

دیوان عدالت اداری

تاریخ: 18 اسفند 1393

کلاس پرونده: 93/504

شماره دادنامه: 1969

موضوع رأی: اخذ حق تمیز از حواله های ارزی خلاف قانون است

شاکی: بانک پاسارگاد

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: بسم الله الرحمن الرحيم

تاریخ دادنامه: 18/12/1393

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: بانک پاسارگاد با مدیریت عاملی آقای مجید فاسمی به موجب دادخواستی ابطال

1- نامه شماره 1254/51/148-1/3/1392 مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات

2- نامه شماره 24292/200-28/12/1392 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

3- نامه شماره 9/6/1388-55990/210 معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور

را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" احتراماً، به استحضار می رساند: ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 و اصلاحیه های بعدی آن مشعر بر تعلق سه در هزار مالیات حق تمیز نسبت به اوراق برات و فته طلب (سفته) و نظایر آنها بوده که به موجب توضیحات مندرج در باب چهارم قانون تجارت، اوراق برات و فته طلب ماهیت اسناد مالی تجاری داشته و برای صادر کنندگان و ظهرنویسان آن بار حقوقی دارد، قابلیت نقل و انتقال به اشخاص ثالث، مستقل بودن از معامله ای که بر مبنای آن صادر شده است، ایجاد تعهد و ضمانت و مسؤلیت از خصیصه های بارز این اسناد هستند.

بدین فلسفه با ابطال تمیز امکان واخواست و اقامه دعوای آن در محاکم قضایی مبسور می شود. در صورتی می توان دیگر اوراق را با استنباط و تعبیر و تفسیر از عبارت (نظایر آن) از مصادیق بارز مفاد ماده 45 قانون مذکور محسوب کرد کهو اجد کلیه خصوصیات و کاربرد سفته و برات (رسمی و قانونی و تجاری بودن، قابلیت انجام اقدامات حقوقی، قابلیت نقل و انتقال به اشخاص ثالث، ایجاد تعهد و مسؤلیت)باشند. حال آن که حواله های ارزی که اسنادی و غیر رسمی و غیرتجاری بوده و نوعی وسیله انتقال در سیستم بانکی است که به موجب آن یک بانک بنا به تقاضای مشتری از یکی از بانکهای کارگزار خود در داخل و یا خارج از کشور می خواهد مبلغ حواله را به ذی نفع پرداخت نمایند واحد هیچ یک از خصیصه های مذکور نیست، این حواله ها صرفاً خدمات مرسوم بانکی محسوب شده است و جنبه دستور پرداخت را دارد در این مقوله بانک فقط مجری دستورات حواله دهندگان بوده و چون قابلیت انتقال به غیر را ندارد پس سند تجاری نیست، بانک صرفاً در قبال خدمتی که انجام می دهد کارمزد معینی دریافت می نماید.

سازمان امور مالیاتی کشور بلاخص اداره کل مالیاتی شمیرانات با تفسیر و تعبیر و برداشت من

غیر حق و با استدلالی غیر منطقی و غیر قانونی از عبارت (نظایر آنها) مندرج در ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم، حواله های ارزی بانکها را مشمول پرداخت سه در هزار حق تمبر مندرج در ماده موصوف دانسته طی مکاتباتی با بانکهای کشور درخواست ارسال فهرست حواله های ارزی مربوط به ثبت سفارش ورود کالا را کرده است. در صورتی که حسب تبصره ماده 231 قانون مالیاتهای مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است اسناد و مدارک مربوط به درآمد بانکها و موسسه های اعتباری و غیر بانکی را از طریق وزیر امور اقتصادی و دارایی مطالبه نماید و بانکها نیز مکلفند حسب نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی عمل نمایند چون در این خصوص مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات رأساً اقدام کرده، نقض ماده 231 قانون مذکور صورت پذیرفته است، در صورت عدم انجام تکلیف نسبت به مطالبه مالیات حق تمبر بیهودت علی الراس اقدام خواهد کرد کما این که در پاره ای از موارد به علت عدم دسترسی به کلیه حواله های ارزی به صورت غیر قانونی برانهای صادر شده بانکها را به عنوان حواله های ارزی قریبه قرار داده و تحت عنوان حق تمبر حواله های ارزی مطالبه کرده است در حالی که تفسیر ناموجه قانون در غیر موضوع له آن بوده است.

بنا به مراتب و بنا به دلایل مشروحه آتی اقدامات سازمان امور مالیاتی کشور و نامه اداره کل امور مالیاتی شمیرانات در خصوص تعلق حق تمبر به حواله های ارزی بانکها برخلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی آنان است.

الف- در تقسیم نامه موضوعی فهرست قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن در باب دوم، حق تمبر در فصل پنجم آن به عنوان دارایی ذکر شده که موارد تعلق مالیات و تعرفه آن در موارد 45 الی 51 تصریح شده است به این معنی که در این جایگاه اوراق و اسنادی که دارایی تلقی شده و مستقیماً شامل حق تمبر هستند ذکر شده اند و سایر اوراقی که عنوان دارایی نداشته ولی مشمول حق تمبر هستند در ماده 47 احصاء شده اند به این تعریف چون حواله های ارزی یک دستور پرداخت در سیستم پولی و بانکی است دارایی تلقی نشده و مشمول حق تمبر نیز نیستند.

ب- کلیه وظایف و تکالیف آنها در خصوص ابطال تمبر از قراردادهای و اسناد مشابه که بین بانکها و مشتریان آنها مبادله می شود یا از سوی مشتریان تعهد می شود در ماده 47 مازالذکر در 8 بند احصاء شده حال آن که حواله های ارزی از شمول این ماده مستثنی بوده و تکلیفی نسبت به آن مرتبت نیست.

ج- از عبارت نظایر آنها چنین به ذهن متبادر می شود که قانونگذار به دلیل عدم پیش بینی دیگر موارد منطبق با ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم و به علت مشخص نکردن معیار تعیین مواردی که در دایره شمول عبارت نظایر قرار داده نشده از این عبارت استفاده کرده که این امر یکی از ایرادات وارده بر قانون است زیرا با اتخاذ چنین رویه باب تفسیر گوناگون و گاه متضاد گشوده می شود به همین استدلال است که اداره کل امور مالیات شمیرانات به خود این حق را می دهد که زمان کاهش درآمدهای سازمان امور مالیاتی، ناشی از کاهش گشایش اعتبارات اسنادی به دلیل تحریم در جهت نامینووصلی مالیات، در نقش قانونگذار این عبارت را به نفع خود مورد تعبیر و تفسیر قرار داده و امری برخلاف اصل 173 قانون اساسی را به مرحله اجرا درآورده، زیرا به موجب این اصل، شرح و تفسیر قوانین بر صلاحیت اختصاصی مجلس شورای اسلامی قرار داده شده و قوه مجریه در این مقوله فاقد اختیارات قانونی است. آیا در شرایط موجود ابهام در قانون، سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات کل تابعه می توانند در جایگاه قانونگذار ایفای نقش کرده است، مراد قانونگذار را از عبارت نظایر آنها به حواله های ارزی تعبیر و تفسیر نماید. در این راستا حق بود که سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات کل تابعه به منظور تحصیل واقعیت و رفع ابهام از عبارت نظایر آنها، صورتجلسه مذاکرات کمیسیون اقتصادی مجلس را مورد مذاقه قرار داده و یا از طریق قانونی استفسار به عمل می آورند. در صورتی که چنین امری لحاظ نشده است. بر فرض محال چنانچه تعبیر و تفسیر سازمان امور مالیات کشور را از عبارت نظایر آنها درست فرض کنیم چون حواله های ارزی نوعی دستور پرداخت و جوه ارزی است لذا باید دیگر حواله های دستوری بانک از قبیل دستور پرداخت چک و

حواله های ریالی و حواله های انبار را مشمول پرداخت مالیات دانست در صورتی که چنین رویه ای تاکنون معمول نشده است.

د- از تاریخ اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27/11/1380 تاکنون چنین رویه ای در خصوص عبارت نظایر آنها در ماده 45 قانون یاد شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور اتخاذ نشده است چنانچه تعبیر و تفسیر سازمان در خصوص حواله های ارزی، قانونی و مقرون به صحت باشد عدم مطالبه مالیات از سال 1381 (تاریخ اجرای مصوبه) به بعد نیز نقض قانون بوده و مسئولین مربوط در خصوص این سهل انگاری و عدم رعایت مواد 156 و 157 قانون مالیاتها باید پاسخگو باشند.

ه- به موجب اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون، در نتیجه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است. و- اخیراً رئیس سازمان امور مالیاتی کشور طی نامه شماره 24292/200-28/12/1392 و اداره کل امور مالیاتی شمیرانات طی نامه 1254/51/148-1/3/1392 اعلام کرده « حسب نامه شماره 55990/210-ص-9/6/1388 معاونت فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور حواله های ارزی صادر شده توسط بانک مشمول حق تمبر موضوع ماده 45 قانون مالیاتها بوده» در حالی که اولاً: اظهار نظر معاونت فنی و حقوقی و استناد این معاونت به بخشنامه شماره 1087 - 25/5/1383 بانک مرکزی صرفاً در خصوص ابطال تمبر برات بوده و ذکر از حواله های ارزی صورت نپذیرفته است. ثانیاً: اظهار نظر معاونت فنی و حقوقی سازمان و یا نظریه اداره کل دفتر تشخیص سازمان، بدون اخذ نظر مراجع رسمی جنبه مشورت داشته و برای مراجع مالیاتی لازم الاتباع نیست.

ز- با عنایت به صراحت حکم مقرر در ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن در خصوص وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی در باب تهیه آیین نامه و بخشنامه های مربوط به اجرای قانون مزبور و همچنین لزوم جلب نظر آن شورا در مورد آیین نامه ها و بخشنامه هایی که توسط سایر مراجع ذی ربط در امور مالیاتی تهیه می شود و تفویض مسؤلیت اظهار نظر درباره شیوه های مطلوب اجرایی قانون و رفع ابهام هر گونه استنباط و تعبیر و تفسیر از ابهامات موارد و عبارات قانونی توسط اشخاص و دیگر مراجع مالیاتی از مصادیق بارز دخالت در اختیارات و وظایف قانونی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی تلقی شده و فاقد وجهت قانونی بوده و بر این اساس چون رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی سازمان ذی ربط و برداشت اداره کل مالیاتی شمیرانات در تعبیر و تفسیر و برداشت از ماده 45 بدون رعایت شرایط و ضوابط قانونی مربوط و بدون اخذ نظریه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی منجر به مطالبه مالیات شده، از حدود اختیارات و وظایف مراجع مذکور خارج است و از اعتبار و وجهت قانونی نیز برخوردار نبوده و مستنداً به قسمت دوم ماده 12 دیوان عدالت اداری قابل ابطال است.

توضیحاً آن که در نظریه شماره 55990/210-9/6/1388 نکات زیر حائز اهمیت خاصی است، در این نامه اعلام شده در کلیه مواردی که مرادوات کالا از طریق ثبت سفارش اسنادی اعم از مدت دار یا دیداری صورت می پذیرد و بانکها به استناد دستورالعمل شماره 1087-25/5/1383 بانک مرکزی اقدام می نمایند اعم از این که برات به همراه اسناد حمل باشد یا نباشد معاملات مذکور به تبع ماهیت امر مشمول حکم پرداخت حق تمبر موضوع ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/1380 خواهند بود. سازمان امور مالیاتی کشور نیز طی نامه شماره 200/24292-28/12/1392 به عنوان معاونت ارزی بانک مرکزی نظریه فنی و حقوقی سازمان متبوع (موضوع نامه 55990/210-9/6/1388 را صرفاً در خصوص اعتبارات اسنادی و ثبت پروات اسنادی کما کان نافذ و معتبر دانسته لیکن در خصوص حواله های ارزی مرقوم داشته است.

با عنایت به این که صدور حواله های ارزی نیز با دارا بودن ماهیت برات به جای گشایش اعتبارات اسنادی به عنوان یکی از ابزارهای پرداخت در امر واردات می تواند مورد استفاده قرار گیرد، لذا در مواردی که حواله های ارزی صرفاً به مفهوم دستور پرداخت به بانک و موسسات

مالی و اعتباری جهت حواله به ذی نفع مشخص و بدون انجام تعهد خاصی از طرف مقابل انجام گیرد در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده 45 قانون یاد شده نبوده است و مشمول پرداخت حق تمیر نیز نمی باشد.

در مواردی که حواله های ارزی به مفهوم انتقال دین بر ذمه شخص ثالث باشد (از جمله آن که بانک و یا موسسات مالی و اعتبار متعهد شوند در صورت مراجعه ذی نفع مشخص و ارائه اسناد و مدارک مربوط مبالغ را به وی پرداخت نمایند در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده 45 یاد شده بوده و مشمول حق تمیر است.

به استحضار می رساند نامه رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور (نامه 24292/200-28/12/1392) دارای ویژگیهای زیر است. در این نامه تایید کرده نظریه معاونت فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور مندرج در نامه شماره 55990/210-9/6/1388 شامل حواله های ارزی نیست. با وجود این که در این نظریه هیچ اشاره ای به اعتبارات اسنادی نشده بود ولی نظریه جدید (نامه شماره 24292/200-28/12/1392) اعتبارات اسنادی را هم مانند پروات اسنادی مشمول حق تمیر ماده 45 می کند، حال آن که طبق مجموعه مقررات ارزی و رویه های موجود موضوع اعتبارات اسنادی هیچ گاه مشمول ابطال

28/12/1392) تفسیر به رأی بوده و فاقد نظریه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی است لذا محکوم به ابطال است.

ریاست هیأت عمومی دیوان عدالت اداری جهت جلوگیری از اطاله کلام نظر اعضاء را به توضیحات کامل در خصوص تعریف حواله های ارزی و اختلاف آن با برات و سفته معطوف می دارد.

ز: با عنایت به صراحت حکم مقرر در ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن در خصوص وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی در باب تهیه آیین نامه و بخشنامه های مربوط به اجرای قانون مزبور و همچنین لزوم جلب نظر آن شورا در مورد آیین نامه ها و بخشنامه هایی که توسط سایر مراجع ذی ربط در امور مالیاتی تهیه می شود و تفویض مسئولیت اظهار نظر درباره شیوه های مطلوب اجرایی و رفع ابهام، هر گونه استنباط و تعبیر و تفسیر از ابهامات موارد و عبارات قانونی توسط اشخاص و دیگر مراجع مالیاتی از مصادیق بارز دخالت در اختیارات و وظایف قانونی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی تلقی شده و فاقد وجهت قانونی بوده، بر این اساس چون اقدام رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و معاونت فنی و حقوقی سازمان ذی ربط و برداشت اداره کل امور مالیاتی شمیرانات در تعبیر و تفسیر و برداشت از وظایف مراجع مذکور خارج است و از اعتبار قانونی نیز برخوردار نبوده و مستنداً به قسمت دوم ماده 12 دیوان عدالت اداری قابل ابطال است.

ح- در خصوص موضوع، کانون بانکها و موسسات اعتباری خصوصی به موجب نامه شماره 6733/92-13/9/1392 مراتب اعتراض خود را خدمت رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارسال کرده اند. اصلاح آن بود که موضوع توسط سازمان امور مالیاتی جهت اخذ نظریه شورای عالی مالیاتی به هیأت عمومی آن شورا که حسب ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم در موارد اختلاف و ابهام تنها مرجع صالح مصرح در قانون مالیاتهای مستقیم جهت اظهار نظر است، ارسال و مراتب به کانون بانکها و موسسات اعتباری خصوصی نقیاً و اثباتاً اعلام گردید حال آنکه چنین امری لحاظ نشده است.

بنا به مراتب، چون عمل سازمان امور مالیاتی کشور و اداره کل امور مالیاتی شمیرانات در خصوص تعبیر و تفسیرمفاد ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم مغایر مفاد ماده 51 قانون اساسی و بدون کسب نظریه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی وفق مفاد ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم و مغایر اصل 73 قانون اساسی است و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی است لذا درخواست توقف عملیات تشخیصی و اجرایی و اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را داشته، ابطال دستور مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات در خصوص اخذ مالیات حق تمیر از حواله های ارزی به شرح فوق درخواست توقف

عملیات تشخیصی و اجرایی را داشته، ابطال نامه شماره 28/12/1392-24292/200 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و نامه شماره 433-9/1/1393 مشاور و وزیر و مدیرکل دفتر وزارت امور اقتصاد و دارایی و نامه شماره 55990/210-9/6/1388 معاونت فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور و دستور مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات در خصوص اخذ مالیات حق تمبر از حواله های ارزی به شرح فوق مورد تقاضاست.

رجاء و اتق دارد مطالبه مالیات بر اساس استنباط شخصی و تفسیر غیر قانونی از عبارات و الفاظ قانون توسط مراجع فاقد صلاحیت به منزله ایجاد و رویه و بدعتی است غیر منطقی و غیر اصولی که عواقب ناشی از این امر عدم رعایت قوانین و تکثیر تفسیر از مواد قانونی را در پی خواهد داشت."

متعافاً مدیرکل امور حقوقی بانک پاسارگاد به موجب لایحه شماره 4484/93/ص-12-19/6/1393 ابطال بختنامه شماره 23838/200-ص-27/12/1392 سازمان امور مالیاتی کشور را نیز خواستار شده است:

متن نامه ها و بختنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

" 1- نامه شماره 1254/51/148-1/3/1392 مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات:

مدیرعامل محترم بانک پاسارگاد

با سلام

احتراماً، در بازرسیهای به عمل آمده از تعدادی شعب بانکها توسط مامورین مالیاتی این اداره کل که با اختیارات حاصل از ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم و تفویض اختیار شماره

28/1/1389 بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران انجام پذیرفته، مشخص گردید که در خصوص وصول مالیات حق تمبر حواله های ارزی در بسیاری از موارد اقدامی صورت نگرفته است؟ لذا از آن جا که این امر نقض اجرای مواد 45 و 49 و 50 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد و اجرای این امر با توجه به نامه شماره 55990/210-ص-6/6/1388 معاونت فنی و حقوقی سازمان متبوع عنوان بانک مرکزی اداره سیاستها و مقررات ارزی مبنی بر این که « در کلیه مواردی که واردات کالا از طریق ثبت سفارش اسنادی اعم از مدت دار یا دیداری صورت می پذیرد و بانکها با استناد به دستورالعمل شماره 1087/60-17/5/1383 آن بانک اقدام می نمایند اعم از اینکه برات به همراه اسناد حمل باشد یا نباشد معاملات مذکور به تبع ماهیت امر مشمول حکم پرداخت حق تمبر موضوع ماده 45 قانون فوق الذکر می گردند.» تاکید شده است لذا خواهشمند است به منظور جلوگیری از تضییع حقوق دولت دستور فرمایید مراتب به کلیه شعب آن بانک موکداً اعلام گردد تا ضمن همکاری با مامورین اعزامی این اداره کل، نسبت به معرفی کلیه مودیان جهت پرداخت مالیات حق تمبر منطقه اقدام نمایند. بدیهی است که عدم رعایت مواد مذکور موجب تعلق جریمه موضوع ماده 51 قانون مالیاتهای مستقیم است که بر اساس حکم ماده 49 قانون مذکور به صورت تضامنی در خصوص اشخاص مذکور در ماده یاد شده لازم الاجرا خواهد بود. مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات، "

2- نامه شماره 28/12/1392-24292/200 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور:

"جناب آقای کامیاب

معاون محترم ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

با سلام:

احتراماً، بازگشت به نامه شماره 355929/92-5/12/1392 در خصوص « الزام پرداخت حق تمبر موضوع ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم جهت واردات کالا از طریق اعتبار اسنادی، ثبت برات اسنادی و حواله ارزی» موضوع ماده 45 قانون فوق، به آگاهی می رساند:

در خصوص واردات کالا از طریق اعتبار اسنادی و ثبت برات اسنادی نظریه شماره 55990/210-9/6/1388 معاونت وقت فنی و حقوقی این سازمان عنوان اداره کل سیاستها و مقررات ارزی کما کان به قوت خود باقی است در خصوص حواله ارزی با عنایت به این که صدور حواله های ارزی نیز با دارا بودن ماهیت برات به جای گشایش اعتبارات اسنادی به عنوان یکی

از ابزارهای پرداخت در امر واردات می تواند مورد استفاده قرار گیرد، لذا در مواردی که حواله های ارزی صرفاً به مفهوم دستور پرداخت به بانک و موسسات مالی و اعتباری جهت حواله به ذی نفع مشخص و بدون انجام تعهد خاصی از طرف مقابل انجام گیرد در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده 45 قانون یاد شده نبوده و مشمول پرداخت حق تمیر نمی باشد.

در مواردی که حواله های ارزی به مفهوم انتقال دین بر ذمه شخص ثالثی باشد (از جمله آنکه بانک و یا موسسات مالی و اعتباری متعهد شوند در صورت مراجعه ذی نفع مشخص و ارائه اسناد و مدارک مربوطه مبالغ را به وی پرداخت نمایند) در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده 45 یاد شده نبوده و مشمول پرداخت حق تمیر نمی باشد.

3- نامه شماره 9/6/1388-55990/210 معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور:

"اداره سیاستها و مقررات ارزی

بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

احتراماً: بازگشت به نامه شماره 42291/88-28/2/1388 به آگاهی می رساند:

فارغ از نحوه تامین وجه اسناد حمل توسط وارد کننده، مجدداً نظر آن اداره را به مفاد نامه شماره 80707 - 6/11/1386 وزیر امور اقتصادی و دارایی عنوان جناب آقای مظاهری رئیس کل وقت بانک مرکزی، معطوف می دارد و موکداً یادآور می شود در کلیه مواردی که واردات کالا از طریق ثبت سفارش اسنادی اعم از مدت دار یا دیداری صورت می پذیرد و بانکها به اسناد دستورالعمل شماره 1087/60-17/5/1383 آن بانک اقدام می نمایند اعم از این که برات به همراه اسناد حمل باشد یا نباشد معاملات مذکور به تبع ماهیت امر مشمول حکم پرداخت حق تمیر موضوع ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/1380 خواهند بود. معاون فنی و حقوقی"

4- بخشنامه شماره 23838/200/ص-27/12/1393 سازمان امور مالیاتی کشور

شماره 23838/200/ص

تاریخ: 27/12/1392

پیوست: بخشنامه

ماده 92 ماده 45 م

مخاطبین/ ذی نفعان امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع حق تمیر موضوع ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم

نظر به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوص حواله های ارزی و تسری مقررات ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم به آن، بدین وسیله مقرر می دارد:

1- در صورتی که در مراودات تجاری حواله ارزی صرفاً به مفهوم دستور پرداخت به بانکها یا موسسات مالی و اعتباری جهت حواله به ذی نفع مشخص و بدون انجام تعهد خاصی از طرف مقابل انجام گیرد در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده 45 قانون یاد شده نبوده و مشمول پرداخت حق تمیر نمی باشد.

2- در مواردی که حواله های ارزی به مفهوم انتقال دین بر ذمه شخص ثالثی باشد (از جمله آن که بانکها یا موسسات مالی و اعتباری متعهد شوند در صورت مراجعه ذی نفع مشخص و ارائه اسناد و مدارک مربوطه مبالغ را به وی پرداخت نمایند) در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم بوده و مشمول مالیات حق تمیر می باشد. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ اجرا: مطابق بخشنامه مدت اجرا: مطابق بخشنامه مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی نحوه ابلاغ: فیزیکی/ سیستمی

لطفاً هر گونه ابهام و توضیح را از شماره تلفن 39903533 با دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی مطرح و پیگیری نمایید.

در پاسخ به شکایت شاکی، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه

شماره 13/10/1393-9000-200/11365/283-توضیح داده است که:

"سلام علیکم:

با احترام، در خصوص پرونده کلاسه 93/504 موضوع دادخواست بانک پاسارگاد به خواسته ابطال نامه شماره 28/11/1392-24293/200 رئیس کل سازمان متبوع و نامه شماره 9/6/1388-55990/210 معاونت فنی و حقوقی وقت سازمان و نامه شماره 1/3/1392-1254/51/148 اداره امور مالیاتی شمیرانات به استحضاری رساند:

1- صرف نظر از این که خواسته خواهان ابطال سه نامه اداری در خصوص حواله ارزی و تسری مقررات ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم به آن بوده که اصولاً بخشنامه تلقی نمی شود تا قابلیت شکایت و رسیدگی در دیوان عدالت اداری داشته باشد و گر چه در تبیین همین موضوع بخشنامه شماره 27/12/1392-23838/200 سازمان امور مالیاتی کشور صادر و ابلاغ شده، شکای نسبت به آن شکایت نکرده است، شرح زیر توضیحات درباره دلایل توجیهی بخشنامه اخیرالذکر را معروض می دارد:

مطابق تعریف، حواله ارزی نوعی دستور پرداخت است که با صدور آن یک بانک به تقاضای مشتری خود به عهده یکی از بانکهای کارگزار خود در خارج از کشور از او می خواهد مبلغ حواله را به ذی نفع آن پرداخت نماید که مطابق بند یک بخشنامه این عملیات بانکی در روال عادی و به صورت متعارف به وقوع می پیوندد و بدون این که تعهدی در قبال فروشنده (ذی نفع) ایجاد شود صرفاً با دستور مشتری مبنی بر پرداخت وجه به ذی نفع نسبت به ارسال مبالغ اقدام می شود که در این حالت مطابق بند یک بخشنامه مذکور، حواله ارزی مشمول پرداخت حق تمیر نیست و در تایید این موضوع هدف از درج عبارت « بدون انجام تعهد خاصی از طرف مقابل» در بند یک آن نیز بوده که دستور پرداخت مطلق و غیر مشروط باشد.

2- مطابق بند دو بخشنامه با عنایت به این که صدور حواله های ارزی به مانند برات می تواند به عنوان یکی از ابزارهای پرداخت، مورد استفاده قرار بگیرد و اختلاف آن با سند تجاری منحصر در نحوه واریز وجه ارزی است که از وضعیت پرداخت نقدی وجوه مزبور به واریز حواله ایی تغییر می یابد که در وضعیت حاضر با توجه به برخی قراردادهای غیر متعارف که بالاخص بعد از تحریم گسترده در سنوات اخیر شایع شده و به واسطه آن بانکها با توجه به مشکلات ناشی از ارسال و پرداخت وجه فروشندهگان با آن مواجهه بوده به نحوی که بانک و یا موسسات مالی و اعتباری متعهد می شوند در صورت مراجعه ذی نفع مشخص و ارائه اسناد و مدارک مربوط مبالغ را به وی پرداخت نمایند که صرفاً در چنین صورتی موضوع از مصادیق ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم بوده و مطابق بند 2 بخشنامه موصوف و مشمول پرداخت حق تمیر است.

علی هذا با توجه به مطالب مارالذکر و لحاظ مفاد نامه های پیوستی نظر به این که نامه های معترض عنه به منظور پاسخ گویی به مکاتبات واحدهای ذی ربط و تبیین تفکیک دستور پرداخت مشروط در شرایط غیر متعارف از دستور پرداخت غیر مشروط بوده است و آن چه به موجب بندهای 1 و 2 بخشنامه موصوف در مقام بیان چگونگی اجرای صحیح حکم قانون به واحدهای مالیاتی ابلاغ شده، مفایرتی با قانون نداشته و در حدود اختیارات مقرر در تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (59) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی است، رسیدگی و رد دادخواست مورد استعانت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

مطابق ماده 45 قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی 27/11/1380) از اوراق برات، فته طلب (سفته) و نظایر آنها نسبت به مبلغ آنها معادل سه در هزار حق تمیر اخذ می شود و به موجب بندهای 5 و 8 ماده 47 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم از قراردادهای منعقد بین بانکها و مشتریان که در آن طرفین تعهدات و مسؤولیتهایی را به عهده می گیرند و تقاضای

گشایش اعتبار اسنادی در داخل کشور یا برای کشورهای خارج که مورد موافقت بانک قرار می گیرد، معادل ده هزار ریال حق تمیر دریافت می شود. نظر به این که طبق اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون و با توجه به این که حواله ارزی تنها یک دستور و وسیله پرداخت نوعی خدمات مالی در سیستم پولی و بانکی کشور است و در واقع بانک بر اساس انجام خدمت برای مشتری با اخذ مبلغی به عنوان کارمزد نسبت به جا به جایی پول مشتریان یک حساب به حساب شخص دیگری اقدام می نماید و حواله ارزی هیچ کدام از خصوصیات و ویژگیهای برات، سفته اعم از سند تجاری بودن، دارایی و اوراق بهادار را دارا نمی باشد تا نظیر برات و سفته تلقی شود، بنابراین بخشنامه شماره 23838/200/ص- 27/12/1392 و نامه شماره 24292/200- 28/12/1392 رئیس کل سازمان امور مالیاتی و نامه شماره 9/6/1388-55990/210 معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی و نامه شماره 1254/51/148- 1/3/1392 مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات که حواله های ارزی را نظیر برات و فته طلب (سفته) تلقی و مشمول اخذ سه در هزار حق تمیر اعلام کرده است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مراجع وضع آنها تشخیص داده می شود و به استناد 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 شوند./

محمدجعفر منتظری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.
نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=ahoshow&id=9734>