



<p>رای شماره ۱۴۰۱۰۳۹۳ و ۱۴۰۱۰۳۹۴ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (حکم مقرر در جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۱۴۰۰/۰۱۷-۲۰۰/۰۳/۱۷ 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 بهمفاد ماده ۳ آین 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>	موضوع
--	-------

بسم الله الرحمن الرحيمشماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۳۹۳ و ۱۴۰۱۰۳۹۴ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱۰۵۸۱-۰۹۷۹۰۵۸۱-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱-۱۴۰۱۰۳۹۴ پرونده: ۱۳۶۵ - ۲۰۰۵ مرع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشакی: آقایان بهمن زبردست و خسرو حسین پور هرمزیموضع شکایت و خواسته: ابطال جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۰۵۱۱-۰۱۴۰۰۰۳۰۱۷-۲۰۰۰۰۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: ۱- شاکی آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال جزء ۸ بند (ج) دستورالعمل شماره ۰۵۱۱-۰۱۴۰۰۰۳۰۱۷-۲۰۰۰۰۱۱ ریس 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 جدایگانه» 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 ۱۳۹۶۰۲۰۷-۲۰۰۹۶۰۱۵۸ (ب) با رای شماره ۱۴۰۱۰۳۰۸ ۱۳۹۹۰۱۲-۱۳۰۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، با این استدلال درست که صرف تغییر نشانی، تاثیری 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 آین 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 آین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ که وفق تبصره ۱ آن «چنانچه صاحبان مشاغل موضوع این آین نامه بر اساس محور صادره از طرف مراجع ذیصلاح، پیش از یک محل فعالیت برای همان محوز 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. " شاکی در پی اختلاف رفع نقص به موجب لایحه تکمیلی مورخ ۱۴۰۰۰۸۰۲۵ 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 پور هرمزی 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 ۰۵۱۱-۰۱۴۰۰۰۳۰۱۷-۲۰۰۰۰۱۱ 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 حداقل 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 خواهد 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 آین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مذکور مشمول ثبت نام جدید بوده و مؤدی در محل فعالیت جدید مشمول دستورالعمل مورد شکایت نخواهد بود. موجب ایجاد حدودیت برای اشخاص موصوف و محدود نمودن اطلاق حکم تبیین 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 ۰۵۱۱-۰۱۴۰۰۰۳۰۱۷-۲۰۰۰۰۱۱ موضوع: مالیات مقطوع عملکرد سال ۱۳۹۹ برخی از صاحبان مشاغل در اجرای تبصره ماده ۱۰۰ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴۰۴۰۳۱ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مفاد بند (ع) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کشورینا به اختیار حاصل از تبصره ماده ۱۰۰ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴۰۴۰۳۱ 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 آین نامه

اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون فوق) مقرر می دارد:.....ج) سایر موارد:.....ج) هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۹ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ با عنایت به مفاد ماده ۳ آینینامه 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 آینین نامه مذکور که بر اساس مجوز صادره از طرف مراجع ذی صلاح بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند).- ریس کل سازمان امور مالیاتی کشور " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه دفاعیه شماره ۷۴۴۶ ۲۱۲۰ ۱۴۰۰ ص- 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، 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 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 اختیارداده است تا برخی یا گروه هایی از صاحبان مشاغل دارای شرایط مندرج در قانون را به صلاحیت 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 آینین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیات به موجب دادنامه شماره ۱۰۰۴۶-۹۰۶۰۱۰۰۴-۱۴۰۱۰۲۷ از بند (الف) و جزء ۵ از بند (ب) و بند ۷ و بند ۱۰ دستورالعمل شماره ۵۱۱ ۲۰۰-۱۷-۰۳۰۱۴۰۰ ریس کل سازمان امور مالیاتی را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی ریس 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 ۵۱۱ ۲۰۰-۱۷-۰۳۰۱۴۰۰ ریس کل سازمان امور مالیاتی در دستورکار هیات عمومی قرار گرفت. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱۰۳۰۱۰-۱۳۹۹ شماره ۱۰۱۳-۸ این ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات عمومی دیوان عدالت اداری براساس آرای شماره ۱۳۹۹-۱۰-۱۳۹۹-۱۰۱۳-۸ و شماره ۱۴۰۰-۰۶-۱۴۰۰-۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۹۲ و شماره ۱۴۰۰-۱۲۰۳-۱۴۰۰-۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۵۷ اعلام کرده است که تغییر نشانی مؤدی در وضعیت مالیاتی و حقوق و تکالیف قانونی وی مؤثر نیست و برمنای 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 ۵۱۱ ۲۰۰-۰۳۰۱۷-۲۰۰۱۴۰۰ 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) آینینامه 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 ماده ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آینین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود./مهدی درینهیات عمومی دیوان عدالت اداری معاون قضایی دیوان عدالت اداری

Editor

