



رای شماره ۲۳۴۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک / مؤسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» از جزء (الف) بند ۵ بخشنامه شماره ۴۷۴/۲۰۰-۲۱/۱/۱۳۹۲ سازمان امور مالیاتی کشور )

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۳۴۴

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۸/۱۸

شماره پرونده: ۰۰۰۰۵۹۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک / مؤسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» از جزء (الف) بند ۵ بخشنامه شماره ۴۷۴/۲۰۰-۲۱/۱/۱۳۹۲ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک / مؤسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» از جزء (الف) بند ۵ بخشنامه شماره ۴۷۴/۲۰۰-۲۱/۱/۱۳۹۲ 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 ۵ بخشنامه شماره ۴۷۴/۲۰۰-۲۱/۱/۱۳۹۲ 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 / مؤسسه اعتباری باید « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک / مؤسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» در واقع سازمان امور مالیاتی با این حکم عدم انجام تکلیف ادعایی موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم را مشمول جرایم عدم انجام تکالیف مربوط به عدم ارائه فهرست معاملات موضوع ماده ۱۶۹ مکرر سابق، که حال با ماده ۱۶۹ کنونی این قانون جایگزین شده نموده، که به دلایل زیر خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی به نظر می رسد.

۱- در تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم و نیز ضوابط اجرایی آن، اصولاً 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 بلا بیان و اصل قانونی بودن جرایم و مجازاتها است.

۲- وفق تبصره ۱ ماده ۱۸۶ 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.

۳- جریمه عدم ارائه فهرست معاملات موضوع ماده ۱۶۹ مکرر سابق و ماده ۱۶۹ 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 ۱۶۹ مکرر سابق و هم در ماده ۱۶۹ کنونی، همچنین ردیف ۳ موارد عدم شمول دستورالعمل اجرایی ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم در بخشنامه ۲۰۰/۲۳۹۹۷/ص- ۱۳۹۲/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی که حتی سود وکارمزد بانکها و موسسات اعتباری غیربانکی را هم مشمول درج در فهرست معاملات ندانسته، چه رسد به خود تسهیلات اعطایی.

۴- اگر بر فرض محال، حتی تسهیلات اعطایی بانکها جزو مواردی هم بود که باید در فهرست معاملات موضوع ماده ۱۶۹ مکرر سابق و ماده ۱۶۹ 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 ۱۶۹ مکرر سابق و ماده ۱۶۹ کنونی که در دستورالعملهای این مواد ذکر شده اعمال می شد. نه در موارد دیگری مانند پاسخ استعلام تبصره ۱ ماده ۱۸۶.

در پایان عرایض درخواست ابطال عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک/ مؤسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» را از جزء (الف) بند ۵ بخشنامه شماره ۴۷۴/۲۰۰-۱۳۹۲/۱/۲۱ 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 ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را نیز دارم."

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:

" - بند (۵) بخشنامه شماره ۴۷۴/۲۰۰-۱۳۹۲/۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور:

« ۵- 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 (۳) و (۴) 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 ذیربط، 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 ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (۱%) 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 ظرف 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 ۲۱۲/۲۷۸۵/ص- ۱۴۰۰/۳/۱۹ 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 ۱۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، صورت گرفته است. بر این اساس در دستور العمل مربوط به ماده ۱۲۰ 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 ۱۶۹ 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 (۱) بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۲/۲۹-۱۳/۴۰۰/۲۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است: «ادارات امور مالیاتی مجاز به مطالبه جریمه موضوع ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ 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 ۵ بخشنامه یادشده، حسب تاریخ تعیین شده برای آن بخشنامه (تاریخ ۱/۱/۱۳۹۵) توسط ادارات امور مالیاتی منع شده است. افزون بر آن، به نسخ «مفاد جزء «الف» بند ۵ بخشنامه شماره ۲۰۰/۴۷۴-۲۱/۱/۱۳۹۲ موضوع مطالبه جریمه ای معادل یک درصد (۱%) مبلغ تسهیلات از بانک ها یا موسسات اعتباری» که موضوع خواسته شاکی می باشد به موجب مندرجات ذیل بخشنامه اخیرالذکر (مقررهای منسوخ شده) تصریح شده است. لذا شکایت شاکی مشمول حکم ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۸/۱۸ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

اولاً: بخشنامه شماره ۴۷۴/۲۰۰-۱۳۹۲/۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور در راستای اجرای فرآیند صدور گواهی موضوع تبصره (۱) ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم صادر شده و در این بخشنامه، جریمه موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب سال ۱۳۸۰) در صورت عدم ارائه صورتحساب تسهیلات، موضوع بررسی قرار گرفته و این در حالی است که مستفاد از ماده ۱۸۶ 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 نمی‌شود. ثانیاً: شمول جریمه موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ (اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱) بر تسهیلات اعطایی توسط بانکها و مؤسسات اعتباری، مبنایی ندارد. زیرا براساس بند (ج) ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ 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 می‌شود» و درخصوص شمول این تعریف بر تسهیلات به نحو انطباقی تردید حاصل است. ثالثاً: طبق مفاد ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن، اصولاً سازمان امور مالیاتی برای مراجعه به بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری جهت بررسی اسناد و قراردادهای تسهیلات حقی ندارد و در صورت ارائه فهرست معاملات، گواهی موضوع ماده یادشده را صادر می‌نماید. رابعاً: بخشی از بانکها که دولتی هستند، اصولاً وفق ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مقررات این قانون نیستند و این در حالی است که در مقررره مورد شکایت علی‌الاطلاق به حق مراجعه مأمور مالیاتی به کلیه بانکها تصریح شده است. خامساً به موجب بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۲/۲۹-۱۳/۱۴۰۰/۲۰۰، سازمان امور مالیاتی از این حکم (مراجعه به بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری و تعیین جریمه موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم) عدول کرده و به صراحت بیان کرده است که بانکها و مؤسسات یادشده از شمول ارسال فهرست معاملات خارج هستند و ادارات امور مالیاتی مجاز به مطالبه جریمه موضوع ماده ۱۶۹ قانون مذکور نیستند و همین عدول مرجع تصویب‌کننده از نظر قبلی خویش، دلالت بر صحیح نبودن موضوع سابق دارد. بنا به مراتب فوق، عبارت « با مراجعه به دفاتر قانونی بانک/ مؤسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، جریمه ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ تسهیلات را مطالبه نماید.» از جزء (الف) بند (۵) بخشنامه شماره ۴۷۴/۲۰۰-۱۳۹۲/۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری