



قُلَّا تَتَّبِعُوا آلَ الْهَوَىٰ أَمْ تَتَّقُوا

اداره مالیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۷۰۲۵۱۰
شماره پرونده: ۹۷۰۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۱۲
دفتر: ۹۸۰۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۱۲
تاریخ: ۱۳۹۸/۱۷/۰۸
پوسته:

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸/۱۱/۸
شماره پرونده: ۹۷۰۲۵۱۰
مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
شاکی: آقای خسرو حسین پور هرمزی
موضوع شکایت و خواسته: ابطال پندهای ۱ و ۹ بهشماره شماره ۱۳۹۶/۹/۷-۲۰۰۹۶/۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور
گرویش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال پندهای ۱ و ۹ بهشماره شماره ۱۳۹۶/۹/۷-۲۰۰۹۶/۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

“مرور زمان عیارت از گذشتن مدتی است که پس از لغزش آن از دیدگاه قانونی اعلام شکایت، تعقیب، تحقیق و رسیدگی، مطابق 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 یا آخرین تعقیب قضایی در مسامک و در قانون مجازات اسلامی مرور زمان فسخ اختصاص به جرایم تعزیری دارد مواد ۱۰۵، ۱۰۷ 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 منوط اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن منتهی به ۱۳۹۲/۲/۳۱ به موجب ماده ۱۵۷ پس از گذشتن پنج سال مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود.

با لحاظ و مداخله قوانین مذکور توجه به نکات ذیل حائز اهمیت است:

۱- در قوانین صدورالاشاره 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 یکدیگر 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. بنی ملایک 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، ۱۱۶ و ۱۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان مبدأ شمارش یا یکدیگر متفاوت هستند اگرچه کلیه مقررات از حیث مدت مرور زمان مالیاتی بنی 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 ۱۳۹۲/۲/۳۱ و 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 (۱۳۹۵/۲/۳۱) خواهد بود. بنی چنانچه مالیات حقوق فروردین ماه سال ۱۳۹۵ به رعایت ماده ۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم تا ۱۳۹۲/۲/۳۱ مورد مطالبه و برگ تشخیص آن صادر نگردد و طرف مدت مرور زمان ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم برگ تشخیص به مودی اطلاق نگردد مشمول مرور زمان مالیاتی گردیده و مطابق 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 بصره 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 متع 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 ملایک برای مطالبه مالیات به موجب برگ تشخیص و یا برگ مطالبه جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱/۱۲۷ و یا جرایم ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۲/۲/۳۱ حسب مورد نسبت به مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه متع درآمد خودداری ننموده اند یا اصولاً طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت نیستند ضرورت زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد. قانونگذار در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱/۱۲۷ مطابق جرایم موضوع این ماده را بر اساس مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم تعیین ننموده است.

با مراجعه به دستورالعمل اجرای موضوع این ماده (۱۶۹ مکرر) که به موجب بهشماره شماره ۲۲۲۶۸-۲۰۰۲-۲۷/۱۰/۱۳۹۰ ابلاغ و از اردیبهشت ۱۳۹۱ عملیاتی گردید، به موجب بند (۵-۱) مودیان مالیاتی مزبور مکلفند از ۱۳۹۱/۱/۱۰ 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 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 و تاریخ سررسید پرداخت مالیات، فائد 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 بصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۲/۲/۳۱ با اضافه نمودن عبارت و در هر دوره مالیاتی، مرتفع نموده، است یعنی می توان ادعا نمود مبدأ در بصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۲/۲/۳۱ 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 حیث مبدأ وابسته به عبارت و سررسید پرداخت در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود بلکه متکی به تعریف مصرح در بصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۲/۲/۳۱ خواهد بود، ضمناً قانونگذار به موجب بصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۲/۲/۳۱ کلیه

محل مهر و امضاء: _____

محل مهر و امضاء: _____

[illegible]



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

شماره پرونده: ۱۳۹۶/۱۲۰۸
تاریخ: ۱۳۹۶/۱۲/۰۸
پوسته:

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 هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد. رأی هیات مزبور قطعی و لازم الاجراست.

ب) همان گونه که مستحقین قانونگذار در فصول مختلف قانون مالیاتهای مستقیم (از جمله مواد ۸۰، تبصره ماده ۱۸، ۱۵۶، ۲۲۷ و...) حسب مورد از مهلت مرور زمان تعیین شده در ماده ۱۵۷ قانون مذکور برای اجرای عملیات قانونی استفاده نموده است و در مواردی که قصد تغییر مهلت مرور زمان مالیاتی ذکر شده در ماده ۱۵۷ قانون مذکور را داشته صرفاً در متن قانونی به آن اشاره نموده است. به عنوان مثال تبصره ماده ۱۸ 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 فعلیه در صورت عدم رعایت مقررات موضوع ماده ۱۱۶ این قانون و این ماده و ضامن یا ضامن های شخص حقوقی و شرکای خاص (موضوع قانون تجارت) متضامناً و کلیه کسانی که دارای شخص حقوقی بین آنان تقسیم گردیده به نسبت سهمی که از دارایی شخص حقوقی نسبت آنان شده است متشکل 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 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 (تاریخ از دوره های زمانی تسلیم فهرست هر سال، پس سال از تاریخ انتشار) مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط حسب مورد خواهد بود و ادعای شاکی مبنی بر تعیین مهلت مرور زمان برای مطالبه جرایم موضوع ماده مذکور در بند ۱-۱۵ دستورالعمل شماره ۲۲۴۶۸/ت-۲۰۰۲/۱۰۲۷-۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی تا یک ماه پس از پایان مهلت ارسال معاملات فصلی برخلاف نص ماده ۱۵۷ قانون مذکور و فاقد رعایت قانونی می باشد.

۲- در خصوص درخواست ابطال بند ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۸۷-ت-۰۰۸۶/۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور،
الف) به موجب تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۲/۲۱ و جرایمی که مودیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ متعلق شده اند مطابق مقررات این ماده (ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۲/۲۱) معاصیه مطالبه و وصول می شود.

ب) از آنجا که به موجب ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۲/۲۱ و تبصره های ذیل آن ماده موضوع فیر قابل بخشودگی بودن جرایم مذکور در آن ماده تصریح شده است. لذا جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ نیز مستقیم مودیان خواهد بود. با توجه به بخشودگی جرایم مذکور اصلاحی مصوب ۱۳۹۲ در اجرای مقررات ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم قابل بخشودگی نیست. لذا شاکی بخواهد در این مورد شکایت کند و این مطلب نیز در بخشنامه شماره ۱۳۹۲/۸۷-ت-۰۰۸۶/۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور مورد تأکید قرار گرفته است.

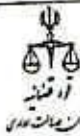
با عنایت به مراتب فوق، بدیهی است در صورتی که کلی جرمه های موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ پس از ابلاغ برگ مطالبه و در موعد مقرر (۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه) حسب درخواست مودی در اجرای مقررات ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مودی بخشودگی قرار گیرند، با توجه به بخشودگی کلی جرمه ها دیگر ضرورتی به طرح موضوع در هیات حل اختلاف مالیاتی نخواهد بود. زیرا پس از بخشودگی جرمه ای موجود نمی باشد تا به هیات 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 جرمه های مزبور در اجرای مقررات ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مورد بخشودگی قرار گیرد مشروط به پرداخت تأییدنامه جرمه ها در مهلت مذکور، ضرورتی به طرح موضوع در هیات حل اختلاف مالیاتی نخواهد بود و اساساً در دو فرض فوق الذکر عدم ضرورت ارجاع موضوع جرمه های مزبور به هیات حل اختلاف مالیاتی بدین لحاظ است که مصداق قاعده «سالیه» به انتفاع موضوع می باشد.

بدین ترتیب معاد بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۸۷-ت-۰۰۸۶/۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور منقضی با فرائین موضوعه نداشتند در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور و علی سبب مقرر در مواد ۱۵۷ و ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۲/۲/۲۱ 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 مطالبه معنونه و منطوق ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نقضای رد خواسته شاکی را دارد.

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری منسوب سال ۱۳۹۲، پرونده به هیات تخصصی اقتصادی ملحق دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیات مذکور در خصوص خواسته شاکی، بند ۹ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۸۷-ت-۰۰۸۶/۱۲۳ 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 ۱۳۹۸/۹/۲۳-۶۲۴ رأی به رد شکایت شاکی 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 ۱۳۹۶/۹/۲۳-۶۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور در دستور کار هیات عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفته است.

دیوان عدالت اداری - تهران - مرکز استادی - طبقه ششم - بخش دیوان اداری - بخش دیوان عدالت اداری - طبقه ۱ - ۱۳۹۶/۱۲/۰۸



قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاسبه پرونده: ۹۲-۲۵۱۰

شماره پرونده: ۹۸-۹۹۸۱۹-۵۵۰۱۳۲۲

دانشگاه: ۹۸-۹۹۲۰۹-۵۵۱۳۲۱-۵

تاریخ: ۱۳۸۸/۱/۱۸

پوسته:

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۱/۸ 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 میادوت کرده است.

رأی هیات عمومی

بر اساس ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که: «چراغ 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 هر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منتهی 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 ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰۹۶۰۱۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور که در رابطه با نحوه رسیدگی به چراغ موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم وضع شده، مهلت مرور زمان رسیدگی به چراغ 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 ۱۳۹۶/۹۷-۲۰۰۹۶۰۱۲۳ 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 - بزرگراه ستاری - جوار شهید بهشتی - قفسه های ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: ۰۲۱ - ۸۱۲۰۰۰۰۰