



رای شماره ۱۴۲۴-۱۴۲۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۸/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۱۹ سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۲۴-۱۴۲۳

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۶/۰۶

شماره پرونده: ۹۹۰۳۰۳۰-۹۹۰۶۵۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان بهمن زبردست و خسرو حسین پور هرمزی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۸/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۱۹ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ای ابطال بخشنامه شماره ۸/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۱۹ را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

الف- متن دادخواست آقای بهمن زبردست:

«با سلام و احترام به استحضار می رساند در رای شماره ۱۳۹۸/۱۱/۸-۳۱۰۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر اساس شکایت نسبت به تعیین مهلت مرور زمان پنج سال رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط، با توجه به استدلال شاکی مبنی بر اینکه این جرایم ارتباطی با تسلیم اظهارنامه مالیاتی سالانه یا پرداخت مالیات نداشته و با توجه به مغایرت بند ۱ بخشنامه ۱۲۳/۹۶/۲۰۰ با ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم، این بند از بخشنامه ابطال شده و رای مذکور طی بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۰۱/۱۰-۳/۹۹/۲۱۰ معاون حقوقی و فنی مالیاتی به درستی ابلاغ و در مطابقت با رای صادره در این بخشنامه ذکر شده که: « بر این اساس و در اجرای مقررات ماده ۱۵۷ قانون یاد شده، مهلت مرور زمان رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور، ۵ سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال فهرست معاملات موضوع این ماده (فارغ از تمدید مهلت ارسال فهرست معاملات هر فصل) می باشد.» با این همه تنها ۹ روز بعد، یعنی در ۱۳۹۹/۰۱/۱۹ همان مقام بخشنامه دیگری به شماره ۸/۹۹/۲۱۰ صادر و با عنوان نمودن « اصلاح » بخشنامه نخست مقرر نموده «تاریخ سررسید پرداخت مالیات سال عملکرد مربوط به عنوان مبدا 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 می باشد.» امری که چنان که

مقدمتاً ذکر شد به دلیل عدم ارتباط این جرایم با پرداخت مالیات عملکرد، در مغایرت آشکار با رای شماره دادنامه ۱۳۹۸/۱۱/۸-۳۱۰۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. لذا با توجه به مغایرت این بخشنامه با رای مذکور از آن مقام عالی درخواست اعمال ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری در این خصوص و ابطال آن را دارم.»

ب- متن دادخواست آقای خسرو حسین پور هرمزی:

«احتراماً به استناد ماده ۸۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ درخواست ابطال قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۱/۱۹-۸/۹۹/۲۱۰ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور از عبارت « تاریخ سررسید پرداخت مالیات سال عملکرد مربوط به عنوان مبدأ زمانی محاسبه مرور زمان موضوع ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم برای رسیدگی و مطالبه جرایم مقرر در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ این قانون می باشد» مستندا و متکی به دلایل مطروحه به رعایت بندهای (پ) و (ت) ماده مذکور تقدیم حضور مقام عالی، ریاست و قضات شریف دیوان عدالت اداری می نمایم، لذا استدعا دارد به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص اثر ابطال این قسمت از مصوبه مورد شکایت را به استناد ماده ۱۳ قانون صدرالاشاره به زمان تصویب آن مترتب نمایید. احتراماً به استحضار می رساند :

الف (مرور زمان عبارت است از گذشتن مدتی است که پس از انقضای آن از دیدگاه قانونی، اعلام شکایت، تعقیب، تحقیق و رسیدگی و مطالبه مالیات یا جرایم، صدور حکم و مجازات نمودن امکان پذیر نیست. با مراجعه به قوانین مختلف از جمله ماده ۳۱۸ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱/۲/۱۳ « پس از انقضای پنج سال از تاریخ صدور اعتراض نامه و یا آخرین تعقیب قضایی در محاکم مسموع نخواهد بود...» و در قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲/۲/۱ موضوع مواد ۱۰۵، ۱۰۶ و ۱۰۷ « به ترتیب در خصوص مرور زمان تعقیب جرایم موجب تعزیر، حق شکایت کیفری و مرور زمان اجرای احکام قطعی تعزیری» و در ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن منتهی به اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ «مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد...» به تفصیل در خصوص مرور زمان پرداخته شده است. در هریک از قوانین مذکور مدت مرور زمان و مبدأ آن متفاوت بوده بعبارت دیگر برای احتساب و شمارش مرور زمان و انجام کار در دوره زمانی تعریف شده، هریک از این قوانین دارای تعریفی مستقل از مبدأ می باشند، و در ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم مبدأ برای احتساب مرور زمان مالیاتی پنج ساله عبارتست از : « از تاریخ سررسید پرداخت مالیات»، مستفاد از ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم مبدأ پنج سال مرور زمان مالیاتی عبارت است از «از تاریخ سررسید پرداخت مالیات»، لیکن سررسید پرداخت مالیات در هریک از موارد احصاء شده یا مصادیق این ماده « نسبت به مودیان 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.» شامل مواد ۸۰، ۸۶، ۱۰۰، ۱۱۶، ۱۲۶ و تبصره ۴ ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم از حیث مبدأ دارای تعریف مستقل بوده، یعنی مبدأ مرور زمان مالیاتی پنج ساله که « از تاریخ سررسید پرداخت مالیاتی» محسوب می گردد در هریک از منابع مالیات بر درآمد موضوع ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم متفاوت است.

قانونگذار در دو مورد برای مبدأ مرور زمان مالیاتی پنج ساله از عناوین دیگری غیر از عنوان مصرح در ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم « از تاریخ سررسید پرداخت مالیات» استفاده نموده است و آن دو مورد عبارتند از :

۱- تبصره ماده ۱۱۸ قانون مالیات های مستقیم:

وفق این تبصره «آخرین مدیران شخص حقوقی در صورت عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۱۱۴ این قانون یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع و مدیران تصفیه در صورت عدم رعایت مقررات موضوع ماده ۱۱۶ این قانون و ... 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.» مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ درج آگهی انحلال در روزنامه رسمی کشور محسوب می‌گردد.

(۲) تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ :

بنابراین می توان با قاطعیت ادعا نمود اولاً: جرایم ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م اصلاحی سال ۱۳۸۰ و جرایم ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴ و ثانیاً: تبصره ماده ۱۱۸ قانون مالیات های مستقیم دارای تعریفی مستقل از مبدأ مرور زمان مالیاتی پنج ساله وفق ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم « از تاریخ سررسید پرداخت مالیات » می باشند، یعنی مطابق تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ «نحوه رسیدگی، مطالبه، حل اختلاف و وصول جرایم ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴ و ترتیبات پرداخت آن در هر دوره مالیاتی طبق مقررات این قانون با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ انجام می شود»، نحوه رسیدگی، مطالبه و وصول جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ (جرایم سالهای ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴) بر اساس احکام مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ می باشد. بر این اساس و در اجرای مقررات تبصره های ۴ و ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴ و ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم مبدأ مرور زمان مالیاتی جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ و جرایم ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال فهرست معاملات مستفاد از اراده مقنن در عبارت «در هر دوره مالیاتی» محسوب می گردد.

(ب) به موجب ماده ۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی و خارجی وفق بندهای ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ این ماده نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران، نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران (هرشخص حقیقی یا حقوقی ایرانی) و هر شخص غیر ایرانی نسبت به درآمدهایی که در ایران یا از ایران تحصیل می کند مشمول پرداخت مالیات می باشند. در این ارتباط اشخاص موضوع مواد ۳۹، ۸۰، ۸۸، ۱۰۰، ۱۱۰، ۱۱۶، ۱۲۶ و تبصره ۴ ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم مکلف اند بابت تحصیل درآمد در مواعد مقرر وفق مواد فوق اظهارنامه مالیاتی تسلیم و مالیات متعلق را در سررسیدهای مقرر مندرج در هر یک از این مواد پرداخت نمایند و بر اساس حکم ماده ۱۵۶ قانون مالیات های مستقیم اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مودیان مالیات بر درآمد را حداکثر ظرف یکسال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید و مطابق حکم ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم « نسبت به مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده اند یا اصولاً طبق مقررات قانون مذکور مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد» مرور زمان مالیاتی اشخاص و مصادیق موضوع این ماده پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات محسوب می گردد. از آنجائی که اولاً: سررسید پرداخت مالیات در ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم بعنوان یک مفهوم کلی بر بیش از یک مصداق «قابل صدق» است، بعبارت دیگر، مصادیق این مفهوم کلی عبارتند از: (۱) مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده اند. (۲) یا اصولاً طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند. بنابراین مرور زمان مالیاتی پنج سال بر اساس این مفهوم کلی (از تاریخ سررسید پرداخت مالیات) صرفاً منطبق بر مصادیق مزبور میباشد. ثانیاً : مرور زمان مالیاتی پنج سال بعنوان یک مفهوم کلی علاوه بر دو

مصدق مزبور مصادیق دیگری نیز از جمله (۱) تبصره ماده ۱۱۸ قانون مالیات های مستقیم (۲) تبصره ۴) ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، دارد.

ثالثاً: اهل منطق در بحث «قواعد منطقی تعریف» ضوابطی را ذکر میکنند که تامین برخی از آنها مبتنی بر آگاهی از نسبت های چهارگانه است، باید دانسته شود اگر دو مفهوم کلی را از جهت مصادیق و افراد با یکدیگر بسنجیم، لاجرم یکی از چهار صورت زیر را خواهند داشت : (۱) تساوی (۲) تباین (۳) عموم و خصوص مطلق (۴) عموم و خصوص من وجه

بنابراین اگر مفهوم کلی «سررسید پرداخت مالیات» را با مفهوم کلی «مرور زمان مالیاتی پنج سال» از جهت مصادیق و افراد با یکدیگر بسنجیم، نسبت آنها عموم و خصوص مطلق «اگر تمام افراد یک کلی مصدق برای کلی دیگر باشند، ولی افراد مفهوم کلی دیگر فراتر باشند، نسبت بین این دو مفهوم کلی، عموم و خصوص مطلق است.» حال با عنایت به اینکه مصادیق مرور زمان مالیاتی پنج ساله نسبت به مصادیق سررسید پرداخت مالیات فراتر و بیشتر می باشد می توان با توجه به مفاد ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم و اصول حاکم بر علم منطق این گونه ادعا نمود که «تمام افراد و مصادیق سررسید پرداخت مالیات، مصدق برای مرور زمان مالیاتی پنج ساله هستند ولی افراد و مصادیق مرور زمان مالیاتی پنج ساله فراتر و بیشتر از مصادیق سررسید پرداخت محسوب می شوند» همانطور که مرقوم گردید، تبصره ماده ۱۱۸ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ دارای مرور زمان مالیاتی پنج ساله هستند لیکن دارای سررسید پرداخت مالیات نمی باشند، یعنی تمام افراد و مصادیقی که سررسید پرداخت مالیات دارند مرور زمان مالیاتی آن پنج سال است لیکن تمام افراد و مصادیقی که مرور زمان مالیاتی آنها پنج سال است سررسید پرداخت مالیات ندارند مانند: اشخاص موضوع تبصره ماده ۱۱۸ قانون مالیات های مستقیم و اشخاص موضوع تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴» از طرفی سررسید پرداخت مالیات دارای مصادیق متعددی است، لذا محدود نمودن آن به «تاریخ سررسید پرداخت مالیات سال عملکرد» به عنوان مبدأ زمانی محاسبه مرور زمان مالیاتی بر خلاف قانون از حیث عمومیت و اطلاق این مفهوم کلی است و نیز خارج از اختیارات مرجع تصویب کننده آن در بخشنامه مورد شکایت محسوب می گردد.

ج) به موجب ماده ۴ قانون مدنی «اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد مگر اینکه در خود قانون، مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد.» در این ارتباط به عرض می رساند به موجب ماده ۲۷۳ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و ماده ۲۸۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ به شرح ذیل :

(۱) ماده ۲۷۳ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ «تاریخ اجرای این قانون از اول سال ۱۳۸۱ خواهد بود و کلیه اشخاص حقوقی که شروع سال مالی آنها از اول فروردین ماه سال ۱۳۸۰ به بعد باشد نیز از لحاظ ترتیب رسیدگی و نرخ مالیاتی مشمول این قانون خواهند شد.»

(۲) ماده ۲۸۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ تاریخ اجرای این قانون (اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) به استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده است، از ابتدای سال ۱۳۹۵ می باشد. به رعایت ماده ۴ قانون مدنی «قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد مگر اینکه در خود قانون، مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد.» موارد استثناء و عطف به ماسبق نمودن را مورد احصا قرار داده است. بعبارت دیگر تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ از مصادیق و موارد احصاء شده ماده ۲۸۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ «به استثنای مواردی که در همین قانون

ترتیب دیگری برای آن مقرر شده « محسوب می گردد. به موجب تبصره ۶ مذکور «جرایمی که مودیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مرتکب شده اند، مطابق مقررات این ماده محاسبه، مطالبه و وصول می شود.» باید جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مربوط به سال های ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴ مطابق مقررات حاکم بر ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ محاسبه، مطالبه و وصول شوند. حال با اختیار حاصل از تبصره ۶ مذکور برای محاسبه ، مطالبه و وصول جرایم مرتکبین ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۸۰، می بایست حکم مقرر در تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴ ملحوظ نظر قرار گیرد، بعبارت دیگر احکام مقرر در تبصره های ۴ و ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴ قابل تسری است لیکن در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت بدون توجه به حکم مقنن در تبصره ۶ مذکور و به طبع آن در تبصره ۴ مذکور برای جرایم مرتکبین ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ حکم جداگانه ای مقرر نموده است.

ضمناً شایسته است به استحضار برساند به موجب تبصره ۴ مذکور با بکار بردن عبارت « در هر دوره مالیاتی طبق مقررات این قانون با رعایت مقرر در ماده ۱۵۷ انجام می شود.» مبدأ محاسبه مرور زمانی مالیاتی پنج ساله موضوع ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم برای رسیدگی، مطالبه و وصول جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ (سالهای ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴) و ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ از سال ۱۳۹۵ به بعد مورد حکم یکسان و واحد قرار گرفته است. بنابراین مقنن در تبصره های ۴ و ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ سه موضوع را مورد حکم قرار داده است:

اولاً: نحوه رسیدگی ، مطالبه و وصول جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ و ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ بصورت یکسان مطابق حکم مقرر در تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴.

ثانیاً: تعیین تکلیف مبدأ محاسبه مرور زمان مالیاتی پنج ساله جرائم مواد مورد اشاره.

ثالثاً: با این وصف مرور زمان مالیاتی پنج سال طبق حکم مقرر در تبصره ۴ مذکور عبارت است از: پنج سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال فهرست معاملات موضوع مواد مذکور.

د) با عنایت به صراحت حکم مقرر در ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی منتهی به مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ در خصوص وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی اولاً : در باب تهیه آیین نامه ها و بخشنامه های مربوط به اجرای قانون مزبور ثانیاً: لزوم بررسی و مطالعه به منظور پیشنهاد و اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی و یا حذف بعضی از آنها ثالثاً: اظهار نظر در مورد موضوعات و مسایل مالیاتی. بنابراین صدور هرگونه بخشنامه ،دستورالعمل و آیین نامه در چارچوب عناوین مصرح و احصاء شده بندهای ۱، ۲ و (۳) ماده ۲۵۵ مذکور توسط اشخاص و دیگر مراجع مالیاتی از مصادیق بارز دخالت در اختیارات و وظایف قانونی شورای عالی مالیاتی محسوب شده و فاقد وجاهت قانونی بوده، بر این اساس حکم مقرر در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت حاوی ایراد مطروحه، از حدود اختیارات و وظایف مرجع مزبور (معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور) خارج است و از اعتبار قانونی برخوردار نبوده، لذا مستنداً به بند (ت) ماده ۸۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از مصادیق خروج از اختیارات مرجع تصویب کننده آن محسوب شده و قابلیت ابطال دارد.

با توجه به موارد فوق به استحضار می‌رساند: با عنایت به مفاد ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن از حیث تفاوت در مصادیق سررسید پرداخت مالیات و مرور زمان مالیاتی پنج ساله با یکدیگر مطابق موارد احصاء شده این قانون و نظر به اینکه تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ از موارد استثنای ماده ۲۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ محسوب می‌گردد، بنابراین رعایت مفاد تبصره ۶ مزبور به منظور مطالبه جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰ از مرتکبین آن برای سال‌های ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴ از سال ۱۳۹۵ به بعد الزامی است، لذا حکم مقرر در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت اولاً: از حیث عدم توجه به حکم تبصره ۶ مذکور ثانیاً: از حیث عدم توجه به تسری مقررات تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ در خصوص نحوه محاسبه، مطالبه و وصول جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ ثالثاً: از حیث دخالت در اختیارات و وظایف قانونی شورای عالی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم رابعاً: بدلیل محدود نمودن مفهوم کلی سررسید پرداخت مالیات به سررسید پرداخت مالیات سال عملکرد مربوط، برخلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع وضع آن تشخیص داده می‌شود، بنابراین استدعا دارد به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، اثر ابطال را به زمان تصویب آن مترتب فرمایید. از حسن توجه و دقت شایسته ریاست، قضات شریف و صدیق دیوان عدالت اداری به منظور اجرای صحیح قانون در راستای اصل یکصد و هفتاد و سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی تقدیر و تشکر بعمل می‌آورم.»

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

«- بخشنامه شماره ۸/۹۹/۲۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۹/۱/۱۹

«پیرو بخشنامه شماره ۳/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱/۱۰ موضوع ابلاغ دادنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۸-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ضمن اصلاح قسمت اخیر بخشنامه فوق‌الذکر 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:

نظر به اینکه در بند یک بخشنامه شماره ۱۲۳/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۹/۷ سازمان متبوع، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط به عنوان مبداء زمانی مهلت رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در نظر گرفته شده است و هیأت 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 سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید 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 سررسید 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. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی - سازمان امور مالیاتی کشور»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۱۷۳۶/۲۱۲-ص/۱۳۹۹/۷/۹-توضیح داده است که:

«بخشنامه مورد شکایت، متعاقب صدور دادنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۸-۳۱۰۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در ارتباط با ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۹/۷-۱۲۳/۹۶/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور صادر شده و از آنجا که اشاره و استناد دادنامه مذکور به ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم بوده، از آن ماده چنین مستفاد شده است که تاریخ سررسید پرداخت مالیات، به عنوان مبدأ احتساب مرور زمان برای رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم ملاک می باشد، معاون حقوقی و فنی مالیاتی به موجب بخشنامه معترض عنه صرفاً همین استنباط را به ادارات و مراجع مالیاتی ابلاغ کرده است. لذا بدین گونه مستندات و دلایل مرتبط در پاسخ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی تعیین گردیده است:

۱- وفق قسمت اخیر ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ « 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 رای به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد.»

۲- با توجه به تصریح ماده ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ که از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم الاجرا است. « نحوه رسیدگی، مطالبه، حل اختلاف و وصول جرایم مذکور و ترتیبات پرداخت آن طبق مقررات در هر دوره مالیاتی طبق مقررات این قانون با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ انجام می شود.»

۳- طبق ماده ۱۵۷ همان قانون « نسبت به مودیان 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 و پس از گذشت 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 انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادره به مودی ابلاغ شود.»

۴- در بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۱/۱۹-۸/۹۹/۲۱۰ با توجه به مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۸-۳۱۰۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مهلت مرور زمان جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ با استناد به مقررات ماده ۱۵۷ قانون یاد شده به طور صریح اعلام شده است.

با توجه به موارد پیش گفته و نیز صراحت قسمت اخیر ماده ۱۶۹ مکرر قانون صدرالذکر مطالبه جرایم یاد شده قبل از سال ۱۳۹۵ با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون فوق، تاریخ سررسید پرداخت مالیات سال عملکرد مربوط به عنوان مبدأ 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 قلمداد شده بدیهی است از ابتدای سال ۱۳۹۵ به بعد با توجه به صراحت مقررات تبصره ۴ ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ مبدأ مرور زمان رسیدگی و مطالبه جرایم هر دوره مالیاتی با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مزبور خواهد بود. بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۱/۱۹-۸/۹۹/۲۱۰ در انطباق کامل با دادنامه موصوف تلقی شده و در نتیجه به لحاظ عدم مغایرت با دادنامه مزبور و عدم نقض آن از سوی این سازمان موضوع از شمول ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان یاد شده خارج است. نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه اختیارات و صلاحیتهای قانونی و همچنین عدم وضع مقرره جدید مغایر با قانون، مستند به بند (ب) ماده ۸۴ قانون اخیرالذکر رد شکایت شاکی مورد استدعاست.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۶/۶ با حضور رئیس و 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

برمبنای تبصره ۴ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴ مقرر شده است که: «نحوه رسیدگی، مطالبه، حل اختلاف و وصول جرایم مذکور و ترتیبات پرداخت آن طبق مقررات در هر دوره مالیاتی طبق مقررات این قانون با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) انجام می‌شود» و به موجب ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم: «نسبت به مؤدیان 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 سررسید پرداخت مالیات نیستند، مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد.» نظر به اینکه براساس بخشنامه شماره ۸/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱/۱۹ سازمان امور مالیاتی کشور اعلام شده است که: «... با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون، تاریخ سررسید پرداخت مالیات سال عملکرد مربوط به عنوان مبدأ 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» و با عنایت

به اینکه در تبصره ۴ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، آنچه مورد حکم از حیث مرور زمان قرار گرفته، رعایت مهلت مندرج در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم یعنی مهلت پنج ساله است و در هر صورت نباید این مرور زمان از پنج سال بیشتر باشد و با لحاظ این امر که حکم ماده ۱۶۹ قانون مذکور درخصوص صدور صورت‌حساب و ثبت در سامانه به صورت فصلی انجام می‌شود و مطالبه سازمان امور مالیاتی از بابت جرایم ناشی از عدم ثبت معاملات نیز قبل از سررسید مالیات و در پایان هر فصل صورت می‌گیرد، لذا عملاً با اجرای مفاد بخشنامه معترض‌عنه، مرور زمان در غالب موارد بیش از پنج سال خواهد شد و در نتیجه بخشنامه مورد شکایت مغایر با موازین قانونی مذکور و دادنامه شماره ۳۱۰۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

حکمتعلی مظفری- رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری