

تحلیل آرای دیوان عدالت اداری درباره مرور زمان مالیاتی

مقدمه مرور زمان مالیاتی

یکی از مهم‌ترین مباحث در حقوق مالیاتی، نهاد «مرور زمان مالیاتی» است که به معنای محدود شدن حق دولت برای مطالبه مالیات یا جرایم مالیاتی پس از گذشت مدت معینی است. این نهاد، در عین حال که برای مودیان ایجاد امنیت و پیش‌بینی‌پذیری می‌کند، موجب محدود شدن منابع مالی دولت نیز می‌شود.

در این مقاله، ضمن تشریح مفهوم، مبنا و مصادیق مرور زمان مالیاتی در قانون و مقررات، به مهم‌ترین آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در این زمینه اشاره خواهیم کرد.

مفهوم و مبنای حقوقی مرور زمان مالیاتی

در فقه مالیاتی و حقوق عمومی، «مرور زمان» به معنای انقضای مهلت قانونی برای اعمال حق بوده و در روابط مالیاتی، بدان معناست که پس از انقضای مدت معینی، دولت دیگر نمی‌تواند مالیات یا جرایم متعلق را مطالبه کند.

در قانون مالیات‌های مستقیم ایران، نهاد مرور زمان در ماده 157 گنجانده شده است.

این ماده مقرر می‌دارد که در مورد مؤدیانی که در موعد مقرر اظهارنامه تسلیم نکرده‌اند یا طبق مقررات قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه نبوده‌اند، مدت مرور زمان برای رسیدگی و مطالبه مالیات و جرایم مربوط، پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات است.

بدیهی است که برای اعمال صحیح این مقرره، باید دو عنصر مشخص گردد:

مدت مرور زمان – یعنی تعداد سال‌ها (که در عمل قانونگذار پنج سال تعیین کرده است).

مبدأ زمان شروع شمارش مرور زمان – یعنی نقطه شروعی که پس از آن مدت پنج سال آغاز می‌شود.

در قانون، این مبنا «تاریخ سررسید پرداخت مالیات تعیین‌شده» است؛ اما تشخیص اینکه «سررسید پرداخت مالیات» در هر نوع مالیاتی چه تاریخی است، مستلزم رجوع به مقررات مالیاتی مربوط به آن نوع مالیات (مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد ملک، مالیات شرکت‌ها و غیره) است.

در آرای دیوان عدالت اداری، همچنین در آرا و بخشنامه‌های مرتبط سازمان امور مالیاتی، بحث تفصیل یافته که در برخی موارد، قانون‌گذار در منفک کردن مبنا (برای برخی جرایم مالیاتی مانند جرایم مربوط به ماده 169 مکرر) اجازه داده که مبنا متفاوت تعیین شود یا بخشنامه‌ای که مبنا را به گونه‌ای دیگر مقرر کرده بود، ابطال شده است.

مصادیق و تفاوت مبنا در جرایم ماده 169 / 169 مکرر

یکی از حوزه‌های بحث‌برانگیز در موضوع مرور زمان، جرایم مقرر در ماده 169 مکرر قانون مالیات‌های مستقیم است (مانند عدم صدور صورتحساب، استفاده از کد اقتصادی، ارائه فهرست معاملات و غیره). در این زمینه، دو پرسش بنیادین مطرح است:

آیا مبنای مرور زمان برای جرایم ماده 169 مکرر همان «سررسید پرداخت مالیات سال مربوط» است یا باید تاریخ دیگری (مانند «انقضای مهلت ارائه فهرست معاملات») در نظر گرفته شود؟

آیا بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی می‌توانند مبنای مرور زمان را به نحوی متفاوت با قانون مقرر کنند؟

در رأی شماره 3105 مورخ 1398/11/08 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، دیوان صراحتاً تأکید کرده است که معیار مبنای مرور زمان در ماده 157 قانون مالیات‌های مستقیم همان «تاریخ سررسید پرداخت مالیات تعیین شده است» و هر گونه مقرر یا دسته‌ای که مبنا را به نقطه‌ای دیگر منتقل کند، مغایر قانون خواهد بود.

با این حال، دیوان در آراء بعدی، در خصوص جرایم موضوع ماده 169 مکرر، مقرر داشته که مبنای مرور زمان برای رسیدگی و مطالبه جرایم، تاریخ انقضای مهلت ارسال یا ارائه فهرست معاملات است.

به عنوان نمونه، در رأی شماره 1736156 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تصریح شده که مبنای مرور زمان در پرونده‌های مربوط به ماده 169، همان «تاریخ انقضای مهلت ارسال فهرست معاملات» است.

از این رو، دیوان عملاً میان جرایم مالیاتی معمولی و جرایم ماده 169 مکرر تفاوت قائل شده و مبنای جداگانه‌ای را برای جرایم ماده 169 مکرر پذیرفته است.

با توجه به این تصمیمات، بخشنامه‌ای که مبنای مرور زمان را به «تاریخ سررسید پرداخت مالیات» تغییر داده بود، در رأی شماره‌های 1423 و 1424 مورخ 1400/06/06 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شد. در این رأی، هیأت عمومی بخشنامه شماره 210/99/8 مورخ 99/1/19 سازمان امور مالیاتی را از تاریخ تصویب ابطال کرد، زیرا این بخشنامه برخلاف رأی قبلی دیوان و برخلاف قانون بود.

به بیان دیگر، دیوان عدالت اداری تأکید کرده است که بخشنامه‌ها نمی‌توانند در برابر تعیین مبنای مرور زمان قانون (یا آرای هیأت عمومی) از اختیارات خود تجاوز کنند.

تأکید هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در منع توسعه ناعادلانه مرور زمان

در یک رأی مهم، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که «توسعه (افزایش) مرور زمان رسیدگی به شکایات به ضرر مودیان مالیاتی، مغایر قانون است.» یعنی اگر مقامی در مهلت‌های رسیدگی بخواهد زمان بیشتری برای رسیدگی قائل شود که به زیان مؤدی گردد، چنین اقدامی از نظر دیوان عدالتی نیست.

به بیان دیگر، مقنن و دیوان، حقوق مودی را در مواجهه با توسعه مهلت‌های رسیدگی که وی را در معرض تعهدی بی‌ضابطه قرار دهد، محافظت کرده‌اند.

نکات مهم و پرسش‌های چالشی

انقطاع و تعلیق مرور زمان: آیا مراجعی مانند صدور برگ تشخیص، مطالبه یا اقدامات اداری می‌توانند موجب قطع یا تعلیق مرور زمان شوند؟

در متون حقوق مالیاتی و آرای قضایی، اختلافاتی وجود دارد. برخی تحلیل‌ها نشان داده‌اند که در قانون مالیاتی ایران قاعده ثابتی برای قطع مرور زمان پیش‌بینی نشده است و لازم است مراجع اداری یا مالیاتی هنگام صدور اقداماتی که مطابق قانون حق دارند، به عنایت به موازین حقوقی یا آرای قضایی، دلیلی برای قطع مرور زمان ارائه

کنند.

اعتراض مؤدی و تأثیر آن بر مرور زمان: در برخی وضعیت‌ها، مؤدی ممکن است اعتراض کند یا درخواست رسیدگی داده باشد؛ آیا این اقدام موجب تأثیر بر مهلت مرور زمان می‌شود؟

پاسخ به این پرسش بستگی به مقررات داخلی مالیاتی و رویه قضایی دارد و معمولاً تأثیری ندارد مگر اینکه قانون یا رویه خاصی تصریح کند.

لزوم ابلاغ برگ تشخیص در مهلت قانونی:

حتی اگر مالیات یا جرایم قابل مطالبه باشند، اگر برگ تشخیص ظرف مهلت قانونی به مؤدی ابلاغ نشود، مؤدی نمی‌تواند تحت فشار مطالبه را بپذیرد. مطابق قانون، پس از انقضای مدت مرور زمان، مطالبه مالیات غیرممکن خواهد بود.

جمع‌بندی و پیشنهادها

۱. مرور زمان مالیاتی یکی از ابزارهای مهم تأمین امنیت مودیان است و قانونگذار در ماده 157 قانون مالیات‌های مستقیم آن را پیش‌بینی کرده است.
۲. مبنای عمومی مرور زمان مالیاتی «تاریخ سررسید پرداخت مالیات تعیین‌شده» است؛ اما در جرایم خاصی مانند ماده 169 مکرر، دیوان عدالت اداری مبنای متفاوتی مانند «تاریخ انقضای مهلت ارسال فهرست معاملات» را پذیرفته است.
۳. بخشنامه‌های مالیاتی نمی‌توانند مبنای مرور زمان را برخلاف قانون یا آرای هیأت عمومی دیوان تغییر دهند؛ در مواردی که چنین بخشنامه‌ای صادر شده است، دیوان آن را ابطال کرده است.
۴. توسعه مهلت‌های رسیدگی یا اعمال مرور زمان به ضرر مودیان، مغایر قانون شناخته شده است.
۵. برای مراجع مالیاتی و مودیان، توصیه می‌شود که در پرونده‌های مالیاتی حتماً مبنای مرور زمان را بررسی نمایند، در زمان قانونی اعتراض کنند و در صورت بروز اختلاف، به آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مراجعه نمایند.