

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۲۰۵۷
شماره پرونده:
دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۹۴
تاریخ: ۱۴۰۱/۰۳/۰۳
پیوست:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140109970905810393 و 140109970905810394

تاریخ دادنامه: 1401/3/3

شماره پرونده: 0002057 - 0001365

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: آقایان بهمن زبردست و خسرو حسین پور هرمزی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء 8 بند (ج) دستورالعمل شماره 1400,511-200,1400,3,17 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: 1- شاکي آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال جزء 8 بند (ج) دستورالعمل شماره 1400,511-200,1400,3,17 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 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 3 بند (ب) بخشنامه شماره 1396,2,7-200,96,158 می بینیم، که با رأی شماره 1399,1,12-1308 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 8 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 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 مؤدی 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 مقررره 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 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 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، 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. "

شاکي در پی اخطار رفع نقص به موجب لایحه تکمیلی مورخ 1400,8,25 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 «مؤدی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود» از بند 8 دستورالعمل را دارم. "

2- آقای خسرو حسین پور هرمزی 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 1400,511-200,1400,3,17 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 مؤدی 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. "

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۰۲۰۵۷

شماره پرونده:

دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۹۴

تاریخ: ۱۴۰۱/۰۳/۰۳

پیوست:

متن مقررہ 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 1394,4,31 قانون مالیات‌های مستقیم با رعایت مفاد بند (ع) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور
بنا به اختیار حاصل از تبصره ماده 100 اصلاحی مصوب 1394,4,31 قانون مالیات‌های مستقیم با رعایت مفاد بند (ع) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور و به منظور تکريم مؤدیان، 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 آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره 3 ماده 169 قانون مالیات‌های 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 212,7446/ص- 1400,7,20 به طور خلاصه توضیح داده است که:

" ماده 100 قانون مالیات‌های 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، 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 تکريم 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 100 قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره 1 ماده 219 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 مالیات‌های 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 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 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 1401,1,27-140109970906010046 جزء 1-1 از بند (الف) و جزء 5 از بند (ب) و بند 7 و بند 10 دستورالعمل شماره 200,1400,511-1400,3,17 مقرر 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 200,1400,511-1400,3,17 مقرر رئیس کل سازمان امور مالیاتی در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401,3,3 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۰۲۰۵۷

شماره پرونده:

دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۹۴

تاریخ: ۱۴۰۱/۰۳/۰۳

پیوست:

با توجه به اینکه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری براساس آرای شماره ۱۳۰۸-۱۳۰۹-۱۳۹۹، شماره ۱۴۰۰-۱۴۰۰-۱۴۰۰ و شماره ۱۴۰۰-۱۴۰۰-۱۴۰۰ 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 ۱۴۰۰-۱۴۰۰-۱۴۰۰ 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 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