



شماره بخشنامه : 140009970905812344

تاریخ : ۱۴۰۰/۰۸/۱۸

دیوان عدالت اداری

موضوع	ابطال عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک، موسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده 169 مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (1%) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» از جزء (الف) بند 5 بخشنامه شماره 200/474- 1392/01/21 سازمان امور مالیاتی کشور
	شماره دادنامه: 140009970905812344 تاریخ دادنامه: 1400/08/18 شماره پرونده: 0000595 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکي: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک، موسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده 169 مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (1%) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» از جزء (الف) بند 5 بخشنامه شماره 200/474- 1392/01/21 سازمان امور مالیاتی کشور گرددش کار: شاکي به موجب دادخواستی ابطال عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک، موسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده 169 مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (1%) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» از جزء (الف) بند 5 بخشنامه شماره 200/474- 1392/01/21 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " با سلام و احترام به استحضار می رساند، در جزء (الف) بند 5 بخشنامه شماره 200/474- 1392/01/21 سازمان امور مالیاتی مقرر شده، در صورت خودداری بانکها یا موسسات اعتباری از اعلام رقم تسهیلات، تعهدات، اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی بانک، موسسه اعتباری باید « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک، موسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده 169 مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (1%) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» در واقع سازمان امور مالیاتی با این حکم عدم انجام تکلیف ادعایی موضوع تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم را مشمول جرایم عدم انجام تکالیف مربوط به عدم ارائه فهرست معاملات موضوع ماده 169 مکرر سابق، که حال با ماده 169 کنونی این قانون جایگزین شده نموده، که به دلایل زیر خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی به نظر می رسد. 1- در تبصره 1 ماده 186 قانون مالیات های مستقیم و نیز ضوابط اجرایی آن، اصولا بانکها یا موسسات اعتباری مکلف به اعلام رقم تسهیلات به سازمان امور مالیاتی نشده اند که با اداره نکردن آن مستوجب جریمه ای باشند، حکم به جریمه کردن در مورد چنین تکلیف ادعایی و خلاف قانونی، مصداق نقض قاعده قبح عقاب بلایان و اصل قانونی بودن جرایم و مجازاتها است. 2- وفق تبصره 1 ماده 186 قانون مالیات های مستقیم، « ضوابط اجرایی این تبصره توسط سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین و ابلاغ خواهد شد.» لذا هرگونه تعیین و ابلاغ جریمه در خصوص عدم انجام تکالیف این تبصره توسط سازمان امور مالیاتی، بدون تایید بانک مرکزی، از اساس خلاف نص صریح تبصره مذکور و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی است. 3- جریمه عدم ارائه فهرست معاملات موضوع ماده 169 مکرر سابق و ماده 169 کنونی، هر دو در خصوص خرید و فروش بوده شامل تسهیلات بانکی نمی شود و موارد زیادی نیز موید این امر است. از جمله ذکر جریمه مربوط به عدم صدور صورتحساب، هم در ماده 169 مکرر سابق و هم در ماده 169 کنونی، همچنین ردیف 3 موارد عدم شمول دستورالعمل

اجرای ماده 169 مکرر قانون مالیات های مستقیم در بخشنامه 1392/12/27-ص-200/23997 سازمان امور مالیاتی که حتی سود و کارمزد بانکها و موسسات اعتباری غیربانکی را هم مشمول درج در فهرست معاملات ندانسته، چه رسد به خود تسهیلات اعطایی.

4- اگر بر فرض محال، حتی تسهیلات اعطایی بانکها جزو مواردی هم بود که باید در فهرست معاملات موضوع ماده 169 مکرر سابق و ماده 169 کنونی به سازمان مالیاتی اعلام می شد، باز هم تعلق جریمه یک درصد مربوط به عدم ذکر تسهیلات در فهرست معاملات، باید با رعایت ترتیبات قانونی ماده 169 مکرر سابق و ماده 169 کنونی که در دستورالعملهای این مواد ذکر شده اعمال می شد. نه در موارد دیگری مانند پاسخ استعلام تبصره 1 ماده 186.

در پایان عرایض درخواست ابطال عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک، موسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده 169 مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (1%) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» را از جزء (الف) بند 5 بخشنامه شماره 200/474-1392/01/21 سازمان امور مالیاتی، به دلیل مغایرتهای قانونی ذکر شده و نیز خارج بودن از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی داشته، همچنین به دلیل تضییع حقوق مودیان با اعمال جریمه ای اساساً غیرقانونی، درخواست اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را نیز دارم."

متن مقررہ مورد اعتراض به شرح زیر است:

" - بند (5) بخشنامه شماره 200/474-1392/01/21 سازمان امور مالیاتی کشور:

« 5- در صورت خودداری بانک ها یا موسسات اعتباری از اعلام رقم تسهیلات/ تعهدات، مقتضی است به روال جاری قانونی، بدهی مالیاتی قطعی شده مودی وصول و گواهی مربوط، صادر گردد و یا در صورت وجود منع قانونی برای صدور گواهی، مطابق بندهای (3) و (4) فوق الذکر عمل شود. در این گونه موارد اداره امور مالیاتی صادر کننده گواهی و اداره کل امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی بانک، موسسه اعتباری می بایست به ترتیب ذیل عمل نمایند:

اداره امور مالیاتی صادر کننده گواهی ظرف مدت یک ماه از صدور گواهی، با هماهنگی اداره کل ذریبط، بانک، موسسه اعتباری متخلف را با ذکر مورد به اداره کل امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی آن بانک/ موسسه اعتباری، معرفی نماید.

اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی بانک، موسسه اعتباری باید:

الف) با مراجعه به دفاتر قانونی بانک، موسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده 169 مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (1%) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.

ب) مراتب را جهت رسیدگی به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نماید.

پ) بانک ها/ موسسات اعتباری موصوف با توجه به عدم انجام تکالیف مقرر قانونی، مشمول دریافت تسهیلات مالیاتی (اعم از بخشودگی جرائم و تقسیط بدهی مالیاتی) نمی باشند. لذا در صورت عدم پرداخت طرف مهلت قانونی مقرر، هر گونه بدهی مالیاتی قطعی مودی و جرائم متعلقه می بایست از طریق عملیات اجرایی، در کوتاه ترین زمان قانونی، وصول گردد.

مسئولیت حسن اجرای این بخشنامه بر عهده روسای امور مالیاتی، معاونین و مدیران کل امور مالیاتی خواهد بود.- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/2785-ص-1400/03/19 به طور خلاصه توضیح داده است که:

" الزام بانکها و سایر موسسات اعتباری به اعلام رقم تسهیلات و تعهدات در استعلام های ارسالی برای ادارات امور مالیاتی، در اجرای مواد 120 قانون برنامه پنجم توسعه و ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 1380/11/27 صورت گرفته است. بر این اساس در دستور العمل مربوط به ماده 120 قانون برنامه پنجم توسعه مصادیق اطلاعاتی که باید از سوی دستگاه های اجرایی در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار گیرد، صراحتاً تعیین شده است. ضمناً در ماده 169 مکرر نیز اختیار تعیین رویه های اجرایی مربوط به دریافت صورتحساب، فرم ها، اوراق مربوط و فهرست معاملات به سازمان امور مالیاتی تفویض گردیده است. بنابراین سازمان امور مالیاتی کشور اختیارات قانونی را برای ملزم نمودن بانکها و سایر موسسات اعتباری به اعلام مبلغ تسهیلات و تعهدات در چارچوب رویه ها و فرم های مورد نظر را دارا می باشد.

با این وجود، به موجب قسمت اخیر بند (1) بخشنامه شماره 200/1400/13-1400/02/29 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است: «ادارات امور مالیاتی مجاز به مطالبه جریمه موضوع ماده 169 اصلاحی مصوب

1394/04/31 قانون مالیات های مستقیم از بابت عدم ارایه فهرست تسهیلات بانکی از مودیان ذی ربط نمی باشند.» بدین ترتیب مطالبه جریمه موضوع جزء (الف) بند 5 بخشنامه یادشده، حسب تاریخ تعیین شده برای آن بخشنامه (تاریخ 1395/01/01) توسط ادارات امور مالیاتی منع شده است. افزون بر آن، به نسخ «مفاد جزء «الف» بند 5 بخشنامه شماره 200/474-1392/01/21 موضوع مطالبه جریمه ای معادل یک درصد (1%) مبلغ تسهیلات از بانک ها یا موسسات اعتباری» که موضوع خواسته شاکی می باشد به موجب مندرجات ذیل بخشنامه اخیرالذکر (مقرره های منسوخ شده) تصریح شده است. لذا شکایت شاکی مشمول حکم ماده 85 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/08/18 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

اولاً: بخشنامه شماره 200/474-1392/01/21 سازمان امور مالیاتی کشور در راستای اجرای فرآیند صدور گواهی موضوع تبصره (1) ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم صادر شده و در این بخشنامه، جریمه موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب سال 1380) در صورت عدم ارائه صورتحساب تسهیلات، موضوع بررسی قرار گرفته و این در حالی است که مستفاد از ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن این است که در صورت مهیا بودن شرایط، باید گواهی یادشده صادر شود و در صورت عدم ارائه صورتهای مالی گواهی مزبور صادر نمی شود. ثانیاً: شمول جریمه موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1380 (اصلاحی 1394/04/31) بر تسهیلات اعطایی توسط بانکها و موسسات اعتباری، مبنایی ندارد. زیرا براساس بند (ج) ماده (1) آیین نامه اجرایی تبصره 3 ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31 در تعریف معامله آمده است: «هرگونه فعالیت اعم از تجاری و غیرتجاری که منجر به خرید کالا و خدمات و دارایی یا تحصیل درآمد در ازای فروش کالا و دارایی یا ارائه خدمات برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل قانون یادشده می شود» و درخصوص شمول این تعریف بر تسهیلات به نحو انطباقی تردید حاصل است. ثالثاً: طبق مفاد ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن، اصولاً سازمان امور مالیاتی برای مراجعه به بانکها و موسسات مالی و اعتباری جهت بررسی اسناد و قراردادهای تسهیلات حقی ندارد و در صورت ارائه فهرست معاملات، گواهی موضوع ماده یادشده را صادر می نماید. رابعاً: بخشی از بانکها که دولتی هستند، اصولاً وفق ماده 2 قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مقررات این قانون نیستند و این در حالی است که در مقرره مورد شکایت علی الاطلاق به حق مراجعه مأمور مالیاتی به کلیه بانکها تصریح شده است. خامساً به موجب بخشنامه شماره 200/1400/13-1400/02/29 سازمان امور مالیاتی از این حکم (مراجعه به بانکها و موسسات مالی و اعتباری و تعیین جریمه موضوع ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم) عدول کرده و به صراحت بیان کرده است که بانکها و موسسات یادشده از شمول ارسال فهرست معاملات خارج هستند و ادارات امور مالیاتی مجاز به مطالبه جریمه موضوع ماده 169 قانون مذکور نیستند و همین عدول مرجع تصویب کننده از نظر قبلی خویش، دلالت بر صحیح نبودن موضوع سابق دارد. بنا به مراتب فوق، عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک، موسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده 169 مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (1%) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» از جزء (الف) بند (5) بخشنامه شماره 200/474-1392/01/21 سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و 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 می شود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

