



رای شماره ۴۶ و ۴۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء ۱-۱ از بند (الف) و جزء ۵ از بند (ب) بندهای ۷ و ۸ و ۱۰ از دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۱۷)

شماره پرونده: هـ ع / ۰۰۰۱۳۶۵ - ۰۰۰۲۰۵۷ شماره دادنامه: ۴۷-۴۶۰۰۰۰۰۹۰۹۷۰۱۴۰۱ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۱/۲۸

* شاکی: آقایان بهمن زبردست و خسرو حسین پورهرمزی

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء ۱-۱ از بند (الف) و جزء ۵ از بند (ب) بندهای ۷ و ۸ و ۱۰ از دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۱۷

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخش هایی از دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۱۷ تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

جزء ۱-۱ از بند (الف): صاحبان مشاغلی که واجد شرایط حکم تبصره ماده (۱۰۰) قانون مذکور بوده و بر مبنای موضوع فعالیت و یا استقرار محل فعالیت با دارا بودن مجوز فعالیت از مراجع ذیصلاح در عملکرد سال ۱۳۹۸ مشمول برخورداری از معافیت مالیاتی یا نرخ صفر مالیاتی شده اند، مشروط به حفظ ضوابط معافیت یا نرخ صفر مالیاتی در طی سال ۱۳۹۹، می توانند از مزایای این دستورالعمل استفاده نموده و عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر موجب لغو معافیت آنها نخواهد شد. بدیهی است مفاد بندهای (۵) و (۶) این دستورالعمل برای این گونه مودیان نیز جاری بوده و در صورت خروج مودی از شمول مفاد تبصره ماده (۱۰۰) قانون مالیاتهای مستقیم، علاوه بر موارد مذکور در بندهای (۵) و (۶) این دستورالعمل، از هرگونه معافیت مالیاتی با نرخ صفر مالیاتی محروم خواهند شد.

جزء ۵ از بند (ب): هرگاه اسناد و مدارک مثبتی ای به دست آید که مشخص شود مجموع فروش کالا و ارائه خدمات مودی در سال ۱۳۹۹ بیش از مبلغ ابرازی به عنوان فروش کالا و خدمات و سایر درآمدهای فرم موضوع بند (۱) این دستورالعمل بوده مشروط به این که مجموع درآمد مودی از حد نصاب مقرر (۱۶ میلیارد ریال) تجاوز ننماید، با رعایت مقررات بند (۴-۱) ماده (۴۱) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به محاسبه و حسب مورد مطالبه ما به التفاوت مالیات متعلقه (مالیات قابل مطالبه عبارت خواهد بود از مالیات متعلقه پس از کسر مالیات ابرازی مودی در فرم موضوع بند (۱) این دستورالعمل) با رعایت مقررات اقدام خواهد شد. مابه التفاوت مالیات مطالبه شده در اجرای این بند از دستورالعمل، مشمول جریمه موضوع ماده (۱۹۲) قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود.

بند ۷. صاحبان مشاغلی که سال ۱۳۹۹ اولین سال فعالیت آنها بوده است، مشمول برخورداری از مفاد این دستورالعمل نخواهند بود و لذا مکلف به انجام تکالیف قانونی از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر می

باشند.

بند ۸. 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 ثبتنام 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 ذیصلاح بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند).

بند ۱۰. مالیات عملکرد سال ۱۳۹۹ مودیان موضوع این دستورالعمل در صورتی که متقاضی اعمال مقررات قانونی از جمله مفاد مواد (۱۳۷)، (۱۶۵) و (۱۷۲) قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص درآمد عملکرد سال ۱۳۹۹ خود هستند، از شمول این دستورالعمل خارج بوده و با رعایت مقررات مربوطه تعیین خواهد شد.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

آقای زبردست صرفاً ابطال عبارت "مودی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود" از بند ۸ دستورالعمل مورد شکایت را درخواست نموده است: رای شماره ۱۳۰۸ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، با این استدلال درست که صرف تغییر نشانی تاثیری بر وضعیت مالیاتی مودی و حقوق و تکالیف قانونی اش ندارد، مصوبات مغایر را ابطال نموده است. با اتخاذ ملاک از رای مذکور و با توجه به عدم رعایت مفاد این رای و مغایرت عبارت "و مودی در محل فعالیت جدید مشمول این دستورالعمل نخواهد بود" با منطوق رای که صرف تغییر نشانی را موثر بر وضعیت مالیاتی مودی و حقوق و تکالیف قانونی اش ندانسته، همچنین مغایرت این عبارت با ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم و ماده (۳) آیین نامه موضوع تبصره (۳) این ماده و خارج از حدود اختیارات بودن چنین حکمی، مصوبه معترض عنه قابل ابطال می باشد.

آقای پورهرمزی نسبت به درخواست ابطال سایر قسمت های خواسته از مصوبه معترض عنه چنین استدلال نموده است: به موجب جزء (۱-۱) از بند (الف) دستورالعمل موردشکایت صاحبان مشاغل مستقردر مناطق آزادتجاری-صنعتی برای بهره مندی از مفاد تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی موصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ علاوه بر صاحبان مشاغل موصوف مستقر در سرزمین اصلی موظف به اخذ مجوز فعالیت از مراجع ذی صلاح شده اند و این تکلیف برای آن دسته از صاحبان مشاغل در مناطق آزاد برخلاف اراده مقنن در این تبصره می باشد و اتخاذ این تصمیم در دستورالعمل مورد شکایت توسط سازمان امور مالیاتی کشور علاوه بر اینکه برخلاف اطلاق مفاد تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم است همچنین خارج از حدود اختیارات این سازمان نیز می باشد. مطابق حکم مقرر در تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم قرارگرفتن اشخاص موصوف در حد آستانه این تبصره برای بهره مندی از مزایای این تبصره کفایت دارد بنابراین به کار بردن عبارت «مبلغ ابرازی» در این قسمت از دستورالعمل مورد شکایت مورد نظر مقنن نبوده و صرفاً در حد آستانه قرار گرفتن یعنی میزان فروش کالا و خدمات سالانه حداکثر ... مورد توجه و مورد حکم قرار گرفته است .

مطابق جزء (۷) از بند (ج) دستورالعمل مورد شکایت صاحبان مشاغلی که سال ۱۳۹۹ اولین سال فعالیت آنها بوده است مشمول برخورداری از این تبصره نخواهند گردید حال آنکه این قسمت از دستورالعمل برخلاف اطلاق و عمومیت حکم تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم است یعنی موجب محرومیت تعدادی از صاحبان مشاغل موصوف از مزایای این تبصره می شود.

وفق جزء (۸) از بند (ج) دستورالعمل مورد شکایت هرگونه تغییر محل فعالیت در سال ۱۳۹۹ نسبت به محل فعالیت در سال ۱۳۹۸ مشمول ثبت نام جدید تلقی شده و مودی در محل فعالیت جدید مشمول استفاده از تبصره ماده ۱۰۰ قانون مذکور نخواهد گردید حال آنکه این قسمت از دستورالعمل موجب محدودیت برای اشخاص موصوف که در حد آستانه این تبصره قرار گرفته اند شده است و این محدودیت بر خلاف اطلاق حکم مقنن و شمولیت این تبصره می باشد.

مطابق جزء (۱۰) از بند (ج) دستورالعمل مورد شکایت اشخاص متقاضی استفاده از مقررات مواد ۱۳۷ و ۱۶۵ و ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم امکان بهره مندی از مزایای تبصره ماده ۱۰۰ قانون مذکور را نخواهند داشت حال آنکه این تصمیم در این قسمت از دستورالعمل بر خلاف تعیین مالیات مقطوع وفق حکم مقنن در این تبصره می باشد و همچنین موجب ایجاد محدودیت برای تعدادی از اشخاص موصوف که در حد آستانه این تبصره قرار گرفته اند خواهد گردید.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۷۴۴۶/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۷/۲۰ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

در مفاد تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ اختیار سازمان در انتخاب برخی از مشاغل یا گروه هایی از آنان محدود به فعالیت مشخصی از صاحبان مشاغل و یا مکان مشخصی از انجام فعالیت نشده است و تمامی صاحبان مشاغل را به صورت مطلق مورد نظر قرار داده است ، لذا از حیث شمول حکم تبصره مذکور در بند(۱-۱) به تمامی مؤدیان شاغل در امور مختلف و فارغ از جغرافیای فعالیت آنها، اعم از مؤدیان مشمول پرداخت مالیات و یا مؤدیان معاف از پرداخت مالیات، قانون گذار محدودیتی برای سازمان امور مالیاتی کشور قائل نشده است. این سازمان می تواند اختیارات مذکور را در خصوص تمام یا بخشی از صاحبان مشاغل مشمول تبصره فوق الذکر و بنابر صلاحدید و ملاحظات خود اعمال نماید. اختیار و تعیین نوع مؤدیان، صرفا شرط دارا بودن میزان فروش کالا و خدمات سالانه تا حداکثر چهار و پنج برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون یادشده مدنظر قانون گذار بوده و هیچ گونه شرط یا منع قانونی دیگری وجود ندارد.

حکم بند ۱-۱ دستورالعمل مورد شکایت در ارتباط با صاحبان مشاغلی است که با دارا بودن شرایط حکم تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم از معافیت مالیاتی با نرخ صفر مالیاتی برخوردار شده اند و عبارت دارا بودن مجوز فعالیت از مراجع ذی صلاح، مربوط به شرط برخورداری از معافیت مالیاتی (ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری، در خصوص صاحبان مشاغل در مناطق آزاد) با نرخ صفر مالیاتی است نه شرط شمول ماده ۱۰۰ قانون مذکور.

شاکی مشخص نکرده است منظور از عبارت در آمد ابرازی، در کدام بند از دستورالعمل مورد شکایت می باشد. در صورتیکه منظور بند ۵ آن باشد: منظور از در آمد ابرازی، در این بنده مجموع فروش کالا و ارایه خدمات صاحبان مشاغل در سال ۱۳۸۹، موضوع جزء بند (الف) دستورالعمل مورد شکایت است و این بند، حکم کتمان در آمد، موضوع بند ۲۴ ماده ۲۱ آیین نامه موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم را بیان می کند.

ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم که ذیل فصل «مالیات بر در آمد مشاغل، فرار 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 جدیده مؤدی می بایست مجددا نسبت به ثبت نام محل جدید، اقدام نمایند. با مذاقه در متن قانون مشهود است که قانون گذار به سازمان امور مالیاتی اختیار داده است تا برخی با 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 بصورت مقطوع تعیین نماید.

در روش تعیین مالیات مقطوع، اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدی ارائه نمی گردد و سازمان امور مالیاتی بدون رسیدگی به اسناد و مدارک در آمدی و هزینه ای مؤدیان، با تعیین نصابها، معیارها و ضرایب مربوط و مناسب، به صورت کلی و یکسان جهت تمامی مؤدیان مشمول، اقدام به تعیین مالیات مقطوع می نماید. بنابراین در اجرای مفاد این تبصره، فرایند رسیدگی به هزینه هایی که توسط مؤدی پرداخت شده، موضوعیت نداشته و لاجرم هزینه های اختصاصی مؤدیان قابل کسر از درآمد مشمول مالیات قطعی نمی باشد.

لذا با عنایت به مراتب فوق، این سازمان در بند ۱۱ بخشنامه موضوع شکایت وفق مفاد تبصره فوق الذکر، عدم احتساب هزینه های پرداختی مؤدی و عدم قابلیت کسر آن از مالیات مقطوع را مقرر نموده است.

در ارتباط با هزینه های درمانی موضوع ماده (۱۳۷) قانون مزبور، طرح موضوع در دیوان عدالت اداری مسبوق به سابقه بوده و در این ارتباط رای اعضای محترم هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری مربوط به دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۲۰ مورخ ۱۴۰۰/۳/۳ مبنی بر رد شکایت صادر شده است.

*نظریه تهیه کننده گزارش :

راجع به شکایت آقای خسرو حسین پور هرمزی مبنی بر ابطال جزء ۱ - ۱ از بند (الف) و جزء ۵ از بند (ب) و بند ۷ و بند ۱۰ از دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخه ۱۴۰۰/۳/۱۷ با عنایت به احکام مندرج در بندهای مورد شکایت مبنی بر اینکه در جهت برخورداری از مزایای مندرج تبصره ماده ۱۰۰ از قانون مالیاتهای مستقیم برای فعالین اقتصادی در مناطق ، با حفظ ضوابط معافیت در سال ۱۳۹۹ می تواند مشمول برخورداری از مزایای این تبصره شوند که از جمله آن داشتن مجوز فعالیت می باشد و از سویی چون اعمال تبصره ماده ۱۰۰ اصولاً اختیار سازمان امور مالیاتی است و نه تکلیف و الزام و دارای حد آستانه و نصاب می باشد به شرح جز ۵ بند ب راجع به مواردی که این نصاب رعایت نشود یعنی احراز شود مجموع فروش کالا و ارایه خدمات از نصاب بالاتر رفته است مابه التفاوت مطالبه و در عین حال مشمول جریمه ماده ۱۹۲ (به جهت عدم تکلیف به ارایه اظهارنامه) دانسته نشده است و در بند ۷ صاحبان مشاغل سال ۱۳۹۹ که (اولین سال فعالیت آنها سال ۱۳۹۹ بوده است) را حسب اختیار مشمول این تبصره ندانسته است و بر اساس بند ۱۰ دستورالعمل مورد شکایت ، رابطه منطقی و عقلانی بین اعمال تبصره ماده ۱۰۰ با پذیرش هزینه ها را بیان نموده است که رابطه معکوس می باشد یعنی اگر قرار است با نرخ مقطوع و بدون مطالبه اسناد و مدارک و تکالیف مالیات مطالبه شود ، پذیرش هزینه معنا ندارد و اگر قرار بر پذیرش هزینه باشد ، اعمال تبصره ماده ۱۰۰ فاقد توجیه قانونی است ، بنابراین این فرازاها از دستورالعمل در راستای بیان اهداف مقنن و شیوه های صحیح اجرای قانون بوده است.

تهیه کننده گزارش :

علی محمدی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

راجع به شکایت آقای خسرو حسین پور هرمزی مبنی بر ابطال جزء ۱ - ۱ از بند (الف) و جزء ۵ از بند (ب) و بند ۷ و بند ۱۰ از دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخه ۱۴۰۰/۳/۱۷ با عنایت به احکام مندرج در بندهای مورد شکایت مبنی بر اینکه در جهت برخورداری از مزایای مندرج تبصره ماده ۱۰۰ از قانون مالیاتهای مستقیم برای فعالین اقتصادی در مناطق ، با حفظ ضوابط معافیت در سال ۱۳۹۹ می تواند مشمول برخورداری از مزایای این تبصره شوند که از جمله آن داشتن مجوز فعالیت می باشد و از سویی چون اعمال تبصره ماده ۱۰۰ اصولاً اختیار سازمان امور مالیاتی است و نه تکلیف و الزام و دارای حد آستانه و نصاب می باشد به شرح جز ۵ بند ب راجع به مواردی که این نصاب رعایت نشود یعنی احراز شود مجموع فروش کالا و ارایه خدمات از نصاب بالاتر رفته است مابه التفاوت مطالبه و در عین حال مشمول جریمه ماده ۱۹۲ (به جهت عدم تکلیف به ارایه اظهارنامه) دانسته نشده است و در بند ۷ صاحبان مشاغل سال ۱۳۹۹ که (اولین سال فعالیت آنها سال ۱۳۹۹ بوده است) را حسب اختیار مشمول این تبصره ندانسته است و بر اساس بند ۱۰ دستورالعمل مورد شکایت ، رابطه منطقی و عقلانی بین اعمال تبصره ماده ۱۰۰ با پذیرش هزینه ها را بیان نموده است که رابطه معکوس می باشد یعنی اگر قرار است با نرخ مقطوع و بدون مطالبه اسناد و مدارک و تکالیف مالیات مطالبه شود ، پذیرش هزینه معنا ندارد و اگر قرار بر پذیرش هزینه باشد ، اعمال تبصره ماده ۱۰۰ فاقد توجیه قانونی است ، بنابراین این فرازاها از دستورالعمل در راستای بیان اهداف مقنن و شیوه های صحیح اجرای قانون بوده و به جهت عدم مغایرت با قانون به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری