



دستور جلسه هفتاد و نهمین نشست کمیته حمایت از کسب و کار
(موضوع بند (ب) ماده ۱۲ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور)

شناسه	مقررات - دستور جلسه شماره (۲)	تاریخ	۹۹/۱۲/۰۴
عنوان	بررسی مهلت مرور زمان رسیدگی و مطالبه جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ در ارتباط با عملکرد سال های ۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۴		
مرجع طرح موضوع	شورای گفتگوی دولت و بخش خصوصی کرمانشاه		
شرح دستور	<p>بخش اول: مقدمه</p> <p>کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موظفند در پی فراخوان ثبت نام در نظام مالیاتی کشور، برای هر واحد شغلی یا برای هر محل، در نظام مالیاتی به صورت جداگانه ثبت نام کنند، کد اقتصادی دریافت کنند و برای انجام معاملات خود صورت حساب صادر کنند.</p> <p>قبل از اصلاح قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۹۴، اشخاص حقیقی و حقوقی براساس ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ و دستورالعمل آن مکلف شدند، برای انجام دادن معاملات خود صورت حساب صادر کنند و شماره اقتصادی مربوط را در صورت حساب ها، فرم ها و اوراق مربوطه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی تسلیم کنند.</p> <p>لازم به ذکر است برای مودیان مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ در صورت عدم انجام تکالیف مقرر در این ماده جریمه هایی لحاظ گردید که پس از اصلاح قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۹۴ و به استناد تبصره (۶) ماده ۱۶۹ ق.م.م؛ محاسبه، مطالبه و وصول جرائمی که مودیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مصوب ۱۳۸۰ مرتکب شده اند، می بایستی مطابق مقررات ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ صورت گیرد؛ لذا براساس تبصره (۴) این ماده؛ این جرائم با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ ق.م.م^۱ قابل مطالبه هستند.</p> <p>❖ تخلفات و جرائم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ به شرح ذیل است:</p> <p>۱. عدم صدور صورت حساب و یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله حسب مورد و یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، مشمول جریمه ای معادل ۱۰٪ مبلغ مورد معامله که بدون رعایت ضوابط دستورالعمل انجام شده باشد، است. که به استناد تبصره (۶) ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، این جریمه به ۲٪ کاهش یافته است.</p> <p>۲. عدم ارسال فهرست معاملات، مشمول جریمه ای معادل ۱٪ مبلغ معاملاتی که فهرست آن ها ارسال نشده است؛ می باشد.</p> <p>لازم به توضیح است که اشخاص حقیقی موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم (به استثنای مشاغل که فعالیت آنها در مقام ارائه خدمت است) و همچنین کلیه اشخاص حقوقی مکلف شدند برای عملکرد سال ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ براساس</p>		

^۱ ماده ۱۵۷ ق.م.م: نسبت به مودیان 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 سر رسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سر رسید پرداخت مالیات می باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود، مگر این که ظرف این مدت درآمد مودی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادره به مودی ابلاغ شود.



بند ۱-۵ دستورالعمل شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰۰ ص مورخ ۲۷/۱۰/۹۰ و اصلاحی به شماره ۳۹/۵۴/۲۰۰۰ ص مورخ ۰۳/۰۳/۹۲، فهرست معاملات خود را به صورت فصلی (براساس سال شمسی) تا یک ماه پس از پایان هر فصل به اداره امور مالیاتی ذیربط ارائه نمایند.

۳. در مواردی که خریدار از ارائه شماره اقتصادی خودداری نماید و فروشنده نسبت به اجرای تکلیف مندرج در دستورالعمل اقدام کند، خریدار با توجه به مسئولیت تضامنی، مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مبلغ مورد معامله خواهد بود.

۴. اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع بنده های (الف) و (ب) ماده ۹۵ قانون مکلف به نگهداری صورت حساب های مربوط به خریدهای خود در سال عملکرد و سال بعد از آن می باشند و در صورت درخواست ماموران مالیاتی باید به آنان ارائه دهند، در غیر این صورت مشمول جریمه ای معادل ۱۰٪ صورت حساب ارائه نشده، خواهند بود.

بخش دوم: شرح مشکل

سازمان امور مالیاتی در بند (۱) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ مورخ ۰۹/۰۷/۹۶ مهلت مرور زمان رسیدگی به جرائم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ (عملکرد ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴) را برای هر سال فارغ از دوره های زمانی تسلیم فهرست هر سال با توجه به مقررات ماده ۱۵۷ ق.م.م، پنج سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوط حسب مورد تعیین نمود. (به طور مثال مهلت رسیدگی به جرائم مربوط به عملکرد سال ۱۳۹۱ حداکثر تا تاریخ ۰۴/۳۱/۱۳۹۷ و مهلت ابلاغ برگ مطالبه آن حداکثر تا تاریخ ۰۷/۳۰/۱۳۹۷ است.)

این بند از بخشنامه سازمان امور مالیاتی با رای دیوان عدالت اداری در تاریخ ۰۸/۱۱/۹۸ از تاریخ تصویب ابطال شد. طبق رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، "جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ توسط اداره امور مالیاتی با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه خواهد شد و به موجب ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم نسبت به مودیان 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 مورخ ۰۹/۰۷/۹۶ سازمان امور مالیاتی کشور که در رابطه با نحوه رسیدگی به جرائم موضوع ماده (۱۶۹) مکرر ق.م.م و وضع شده، مهلت مرور زمان رسیدگی به جرائم موضوع ماده مذکور، ۵ سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوطه حسب مورد اعلام شده است که مغایر با ماده (۱۵۷) ق.م.م است به همین خاطر بند (۱) بخشنامه مذکور از تاریخ تصویب باطل می شود."

بعد از ابلاغ رای دیوان عدالت اداری، سازمان امور مالیاتی با ابلاغ بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۳ در تاریخ ۱۰/۱۰/۹۹ اعلام نمود: در اجرای مقررات ماده ۱۵۷ ق.م.م، مهلت مرور زمان رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور، (۵) سال از تاریخ انقضای مهلت از سال فهرست معاملات موضوع این ماده (فارغ از تمدید مهلت از سال فهرست معاملات هر فصل) می باشد که به گفته معترضین، این بخشنامه سازمان به درستی ابلاغ شده است.



دستور جلسه هفتاد و نهمین نشست کمیته حمایت از کسب و کار
(موضوع بند (ب) ماده ۱۲ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور)

ولی مجدداً سازمان امور مالیاتی در بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۸ مورخ ۹۹/۰۱/۱۹ تاریخ سرر سید پرداخت مالیات سال عملکرد مربوط را به عنوان مبدا زمانی محاسبه مرور زمان موضوع ماده ۱۵۷ ق.م.م. برای رسیدگی و مطالبه جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم در نظر گرفت و بخشنامه ۱۰ فروردین ماه را لغو نمود.

با عنایت به مطالب فوق و از آنجایی که جرائم ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م. از پایان مهلت ارسال فهرست معاملات موضوع این ماده؛ محاسبه می شوند؛ بنابراین از این نظر، بین مبداء محاسبه جریمه و مبداء محاسبه مهلت مرور زمان تعارض وجود دارد و سازمان می بایستی یا مبدا محاسبه مرور زمان را تغییر دهد و یا مبدا محاسبه جریمه را مطابق ماده ۱۵۷ ق.م.م. تعیین نماید.

- در جدول زیر تعارض موجود از لحاظ در نظر گرفتن دو مبدا متفاوت برای مبدا محاسبه جرائم ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م. (عملکرد سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴) و مهلت مرور زمان به شرح جدول زیر است:

دوره ارسال فهرست معاملات فصلی	پایان مهلت مرور زمان براساس بخشنامه سازمان امور مالیاتی	پایان مهلت مرور زمان براساس مبدا محاسبه جرائم ماده ۱۶۹ مکرر
سه ماهه اول سال ۹۱	پایان تیر ماه ۹۷	پایان تیر ماه ۹۶
سه ماهه دوم سال ۹۱	پایان تیر ماه ۹۷	پایان مهر ماه ۹۶
سه ماهه سوم سال ۹۱	پایان تیر ماه ۹۷	پایان دی ماه ۹۶
سه ماهه چهارم سال ۹۱	پایان تیر ماه ۹۷	پایان فروردین ماه ۹۷
سه ماهه اول سال ۹۲	پایان تیر ماه ۹۸	پایان تیر ماه ۹۷
سه ماهه دوم سال ۹۲	پایان تیر ماه ۹۸	پایان مهر ماه ۹۷
سه ماهه سوم سال ۹۲	پایان تیر ماه ۹۸	پایان دی ماه ۹۷
سه ماهه چهارم سال ۹۲	پایان تیر ماه ۹۸	پایان فروردین ماه ۹۸
سه ماهه اول سال ۹۳	پایان تیر ماه ۹۹	پایان تیر ماه ۹۸
سه ماهه دوم سال ۹۳	پایان تیر ماه ۹۹	پایان مهر ماه ۹۸
سه ماهه سوم سال ۹۳	پایان تیر ماه ۹۹	پایان دی ماه ۹۸
سه ماهه چهارم سال ۹۳	پایان تیر ماه ۹۹	پایان فروردین ماه ۹۹
سه ماهه اول سال ۹۴	پایان تیر ماه ۱۴۰۰	پایان تیر ماه ۹۹
سه ماهه دوم سال ۹۴	پایان تیر ماه ۱۴۰۰	پایان مهر ماه ۹۹
سه ماهه سوم سال ۹۴	پایان تیر ماه ۱۴۰۰	پایان دی ماه ۹۹
سه ماهه چهارم سال ۹۴	پایان تیر ماه ۱۴۰۰	پایان فروردین ماه ۱۴۰۰

- در مقررات تعیین شده برای محاسبه مبدا محاسبه جریمه ماده ۱۶۹ مکرر (عملکرد ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴) و مبداء مهلت مرور زمان جرائم تعارض وجود دارد؛ زیرا بر اساس تبصره های (۴) و (۶) ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ محاسبه، مطالبه و وصول جرائم مذکور در ماده ۱۶۹ مکرر مصوب ۱۳۸۰، می بایستی با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ ق.م.م. باشد؛

ایرادات و مشکلات مطروحه



دستور جلسه هفتاد و نهمین نشست کمیته حمایت از کسب و کار
(موضوع بند (ب) ماده ۱۲ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور)

<p>بنابراین مبدا محاسبه جرائم نیز باید براساس ماده ۱۵۷ ق.م.م تعیین شود و سازمان نباید دو مبدا متفاوت برای محاسبه جرائم و مرور زمان رسیدگی به جرائم در نظر گیرد، در صورتی که جرائم از زمان پایان مهلت ار سال فهرست معاملات موضوع این ماده؛ محاسبه می شوند.</p> <p>- به گفته معترضین مفاد بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۸ مورخ ۹۹/۰۱/۱۹ سازمان امور مالیاتی، دقیقاً اجرای همان بخشنامه سال ۹۶ می باشد که دیوان عدالت اداری آن را ابطال نمود و در بخشنامه جدید سازمان، تنها جملات تغییر کرده است.</p>	
<p>موضوع در جلسه کارگروه تخصصی حمایت از کسب و کار (کمیته ماده ۱۲) در تاریخ ۹۹/۰۶/۳۱ در اتاق ایران و با حضور نمایندگان دبیرخانه شورای گفتگوی دولت و بخش خصوصی، اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران، شورای گفتگوی دولت و بخش خصوصی کرمانشاه، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی، ستاد تسهیل و رفع موانع تولید و سندیکای شرکت های ساختمانی بررسی گردید. در نهایت اعضا به این جمع بندی رسیدند که به دلیل تغییر نکردن مهلت تعیین شده برای رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم علی رغم اعلام رأی دیوان عدالت اداری و وجود برخی تعارض های مقرراتی در تعیین مبدا محاسبه جرائم و مهلت مرور زمان رسیدگی به جرائم، لازم است موضوع در نشست اصلی کمیته حمایت از کسب و کار مطرح و بررسی شود. رئوس نظرات در جلسه کارگروه به شرح ذیل است:</p>	
<p>نماینده سازمان امور مالیاتی</p> <p>احمد آخوندی، نماینده سازمان امور مالیاتی کشور بیان نمود در ماده ۱۵۷ ق.م.م دو زمان برای مطالبه مالیات منظور شده است؛ اول برای افرادی که اظهارنامه مالیاتی خود را ارائه داده اند که برای آنها از زمان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مربوطه محاسبه می شود و دوم برای افرادی که اظهارنامه خود را ارائه نداده اند و یا طبق قانون مکلف به ارائه آن نیستند که برای گروه دوم از تاریخ سررسید پرداخت مالیات عملکرد، منظور می شود. وی با نگاهی به رأی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه سال ۹۶ سازمان امور مالیاتی که قسمت اول ماده ۱۵۷ قانون را مدنظر داشت، گفت: با توجه به ابطال این بخشنامه، سازمان امور مالیاتی باید بخش دوم این ماده قانونی را به عنوان مبدأ مرور زمان در نظر می گرفت. چون به غیر از این ماده، هیچ منبع دیگری برای استناد وجود ندارد. بر اساس اظهارات او در آخرین بخشنامه سازمان امور مالیاتی که ۱۹ فروردین ۹۹ ابلاغ شد، تاریخ سررسید پرداخت مالیات عملکرد به عنوان مبدأ زمانی محاسبه مرور زمان موضوع ماده ۱۵۷ برای رسیدگی و مطالبه جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم م صوب در نظر گرفته شد. وی در ادامه اظهار داشت به نظر معترضین جریمه محقق شده است ولی سازمان به علت مرور زمان حق مطالبه ندارد و با صحیح دانستن بخشنامه اول سازمان مدت محدود تر را درست می دانند ولی سازمان معتقد است که بخشنامه دومی که صادر کرده است مبتنی بر رأی دیوان عدالت اداری است و سازمان زمان بیشتری برای رسیدگی به جرائم دارد. وی گفت همین موضوع که در جلسه مطرح است، دوباره در دیوان شکایت شده است و سازمان امور مالیاتی نیز لایحه دفاعی خود را به دیوان تقدیم نموده است.</p>	<p>جمع بندی جلسه کارشناسی</p>
<p>نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی</p> <p>الهام غلامی، رییس گروه مالیاتی وزارت اقتصاد گفت به نظر می رسد در مقررات تعیین شده از سوی سازمان امور مالیاتی تعارض وجود دارد زیرا در تبصره ۴ ماده ۱۶۹ مکرر تصریح شده است که نحوه رسیدگی، مطالبه، حل اختلاف و وصول جرائم مذکور و ترتیبات پرداخت آن، طبق مقررات در هر دوره مالیاتی طبق مقررات این قانون با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ ق.م.م می باشد؛ بنابراین مبدا محاسبه جرائم نیز باید براساس ماده ۱۵۷ ق.م.م تعیین شود و سازمان نباید دو مبدا متفاوت برای محاسبه جرائم و مرور زمان رسیدگی به جرائم در نظر گیرد.</p>	



دستور جلسه هفتاد و نهمین نشست کمیته حمایت از کسب و کار
(موضوع بند (ب) ماده ۱۲ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور)

<p>نماینده اتاق بازرگانی کرمانشاه</p> <p>احمدیان، عضو اتاق بازرگانی کرمانشاه اظهار داشت بخشنامه اول سازمان امور مالیاتی منطبق با رای دیوان عدالت اداری است زیرا مبدا محاسبه مرور زمان را یکماه پس از تاریخ ارسال صورت معاملات می داند. به طور مثال زمان محاسبه جرائم عدم ارسال صورت معاملات، یکماه پس از مهلت قانونی است که می شود ۹۲/۱۰/۳۱ ولی سازمان امور مالیاتی مبدا محاسبه مرور زمان را از ۹۳/۴/۳۱ شروع می کند ولی جرائم را از ۹۲/۱۰/۳۱ محاسبه و أخذ می نماید. وی در ادامه گفت تقاضای فعالان بخش خصوصی لغو بخشنامه ۹۹/۰۱/۱۰ و اجرای بخشنامه ۹۹/۰۱/۱۰ می باشد.</p>	
<p>مشاور دبیرخانه کمیته</p> <p>سعید جمشیدی فرد، مشاور امور مالیاتی دبیرخانه کمیته اظهار داشت مبدا محاسبه جرائم ماده ۱۶۹ مکرر یک ماه پس پایان مهلت ارسال فهرست معاملات، در نظر گرفته شده است، در صورتی که مرور زمان رسیدگی به جرائم از تاریخ سر رسید پرداخت مالیات عملکرد تعیین شده که در اینجا تعارض وجود دارد.</p>	
<p>- سازمان امور مالیاتی بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۸ مورخ ۹۹/۰۱/۱۹ «در خصوص مبدا محاسبه مرور زمان جرائم ماده ۱۶۹ مکرر (عملکرد سال ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴)» را لغو نماید و با صدور بخشنامه ای مهلت مرور زمان رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور را (۵) سال از تاریخ انقضای مهلت ارسال فهرست معاملات موضوع این ماده اعلام نماید (فارغ از تمدید مهلت ارسال فهرست معاملات هر فصل).</p> <p>و یا</p> <p>- سازمان امور مالیاتی مبدا محاسبه جرائم ماده ۱۶۹ مکرر (عملکرد ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۴) را مطابق ماده ۱۵۷ ق.م.م تعیین نماید.</p>	<p>پیشنهاد دبیرخانه</p>
<p>۱. مستندات قانونی به ویژه "ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم ۱۳۸۰، ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم، دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۴۴۶۸/ص مورخ ۹۰/۱۰/۲۷، بند (۱) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ مورخ ۹۶/۰۹/۷، بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۳ در تاریخ ۹۹/۰۱/۱۰ و بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۸ مورخ ۹۹/۰۱/۱۹"</p> <p>۲. نامه شماره ۲۰/۳۴۰/ص مورخ ۹۹/۰۶/۱ شورای گفتگوی دولت و بخش خصوصی کرمانشاه خطاب به شورای گفتگوی مرکز گزارش پنجاه و هفتمین جلسه شورای گفتگوی دولت و بخش خصوصی کرمانشاه)</p>	<p>فهرست مستندات و مدارک پشتوانه</p>