

## بخشنامه

م	ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷	۹۹	۸
امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی		مخاطبان/ ذینفعان	
مبداء محاسبه مرور زمان رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷		موضوع	
<p>پیرو بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۱۰ موضوع ابلاغ دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۰۸ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، ضمن اصلاح قسمت اخیر بخشنامه فوق الذکر در خصوص آخرین مهلت رسیدگی و مطالبه جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ توسط ادارات امور مالیاتی، مقرر می‌دارد:</p> <p>نظر به اینکه در بند یک بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ مورخ ۱۳۹۶/۹/۷ سازمان متبوع، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط بعنوان مبداء زمانی مهلت رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در نظر گرفته شده است و هیات عمومی دیوان عدالت اداری بنا به حکم مذکور در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم که آمده است "نسبت به مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سر رسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سر رسید پرداخت مالیات می‌باشد" بند یک بخشنامه یادشده را ابطال نموده است، لذا با توجه به صراحت مطالبه جرایم مذکور در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ (شامل: عدم صدور صورتحساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله حسب مورد یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران و همچنین عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده طبق دستورالعمل صادره سازمان امور مالیاتی) با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون، تاریخ سر رسید پرداخت مالیات سال عملکرد مربوط به عنوان مبداء زمانی محاسبه مرور زمان موضوع ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم برای رسیدگی و مطالبه جرایم مقرر در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ این قانون می‌باشد.</p> <p>محمود علیزاده معاون حقوقی و فنی مالیاتی</p>			
نحوه ابلاغ: فیزیکی/سیستمی	مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	مدت اجرا: نامحدود	تاریخ اجرا: مطابق بخشنامه



## قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا

ادانامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۷-۲۵۱۰  
شماره پرونده: ۱۶۲۳-۱۰۵۸-۹۸۸۱۰۱۷  
تاریخ: ۱۳۹۸/۱۱/۸  
پوسته:

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸/۱۱/۸  
شماره پرونده: ۹۷-۲۵۱۰  
مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری  
شاکی: آقای خسرو حسین پور هرمزی  
موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰-۹۶/۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور  
گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰-۹۶/۱۲۳ 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 بهرگاه قانونی اعلام شکایت، تعقیب و رسیدگی، مطالبه مالیات یا جریمه و صدور حکم و مجازات نمودن امکان پذیر نیست. با مراجعه به لوایح مختلف از جمله ماده ۳۱۸ قانون تجارت مرور زمان پنج سال از تاریخ صدور اعتراض نامه و یا 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 معسوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن منتهی به ۱۳۹۲/۳/۳۱ به موجب ماده ۱۵۷ پس از گذشتن پنج سال مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود.

با ملاحظه و معالقه لوایح مذکور توجه به نکات ذیل حائز اهمیت است:

۱- در لوایح صدرالاشاره 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 لوایح مذکور، هر یک دارای تعریف مستقل از مبدأ می باشد به عبارت دیگر در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مبدأ برای احتساب مرور زمان مالیاتی عبارتست از " مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات تعیین شده است و پستی ملاک برای شمارش پنج سال از مبدأ تاریخ سررسید پرداخت مالیات است لیکن سررسید پرداخت مالیات نیز در هر یک از منابع مالیاتی از حیث مبدأ دارای تعریف مستقل بوده. به عبارت دیگر سررسید پرداخت مالیات در مواد ۸۰، ۸۶، ۱۰۰، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۶، ۱۱۰، ۱۰۰، ۸۶ و ۱۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان مبدأ شمارش یا یکدیگر متفاوت هستند اگرچه کلمه مقررات از حیث مدت مرور زمان مالیاتی پستی همان پنج سال در مواد قانونی مزبور ۸۰، ۱۱۶، ۱۱۰، ۱۰۰، ۸۶ و ۱۲۶ دارای وجه مشترک است. بنابراین مبدأ 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 ۱۳۹۲/۳/۳۱ 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 (۱۳۹۹/۲/۳۱) خواهد بود. پستی چنانچه مالیات حقوق فروردین ماه سال ۱۳۹۵ به رعایت ماده ۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم تا ۱۴۰۰/۲/۳۱ مورد مطالعه 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 جریمه حسب مورد برای ساموران 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 مبدأ 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 منتهی درآمد خودداری می نمایند. مبدأ 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 جریمه موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و یا جریمه ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۲/۳/۳۱ حسب مورد نسبت به مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منتهی درآمد خودداری ننموده اند یا 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 جریمه 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 (۱۶۹ مکرر) که به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۲۲۶۸-۱۰۰/۲۷-۱۰۰/۲۷-۱۰۰/۲۷ ابلاغ و از ۱۳۹۱/۱/۱۱ عملیاتی گردید، به موجب بند (۱-۵) مودیان مالیاتی مزبور مکلفند از ۱۳۹۱/۱/۱۱ 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 مبدأ مرور زمان برای مطالبه جریمه موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم در بند (۱-۵) دستورالعمل فوق الذکر تا یک ماه پس از پایان هر فصل تعیین گردید. به عبارت دیگر می توان گفت عبارت از 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 انجام و ایراد را به موجب تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۲/۳/۳۱ با اضافه نمودن عبارت "در هر دوره مالیاتی صرفتق نموده است یعنی می توان ادعا نمود مبدأ در تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۲/۳/۳۱ بر اساس هر دوره مالیاتی خواهد بود. بنابراین مرور زمان مالیاتی برای جریمه ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی قدیم و ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی جدید از حیث مبدأ وابسته به عبارت از سررسید پرداخت در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود بلکه متکی به تعریف مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۲/۳/۳۱ خواهد بود. ضمناً قانونگذار به موجب تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۲/۳/۳۱ کلیه

بسم الله الرحمن الرحيم


اصلاح بندهای ۱ و ۹

مبین عدالت اداری - تهران - خیابان ستاری - پلاک شهید مطهری - نشانی سازمان امور مالیاتی - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: ۰۲۱-۸۹۲۰۰۰۰۰

کلاس پروانه: ۹۷-۲۵۱۰  
شماره پروانه: ۱۳۷۲-۱۰۵۸-۹۸۰۹۸۱  
تاریخ: ۱۳۸۱/۰۸/۰۵  
پوست:

## قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی



---

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۱۱/۸ 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: «جرایم موضوع این ماده توسط اداره امور مالیاتی یا رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه خواهد شد و به موجب ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به مؤدیان مالیات هر 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 هستند. مرور زمان مالیات پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد.» با وجود احکام قانونی یاد شده، به موجب بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶-۹۶-۲۰۰-۹۶-۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور که در رابطه با نحوه رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم وضع شده مهلت مرور زمان رسیدگی به جرایم 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 ۱۳۹۶-۹۶-۲۰۰-۹۶-۱۲۳ 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

---

دیوان عدالت اداری - تهران - درگاه ستاری - جوار شهید بهشتی - نشانی: خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: ۰۲۱ - ۵۱۲ - ۰۲۱



شماره ۹۶، ۱۲۳  
تاریخ ۹۶، ۹۱۷  
پوست



وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور  
رئیس کل

بخشنامه

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

مخاطبین / ذینفعان	موضوع
امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی	نحوه رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ (عملکرد ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴)
<p>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 می‌دارد:</p> <p>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 می‌باشد.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>۴- در صورتیکه مودی خارج از مهلت مقرر یک ماهه 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.</p> <p>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.</p> <p>۶- ویرایش سال مربوط به اطلاعات ارسالی مشمول جریمه نخواهد بود.</p> <p>۷- ویرایش یکی از اقلام اطلاعاتی مربوط به هویت مودی از جمله نام یا شماره شناسه ملی که منجر به صحت اطلاعات ارسالی گردد فارغ از زمان ویرایش اطلاعات مذکور، مشمول جریمه نخواهد بود.</p> <p>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 انکا به اسناد و مدارک متن و مستند مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات قرار می گیرد</p>	

تهران، خیابان ناور، سازمان امور مالیاتی کشور - صندوق پستی: ۱۱۱۱۵-۱۶۵۱

www.intamedia.ir

شماره: ۱۲۳ / ۹۶۶ / ۹۶

تاریخ: ۷ / ۹ / ۹۶

پست:



وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور  
رئیس کل

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 منعم 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 کاملی اجرای دقیق مقررات مذکور امکان پذیر نمی باشد، ادارات کل امور مالیاتی مکلفند به منظور اثر بخشی جرائم مقرر در رعایت تکالیف مودبان، 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 تطبیق 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 لکوی نژاد

تاریخ اجرا: هفتاد و پنجم	مدت اجرا: مطابق بخشنامه	مرجع نظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	لحوظی: هیچی استیسی
موضوع: موارد مطابق بخشنامه ۲۰۰/۹۶/۶۵ مورخ ۹۶/۵/۲			
رونوشت:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>امور تدوین، تلخیص و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری برای اطلاع.</li> <li>قائم مقام محترم رئیس کل برای اطلاع.</li> <li>معاونین محترم سازمان برای اطلاع.</li> <li>شورای عالی مالیاتی برای اطلاع.</li> <li>دادستانی انتظامی مالیاتی برای اطلاع.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>دفتر حقوقی برای اطلاع و درج در شبکه اطلاعات، بخشنامه ها.</li> <li>مرکز عملی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرقه ای برای اطلاع.</li> <li>چهار مشاوران رئیس مالیاتی برای اطلاع.</li> <li>دفتر ستادی برای اطلاع.</li> <li>دفتر رئیس کل برای اطلاع.</li> </ul>		

تهران، خیابان داور، سازمان امور مالیاتی کشور - صندوق پستی: ۱۶۵۱-۱۱۱۱۵

شماره ۲۱۰/۹۹/۳  
تاریخ ۹۹/۱/۱۰  
پست



معاون حقوقی و فنی مالیاتی

باسم تعالی  
بخشنامه

م	۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷	۹۹
---	--	----

مخاطبان / ذینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	ابلاغ رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۰۸
<p>به پیوست رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری، موضوع دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۰۸ مبنی بر ابطال بند (۱) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ به تاریخ ۱۳۹۶/۹/۷، در خصوص نحوه رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، 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. ۱۳/۱۱-۵۸</p>	
 <b>محمود علیزاده</b>	
تاریخ اجراء :	مطابق بخشنامه
مدت اجراء :	نامحدود
مرجع ناطق :	دادستانی انتظامی مالیاتی
نحوه ابلاغ :	قبضه / سیستمی
<p>رونوشت:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور برای استحضار.</li> <li>- امور تدوین و نتایج و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری برای استحضار.</li> <li>- معاونین محترم سازمان برای استحضار.</li> <li>- شورای عالی مالیاتی برای آگاهی.</li> <li>- دادستانی انتظامی مالیاتی برای آگاهی.</li> <li>- دفتر محترم حسابداری برای آگاهی.</li> <li>- دفتر ستادی برای آگاهی.</li> <li>- مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای برای آگاهی.</li> <li>- جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران برای آگاهی.</li> <li>- دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی برای درج در بانک اطلاعات بخشنامه ها.</li> <li>- دفتر فنی و مدیریت شبکه مالیاتی بهر اسباب.</li> </ul>	
 <b>۱۳۹۹/۱/۱۹</b>	



### قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا

اداره هیات عمومی

کتابخانه شماره: ۲۲۰۲۵۱۰  
شماره پرونده: ۱۳۹۲-۹۰۵۸۰-۹۷۰-۹۷۰  
دفتر: ۵-۱۳۱۳۰۵۸۱۳۰-۹۰۵۸۰  
تاریخ: ۸-۱۳۹۸/۱۱/۱۱  
پوست

جرائمی که مودیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰-۱۱-۲۷ مرتکب شده اند، مطابق مقررات ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۲-۲-۳۱ خواهد بود پس ترخ جرایم نحوه مطالبه و نحوه وصول می باید بر اساس ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۲-۲-۳۱ 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 اتکاد از بصره ۳ و بصره ۶ ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۲-۲-۳۱ بهره برداری نمود. بنابراین به عنوان نتیجه گیری نحوه محاسبه، مطالبه و وصول جرایم ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰-۱۱-۲۷ به استناد بصره ۶ و طبق بصره ۲ ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۲-۲-۳۱ انجام خواهند پذیرفت.

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶-۹۷-۲۰۰۹۶-۱۳۳ بر خلاف نص صریح ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم و به اشتباه مرور زمان جرایم ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰-۱۱-۲۷ را از تاریخ انقضای 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 تفسیر این موضوع پرداخته شد. این اشتباه عبارت است که مودیان مالیاتی و به مأموران مالیاتی وارد خواهند نمود که متأسفانه جبران ناپذیر است. مأموران مالیاتی چنانچه با این تفسیر برای سال ۱۳۹۱ حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷-۲-۳۱ 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 پذیرفت است. همان طوری که به صورت مفصل 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 ۱۳۹۲-۲-۳۱
- ۲) مطالبه جرایم فصل تابستان سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۲-۲-۳۰
- ۳) مطالبه جرایم فصل پاییز سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۲-۱۰-۳۰
- ۴) مطالبه جرایم فصل زمستان سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷-۱۰-۳۱ خواهد بود.

مدین منظور به موجب جدول پیوست این شکایت به تفصیل کتب مواعد ارسال فهرست معاملات و آخرین مهلتهای مطالبه جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰-۱۱-۲۷ تعیین شده است. تعیین شده است. همچنین در خصوص سررسید مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط عنوان نموده است. در حالی که مرور زمان مالیاتی در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات مربوطه می باشد لذا درخواست دارد به دلیل ضرر و زیان وارده به مودیان مالیاتی (تضمین حقوق اشخاص) و همچنین به مأموران مالیاتی از زمان تصویب ابلاغ گردد. رئیس کل سازمان امور مالیاتی مجدداً در بند ۹ بخشنامه مورد اعتراض با ذکر این عبارت «با درخواست پیشودگی جرایم مودی مؤلفات شود ضروری 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 - به ضرورت طرح پرونده را در هیات متنی 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 ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه نسبت به پرداخت آن اقدام نکند» به وقایع خود پس پرداخت اقدام ننماید معترض خواهد بود و فارغ از اینکه در فرصت دیگری بعد از موعد مقرر سی روز نسبت به پرداخت جرایم اقدام یا نسبت به جرایم پیشودگی اخذ نماید، می باید پرونده زبور 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 ۱۳۹۶-۹۷-۲۰۰۹۶-۱۳۳ سازمان امور مالیاتی کشور را از تاریخ تصویب ابلاغ فرمایید.

متن بخشنامه در قسمت‌های مورد اعتراض به قرار زیر است:

۱۱۲	۱۲	۱۶۹
مطالبین / ذیشان	امور مالیاتی لغو استر تهران	مدر
	اداران کل امور مالیاتی	
موضوع	نحوه رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰-۱۱-۲۷ (مستند: ۱۳۹۱-۱۱-۲۷)	
شرح به استناد ابهامات مطرح شده در خصوص نحوه رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰-۱۱-۲۷ موضوع دستورالعمل شماره ۲۲۲۸۸-۴۰۰-۲۷-۱۳۹۰-۱۰-۲۷ و اصلاحیه بعدی آن وای مستند: ۱۳۹۱-۱۱-۲۷ نظر می دارد.		
۱) مهلت مرور زمان رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر برای هر سال (تاریخ از دوره مالی زمان تسلیم فهرست معاملات) تا ۱۰ اردیبهشت ماه ۱۳۹۷ (ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم پنج سال) سال از تاریخ انقضای 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 ۱۳۹۷-۲-۳۱ و مهلت ابلاغ وای مطالبه آن حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷-۲-۳۰ می باشد.		
۲) هر مواردی که قبل از طرح پرونده در هیات حل اختلاف مالیاتی با درخواست پیشودگی جرایم مودی مؤلفات نموده اند برای طرح پرونده در هیات نخواهد باشد. این معنی می دارد که مودی قبولی خود را نسبت به جرایم متعلق اعلام و بخشی از جرایم مورد پیشودگی قرار گیرد. هر صورت پرداخت مالیاتی مانده جرایم مودی می باشد. نسبتاً این امر مانع از پیشودگی می گردید توسط ادارات معترض طبق بند ۱ ماده ۱۲ و دستورالعمل لغو ابلاغ در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۲۵۶۹-۲۰۲-۱۳۹۷-۱۰-۹ توضیح داده است که:		

۱- در خصوص درخواست ابلاغ بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶-۹۷-۲۰۰۹۶-۱۳۳ سازمان امور مالیاتی کشور:  
الف) مطابق ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم و نسبت به مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منتج درآمد خودداری نموده اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نوسند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد. پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود مگر اینکه طرف این مدت درآمد مودی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از اخطاس 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 مستلزم جریسه ای معادل یک درصد (۱٪) معاملات است که فهرست آنها ارائه نشده است.



### فلا تتبعوا الهوى أن تغدوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۱۷۰۷۵۱۰  
شماره پرونده: ۱۶۷۳۰-۱۶۷۳۰-۹۰-۹۱۸-۱۷  
تاریخ: ۱۳۹۸/۱۱/۰۵  
پوسته

خواهد بود. جرایم مذکور توسط ادارات 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 هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد. رأی هیات مزبور قطعی و لازم الاجراست.

ب) همان گونه که مستحضرین 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 استناد شده 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 و... 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 تسلیم 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 ظرف 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 و قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ قصد تغییر مهلت مرور زمان مالیاتی را نداشته و به صراحت مهلت مطالبه جرایم موضوع ماده مذکور توسط ادارات 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 (تاریخ از دوره های زمانی تسلیم لبرست هر سال) پنج سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط حسب مورد خواهد بود و ادعای شاکي مبنی بر تعیین مهلت مرور زمان برای مطالبه جرایم موضوع ماده مذکور در بند ۱-۱۵ دستورالعمل شماره ۲۲۲۶۸-۲۰۰۰/۲۷-۱۰۱۳۹ سازمان امور مالیاتی تا یک ماه پس از پایان مهلت ارسال معاملات فصلی برخلاف نص ماده ۱۵۷ قانون مذکور و فاقد وجاهت قانونی می باشد.

۲- در خصوص درخواست ابطال بند ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰۰/۲۶-۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور.

الف) به موجب تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۲۰۳۱ و جرایم که مودیان به واسطه عدم انجام اسامی ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مرتکب شده اند مطابق مقررات این ماده (ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۲۰۳۱) محاسبه مطالبه و وصول می شود.

ب) از آنجا که به موجب ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۲۰۳۱ و تبصره های ذیل آن ماده موضوع شهر قابل بخشودگی بودن جرایم مذکور در آن ماده تصریح شده است. لذا جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ نیز مستفاد از تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲ در اجرای مقررات ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم قابل بخشودگی می باشد. لذا شاکي در این خصوص نیز در بخشنامه شماره ۲۰۰۰/۲۶-۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور مورد تأکید قرار گرفته است.

با عنایت به مراتب فوق، بدیهی است در صورتی که کلی جرمه 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 ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مورد بخشودگی قرار گیرند، با توجه به بخشودگی کلی جرمه ها دیگر ضرورتی به طرح موضوع در هیات حل اختلاف مالیاتی نخواهد بود. زیرا پس از بخشودگی جرمه ای موجود نمی باشد تا در هیات مذکور مورد رسیدگی قرار گیرد. همچنین در صورتی که پس از ابلاغ برگ مطالبه مودی قبول 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 جرمه های مزبور در اجرای مقررات ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مورد بخشودگی قرار گیرد مشروط به پرداخت یا امانت نامه جرمه ها در مهلت مذکور، ضرورتی به طرح موضوع در هیات حل اختلاف مالیاتی نخواهد بود و اساساً در دو فرض فوق لکن عدم ضرورت ارجاع موضوع جرمه های مزبور به هیات حل اختلاف مالیاتی بدین لحاظ است که مستدقاً قاعده سهاله به انتفاع موضوع می باشد.

بدین ترتیب مفاد بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰۰/۲۶-۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور مخالف با قوانین موضوعه نباشند در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور و علی سلباً مقرر در مواد ۱۵۷ و ۱۶۱ 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 واحد و مراجع مالیاتی ابلاغ شده است. لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده ۸۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نظامی رد خواسته شاکي را قارد.

در اجرای ماده ۸۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، پرونده به هیات تخصصی اقتصادی عالی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیات مذکور در خصوص خواسته شاکي، بند ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰۰/۲۶-۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور را خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات ندانسته است و به استناد بند «ب» ماده ۸۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به موجب دادنامه شماره ۱۳۹۸/۹۰۲۳-۶۲۲ رأی به رد شکایت شاکي صادر کرده است. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و با ده نظر از قضات دیوان عدالت اداری قطعی یافته است.

رسیدگی به بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰۰/۲۶-۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور در دستور کار هیات عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفت.