

رأی شماره 2010095 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: دستورالعمل شماره
200/1401/540 مورخ 1401/11/30 ابطال نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200092

شماره دادنامه سیلور: 140231390002010095 تاریخ: 1402/08/06

* شاکی: آقای آرش موسی زاده حقیقی

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره 200/1401/540 مورخ 1401/11/30

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال دستورالعمل شماره 200/1401/540 مورخ 1401/11/30 به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

«با توجه به اینکه بر اساس ماده 9 آیین نامه تأسیس، ارائه خدمات و اداره داروخانه ها، امکان تأسیس و فعالیت داروخانه بصورت مشارکتی پیش بینی شده و از طرفی فعالیت شغلی مربوط به داروخانه در رأی فوق [رأی شورای عالی مالیاتی به شماره 201.2] احصاء نشده است، لذا صاحبان داروخانه ها که بصورت مشاغل مشارکتی فعالیت می نمایند، مشمول مقررات موضوع تبصره 1 ماده 101 قانون مالیاتهای مستقیم خواهند بود»

* دلایل شاکی برای ابطال مقررہ مورد شکایت:

با توجه به اینکه انجام اینگونه فعالیتها، قائم به شخص بوده و پروانه و مجوز فعالیت این گونه مشاغل از سوی مراجع مربوطه به نام شخصی صادر می گردد که تخصص و گواهی مرتبط به آن فعالیت را داشته باشد و برای آن شریک در نظر گرفته نمی شود، لذا از آنجائیکه شی واحد در این قرارداد مصداقی نداشته و تحقق اجتماع حقوق مالکین به نحو اشاعه نیز محقق نشده است، لذا به تبع، مورد مذکور از مصداق مشارکت مدنی موضوع تبصره یاد شده نبوده و صرفاً قراردادی منطبق با ماده 10 قانون مدنی می باشد. بنابراین تسری معافیت تبصره ماده 101 اصلاحی قانون یاد شده به قرارداد مورد بحث، فاقد محمل قانونی خواهد بود.

* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل حقوقی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره 576029 مورخ 1401/2/11 به طور خلاصه توضیح داده است که:

بطور کلی مشاغلی را می توان قائم به شخص دانست که تابع قانون خاص بوده و آئین نامه و مقررات مربوط به خود را دارند و به اعتبار شخص دارای صلاحیت اداره می شوند. از جمله این مشاغل می توان به پزشکان، صاحبان دفاتر اسناد رسمی، نمایندگان بیمه، وکلا و کارشناسان رسمی دادگستری اشاره نمود که به دلیل ماهیت شغلی و مسئولیت حرفه ای خود، عملاً امکان تشکیل مشارکت مدنی در حرفه و پیشه آنان میسر نیست لذا فارغ از اینکه پروانه تأسیس داروخانه فاقد شرایط مزبور بوده و صاحبان داروخانه ها

مشابه سایر اشخاص قانون نظام صنفی به امر تجارت و خرید و فروش مبادرت می نمایند و به غیر از دارو، مجاز به عرضه کالاهای آرایشی، بهداشتی و تجهیزات پزشکی نیز می باشند. از سوی دیگر با توجه به ماده 9 آئین نامه تأسیس و ارائه خدمات و اداره داروخانه ها (در صورت تمایل به تأسیس جمعی...)، فعالیت در امر داروخانه را (برخلاف حرفه پزشکی یا وکالت که پروانه اشتغال به آن، فقط بنام یک نفر صادر می شوند نه به صورت جمعی) نمی توان قائم به شخص دانست و در نتیجه از آنجا که بر اساس ماده 9 آئین نامه یاد شده، فقط یک مجوز بهره برداری (تأسیس) بنام گروه مؤسسين داروخانه صادر می شود، بدیهی است صاحبان داروخانه که همانا دارندگان مجوز بهره برداری (تأسیس) می باشند، بصورت مشارکتی فعالیت می نمایند و مشمول معافیت موضوع تبصره یک ماده 101 قانون مالیات مستقیم هستند. بنابراین عدم اعمال معافیت تبصره 1 ماده 101 قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً برای پزشکان، دفاتر اسناد رسمی و سایر مشاغلی که قائم به شخص می باشند موضوعیت داشته و قابل تسری به سایر مشاغل صنفی از جمله اشخاصی که به طور مشارکتی در امر اداره داروخانه فعالیت می کنند، نخواهد بود. لذا ردّ شکایت مورد استدعاست.

* در خصوص ادعای مغایرت مصوبه با شرع، در خصوص مغایرت با شرع، شاکی ادعایی ندارد.

بسمه تعالی

پرونده کلاسه ه ت/ 0200092 در جلسه مورخ 1402/7/9 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی با موضوع تقاضای ابطال دستورالعمل شماره 200/1401/540 مورخ 1401/11/30، مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با لحاظ عقیده حاضرین به شرح مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

با توجه به اینکه در خصوص اعمال معافیت تبصره (1) ماده (101) قانون مالیاتهای مستقیم در مورد فعالیت های ناشی از مشارکت مدنی در قانون احکام خاصّ بیان شده است و در مورد مشاغلی که قائم به شخص می باشند و امکان تصور مشارکت مدنی وجود ندارد، اعطای معافیت یاد شده نیز صرفاً به صاحب امتیاز و حرفه اختصاص می یابد که در رأی شماره 201-2 مورخ 1398/3/1 شورای عالی مالیاتی، مشاغلی از قبیل دفاتر اسناد رسمی، پزشکان، نمایندگی های بیمه از این سنخ محسوب شده اند و در مانحن فیه در دستورالعمل مورد شکایت به استناد ماده 9 اساسنامه تأسیس ارایه خدمات و اداره داروخانه ها، بیان می دارد در مورد داروخانه چون امکان مشارکت مدنی وجود دارد فلذا در راستای رفع ابهام نسبت به دادنامه شماره 2 - 201 شورای عالی مالیاتی و به جهت اینکه فعالیت داروخانه ها در رأی یاد شده شورای عالی مالیاتی ذکر نشده است، بنابراین صاحبان داروخانه که به صورت مشارکت مدنی فعالیت می نمایند مشمول مقررات تبصره 1 ماده 101 قانون می باشند، که این استنباط و استنتاج از قانون هر دو به نظر صحیح و موافق موازین بوده و مغایرتی با قانون تشخیص نمی شود به استناد بند ب ماده 84 قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمدعلی برومندزاده