

شماره: ۲۱۰/۹۹/۳

تاریخ: ۱۳۹۹/۰۱/۱۰

بخشنامه

م	۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مصوب	۱۳۹۹	۳
امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی		مخاطبان / ذینفعان	
۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵ شماره دادنامه موضوع		موضوع	
مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۰۸			
<p>به پیوست رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری، موضوع دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵ مورخ ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵ مورخ ۰۸/۱۱/۱۳۹۸ مبنی بر ابطال بند (۱) بخشنامه شماره ۱۲۳/۹۶/۲۰۰ به تاریخ ۷/۹/۱۳۹۶، در خصوص نحوه رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰، برای اجرا ابلاغ می شود.</p> <p>بر این اساس و در اجرای مقررات ماده ۱۵۷ قانون یادشده، مهلت مرور زمان رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور، پنج (۵) سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال فهرست معاملات موضوع این ماده (فارغ از تمدید مهلت ارسال فهرست معاملات هر فصل) می باشد.</p> <p>محمود علیزاده معاون حقوقی و فنی مالیاتی</p>			
نحوه ابلاغ:	مرجع ناظر:	مدت اجرا:	تاریخ اجرا:
فیزیکی/سببستی	دادستانی انتظامی مالیاتی	نامحدود	مطابق بخشنامه



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۷۰۲۵۱۰
شماره پرونده: ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸-۱۶۷۲
دادنامه: ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰-۵
تاریخ: ۱۳۹۸/۱۱/۰۸
پیوست:

ابطال بندهای ۱ و ۹

بسم الله الرحمن الرحيم

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸،۱۱،۸
شماره پرونده: ۹۷۰۲۵۱۰

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای خسرو حسین پور هرمزی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶،۹،۷-۲۰۰،۹۶،۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور
گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶،۹،۷-۲۰۰،۹۶،۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"مرور زمان عبارت از گذشتن مدتی است که پس از انقضای آن از دیدگاه قانونی، اعلام شکایت، تعقیب، تحقیق و رسیدگی، مطالبه مالیات یا جرایم و صدور حکم و مجازات نمودن امکان پذیر نیست. با مراجعه به قوانین مختلف از جمله ماده ۳۱۸ قانون تجارت مرور زمان پنج سال از تاریخ صدور اعتراض نامه و با آخرین تعقیب قضایی در محاکم و در قانون مجازات اسلامی مرور زمان فقط اختصاص به جرایم تعزیری دارد مواد ۱۰۶، ۱۰۵ و ۱۰۷ به ترتیب در خصوص مرور زمان شکایت، مرور زمان صدور حکم و مرور زمان اجرای مجازات می باشد و مرور زمان در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۶ و اصلاحیه های بعدی آن منتهی به ۱۳۹۴،۴،۳۱ به موجب ماده ۱۵۷ پس از گذشتن پنج سال مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود.
با ملاحظه و مذاقه قوانین مذکور توجه به نکات ذیل حائز اهمیت است:

۱- در قوانین صدرالاشارة مدت مرور زمان متفاوت است به عبارت دیگر در قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۳۱۸ قانون تجارت مرور زمان پنج سال است لیکن در قانون مجازات اسلامی با توجه به موضوع مدت مرور زمان متفاوت است.

۲- برای احتساب و شمارش مرور زمان و انجام کار در دوره زمانی تعریف شده بر اساس قوانین مذکور، هر یک دارای تعریف مستقل از مبدا می باشند به عبارت دیگر در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مبدا برای احتساب مرور زمان مالیاتی عبارتست از « مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات تعیین شده است. یعنی ملاک برای شمارش پنج سال از مبدا تاریخ سررسید پرداخت مالیات است لیکن سررسید پرداخت مالیات نیز در هر یک از منابع مالیاتی از حیت مبدا دارای تعریف مستقل بوده، به عبارت دیگر سررسید پرداخت مالیات در مواد ۸۰، ۸۶، ۱۰۰، ۱۱۰، ۱۱۶، ۱۱۷ و ۱۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان مبدا شمارش با یکدیگر متفاوت هستند اگرچه کلیه مقررات از حیت مدت مرور زمان مالیاتی یعنی همان پنج سال در مواد قانونی مزبور ۸۰، ۱۱۶، ۱۱۰، ۱۰۰، ۸۶ و ۱۲۶ دارای وجه مشترک است. بنابراین مبدا که همان سررسید پرداخت مالیات است در هر یک از منابع مالیاتی متفاوت می باشد. به عنوان مثال سررسید پرداخت مالیات حقوق فروردین ماه سال ۱۳۹۵ به موجب ماده ۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴،۴،۳۱ تا پایان ماه بعد یعنی تا پایان اردیبهشت ماه سال ۱۳۹۵ خواهد بود و مرور زمان مالیاتی آن پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت (پایان اردیبهشت ۱۳۹۵) لغایت پایان اردیبهشت ماه سال ۱۴۰۰ (۱۴۰۰،۲،۳۱) خواهد بود. یعنی چنانچه مالیات حقوق فروردین ماه سال ۱۳۹۵ به رعایت ماده ۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم تا ۱۴۰۰،۲،۳۱ مورد مطالبه و برگ تشخیص آن صادر نگردد و ظرف مدت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم برگ تشخیص به مودی ابلاغ نگردد مشمول مرور زمان مالیاتی گردیده و مطالبه مالیات یا جرایم حسب مورد برای مأموران مالیاتی امکان پذیر نخواهد بود.

برای تبیین این موضوع (مرور زمان مالیاتی) به سایر موارد دیگر از قبیل تبصره ماده ۱۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم که مبدا مرور زمان از تاریخ درج آگهی انحلال در روزنامه رسمی کشور تعیین شده است و نیز به موجب ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم برای مودیانی که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری می نمایند، مبدا مرور زمان مالیاتی پنج سال از سررسید پرداخت مالیات خواهد بود، می توان اشاره نمود. در کلیه موارد و منابع ملاک برای مطالبه مالیات به موجب برگ تشخیص و یا برگ مطالبه جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰،۱۱،۲۷ و یا جرایم ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴،۴،۳۱ حسب مورد نسبت به مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده اند با اصولاً طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد. قانونگذار در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰،۱۱،۲۷ مطالبه جرایم موضوع این ماده را بر اساس مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم تعیین نموده است.

با مراجعه به دستورالعمل اجرایی موضوع این ماده (ماده ۱۶۹ مکرر) که به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰،۲۲۴۶۸-ص-۲۷/۱۳۹۰،۱۰،۲۷ ابلاغ و از ۱۳۹۱،۱،۱ عملیاتی گردید، به موجب بند (۵-۱) مودیان مالیاتی مزبور مکلفند از ۱۳۹۱،۱،۱ فهرست معاملات خود را به صورت فصلی (بر اساس سال شمسی) تا یک ماه پس از پایان هر فصل ارائه نمایند، بنابراین بر اساس آنچه پیش از این به عرض رسید مبدا مرور زمان برای مطالبه جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم در بند (۵-۱) دستورالعمل فوق الذکر تا یک ماه پس از پایان هر فصل تعیین گردید، به عبارت دیگر می توان گفت عبارت « تاریخ سررسید پرداخت مالیات» فاقد موضوعیت با فهرست معاملات فصلی می باشد چون هنگام ارسال فهرست معاملات فصلی مالیاتی پرداخت نمی گردد، البته قانونگذار این ابهام و ایراد را به موجب تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴،۴،۳۱ با اضافه نمودن عبارت «در هر دوره مالیاتی» مرتفع نموده است. یعنی می توان ادعا نمود مبدا در تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴،۴،۳۱ بر اساس هر دوره مالیاتی خواهد بود، بنابراین مرور زمان مالیاتی برای جرایم ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی قدیم و ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی جدید از حیت مبدا وابسته به عبارت « سررسید پرداخت» در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود بلکه متکی به تعریف مصرح در تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴،۴،۳۱ خواهد بود. ضمناً قانونگذار به موجب تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴،۴،۳۱ کلیه



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۷۰۲۵۱۰

شماره پرونده: ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۷۲

دادنامه: ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵

تاریخ: ۱۳۹۸/۱۱/۰۸

پیوست:

جرایمی که مودیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مرتکب شده اند، مطابق مقررات ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ خواهد بود یعنی نرخ جرایم، نحوه مطالبه و نحوه وصول می باید بر اساس ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ صورت پذیرد لذا می توان با قاطعیت ادعا نمود در احتساب مبدأ مرور زمان مالیاتی جرایم مذکور (۱۶۹ مکرر قدیم و ۱۶۹ قانون جدید) می باید با اتکاء از تبصره ۲ و تبصره ۶ ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ بهره برداری نمود. بنابراین به عنوان نتیجه گیری نحوه محاسبه، مطالبه و وصول جرایم ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به استناد تبصره ۶ و طبق تبصره ۲ ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ انجام خواهد پذیرفت.

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰۹۶/۱۲۳ برخلاف نص صریح ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم و به اشتباه مرور زمان جرایم ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ را از تاریخ انتضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط عنوان نموده است. در حالی که مرور زمان مالیاتی در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات عنوان شده است و به تفصیل به این موضوع پرداخته شد. این اشتباه خسارت سنگین به مودیان مالیاتی و به مأموران مالیاتی وارد خواهد نمود که متأسفانه جبران ناپذیر است. مأموران مالیاتی چنانچه با این تعریف برای سال ۱۳۹۱ حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷/۴/۳۱ اقدام به مطالبه جرایم ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ نمایند مرتکب اشتباه جبران ناپذیری خواهند شد چون مطالبه آنها پس از پنج سال مهلت مقرر صورت پذیرفته است. همان طوری که به صورت مدلل معروض گردید آخرین مهلت مطالبه جرایم ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ برای هر یک از فصلهای سال ۱۳۹۱ به ترتیب شامل:

- ۱) مطالبه جرایم فصل بهار سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶/۴/۳۱
- ۲) مطالبه جرایم فصل تابستان سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶/۷/۳۰
- ۳) مطالبه جرایم فصل پاییز سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶/۱۰/۳۰
- ۴) مطالبه جرایم فصل زمستان سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷/۱/۳۱ خواهد بود.

بدین منظور به موجب جدول پیوست این شکایت به تفصیل کلیه مواعد ارسال فهرست معاملات و آخرین مهلتهای مطالبه جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ تعیین شده است تقدیم حضور می گردد. بنابراین بند ۱ بخشنامه مورد اعتراض در تعارض با نص صریح قانون در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات مربوطه می باشد لذا درخواست دارد به دلیل ضرر و زیان وارده به مودیان مالیاتی (تضییع حقوق اشخاص) و همچنین به مأموران مالیاتی از زمان تصویب ابطال گردد. رئیس کل سازمان امور مالیاتی مجدداً در بند ۹ بخشنامه مورد اعتراض با ذکر این عبارت «با درخواست بخشودگی جرایم مودی موافقت شود ضرورتی برای طرح پرونده در هیات نخواهد بود.» و همچنین با ذکر این عبارت «در مواردی که مودی قبولی خود را نسبت به جرایم متعلقه اعلام ... ضرورت طرح پرونده را در هیات منتفی می داند کاملاً برخلاف نص صریح ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ می باشد چون قانونگذار به صراحت عنوان نموده است عدم پرداخت جرایم مذکور توسط مودی به منزله اعتراض تلقی شده و موضوع جهت رسیدگی به هیات ارجاع خواهد شد. بنابراین چنانچه مودی در موعد مقرر (طرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه نسبت به پرداخت آن اقدام کند) به وظیفه خود یعنی پرداخت اقدام ننماید معترض خواهد بود و فارغ از اینکه در فرصت دیگری بعد از موعد مقرر سی روزه نسبت به پرداخت جرایم اقدام یا نسبت به جرایم بخشودگی اخذ نماید، می باید پرونده مزبور برای اتخاذ تصمیم به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع گردد. استدعا دارد با عنایت به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰۹۶/۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور را از تاریخ تصویب ابطال فرمایید.»

متن بخشنامه در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

۱۲۳	۱۶۹	۱۶۹ مکرر	۶
مخاطبین / ذینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران		
	ادارات کل امور مالیاتی		
موضوع	نحوه رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ (مطابق ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴)		
نظر به سوابق و ابهامات مطرح شده در خصوص نحوه رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ موضوع دستورالعمل شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰۴-۱۳۹۰/۱۰/۲۷ و اصلاحات بعدی آن برای عملکرد مالیاتی ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴، مقرر می گردد:			
۱- مهلت مرور زمان رسیدگی به جرایم موضوع ماده مذکور برای هر سال (فارغ از دوره های زمانی تسلیم فهرست هر سال) با توجه به مقررات ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم پنج (۵) سال از تاریخ انتضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط حسب مورد خواهد بود. به عنوان مثال مهلت رسیدگی به جرایم مربوط به عملکرد سال ۱۳۹۱ حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷/۴/۳۱ و مهلت ابلاغ برگ مطالبه آن حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷/۷/۳۰ می باشد.			
۲- در مواردی که قبل از طرح پرونده در هیات حل اختلاف مالیاتی، با درخواست بخشودگی جرایم مودی موافقت شود ضرورتی برای طرح پرونده در هیات نخواهد داشت. این حکم در مواردی که مودی قبولی خود را نسبت به جرایم متعلقه اعلام و بخش از جرایم مورد بخشودگی قرار گیرد، در صورت پرداخت باقی مانده جرایم نیز جاری می باشد. نسبتاً این امر مانع از بخشودگی جرایم توسط ادارات امور مالیاتی پس از طرح پرونده در هیات و صدور رأی نخواهد بود.			
در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۴۴۵۶۹/۲۰۲۱-ص-۱۳۹۷/۱۱/۹ توضیح داده است که:			

۱- در خصوص درخواست ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰۹۶/۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور،

الف) مطابق ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم «نسبت به مودیان مالیات پر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده اند با اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود مگر اینکه ظرف این مدت درآمد مودی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انتضای ۵ سال مذکور برگ تشخیص صادره به مودی ابلاغ شود ... از طرفی به موجب قسمت اخیر ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور مصوب ۱۳۸۰ ... عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور طبق دستورالعمل صادره مشمول جریمه ای معادل یک درصد (۱٪) معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۷۰۲۵۱۰
شماره پرونده: ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۲۲
دانشنامه: ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵
تاریخ: ۱۳۹۷/۱۱/۰۸
پیوسته

خواهد بود. جرایم مذکور توسط اداره امور مالیاتی مربوط با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه خواهد شد و مودی مکلف است ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه نسبت به پرداخت آن اقدام کند. در غیر این صورت معترض شناخته شده و موضوع جهت رسیدگی و صدور رأی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد. رأی هیأت مزبور قطعی و لازم الاجرا است.

ب) همان گونه که مستحضربند قانونگذار در فصول مختلف قانون مالیاتهای مستقیم (از جمله مواد ۹۰، تبصره ماده ۱۱۸، ۱۵۶، ۲۲۷ و...) حسب مورد از مهلت مرور زمان تعیین شده در ماده ۱۵۷ قانون مذکور برای اجرای مفاد مواد قانونی استفاده نموده است و در مواردی که قصد تغییر مهلت مرور زمان مالیاتی ذکر شده در ماده ۱۵۷ قانون مذکور را داشته صریحاً در متن قانونی به آن اشاره نموده است. به عنوان مثال تبصره ماده ۱۱۸ قانون مذکور بیان داشته «... آخرین مدیران شخص حقوقی در صورت عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۱۱۲ این قانون یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع و مدیران تصفیه در صورت عدم رعایت مقررات موضوع ماده ۱۱۶ این قانون و این ماده و ضامن یا ضامن های شخص حقوقی و شرکای ضامن (موضوع قانون تجارت) متضامناً و کلیه کسانی که دارای شخص حقوقی بین آنان تقسیم گردیده به نسبت سهمی که از دارایی شخص حقوقی نصیب آنان شده است مشمول پرداخت مالیات و جرایم متعلق به شخص حقوقی خواهد بود به شرط آن که طرف مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون از تاریخ درج آگهی انحلال در روزنامه رسمی کشور مطالبه شده باشد».

لذا با توجه به اینکه قانونگذار در ماده ۱۶۹ مکرر «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب ۱۳۸۰ قصد تغییر مهلت مرور زمان مالیاتی را نداشته و به صراحت مهلت مطالبه جرایم موضوع ماده مذکور توسط اداره امور مالیاتی مربوط را با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مذکور (پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات) تعیین نموده است، بنابراین مهلت مرور زمان رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون یاد شده برای هر سال (فارغ از دوره های زمانی تسلیم فهرست هر سال)، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط حسب مورد خواهد بود و ادعای شاکه مبنی بر تعیین مهلت مرور زمان برای مطالبه جرایم موضوع ماده مذکور در بند (۱-۵) دستورالعمل شماره ۲۴۴۶۸-۲۰۰۲/ص-۲۷-۱۰۱۰۲۳۹ سازمان امور مالیاتی تا یک ماه پس از پایان مهلت ارسال معاملات فصلی، برخلاف نص ماده ۱۵۷ قانون مذکور و فاقد وجهت قانونی می باشد.

۲- در خصوص درخواست ابطال بند ۹ بخشنامه شماره ۹۶۰۱۲۳-۲۰۰۹۶۰۸۷-۱۳۹۶ سازمان امور مالیاتی کشور (الف) به موجب تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۴/۳۱ «جرایمی که مودیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مرتکب شده اند مطابق مقررات این ماده (ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۴/۳۱) محاسبه، مطالبه و وصول می شود».

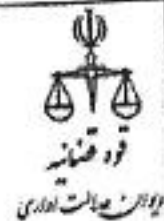
ب) از آنجا که به موجب ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۴/۳۱ و تبصره های ذیل آن ماده، موضوع غیر قابل بخشودگی بودن جرایم مذکور در آن ماده تصریح نشده است، لذا جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ نیز مستثاد از تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲ در اجرای مقررات ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم قابل بخشوده شدن تلقی گردیده و این مطلب نیز در بخشنامه شماره ۲۰۰۹۴۹۷-۱۳۹۲/۱۰/۱۶ سازمان امور مالیاتی کشور مورد تاکید قرار گرفته است.

با عنایت به مراتب فوق، بدیهی است در صورتی که کل جریمه های موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ پس از ابلاغ برگ مطالبه و در موعد مقرر (۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه) حسب درخواست مودی در اجرای مقررات ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مورد بخشودگی قرار گیرند، با توجه به بخشودگی کل جریمه ها، دیگر ضرورتی به طرح موضوع در هیأت حل اختلاف مالیاتی نخواهد بود. زیرا پس از بخشودگی جریمه ای موجود نمی باشد تا در هیأت مذکور مورد رسیدگی قرار گیرد. همچنین در صورتی که پس از ابلاغ برگ مطالبه، مودی قبولی خود را نسبت به جرایم متعلقه موضوع ماده ۱۶۹ مکرر «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب ۱۳۸۰ اعلام نماید و در موعد مقرر (۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه) حسب درخواست مودی، بخشی از جریمه های مزبور در اجرای مقررات ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مورد بخشودگی قرار گیرد مشروط به پرداخت باقیمانده جریمه ها در مهلت مذکور، ضرورتی به طرح موضوع در هیأت حل اختلاف مالیاتی نخواهد بود و اساساً در دو فرض فوق الذکر عدم ضرورت ارجاع موضوع جریمه های مزبور به هیأت حل اختلاف مالیاتی بدین لحاظ است که مصداق قاعده «ساله به انتفاع موضوع» می باشند.

بدین ترتیب، مفاد بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۹۶۰۱۲۳-۲۰۰۹۶۰۸۷-۱۳۹۶ سازمان امور مالیاتی کشور مخالفتی با قوانین موضوعه نداشته در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور وفق ضوابط مقرر در مواد ۱۵۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰ و تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲ و به منظور اجرای صحیح قاعده مرور زمان راجع به مطالبه جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰ تهیه و به واحدها و مراجع مالیاتی ابلاغ شده است. لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تقاضای رد خواسته شاکه را دارد».

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، پرونده به هیأت تخصصی اقتصادی، مالی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیأت مذکور در خصوص خواسته شاکه، بند ۹ بخشنامه شماره ۹۶۰۱۲۳-۲۰۰۹۶۰۸۷-۱۳۹۶ سازمان امور مالیاتی کشور را خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات ندانسته است و به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به موجب دادنامه شماره ۶۲۴-۱۳۹۸۰۹۰۲۳-۱۳۹۸ رأی به رد شکایت شاکه صادر کرده است. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و با ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعی یافته است.

رسیدگی به بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶،۹،۷-۲۰۰۹۶،۱۲۳-1396 سازمان امور مالیاتی کشور در دستور کار هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفت.



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۷-۲۵۱۰
شماره پرونده: ۹۷-۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۷۲
دادنامه: ۹۸-۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵
تاریخ: ۱۳۹۸/۱۱/۰۸
پوست:

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۱۱/۰۸ 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 هیات عمومی

بر اساس ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که: «جرائم موضوع این ماده توسط اداره امور مالیاتی با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه خواهد شد» و به موجب ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم: «نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند، مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد.» با وجود احکام قانونی یاد شده، به موجب بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶،۹۰۷-۲۰۰،۹۶،۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور که در رابطه با نحوه رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم وضع شده، مهلت مرور زمان رسیدگی به جرائم موضوع ماده مذکور، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوطه حسب مورد اعلام شده است که مغایر با ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم است به همین خاطر بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶،۹۰۷-۲۰۰،۹۶،۱۲۳ سازمان امور مالیاتی مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

مرتضی علی اشراقی

هیات عمومی دیوان عدالت اداری
معاون قضایی دیوان عدالت اداری





بخشنامه

۴	۱۶۹ مکرر	۹۶	۱۲۳
---	----------	----	-----

مغاطبین /
ذینفعان
امور مالیاتی شهر و استان تهران
ادارات کل امور مالیاتی

موضوع
نحوه رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ (عملکرد ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴)

نظر به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص نحوه رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ موضوع دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۴۴۶۸/ص مورخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ و اصلاحات بعدی آن برای عملکرد سالهای ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴، مقرر می دارد:

۱- مهلت مرور زمان رسیدگی به جرائم موضوع ماده مذکور برای هر سال (فارغ از دوره های زمانی تسلیم فهرست هر سال) با توجه به مقررات ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم، پنج (۵) سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط حسب مورد خواهد بود. بعنوان مثال مهلت رسیدگی به جرائم مربوط به عملکرد سال ۱۳۹۱ حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷/۴/۳۱ و مهلت ابلاغ برگ مطالبه آن حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷/۷/۳۰ می باشد.

۲- مبنای محاسبه جرائم مربوط به عدم رعایت تکالیف قانونی در ارسال فهرست معاملات، مبلغ معاملاتی است که تا آخرین مهلت تسلیم فهرست مورد نظر (با توجه به مهلت های تمدید شده) نسبت به ارسال فهرست مربوط اقدام نشده است.

۳- در مواردی که مودی نسبت به تسلیم فهرست امتناع در موعد مقرر قانونی اقدام و متعاقب آن نسبت به تکمیل اطلاعات و ارسال آن اقدام نموده باشد، فارغ از اینکه فهرست اطلاعات تکمیل شده در مهلت مقرر و یا خارج از آن ارسال یا تکمیل شده باشد، مشمول جریمه عدم ارسال فهرست بابت این بخش نخواهد بود.

۴- در صورتیکه مودی خارج از مهلت مقرر یک ماه نسبت به ارسال فهرست امتناع اقدام و متعاقباً تمام یا بخشی از معاملات مذکور را با تکمیل اطلاعات مربوط در مهلت مقرر (با توجه به مهلت های تمدید شده) ارسال یا تکمیل نموده باشد برای آن بخش از اطلاعاتی که تکمیل شده است، مشمول جریمه عدم ارسال فهرست نخواهد بود.

۵- کلیه ویرایش اطلاعاتی که منجر به تغییر طرف معامله یا افزایش مبلغ مورد معامله شود، در صورتی که در مهلت مقرر ارسال فهرست باشد، مشمول جریمه نخواهد بود، در غیر اینصورت نسبت به مودی جدید یا مابه التفاوت مبلغ افزایشی مشمول جریمه عدم ارسال فهرست خواهد بود.

۶- ویرایش سال مربوط به اطلاعات ارسالی مشمول جریمه نخواهد بود.

۷- ویرایش یکی از اقلام اطلاعاتی مربوط به هویت مودیان از جمله نام یا شماره شناسه ملی که منجر به صحت اطلاعات ارسالی گردد فارغ از زمان ویرایش اطلاعات مذکور، مشمول جریمه نخواهد بود.

۸- منظور از معاملات موضوع ماده ۱۶۹ مکرر فعالیت های اقتصادی و یا معاملاتی است که ادارات امور مالیاتی اطلاعات آن را از دفتر اطلاعات مالیاتی، مرکز فن آوری اطلاعات یا سایر مراجع بصورت مستند، صحیح و واقعی دریافت می نمایند. بدین ترتیب فروش تخمینی و برآوردی که بدون اتکا به اسناد و مدارک متقن و مستند مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات قرار می گیرد



نمی تواند مبنای محاسبه جرائم موضوع ماده مذکور واقع شود.

۹- در مواردی که قبل از طرح پرونده در هیات حل اختلاف مالیاتی، با درخواست بخشودگی جرائم مودی موافقت شود ضرورتی برای طرح پرونده در هیات نخواهد داشت. این حکم در مواردی که مودی قبولی خود را نسبت به جرائم متعلقه اعلام و بخشی از جرائم مورد بخشودگی قرار گیرد، در صورت پرداخت باقی مانده جرائم نیز جاری می باشد.

ضمناً این امر مانع از بخشودگی جرائم توسط ادارات امور مالیاتی پس از طرح پرونده در هیات و صدور رای نخواهد بود.

۱۰- آرای صادره هیات حل اختلاف مالیاتی در خصوص مطالبه جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م در صورت اعتراض مودی در مهلت مقرر قانونی با رعایت مقررات در هیات موضوع ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم قابل طرح می باشد.

۱۱- پس از رسیدگی جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر امکان و برایش اطلاعات ارسالی توسط مودی امکان پذیر نبوده و حسب مورد با نظر اداره امور مالیاتی مطالبه کننده جرائم یا هیات حل اختلاف مالیاتی، توسط اداره امور مالیاتی مودی ارسال کننده اطلاعات، انجام خواهد شد. در این خصوص مرکز فن آوری با هماهنگی معاونت مالیاتهای مستقیم تمهیدات لازم در سامانه بعمل آورند.

۱۲- چنانچه پس از رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ اطلاعات جدیدی از معاملات مودی که قبلاً در رسیدگی ملحوظ نظر قرار نگرفته است، بدست آید، با رعایت مهلت مرور زمان موضوع ماده ۱۵۷ قانون امکان صدور برگ جریمه متمم وجود دارد.

۱۳- با توجه به رویکرد طرح جامع مالیاتی و اصلاحات اخیر قانون مالیاتهای مستقیم از جمله تمهیدات لازم برای اجرای صحیح مقررات ماده ۹۷ ق.م.م که بدون وجود اطلاعات کافی اجرای دقیق مقررات مذکور امکان پذیر نمی باشد، ادارات کل امور مالیاتی مکلفند به منظور اثر بخشی جرائم مقرر در رعایت تکالیف مودیان، ترتیبی اتخاذ نمایند تا جرائم موضوع ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون همزمان با رسیدگی به پرونده عملکرد مودی مورد رسیدگی قرار گیرد.

۱۴- از آنجائیکه هیاتهای حل اختلاف مالیاتی در موارد طرح پرونده در مراجع مذکور مکلف به رسیدگی جرائم مطالبه شده در انطباق با مقررات قانونی می باشند، در موارد طرح پرونده در مراجع مذکور، ادارات امور مالیاتی می بایست پرونده عملکرد سال مورد رسیدگی را نیز به مرجع یاد شده ارسال دارند.

سید کامل تقوی نژاد

تاریخ اجرا: مطابق بخشنامه	مدت اجرا: مطابق بخشنامه	مرجع نظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	نحوه ی اطلاع: فیزیکی/سیستمی
بخشنامه ها و دستورالعمل های مشوخ (شماره و تاریخ)		موارد متغیر بخشنامه ۲۰۰۹/۹۶/۶۵ مورخ ۹۶/۵/۲	
رونوشت:			
- امور تدوین، تلفیح و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری برای اطلاع.	- دفتر حقوقی برای اطلاع و درج در بانک اطلاعات بخشنامه ها.	- مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای برای اطلاع	- چاهمه مشاوران رسمی مالیاتی برای اطلاع.
- معاونین محترم سازمان برای اطلاع.	- شورای عالی مالیاتی برای اطلاع.	- دفتر ستادی برای اطلاع.	- دفتر رئیس کل برای اطلاع.
- دادستانی انتظامی مالیاتی برای اطلاع.			