



## روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری  
مرجع تصویب: هیات عمومی دیوان عدالت اداری  
شماره ویژه نامه: ۹۴۲

چهارشنبه، ۲۵ اسفند ۱۳۹۵

سال هفتاد و سه شماره ۲۰۹۸۰

رای شماره ۱۲۹۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: ابطال بند ۷ از ماده ۶ و بند ۲ از ماده ۷ دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم

شماره هـ/۹۴/۳۵۱

بسمه تعالی

جناب آقای جاسبی

مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

با سلام

یک نسخه از رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۱۲۹۴ مورخ ۲/۱۲/۱۳۹۵ با موضوع: «ابطال بند ۷ از ماده ۶ و بند ۲ از ماده ۷ دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد. مدیرکل هیات عمومی و سرپرست هیاتهای تخصصی دیوان عدالت اداری - مهدی دربین

تاریخ دادنامه: ۲/۱۲/۱۳۹۵ شماره دادنامه: ۱۲۹۴ کلاس پرونده: ۹۴/۳۵۱

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکای: شرکت سندیکای تولیدکنندگان لوله و پروفیل فولادی با مدیریت آقایان: محمدرضا جباری و علی فراگوزلو  
موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۷ از ماده ۶ و بند ۲ از ماده ۷ دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ 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 ۷ از ماده ۶ و بند ۲ از ماده ۷ دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم را خواستار شده‌اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده‌اند 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 ۱۶۹ 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 مؤدیان اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی را در روند انجام معاملات با استفاده از کارت و شماره اقتصادی مارالذکر یادآور گشته و برشمرده است.

علی‌رغم صراحت منطوق و مفهوم ماده ۱۶۹ مکرر یاد شده که صرفاً بر ضرورت صدور و دریافت صورتحساب معاملات در روند خرید و فروش به همراه درج شماره اقتصادی مؤدیان 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 مانحن‌فیه تصریح می‌نماید و متأسفانه در ابداعی شگرف و غیرقانونی سازمان امور مالیاتی با اعمال تفسیر موسع از مفهوم و مدلول ماده قانونی یاد شده و به موجب بند ۶ از ماده ۶ و بند ۲ از ماده ۷ «دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹» ضمن خروج از حدود اختیارات و مسؤولیتهای خود و به ظاهر در اجرای مفاد این دستورالعمل با ذکر امکان بروز اقدامات مجرمانه و غیرقانونی چون «جعل»، «تقلب»، «معاملات غیرواقعی»، ... هم زمان مأمورین 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 می‌نماید.

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 مؤدیان 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 غیرواقعی» صحت و اعتبار انجام معاملات با شماره و کارت اقتصادی خریداران و فروشندگان متعددی را در بسیاری از پرونده‌های مالیاتی غیرواقعی و لاجرم غیرقانونی دانسته و با رد پرونده عملکرد مالی مؤدیان مبادرت به اعمال جریمه‌های سنگین علیه آنان کرده است.

آنچه که در این میان شائبه بدعت‌گذاری غیرقانونی در روندهای یاد شده را همچنان تقویت می‌نماید اقدام یک طرفه و سلیقه‌ای سازمان امور مالیاتی در غیرقانونی دانستن معامله با مؤدیانی 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 غیرقانونی دانسته شده است، آثار و تبعات وخیم این نوع از تصمیم‌گیری به گونه‌ای بوده که اینک بسیاری از واحدهای تولیدی، صنعتی، خدماتی و... که در مقام مؤدی با اشخاص حقیقی و حقوقی مطروحه معامله‌ای را با رعایت کلیه تشریفات قانونی انجام داده‌اند مواجه با ایراد سازمان مالیاتی شده و با تسری

غیرمتعارف و غیرقانونی دیدگاه‌های این سازمان و عطف‌بما سبق نمودن تشخیص سلیقه‌ای مأموران آن، مواجه با رد دفاتر به دلیل انجام معامله با افرادی گشته‌اند که مدت‌ها پس از وجود مشخصات قانونی آنان در سایت رسمی سازمان، اینک و توسط مأموران مالیاتی افرادی متخلف و قانون‌شکن اعلام گشته‌اند.

متأسفانه و علی‌رغم وضوح بی‌تقصیری این دسته از مؤدیان از واحدهای تولید، خدماتی و... سازمان امور مالیاتی در ابداعی دیگر مدعی است که مؤدیان 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 غیرقانونی با موازین جاری و نیز اصول مسلم فقهی و حقوقی کشور از قبیل اصل «برائت» به موجب اصل ۳۷ قانون اساسی و اصل «صحت» و تسری رعایت این اصول در بازار مسلمین نداده و در عین حال از نسبت به چگونگی امکان تفتیش و واریسی مؤدیان در امور داخلی و خصوصی یکدیگر برای تشخیص اهلیت و اصالت متقابل نیز کوچکترین توضیحی ارائه ننموده و صرفاً با استناد به بندهای مطروحه دستورالعمل یاد شده خود را در مقام تشخیص و اجرای حکم «معاملات غیرواقعی» بر علیه مؤدیان، صالح و دارای اختیار و اقتدار می‌شناسد.

اتخاذ و انجام چنین رویه‌ای که در تعارض و تضاد با مسلمات فقهی و قانونی موجبات تضییع حقوق مؤدیان و عموم فعالین اقتصادی را در شرایط دشوار کنونی منبعث از تحریم‌های ظالمانه بین المللی و تعمیق شرایط «رکود تورمی» به صورت مضاعف فراهم آورده به گونه‌ای 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 آمره 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 ۱۶۹ اراده به چنین امری از سوی قانونگذار وجود نداشته بنابراین به نظر می‌رسد که مفاد بند ۶ - ۶ و ۳ - ۷ «دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹» در آنجا که ناظر بر تسری و تعمیم وظایف سازمان امور مالیاتی در تعیین، تشخیص و اجرای احکام مصادیق تخلفاتی چون «معاملات غیرواقعی» بوده و به موجب توضیحات مارالذکر حتی به بی‌اعتبار انگاشتن معاملات قانونی مؤدیان می‌انجامد «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 ۱ از ماده ۱۲ و نیز ماده ۸۸ 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 مؤدیان در سراسر کشور انجامیده و به سرعت در حال تعمیم و گسترش به سایر مؤدیان نیز بوده و لاجرم به ضرر و زیان هنگفت مالی و حتی اجتماعی و امنیتی غیرقابل جبران نیز منجر می‌شود درخواست صدور دستور توقف عملیات اداری و اجرایی سازمان مالیاتی مستند به این دستورالعمل تا هنگام رسیدگی نهایی بر اساس مواد ۳۴ و ۳۶ قانون دیوان عدالت موجب استدعا و درخواست است.

متن دستورالعمل در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

«۶ - تخلفات و جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر و تبصره‌های ذیل آن:

۶ - ۶ - [۶.۷] - هرگونه جعل، تقلب، معاملات غیرواقعی، سوءاستفاده 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.

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

۷.۳ - چنانچه ادارات امور مالیاتی ذریب موضوع رسیدگی، به موارد تخلفی مانند جعل، تقلب، معاملات غیرواقعی و تبانی و سوء استفاده راجع به صورتحساب و شماره اقتصادی برخورد نمایند، موظفند از طریق اداره کل ذریب 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 ۱۶۹ مکرر نخواهد بود.»

در پی اخطار رفع نقضی که در اجرای ماده ۸۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه شماره ۱۳۸۴۲ - ۱۳۹۴/۴/۲۴ اعلام کرده است که:

«ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام و آرزوی دوام توفیقات، در پاسخ به اخطار رفع نقض مورخ ۲/۴/۱۳۹۴ مربوط به کلاسه پرونده ۹۴/۳۵۱ از شماره پرونده ۹۴۰۹۹۸۰۹۰۰۰۰۰۰۱۳۱ به استحضار می‌رسد که به موجب منطوق اصل ۴ 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 می‌رسد 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 اجمالی آتی الذکر قابل تبیین باشد:

۱- 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 جامع‌الاطراف به شمار رفته و در زمره مبانی قانونگذاری در کشور محسوب می‌گردد، 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 غیراین صورت امور مردم و فعالین اقتصادی دچار اختلال جدی گشته و هرج و مرج در جامعه به وجود می‌آید. بر این اساس است که گفته می‌شود 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 می‌گراید و تحرک و فعالیت از بین می‌رود 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 مؤدیان علی‌رغم ذکر اولیه عنوان آنان در سایت و پایگاه رسمی و قانونی مشتکی‌عنه (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 می‌رسد. به عبارت دیگر چگونه می‌توان ضرورت پایبندی طرفین معامله بر انجام دقیق وظایف مالیاتی مبتنی بر بررسی حسن سوابق و عملکرد آنان در قبال این سازمان را از مؤدیان عادی طلب نمود و در غیراین صورت بر جواز «غیرواقعی» دانستن برخی معاملات صورت گرفته «به اختیار» و «صلاحید» مأموران سازمان امور مالیاتی صحه گذارد؟

۲- به موجب آموزه‌ها 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 می‌کنند موظف

به انجام آن نبوده و حکم به برائت ذمه آنان از تکلیف مشکوک صادر می‌شود. لذا به نظر می‌رسد که این اصل در هر دو جنبه «برائت عقلی» و «برائت شرعی» در مانحن فیه و دادخواست مورد اشاره توسط مشتکی‌عنه نقض گردیده و بر این اساس:

الف - به موجب مفهوم و مدلول اصل برائت عقلی مکلف در مقام عمل هیچ وظیفه‌ای در قبال انجام تکلیف مشکوک بر اساس قاعده عقلی «قیح عقاب بلایان» نداشته و از اینرو مورد مواخذه و عقاب قرار نمی‌گیرد اما نتیجه عملی بندها و قسمتهای مورد اعتراض و مندرج در دادخواست به وضوح مغایر با این قسم از تکلیف اصل برائت می‌باشد چنانچه مأمورین سازمان امور مالیاتی را مخیر می‌داند 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 «غیرقانونی» و «غیرواقعی» و بلاثر 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 می‌رسد از این حیث نیز مشتکی‌عنه برخلاف اصل و قاعده شرعی عمل نموده و با صدور جواز «غیر واقعی» دانستن معاملات پیشین مؤدیان توسط مأمورین 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 ۲۳۶۶۹/۳۱۲ - د/۱۳۹۴ - ۲۸/۶/۱۳۹۴ توضیح داده است که:

«جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم:

احتراماً، درباره پرونده کلاسه ۹۴/۲۵۱ موضوع شکایت «سندیکای تولیدکنندگان لوله و پروفیل فولادی» به خواسته ابطال بند (۶) از ماده (۶) و بند (۳) از ماده (۷) دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، ضمن استناد به نامه شماره ۱۷۹۷۱/۲۳۱/۵ - ۲۶/۵/۱۳۹۴ - معاون مالیاتهای مستقیم سازمان متبوع موارد زیر را در رد شکایت شاکی به استحضار می‌رساند:

۱- در پاسخ به ادعای شاکی در خصوص ابطال بند ۶ - ۶ دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی (شماره صحیح آن بند ۷ - ۶ دستورالعمل اجرایی شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰ - ص/۱۰/۱۳۹۰ با اصلاحات بعدی) که مقرر می‌دارد: «هرگونه جعل، تقلب، معاملات غیرواقعی، سوء استفاده و تبانی اشخاص موضوع این دستورالعمل در ارتباط با صدور صورتحساب و شماره اقتصادی خلاف مقررات بوده و ضمن مسؤلیت 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 تبصره‌های آن، ادارات و واحدهای مالیاتی مکلفند اسناد و مدارک و مستندات مؤدیان 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) آیین‌نامه 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 معامله‌ای 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 بوده‌اند» در شمار معاملات و عملیات مشکوک به پولشویی محسوب می‌شود.

بنابراین برخلاف ادعای شاکی مفاد بند (۷-۶) دستورالعمل موصوف نه تنها در چارچوب وظایف و مسؤلیت‌های قانونی سازمان متبوع بوده که بلکه صرفاً ضمن بیان موارد تخلف و خلاف مقررات و اقدامات غیرقانونی 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 مسؤلیت تضامنی، مطابق ماده ۱۶۹ مکرر و تبصره‌های 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 مؤدیان مالیاتی را بیان داشته و متناسب با نوع تخلف، ضمانت اجرایی از جمله رد دفاتر قانونی، جریمه، مسؤلیت تضامنی و نهایتاً تشخیص علی‌الراس در نظر گرفته است که در ذیل به برخی از آنها اشاره می‌شود:

۱-۱) مطابق ماده (۱۶۹) قانون مالیاتهای مستقیم: «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورتی که به منظور تسهیل درآمد مؤدیان 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 روزنامه‌های کثیرالانتشار آگهی کند و مؤدیان از اول فروردین سال بعد مکلف به رعایت آنها می‌باشند، عدم رعایت موارد مذکور در مورد مؤدیانی که مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی هستند موجب بی‌اعتباری دفاتر مربوط خواهد بود و در مورد سایر مؤدیان موجب تعلق جریمه‌ای 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 مؤدیان و امکان تفکیک اسناد و مدارک درست و واقعی از اسناد و مدارک جعلی، صوری و غیرقانونی مقدمه‌ای برای امر واجب تشخیص و تعیین مطالبه و وصول مالیات می‌باشد.

۱-۲) مطابق مفاد ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره‌های آن، استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود نه تنها مشمول جریمه می‌باشد بلکه استفاده‌کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به مالیات بر درآمد و جرایم موضوع ماده یاد شده مسؤلیت تضامنی دارند که این امر نیز مستلزم رسیدگی و کشف تخلف و صدور برگ مطالبه توسط اداره امور مالیاتی مربوط می‌باشد.

۳- ۱) برابر ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم: «صاحبان مشاغل موضوع این فصل مکلفند اسناد و مدارک مثبت کافی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگاهداری کنند...» در این راستا، به موجب بند (۱۶) ماده (۲۰) آیین‌نامه مربوطه به روشهای نگاهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی موضوع تبصره (۲) ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم: «ثبت هزینه‌ها و درآمدها و هر نوع اعمال و اقلام مالی غیرواقعی 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 قانونی به دفاتر قانونی وی صورت می‌گیرد، ضمانت اجرای رد این دفاتر در نظر گرفته شده است که ادعای شاکی را محکوم به رد می‌نماید.

۴- ۱) ماده (۹۷) قانون یاد شده، طی (۳) بند، موارد تشخیص درآمد مؤدی از طریق علی‌الرأس را بیان می‌دارد، مطابق بند (۲) ماده موصوف: «در صورتی که دفاتر اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر

دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می‌تواند ظرف 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 آیین‌نامه 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 مؤدی 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 علی‌الرأس تشخیص داده و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و مآخذ مطالبه مالیات واقع خواهد شد.» بنابراین در صورت موافقت هیأت سه نفره موصوف با نظر اداره امور مالیاتی، درآمد مشمول مالیات مؤدیانی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی آنان غیرقابل رسیدگی و یا غیرقابل قبول باشد، از طریق علی‌الرأس تشخیص و تعیین می‌گردد و این امر ضمانت اجرای شدیدتری در خصوص تخلفات مؤدی (جعل، کذب، تقلب، سوء استفاده و...) محسوب می‌شود و احراز آن از طریق بررسی این اسناد و مدارک از سوی مأموران مالیاتی امکان پذیر است.

۵- ۱) به حکم ماده (۱۸۱) قانون مالیاتهای مستقیم: «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی هیأت‌هایی مرکب از سه نفر را جهت بازدید و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان مالیاتی... اعزام نماید. در صورتی که مؤدی از ارائه دفاتر خودداری نماید با موافقت هیأت مذکور در بند (۲) ماده (۹۷) این قانون، درآمد مشمول مالیات سال مربوط از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد.

**تبصره:** هیأت‌های موضوع این ماده می‌توانند حسب تجویز سازمان امور مالیاتی کشور کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مالی مؤدیان 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 ذریبند 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 ذریبند منتقل نمایند.»

به طوری که ملاحظه می‌شود 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 غیرواقعی و...) که امکان وقوع آن از طریق مؤدی 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 مأموران 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 (۲-۷) دستورالعمل مورد اشاره که به موجب آن: «چنانچه ادارات امور مالیاتی ذریبند موضوع رسیدگی، به موارد تخلفی مانند جعل، تقلب، معاملات غیرواقعی و تبانی و سوء استفاده راجع به صورتحساب و شماره اقتصادی برخورد نمایند، موظفند از طریق اداره کل ذریبند 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 می‌دارد: برخلاف ادعای شاکی، مأموران و واحدهای مالیاتی در این خصوص نیز از حدود و اختیارات قانونی خویش خارج نشده‌اند و این بند نیز در راستای قوانین و مقررات پیش گفته بوده و مفاد آن به طور صریح، منطبق با منطوق و مفاد مواد از قانون مالیاتهای مستقیم و سایر مقرره‌های مرتبط می‌باشد که در زیر به برخی از آنها اشاره می‌شود:

۱-۲) بر اساس ماده ۲۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم: «هرگاه مؤدی 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 می‌باشد 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 جریمه‌ها 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.» که این امر ضمن رسیدگی و بر اساس گزارشهای ادارات امور مالیاتی امکان پذیر است.

۲-۲) ماده ۲۳۳ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می‌دارد: «در صورتی که اداره امور مالیاتی ضمن رسیدگیهای خود به تخلفات مالیاتی مؤدی موضوع ماده (۲۰۱) این قانون برخورد نمایند مکلفاند مراتب را برای تعقیب به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش دهند.» بنابراین بند ۲-۷ دستورالعمل موصوف در راستای منطوق مواد ۲۰۱ و ۲۳۳ قانون مالیاتهای مستقیم تدوین شده است و صرفاً به تکلیف قانونی مأموران و ادارات مالیاتی به ارائه گزارش موارد تخلف «راجع به صورتحساب و شماره اقتصادی» تأکید داشته است.

۲-۳) بنا به حکم صریح و روشن بند (ت) ماده (۲۶۴) قانون یاد شده «اقامه دعوی علیه مؤدیان و مأموران مالیاتی» یکی از وظایف دادستان انتظامی مالیاتی بیان شده است. لذا بند مذکور (۲-۷) با توجه به حکم مواد ۲۰۱ 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 می‌باشد. یادآوری می‌نماید، دادستانی انتظامی مالیاتی نه تنها مکلف به اقامه دعوی علیه مؤدیان مالیاتی می‌باشد، بلکه به موجب بند (الف) ماده ۲۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم موظف به «رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و همچنین اعضای هیأت سه نفری موضوع بند (۲) ماده ۹۷ این قانون و سایر مأموران که طبق این قانون در امر وصول مالیات دخالت دارند و نیز کسانی که با حفظ سمت وظایف مأموران مزبور را انجام می‌دهند و تعقیب آنها» نیز می‌باشد. که از این جهت نیز دستورالعمل موصوف مطابق با قوانین و مقررات بوده و ادعای شاکی محکوم به رد می‌باشد.

۲-۴) افزون بر موارد یاد شده، ماده (۲۳۷) قانون مالیاتهای مستقیم، تکلیف کرده است که «برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مآخذ 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 مؤدی روشن باشد. امضاءکنندگان برگ تشخیص مالیات مسؤول مندرجات برگ تشخیص مالیات و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات مکلفاند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص مالیات قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.» این مسؤولیت مأموران مالیاتی امضاکننده برگ تشخیص مالیات، هنگامی معنا پیدا می‌کند، که مأموران مالیاتی بتوانند با استقلال عمل و از طریق اعمال اصول کلی حقوقی و حسابداری عمومی بی‌طرفی، انصاف و عدالت، افشاء گری و شفافیت مالی، استقلال و... اسناد و مدارک واقعی و موافق حقیقت انجام معاملات را از اسناد و مدارک غیرواقعی، 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 غیرقانونی درآمد مشمول مالیات مؤدی 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 ۲۷۱۳۳/ت۳۹۱۳-۲۳ هـ. ۱۰/۶/۱۳۸۰ هیأت وزیران «موضوع تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین‌نامه 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 آیین‌نامه‌ها 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 ۲ - ۷ دستورالعمل موصوف) به طور صحیح و صریحاً بر اساس منطوق قوانین و مقررات مالیاتی و دیگر قوانین مرتبط بوده است و پیشتر در آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های معتبر مالیاتی نیز بیان شده و مورد تأکید قرار گرفته است، لذا درج این بندها در دستورالعمل موصوف، صرفاً به تکلیف مأموران مالیاتی «در ارتباط با صورتحساب و شماره اقتصادی» اشاره کرده است و با توجه به اینکه رسیدگی مأموران مالیاتی به پرونده‌های مؤدیان 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 آیین‌نامه اجرایی آن و...) و جزء وظایف و صلاحیتهای قانونی آنها بوده و در نتیجه اجتناب ناپذیر و ضروری می‌باشد، لذا ادعای شاکی مبنی بر خروج سازمان متبوع از صلاحیت و مسؤلیتهای قانونی محکوم به رد می‌باشد و با توجه به اینکه بندهای (۶-۶ و ۲-۷) از دستورالعمل موصوف، در راستای قوانین و مقررات یاد شده و لحاظ صلاحیت مأموران 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 ۱۷۹۷۱/۳۳۱/۵ - ۱۳۹۴/۵/۲۶ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است:

«الف) وفق مفاد بند (۶-۶) دستورالعمل اصلاحی به شماره ۳۹۵۴/۲۰۰ - ۷/۳/۱۳۹۲ موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، «در صورت تعدد جرایم مذکور در بندهای (۶-۱)، (۶-۳)، (۶-۴) و (۶-۵) 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 غیرواقعی، سوءاستفاده و تبانی اشخاص موضوع این دستورالعمل در ارتباط با صدور صورتحساب و شماره اقتصادی خلاف مقررات بوده و ضمن ایجاد مسؤلیت 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 می‌رسد 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 می‌رساند حکم مقرر در بند (۶-۶)، صرفاً یک نوع تسهیلات قانونی برای مؤدیان محترم مالیاتی بوده است که در صورت ابطال امکان برخورداری از آن، از کلیه مؤدیان موضوع دستورالعمل اجرایی صدرالاشاره سلب خواهد شد و به نظر نمی‌رسد 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 (۷-۳) دستورالعمل مزبور «چنانچه ادارات امور مالیاتی ذیربط موضوع رسیدگی، به موارد تخلفی مانند جعل، تقلب، معاملات غیرواقعی و تبانی و سوءاستفاده 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 قضایی، مانع مطالبه وصول جرایم مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر نخواهد بود.»

۱) جهت تحقق شفافیت معاملات، جلوگیری از مفاسد اقتصادی، سوءاستفاده 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 یادشده مستلزم همکاری و هماهنگی در اجرای به هنگام قوانین مذکور توسط مجریان خواهد بود. لذا تدوین بندهای (۶-۷) و (۷-۳) و احصاء مصادیق مربوطه با بهره‌گیری و استناد بر قوانین و مقررات حاکم بر موضوع بوده است که شامل دیگر مواد مندرج در قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین مرتبط می‌باشد 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 مأمورین مالیاتی مکلفند علاوه بر مدنظر 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 می‌باشد:

۲) قانون مالیاتهای مستقیم با اصلاحات مصوب ۳۷/۱۱/۱۳۸۰

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 می‌باشد بلکه وفق تبصره یک استفاده‌کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به مالیات بر درآمد مسؤلیت تضامنی دارند. بدیهی است این موضوع نشانگر آن است که مأموران مالیاتی می‌باید 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 ۲۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ذیل آن مقرر گردیده است: «هرگاه مؤدی 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 می‌باشد 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 جریمه‌ها 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 مأموران مالیاتی با بررسی مستندات و مدارک ارائه شده از سوی مؤدی (که در ماده مذکور شامل صورتحساب، فهرست معاملات و درج شماره اقتصادی می‌باشد) در صورتی که به موارد موضوع ماده ۲۰۱ قانون فوق مراجعه گردید، موضوع را برای اجرای این ماده به دادستانی انتظامی مالیاتی اعلام نماید.

۲-۲) 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 مکلفاند ضمن رسیدگی‌های خود به تخلفات مالیاتی مؤدی (موضوع ماده ۲۰۱) مراتب را برای تحقیق به

دادستان انتظامی مالیاتی گزارش دهند که این امر در بند (۳-۷) دستورالعمل ذکر گردیده است.

۴-۲) بر اساس بند (ت) ماده ۲۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم از وظایف دادستان انتظامی مالیاتی اقامه دعوی علیه مؤدیان و مأموران مالیاتی است که در این قانون پیش‌بینی گردیده است.

۳) دیگر قوانین مرتبط در خصوص معاملات غیرواقعی و نحوه گزارش دهی:

الف - ماده (۵) قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۷/۸/۱۳۹۰

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

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

۱-۱. ارائه متقلبانه اسناد، صورتهای مالی، اظهار نامه‌های مالی و مالیاتی به مراجع رسمی ذیربط، به یکی از محرومیتهای مندرج در جزءهای (۱)، (۲) و (۳) بند (الف) این ماده و یا هر سه آنها

۱-۲. ثبت نکردن معاملاتی که ثبت آنها در دفاتر قانونی بنگاه اقتصادی، بر اساس مقررات، الزامی است یا ثبت معاملات غیرواقعی، به یکی از محرومیتهای مندرج در جزءهای (۱)، (۲) و (۳) بند (الف) این ماده یا جمع دو و یا هر سه آنها

۲- ثبت هزینه‌ها و دیون واهی، یا ثبت هزینه‌ها و دیون با شناسه‌های اشخاص غیرمرتبط یا غیرواقعی در دفاتر قانونی بنگاه، به یکی از محرومیتهای مذکور در جزءهای (۱)، (۲) و (۳) بند (الف) این ماده و یا جمع دو و یا هر سه آنها

ب - مطابق با ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۷/۸/۱۳۹۰

«هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی 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 می‌شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیراین صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذینفع محکوم می‌گردد.

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 می‌نماید.»

بر این اساس مأمورین 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 مسؤول ثبت یا رسیدگی به اسناد، دفاتر و فعالیتهای اشخاص حقیقی و حقوقی در حیطه وظایف خود می‌باشند 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 مأموران مالیاتی می‌باید 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) آیین‌نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی مصوب ۱۴/۹/۱۳۸۸ اشعار می‌دارد:

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 می‌شود.

**تبصره -** قراین و شواهد منطقی عبارت است شرایط و مقتضیاتی که یک انسان متعارف را وادار به تحقیق در خصوص منشأ مال و سپرده‌گذاری یا سایر عملیات مربوط می‌نماید. 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 معامله‌ای 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 بوده‌اند.

بدیهی است طبق تعریف قانون مبارزه با پولشویی و دستورالعملهای مرتبط، خدمات پایه برای سازمان امور مالیاتی شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی می‌باشد و کلیه موارد عنوان شده در بند فوق مطابق با اقدامات مؤدیان طبق مفاد ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم است.

ه - وفق ماده (۱۹) آیین‌نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی وظایف افراد یا واحدهای مسؤول موضوع ماده (۱۸) به شرح زیر می‌باشد:

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 می‌کنند 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 می‌باشد.

و - بر اساس بند (۱۶) ماده (۲۰) آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم

**ماده ۲۰-** تخلف از تکالیف مقرر در این آیین‌نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر می‌باشد:

بند ۱۶- ثبت هزینه‌ها و درآمدها و هر نوع اعمال و ارقام مالی غیرواقع در دفاتر به شرط احراز این موضوع بیانگر این است که اطلاعات معاملات دریافتی از مؤدیان محترم مالیاتی که در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر مذکور دریافت شده است به لحاظ غیرواقعی بودن می‌باید در دفاتر مؤدی ذیربط بررسی شده و وفق قوانین اقدام شود.

با عنایت به مواد قانونی فوق مشخص است که واحدهای مالیاتی می‌باید 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 ۱۷۷۱/۱۰۲/۹۵ - ۱۲/۵/۱۳۹۵ اعلام کرده است که:

«رئیس محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و تحیت

عطف به نامه شماره ۲۸/۷/۱۳۹۴ مورخ ۲۰۰/۱۱۷۴۱۰/۲۱۰/۹۰۰۰

موضوع بند ۶ از ماده ۶ و بند ۳ از ماده ۷ دستورالعمل به کارگیری شماره اقتصادی مؤدیان مالیاتی، در جلسه مورخ ۴/۵/۱۳۹۵ فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت و نظر فقهاء به شرح ذیل اعلام می‌گردد:

آنچه که در جزء ۶ - ۶ و جزء ۳-۷ بند ۷ آمده به نفع 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 می‌باشد البته تشخیص شمول یا عدم شمول، با آن دیوان محترم است.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۲/۱۲/۱۳۹۵ 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 [۶-۶] - ۶ بند ۶ و جزء ۳-۷ بند ۷ آمده به نفع 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 می‌باشد البته تشخیص شمول یا عدم شمول با آن دیوان محترم است.» چون بند ۶-۷ و ۳-۷ 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 نمی‌یابد، بنابراین اطلاق بند ۳-۷ دستورالعمل مورد اعتراض که برای استفاده‌کنندگان 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 می‌شود.

ج - نظر به اینکه تا تعیین تکلیف بزه دیده که همان دارنده شماره اقتصادی است، مطالبه مالیات از وی در واقع مطالبه مالیات از غیرمودی 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 می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمدکاظم بهرامی