

مرور زمان مالیاتی آن پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت (پایان اردیبهشت ۱۳۹۵) لغایت پایان اردیبهشت ماه سال ۱۴۰۰ (۱۴۰۰/۲/۳۱) خواهد بود. یعنی چنانچه مالیات حقوق فروردین ماه سال ۱۳۹۵ به رعایت ماده ۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم تا ۱۴۰۰/۲/۳۱ مورد مطالبه و برگ تشخیص آن صادر نگردد و ظرف مدت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم برگ تشخیص به مؤدی ابلاغ نگردد مشمول مرور زمان مالیاتی گردیده و مطالبه مالیات با جرایم حسب مورد برای مأموران 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 مبدا مرور زمان «از تاریخ درج آگهی انحلال در روزنامه رسمی کشور» تعیین شده است و نیز به موجب ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم برای مؤدیانی که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منع درآمد خودداری می نمایند، مبدا 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 جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و یا جرایم ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ حسب مورد نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منع درآمد خودداری نموده 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 جرایم 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 ۲۰۰/۲۴۴۶۸/ص - ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ ابلاغ و از ۱۳۹۱/۱/۱ عملیاتی گردید. به موجب بند (۱-۵) مؤدیان مالیاتی مزبور مکلفند از ۱۳۹۱/۱/۱ 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 مبدا مرور زمان برای مطالبه جرایم 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 «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 ابهام و ایراد را به موجب تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ با اضافه نمودن عبارت «در هر دوره مالیاتی» مرتفع نموده است، یعنی می توان ادعا نمود مبدا در تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ 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 مبدا وابسته به عبارت «سررسید پرداخت» در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود بلکه متکی به تعریف مصرح در تبصره ۴ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ خواهد بود. ضمناً قانونگذار به موجب تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ کلیه جرایمی که مؤدیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مرتکب شده اند، مطابق مقررات ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ خواهد بود یعنی نرخ جرایم، نحوه مطالبه و نحوه وصول می باید بر اساس ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ صورت پذیرد لذا می توان با قاطعیت ادعا نمود در احتساب مبدا مرور زمان مالیاتی جرایم مذکور (۱۶۹ مکرر قدیم و ۱۶۹ قانون جدید) می باید با اتکاء از تبصره ۴ و تبصره ۶ ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ بهره برداری نمود. بنابراین به عنوان نتیجه گیری نحوه محاسبه، مطالبه و وصول جرایم ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به استناد تبصره ۶ و طبق تبصره ۴ ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ انجام خواهند پذیرفت.

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ برخلاف 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 تفضیل به این موضوع پرداخته شد. این اشتباه خسارت سنگین به مؤدیان مالیاتی و به مأموران مالیاتی وارد خواهند نمود که متأسفانه جبران ناپذیر است. مأموران مالیاتی چنانچه با این تعریف برای سال ۱۳۹۱ حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷/۴/۳۱ 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 پذیرفته است. همان طوری که به صورت مدلل معروض گردید آخرین مهلت مطالبه جرایم ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ برای هر یک از فصلهای سال ۱۳۹۱ به ترتیب شامل:

شماره ۹۷۰۲۵۱۰ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰

بسمه تعالی

جناب آقای اکبرپور

رئیس هیأت مدیره و مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۰۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۸ با موضوع: «ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ امور مالیاتی کشور» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می گردد.

مدیرکل هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری - مهدی دربین

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸/۱۱/۸ شماره دادنامه: ۳۱۰۵ شماره پرونده: ۹۷۰۲۵۱۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: آقای خسرو حسین پور هرمزی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳

- ۱۳۹۶/۹/۷ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکلی به موجب دادخواستی ابطال بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ 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 دیدگاه قانونی، اعلام شکایت، تعقیب و رسیدگی، مطالبه 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 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 مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن منتهی به ۱۳۹۴/۴/۳۱ به موجب ماده ۱۵۷ پس از گذشتن پنج سال مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود.

با ملاحظه و مذاقه قوانین مذکور توجه به نکات ذیل حائز اهمیت است:

۱- در قوانین 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 قوانین مذکور، هر یک دارای تعریف مستقل از مبدا می باشند به عبارت دیگر در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مبدا برای احتساب مرور زمان مالیاتی عبارتست از «مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات تعیین شده است.» یعنی ملاک برای شمارش پنج سال از مبدا تاریخ سررسید پرداخت مالیات است لیکن سررسید پرداخت مالیات نیز در هر یک از منابع مالیاتی از حیث مبدا دارای تعریف مستقل بوده، به عبارت دیگر سررسید پرداخت مالیات در مواد ۸۰، ۸۶، ۱۰۰، ۱۱۰، ۱۱۶ و ۱۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان مبدا شمارش با یکدیگر متفاوت هستند اگرچه کلیه مقررات از حیث مدت مرور زمان مالیاتی یعنی همان پنج سال در مواد قانونی مزبور ۸۰، ۱۱۶، ۱۱۰، ۱۰۰، ۸۶ و ۱۲۶ دارای وجه مشترک است. بنابراین مبدا 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 ۱۳۹۴/۴/۳۱ «تا پایان ماه بعد» یعنی تا پایان اردیبهشت ماه سال ۱۳۹۵ خواهد بود و

مكلف است ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه نسبت به پرداخت آن اقدام کند. در غیراین صورت معترض شناخته شده و موضوع جهت رسیدگی و صدور رأی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد. رأی هیأت مزبور قطعی و لازم‌الاجرا است...»

ب) همان گونه که مستحضرد 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 استفاده نموده است و در مواردی که قصد تغییر مبدا 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 «... 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 این ماده و ضامن یا ضامن‌های شخص حقوقی و شرکای ضامن (موضوع قانون تجارت) متضامناً و کلیه کسانی که دارای شخص حقوقی بین آنان تقسیم 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 «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب ۱۳۸۰ قصد تغییر مبدا 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 سرسید پرداخت مالیات) تعیین نموده است، بنابراین مهلت مرور زمان رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون یادشده برای هر سال (فارغ از دوره‌های زمانی تسلیم فهرست هر سال)، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط حسب مورد خواهد بود و ادعای شاکی مبنی بر تعیین مبدا مرور زمان برای مطالبه جرایم موضوع ماده مذکور در بند (۱-۵) دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۴۴۶۸/ص - ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ سازمان امور مالیاتی تا یک ماه پس از پایان مهلت ارسال معاملات فصلی، برخلاف نص ماده ۱۵۷ قانون مذکور و فاقد وجهت قانونی می‌باشد.

۲- در خصوص درخواست ابطال بند ۹ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ سازمان امور مالیاتی کشور:

الف) به موجب تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ «جرایمی که مؤدیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مرتکب شده‌اند مطابق مقررات این ماده (ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) محاسبه، مطالبه و وصول می‌شود.»

ب) از آنجا که به موجب ماده ۱۶۹ «قانون مالیاتهای مستقیم» اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و تبصره‌های ذیل آن ماده، موضوع غیرقابل بخشودگی بودن جرایم مذکور در آن ماده تصریح نشده است، لذا جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ نیز مستفاد از تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴ در اجرای مقررات ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم قابل بخشوده شدن تلقی گردیده و این مطلب نیز در بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۴/۹۷ - ۱۳۹۴/۱۰/۱۶ سازمان امور مالیاتی کشور مورد تأکید قرار گرفته است.

با عنایت به مراتب فوق، بدیهی است در صورتی که کل جریمه‌های 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 مؤدی در اجرای مقررات ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مورد بخشودگی قرار گیرند، با توجه به بخشودگی کل جریمه‌ها، دیگر ضرورتی به طرح موضوع در هیأت حل اختلاف مالیاتی نخواهد بود. زیرا پس از بخشودگی جریمه‌های موجود نمی‌باشد تا در هیأت مذکور مورد رسیدگی قرار گیرد. همچنین در صورتی که پس از ابلاغ برگ مطالبه، مؤدی 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 مؤدی، بخشی از جریمه‌های مزبور در اجرای مقررات ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مورد بخشودگی قرار گیرد مشروط به پرداخت باقیمانده جریمه‌ها در مهلت مذکور، ضرورتی به طرح موضوع در هیأت حل اختلاف مالیاتی نخواهد بود و اساساً در دو فرض فوق‌الذکر عدم ضرورت ارجاع موضوع جریمه‌های مزبور به هیأت حل اختلاف مالیاتی بدین لحاظ است که مصداق قاعده «ساله به انتفاع موضوع» می‌باشند.

بدین ترتیب، مفاد بندهای ۱ و ۹ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ سازمان امور مالیاتی کشور مخالفتی با قوانین موضوعه نداشته در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور وفق ضوابط مقرر در مواد ۱۵۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم

- ۱) مطالبه جرایم فصل بهار سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶/۴/۳۱
- ۲) مطالبه جرایم فصل تابستان سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶/۷/۳۰
- ۳) مطالبه جرایم فصل پاییز سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶/۱۰/۳۰
- ۴) مطالبه جرایم فصل زمستان سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷/۱/۳۱ خواهد بود.

بدین منظور به موجب جدول پیوست این شکایت به تفصیل کلیه مواعد ارسال فهرست معاملات و آخرین مهلت‌های مطالبه جرایم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ تعیین شده است تقدیم حضور می‌گردد. بنابراین بند ۱ بخشنامه مورد اعتراض در تعارض با نص صریح قانون در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات مربوطه می‌باشد لذا درخواست دارد به دلیل ضرر و زیان وارده به مؤدیان مالیاتی (تضییع حقوق اشخاص) و همچنین به مأموران مالیاتی از زمان تصویب ابطال گردد. رئیس کل سازمان امور مالیاتی مجدداً در بند ۹ بخشنامه مورد اعتراض با ذکر این عبارت «با درخواست بخشودگی جرایم مؤدی موافقت شود ضرورتی برای طرح پرونده در هیأت نخواهد بود.» و همچنین با ذکر این عبارت «در مواردی که مؤدی قبولی خود را نسبت به جرایم متعلقه اعلام...» ضرورت طرح پرونده را در هیأت منتفی می‌داند کاملاً برخلاف نص صریح ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ می‌باشد چون قانونگذار به صراحت عنوان نموده است عدم پرداخت جرایم مذکور توسط مؤدی به منزله اعتراض تلقی شده و موضوع جهت رسیدگی به هیأت ارجاع خواهد شد، بنابراین چنانچه مؤدی در موعد مقرر (ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه نسبت به پرداخت آن اقدام کند.) به وظیفه خود یعنی پرداخت اقدام ننماید معترض خواهد بود و فارغ از اینکه در فرصت دیگری بعد از موعد مقرر سی روزه نسبت به پرداخت جرایم اقدام یا نسبت به جرایم بخشودگی اخذ نماید، می‌باید پرونده مزبور برای اتخاذ تصمیم به هیأت 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 ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ سازمان امور مالیاتی کشور را از تاریخ تصویب ابطال فرمایید.»

متن بخشنامه در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

م	۱۶۹ مکرر	۹۶	۱۲۳
	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی		
	نحوه رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ (عملکرد ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴)		
نظر به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص نحوه رسیدگی به جرایم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ موضوع دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۴۴۶۸/ص - ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ و اصلاحات بعدی آن برای عملکرد سالهای ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴، مقرر می‌دارد:			
۱: مهلت مرور زمان رسیدگی به جرایم موضوع ماده مذکور برای هر سال (فارغ از دوره‌های 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. به عنوان مثال مهلت رسیدگی به جرایم مربوط به عملکرد سال ۱۳۹۱ حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷/۴/۳۱ و مهلت ابلاغ برگ مطالبه آن حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۷/۳/۳۰ می‌باشد.			
۹: در مواردی که قبل از طرح پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی، با درخواست بخشودگی جرایم مؤدی موافقت شود ضرورتی برای طرح پرونده در هیأت نخواهد داشت. این حکم در مواردی که مؤدی قبولی خود را نسبت به جرایم متعلقه اعلام و بخشی از جرایم مورد بخشودگی قرار گیرد، در صورت پرداخت باقی مانده جرایم نیز جاری می‌باشد. ضمناً این امر مانع از بخشودگی جرایم توسط ادارات امور مالیاتی پس از طرح پرونده در هیأت و صدور رأی نخواهد بود.			

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۲۴۵۶۹/ص - ۱۳۹۷/۱۱/۹ توضیح داده است که:

«۱- در خصوص درخواست ابطال بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ سازمان امور مالیاتی کشور:

الف) مطابق 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 و پس از گذشتن 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 ۵ سال مذکور برگ تشخیص صادره به مؤدی 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 مشمول جریمه‌های معادل یک درصد (۱/۱) معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است خواهد بود. جرایم مذکور توسط اداره امور مالیاتی مربوط با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه خواهد شد و مؤدی

مصوب ۱۳۶۶ و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰ و تبصره ۶ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴ 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 واحدها و مراجع مالیاتی ابلاغ شده است. لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تقاضای رد خواسته شاکی را دارد.»

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، پرونده به هیأت تخصصی اقتصادی، مالی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیأت مذکور در خصوص خواسته شاکی، بند ۹ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ 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 ۶۲۴ - ۱۳۹۸/۹/۲۳ رأی به رد شکایت شاکی صادر کرده است. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعی یافته است.

رسیدگی به بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ سازمان امور مالیاتی کشور در دستور کار هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفت.

هیأت 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 هیأت عمومی

بر اساس ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که: «جرایم 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: «سبب به مؤدیان 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...» با وجود احکام قانونی یاد شده، به موجب بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ 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 ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ - ۱۳۹۶/۹/۷ 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.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری - مرتضی علی اشراقی