



موضوع	رای شماره 3222 مورخ 1400/12/07 هیات عمومی دیوان عدالت اداری
<p>شماره دادنامه: 140009970905813222 تاریخ دادنامه: 1400/12/07 شماره پرونده: 0002784 مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای بهمن زبردست</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت (و تعهدات) از بخشنامه شماره 102/98/200-1398/12/21 سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت (و تعهدات) از بخشنامه شماره 102/98/200-1398/12/21 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده است و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: " به استحضار می رساند اگر چه شاکی در پرونده منتج به صدور رای شماره 400-13/3/1399 هیات عمومی صرفاً درخواست ابطال عبارت « صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی و ریالی» را داشته و هیات عمومی نیز مشخصاً عبارت مورد شکایت را باطل نموده، با این همه در متن رای «ایجاد تعهدات نظیر گشایش اعتبارات اسنادی» را نیز مشمول مقررات تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم ندانسته است. لذا با اتخاذ ملاک از این رای هر مقررره ای که حکم به شمول مقررات این تبصره به ایجاد تعهدات بانکی داده باشد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات است.</p> <p>نمونه چنین مقررره ای بخشنامه مورد اعتراض است که جهت ابلاغ متن اصلاحی ماده 1 ضوابط اجرایی موضوع تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم صادر شده و در آن تبصره اصلاح شده ماده 1 ضوابط اجرایی مذکور چنین ذکر گردیده که « معادل ریالی تسهیلات اعطایی بر اساس نرخ مرجع بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مبنای تعیین شمول یا عدم شمول تسهیلات و تعهدات مذکور به حکم تبصره یاد شده می باشد.» گرچه در این بخشنامه برخلاف تمامی بخشنامه های پیشین مربوط به ابلاغ ضوابط اجرایی موضوع تبصره 1 ماده 186 و نیز اصلاحات آن نه مدرکی با امضای رئیس کل بانک مرکزی ضمیمه گشته و نه در متن بخشنامه به تایید اصلاحیه توسط این مقام اشاره شده و از این حیث و به دلیل عدم رعایت ترتیبات قانونی، فی نفسه مغایر تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم و خارج از حدود اختیارات رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور است.</p> <p>اما از آنجا که به هر حال بخشنامه های سازمان امور مالیاتی تا زمان ابطال لازم الاتباع و دارای اعتبار هستند، ذکر عبارت « و تعهدات» در این بخشنامه که متضمن حکم به شمول تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم به تعهدات بانکی و از این حیث مغایر با این تبصره و برخلاف منطوق رای شماره دادنامه 400 هیات عمومی دیوان عدالت اداری و خارج از حدود اختیارات است. ضمناً درخواست ابطال عبارت و تقاضای اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را دارم. "</p> <p>متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است: " شماره: 102/98/200-1398/12/21 مخاطبین اصلی: ذینفعان امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی</p> <p>موضوع: ابلاغ متن اصلاحی ماده 1 ضوابط اجرایی موضوع تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم پیرو بخشنامه های شماره 4167/200-1391/3/1 و شماره 65/95/200-1395/10/1 در راستای بهبود و ارتقای فضای کسب و کار، حد نصاب مذکور در ماده 1 ضوابط اجرایی موضوع تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم بازنگری گردید. همچنین دامنه تسهیلات مشمول تبصره موصوف در چارچوب قوانین و مقررات موجود، مورد بازبینی قرار گرفت. بر این اساس متن اصلاحی ماده 1 ضوابط اجرایی مذکور به شرح ذیل جهت اجرا ابلاغ می گردد.</p> <p>ماده یک: اعطای هرگونه تسهیلات ارزی یا ریالی، توسط بانکها و موسسات اعتباری غیربانکی، که از این پس به اختصار موسسه اعتباری نامیده می شوند. به کلیه اشخاص حقوقی و حقیقی (صاحبان مشاغل) موضوع قانون مالیاتهای مستقیم، برای اشخاص حقوقی از مبلغ پنج میلیارد ریال و بالاتر و برای اشخاص حقیقی از مبلغ دو میلیارد ریال و بالاتر ظرف مدت یک سال شمسی، مشمول مقررات تبصره 1 ماده 186 قانون مذکور می باشد.</p> <p>تبصره: معادل ریالی تسهیلات اعطایی بر اساس نرخ مرجع بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مبنای تعیین شمول یا عدم شمول تسهیلات و تعهدات مذکور به حکم تبصره یاد شده می باشد. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور</p>	

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 1400/10/26/212/21238-ص توضیح داده است که:

" با عنایت به اینکه اصلاحیه ماده 1 ضوابط اجرایی یاد شده که وفق تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم با توافق سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران انجام پذیرفته است به موجب بخشنامه شماره 1399/2/11-99/30718 بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به شبکه بانکی (به عنوان مجری اصلی ماده 1 ضوابط اجرایی فوق الذکر) ابلاغ گردیده و در سازمان امور مالیاتی کشور نیز ملاک عمل قرار گرفته است و از طرفی در بخشنامه مذکور بانک مرکزی، علاوه بر حذف عبارت « و تعهدات» از ماده 1 ضوابط اجرایی یاد شده، به صراحت مقرر گردیده است که:

« از این پس ایجاد تعهدات همچون صدور ضمانت نامه یا گشایش اعتبارات اسنادی منوط به اخذ گواهی تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود» و از طرفی به موجب دادنامه‌های شماره 1400/4/4-1400099709060100038 و 1400/4/26-140009970905811210 دیوان عدالت اداری درخواست ابطال ماده 1 ضوابط اجرایی تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم منجر به رد شکایت گردیده است، از این روی رسیدگی به شکایت آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال عبارت « و تعهدات» از بخشنامه موضوع شکایت، موضوعاً منتفی شده است لذا خواهشمند است با عنایت به مواد 82 و 85 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رد درخواست شاکی تصمیم مقتضی اتخاذ فرمایند."

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/12/7 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیات عمومی

بر اساس مفاد تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 با اصلاحات بعدی، اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل از طرف بانکها و موسسات مالی و اعتباری با ارائه گواهی پرداخت مالیات قطعی یا ترتیب پرداخت آن و نیز گواهی اداره مالیاتی مبنی بر وصول نسخه‌ای از صورتهای مالی ارائه شده به بانک یا موسسه مالی و اعتباری امکانپذیر خواهد بود. مطابق مفاد همین تبصره، ضوابط اجرایی تبصره فوق توسط سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین و ابلاغ می‌شوند و حکم مقرر در این تبصره صرفاً در خصوص اعطای تسهیلات بانکی اجرا می‌شود و رای شماره 400-1399/4/3-400 هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز موید این امر است.

از این رو، هرچند هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری بر اساس رای شماره 1400/2/4-1400099709060100038 ضوابط اجرایی تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم را که متضمن عبارت « تعهدات» نیز بوده خلاف قانون و خارج از حدود اختیار تشخیص نداده است، ولی این رای به دلیل مغایرت با تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم منطبق با موازین قانونی نیست و بر همین اساس صرف نظر از اینکه بخشنامه شماره 1398/12/21-200/98/102 سازمان امور مالیاتی کشور برخلاف تشریفات مقرر در قانون صرفاً توسط سازمان امور مالیاتی کشور تدوین و ابلاغ شده، از آن جهت که برخلاف حکم قانون، متضمن تسری اجرای ماده 187 قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص تعهدات نیز هست،

خارج از حدود اختیار و مغایر با قانون بوده و در نتیجه ضمن رد استدلال مقرر در رای شماره 1400099709060100038 مورخ 1400/2/4 هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری، عبارت « و تعهدات» در بخشنامه شماره 1398/12/21-200/98/102 سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل خروج مرجع صادرکننده آن از حدود اختیار خود و مغایرت با قانون، مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

