

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 بر خلاف اطلاق و عمومیت حکم تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم است یعنی موجب محرومیت تعدادی از صاحبان مشاغل موصوف از مزایای این تبصره می‌شود. 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 می‌باشد. مطابق جزء (۱۰) از بند (ج) دستورالعمل مورد شکایت اشخاص متقاضی استفاده از مقررات مواد ۱۳۷ و ۱۶۵ و ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم امکان بهره‌مندی 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 می‌باشد 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 مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ اختیار سازمان در انتخاب برخی از مشاغل یا گروه‌هایی 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، قانون‌گذار محدودیتی برای سازمان امور مالیاتی کشور قایل نشده است. این سازمان می‌تواند اختیارات مذکور را در خصوص تمام یا بخشی از صاحبان مشاغل مشمول تبصره فوق‌الذکر و بنابر صلاحدید و ملاحظات خود اعمال نماید. اختیار و تعیین نوع مؤدیان، صرفاً شرط دارا بودن میزان فروش کالا و خدمات سالانه تا حداکثر چهل و پنج برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون یادشده مدنظر قانون‌گذار بوده و هیچ‌گونه 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 مالیات‌های مستقیم از معافیت مالیاتی با نرخ صفر مالیاتی برخوردار شده اند و عبارت دارا بودن مجوز فعالیت از مراجع ذیصلاح، 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 می‌باشد. 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 مالیات‌های مستقیم را بیان می‌کند. ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های 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 محل‌های 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 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 نمایند. با مذاقه در متن قانون مشهود است که قانون‌گذار به سازمان امور مالیاتی اختیار داده است تا برخی با 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 بصورت مقطوع تعیین نماید. در روش تعیین مالیات مقطوع، اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدی ارایه نمی‌گردد و سازمان امور مالیاتی بدون رسیدگی به اسناد و مدارک در آمدی و هزینه‌ای مؤدیان، با تعیین نصابها، معیارها و ضرایب مربوط و مناسب، به صورت کلی و یکسان جهت تمامی مؤدیان مشمول، اقدام به تعیین مالیات مقطوع می‌نماید. بنابر این در اجرای مفاد این تبصره، فرایند رسیدگی به هزینه‌هایی که توسط مؤدی پرداخت شده، موضوعیت نداشته و لاجرم هزینه‌های اختصاصی مؤدیان قابل کسر از درآمد مشمول مالیات قطعی نمی‌باشد. لذا با عنایت به مراتب فوق، این سازمان در بند ۱۱ بخشنامه موضوع شکایت وفق مفاد تبصره فوق‌الذکر، عدم احتساب هزینه‌های پرداختی مؤدی و عدم قابلیت کسر آن از مالیات مقطوع را مقرر نموده است. در ارتباط با هزینه‌های درمانی موضوع ماده (۱۳۷) قانون مزبور، طرح موضوع در دیوان عدالت اداری مسبوق به سابقه بوده و در این ارتباط رای اعضای محترم هیات تخصصی دیوان عدالت اداری مربوط به دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۲۰ مورخ ۱۴۰۰/۳/۳ مبنی بر رد شکایت صادر شده است.* نظریه تهیه‌کننده 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 مورخ 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 می‌تواند مشمول برخورداری از مزایای این تبصره شوند که از جمله آن داشتن مجوز فعالیت می‌باشد 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 می‌باشد 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 هزینه‌ها 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 فرارها از دستورالعمل در راستای بیان اهداف مقنن و شیوه های صحیح اجرای قانون بوده است. تهیه کننده گزارش :علی محمدی رای هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداریراجع 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 ارائه خدمات از نصاب بالاتر رفته است مابه التفاوت مطالبه و در عین حال مشمول جریمه ماده ۱۹۲ (به جهت عدم تکلیف به ارائه 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 فرارها 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 طرف 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 رییس هیات تخصصی مالیاتی ، بانک دیوان عدالت اداری Powered by Froala Editor

