



رای شماره: ۱۷۳۶۱۵۶/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۰۷/۰۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۸۶۹۶/۶۸۶۹۶-د/۲۳۰/۱۰/۲۶-۱۴۰۱/۱۰/۲۶ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۷۳۶۱۵۶

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۷/۸

شماره پرونده: ۱۰۷۲۳۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای سیدمسیح مولانا

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۸۶۹۶/۶۸۶۹۶-د/۲۳۰/۱۰/۲۶-۱۴۰۱/۱۰/۲۶ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گرددش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۸۶۹۶/۶۸۶۹۶-د/۲۳۰/۱۰/۲۶-۱۴۰۱/۱۰/۲۶ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در مقام تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است:

"طبق پاراگراف دوم از ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم «عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه ای معادل دو درصد مبلغ مورد معامله می شود. همچنین عدم ارایه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش هایی که تعیین می شود مشمول جریمه ای معادل یک درصد معاملاتی که فهرست آنها ارایه نشده است، می باشد» لذا طبق ماده مذکور جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم از دو بخش تشکیل می شود: ۱- جرایم مربوط به عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود (دو درصد جریمه) ۲- عدم ارایه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی (یک درصد جریمه)

از طرفی طبق دادنامه شماره ۱۴۰۰/۶/۶-۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مرور زمان مالیاتی برای جرایم مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم در خصوص ارایه فهرست معاملات، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال یا ارایه فهرست معاملات می باشد. همچنین طبق بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۸/۲۳-۲۰۰/۹۶/۱۱۷ و با استناد به تبصره ۳ ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم، مهلت ارسال اطلاعات فهرست معاملات فصول بهار، تابستان و پاییز سال ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۷/۲/۱۵ تمدید شده است و در نتیجه با احتساب مرور زمان پنج ساله از تاریخ انقضای مهلت ارسال فهرست معاملات، آخرین مهلت رسیدگی به جرایم عدم ارسال یا ارایه فهرست معاملات سال ۱۳۹۶ تاریخ ۱۴۰۲/۲/۱۵ می باشد. لکن مطلب مورد بحث در مانحن فیه در این است که تاریخ ۱۴۰۲/۲/۱۵ صرفاً در خصوص رسیدگی به جرایم مربوط به عدم ارسال یا ارایه فهرست معاملات سال ۱۳۹۶ با استناد به مجوز بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۸/۲۳-۲۰۰/۹۶/۱۱۷ امتداد دارد و قابل تسری به جرایم عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود نمی باشد.

به عبارتی سازمان امور مالیاتی در بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۸/۲۳-۲۰۰/۹۶/۱۱۷ صرفاً مهلت ارسال فهرست معاملات را بنا به اختیارات قانونی خود تمدید کرده است و تمدید این مهلت ارتباطی با عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی و یا استفاده از کد اقتصادی دیگران برای خود و بالعکس ندارد. در نتیجه با استناد به ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم مرور زمان پنج ساله در خصوص مطالبه جریمه عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی و یا استفاده از کد اقتصادی دیگران برای خود و بالعکس پنج سال از تاریخ ثبت و صدور صورت حساب حسب مورد می باشد. معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی در نامه مورد اعتراض، آخرین مهلت رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم را تاریخ ۱۴۰۱/۲/۱۵ دانسته است و این در حالی می باشد که به کاربردن عنوان جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم ناظر بر تمامی جرایم محصور در ماده مذکور می باشد و همان گونه که در توضیحات فوق بیان شده است این جرایم از دو بخش مجزا تشکیل می شود و مطالبه جریمه عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی و یا استفاده از کد اقتصادی دیگران برای خود و بالعکس پنج سال از تاریخ ثبت و صدور صورت حساب حسب مورد می باشد. لذا بنا به توضیحات فوق نامه مورد شکایت متضمن وضع قاعده جدید و خارج از حیطه اختیارات معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور می باشد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال آن مورد درخواست می باشد.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۱۴۰۱/۱۰/۲۶-د/۲۳۰/۶۸۶۹۶

" ادارات کل امور مالیاتی

با عنایت به بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۷/۱۱-۲۰۰/۱۴۰۰/۵۲ در خصوص مبدا زمانی مهلت مرور زمان مالیاتی جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و با توجه به تمدید مهلت ارسال فهرست معاملات فصلی فصول بهار، تابستان و پاییز سال ۱۳۹۶ در اجرای اختیارات تبصره ۳ ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ تا نیمه اردیبهشت ماه ۱۳۹۷ (۱۳۹۷/۲/۱۵) (موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۸/۲۳-۲۰۰/۹۶/۱۱۷)، بدین وسیله یادآور می شود، آخرین مهلت رسیدگی به جرایم موضوع ماده

۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم برای تمام فصول سال ۱۳۹۶ تاریخ ۱۴۰۲/۲/۱۵ می باشد. لذا ضروری است ادارات کل امور مالیاتی ضمن توجه به این امر، اقدامات مقتضی را در این ارتباط معمول دارند. - معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۱۶۷۱/ص-۱۴۰۲/۲/۶ اعلام کرده است:

" ۱- دادنامه شماره ۱۴۰۰/۶/۶-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۱/۱۹-۲۱۰/۹۹/۸ در خصوص مبدا زمانی مهلت رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، طی بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۷/۱۱-۲۰۰/۱۴۰۰/۵۲ این سازمان برای اجرا به ادارات کل امور مالیاتی ارسال شده است. مستفاد از مفاد دادنامه مذکور، به ویژه عبارت «با لحاظ این امر که حکم ماده ۱۶۹ قانون مذکور در خصوص صدور صورت حساب و ثبت در سامانه به صورت فصلی انجام می شود و مطالبه سازمان امور مالیاتی از بابت جرایم ناشی از عدم ثبت معاملات نیز قبل از سررسید مالیات و در پایان هر فصل صورت می گیرد» اولاً مرور زمان مالیاتی برای رسیدگی و مطالبه جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم، مطابق مهلت ماده ۱۵۷ قانون یاد شده، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال یا ارایه فهرست معاملات می باشد. ثانیاً هر چند دو نوع جریمه در ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم ذکر شده، لیکن اطلاعات فهرست معاملات فصلی و صورت حساب های صادره از سوی مودی، مستقل و منفک از یکدیگر نمی باشند و پس از بررسی اداره امور مالیاتی، حسب مورد، متناسب با نوع تخطی مودی جریمه مربوط تعیین و اعمال می شود.

۲- به موجب تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم «نحوه رسیدگی، مطالبه، حل اختلاف و وصول جرایم مذکور و ترتیبات پرداخت آن در هر دوره مالیاتی طبق مقررات این قانون با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مذکور انجام می شود.»

۳- فهرست معاملات مورد نظر که بر اساس مقررات ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم در مقاطع سه ماهه (فصلی) توسط مودیان تهیه و تا یک ماه و نیم پس از پایان هر فصل به سازمان امور مالیاتی کشور ارایه می شود، حاوی اطلاعات مربوط به خرید و فروش کالا و خدمات توسط مودی می باشد که در قسمت فروش آن بخش عمده و اصلی اطلاعات مربوط به صورت حساب فروش شامل اطلاعات هویتی خریدار، شماره اقتصادی خریدار و مبلغ فروش می باشد.

۴- اداره امور مالیاتی در زمان بررسی فهرست معاملات و با توجه به اطلاعات فهرست معاملات ارایه شده از سوی مودی و همچنین اطلاعات واصله از فهرست معاملات طرف معامله (خریدار) نسبت به بررسی صورت حساب های مودی از حیث صدور یا عدم صدور صورت حساب و صحت مندرجات آن اقدام نموده و در صورت مشاهده مغایرت، حسب مورد جرایم پیش بینی شده در ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم را از مودی مطالبه خواهد نمود.

۵- شاکی در شکواییه خود به درستی جرایم مورد نظر را تقسیم بندی نموده است، اما در تفسیری نادرست، رسیدگی به دو موضوع مورد اشاره را از هم منفک نموده و قایل به تفکیک در موعد حسابرسی آنها شده است و این در حالی است که بدون رسیدگی به وضعیت ارسال یا عدم ارسال صورت حساب که در راستای بررسی فهرست معاملات احصاء می شود، اساساً ورود به محاسبه جرایم مورد نظر امکان پذیر نمی باشد، لذا فهرست معاملات ارایه شده از سوی مودی و

طرف معاملات که حاوی بخش عمده اطلاعات مربوط به صورت حساب های صادره می باشد، مبنای اصلی بررسی صورت حساب های صادره از سوی مودی خواهد بود.

۶- با توجه به توضیحات فوق اطلاعات فهرست معاملات و صورت حساب های صادره مستقل از یکدیگر نمی باشند و در صورتی که در اجرای تبصره ۳ ماده ۱۰ آیین نامه مورد اشاره بازه زمانی ارایه فهرست معاملات مودی و طرف های معامله افزایش یابد، بدیهی است که مهلت رسیدگی به جرمه عدم ارسال صورت حساب صادره نیز به همان نسبت بیشتر شده و به تبع آنها مهلت زمانی مقرر به رسیدگی هر دو مورد نیز افزایش می یابد. بنابراین مبدا زمانی محاسبه مرور زمان مالیاتی برای رسیدگی و مطالبه هر دو نوع جرمه موصوف نیز یکسان و همان تاریخ انقضای مهلت ارسال یا ارایه فهرست معاملات می باشد. از این رو با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی، رد شکایت شاکی مورد استدعا است. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۷/۸ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران 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

صرف نظر از وجود اختیار یا عدم اختیار برای طرف شکایت درخصوص تغییر در مهلت های قانونی رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم، اولاً در ماده مذکور دو نوع جرمه لحاظ شده که شامل جرمه عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی و یا استفاده از کد اقتصادی خود برای دیگران یا کد اقتصادی دیگران برای خود (معادل ۲٪) و جرمه مربوط به عدم ارسال فهرست معاملات (معادل ۱٪) است و در مقرر مودر شکایت اشاره به بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۵۲ مورخ ۱۴۰۰/۷/۱۱ شده است که در این بخشنامه صرفاً مهلت ارسال فهرست معاملات (بخش دوم جرمه های موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم) تمدید شده است و اصولاً در آن راجع به تمدید جرمه های نوع اول و تغییر در مبدا شروع مرور زمان رسیدگی ماده مزبور، حکمی نیامده است و این در حالی است که در مقرر معترض عنه علی الاطلاق و مبنیاً بر بخشنامه سابق آخرین مهلت رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم در هر دو بخش و برای تمامی فصول سال ۱۳۹۶، تاریخ ۱۴۰۲/۲/۱۵ تعیین شده است که به معنای توسعه مرور زمان پنج ساله قانون بدون مجوز قانونی است. ثانیاً از لحاظ ماهیت، بین دو بخش از جرایم یادشده تفاوت وجود دارد و بخش اول که درخصوص صدور یا عدم صدور صورت حساب و استفاده یا عدم استفاده از کد اقتصادی دیگران یا خود یا درج و عدم درج شماره اقتصادی است، به صورت آنی و حین معامله و رویداد مالی انجام می شود یا نمی شود و فی الواقع ظرف زمانی آن حین معامله و واقعه است که قانوناً مرور زمان پنج ساله آن (تخلّف عدم انجام) از همان زمان باید لحاظ شود، لیکن در بخش دوم که ارسال فهرست معاملات یک فصل است، در پایان فصل برای همه فصل از روز اول تا پایان و یا مهلت مندرج در آیین نامه تا یک و نیم ماه بعد از پایان فصل است که در بخشنامه اولیه این مهلت تمدید شده و در واقع ارسال فهرست معاملات مبتنی بر انجام هر معامله و واقعه نیست و به صورت یکجا در پایان فصل و ۴۵ روز بعد از پایان فصل انجام می شود که ماهیتاً متفاوت است و به جهت اینکه در مقرر مودر شکایت با توسعه در مرور زمان به ضرر مودیان اقدام شده است، لذا بر مبنای مراتب فوق که در دادنامه های شماره ۱۴۲۳ مورخ ۱۴۰۰/۶/۶ و شماره ۳۱۰۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز منعکس شده، نامه شماره ۲۳۰/۶۸۶۹۶/د مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۲۶ معاونت درآمدهای

مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص موضوع شکایت و صرفاً جرایم نوع اول به شرح فوق، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

حکمت‌علی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین