



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001736156

تاریخ تنظیم : 1402/07/08

شماره بایگانی شعبه : 0107231

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

شماره پرونده ها :

140131920001597687

تاریخ دادنامه: 1402/7/8

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای سیدمسیح مولانا

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره 1401/10/26-د/230/68696 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره 1401/10/26-د/230/68696 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 169 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 ارائه 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 ارائه نشده است، می باشد» لذا طبق ماده مذکور جرایم موضوع ماده 169 قانون مالیات های مستقیم از دو بخش تشکیل می شود: 1- 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) 2- عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی (یک درصد جریمه)

از طرفی طبق دادنامه شماره 1400/6/6-140009970905811423 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مرور زمان مالیاتی برای جرایم مقرر در ماده 169 قانون مالیات های مستقیم در خصوص ارائه فهرست معاملات، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال یا ارائه فهرست معاملات می باشد.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001736156

تاریخ تنظیم : 1402/07/08

شماره بایگانی شعبه : 0107231

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

همچنین طبق بخشنامه شماره 1396/8/23-200/96/117 و با استناد به تبصره 3 ماده 10 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 3 ماده 169 قانون مالیات های مستقیم، مهلت ارسال اطلاعات فهرست معاملات فصول بهار، تابستان و پاییز سال 1396 تا 1397/2/15 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 ارائه فهرست معاملات سال 1396 تاریخ 1402/2/15 می باشد. لکن مطلب مورد بحث در مانحن فیه در این است که تاریخ 1402/2/15 صرفاً در خصوص رسیدگی به جرایم مربوط به عدم ارسال یا ارائه فهرست معاملات سال 1396 با استناد به مجوز بخشنامه شماره 1396/-200/96/117 8/23 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 1396/8/23-200/96/117 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 157 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 169 قانون مالیات های مستقیم را تاریخ 1401/2/15 دانسته است و این در حالی می باشد که به کار بردن عنوان جرایم موضوع ماده 169 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 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال آن مورد درخواست می باشد. "

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001736156

تاریخ تنظیم : 1402/07/08

شماره بایگانی شعبه : 0107231

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

نامه شماره 1401/10/26-د-230/68696

" ادارات کل امور مالیاتی

با عنایت به بخشنامه شماره 1400/7/11-200/1400/52 در خصوص مبدأ زمانی مهلت مرور زمان مالیاتی جرایم موضوع ماده 169 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31 و با توجه به تمدید مهلت ارسال فهرست معاملات فصلی فصول بهار، تابستان و پاییز سال 1396 در اجرای اختیارات تبصره 3 ماده 10 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 3 ماده 169 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/4/31 تا نیمه اردیبهشت ماه 1397 (1397/2/15) (موضوع بخشنامه شماره 200/96/117-1396/8/23)، بدین وسیله یادآور می شود، آخرین مهلت رسیدگی به جرایم موضوع ماده 169 قانون مالیات های مستقیم برای تمام فصول سال 1396 تاریخ 1402/2/15 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 1402/2/6-ص-212/1671 اعلام کرده است:

" 1- دادنامه شماره 1400/6/6-140009970905811423 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه شماره 1399/1/19-210/99/8 در خصوص مبدأ زمانی مهلت رسیدگی به جرایم موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب 1380/11/27، طی بخشنامه شماره 200/1400/52-1400/7/11 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 169 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 169 قانون مالیات های مستقیم، مطابق مهلت ماده 157 قانون یاد شده، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال یا ارائه فهرست معاملات می باشد. ثانیاً هر چند دو نوع جریمه در ماده 169 قانون مالیات های مستقیم ذکر شده، لیکن اطلاعات فهرست معاملات فصلی و صورت حساب های صادره از سوی مؤدی، مستقل و منفک از یکدیگر نمی باشند و پس از بررسی اداره امور مالیاتی، حسب مورد، متناسب با نوع تخطی مؤدی جریمه مربوط تعیین و اعمال می شود.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001736156

تاریخ تنظیم : 1402/07/08

شماره بایگانی شعبه : 0107231

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

2- به موجب تبصره 4 ماده 169 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 157 قانون مذکور انجام می شود.»

3- فهرست معاملات مورد نظر که بر اساس مقررات ماده 10 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 3 ماده 169 قانون مالیات های مستقیم در مقاطع سه ماهه (فصلی) توسط مؤدیان تهیه و تا یک ماه و نیم پس از پایان هر فصل به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه می شود، حاوی اطلاعات مربوط به خرید و فروش کالا و خدمات توسط مؤدی 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.

4- اداره امور مالیاتی در زمان بررسی فهرست معاملات و با توجه به اطلاعات فهرست معاملات ارائه شده از سوی مؤدی و همچنین اطلاعات واصله از فهرست معاملات طرف معامله (خریدار) نسبت به بررسی صورت حساب های مؤدی 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 169 قانون مالیات های مستقیم را از مؤدی مطالبه خواهد نمود.

5- 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 قائل 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 ارائه شده از سوی مؤدی 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 مؤدی خواهد بود.

6- 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 3 ماده 10 آیین نامه مورد اشاره بازه زمانی ارائه فهرست معاملات مؤدی و طرف های معامله افزایش یابد، بدیهی است که مهلت رسیدگی به جریمه 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 مبدأ زمانی محاسبه مرور زمان مالیاتی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140231390001736156

تاریخ تنظیم : 1402/07/08

شماره بایگانی شعبه : 0107231

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

برای رسیدگی و مطالبه هر دو نوع جریمه موصوف نیز یکسان و همان تاریخ انقضای مهلت ارسال یا ارائه 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 1402/7/8 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

صرف نظر از وجود اختیار یا عدم اختیار برای طرف شکایت در خصوص تغییر در مهلت های قانونی رسیدگی به جرایم موضوع ماده 169 قانون مالیات های مستقیم، اولاً در ماده مذکور دو نوع جریمه لحاظ شده که شامل جریمه 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 2%) و جریمه مربوط به عدم ارسال فهرست معاملات (معادل 1%) است و در مقرره مورد شکایت اشاره به بخشنامه شماره 200/1400/52 مورخ 1400/7/11 شده است که در این بخشنامه صرفاً مهلت ارسال فهرست معاملات (بخش دوم جریمه های موضوع ماده 169 قانون مالیات های مستقیم) تمدید شده است و اصولاً در آن راجع به تمدید جریمه های نوع اول و تغییر در مبدأ شروع مرور زمان رسیدگی ماده مزبور، حکمی نیامده است و این در حالی است که در مقرره معترض عنه علی الاطلاق و مبنیاً بر بخشنامه سابق آخرین مهلت رسیدگی به جرایم موضوع ماده 169 قانون مالیات های مستقیم در هر دو بخش و برای تمامی فصول سال 1396، تاریخ 1402/2/15 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 در خصوص 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 (تخلف 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

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001736156

تاریخ تنظیم : 1402/07/08

شماره بایگانی شعبه : 0107231

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

## دادنامه

یکجا در پایان فصل و 45 روز بعد از پایان فصل انجام می‌شود که ماهیتاً متفاوت است و به جهت اینکه در مقررہ مورد شکایت با توسعه در مرور زمان به ضرر مؤدیان اقدام شده است، لذا برمبنای مراتب فوق که در دادنامه‌های شماره 1423 مورخ 1400/6/6 و شماره 3105 مورخ 1398/11/8 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز منعکس شده، نامه شماره 230/68696/د مورخ 1401/10/26 معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص موضوع شکایت و صرفاً جرایم نوع اول به شرح فوق، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری