

**رأی شماره ۳۱۵۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بند ۸ دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۰۰ - ۱۳۹۹/۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که اعلام داشته است که هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۷ 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 مقررات این دستورالعمل نخواهد بود.**

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۳ شماره دادنامه: ۳۱۵۷ شماره پرونده: ۰۰۱۳۶۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمتی از بند ۸ دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۹/۵۱۰ - ۱۳۹۹/۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال قسمتی از بند ۸ دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۹/۵۱۰ - ۱۳۹۹/۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور (و مؤدی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود) را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می‌رساند سازمان امور مالیاتی با برداشت شاذی از ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای 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 کد پستی در یک ساختمان به واحد دیگری با کد پستی دیگر در همان ساختمان و ادامه همان فعالیت‌های پیشین، به معنی شروع فعالیت جدید وی بدون ارتباط با فعالیت‌های مشابه در محل قبلی است. نتیجه این برداشت را از جمله در جزء ۳ بند (ب) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۵۸ - ۱۳۹۶/۱۲/۷ هم می‌بینیم، که با رأی شماره ۱۳۰۸ - ۱۳۹۹/۱۱/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با این استدلال درست که صرف تغییر نشانی تأثیری بر وضعیت مالیاتی مؤدی و حقوق و تکلیف قانونی‌اش ندارد، ابطال گردیده است.

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 ۱۳۹۸ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۷ 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.» در حالی که جدای از مغایرت این حکم با رأی پیش گفته هیأت عمومی دیوان عدالت اداری چنین حکمی حتی با مقرر مورد استنکاف یعنی ماده ۳ آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ نیز مغایرت دارد."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۹/۵۱۰ - ۱۳۹۹/۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور:

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال لایحه شماره ۲۳۵/۲۸۳۲۱ - ۱۴۰۰/۶/۱۸ دفتر حسابرسی مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۴۰۰/۶/۲ - ۱۴۰۰/۵۵۸۲/ص توضیح داده است که:

" به موجب ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از مشاغل یا گروه‌هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مؤدیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مؤدی کمتر از یک سال مالی به فعالیت اشتغال داشته باشد مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه و وصول می‌شود. حکم این تبصره مانع از رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیم شده در موعد مقرر نخواهد بود. با عنایت به مفاد ماده مذکور و تبصره ذیل آن ملاحظه می‌گردد که اولاً: ماده قانونی مذکور 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 محل‌های 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 می‌باشد 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 می‌باشد، از این روی برای شمول حکم تبصره مذکور بر محل جدید مؤدی می‌بایست مجدداً نسبت به ثبت نام محل جدید اقدام نماید. با مذاقه در متن تبصره مرقوم مشهود است که قانونگذار به سازمان امور مالیاتی اختیار داده است تا برخی یا گروه‌هایی 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. لذا دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۹/۵۱۰ - ۱۳۹۹/۵/۱۱ و عبارت مورد شکایت در بند مورد اشاره از دستورالعمل مذکور، منطبق با اختیارات اعطایی قانونگذار در تعیین اشخاص مشمول حکم مقرر در تبصره ماده ۱۰۰ قانون مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای تبصره ماده مرقوم است و ضمناً دادنامه شماره ۱۳۰۸ - ۱۳۹۹/۱۱/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که شاکای از دلایل درخواست ابطال عبارت موضوع شکایت عنوان نموده است، صرفاً ناظر به ابطال جزء ۳ بند (ب) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۵۸ - ۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیات کشور می‌باشد و اتخاذ ملاک از رأی ذکور به منظور اثبات قابلیت ابطال مقرر دیگر (عبارت موضوع شکایت از بند ۸ دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۹/۵۱۰ - ۱۳۹۹/۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور) به علت تفاوت موضوعی میان آنها با اصول حقوقی مغایر و فاقد جهات توجیهی است. برخلاف استنباط شاکای تبصره‌های ۱ و ۳ ماده ۳ «آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم، ناظر بر «تغییر محل فعالیت» نمی‌باشند، بلکه موضوع تبصره ۱ ماده ۳ از آیین‌نامه مذکور، در خصوص موردی است که مؤدی بر اساس مجوز صادره از طرف مراجع ذیصلاح بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشد و تبصره ۳ ماده ۳ آیین‌نامه مذکور نیز ناظر بر کارگاه‌ها و واحدهای تولیدی است که نوع فعالیت آنان ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل می‌باشد نه تغییر محل فعالیت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۲/۳ با حضور رئیس و 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

با توجه به اینکه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قبلاً و به موجب رأی شماره ۱۳۰۸ - ۱۳۹۹/۱۰/۱۳ حکم به ابطال جزء ۳ بند (ب) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۵۸ - ۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی کشور صادر کرده است و در قسمت مورد شکایت از بند ۸ دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۹/۵۱۰ - ۱۳۹۹/۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور برخلاف استدلال مقرر در رأی مذکور هیأت عمومی و حکم مقرر در ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم اعلام شده است که هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۷ با عنایت به مفاد ماده (۳) آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده (۱۶۹) قانون مالیاتهای مستقیم، مشمول ثبت نام جدید بوده و مؤدی در محل فعالیت جدید مشمول مقررات این دستورالعمل نخواهد بود، بنابراین قسمت مورد شکایت از بند ۸ دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۹/۵۱۰ - ۱۳۹۹/۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مغایر با قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری