲۰۰/۱۴۰۰/۰۳/۱۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: ۱- شاکی آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۰/۰۳/۱۷ - ۲۰۰/۱۴۰۰/۰۳/۱۷ 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 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،۲۷-۲۰۰۹۶،۱۵۸ می بینیم، که با رای شماره ۱۳۹۹،۱،۱۲-۱۳۰۸ 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 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 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 محلهای 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 فعالیتهای خود تسلیم نماید. در این صورت برای مؤدی 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 ۱۴۰۰،۸،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 پورهرمزی 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،۵۱۱-۲۰۰۹۶،۱۷-۱۴۰۰،۳، رئیس 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 مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

" دستورالعمل ۲۰۰۹،۵۱۱-۱۴۰۰،۳

موضوع: مالیات مقطوع عملکرد سال ۱۳۹۹ برخی از صاحبان مشاغل در اجرای تبصره ماده ۱۰۰ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم با رعایت مفاد بند (ع) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور

بنا به اختیار حاصل از تبصره ماده ۱۰۰ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ 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 آییننامه 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). رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه دفاعیه شماره ۲۱۲/۷۴۴۶ ص- ۱۴۰۰/۷/۲۰ 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 ارائه اظهارنامه مالیاتی و انجام برخی تکالیف توسط مؤدیان ناظر بر هر محل به صورت جداگانه می باشد و در صورت تغییر محل فعالیت، مشمول 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 مشمول 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 ارائه 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 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 ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره

۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۴۶-۱۴۰۱۰۱۰۲۷ جزء ۱-۱ از بند (الف) و جزء ۵ از بند (ب) و بند ۷ و بند ۱۰ دستورالعمل شماره ۱۴۰۰۰۳۰۱۷-۲۰۰۰۱۴۰۰۰۵۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای 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 ۸ بند (ج) از دستورالعمل شماره ۱۴۰۰۰۳۰۱۷-۲۰۰۰۱۴۰۰۰۵۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱۰۳۰۳ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت 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 هیأت عمومی

با توجه به اینکه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری براساس آرای شماره ۱۳۰۸-۱۳۹۹۰۱۰۱۳، شماره ۱۴۰۰۰۶۰۶-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۵۷ و شماره ۱۴۰۰۰۱۲۰۳-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۵۷ 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 ۱۴۰۰۰۳۰۱۷-۲۰۰۰۱۴۰۰۰۵۱۱ 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 هیأت 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 دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری