



رای شماره ۳۸ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۰۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

موضوع

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده : ه ع /۹۸۰۳۳۲۲ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۳۸ تاریخ: ۱۴۰۰/۰۲/۰۴ شاکسی : شهروز زاهد کارطرف شکایت : بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران- سازمان امور مالیاتی کشور-موضوع شکایت و خواسته : ابطال مواد (۱، ۲، ۴، ۵ و ۶) ضوابط اجرایی تبصره (۱) ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۷۷۹۶۹/۹۱ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۲۸ و بخشنامه شماره ۴۱۶۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۰۱ و بخشنامه شماره ۲۲۱۱۵۸/۹۰ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مورخ ۱۳۹۰/۰۹/۲۰ شاکسی دادخواستی به طرفیت هیأت وزیران به خواسته ابطال عبارت « دارای پروانه اشتغال پایه ۲ مهندسی یا بالاتر باشند» از متن ماده ۵۹ آیین نامه اجرایی قانون نظام مهندسی و کنترل ساختمان و ابطال جزء «پ» و تبصره ۲ ماده ۷ مصوبه شماره ۱۶۰۲۷۷ ت مورخ ۲/۱۲/۹۴ هیأت وزیران به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد: « - بخشنامه شماره ۷۷۹۶۹/۹۱ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۲۸ به پیوست «ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷» به همراه آخرین تغییرات و اصلاحات، جهت استحضار و اقدام مقتضی ارسال میگردد. خاطرنشان میسازد از تاریخ لازم الاجراء شدن این ضوابط، مفاد بخشنامههای شماره نب/۳۳۰۶ مورخ ۱۳۸۲/۶/۱ و مب/۲۵۳۹ مورخ ۱۳۸۵/۱۱/۳ این بانک، کان لم یکن تلقی میگردد. خواهشمند است ضمن تسریع در ابلاغ ضوابط مذکور به شعب آن بانک، بر حسن اجرای ضوابط ابلاغی، نظارت لازم صورت پذیرد.» ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ « به همراه آخرین تغییرات و اصلاحات ماده ۱- اعطای هر گونه تسهیلات و یا ایجاد تعهدات نظیر گشایش اعتبارات اسنادی یا صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی یا ریالی، توسط بانک ها و موسسات اعتباری غیر بانکی، که از این پس به اختصار موسسه اعتباری نامیده می شوند، به کيله اشخاص حقوقی و حقیقی (صاحبان مشاغل) موضوع قانون مالیات های مستقیم، برای اشخاص حقوقی از مبلغ سه میلیارد ریال و بالاتر و برای اشخاص حقیقی از مبلغ یک میلیارد ریال و بالاتر طرف مدت یکسال شمسی، مقررات تبصره یک ماد ۱۸۶ قانون مذکور می باشد. تبصره : معادل ریالی تسهیلات اعطایی و تعهدات ایجاد ارز براساس نرخ مرجع بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مبنای تعیین شمول یا عدم شمول تسهیلات و تعهدات مذکور به حکم تبصره یاد شده می باشد. ماده ۲- موسسه اعتباری موظف است قبل از اعطای تسهیلات و یا ایجاد تعهدات برای اشخاص موضوع ماده فوق الذکر، نسخه ای از صورت های مالی دریافتی از متقاضی را ضمن تطبیق مندرجات آن با اصل، حسب مورد به اداره امور مالیاتی محل شغل یا اقامتگاه قانونی اشخاص مذکور ارسال دارد. صورت های مالی ارسال شده به ادارات امور مالیاتی، کاملا محرمانه تلقی شده و جز برای تشخیص مالیات مودی مورد استفاده قرار نخواهد گرفت. ماده ۴- منظور از صورت های مالی، در مورد اشخاص حقوقی و اشخاص موضوع بند (الف) ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم، ترازنامه و حساب سود و زیان و در مورد اشخاص حقیقی موضوع بند های (ب) و (ج) ماده مزبور، مطابق نمونه پیوست که بر اساس مفاد بندهای اخیر الذکر توسط سازمان امور مالیاتی تهیه گردیده، می باشد. ماده ۵- گواهی صادره موضوع این ضوابط صرفا برای تسهیلات و تعهدات مورد تقاضا و از تاریخ صدور آن برای یک سال شمسی معتبر است و برای اخذ تسهیلات و یا ایجاد تعهدات مجدد، موسسه اعتباری و سازمان امور مالیاتی موظف به رعایت مفاد این ضوابط می باشند. تبصره : در صورتی که مودی ترتیب پرداخت بدهی مالیات قطعی شده را داده باشد لیکن به تعهد خود در زمینه پرداخت اقساط در سررسید مقرر عمل ننماید، مراتب از سوی سازمان امور مالیاتی، صرفا جهت اطلاع به موسسه اعتباری ذی ربط، اعلام می گردد. ماده ۶- استفاده از تسهیلات بانکی به منظور خرید یا احداث مسکن شخصی و فعالیت های کشاورزی اشخاص حقیقی، مشمول این ضوابط نخواهد شد. - بخشنامه شماره ۴۱۶۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور با همکاری بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، در راستای خط مشی ساماندهی و شفاف سازی و تخصیص بهینه منابع مالی کشور و تأمین اعتبارات هزینه ای جاری دولت از محل مالیات، به منظور تکمیل دامنه شمول و اجرای موثر و صحیح ضوابط قانونی ارایه و اخذ مفاصا حساب های مالیاتی در مورد تسهیلات و تعهدات بانکی، نسبت به اصلاح ضوابط اجرایی مربوط اقدام نموده اند. به پیوست، ضوابط اجرایی اصلاح شده موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم که توسط سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین شده، جهت اجرا ابلاغ می گردد. - بخشنامه شماره ۲۲۱۱۵۸/۹۰ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مورخ ۱۳۹۰/۰۹/۲۰ بدینوسیله به استحضار میرساند؛ موضوع عدم لزوم اخذ گواهیهای مقرر در تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مورد اعطای تسهیلات بانکی جهت احداث و تکمیل واحدهای مسکونی، اداری و تجاری به اشخاص حقیقی از سازمان امور مالیاتی کشور استعلام گردید. پاسخ واصله در این خصوص طی نامه شماره ۱۹۵۲۱/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۰/۸/۲۱ عیناً به شرح ذیل میباشد: «با عنایت به بند ۶ ضوابط اجرایی تبصره یک ماده ۱۸۶ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۸۰ که طی بخشنامه شماره ۲۱۱-۳۵۱۵۱ مورخ

۶/۱۰/۸۲ به کلیه ادارات امور مالیاتی نیز ابلاغ شده است، استفاده از تسهیلات بانکی به منظور خرید یا احداث مسکن شخصی و فعالیتهای بخش کشاورزی مشمول ضوابط اجرایی موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۶ یاد شده نخواهد بود. لکن استفاده از تسهیلات بانکی توسط اشخاص حقیقی و حقوقی به هر منظور (به استثناء موارد مذکور در بند ۶ ضوابط اخیرالذکر) در موقع دریافت تسهیلات بانکی با رعایت سایر شرایط مقرر در ضوابط موصوف از جمله ارایه صورتهای مالی موضوع بند (۴) ضوابط مورد اشاره امکانپذیر خواهد بود. ضمناً مفاد نامه شماره ۴۰۰۴۴/۵۳۶۶-۲۱۱ مورخ ۳/۹/۸۱ رییس کل محترم وقت سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به صدور ضوابط اجرایی بالاخص مقررات بند ۱ و ۶ آن لغو گردیده است. «با عنایت به مراتب فوق و با توجه به ملغی شدن مفاد نامه شماره ۴۰۰۴۴/۵۳۶۶-۲۱۱ مورخ ۳/۹/۸۱ (پیوست شماره ۱) سازمان امور مالیاتی کشور که حاوی نظر رییس کل محترم وقت سازمان مذکور بوده، بدینوسیله بخشنامه شماره نب/۵۶۹۶ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۱۱ (پیوست شماره ۲) این بانک منسوخ اعلام میگردد. خواهشمند است دستور فرمایید؛ مراتب به قید تسریع به کلیه واحدهای ذربط ابلاغ و برحسب اجرای آن نظارت گردد.» دلایل شاکی برای ابطال مقررره مورد شکایت: ۱- ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم و تبصره (۱) ذیل آن فقط اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل (کسب یا کار اشخاص حقیقی فصل چهارم مالیات بر درآمد مشاغل) را مشمول حکم تبصره می داند و ممنوعیت اعطای تسهیلات به مشمولین سایر فصل های این قانون بدون اخذ گواهی مالیاتی، در قالب خرید و احداث مسکن شخصی بیش از یک واحد، تکمیل و تعمیر مسکن واحد مسکونی، خرید لوازم خانگی و کالای مصرفی بادوام و خرید خودرو داخلی در قالب عقود فروش اقساطی، جعاله، اجاره به شرط تملیک، مباحثه و مشارکت مدنی برخلاف هدف مقنن و قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی مرجع تصویب کننده می باشد. خلاصه مدافعات طرف شکایت: الف- اداره دعوای حقوقی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، به موجب لایحه شماره ۳۵۵۴۵/۹۹ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۵ در پاسخ به شکایت مطروحه اعلام نموده است که: ۱- مواد مورد شکایت شاکی که طی بخشنامه شماره ۷۷۹۶۹/۹۱ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۲۸ که ناظر بر « ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم» می باشد با توافق بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی کشور اصلاح گردیده است و به موجب بخشنامه شماره ۳۰۷۱۸/۹۹ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۱ به شبکه بانکی کشور ابلاغ گردیده است. ضمناً در انتهای بخشنامه اخیرالذکر تاکید گردیده است که « ایجاد تعهدات همچون صدور ضمانت نامه یا گشایش اعتبارات اسنادی منوط به اخذ گواهی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم نخواهد بود». لذا با توجه به آنکه بخشنامه فوق الذکر اصلاح گردیده است، شکایت مطروحه موضوعاً منتفی و مشمول حکم ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد. ب- مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره ۵۴۸۵/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۱۴ در پاسخ به شکایت مطروحه اعلام نموده است: ۱- عبارت « صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی و ریالی» مندرج در ماده ۱ ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم، به موجب رای شماره ۴۰۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۰۳ از بخشنامه مورد شکایت (بخشنامه شماره ۴۱۶۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۰۱) ابطال گردیده است. ضمن آنکه بخشنامه های مورد شکایت با توافق بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی کشور به موجب بخشنامه های شماره ۱۰۲/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۲۱ و ۳۰۷۱۸/۹۹ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۱ اصلاح گردیده است و از این رو شکایت شاکی موضوعاً منتفی و مشمول حکم ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد. ۲- به موجب تبصره (۱) ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم، اعطای تسهیلات توسط بانک ها و سایر موسسات اعتباری، به اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل به اخذ گواهی های مربوط از اداره امور مالیاتی منوط شده است. از این روی در ضوابط اجرایی مذکور و مورد شکایت چنین تکلیفی برای سایر اشخاص تعیین نگردیده است. تهیه کننده گزارش: صفدر محققینظریه هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی :- بند (۱) ضوابط اجرایی تبصره (۱) ماده (۱۸۶) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه ۷۷۹۶۹/۹۱ مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۲۸ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و عبارت «تعهدات» در سایر مفاد مقررره مورد شکایت: با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده ، نظر به این که مقررات مورد شکایت به موجب قسمت پایانی بخشنامه شماره ۳۰۷۱۸/۹۹ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۱ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مبنی بر « از این پس ایجاد تعهدات همچون صدور ضمانت نامه یا گشایش اعتبارات اسنادی منوط به اخذ گواهی تبصره یک ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم نخواهد بود» اصلاح گردیده است لذا رسیدگی به درخواست ابطال به شرح خواسته موضوعاً منتفی بوده و مشمول حکم مقرر در ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ می باشد. رای هیات تخصصیاً مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب تبصره (۱) ماده (۱۸۶) قانون مالیات های مستقیم، « اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل از طرف بانکها و سایر موسسات اعتباری منوط به اخذ گواهی های ذیل خواهد بود: ۱- گواهی پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده، ۲- گواهی اداره امور مالیاتی مربوط مبنی بر وصول نسخه ای از صورتهای مالی ارایه شده به بانکها و سایر موسسات اعتباری. ضوابط اجرایی این تبصره توسط سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین و ابلاغ خواهد شد.»، نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند « ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ ، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور ، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است. دکتر زین العابدین تقوی-رییس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

