



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 غیر شرعی 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؟ ۲- 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 «قیح عقاب بلبابان» 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 وجهت 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 قرار دادن حکم ظاهری، تکلیف را از دوش مکلف برداشته است، از اینرو به نظر می رسد از این حیث نیز مشتکی 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 ۱۲۰۲۲۶۶۹-د۰۲۱۳۹۴۰۶۰۲۸-توضیح داده است که: " جناب آقای دربین مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سلام علیکم: احتراماً، درباره پرونده کلاسه ۳۵۱۰۹۴ موضوع شکایت «سندیکای تولید کنندگان لوله و پروفیل فولادی» به خواسته ابطال بند (۶) از ماده (۶) و بند (۳) از ماده (۷) دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، ضمن استناد به نامه شماره ۱۷۹۷۱۰۲۳۱-۵۰۲۳۱۰۲۶-۱۳۹۴۰۵۰۲۶ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان متبوع موارد زیر را در رد شکایت شاکی به استحضار می رساند: ۱- در پاسخ به ادعای شاکی در خصوص ابطال بند ۶-۶ دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی (شماره صحیح آن بند ۷-۶ دستورالعمل اجرایی شماره ۱۳۹۰۰۲۴۴۶۸-ص-۰۲۷/۰۱/۱۳۹۰ با 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 ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه و ماده (۱) تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور مصوب ۱۳۸۰ هیأت وزیران) و در اجرای ماده ۱۶۹ 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 (۱) آیین نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی مصوب ۱۳۸۸ معاملات و عملیات مشکوک تعریف شده است و در اجزای (۲) و (۳) 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 (۷-۶) دستورالعمل موصوف نه تنها در چارچوب وظایف و مسؤولیتهای قانونی سازمان متبوع 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 مسؤولیت تضامنی، مطابق ماده ۱۶۹ 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، مسؤولیت تضامنی و نهایتاً تشخیص علی الراس در نظر گرفته است که در ذیل به برخی از آنها اشاره می شود: ۱-۱) مطابق ماده (۱۶۹) قانون مالیاتهای مستقیم: « سازمان امور مالیاتی کشور می تواند 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 می باشند، عدم رعایت موارد مذکور در مورد مودیانی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند موجب بی اعتباری دفاتر مربوط خواهد بود و در مورد سایر مودیان موجب تعلق جریمه ای معادل بیست درصد مالیات منبع مربوط می باشد...» بدیهی است احراز « عدم رعایت موارد مذکور» مستلزم تحقیق و بررسی دفاتر قانونی، اسناد و مدارک می باشد. 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 می باشد. ۲-۱) مطابق مفاد ماده (۱۶۹) 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 می باشد بلکه استفاده کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به مالیات بر درآمد و جرایم موضوع ماده یاد شده مسؤولیت تضامنی دارند که این امر نیز مستلزم رسیدگی و کشف تخلف و صدور برگ مطالبه توسط اداره امور مالیاتی مربوط می باشد. ۳-۱) برابر ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم: « صاحبان مشاغل موضوع این فصل مکلفند اسناد و مدارک مثبته کافی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگهداری کنند...» در این راستا، به موجب بند (۱۶) ماده (۲۰) آیین نامه مربوطه به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی موضوع تبصره (۲) ماده (۹۵) 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 می گیرد، ضمانت اجرای رد این دفاتر در نظر گرفته شده است که ادعای شاکی را محکوم به رد می نماید. ۴-۱) ماده (۹۷) قانون یاد شده، طی (۳) بند، موارد تشخیص درآمد مودی از طریق علی الراس را بیان می دارد، مطابق بند (۳) ماده موصوف: « در صورتی که دفاتر اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل 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 (۲) 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 ماخذ 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. ۵-۱) به حکم ماده (۱۸۱) 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 (۳) ماده (۹۷) این قانون، درآمد مشمول مالیات سال مربوط از طریق علی الراس تشخیص خواهد شد. تبصره: هیأتهای موضوع این ماده می توانند 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. ۲- در خصوص ادعای شاکی مبنی بر ابطال بند (۳-۷) 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 جرایم مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ 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: ۱-۲) بر اساس ماده ۱۰۱ 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 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 