

# دیوان عدالت اداری

تاریخ: 03 اسفند 1395

کلاسه پرونده: 94/351

شماره دادنامه: 1294

موضوع رأی: ابطال بند 7 از ماده 6 و بند 3 از ماده 7 دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم

شاکی: شرکت سندیکای تولیدکنندگان لوله و پروفیل فولادی با مدیریت آقایان: محمدرضا جباری و علی فراگوزلو

**بسم الله الرحمن الرحيم**

**شماره دادنامه: 1294**

**تاریخ دادنامه: 3/12/1395**

**کلاسه پرونده: 94/351**

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت سندیکای تولیدکنندگان لوله و پروفیل فولادی با مدیریت آقایان: محمدرضا جباری و علی فراگوزلو

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 7 از ماده 6 و بند 3 از ماده 7 دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم

گردش کار: شرکت سندیکای تولیدکنندگان لوله و پروفیل فولادی با مدیریت آقایان: محمدرضا جباری و علی فراگوزلو به موجب دادخواستی ابطال بند 7 از ماده 6 و بند 3 از ماده 7 دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

" با سلام و احترام، همانگونه که مستحضر هستید قانونگذار محترم با هدف ایجاد نظام عادلانه مالیاتی در کشور و برقراری روشها و راهکارهای حفظ حقوق عامه مبادرت به تدوین و تصویب قانون مالیاتهای مستقیم نموده و از جمله به موجب مفاد ماده 169 مکرر از قانون یاد شده ضمن تشریح و تبیین ضرورت و چگونگی صدور کارت اقتصادی توسط سازمان امور مالیاتی و به نحوی مبسوط تکالیف و وظایف مودیان اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی را در روند

انجام معاملات با استفاده از کارت و شماره اقتصادی مارالذکر یادآور گشته و برشمرده است.

علی رغم صراحت منطوق و مفهوم ماده 169 مکرر یاد شده که صرفاً بر ضرورت صدور و دریافت صورتحساب معاملات در روند خرید و فروش به همراه درج شماره اقتصادی مودیان در فرمهای مربوطه و تسلیم آن به سازمان امور مالیاتی دلالت داشته و نیز به میزان جریمه قانونی ناشی از عدول از تکالیف مربوطه در مانحن فیه تصریح می نماید و مناسفانه در ابداعی شگرف و غیر قانونی سازمان امور مالیاتی با اعمال تفسیر موسع از مفهوم و مدلول ماده قانونی یاد شده و به موجب بند 6 از ماده 6 و بند 3 از ماده 7 «دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی موضوع ماده 169» ضمن خروج از حدود اختیارات و مسؤولیتهای خود و به ظاهر در اجرای مفاد این دستورالعمل با ذکر امکان بروز اقدامات مجرمانه و غیر قانونی چون «جعل»، «تقلب»، «معاملات غیر واقعی»، و ... هم زمان مامورین خود را در مقام قضاوت و تشخیص تخلفات یاد شده صالح دانسته و نیز صدور و اجرای احکام لازم در این رابطه را در حدود مسؤولیتهای و شرح وظایف خود قلمداد می نماید.

نکته و مساله تاسف بار که مبین خروج و تخطی فاحش سازمان یاد شده از حدود وظایف و مسؤولیتهای قانونی خود به موجب بندهای مورد اشاره در دستورالعمل مربوطه بوده و در عمل منتهی به نقض گسترده و فراگیر حقوق مودیان مالیاتی در سراسر کشور گردیده نیز در این خصوص چنان به وقوع پیوسته که سازمان امور مالیاتی با تمسک و توسل به ظاهر و منطوق مفاد دستورالعملی که خود تدوین و تصویب نموده و به موجبی که اشاره گردید به وضوح و به موجب بندهای یاد شده از حدود اختیارات خویش خارج گشته، در مقام تشخیص «معاملات غیر واقعی» صحت و اعتبار انجام معاملات با شماره و کارت اقتصادی خریداران و فروشندگان متعددی را در بسیاری از پرونده های مالیاتی غیر واقعی و لاجرم غیر قانونی دانسته و با رد پرونده عملکرد مالی مودیان مبادرت به اعمال جریمه های سنگین علیه آنان کرده است.

آنچه که در این میان شائبه بدعت گذاری غیر قانونی در روندهای یاد شده را همچنان تقویت می نماید اقدام یک طرفه و سلیقه ای سازمان امور مالیاتی در غیر قانونی دانستن معامله با مودیانی است که در سایت سازمان امور مالیاتی ثبت نام نموده و به موجب فرایندهای قانونی، اطلاعات و مشخصات مربوطه را ارائه و بر این اساس کارت و شماره اقتصادی را از سازمان یاد شده دریافت نموده اما پس از مدتی توسط همین سازمان از انجام معامله منع و معاملاتشان غیر قانونی دانسته شده است. آثار و تبعات وخیم این نوع از تصمیم گیری به گونه ای بوده که اینک بسیاری از واحدهای تولیدی، صنعتی، خدماتی و ... که در مقام مودی با اشخاص حقیقی و حقوقی مطروحه معامله ای را با رعایت کلیه تشریفات قانونی انجام داده اند مواجه با ایراد سازمان مالیاتی شده و با تسری غیر متعارف و غیر قانونی دیدگاههای این سازمان و عطف بهماسبق نمودن تشخیص سلیقه ای ماموران آن، مواجه با رد دفاتر به دلیل انجام معامله با افرادی گشته اند که مدتها پس از وجود مشخصات قانونی آنان در سایت رسمی سازمان، اینک و توسط ماموران مالیاتی افرادی متخلف و قانون شکن اعلام گشته اند.

متاسفانه و علی رغم وضوح بی تقصیری این دسته از مودیان از واحدهای تولید، خدماتی و ... سازمان امورمالیاتی در ابداعی دیگر مدعی است که مودیان باید قبل از هرگونه معامله خود رأساً مبادرت به تشخیص اهلیت و اعتبار طرف دیگر معامله نموده و از رعایت کلیه موازین شرعی و قانونی توسط طرف مقابل در کلیه شئون اقتصادی و معاملاتی مطلع گردیده و در آن صورت مبادرت به انجام خرید و یا فروش نمایند.

البته سازمان یاد شده در این خصوص هیچ گونه توضیحی در قبال مغایرت این بدعت غیر قانونی با موازین جاری و نیز اصول مسلم فقهی و حقوقی کشور از قبیل اصل «برائت» به موجب اصل 37 قانون اساسی و اصل «صحت» و تسری رعایت این اصول در بازار مسلمین نداده و در عین حال از نسبت به

چگونگی امکان تفیش و واریسی مودیان در امور داخلی و خصوصی یگدیگر برای تشخیص اهلیت و اصالت متقابل نیز کوچکنترین توضیحی ارائه نموده و صرفاً با

استناد به بندهای مطروحه دستورالعمل یاد شده خود را در مقام تشخیص و اجرای حکم « معاملات غیر واقعی» بر علیه مودیان، صالح و دارای اختیار و اقتدار می شناسد.

اتخاذ و انجام چنین رویه ای که در تعارض و تغایر با مسلمات فقهی و قانونی موجبات تضییع حقوق مودیان و عموم فعالین اقتصادی را در شرایط دشوار کنونی منبعت از تحریمهای ظالمانه بین المللی و تعمیق شرایط «رکود تورمی» به صورت مضاعف فراهم آورده به گونه ای است که در بسیاری از مصادیق تولیدکنندگان و فعالین اقتصادی را وادار به تعطیلی و توقف و لاجرم از دست رفتن فرصتهای شغلی نیز کرده است. از اینرو و با توجه به دلایل و مستندات یاد شده و توجه بدین امر که « وضع قاعده امره در باب سلب و تحدید حقوق قانونی و مکتسبه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی» اختصاص به مقنن داشته و در مانحن فیه و به صراحت مفاد ماده 169 اراده به چنین امری از سوی قانونگذار وجود نداشته بنابراین به نظر می رسد که مفاد بند 6-6 و 3-7 « دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی موضوع ماده 169» در آنجا که ناظر بر تسری و تعمیم وظایف سازمان امور مالیاتی در تعیین، تشخیص و اجرای احکام مصادیق تخلفاتی چون «معاملات غیر واقعی» بوده و به موجب توضیحات مارالذکر حتی به بی اعتبار انگاشتن معاملات قانونی مودیان می انجامد « خلاف صریح هدف و حکم مقنن و خارج از حدود اختیارات این سازمان در وضع مقررات دولتی تلقی گردیده» و مستوجب ابطال از سوی آن دیوان معظم به موجب بند 1 از ماده 12 و نیز ماده 88 قانون دیوان عدالت اداری باشد. از سوی دیگر و به دلیل سوء آثار و نتایج وخیم ناشی از اجرای بخشهای مطروحه از دستورالعمل یاد شده که به رد دفاتر تعداد کثیری از مودیان در سراسر کشور انجامیده و به سرعت در حال تعمیم و گسترش به سایر مودیان نیز بوده و لاجرم به ضرر و زیان هنگفت مالی و حتی اجتماعی و امنیتی غیر قابل جبران نیز منجر می شود درخواست صدور دستور توقف عملیات اداری و اجرایی سازمان مالیاتی مستند به این دستورالعمل تا هنگام رسیدگی نهایی بر اساس مواد 34 و 36 قانون دیوان عدالت موجب استعفا و درخواست

است. "

متن دستورالعمل در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

" 6- تخلفات و جرائم موضوع ماده 169 مکرر و تبصره های ذیل آن:

6-6- [ 7-6 ] - هرگونه جعل، تقلب، معاملات غیر واقعی، سوء استفاده و تبانی اشخاص موضوع این دستورالعمل در ارتباط با صدور صورتحساب و شماره اقتصادی خلاف مقررات بوده و ضمن مسؤولیت تضامنی، مطابق با قانون مبارزه با پولشویی، قانون ارتقاء سلامت نظام اداری مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام و سایر قوانین و مقررات مربوط اقدام خواهد گردید.

7- نحوه رسیدگی و مطالبه جرائم توسط ادارات امور مالیاتی:

7-3- چنانچه ادارات امور مالیاتی ذربط موضوع رسیدگی، به موارد تخلفی مانند جعل، تقلب، معاملات غیر واقعی و تبانی و سوء استفاده راجع به صورتحساب و شماره اقتصادی برخورد نمایند، موظفند از طریق اداره کل ذربط به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نمایند تا عندالاقضاء متخلفین تحت پیگرد قضایی قرار گیرند. اقدام به تعقیب قضایی، مانع مطالبه و وصول جرائم مالیاتی موضوع ماده 169 مکرر نخواهد بود. "

در پی اخطار رفع نقضی که در اجرای ماده 81 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه شماره 24/4/1394-13842 اعلام کرده است که:

**" ریاست محترم دیوان عدالت اداری**

با سلام و احترام و آرزوی دوام توفیقات، در پاسخ به اخطار رفع نقض مورخ 2/4/1394 مربوط به کلاسه پرونده 94/351 از شماره پرونده 9409980900000131 به استحضار می رسد که به موجب منطوق اصل 4 قانون اساسی تدوین و تصویب کلیه قوانین و مقررات باید بر اساس موازین اسلامی باشد و این اصل بر اطلاق یا عموم همه

قوانین و مقررات در ابعاد گوناگون نیز حاکم است. بنابراین به نظر می رسد که در مانحن فیه مندرجات دادخواست پرونده مذکور به روشنی موارد نقض و عدول از آثار و تکالیف منبعث از اصل فقهی و شرعی «صحت» و اصل شرعی و فقهی «برائت» به شرح احتمالی آتی الذکر قابل تبیین باشد:

1- بر اساس نصوص صریح اصول عملیه و فقهی اصل «صحت» به معنای حمل اعمال مسلمین بر مشروعیت، صحت و حلال انگاشته شدن در زمره اصول بنیادین و جامع الاطراف به شمار رفته و در زمره میانی قانونگذاری در کشور محسوب می گردد، بر این اساس بدیهی است که باید رفتار مسلمان و بازار اسلامی را به نوعی تفسیر و تحلیل نماییم که از آن آثار صحیح شرعی و قانونی به بار آید زیرا در غیر این صورت امور مردم و فعالین اقتصادی دچار اختلال جدی گشته و هرج و مرج در جامعه به وجود می آید. بر این اساس است که گفته می شود در جامعه اسلامی و بر مبنای اصول فقهی و نیز بنای عقلا عموم معاملات و روابط مالی بدون لزوم تفحص و تحقیق قبلی حمل بر صحت است چرا که در روابط پیچیده کنونی اقتصادی و اجتماعی اگر بنا باشد در هر مورد نسبت به عمل دیگران با تفحص و تحقیق قبلی اقدام شود حیات جامعه به رکود می گراید و تحرک و فعالیت از بین می رود و تردیدی نیست که حسن جریان امور مطلوب شرع و دین و اختلال در نظام اقتصادی محکوم و مردود شارع مقدس قلمداد گردد.

در این خصوص و در مانحن فیه نهادن بار شاق و سنگین تعیین اهلیت و صلاحیت طرف معامله بر عهده مودیان علی رغم ذکر اولیه عنوان آنان در سایت و پایگاه رسمی و قانونی مشتکی عنه (سازمان امور مالیاتی) که به منزله جواز انجام معامله با آنان بوده عملی غیرشرعی و مغایر با اصل صحت به طریق پیش گفته به نظر می رسد. به عبارت دیگر چگونه می توان ضرورت پابندی طرفین معامله بر انجام دقیق وظایف مالیاتی مبتنی بر بررسی حسن سوابق و عملکرد آنان در قبال این سازمان را از مودیان عادی طلب نمود و در غیر این صورت بر جواز «غیرواقعی» دانستن برخی معاملات صورت گرفته «به اختیار» و «صلاحید» ماموران سازمان امور مالیاتی صحه گذارد؟

2- به موجب آموزه ها و نتایج منبعث از اصل فقهی «برائت» بدیهی است که مکلفین در جامعه اسلامی با استناد و تمسک به این اصل و در مقام عمل به وظایف شرعی و هنگامی که پس از جستجو و دست نیافتن به دلیل در تکلیف واقعی شک می کنند موظف به انجام آن نبوده و حکم به برائت ذمه آنان از تکلیف مشکوک صادر می شود. لذا به نظر می رسد که این اصل در هر دو جنبه «برائت عقلی» و «برائت شرعی» در مانحن فیه و دادخواست مورد اشاره توسط مشتکی عنه نقض گردیده و بر این اساس:

الف- به موجب مفهوم و مدلول اصل برائت عقلی مکلف در مقام عمل هیچ وظیفه ای در قبال انجام تکلیف مشکوک بر اساس قاعده عقلی «فح عقاب بلائیان» نداشته و از اینرو مورد مواخذه و عقاب قرار نمی گیرد اما نتیجه عملی بندها و قسمتهای مورد اعتراض و مندرج در دادخواست به وضوح مغایر با این قسم از تکلیف اصل برائت می باشد چنانچه مامورین سازمان امور مالیاتی را مخبر می داند که معاملاتی

را که اجزای آن در زمان وقوع به استناد اطلاعات موجود در پایگاه رسمی و سایت خبری این سازمان واجد وجاهت قانونی بوده متعاقباً « غیر قانونی» و «غیرواقعی» و بلااثر ارزیابی نمایند.

ب- همچنین و به استناد اصل برائت شرعی در هر مورد مشکوکی که مکلف اصل حکم واقعی را نداند شارع مقدس با فرار دادن حکم ظاهری، تکلیف را از دوش مکلف برداشته است، از اینرو به نظر می رسد از این حیث نیز مشتگی عنه برخلاف اصل و قاعده شرعی عمل نموده و با صدور جواز «غیر واقعی» دانستن معاملات پیشین مودیان توسط مامورین سازمان امور مالیاتی، سیطره این اصل فقهی بر بازار مسلمین را مخدوش کرده است."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 22669/212 د-28/6/1394 توضیح داده است که:

" جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم:

احتراماً، درباره پرونده کلاسه 94/351 موضوع شکایت «سندیکای تولید کنندگان لوله و پروفیل فولادی» به خواسته ابطال بند (6) از ماده (6) و بند (3) از ماده (7) دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، ضمن استناد به نامه شماره 26/5/1394-17971/231/5 معاون مالیاتهای مستقیم سازمان متبوع موارد زیر را در رد شکایت شاکی به استحضار می رساند:

1- در پاسخ به ادعای شاکی در خصوص ابطال بند 6-6 دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی (شماره صحیح آن بند 6-7 دستورالعمل اجرایی شماره 27/10/1390 ص-24468/200) اصلاحات بعدی) که مقرر می دارد: « هرگونه جعل، تقلب، معاملات غیر واقعی، سوء استفاده و تبانی اشخاص موضوع این دستورالعمل در ارتباط با صدور صورتحساب و شماره اقتصادی خلاف مقررات بوده و ضمن مسؤولیت تضامنی، مطابق با قانون مبارزه با پولشویی، قانون ارتقاء سلامت نظام اداری مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام و سایر قوانین و مقررات مربوط اقدام خواهد شد»، با توجه به صلاحیت ذاتی سازمان امور مالیاتی کشور در امر تشخیص و وصول مالیات (بند الف ماده 59 قانون برنامه سوم توسعه و ماده (1) تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور مصوب 1380 هیأت وزیران) و در اجرای ماده 169 مکرر و تبصره های آن، ادارات و واحدهای مالیاتی مکلفند اسناد و مدارک و مستندات مودیان مالیاتی را بررسی نمایند تا صحت و سقم آن احراز گردد و این تکلیف علاوه بر اینکه در قوانین و مقررات مالیاتی آمده است در سایر قوانین و مقررات مرتبط نیز مقرر گردیده است.

از طرف دیگر، در بند (و) ماده (1) آیین نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی مصوب 1388 معاملات و عملیات مشکوک تعریف شده است و در اجزای (2) و (3) همان بند: « کشف جعل، اظهار کذب و یا گزارش خلاف واقع از سوی ارباب رجوع قبل و یا بعد از آنکه معامله ای صورت گیرد و نیز در زمان اخذ خدمات پایه و معاملاتی که به هر

ترتیب مشخص شود ذینفع واقعی حداقل یکی از متعاملین ظاهری آن، شخص یا اشخاص دیگری بوده اند» در شمار معاملات و عملیات مشکوک به پولشویی محسوب می شود.

بنابراین برخلاف ادعای شاکی مفاد بند (6-7) دستورالعمل موصوف نه تنها در چارچوب وظایف و



مسئولیت‌های قانونی سازمان متنوع بوده که بلکه صرفاً ضمن بیان موارد تخلف و خلاف مقررات و اقدامات غیر قانونی و مجرمانه اشخاص موضوع این دستورالعمل، ضمانت‌های اجرایی لازم را در ارتباط با صدور صورتحساب و شماره اقتصادی (موضوع دستورالعمل موصوف) مطابق قوانین و مقررات مالیاتی (از جمله مسئولیت تضامنی، مطابق ماده 169 مکرر و تبصره های آن) و سایر قوانین و مقررات مربوط (قانون مبارزه با پولشویی و ...) یادآور شده است.

در این راستا قانون مالیات‌های مستقیم در موارد متعدد، ضرورت بررسی دفاتر و اسناد و مدارک جهت جلوگیری از وقوع تخلف از سوی مودیان مالیاتی را بیان داشته و متناسب با نوع تخلف، ضمانت اجرایی از جمله رد دفاتر قانونی، جریمه، مسئولیت تضامنی و نهایتاً تشخیص علی‌الراس در نظر گرفته است که در ذیل به برخی از آنها اشاره می‌شود:

1-1) مطابق ماده (169) قانون مالیات‌های مستقیم: «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورتی که به منظور تسهیل درآمد مودیان مالیاتی کاربرد وسایل و روشها و صورتحسابها و فرمهایی را جهت نگاهداری حساب برای هر گروه از آنان ضروری تشخیص دهد مراتب را تا آخر دی ماه هر سال در یکی از روزنامه های کثیرالانتشار آگهی کند و مودیان از اول فروردین سال بعد مکلف به رعایت آنها می‌باشند، عدم رعایت موارد مذکور در مورد مودیانی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند موجب پی‌اعتباری دفاتر مربوط خواهد بود و در مورد سایر مودیان موجب تعلق جریمه ای معادل بیست درصد مالیات منبع مربوط می‌باشد...»

بدیهی است احراز «عدم رعایت موارد مذکور» مستلزم تحقیق و بررسی دفاتر قانونی، اسناد و مدارک می‌باشد. در واقع این صلاحیت تحقیق و بررسی اسناد و دفاتر مودیان و امکان تفکیک اسناد و مدارک درست و واقعی از اسناد و

مدارک جعلی، صوری و غیرقانونی مقدمه ای برای امر واجب تشخیص و تعیین مطالبه و وصول مالیات می‌باشد.

2-1) مطابق مفاد ماده (169) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره های آن، استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود نه تنها مشمول جریمه می‌باشد بلکه استفاده کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به مالیات بر درآمد و جرایم موضوع ماده یاد شده مسئولیت تضامنی دارند که این امر نیز مستلزم رسیدگی و کشف تخلف و صدور برگ مطالبه توسط اداره امور مالیاتی مربوط می‌باشد.

3-1) برابر ماده (95) قانون مالیات‌های مستقیم: «صاحبان مشاغل موضوع این فصل مکلفند اسناد و مدارک مثبت کافی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگهداری کنند...» در این راستا، به موجب بند (16) ماده (20) آیین نامه مربوطه به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی موضوع تبصره (2) ماده (95) قانون مالیات‌های مستقیم: «ثبت هزینه ها و درآمدها و هر نوع اعمال و اقلام مالی غیر واقع در دفاتر به شرط احراز...» تخلف و از موارد رد دفاتر به شمار آمده است. بنا بر بند موصوف، در صورت احراز تخلف مودی، که از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی وی صورت می‌گیرد، ضمانت اجرای رد این دفاتر در نظر گرفته شده است که ادعای شکای را محکوم به رد می‌نماید.

4-1) ماده (97) قانون یاد شده، طی (3) بند، موارد تشخیص درآمد مودی از طریق علی‌الراس را بیان می‌دارد، مطابق بند (3) ماده موصوف: «در صورتی که دفاتر اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد

مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مودی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مودی می تواند طرف یک ماه از تاریخ ابلاغ با مراجعه به هیأت مزبور نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه

رعایت موازین قانونی و آیین نامه حسب مورد اقدام نماید و در هر حال هیأت مکلف است ظرف ده روز پس از انقضای یک ماه فوق نظر خود را با توضیحات و دلایل لازم و کافی به اداره امور مالیاتی اعلام نماید تا بر اساس آن اقدام گردد...» و بر اساس تبصره (2) ماده یاد شده: «هرگاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مودی وجود داشته باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد، تعیین کند، در صورت داشتن درآمد ناشی از فعالیت مکتوم که مستند به دلایل و قرائن کافی باشد، درآمد مشمول مالیات آن فعالیتها همواره از طریق علی الراس تشخیص داده و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و ماحذ مطالبه مالیات واقع خواهد شد.» بنابراین در صورت موافقت هیأت سه نفره موصوف با نظر اداره امور مالیاتی، درآمد مشمول مالیات مودیانی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی آنان غیر قابل رسیدگی و یا غیر قابل قبول باشد، از طریق علی الراس تشخیص و تعیین می گردد و این امر ضمانت اجرای شدیدتری در خصوص تخلفات مودی (جعل، کذب، تقلب، سوء استفاده و ...) محسوب می شود و احراز آن از طریق بررسی این اسناد و مدارک از سوی ماموران مالیاتی امکان پذیر است.

1-5) به حکم ماده (181) قانون مالیاتهای مستقیم: «سازمان امور مالیاتی کشور می تواند به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی هیأتی مرکب از سه نفر را جهت بازدید و کنترل دفاتر قانونی مودیان مالیاتی ... اعزام نماید. در صورتی که مودی از ارائه دفاتر خودداری نماید با موافقت هیأت مذکور در بند (3) ماده (97) این قانون، درآمد مشمول مالیات سال مربوط از طریق علی الراس تشخیص خواهد شد.

تبصره: هیأتی موضوع این ماده می تواند حسب تجویز سازمان امور مالیاتی کشور کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مالی مودیان را اعم از اینکه مربوط به سال مراجعه و یا سنوات قبل باشند به منظور کسب اطلاعات لازم و ارائه آن به اداره امور مالیاتی ذیربط مورد بازرسی قرار دهند و یا در صورت لزوم دفاتر و اسناد و مدارک سنوات قبل را در قبال

ارائه رسید به اداره امور مالیاتی ذیربط منتقل نمایند.»

به طوری که ملاحظه می شود قانون مالیاتهای مستقیم در موارد متعددی که بیان شد و دیگر قوانین مرتبط پیش گفته، به صورت صریح و شفاف موارد تخلف (از جمله جعل، تقلب و معاملات غیر واقعی و ...) که امکان وقوع آن از طریق مودی مالیاتی وجود دارد را ذکر کرده است و مقررات قانونی مربوط به ضمانت اجراها را در این خصوص بازگو و بیان کرده است و در دستورالعمل مورد اعتراض نیز برخی از وظایف و تکالیف ماموران مالیاتی را مورد اشاره قرار داده است. چنان که پیشتر توضیح داده شد در قانون یاد شده امکان انتقال این اسناد و مدارک در صورت لزوم به ادارات امور مالیاتی نیز پیش بینی کرده است. لذا ادعای شاکی در این خصوص محکوم به رد است.

2- در خصوص ادعای شاکی مبنی بر ابطال بند (3-7) دستورالعمل مورد اشاره که به موجب آن: «چنانچه ادارات امور مالیاتی ذیربط موضوع رسیدگی، به موارد تخلفی مانند جعل، تقلب، معاملات غیر واقعی و تبانی و سوء استفاده راجع به صورتحساب و شماره اقتصادی برخورد نمایند، موظفند از طریق اداره کل ذیربط به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نمایند تا عندالاقضاء متخلفین تحت پیگرد قضایی

قرار گیرند. اقدام به تعقیب قضائی، مانع مطالبه و وصول حرایم مالیاتی موضوع ماده 169 مکرر نخواهد بود.» اعلام می دارد: برخلاف ادعای شاکی، ماموران و واحدهای مالیاتی در این خصوص نیز از حدود و اختیارات قانونی خویش خارج نشده اند و این بند نیز در راستای قوانین و مقررات پیش گفته بوده و مفاد آن به طور صریح، منطبق با منطوق و مفاد موادی از قانون مالیاتهای مستقیم و سایر مقرره های مرتبط می باشد که در زیر به برخی از آنها اشاره می شود:

1-2) بر اساس ماده 201 قانون مالیاتهای مستقیم: «هرگاه مودی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می باشد و بر خلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و سود و

زیان خودداری کند علاوه بر جریمه ها و مجازاتهای مقرر در این قانون از کلیه معافتها و بخشودگی های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.

تبصره: تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی از طرف رئیس سازمان مالیاتی کشور به عمل خواهد آمد.» که این امر ضمن رسیدگی و بر اساس گزارشهای ادارات امور مالیاتی امکان پذیر است.

2-2) ماده 233 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می دارد: « در صورتی که اداره امور مالیاتی ضمن رسیدگیهای خود به تخلفات مالیاتی مودی موضوع ماده (201) این قانون برخورد نمایند مکلف اند مراتب را برای تعقیب به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش دهند.» بنابراین بند 3-7 دستورالعمل موصوف در راستای منطوق مواد 201 و 233 قانون مالیاتهای مستقیم تدوین شده است و صرفاً به تکلیف قانونی ماموران و ادارات مالیاتی به ارائه گزارش موارد تخلف «راجع به صورتحساب و شماره اقتصادی» تاکید داشته است.

2-3) بنا به حکم صریح و روشن بند (ت) ماده (264) قانون یاد شده « اقامه دعوی علیه مودیان و ماموران مالیاتی» یکی از وظایف دادستان انتظامی مالیاتی بیان شده است. لذا بند مذکور (3-7) با توجه به حکم مواد 201 و 233 و بند (ت) ماده 264 قانون مالیاتهای مستقیم را «راجع به صورتحساب و شماره اقتصادی» مقرر شده است و برخلاف ادعای شاکی، صرفاً یاد آوری مفاد مواد مذکور در ارتباط با موضوع دستورالعمل مورد بحث و در چارچوب مواد قانونی یاد شده می باشد. یادآوری می نماید، دادستانی انتظامی مالیاتی نه تنها مکلف به اقامه دعوی علیه مودیان مالیاتی می باشد، بلکه به موجب بند (الف) ماده 264 قانون مالیاتهای مستقیم موظف به «رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات ماموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی و همچنین اعضای هیات سه نفری موضوع بند (3) ماده 97 این قانون و سایر ماموران که طبق این قانون در امر وصول مالیات دخالت دارند و نیز کسانی که با حفظ سمت وظایف ماموران مزبور را انجام می دهند و تعقیب آنها» نیز می باشد. که از این

جهت نیز دستورالعمل موصوف مطابق با قوانین و مقررات بوده و ادعای شاکی محکوم به رد می باشد.

2-4) افزون بر موارد یاد شده، ماده (237) قانون مالیاتهای مستقیم، تکلیف کرده است که « برگ تشخیص مالیات باید بر اساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیتهای مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد. امضاء کنندگان برگ تشخیص مالیات مسؤول مندرجات برگ تشخیص مالیات و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مودی از نحوه تشخیص مالیات مکلف اند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ



تشخیص مالیات قرار گرفته است به مودی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.» این مسؤلیت ماموران مالیاتی امضا کننده برگ تشخیص مالیات، هنگامی معنا پیدا می کند، که ماموران مالیاتی بتوانند با استقلال عمل و از طریق اعمال اصول کلی حقوقی و حسابداری عمومی بی طرفی، انصاف و عدالت، افشاء گری و شفافیت مالی، استقلال و ... اسناد و مدارک واقعی و موافق حقیقت انجام معاملات را از اسناد و مدارک غیر واقعی، صوری و یا متغلیانه تفکیک نمایند. تا از این طریق از کتمان درآمد مشمول مالیات و یا فرار از پرداخت مالیاتی و یا از کاهش غیر قانونی درآمد مشمول مالیات مودی جلوگیری کرده و درآمد مشمول مالیاتی واقعی را تشخیص دهند. در واقع، دستورالعمل مورد اعتراض در همین راستا صادر شده است.

2-5) ازسوی دیگر، مطابق مواد 7 و 9 (بندهای «ن» و «ذ») تصویب نامه شماره 27133/ت23913-هـ-10/6/1380 هیأت وزیران «موضوع تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (59) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» «اتخاذ تدابیر لازم در خصوص چگونگی اجرای قوانین و مقررات مالیاتی از طریق تهیه و تنظیم آیین نامه ها و دستورالعملهای لازم و طراحی نظام و روشهای اجرایی برای تشخیص و وصول مالیات»، «گردآوری و پردازش اطلاعات و به کارگیری شماره اقتصادی و

ملی و کدپستی برای شناسایی واحدها و منابع مالیاتی و مشمولان قوانین و مقررات مالیاتی به منظور دستیابی به اهداف پیش بینی شده در قانون و اجرای عدالت مالیاتی» از وظایف و اختیارات (صلاحیتهای) سازمان امور مالیاتی کشور شناخته شده است، که دستورالعمل مورد اعتراض شاکی در واقع، در اجرای وظایف قانونی یاد شده به منظور اعمال صلاحیت و اقتدار مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور صادر شده است.

با عنایت به مراتب فوق و با توجه به اینکه مفاد بندهای موضوع شکایت (بندهای 6-6 و 3-7 دستورالعمل موصوف) به طور صحیح و صریحاً بر اساس منطوق قوانین و مقررات مالیاتی و دیگر قوانین مرتبط بوده است و بیشتر در آیین نامه ها و بخشنامه های معتبر مالیاتی نیز بیان شده و مورد تأکید قرار گرفته است، لذا درج این بندها در دستورالعمل موصوف، صرفاً به تکلیف ماموران مالیاتی «در ارتباط با صورتحساب و شماره اقتصادی» اشاره کرده است و با توجه به اینکه رسیدگی ماموران مالیاتی به پرونده های مودیان جهت احراز درستی و یا نادرستی مندرجات دفاتر، اسناد و مدارک و نیز ارائه گزارش موارد تخلف (مانند اظهار خلاف واقع، جعل، تقلب و ...) به دادستانی انتظامی مالیاتی در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه کشور (قانون مالیاتهای مستقیم، قانون مبارزه با پولشویی و آیین نامه اجرایی آن و ...) و جزء وظایف و صلاحیتهای قانونی آنها بوده و در نتیجه اجتناب ناپذیر و ضروری می باشد، لذا ادعای شاکی مبنی بر خروج سازمان متبوع از صلاحیت و مسؤلیتهای قانونی محکوم به رد می باشد و با توجه به اینکه بندهای (6-6 و 3-7) از دستورالعمل موصوف، در راستای قوانین و مقررات یاد شده و لحاظ صلاحیت ماموران و ادارات مالیاتی بوده به طور صحیح تدوین و صادر شده است، تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد. در پایان خواهشمند است دستور فرمایید از سازمان امور مالیاتی کشور جهت حضور در جلسه دادرسی هیأت تخصصی و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دعوت به عمل آید."

متن نامه شماره 26/5/1394-17971/231/5 معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور به قرار

زیر است:

" الف) وفق مفاد بند (6-6) دستورالعمل اصلاحی به شماره 7/3/1392-3954/200 موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، «در صورت تعدد جرایم مذکور در بندهای (6-1)، (6-3)، (6-4) و (6-5) برای

یک معامله، حداکثر جریمه قابل مطالبه 10% مبلغ مورد معامله خواهد بود و جرایم موضوع هر یک از تخلفات مذکور در بند فوق قابل جمع نخواهد بود.»

همچنین طبق بند (6-7) دستورالعمل موصوف «هرگونه جعل، تقلب، معاملات غیر واقعی، سوء استفاده و تبانی اشخاص موضوع این دستورالعمل در ارتباط با صدور صورتحساب و شماره اقتصادی خلاف مقررات بوده و ضمن ایجاد مسؤولیت تضامنی، مطابق با قانون مبارزه با پولشویی، قانون ارتقاء سلامت نظام اداری مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام و سایر قوانین و مقررات مربوط اقدام خواهد گردید.»

با عنایت به مفاد بندهای یاد شده و بررسی شرح دادخواست مطروحه اگرچه به نظر می رسد با توجه به شرح بندهای فوق، مفاد بند (6-7) دستورالعمل موصوف مورد اعتراض بوده است لیکن با توجه به متن نوشته شده اعتراض به استحضار می رساند حکم مقرر در بند (6-6)، صرفاً یک نوع تسهیلات قانونی برای مودیان محترم مالیاتی بوده است که در صورت ابطال امکان برخورداری از آن، از کلیه مودیان موضوع دستورالعمل اجرایی صدرالاشاره سلب خواهد شد و به نظر نمی رسد قانونگذار با توجه به متن ماده مذکور قصد اخذ جریمه 10% برای هر یک از تخلفات انجام شده در یک صورتحساب را دانسته باشد. ولی در صورتی که منظور از اعتراض مذکور مفاد بند (6-7) باشد، پاسخ به شرح ذیل بند «ب» خواهد بود.

ب) مطابق با بند (7-3) دستورالعمل مزبور «چنانچه ادارات امور مالیاتی ذریبط موضوع رسیدگی، به موارد تخلفی مانند جعل، تقلب، معاملات غیر واقعی و تبانی و سوء استفاده راجع به صورتحساب و شماره اقتصادی برخورد نمایند،

موظفند از طریق اداره کل ذریبط به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نمایند تا عندالافتضاء متخلفین تحت پیگرد قضایی قرار گیرند. اقدام به تعقیب قضایی، مانع مطالبه وصول جرایم مالیاتی موضوع ماده 169 مکرر نخواهد بود.»

1) جهت تحقق شفافیت معاملات، جلوگیری از مفاسد اقتصادی، سوء استفاده و تقلب در گواهیها و مدارک صادره، قانونگذار با تصویب قوانین اقتصادی، نظارتی و حقوقی، استراتژی و برنامه کاری دستگاههای اجرایی را مشخص نموده است که تحقق اهداف یاد شده مستلزم همکاری و هماهنگی در اجرای به هنگام قوانین مذکور توسط مجریان خواهد بود. لذا تدوین بندهای (6-7) و (7-3) و احصاء مصادیق مربوطه با بهره گیری و استناد بر قوانین و مقررات حاکم بر موضوع بوده است که شامل دیگر مواد مندرج در قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین مرتبط می باشد که برخی از آنها در ذیل آمده است. سازمان امور مالیاتی همانگونه که در متن بند (6-7) تاکید کرده است، قصد داشته اعلام نماید که صدور دستورالعمل مذکور، نه تنها نافی دیگر قوانین مطروحه نبوده است بلکه در راستای ادای تکالیف قانونی، کلیه مامورین مالیاتی مکلفند علاوه بر مد نظر قرار دادن جرائم موضوع ماده مذکور، نسبت به انجام سایر تکالیف قانونی نیز اقدام نمایند. برخی از مواد قانونی در این خصوص به شرح ذیل می باشد:

## 2) قانون مالیاتهای مستقیم با اصلاحات مصوب 27/11/1380

2-1) بر اساس مفاد ماده 169 مکرر استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود نه تنها مشمول جریمه می باشد بلکه وفق تبصره یک استفاده کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به مالیات بر درآمد مسؤولیت تضامنی دارند. بدیهی است این موضوع نشانگر آن است که ماموران مالیاتی می باید با بررسی دقیق و ورود در ماهیت معاملات انجام یافته صحت و سقم طرفین معامله را مشخص و وفق مقررات اقدام نماید.

2-2) از آنجا که طبق مفاد ماده 201 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ذیل آن مقرر گردیده است: «

## هرگاه مودی

به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می باشد و بر خلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است اسناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه ها و مجازاتهای مقرر در این قانون از کلیه معافیتها و بخشودگیهای قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.

تبصره- تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی از طرف رئیس سازمان مالیاتی کشور به عمل خواهد آمد.»

لذا در دستورالعمل صادره تذکرات لازم بر اساس بندهای مورد بحث داده شده است تا ماموران مالیاتی با بررسی مستندات و مدارک ارائه شده از سوی مودی (که در ماده مذکور شامل صورتحساب، فهرست معاملات و درج شماره اقتصادی می باشد) در صورتی که به موارد موضوع ماده 201 قانون فوق مراجعه گردید، موضوع را برای اجرای این ماده به دادستانی انتظامی مالیاتی اعلام نماید.

2-3) طبق ماده 233 قانون مالیاتهای مستقیم در فصل اول از باب پنجم موضوع مراجع تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها، اداره امور مالیاتی مربوطه مکلف اند ضمن رسیدگی های خود به تخلفات مالیاتی مودی (موضوع ماده 201) مراتب را برای تحقیق به دادستان انتظامی مالیاتی گزارش دهند که این امر در بند (3-7) دستورالعمل ذکر گردیده است.

2-4) بر اساس بند (ب) ماده 264 قانون مالیاتهای مستقیم از وظایف دادستان انتظامی مالیاتی اقامه دعوی علیه موذیان و ماموران مالیاتی است که در این قانون پیش بینی گردیده است.

3) دیگر قوانین مرتبط در خصوص معاملات غیر واقعی و نحوه گزارش دهی:

الف- ماده (5) قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب 7/8/1390

ماده مزبور در دو بند (الف) و (ب) به شرح محرومیتهای موضوع این قانون و اشخاص مشمول محرومیت، اعم از حقیقی و یا حقوقی می پردازد که فارغ از نوع محرومیتهای مقرر، اشخاص مشمول محرومیت و میزان محرومیت به قرار ذیل تعریف گردیده اند:

1- اشخاصی که به قصد فرار از پرداخت حقوق عمومی و یا دولتی مرتکب اعمال زیر می گردند متناسب با نوع تخلف عمدی به دو تا پنج سال محرومیت به شرح زیر محکوم می شوند:

1-1- ارائه متقلبانه اسناد، صورتهای مالی، اظهار نامه های مالی و مالیاتی به مراجع رسمی ذیربط، به یکی از محرومیتهای مندرج در جزء های (1)، (2) و (3) بند (الف) این ماده و یا هر سه آنها

1-2- ثبت نکردن معاملاتی که ثبت آنها در دفاتر قانونی بنگاه اقتصادی، بر اساس مقررات، الزامی است یا ثبت معاملات غیر واقعی، به یکی از محرومیتهای مندرج در جزء های (1)، (2) و (6) بند (الف) این ماده یا جمع دو و یا هر سه آنها

1-3- ثبت هزینه ها و دیون واهی، یا ثبت هزینه ها و دیون با شناسه های اشخاص غیر مرتبط یا غیر واقعی در دفاتر قانونی بنگاه، به یکی از محرومیتهای مذکور در جزء های (1)، (2) و (5) بند (الف) این ماده و یا جمع دو و یا هر سه آنها

**ب- مطابق با ماده 24 قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب 7/8/1390**

« هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیر واقعی به دستگاههای مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم محسوب می شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز حبران زیان وارده با مطالبه ذینفع محکوم می گردد.

هر یک از کارکنان دستگاهها که حسب وظیفه با موارد مذکور مواجه شوند مکلفند موضوع را به مقام بالاتر گزارش نمایند؛ مقام مسؤول در صورتی که گزارش را مقرون به صحت تشخیص دهد مراتب را به مرجع قضایی اعلام می نماید.»

بر این اساس مامورین مالیاتی مکلفند موارد تخلف اعلام شده در ماده فوق را حسب وظیفه به مراجع ذیربط سازمان امور مالیاتی اعلام نمایند.

**ج- ماده 14 قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد**

« بازرسان، کارشناسان رسمی، حسابرسان و حسابداران، ممیزین، ذیحسابها، ناظرین و سایر اشخاصی که مسؤول ثبت یا رسیدگی به اسناد، دفاتر و فعالیتهاى اشخاص حقیقی و حقوقی در حیطه وظایف خود می باشند موظفند در صورت مشاهده هرگونه فساد موضوع این قانون، چنانچه ترتیباتی در قوانین دیگر نباشد، مراتب را به مرجع نظارتی یا قضایی ذیصلاح اعلام نمایند.»

متن ماده فوق نشان دهنده آن است که ماموران مالیاتی می باید اسناد و مدارک ارائه شده در اجرای ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم را بررسی و به مراجع ذیربط و نظارتی اعلام نمایند. که در قانون مالیاتهای مستقیم مرجع مذکور دادستانی انتظامی مالیاتی تعریف شده است.

د- بند (و) ماده (1) آیین نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی مصوب 14/9/1388 اشعار می دارد:

معاملات و عملیات مشکوک: معاملات و عملیاتی که اشخاص با در دست داشتن اطلاعات و یا قراین و شواهد منطقی ظن پیدا کنند که این عملیات و معاملات به منظور پولشویی انجام می شود.

تبصره- قراین و شواهد منطقی عبارت است شرایط و مقتضیاتی که یک انسان متعارف را وادار به تحقیق در خصوص منشأ مال و سپرده گذاری یا سایر عملیات مربوط می نماید. برخی از این عملیات و معاملات مشکوک عبارتند از:

- 1- معاملات و عملیات مالی مربوط به ارباب رجوع که بیش از سطح فعالیت مورد انتظار وی باشد.
- 2- کشف جعل، اظهار کذب و یا گزارش خلاف واقع از سوی ارباب رجوع قبل یا بعد از آنکه معامله ای صورت گیرد و نیز در زمان اخذ خدمات پایه.
- 3- معاملاتی که به هر ترتیب مشخص شود ذینفع واقعی حداقل یکی از متعاملین ظاهری آن شخص یا اشخاص دیگری بوده اند.

بدیهی است طبق تعریف قانون مبارزه با پولشویی و دستورالعملهای مرتبط، خدمات پایه برای سازمان امور مالیاتی شماره اقتصادی مودیان مالیاتی می باشد و کلیه موارد عنوان شده در بند فوق مطابق با اقدامات مودیان طبق مفاد ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم است.

هـ- وفق ماده (19) آیین نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی وظایف افراد یا واحدهای مسئول موضوع ماده (18) به شرح زیر می باشد:

ب- ارسال فوری گزارشهای مذکور در قالب فرمهای مشخص شده به واحد اطلاعات مالی بدون اطلاع ارباب رجوع.

ج- نظارت بر فعالیت مشتریانی که از خدمات پایه استفاده می کنند به منظور شناسایی معاملات مشکوک.

لذا سازمان امور مالیاتی نیز وفق قوانین مذکور، مکلف به بررسی اظهارات کذب و خلاف واقع و ارائه گزارشات لازم به مراجع ذیصلاح می باشد.

و- بر اساس بند (16) ماده (20) آیین نامه تحریر دفاتر قانونی موضوع تبصره 2 ماده 95 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم

ماده 20- تخلف از تکالیف مقرر در این آیین نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر می باشد:

بند 16- ثبت هزینه ها و درآمدها و هر نوع اعمال و اقلام مالی غیر واقع در دفاتر به شرط احراز

این موضوع بیانگر این است که اطلاعات معاملات دریافتی از مودیان محترم مالیاتی که در اجرای ماده 169 مکرر مذکور دریافت شده است به لحاظ غیر واقعی بودن می باید در دفاتر مودی ذریبط بررسی شده و وفق قوانین اقدام شود.

با عنایت به مواد قانونی فوق مشخص است که واحدهای مالیاتی می باید کلیه اطلاعات، مستندات و مدارک واصله از طریق اجرای دستورالعمل موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم را بررسی و وفق هر یک از مقررات مذکور اقدام مقتضی معمول نمایند. بر این اساس در دستورالعمل مذکور صرفاً اجرای مواد فوق تاکید شده و هیچ موردی خارج از اختیارات و وظایف قانونی در آن درج نشده است.

در خصوص ادعای مغایرت موضوع بند 6 از ماده 6 و بند 3 از ماده 7 دستورالعمل مورد اعتراض با شرع مقدس اسلام، قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب لایحه شماره 12/5/1395-1771/102/95 اعلام کرده است که:

" رئیس محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و تحیت

عطف به نامه شماره 200/117410/210/9000 مورخ 28/7/1394:

موضوع بند 6 از ماده 6 و بند 3 از ماده 7 دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی، در جلسه مورخ 4/5/1395 فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت و نظر فقهاء به شرح ذیل اعلام می گردد:

آنچه که در جزء 6-6 و جزء 3-7 بند 7 آمده به نفسه چنانچه مشمول قانون مبارزه با پولشویی و قانون ارتقاء سلامت اداری باشد اشکالی ندارد و در صورتی که این مصوبه بخواهد این موارد را مشمول قوانین مذکور نماید خلاف موازین شرع می باشد البته تشخیص شمول یا عدم شمول، با آن دیوان محترم است. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 3/12/1395 با حضور رئیس و 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 هیات عمومی**

**الف-** با توجه به نظر فقهای شورای نگهبان مبنی بر اینکه: « آنچه که در جزء [6-7] 6-6 بند 6 و جزء 3-7 بند 7 آمده به نغسه چنانچه مشمول قانون مبارزه با پولشویی و قانون ارتقاء سلامت اداری باشد اشکالی ندارد و در صورتی که این مصوبه بخواند این موارد را مشمول قوانین مذکور نماید خلاف موازین شرع می باشد البته تشخیص شمول یا عدم شمول با آن دیوان محترم است.» چون بند 6-7 و 3-7 دستورالعمل اجرایی موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مشمول قانون مبارزه با پولشویی مصوب سال 1386 و قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب سال 1390 است، بنابراین در اجرای حکم مقرر در تبصره 2 ماده 84 و ماده 87 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و تبعیت از نظر فقهای شورای نگهبان، موجبی برای ابطال بندهای مذکور از بُعد مغایرت با موازین شرع وجود ندارد.

**ب-** نظر به اینکه مسئولیت تضامنی مصرح در تبصره 1 ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم ناظر بر مواردی است که دارندگان شماره اقتصادی، شماره خود را در اختیار دیگران قرار دهند و به اشخاصی که شماره اقتصادی آنان بدون اطلاع مورد استفاده قرار گرفته تسری نمی یابد، بنابراین اطلاق بند 3-7 دستورالعمل مورد اعتراض که برای استفاده کنندگان از شماره اقتصادی دیگران و کسانی که شماره اقتصادی آنان مورد استفاده قرار گرفته خواه طوعاً در اختیار دیگران قرار داده باشند و یا اینکه بدون اطلاع آنها مورد استفاده قرار گرفته، مسئولیت تضامنی پیش بینی شده است از حیث توسعه مسئولیت تضامنی مصرح در حکم

مقتن به کسانی که شماره اقتصادی آنان بدون اطلاع مورد استفاده قرار گرفته مغایر تبصره 1 ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

**ج-** نظر به اینکه تا تعیین تکلیف بزه دیده که همان دارنده شماره اقتصادی است، مطالبه مالیات از وی در واقع مطالبه مالیات از غیر مودی است بنابراین متوقف نشدن وصول مالیات تا زمان رسیدگی به تخلفات اعلامی و اینکه رسیدگی به تخلفات اعلامی در مراجع قضایی، اختیاری اعلام شده است، بند 3-7 از دستورالعمل مورد اعتراض نیز مغایر تبصره ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

**محمدکاظم بهرامی**

**رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری**

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.  
نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=ahoshow&id=10108>