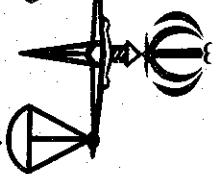


پنجاهمین هیئت مدیره آبان ماه ۱۴۰۰

سال هفتاد و هفتم شماره ۲۲۳۲۶



قوه قضائیه

ویژه قوانین و مقررات

(۱۴۷۳)

# روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

شامل: قوانین - مذاکرات مجلس شورای اسلامی - رویه‌های قضائی - عهدنامه‌ها - آییننامه‌ها  
تک شماره ۲۵۰۰ تومان تصویب نامه‌ها - تصمیم نامه‌ها - اساسنامه‌ها و آگهیها  
www.RRK.IR  
www.DASTOUR.IR

صفحه ۲      دستگاه اجراء کننده      تاریخ تصویب      عنوان مندرجات (قوانین و مقررات و معمولات آراء وحدت رویه)

۲      سازمان امور مالیاتی کشور

۱۴۰۰/۱۶/۱۶

✓ رأی شماره‌های ۱۴۲۳ و ۱۴۲۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: بخشنامه شماره ۲۱۰۹/۹۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۹ سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب ابطل شد

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۶/۱۶ شماره دادنامه: ۱۴۲۳-۱۴۲۴  
 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 ۲۱۰/۹۹/۸ مورخ ۱۳۹۹/۱/۱۹  
 سازمان امور مالیاتی کشور  
 گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست‌های جداگانه‌ای ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۸ مورخ ۱۳۹۹/۱/۱۹ را خواستار شده‌اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده‌اند که:  
 الف- متن دادخواست آقای بهمن زبردست:  
 "با سلام و احترام به استحضار می‌رساند در رأی شماره ۳۱۰۵-۱۳۹۸/۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر اساس شکایت نسبت به تعیین مهلت مرور زمان پنج سال

## تواین وقرات عمومی

۱۴۰۰/۸/۱

شماره: ۹۹۰۰۶۵۸

بسمه تعالی

جناب آقای اکبر پور  
 رئیس هیأت‌مدیره و مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران  
 یک نسخه از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه‌های ۱۴۰۰/۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۲۴ و ۱۴۰۰/۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۲۳ مورخ ۱۴۰۰/۶/۱۶ با موضوع: «بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۸ مورخ ۹۹/۱/۱۹ سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب ابطال شد» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.  
 مدیرکل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری- یدالله اسمعیلی‌فرد

۱- تبصره ماده ۱۱۸ قانون مالیات‌های 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 طرف 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 مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱:  
 بنابراین می‌توان با قاطعیت ادعا نمود اولاً: جرایم ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.ا اصلاحی سال ۱۳۸۰ و جرایم ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴ و ثانیاً: تبصره ماده ۱۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم دارای تعریفی مستقل از مبدأ مرور زمان مالیاتی پنج ساله وفق ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم «از تاریخ سررسید پرداخت مالیات» می‌باشند، یعنی مطابق تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ «نحوه رسیدگی، مطالبه، حل اختلاف و وصول جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ (جرایم سالهای ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ لغایت ۱۳۹۴) بر اساس احکام مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ می‌باشد. بر این اساس و در اجرای مقررات تبصره‌های ۴ و ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴ و ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴، جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴، بر اساس احکام مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ و جرایم ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال فهرست معاملات مستفاد از اراده مقنین در عبارت «از هر دوره مالیاتی» محسوب می‌گردد.

ب) به موجب ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های 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 می‌کند مشمول پرداخت مالیات می‌باشند. در این ارتباط اشخاص موضوع مواد ۳۹، ۸۰، ۸۸، ۱۰۰، ۱۱۰، ۱۱۶، ۱۲۶ و تبصره ۴ ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم مکلفانند بابت تحصیل درآمد در موارد 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 مالیات‌های مستقیم اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را حداکثر ظرف یکسال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید و مطابق حکم ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم «نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه متباعد درآمده‌اند 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 می‌باشد» مرور زمان مالیاتی اشخاص و مصداق موضوع این ماده پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات محسوب می‌گردد. از آنجایی که اولاً: سررسید پرداخت مالیات در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم بعنوان یک مفهوم کلی بر بیش از یک مصداق «قابل صدق» است، عبارت دیگر، مصداق این مفهوم کلی عبارتند از: ۱) مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه متباعد درآمده خودداری نموده‌اند. 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 مصداق مزبور میباشد. ثانیاً: مرور زمان مالیاتی پنج سال بعنوان یک مفهوم کلی علاوه بر دو مصداق مزبور مصداق دیگری نیز از جمله ۱) تبصره ماده ۱۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم ۲) تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ دارد.

ثالثاً: اهل منطق در بحث «قواعد منطقی تعریف» ضوابطی را ذکر میکنند که تأمین برخی از آنها مبتنی بر آگاهی از نسبت‌های چهارگانه است، باید دانسته شود اگر دو مفهوم کلی را از جهت صدایی 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 من وجه بنابراین اگر مفهوم کلی «سررسید پرداخت مالیات» را با مفهوم کلی «مرور زمان مالیاتی پنج سال» از جهت صدایی و افراد با یکدیگر بسنجیم، نسبت آنها عموم و خصوص مطلق «از تمام افراد یک کلی صدایی برای کلی دیگر باشند ولی افراد مفهوم کلی دیگر فراتر

رسیدی 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 شکی مبنی بر اینکه این جرایم ارتباطی با تسلیم اظهارنامه مالیاتی سالانه یا پرداخت مالیات نداشته و با توجه به مغایرت بند ۱ بخشنامه ابطال شده و رأی مذبذمانه قانون مالیات‌های مستقیم، این بند از بخشنامه ابطال شده و رأی مذکور طی بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۱۱/۱۰ - ۲۱۰/۱۹/۹۳ - ۲۱۰/۱۹/۹۳ به بخشنامه ۱ بخشنامه ۱۳۹۹/۱۱/۲۳ با ماده ۱۵۷ بخشنامه ۱۵۷ قانون ۱۵۷ ق.م.ا اصلاحی به عنوان مبدا زمانی محاسبه مرور زمان موضوع این ماده (فارغ از تمدید مهلت ارسال فهرست معاملات هر فصل) می‌باشد.» با این همه تنها ۹ روز بعد، یعنی در ۱۳۹۹/۱۱/۱۹ همان مقام بخشنامه دیگری به شماره ۲۱۰/۹/۹۸ 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 برای رسیدگی و مطالبه جرایم مقرر در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم عدم ارتباط این جرایم با پرداخت مالیات عملکرد، در مغایرت آشکار با رأی شماره دادنامه ۳۱۰۵ - ۱۳۹۸/۱۱/۸ هیات عمومی دیوان عدالت اداری است، لذا با توجه به مغایرت این بخشنامه با رأی 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 ۲۱۰/۹/۹۸ - ۲۱۰/۹/۹۸/۱۱۹ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور از عبارت «تاریخ سررسید پرداخت مالیات سال عملکرد مربوط به عنوان مبدا زمانی محاسبه مرور زمان موضوع ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ این قانون می‌باشد» مستنفا و متکی به دلایل مطروحه به رعایت بندهای (ب) و (ت) ماده مذکور تقدیم حضور مقام عالی، ریاست و قضات شریف دیوان عدالت اداری می‌نمایم، لذا استدعا دارد به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص اثر ابطال این قسمت از مصوبه مورد شکایت را به استناد ماده ۱۳ قانون صدالاستاره به زمان تصویب آن مرتب نمایم. احتراماً به استحضار می‌رسانم:

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 امکان‌پذیر 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 ۱۳۹۲/۲/۱۱ موضوع مواد ۱۰۵، ۱۰۶ و ۱۰۷ لایحه ترتیب در خصوص مرور زمان تعقیب جرایم موجب تعزیر، حق شکایت کیفری و مرور زمان اجرای احکام قطعی تعزیری» و در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، منتهی به اصلحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ «مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد...» به تفصیل در خصوص مرور زمان پرداخت شده است. در 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، هر یک از این قوانین دارای تعریفی مستقل از مبدأ می‌باشند و در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مبدأ برای احتساب مرور زمان مالیاتی پنج ساله عبارتست از: «از تاریخ سررسید پرداخت مالیات»، مستفاد از ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم «لیکن سررسید پرداخت مالیات در هر یک از موارد احصاء شده یا سررسید پرداخت مالیات» لیکن سررسید پرداخت مالیات بر هر یک از موارد احصاء شده یا مصداق این ماده «نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه متباعد درآمده 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» شامل مواد ۸۰، ۸۹، ۱۰۰، ۱۰۶، ۱۱۶، ۱۲۶ و تبصره ۴ ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم از حیث مبدأ دارای تعریف مستقل بوده، یعنی مبدأمرور زمان مالیاتی پنج ساله که «از تاریخ سررسید پرداخت مالیات» محسوب می‌گردد در هر یک از منابع مالیات در آمد موضوع ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های 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 مالیات‌های مستقیم «از تاریخ سررسید پرداخت مالیات» استفاده نموده است و آن دو مورد عبارتند از:

ثالثاً: 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 مالیات‌های مستقیم اصلاحی منتهی به مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ در خصوص وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی اولاً: در باب تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای قانون مزبور ثالثاً: 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: اظهارنظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی، بنابراین صدور هرگونه بخشنامه، دستورالعمل و آیین‌نامه 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 وجهت 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 مستثنا به بند (ت) ماده ۸۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از مصادیق خروج از اختیارات مرجع تصویب‌کننده 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 مطالعه جرائم 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 ثالثاً: از حیث عدم توجه به تسری مقررات تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ در خصوص نحوه محاسبه، مطالعه و وصول جرائم 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 راجعاً: تبدیل محدود نمودن مفهوم کلی سررسید پرداخت مالیات به سررسید پرداخت مالیات سال عملکرد مربوط، برخلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع وضع وضع آن تشخیص داده می‌شود، بنابراین استدعا دارد به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص و به استناد بند 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.

من بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

«بخشنامه شماره ۲۱۰۹۹/۸ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۹/۱/۱۹  
«پیرو بخشنامه شماره ۲۱۰۹۹/۳ مورخ ۱۳۹۹/۱/۱۰ موضوع ابلاغ داننامه شماره ۱۳۱۰۵/۸۸۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۱۰۵ - ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۱۰۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ضمن اصلاح قسمت اخیر بخشنامه فوق‌الذکر در خصوص آخرین مهلت رسیدگی و مطالعه 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 ۲۱۰۹۹/۱۲۳ مورخ ۱۳۹۶/۹/۷ سازمان متبوع، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط به عنوان مبدا، 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 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 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 جرائم 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

باشند، نسبت بین این دو مفهوم کلی، عموم و خصوص مطلق است» است. حال با عنایت به اینکه مصادیق مرور زمان مالیاتی پنج ساله نسبت به مصادیق سررسید پرداخت مالیات فراتر و بیشتر می‌باشد می‌توان با توجه به مفاد ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم و اصول حاکم بر علم منطقی این گونه ادعا نمود که «تمام افراد و مصادیق سررسید پرداخت مالیات، مصادیقی برای مرور زمان مالیاتی پنج ساله هستند ولی افراد و مصادیق مرور زمان مالیاتی پنج ساله فراتر و بیشتر از مصادیق سررسید پرداخت محسوب می‌شوند» همانطور که مرقوم گردیده، تبصره ماده ۱۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ دارای مرور زمان مالیاتی پنج ساله هستند لیکن دارای سررسید پرداخت مالیات نمی‌باشند، 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 ۱۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم و اشخاص موضوع تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های 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 تصویب‌کننده آن در بخشنامه مورد شکایت محسوب می‌گردد.

(ج) به موجب ماده ۴ قانون «اثر قانون نسبت به آئیه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد مگر اینکه در خود قانون، مقررات خاصی نسبت به این موضوع انحصار شده باشد» در این ارتباط به عرض میرساند به موجب ماده ۲۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و ماده ۲۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ به شرح ذیل:

۱) ماده ۲۷۳ قانون مالیات‌های 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 مالیات‌های 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 می‌باشد. به رعایت ماده ۴ قانون مدنی «قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد مگر اینکه در خود قانون، مقررات خاصی نسبت به این موضوع انحصار شده باشد» موارد استثناء و عطف به ماسبق نمودن را مورد احصاء قرار داده است. بعبارت دیگر تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ از مصادیق و موارد احصاء شده ماده ۲۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ «بجه استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده» محسوب می‌گردد. به موجب تبصره ۶ مذکور «جرائمی که مؤدیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مرتکب شده‌اند، مطابق مقررات این ماده محاسبه، مطالعه و وصول می‌شود.» باید جرائم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مربوط به سال‌های ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴ مطابق مقررات حاکم بر ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ محاسبه، مطالعه و وصول شوند. حال با اختیار حاصل از تبصره ۶ مذکور برای محاسبه، مطالعه و وصول جرائم مرتکبین ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۸۰، می‌بایست حکم مقرر در تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴ ملحوظ نظر قرار گیرد، بعبارت دیگر احکام مقرر در تبصره‌های ۴ و ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های 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 جرائم مرتکبین ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ حکم جداگانه‌ای مقرر نموده است.

ضمناً شایسته است به استحضار برساند به موجب تبصره ۴ مذکور با یکار برین عبارت «در هر دوره مالیاتی طبق مقررات این قانون با رعایت مقرر در ماده ۱۵۷ انجام می‌شود» مبدأ محاسبه مرور زمانی مالیاتی پنج ساله موضوع ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم برای رسیدگی، مطالعه و وصول جرائم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ (رساله‌های ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴) و ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ از سال ۱۳۹۵ به بعد مورد حکم یکسان و واحد قرار گرفته است. بنابراین مقنن در تبصره‌های ۴ و ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ سه موضوع را مورد حکم قرار داده است.

اولاً: نحوه رسیدگی، مطالعه و وصول جرائم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ و ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ بصورت یکسان مطابق حکم مقرر در تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴.

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 منبج درآمد خودداری نمودند 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 ۲۱۰/۹۹/۸ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۹ 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 مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ این قانون می‌باشد» و در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ این قانون مقرر است: «... با رعایت به اینکه در تبصره ۴ ماده ۱۶۹ 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 در خصوص صدور صورت‌حساب و ثبت در سامانه به صورت فصلی انجام می‌شود و مطالبه سازمان امور مالیاتی از بیت 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.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری

امورمالیاتی) 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. - 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 ۱۳۹۹/۷/۹۷۹-توضیح داده است که: «بخشنامه مورد شکایت، متعلق صدور دادنامه شماره ۳۱۰۵ - ۱۳۹۸/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در ارتباط با ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - 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 مالیات‌های مستقیم ملاک می‌باشد، معاون حقوقی و فنی مالیاتی به موجب بخشنامه معترض‌عنه 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 مؤدی 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»

۲- با توجه به تبصره 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 می‌شود.»

۳- طبق ماده ۱۵۷ همان قانون «نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبج درآمد خودداری نمودند 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 و پس از گذشت پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود، مگر اینکه ظرف این مدت درآمد مؤدی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادره به مؤدی ابلاغ شود.»

۴- در بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۸ - ۱۳۹۹/۱۱/۱۹ با توجه به مفاد دادنامه شماره ۳۱۰۵ - ۱۳۹۸/۱۱/۱۸ 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 ۲۱۰/۹۹/۸ - ۱۳۹۹/۱۱/۱۹ 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 استعانت. 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 رأی مبادرت کرده است.

#### رأی هیأت عمومی

بر مبنای تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴ مقرر شده است که: «نحوه رسیدگی، مطالبه، حل اختلاف و وصول جرایم مذکور و