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. ۲-۲) ماده ۲۳۳ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می دارد: « در صورتی که اداره امور مالیاتی ضمن رسیدگیهای خود به تخلفات مالیاتی مودی موضوع ماده (۱۰۱) این قانون برخورد نماید مکلف اند مراتب را برای تعقیب به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش دهند.» بنابراین بند ۷-۳ دستورالعمل موصوف در راستای منطوق مواد ۱۰۱ و ۲۳۳ 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. ۳-۲) بنا به حکم صریح و روشن بند (ت) ماده (۲۶۴) قانون یاد شده « اقامه دعوی علیه مودیان و ماموران مالیاتی» یکی از وظایف دادستان انتظامی مالیاتی بیان شده است. لذا بند مذکور (۳-۷) با توجه به حکم مواد ۱۰۱ و ۲۳۳ و بند (ت) ماده ۲۶۴ 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 ۲۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم موظف به «رسیدگی و کشف تخلفات و تصمیمات ماموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأتی حل اختلاف مالیاتی و همچنین اعضای هیأت سه نفری موضوع بند (۳) ماده ۹۷ 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. ۴-۲) افزون بر موارد یاد شده، ماده (۲۳۷) 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 مسوول 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 مسوولیت 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 متقلبانه 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. ۵-۲) از سوی دیگر، مطابق مواد ۷ و ۹ (بندهای «ث» و «ذ») تصویب نامه شماره ۱۳۳۲۷۱۳۳ت.م.ت.پ.۲۳۹۱۳-ه.م.و.س.۱۳۸۰/۶۶۱ هیأت وزیران «موضوع تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) 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 ۶-۶ و ۶-۳ دستورالعمل موصوف) به طور صحیح و صریحاً بر اساس منطوق قوانین و مقررات مالیاتی و دیگر قوانین مرتبط بوده است و پیشتر 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 مسوولیت‌های قانونی محکوم به رد می باشد و با توجه به اینکه بندهای (۶-۶ و ۳-۷) 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 ۱۷۹۷۱۱۷۹۷۱/۲۳۱-۵۰۲۶/۱۳۹۴.۵۰۲۶ معاون مالیات‌های مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است: " (الف) وفق مفاد بند (۶-۶) دستورالعمل اصلاحی به شماره ۹۵۴/۳۹۵۰۲۰-۲۰۰۳۰۷/۱۳۹۲.۳۰۷ موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، «در صورت تعدد جرایم مذکور در بندهای (۱-۶)، (۳-۶)، (۴-۶) و (۵-۶) برای یک معامله، حداکثر جریمه قابل مطالبه ۱۰٪ مبلغ مورد معامله خواهد بود و جرایم موضوع هر یک از تخلفات مذکور در بند فوق قابل جمع نخواهد بود.» همچنین طبق بند (۶-۷) 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 مسوولیت 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 (۶-۷) دستورالعمل موصوف مورد اعتراض بوده است لیکن با توجه به متن نوشته شده اعتراض به استحضار می رساند حکم مقرر در بند (۶-۶)، 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 ۱۰٪ برای هر یک از تخلفات انجام شده در یک صورت‌حساب را داشته باشد. ولی در صورتی که منظور از اعتراض مذکور مفاد بند (۶-۷) باشد، پاسخ به شرح ذیل بند «ب» خواهد بود. ب) مطابق با بند (۳-۷) دستورالعمل مزبور «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 عندالافتضاء متخلفین تحت پیگرد قضایی قرار گیرند. اقدام به تعقیب قضایی، مانع مطالبه وصول جرایم مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر نخواهد بود.» ۱) 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 (۶-۷) و (۳-۷) 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 (۶-۷) تأکید 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: ۲) قانون مالیات‌های مستقیم با اصلاحات مصوب ۱۰۲۷/۱۳۸۰/۱-۲) بر اساس مفاد ماده ۱۶۹ 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 مسوولیت 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. ۲-۲) از آنجا که طبق مفاد ماده ۱۰۱ 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 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 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 م 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 ۱۰۱ قانون فوق مراجعه گردید، موضوع را برای اجرای این ماده به دادستانی انتظامی مالیاتی اعلام نماید. ۲-۳) طبق ماده ۲۳۳ 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 ۱۰۱) مراتب را برای تحقیق به دادستان انتظامی مالیاتی گزارش دهند که این امر در بند (۳-۷) دستورالعمل ذکر گردیده است. ۲-۴) بر اساس بند (ت) ماده ۲۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم از وظایف دادستان انتظامی مالیاتی اقامه دعوی علیه مودیان و ماموران مالیاتی است که در این قانون پیش بینی گردیده است. ۳) دیگر قوانین مرتبط در خصوص معاملات غیر واقعی و نحوه گزارش دهی: الف- ماده (۵) قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۰۸/۷/۱۳۹۰ 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: ۱- 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: ۱-۱- ارائه متقلبانه اسناد، صورت‌های مالی، اظهار نامه های مالی و مالیاتی به مراجع رسمی ذیربط، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزء های (۱)، (۲) و (۳) بند (الف) این ماده و یا هر سه آنها ۲-۱- 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 (۱)، (۲) و (۳) بند (الف) این ماده یا جمع دو و یا هر سه آنها ۳-۱- 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 (۱)، (۲) و (۳) بند (الف) این ماده و یا جمع دو یا هر سه آنها ب- مطابق با ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۰۸/۷/۱۳۹۰ «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 جبران زیان وارده با مطالبه ذینفع محکوم می گردد. هر یک از کارکن دستگاهها که حسب وظیفه با موارد مذکور مواجه شوند مکلفند موضوع را به مقام بالاتر گزارش نمایند، مقام مسوول 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 ۱۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد «بازرسان، کارشناسان رسمی، حسابرسان و حسابداران، ممیزین، ذیحسابها، ناظرین و سایر اشخاصی که مسوول ثبت یا رسیدگی به اسناد، دفاتر و فعالیت‌های 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 ۱۶۹ 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 (۱) آیین نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی مصوب ۱۴/۰۹/۱۳۸۸ 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: ۱- معاملات و عملیات مالی مربوط به ارباب رجوع که بیش از سطح فعالیت مورد انتظار وی باشد. ۲- 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. ۳- 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 ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم است. ه- وفق ماده (۱۹) آیین نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی وظایف افراد یا واحدهای مسوول موضوع ماده (۱۸) 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 (۱۶) ماده (۲۰) آیین نامه تحریر دفاتر قانونی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم ماده ۲۰-۲- تخلف از تکالیف مقرر در این آیین نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر می باشد: بند ۱۶- 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 ۱۶۹ مکرر مذکور دریافت شده است به لحاظ غیر واقعی بودن می باید در دفاتر مودی ذیربط 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 ۱۶۹ 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 تأکید شده و هیچ موردی خارج از اختیارات و وظایف قانونی در آن درج نشده است. " در خصوص ادعای مغایرت موضوع بند ۶ از ماده ۶ و بند ۳ از ماده ۷ دستورالعمل مورد اعتراض با شرع مقدس اسلام، قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب لایحه شماره ۱۷۷۱/۰۲/۹۵۰۱-۹۵۰۱۲/۱۳۹۵.۵۰۱۲ اعلام کرده است که: " رئیس محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با سلام و تحیت عطف به نامه شماره ۰۲/۱۷۴۱۰۲۰۰/۱۰۰۰۰۲۱۰۰ مورخ ۲۸/۰۷/۱۳۹۴: موضوع بند ۶ از ماده ۶ و بند ۳ از ماده ۷ دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مودیان مالیاتی، در جلسه مورخ ۰۴/۰۵/۱۳۹۵ فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت و نظر فقهاء به شرح ذیل اعلام می گردد: آنچه که در جزء ۶-۶ و جزء ۳-۷ بند ۷ آمده به نسخه 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 ۱۳۹۵/۱۲/۳ 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 هیأت عمومی

الف- با توجه به نظر فقهای شورای نگهبان مبنی بر اینکه: « آنچه که در جزء [۶-۷] ۶-۶ بند ۶ و جزء ۷-۳ بند ۷ 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.» چون بند ۶-۷ و ۶-۳ دستورالعمل اجرایی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مشمول قانون مبارزه با پولشویی مصوب سال ۱۳۸۶ و قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب سال ۱۳۹۰ است، بنابراین در اجرای حکم مقرر در تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ 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 ۱ ماده ۱۶۹ 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 ۳-۷ 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 مقنن به کسانی که شماره اقتصادی آنان بدون اطلاع مورد استفاده قرار گرفته مغایر تبصره ۱ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ 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 ۳-۷ از دستورالعمل مورد اعتراض نیز مغایر تبصره ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود

دیوان عدالت اداری - تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: داخلی (۷۵۳۵) ۰۲۱ - ۵۱۲۰۰

