

## دادنامه آرای هیات تخصصی

کلاس پرونده: هـ ع / ۷۵۰/۹۶

موضوع: ابطال دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۶/۵۰۵ مورخ ۹۶/۲/۲۴

تاریخ: سه شنبه ۲۷ شهریور ۱۳۹۷

شماره دادنامه: ۹۷۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۳۱

هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف

\* شماره پرونده: هـ ع / ۷۵۰/۹۶ دادنامه: ۹۷۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۳۱ تاریخ: ۹۷/۶/۲۶

\* شاکی: آقای علیرضا شاه محمدی مهرجردی

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی / اداره کل امور مالیاتی

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۶/۵۰۵ مورخ ۹۶/۲/۲۴

\* متن مقرر مورد شکایت:

دستورالعمل مورد شکایت با موضوع « نحوه بررسی و رسیدگی به تراکنش های بانکی مشکوک » به ترتیب در صفحات ۱۳ تا ۱۷ پرونده موجود است.

بند ۱۴: در صورتی که اشخاص حقیقی هیچ گونه اطلاعاتی اعم از مستند و یا دلائل و قرائن، نسبت به حساب های بانکی در اختیار گروه رسیدگی قرار ندهد، 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 ۹۳ قانون مالیات های 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.

بند ۱۵: در کلیه موارد این دستورالعمل که نیاز به صدور برگ تشخیص مالیات یا برگ تشخیص مالیات متمم یا برگ مطالبه مالیات حسب مورد باشد، می بایست مهلت های قانونی در خصوص مرور زمان مالیاتی از جمله ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم و تبصره آن مد نظر قرار بگیرد.

بند ۱۶: کارکنان ذی ربط سازمان امور مالیاتی کشور که با انجام فرآیند رسیدگی به تراکنش های بانکی بر اساس ادله مثبت از وقوع جرم مالیاتی ارتکابی از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب ۹۴/۴/۳۱ (۹۵/۱/۱) مطلع می شوند، مکلفند مراتب را به همراه اطلاعات و اسناد و مدارک مربوط به منظور اعلام جرم و اقامه دعوی در مرجع قضایی صالح به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش کنند.

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

شاکی به موجب دادخواستی، تقاضای ابطال دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۶/۵۰۵ - ۱۳۹۶/۲/۲۴ سازمان امور مالیاتی را مطرح کرده و در شرح و بیان خواسته، موارد مغایر قانونی را اعلام داشته که مختصراً به شرح ذیل است:

- در مورخ ۱۳۹۶/۲/۲۴ دستورالعمل مورد شکایت از سوی مدیر کل امور مالیاتی کشور در ۱۶ بند جهت رسیدگی به تراکنش های بانکی ابلاغ و در انتهای مقرر مذکور، مفاد دستورالعمل ۲۰۰/۹۵/۵۰۵ مورخ ۱۳۹۵/۲/۴، کان لم یکن اعلام گردید. صدور دستورالعمل مورد شکایت بر خلاف اصل ۱۶۹ قانون اساسی که مقرر داشته هیچ فعل یا ترک فعلی به استناد قانونی که بعد از آن وضع شده است، جرم محسوب نمی شود و مغایر با ماده ۴ قانون مدنی (اصل عطف به ما سبق نشدن قوانین) می باشد چرا که منجر به تضییع حقوق مؤدیان مالیاتی از حیث اعمال ضریب بیشتر مالیاتی گردیده اند.

هم چنین بند ۱۶ دستورالعمل مورد شکایت از حیث اعلام وصف مجرمانه و تعیین مجازات برای موضوعی که فاقد مبنای قانونی است، مغایر ماده ۲ قانون مجازات اسلامی و اصل قانونی بودن جرم و مجازات است چرا که وفق بند ۱۶ دستورالعمل مورد شکایت،

کارکنان ذی ربط سازمان امور مالیاتی کشور مکلف شده اند از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب ۹۴/۰۴/۳۱، در صورت مطلع شدن از فرآیند رسیدگی به تراکنش های بانکی بر اساس ادله مثبتیه از وقوع جرم مالیاتی، با ارائه گزارش به همراه اطلاعات و اسناد و مدارک مربوط جهت اعلام جرم و اقامه دعوا در مرجع قضایی صالح، پیشگیری کنند که این مواد متضمن صدور حکم و قاعده آمره و خارج از حدود اختیارات مرجع واضع است.

\*خلاصه مدافعات طرف شکایت:

مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی، به موجب لایحه تقدیمی، ضمن رد اظهارات شاکی، مواردی را اعلام داشته که مختصراً به شرح ذیل است:

۱- مطابق بندهای «پ» و «ت» ماده ۸۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، شاکی می بایست مستند قانونی خلاف مقررات بودن دستورالعمل مورد شکایت یا خارج از اختیار بودن مرجع تصویب آن را در دادخواست خود ذکر کند. اما اعتراض شاکی صرفاً به شیوه اجرای دستورالعمل معترض عنه بوده و ادعای ایشان مبنی بر عدم توجه سازمان امور مالیاتی به تراکنش های بانکی نامبرده و عطف به ما سبق شدن دستورالعمل مورد شکایت، مبین جهات ابطال مصوبه نبوده و از این حیث مستند به بند ۳ ماده ۸۱ قانون صدرالذکر، خواسته شاکی، محکوم به رد است.

۲- مطابق ماده ۲۳۱ قانون مالیات های مستقیم، در صورتی که ادارات امور مالیاتی کتباً از نهادهای مندرج در ماده مزبور، اسناد و مدارک لازم در زمینه فعالیت و معاملات و درآمد مؤدی را بخواهند، مراجع مزبور مکلف به ارائه این اسناد می باشند و هم چنین براساس ماده ۳۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده، کلیه بانک ها، مؤسسات و تعاونی های اعتباری، صندوق های قرض الحسنه و صندوق تعاون مکلف هستند صرفاً اطلاعات و اسناد لازم مربوط به درآمد مؤدیان را که در امر تشخیص و وصول مالیات مورد استفاده می باشد، حسب درخواست رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به سازمان مزبور اعلام نمایند. بنابراین سازمان امور مالیاتی کشور با عنایت به اطلاعات به دست آمده از مراجع مزبور در اجرای مواد مذکور و به منظور جلوگیری از فرار مالیاتی فعالین اقتصادی و شناسایی فعالیت های اقتصادی اختفا شده در اجرای قانون مبارزه با پولشویی مصوب ۱۳۸۶، دستورالعمل نحوه بررسی و رسیدگی به تراکنش های بانکی مشکوک را در تاریخ ۱۳۹۵/۲/۴ به منظور ایجاد وحدت رویه اجرایی در ادارات کل امور مالیاتی ابلاغ کرده و پس از بررسی بازخوردها، دستور العمل اصلاحی نحوه بررسی و رسیدگی به تراکنش های بانکی مشکوک را در تاریخ ۹۶/۲/۲۴، به عنوان جایگزین دستورالعمل سابق، جهت اجرا به ادارات کل امور مالیاتی ابلاغ کرده است. هم چنین براساس ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی محول گردیده و بر اساس ماده ۲۲۷ قانون مذکور، چنانچه ثابت شود مؤدی فعالیت هایی داشته که درآمد آن را کتمان کرده است و یا اداره امور مالیاتی در موقع صدور برگ تشخیص از آن مطلع نبوده اند، مالیات باید با محاسبه درآمد ناشی از فعالیت های مذکور تعیین و مابه التفاوت آن با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه شود.

بدین ترتیب، دستورالعمل مورد شکایت که از تاریخ اجرای قانون اصلاح مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ یعنی از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ اعمال گردیده است به تجویز مقرر در مواد ۲۱۹، ۲۲۷ و ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مزبور ( مرور زمان ۵ ساله ) هر زمان که به فعالیت و درآمدهای کتمان شده مؤدی، سازمان امور مالیاتی دست یابد، نسبت به صدور برگ تشخیص مالیات متمم اقدام کند و این دستورالعمل نسبت به تراکنش های بانکی مشکوک صورت پذیرفته قبل از تاریخ اجرای قانون اصلاح مالیات های مستقیم (۱۳۹۵/۱/۱) نیز قابل تسری است.

۳- در خصوص فرصت کم مؤدی در تهیه اسناد و مدارک درخواستی اداره مالیاتی ذی ربط و هم چنین عدم اطلاع رسانی در خصوص نگه داری اسناد و مدارک مرتبط با تراکنش های بانکی باید اظهار داشت که مطابق ماده ۱۳ قانون تجارت و ماده ۳۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان مالیاتی مکلفند دفاتر، صورت حساب ها، سایر فرم های مربوط، ماشین های صندوق و یا سایر وسایل و روش های نگهداری حساب را به مدت ۱۰ سال بعد از سال مالی مربوطه نگهداری و در صورت مراجعه مأموران مالیاتی به آنان ارائه نمایند.

و طبق ماده ۳۷ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم ، مأموران مالیاتی مکلفند تاریخ مراجعه به محل ، جهت رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک را کتباً به مؤدی ابلاغ کنند و فاصله تاریخ ابلاغ تا روز مراجعه در هیچ مورد نباید کمتر از یک هفته و بیشتر از ۱۵ روز باشد. لذا ادعای شاکی از این حیث نیز فاقد وجاهت قانونی است.

۴- ادعای شاکی در خصوص استناد گروه رسیدگی ویژه ، به سایر تراکنش های بانکی که مربوط به فعالیت اصلی مؤدی نمی باشد ، نیز بر خلاف بندهای ۱ تا ۸ دستورالعمل مورد شکایت و ادعایی بدون دلیل قانونی است.

۵- بر اساس بند ۱۶ دستورالعمل مورد شکایت ، گزارش تخلفات مالیاتی موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات های مستقیم که به عنوان جرم مالیاتی شناخته می شوند ، می بایست از تاریخ لازم الاجرا شدن اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم (۱/۱/۱۳۹۵) به بعد صورت پذیرد. لذا این بند مغایرتی با قوانین نداشته و مطابق با اصل عطف به ما سبق نشدن قوانین است.

۶- آیین نامه موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ که مورد استناد شاکی است ، مربوط به تکالیف مؤدیان نسبت به ثبت نام در نظام مالیاتی و نحوه صدور صورتحساب و ... بوده و ارتباطی با دستورالعمل مورد شکایت ندارد و هم چنین آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۵ ماده ۱۶۹ مکرر قانون یاد شده نیز در ارتباط با ترتیبات اجرایی احکام ماده مزبور و تکالیف وزارتخانه ها و ... در خصوص در اختیار قرار دادن اطلاعات مالیاتی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی بوده و ارتباطی با دستورالعمل مورد شکایت ندارد

\*رای هیات تخصصی اقتصادی ، مالی و اصناف دیوان:

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده ، بر مبنای ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم « اداره امور مالیاتی می تواند برای رسیدگی به اظهار نامه یا تشخیص هرگونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می باشد و گرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آن که قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مؤدی میسر نبوده است. حکم این ماده مانع از آن نخواهد بود که مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مؤدی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدی استناد نمایند.» و مطابق ماده ۹۳ همان قانون « درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشد.» نظر به اینکه دستورالعمل مورد بحث در راستای ضابطه انگاری نحوه رسیدگی به تراکنش های بانکی و ایجاد رویه و جلوگیری از تشتت رسیدگی در هیات های حل اختلاف مالیاتی بوده و محاسنی همچون رفع تعرض مالیاتی از گردش بین حسابهای واحد یک مؤدی و درآمد تلقی نمودن آن و نیز رعایت مرور زمان مالیاتی و همچنین اقدامات قانونی از تاریخ ۹۵/۱/۱ ( زمان اجرایی اصلاحیه قانون مذکور ) داشته و صراحتی مبنی بر تسری احکام خاص اصلاحیه قانون به گذشته ندارد. بنابراین دستورالعمل مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده به استناد بند « ب » ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند ، رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور ، از سوی ریاست ارزشمند دیوان و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است. / ت.

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیات تخصصی اقتصادی ، مالی و اصناف

دیوان عدالت اداری