



موضوع	رای شماره 131 مورخ 1397/06/26 هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری
	شماره پرونده: ه- ع/ 96/750 دادنامه: 9709970906010131 تاریخ: 1397/06/26 شاکي: آقای علیرضا شاه محمدی مهرجردی طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی / اداره کل امور مالیاتی موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره 505/96/200 مورخ 1396/02/24 متن مقررہ مورد شکایت: دستورالعمل مورد شکایت با موضوع « نحوه بررسی و رسیدگی به تراکنش های بانکی مشکوک » به ترتیب در صفحات 13 تا 17 پرونده موجود است. بند 14: 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 93 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 15: 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 157 قانون مالیات های مستقیم و تبصره آن مد نظر قرار بگیرد. بند 16: کارکنان ذی ربط سازمان امور مالیاتی کشور که با انجام فرآیند رسیدگی به تراکنش های بانکی بر اساس ادله مثبته از وقوع جرم مالیاتی ارتكابی از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 (1395/01/01) 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 شاکي برای ابطال مقررہ مورد شکایت: شاکي به موجب دادخواستی، تقاضای ابطال دستورالعمل شماره 505/96/200 - 1396/02/24 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 1396/02/24 دستورالعمل مورد شکایت از سوی مدیر کل امور مالیاتی کشور در 16 بند جهت رسیدگی به تراکنش های بانکی ابلاغ و در انتهای مقررہ مذکور، مفاد دستورالعمل 505/95/200 مورخ 4/2/1395، کان لم یکن اعلام گردید. صدور دستورالعمل مورد شکایت بر خلاف اصل 169 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 4 قانون مدنی (اصل عطف به ما سبق نشدن قوانین) می باشد چرا که منجر به تضییع حقوق مودیان مالیاتی از حیث اعمال ضریب بیشتر مالیاتی گردیده اند. همچنین بند 16 دستورالعمل مورد شکایت از حیث اعلام وصف مجرمانه و تعیین مجازات برای موضوعی که فاقد مبنای قانونی است، مغایر ماده 2 قانون مجازات اسلامی و اصل قانونی بودن جرم و مجازات است چرا که وفق بند 16 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 1394/04/31، در صورت مطلع شدن از فرآیند رسیدگی به تراکنش های بانکی بر اساس ادله مثبته 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 شاکي، مواردی را اعلام داشته که مختصراً به شرح ذیل است: 1- مطابق بندهای «پ» و «ت» ماده 80 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392، شاکي 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 شاکي 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 3 ماده 81 قانون صدرالذکر، خواسته شاکی، محکوم به رد است.

2- مطابق ماده 231 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 مودی را بخواهند، مراجع مزبور مکلف به ارائه این اسناد می باشند و هم چنین براساس ماده 30 قانون مالیات بر ارزش افزوده، کلیه بانک ها، موسسات و تعاونی های اعتباری، صندوق های قرض الحسنه و صندوق تعاون مکلف هستند صرفاً اطلاعات و اسناد لازم مربوط به درآمد مودیان 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 1386، دستورالعمل نحوه بررسی و رسیدگی به تراکنش های بانکی مشکوک را در تاریخ 1395/02/04 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 1396/02/24، به عنوان جایگزین دستورالعمل سابق، جهت اجرا به ادارات کل امور مالیاتی ابلاغ کرده است. هم چنین براساس ماده 219 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 227 قانون مذکور، چنانچه ثابت شود مودی 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 157 این قانون مطالبه شود.

بدین ترتیب، دستورالعمل مورد شکایت که از تاریخ اجرای قانون اصلاح مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 یعنی از تاریخ 1/1/1395 اعمال گردیده است به تجویز مقرر در مواد 219، 227 و 157 قانون مالیات های مستقیم با رعایت مهلت مقرر در ماده 157 قانون مزبور (مرور زمان 5 ساله) هر زمان که به فعالیت و درآمدهای کتمان شده مودی، سازمان امور مالیاتی دست یابد، نسبت به صدور برگ تشخیص مالیات متمام اقدام کند و این دستورالعمل نسبت به تراکنش های بانکی مشکوک صورت پذیرفته قبل از تاریخ اجرای قانون اصلاح مالیات های مستقیم (1395/01/01) نیز قابل تسری است.

3- در خصوص فرصت کم مودی 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 13 قانون تجارت و ماده 34 قانون مالیات بر ارزش افزوده، مودیان 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 10 سال بعد از سال مالی مربوطه نگهداری و در صورت مراجعه ماموران مالیاتی به آنان ارائه نمایند.

و طبق ماده 37 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیات های مستقیم، ماموران مالیاتی مکلفند تاریخ مراجعه به محل، جهت رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک را کتباً به مودی ابلاغ کنند و فاصله تاریخ ابلاغ تا روز مراجعه در هیچ مورد نباید کمتر از یک هفته و بیشتر از 15 روز باشد.

لذا ادعای شاکی از این حیث نیز فاقد وجاهت قانونی است.

4- ادعای شاکی در خصوص استناد گروه رسیدگی ویژه، به سایر تراکنش های بانکی که مربوط به فعالیت اصلی مودی نمی باشد، نیز برخلاف بندهای 1 تا 8 دستورالعمل مورد شکایت و ادعایی بدون دلیل قانونی است.

5- بر اساس بند 16 دستورالعمل مورد شکایت، گزارش تخلفات مالیاتی موضوع ماده 274 قانون مالیات های مستقیم که به عنوان جرم مالیاتی شناخته می شوند، می بایست از تاریخ لازم الاجرا شدن اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم (1395/01/01) به بعد صورت پذیرد. لذا این بند مغایرتی با قوانین نداشته و مطابق با اصل عطف به ما سبق نشدن قوانین است.

6- آیین نامه موضوع تبصره 3 ماده 169 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/04/31 که مورد استناد شاکی است، مربوط به تکالیف مودیان 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 5 ماده 169 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.

نظریه تهیه کننده گزارش:

با عنایت به نص صریح ماده 229 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 با اصلاحات بعدی، که مراجعه ادارات مالیاتی به هرگونه اسناد و مدارک مربوط به درآمد و فعالیت مودی را تجویز نموده است و با لحاظ ماده 93 همین قانون که چنانچه منبع درآمدی برای مودی وجود داشته باشد که خارج از سر فصل های این قانون باشد، پس از کسر معافیت های قانونی مشمول مالیات بر درآمد است و با توجه به اینکه دستورالعمل یاد شده در راستای ضابطه انگاری نحوه رسیدگی به تراکنش های بانکی و ایجاد رویه و جلوگیری از تشننت رسیدگی در هیات های حل اختلاف مالیاتی بوده و محاسنی همچون رفع تعرض مالیاتی از گردش بین حساب های واحد یک مودی و درآمد تلقی نمودن آن و نیز رعایت مرور زمان مالیاتی و همچنین اقدامات قانونی از 1395/01/01 (زمان اجرای اصلاحیه قانون) داشته و صراحتی بر تسری احکام خاص اصلاحیه قانون به ما قبل نیز ندارد، معتقد به عدم ابطال دستورالعمل یاد شده می باشم. تهیه کننده گزارش: برومند زاده

رای هیات تخصصی

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، بر مبنای ماده 229 قانون مالیات های مستقیم « اداره امور مالیاتی می تواند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مودی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و

مودی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می‌باشد 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 مودی میسر نبوده است. حکم این ماده مانع از آن نخواهد بود که مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مودی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مودی استناد نمایند.» و مطابق ماده 93 همان قانون «درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد.»

نظر به اینکه دستورالعمل مورد بحث در راستای ضابطه‌انگاری نحوه رسیدگی به تراکنش‌های بانکی و ایجاد رویه و جلوگیری از تشتت رسیدگی در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی بوده و محاسنی همچون رفع تعرض مالیاتی از گردش بین حسابهای واحد یک مودی و درآمد تلقی ننمودن آن و نیز رعایت مرور زمان مالیاتی و همچنین اقدامات قانونی از تاریخ 1395/01/01 (زمان اجرای 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 شیوه‌های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده به استناد بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند، 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.

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب