

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات تخصصی

کلاس پرونده:

هـ ع / 9901843 ، 9901710 ، 9901514 ، 9901827 ، 9901719 ، 9901709 ، 9900206 ، 9901844 ، 9901951 ، 9901963 ، 9901964

موضوع:

ابطال بخشنامه شماره 16/99/200 مورخ 31/1/1399 سازمان امور مالیاتی در خصوص تراکنش ها بانکی

تاریخ:

یکشنبه 17 اسفند 1399

شماره دادنامه:

1521 الی 9909970906011511

هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی

* شاکیان : 1- انجمن صادر کنندگان صنعتی ، معدنی و خدمات مهندسی 2- انجمن تولید کنندگان رنگ و زرین ایران 3- انجمن کامپوزیت ایران 4- اتحادیه صادر کنندگان روده ایران 5- انجمن تولید کنندگان لوله و اتصالات پی وی سی p.v.c 6- انجمن صنایع خوراک دام ، طیور و آبزیان ایران ، 7- انجمن صنفی کارفرمایی توزیع کنندگان سراسری محصولات دخانی ، انجمن صنایع نساجی ایران ، اتحادیه صنایع بازیافت ایران 8- اتحادیه سراسری تعاونی های تأمین نیاز صنایع پائین دستی پتروشیمی 9- انجمن صنایع نساجی ایران 10- اتحادیه صنایع بازیافت ایران

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال بخشنامه شماره 16/99/200 مورخ 31/1/1399 سازمان امور مالیاتی در خصوص تراکنش ها بانکی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در شکایت به قرار زیر می باشد :

دستورالعمل مورد شکایت به عنوان جایگزین دستورالعمل های شماره 505/96/200 مورخ 24/2/1396 و شماره 525/96/200 مورخ 2/10/1396 در 25 بند با موضوع نحوه بررسی و رسیدگی اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش های بانکی تدوین شده و پیوست پرونده می باشد.

م

97-157-229-237 99 16

امور مالیاتی شهر و استان تهران

مخاطبان/ ذینفعان

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع نحوه بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش های بانکی

به منظور ایجاد وحدت رویه و ساماندهی در بررسی و رسیدگی به تراکنش های بانکی مشکوک ارسالی به ادارات کل امور مالیاتی ، مقرر می دارد:

1- به منظور هدایت، هماهنگی و نظارت بر حسن اجرای این بخشنامه، در هریک از ادارات کل امور مالیاتی، کمیته ویژه ای متشکل از مدیر کل امور مالیاتی(رییس کمیته)، معاون حسابرسی مالیاتی (دبیر کمیته) و سایر معاونین حسب مورد، رییس امور حسابرسی مالیاتی(مدیر حسابرسی مالیاتی) ذی ربط ، نماینده دادستانی انتظامی مالیاتی، مسئول حراست اداره کل و روسای گروه حسابرسی ویژه حسب مورد تشکیل و پس از دریافت اطلاعات پولی و مالی از جمله تراکنش های بانکی از دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی، با امعان نظر به اینکه کلیه اقلام پولی وارده به حساب های بانکی مودیان مالیاتی به تنهایی دلیلی بر وجود درآمد نبوده و می بایستی در بررسی و حسابرسی مالیاتی واقعیت امر مد نظر قرار گیرد، بنابراین کمیته فوق قبل از دعوت از مودی و ورود به امر حسابرسی مالیاتی، حجم ریالی گردش حساب های بانکی واصله را با سوابق مالیاتی و حجم فعالیت های تشخیصی مودی یا سایر فعالیت های مالی اشخاص مطابقت داده و در صورتی که اکثریت اعضاء، اطلاعات تراکنش های بانکی واصله برای هر

سال را با عملکرد مالی و یا مالیاتی همان سال مودی و مالیات های تشخیصی و مطالبه شده به صورت تقریبی همخوان بدانند، الزامی به حسابرسی مالیاتی اطلاعات فوق نبوده و از این حیث مالیاتی متصور نخواهد بود. در راستای این حکم صرفاً صورتجلسه ای مبنی بر عدم نیاز به صدور برگ تشخیص مالیات توسط کمیته مذکور تنظیم و از طریق اداره کل ذی ربط برای دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی ارسال می شود. لکن در صورتی که پس از بررسی های مربوطه از نظر کمیته، اطلاعات تراکنش های بانکی قابل بررسی تشخیص داده شود موضوع بررسی ها می بایست برابر سایر بندهای این بخشنامه انجام پذیرد.

در اجرای این بند در صورت لزوم و بنا به تشخیص رییس یا دبیر کمیته می توان از نظرات کارشناسی گروه های تخصصی ذی ربط حسب مورد استفاده کرد.

2- کلیه اطلاعات مربوط به تراکنش های بانکی که قبلاً از طریق دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی ارسال شده است، جهت بررسی و انطباق با داده های موجود در سامانه های اطلاعات مالیاتی مجدداً توسط دفتر مذکور پالایش، تلخیص و نتیجه اطلاعات پالایش شده حداکثر تا پایان خردادماه سال 1399 برای ادارات کل ذی ربط ارسال می شود.

3- اطلاعات تراکنش های بانکی مشکوک توسط دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی باید حداقل یک ماه قبل از انقضای مهلت رسیدگی (مرور زمان موضوع ماده 157 قانون مالیاتهای مستقیم) در اختیار ادارات کل امور مالیاتی قرار گیرد. در صورت دریافت اطلاعات تراکنش های بانکی از سایر مراجع، مراتب را برای ثبت و نگهداری سوابق به دفتر مذکور اعلام نمایند.

بدیهی است این حکم مانع رسیدگی و حسابرسی مالیاتی اطلاعات واصله پس از مهلت مقرر (کمتر از یک ماهه فوق) توسط ادارات کل امور مالیاتی حسب مفاد این بخشنامه نخواهد بود و ادارات کل امور مالیاتی صرفاً می بایست تاخیر در ارسال را به معاونت حقوقی و فنی مالیاتی گزارش نمایند.

4- در هر اداره کل متناسب با حجم اطلاعات دریافتی قابل رسیدگی طبق نظر کمیته موضوع بند یک فوق، یک یا چندگروه رسیدگی ویژه زیر نظر یکی از روسای امور مالیاتی که در امر حسابرسی مالیاتی دارای تبحر، دانش و تجربه کافی باشند تشکیل و مشخصات مأموران مالیاتی مذکور به همراه رونوشتی از احکام صادره برای ایشان به دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی ارسال شود.

درخصوص عملکرد سال 1397 و سال هایی که قبلاً پرونده عملکرد مودی موردنظر در سامانه سنیم حسابرسی شده نیز می بایست رسیدگی ها و حسابرسی ها براساس فرآیند های مربوط در سامانه مزبور انجام پذیرد.

5- چنانچه تراکنش های بانکی واصله متعلق به اشخاص حقوقی دارای پرونده یا اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) دارای یک پرونده در نظام مالیاتی باشند، بلافاصله و حداکثر ظرف مدت پنج روز کاری پس از دریافت اطلاعات تراکنش های بانکی حسب نظر کمیته موضوع بند یک فوق، در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار گیرد.

بدیهی است در راستای اجرای این بند چنانچه با بررسی های بعدی مشخص شود در اجرای مقررات ماده 100 قانون مالیات های مستقیم اطلاعات تراکنش های بانکی واصله اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) مربوط به شغل یا محل دیگری است در اجرای مقررات قانونی می بایست پرونده جدیدی حسب مقررات تشکیل شود و اقدامات لازم صورت پذیرد.

6- چنانچه تراکنش های بانکی واصله، متعلق به شخص حقیقی بوده که دارای بیش از یک پرونده در نظام مالیاتی در یک اداره کل باشد، حداکثر ظرف مدت دو هفته پس از دریافت اطلاعات تراکنش های بانکی، با دعوت کتبی از صاحب یا صاحبان حساب، کمیته موضوع بند 1 ضمن اخذ توضیحات کتبی ایشان در ارتباط با تراکنش های بانکی واصله و ارتباط آنها با هر یک از پرونده های مالیاتی وی، نسبت به انجام تحقیقات لازم اقدام و با تنظیم فرم شماره یک پیوست که به امضای صاحب یا صاحبان حساب رسیده باشد، حسب نظر کمیته مذکور در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار گیرد. چنانچه در اجرای این بند مودی از امضای فرم شماره یک استنکاف نمود، یا حداکثر ظرف مدت یک هفته از تاریخ ابلاغ دعوت نامه، به اداره امور مالیاتی مراجعه ننمود و یا به هر دلیلی امکان دسترسی به مودی فراهم نشد، مراتب در متن فرم شماره یک قید و به تایید کمیته خواهد رسید و سپس پرونده متشکله به ضمیمه اطلاعات تراکنش های بانکی، حسب نظر کمیته در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار گیرد. در راستای مفاد این بند در صورتی که مودی دارای پرونده در دو یا چند اداره کل باشد اقدامات فوق توسط اداره کلی که اطلاعات تراکنش های بانکی برای آن اداره کل ارسال شده است انجام می پذیرد.

7- چنانچه تراکنش های بانکی واصله، متعلق به اشخاص حقیقی و حقوقی فاقد پرونده در نظام مالیاتی کشور باشد، ادارات امور مالیاتی می بایست حداکثر ظرف مدت دو هفته پس از دریافت اطلاعات تراکنش های بانکی، نسبت به انجام تحقیقات لازم و با دعوت از صاحب یا صاحبان حساب نسبت به تعیین موضوع فعالیت ایشان و تکمیل فرم شماره دو پیوست اقدام و مطابق دستورالعمل های مربوط نسبت به ثبت نام و تشکیل پرونده برای اشخاص مذکور حسب مورد اقدام نماید. متعاقباً تراکنش های بانکی واصله، طبق نظر کمیته در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار گیرد. در صورتی که اینگونه اشخاص در پاسخ به دعوت کتبی به عمل آمده، از مراجعه حضوری یا ارسال پاسخ کتبی خودداری نمایند، ادارات مذکور مکلفند با جمع آوری اطلاعات لازم و تنظیم فرم شماره دو پیوست، نسبت به ثبت نام و تشکیل پرونده برای این قبیل اشخاص اقدام نموده و سپس حسب نظر کمیته، اطلاعات تراکنش های بانکی را در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار دهند.

8- چنانچه براساس ادعای اشخاص حقیقی، اطلاعات تراکنش بانکی واصله این اشخاص مربوط به شخص دیگری بوده و طرف مقابل نیز کتباً این موضوع را اعلام و مدارک، مستندات و دلایلی مبنی بر رد موضوع وجود نداشته باشد، می بایست در راستای مقررات قانونی اقدامات لازم درخصوص شخص جدید انجام پذیرد.

نکات قابل توجه در رسیدگی به تراکنش های بانکی

9- صرف نظر از پالایش های بعمل آمده در مراحل قبلی، گروه های رسیدگی موظف اند در رسیدگی های خود مبتنی بر قضاوت های حرفه ای و با استفاده از شواهد کافی و قابل اطمینان از جمله اقرار کتبی مودی، اخذ تاییدیه از طرف حساب و ردیابی تراکنش ها، سابقه مودی، جستجو در کلیه سامانه های اطلاعاتی در دسترس و مطابقت آنها، تجزیه و تحلیل اطلاعات و استفاده از سایر تکنیک های حسابرسی که در گزارش خود مستند می نمایند نسبت به طبقه بندی تراکنش های بانکی واصله به شرح زیر اقدام نمایند.

در اجرای این بند تطبیق نظیر به نظیر تراکنش ها با موارد ذیل موضوعیت نداشته و صرفاً تطبیق کلی مبالغ کفایت دارد.

الف- تراکنش های بانکی که اساساً ماهیت درآمدی برای صاحب حساب ندارند از قبیل:

-تراکنش های بانکی مربوط به اعضای هیات مدیره و سهامداران اشخاص حقوقی با تایید شخص حقوقی مورد نظر

-دریافتی و پرداختی مرتبط به حق شارژ

-دریافتی و پرداختی به حساب بستگان (در صورتی که ماهیت درآمدی آن توسط اداره امور مالیاتی اثبات نشود)

-تسهیلات بانکی دریافتی

-انتقالی بین حسابهای شخص

-انتقال بین حسابهای شرکا در مشاغل مشارکتی

- تنخواه های واریزی به حساب اشخاص توسط کارفرما با تایید کارفرمای ذی ربط.

-دریافت ها و پرداخت های سهامداران و اعضای هیات مدیره اشخاص حقوقی که طرف مقابل آن در دفاتر شخص حقوقی در حسابهای دریافتی و پرداختی (جاری شرکا) منظور شده است.

-قرض و ودیعه دریافتی و پرداختی

- وجوه دریافتی ناشی از جبران خسارت

-انتقالی بین حساب های بانکی اشخاص در صورتی که مربوط به درآمد نباشد

-مبالغ دریافتی و پرداختی اشخاص به عنوان واسطه با توجه به فضای کسب و کار اشخاص حقیقی (در صورتی که ماهیت درآمدی آن توسط اداره امور مالیاتی اثبات نشود)

ب- تراکنش های بانکی که ماهیت درآمدی دارند لیکن با رعایت مقررات از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات مقطوع یا نرخ صفر و یا مالیات آن کسر در منبع بوده باشد.

در راستای اجرای این بند صرف عدم همخوانی ریال به ریال مبالغ نمی تواند مبنای عدم پذیرش اظهارات مکتوب مودی درخصوص فعالیت های مذکور باشد.

پ- تراکنش های بانکی که ماهیت درآمدی دارند لیکن قبلا در محاسبه مالیات منظور شده است.

ت- تراکنش های بانکی که در طبقات الف ، ب و پ فوق قرار نمی گیرند، حسب سایر بندهای این بخشنامه رسیدگی گردد.

10- با توجه به احتمال عدم مستند سازی برخی از تراکنش بانکی در سنوات قبل از سال 1395 برای اشخاص حقیقی و به منظور تسهیل در فرایند گزارشگری مالیاتی این گونه مودیان مادامی که اسناد و مدارک مثبتی ای دال بر کسب درآمد از بابت تراکنش های کمتر از مبلغ یکصد و پنجاه میلیون ریال (به استثنای تراکنش های واریزی از طریق (pos) یا درگاه الکترونیکی پرداخت) در دسترس نباشد، این تراکنش ها در محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات منظور نخواهد شد.

بدیهی است در بررسی تراکنش های واریزی از طریق (pos) یا درگاه الکترونیکی پرداخت نیز می بایست ماهیت فعالیت های حوزه کسب و کار از جمله دریافت و پرداخت هایی که صرفا برای دریافت وجه نقد و بدون ماهیت درآمدی انجام شده، مدنظر باشد.

11- از حدس و گمان تعیین شغل مودی بدون وجود مستندات پرهیز شود و در موارد ابهام در خصوص موضوع فعالیت مودی برای راستی آزمایی و به منظور تشخیص صحیح نوع فعالیت، گروه رسیدگی موظف است علاوه بر استفاده از شواهد و قرائن در تشخیص نوع فعالیت مودی، نمونه ای از تراکنش های بانکی را از طریق رد یابی و حتی المقدور انطباق با طرف حساب آن رهگیری و مستند سازی نمایند.

سایر نکات قابل توجه در رسیدگی به تراکنش های بانکی:

12- با توجه به اینکه اطلاعات واصله مربوط به تراکنش های بانکی در قالب اطلاعات پولی بوده و این امر می تواند موید وجود فعالیت مالی باشد لکن لزوما میزان فعالیت های مالی با فعالیت های پولی مودیان یکسان نمیباشد، بنابراین می بایست در نظر داشت که کلیه اقلام وارده به حسابهای بانکی مودیان دلیلی بر وجود درآمد نبوده و این امر می بایست با توجه به ماهیت فعالیت

مودیان و واقعیت امر مد نظر گروه رسیدگی قرار گیرد.

13- چنانچه به هر نحو تراکنش های بانکی ارسالی در حسابرسی های قبلی در اختیار ادارات امور مالیاتی قرار گرفته باشد اعم از اینکه شماره حساب های مربوطه در صورت مجلس های موضوع مواد 97 و 229 قانون مالیات های مستقیم درج شده یا در رسیدگی های قبلی اسناد و مدارک آن توسط مودی ارائه شده یا گردش حسابهای بانکی در دفاتر قانونی مودی ثبت شده باشد و همچنین در مواردی که ادارات امور مالیاتی در رسیدگی های قبلی از گردش حساب های مربوط اطلاع داشته باشند، حسابرسی مجدد تراکنش ها و یا حساب های بانکی مذکور موضوعیت نخواهد داشت.

14- در صورتی که بخشی از اطلاعات و مدارک واصله یا بدست آمده مورد ابهام در پذیرش آنها از سوی گروه رسیدگی قرارگیرد اتخاذ تصمیم در قبول یا رد مدارک به کمیته موضوع بند یک این بخشنامه واگذار می شود و نظر کمیته ملاک عمل گروه رسیدگی خواهد بود.

15- گروه رسیدگی کننده به اطلاعات تراکنش های بانکی واصله، علاوه بر رسیدگی در چارچوب قانون مالیاتهای مستقیم و مطالبه مالیات و جرایم متعلقه، موظفند با رعایت فراخوان های ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده و در چارچوب قانون مالیات بر ارزش افزوده، به صورت همزمان رسیدگی های لازم را به عمل آورده و حسب مورد برابر مقررات نسبت به مطالبه مالیات و عوارض متعلقه نیز اقدام نمایند.

16- در صورتی که اشخاص حقیقی هیچگونه اطلاعاتی اعم از مستند و یا دلایل و قرائن، نسبت به حساب های بانکی در اختیار گروه رسیدگی قرار ندهند، گروه رسیدگی ضمن انجام اقدامات در قالب دستورالعمل کشف معاملات و عملیات مشکوک و شیوه گزارش دهی در سازمان امور مالیاتی می بایست حسب مقررات ماده 93 قانون مالیاتهای مستقیم در قالب " اشتغال به مشاغل یا عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های این قانون " نسبت به مطالبه مالیات متعلقه و جرایم مربوطه اقدام نماید.

17- برای عملکرد سال 1397 و قبل از آن در صورتی که با بررسی تراکنش های بانکی واصله با رعایت مفاد این بخشنامه، درآمد کتمان شده ای برای مودی متصور باشد، برای تعیین درآمد مشمول مالیات از ضرایب مالیاتی متناسب با فعالیت مودی و مرتبط به سال مالیاتی مربوط مندرج در دفترچه ضرایب مالیاتی موضوع ماده (154) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27 آن استفاده

شود. بدیهی است در صورتی که برای تعیین درآمد مشمول مذکور در دفترچه ضرایب سال عملکرد مربوط ضریبی تعیین نشده باشد از طریق تبصره (3) ماده (154) قانون مذکور اقدام لازم صورت پذیرد. در اجرای مقررات این بند جریمه موضوع ماده 192 قانون مالیات های مستقیم از درآمدهای کتمان شده حسب مقررات قابل مطالبه می باشد.

18- در راستای سیاست های اصولی سازمان مبنی بر تعامل با مودیان مالیاتی و رعایت اصل اعتماد به منظور ارتقای فرهنگ خود اظهاری مالیاتی و با توجه به اینکه اطلاعات حساب های بانکی فی نفسه موید در آمد اشخاص نمی باشد، کلیه ادارات امور مالیاتی در فرآیند حسابرسی مالیاتی تراکنش های بانکی مشکوک برای جمع آوری اسناد و مدارک و ارائه توضیحات لازم توسط مودیان مالیاتی، مهلت کافی و مورد نیاز را در نظر بگیرند. بدیهی است در اجرای مفاد این بند یکی از مهمترین اسناد و مدارک برای تعیین درآمد مشمول مالیات، اظهارات مکتوب مودیان در خصوص تراکنش های بانکی می باشد. بنابراین در مواردی که مودی در اظهار مکتوب خود ماهیت هر یک از تراکنش های بانکی سال 1397 و قبل از آن را اعلام نماید، در صورتی که اسناد و مدارک مثبتی ای دال بر خلاف اظهارات مودی بدست نیاید، ملاک و مبنای رسیدگی ادارات امور مالیاتی قرار می گیرد. چنانچه متعاقباً اسناد و مدارک مثبتی ای دال بر فعالیت های اقتصادی مودی که بر خلاف اظهارات وی می باشد، بدست آید و این اسناد و مدارک ملاک مطالبه مالیات و جرائم متعلقه با رعایت مقررات قرار گیرد، با عنایت به مفاد ماده 191 قانون مالیات های مستقیم جرائم مالیاتی آن قابل بخشودگی نیست.

19- در اجرای مقررات ماده 237 قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی، ادارات امور مالیاتی موظفند در صورت استعلام مودی در خصوص نحوه تشخیص یا محاسبه مالیات، تصویر گزارش نهایی و جزئیات گزارشی که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است را به مودی تسلیم نماید و هرگونه توضیحی در این خصوص بخواهد به او بدهند. همچنین با اتخاذ ملاک از مقررات مذکور در این بند، ادارات امور مالیاتی مکلفند در صورت درخواست کتبی مودی، لوح فشرده یا تصویر تراکنش های بانکی مبنای محاسبه را به وی تحویل دهند. عدم رعایت مفاد این بند به منزله عدم رعایت موازین و نقض قوانین و مقررات بوده و تخلف اداری محسوب می شود.

20- در مواردی که شخص حقیقی یا حقوقی صاحب حساب مدعی است وجوه واریزی به حساب وی مربوط به شخص یا اشخاص دیگری بوده که وی به عنوان حق العمل کار یا کارگزار یا نماینده برای آنها فعالیت می نموده است با امعان نظر به مقررات ماده 357 قانون تجارت و در صورت معرفی صاحبان اصلی کالا و احراز این امر توسط مأموران رسیدگی کننده، محاسبه درآمد مشمول مالیات برای صاحب حساب (حق العمل کار، کارگزار یا نماینده) صرفاً بر مبنای مبلغ حق العمل دریافتی انجام گیرد. در این راستا اطلاعات مربوط به تراکنش های مذکور حسب دستور مدیرکل امور مالیاتی جهت رسیدگی به درآمد مشمول مالیات صاحب کالا (آمر) در اختیار گروه رسیدگی ویژه یا در صورت عدم ارتباط با اداره کل دریافت کننده تراکنش ها، به اداره کل ذربط ارسال و مراتب به دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی اعلام گردد. باید توجه داشت در بسیاری از کسب و کارها از جمله مشاوران املاک، نمایشگاه های اوتومبیل و فعالیت های دلالی و حق العمل کاری امکان دارد بسیاری از واریزی های بانکی مربوط به طرفین معامله و فعالیت های کسب و کار مودی باشد که این مورد باید در حسابرسی مورد توجه قرار گیرد.

21- اداره کل امور مالیاتی ذیصلاح برای رسیدگی به تراکنش های بانکی ارسالی مودیان فاقد پرونده و سابقه مالیاتی، اداره کل امور مالیاتی محل اشتغال صاحب حساب (در صورت داشتن محل فعالیت) یا اداره کل امور مالیاتی محل سکونت صاحب حساب خواهد بود. در این گونه موارد و همچنین در مواردی که مودی در ادارات کل امور مالیاتی دارای پرونده باشد و بین ادارات کل امور مالیاتی از حیث تعیین اداره کل امور مالیاتی ذی صلاح اختلاف باشد، معاونت درآمدهای مالیاتی به عنوان مرجع تعیین اداره کل امور مالیاتی ذیصلاح اقدام خواهد نمود.

22- رعایت کامل مفاد قانون مالیاتهای مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده و بخشنامه ها و دستورالعمل های صادره در رسیدگی مالیاتی برای مأموران مالیاتی و مراجع دادرسی مالیاتی در اجرای این بخشنامه مورد تاکید می باشد. همچنین گزارش رسیدگی در اجرای این بخشنامه تحت نظارت مستقیم، مستمر و دقیق کمیته موضوع بند یک فوق تنظیم گردد.

23- معاونت فناوری های مالیاتی موظف است حسب درخواست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی، ترتیبات لازم برای نظارت و

پیگیری نتیجه اقدامات ادارات کل امور مالیاتی در رسیدگی به تراکنش های بانکی در اجرای این بخشنامه را بصورت سیستمی فراهم نماید.

24- این بخشنامه جایگزین دستورالعمل های شماره 200/96/505 مورخ 1396/02/24 و شماره 200/96/525 مورخ 1396/10/02 گردیده و مفاد آن در خصوص کلیه پرونده های تراکنش های بانکی مطرح در مراحل رسیدگی و دادرسی مالیاتی جاری است.

25- مسئولیت حسن اجرای این بخشنامه با مدیران کل امور مالیاتی ذی ربط بوده و دادستانی انتظامی مالیاتی و دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی بر اجرای آن نظارت خواهند داشت. 67-12/19

امید علی پارسا-رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ اجرا: مطابق بخشنامه مدت اجرا: --- مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی نحوه ابلاغ: فیزیکی/سیستمی

*دلایل شاکیان برای ابطال مقرره مورد شکایت :

- 1- بخشنامه مورد شکایت فشار اقتصادی زیاد و مضاعف بر تولید کنندگان، صادر کنندگان و فعالان اقتصادی وارد می نماید.
- 2- متأسفانه در بخشنامه های جدید دولت و زیر مجموعه آن تسری به ما قبل به نحو متعدد وجود دارد که موجب خسارت بر اشخاص می شود.
- 3- شعب متعدد دیوان عدالت اداری در رسیدگی انجام شده راجع به بخشنامه های قبلی سازمان که این بخشنامه جایگزین آنها شده است، رأی بر نقض اقدامات ادارات مالیاتی به جهت تسری اثر بخشنامه به ما قبل از سال 1395 صادر نموده اند.
- 4- سازمان امور مالیاتی به همین جهت و برای دور زدن قانون و آرای دیوان عدالت اداری این بخشنامه را صادر و جایگزین بخشنامه های قبلی نموده است.
- 5- آنچه در ماده 169 مکرر و نیز قوانین بودجه (تبصره 16 قانون بودجه سال 1398) آمده است برای بعد از اصلاحیه قانون در سال 1394 و اجرا از سال 1395 می باشد تقاضای ابطال دستورالعمل از تاریخ تصویب و اعمال ماده 13 قانون دیوان را داریم.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

الف- طبق مواد 95 و 106 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال 1380 و نیز اصلاحیه سال 1394 همین قانون، اشخاص حقیقی و حقوقی و صاحبان مشاغل مکلف هستند که دفاتر و اسناد و مدارک خویش را نگهداری و در صورت مراجعه مأمورین مالیاتی به آنها تحویل نمایند.

ب- بر اساس ماده 229 قانون مالیاتهای مستقیم اداره مالیاتی در جهت رسیدگی می تواند به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی مراجعه نماید و مؤدی مکلف به ارایه آنها می باشد و در راستای اجرای این وظیفه قانونی دستورالعمل رسیدگی به تراکنش های بانکی تدوین شده است تا رهنمودهای لازم به مأمورین مالیاتی جهت رسیدگی بهتر ارایه شود.

ج- تراکنش های قبل از سال 1395 از این قاعده مستثنی نمی باشند و ادارات مالیاتی مکلف هستند نسبت به آنها تکالیف قانونی خویش را انجام دهند لیکن در مورد تراکنش های کمتر از یکصد و پنجاه میلیون ریال به استثنای تراکنش های واریزی از طریق *pos* یا درگاه الکترونیکی پرداخت تا مادامی که ادله مثبت دال بر کسب درآمد نباشد و در دسترس نباشد، این تراکنش ها در محاسبه منظور نخواهد شد.

د- شاکی اعلام ننموده به کدام بخش از دستورالعمل شکایت دارد و چه دلایل و مدارکی جهت ادعای خویش دارد تقاضای رد شکایت را دارم. /ت

*رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری :

راجع به شکایت شاکیان مذکور در گردشکار پرونده به طرفیت سازمان امور مالیاتی

با امعان نظر به اینکه اولاً: طبق اصل 51 از قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هرگونه وضع و اخذ مالیات باید به موجب قانون باشد و این حکم هم شامل قانونی بودن منابع تشخیص و مطالبه مالیات و هم شامل قانونی بودن مأخذ تشخیص و مطالبه مالیات می گردد. ثانیاً: در مواد مختلف از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 با اصلاحات بعدی علی الخصوص اصلاحات 1380 و 1394 مطالبه مالیات دایر مدار احراز منبع تعلق مالیات و نیز احراز مأخذ می باشد. فی المثل در باب مالیات بر ارث هم باید فوت متوفی احراز شود و هم میزان ما ترک جهت وصول به مأخذ صحیح و قانونی احراز گردد و یا در باب مالیات بر اجاره باید هر دو موضوع اجاره دادن ملک و اخذ اجاره بها احراز شود و در مالیات بر درآمد نیز می بایست اصل فعالیت مستلزم درآمد در حوزه مشاغل یا عملکرد احراز و نیز مأخذ مالیات اعم از ناویژه و سپس ویژه احراز، تا مالیات متعلقه قابل مطالبه باشد. ثالثاً: در مواد مختلف از قانون مالیاتهای مستقیم از جمله ماده 229-231-97 و ماده 30 قانون مالیات بر ارزش افزوده و قوانین مرتبط، یکی از مواردی که مأمورین مالیاتی می توانند با بررسی آنها، جهت اجرای عدالت مالیاتی هم در حوزه تشخیص صحیح مالیات و هم مبارزه با فرار مالیاتی، استفاده نمایند، استفاده قانونی از گردش حسابهای بانکی اشخاص می باشد. رابعاً: در خصوص بخشنامه ها و دستورالعمل های سابق صادره از سازمان امور مالیاتی در حوزه رسیدگی به تراکنش های بانکی مشکوک از جمله دستورالعمل شماره 505/96/200 مورخ 24/2/1396 و شماره 525/96/200 مورخ 2/10/1396، تسری مفاد این مصوبات به اقدامات قبل از سال 1395 (اجرای اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم) محل تأمل و ایراد جدی واقع شده است که موجب اختلاف بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی و طرح موضوعات متعدد در دیوان عدالت اداری گردیده است. خامساً: الحال با عنایت به اینکه در دستورالعمل مورد شکایت به شماره 16/99/200 مورخ 31/1/1399، ایرادات سابق مرتفع شده است. چرا که مفاد قانون اساسی و قوانین عادی در تشخیص و مطالبه مالیات مبتنی بر احراز درآمد در بررسی تراکنش های بانکی مراعات شده است و در بندهای مختلف آن از جمله بند 1 بند 9، بند 12، بند 18 به صراحت قید شده است که اطلاعات حسابهای اشخاص به تنهایی درآمد تلقی نمی شوند و با اظهار مکتوب صاحبان حساب و تراکنش مبنی بر ماهیت غیر درآمدی تراکنش ها، از آنها رفع تعرض صورت می پذیرد و بار اثبات به عهده سازمان امور مالیاتی و مأمورین مالیاتی می باشد که این امر کاملاً منطبق با مفاد قانون بوده چرا که هم اختیارات و وظایف مأمورین بررسی همه مدارک و مستندات و اثبات وجود و تحقق درآمد برای اشخاص و سپس مطالبه مالیات می باشد و از ابتدای وضع قانون نیز این اختیار و تکلیف وجود داشته است و از سویی با لحاظ سابقه قانونی، این اقدام تسری به ما قبل محسوب نمی شود. چرا که هدف از مقرره مورد شکایت با لحاظ مطالبه پیش گفته اجرای قانون می باشد و به همین جهت در بند 11 دستورالعمل به صراحت به دوری از حدس و گمان بدون وجود مستندات در تشخیص مالیات، تأکید شده است و در بند 18 در قالب صورتجلسه و فرم تنظیمی اظهارات مکتوب مؤدی مبنی بر ماهیت تراکنش های وی اخذ می شود و وظیفه مأمورین مالیاتی، مستند سازی تراکنش ها و اثبات درآمد می باشد نه وظیفه مؤدیان و این امر از موجبات تحقق عدالت می باشد، فلذا با این اوصاف، مفاد دستورالعمل مورد شکایت در جهت اجرای مفاد قانون (اعم از سابق و اصلاحی) و تبیین اهداف مقنن و شیوه های اعمال قانون بوده و موجبی جهت ابطال آن وجود نداشته به استناد بند (ب) ماده 84 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری می باشد. /ت

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

دیوان عدالت اداری