

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 های ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۲۳ و ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۲۴ مورخ ۱۴۰۰/۶/۶ 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 می گردد.

مدیر کل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری - یدالله اسمعیلی فرد

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۶/۶ شماره دادنامه: ۱۴۲۳-۱۴۲۴

شماره پرونده: ۹۹۰۳۰۳۰ - ۹۹۰۰۶۵۸

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 دادخواست های جداگانه ای ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۸ مورخ ۱۳۹۹/۱/۱۹ 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 رأی شماره ۳۱۰۵ - ۱۳۹۸/۱۱/۸ 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 ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ با ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم، این بند از بخشنامه ابطال شده و رأی مذکور طی بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۳ - ۱۳۹۹/۱/۱۰ معاون حقوقی و فنی مالیاتی به درستی ابلاغ و در مطابقت با رأی 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 ۱۳۹۹/۱/۱۹ همان مقام بخشنامه دیگری به شماره ۲۱۰/۹۹/۸ 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 مقدمتا ذکر شد به دلیل عدم ارتباط این جرایم با پرداخت مالیات عملکرد، در مغایرت آشکار با رأی شماره دادنامه ۳۱۰۵ - ۱۳۹۸/۱۱/۸ هیأت 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 ۲۱۰/۹۹/۸ - ۱۳۹۹/۱/۱۹ 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 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 نمایم. 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 عبارت 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 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.» 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 می گردد.

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. 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 مؤدیان 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 مؤدیان 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، عبارت دیگر، مصادیق این مفهوم کلی عبارتند از: ۱) مؤدیان 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 مصداق 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 تأمین 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 مصداقی برای کلی دیگر باشند، ولی افراد مفهوم کلی دیگر فراتر 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 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، مصداقی 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 مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ (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