



رای شماره ۳۲۲۲ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (عبارت « و تعهدات » در بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۲/۲۱-۱۰۲/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص اعطای تسهیلات بانکی از تاریخ تصویب ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۲۲۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۷

شماره پرونده: ۰۰۰۲۷۸۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت (و تعهدات) از بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۲/۲۱-۲۰۰۹۸/۱۰۲ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت (و تعهدات) از بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۲/۲۱-۲۰۰۹۸/۱۰۲ 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 ۱۳۹۹/۳/۱۳-۴۰۰ هیأت عمومی صرفاً درخواست ابطال عبارت « صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی و ریالی » را داشته و هیأت 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 ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم ندانسته است. لذا با اتخاذ ملاک از این رای هر مقرر ای که حکم به شمول مقررات این تبصره به ایجاد تعهدات بانکی داده باشد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات است. نمونه چنین مقرر ای بخشنامه مورد اعتراض است که جهت ابلاغ متن اصلاحی ماده ۱ ضوابط اجرایی موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم صادر شده و در آن تبصره اصلاح شده ماده ۱ 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 ۱ ماده ۱۸۶ 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 ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم و خارج از حدود اختیارات رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور است. 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 ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم به تعهدات بانکی و از این حیث مغایر با این تبصره و برخلاف منطوق رای شماره دادنامه ۴۰۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و خارج از حدود اختیارات است. ضمناً درخواست ابطال عبارت و تقاضای اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را دارم. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" شماره: ۲۰۰۰۹۸،۱۰۲ - ۱۳۹۸،۱۲،۲۱

۱۰۲

۹۸

تبصره ۱ ماده ۱۸۶

م

مخاطبین اصلی، ذینفعان

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع

ابلاغ متن اصلاحی ماده ۱ ضوابط اجرایی موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم

پیرو بخشنامه های شماره ۲۰۰۰،۴۱۶۷ - ۱۳۹۱،۳،۱ و شماره ۲۰۰۰،۹۵،۶۵ - ۱۳۹۵،۱۰،۱ در راستای بهبود و ارتقای فضای کسب و کار، حد نصاب مذکور در ماده ۱ ضوابط اجرایی موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۶ 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 ۱ ضوابط اجرایی مذکور به شرح ذیل جهت اجرا ابلاغ می گردد.

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

مالیاتیهای 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 ۱ ماده ۱۸۶ قانون مذکور می باشد.

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

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲،۱۲۲۳۸ ص-۱۴۰۰،۱۰،۲۶ توضیح داده است که:

" با عنایت به اینکه اصلاحیه ماده ۱ ضوابط اجرایی یاد شده که وفق تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتیهای مستقیم با توافق سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران انجام پذیرفته است به موجب بخشنامه شماره ۹۹،۳۰۷۱۸-۱۳۹۹،۲،۱۱ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به شبکه بانکی ( به عنوان مجری اصلی ماده ۱ 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 ۱ 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 ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتیهای مستقیم نخواهد بود» و از طرفی به موجب دادنامههای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۰۳۸-۱۴۰۰،۲،۴ و ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۱۰-۱۴۰۰،۴،۲۶ دیوان عدالت اداری درخواست ابطال ماده ۱ ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتیهای 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 ۸۲ و ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رد درخواست شاکی تصمیم مقتضی اتخاذ فرمایند."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰،۱۲،۷ 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

بر اساس مفاد تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتیهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل از طرف بانکها و مؤسسات 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 مؤسسه 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 ۱۳۹۹،۴،۳-۴۰۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز مؤید این امر است. از این رو، هرچند هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری بر اساس رای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۰۳۸-۱۴۰۰،۲،۴ ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتیهای 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 ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتیهای مستقیم منطبق با موازین قانونی نیست و بر همین اساس صرف نظر از اینکه بخشنامه شماره ۱۳۹۸،۱۲،۲۱-۲۰۰۹،۸،۱۰۲ 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 ۱۸۷ 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 ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۳۸ مورخ ۱۴۰۰/۲/۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری، عبارت «و تعهدات» در بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۲/۲۱-۲۰۰۹۸/۱۰۲ سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل خروج مرجع صادرکننده آن از حدود اختیار خود و مغایرت با قانون، 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