



موضوع  
رای شماره ۶۷ مورخ ۱۳۹۸/۰۱/۲۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۸۶/۰۲/۰۴-۷۳۰۴ سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۶۷ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸/۰۱/۲۰ شماره پرونده: ۱۰۶۸۹۶ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشاکتی: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۸۶/۰۲/۰۴-۷۳۰۴ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکایتی که موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۳۸۶/۰۲/۰۴-۷۳۰۴ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص « دستورالعمل نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه به سود و کارمزد پرداختی به سرمایه گذاران و بانکهای خارجی بابت تسهیلات مالی و وام های اعطایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: «ضمن تقدیم بخشنامه شماره ۱۳۸۶/۰۲/۰۴-۷۳۰۴ سازمان امور مالیاتی کشور، به استحضار می رساند که در نخستین ماده قانون مالیاتهای مستقیم، اشخاص مشمول پرداخت مالیات در پنج گروه مشخص حصر شده که از آن میان گروه پنجم که مختص به اشخاص غیر ایرانی است به این صورت است: « هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمکهای فنی و یا واگذاری فیلمهای سینمایی ( که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می گردد) از ایران تحصیل می کنند.» بر این اساس تسهیلات ارزی که شرکتهای ایرانی، از بانکهای خارجی مقیم خارج از ایران، برای خرید تجهیزات و ماشین آلات و مواد اولیه از شرکتهای فروشنده خارجی مقیم خارج، دریافت و بدون انتقال ارز به ایران، در خارج و مستقیماً به فروشندهگان خارجی پرداخت می کنند، جزو موارد ذکر شده در ماده مذکور نبوده لذا نیاز به کسر مالیات تکلیفی از سود و کارمزد پرداختی به بانک خارجی پرداخت کننده این تسهیلات نیز نمی باشد با این همه، سازمان امور مالیاتی، بر اساس بخشنامه مورد اعتراض نسبت به مطالبه این مالیات از شرکتهای ایرانی پرداخت کننده سود و کارمزد تسهیلات اقدام و با توجه به عدم پذیرش کسر این مالیات توسط بانک خارجی پرداخت کننده تسهیلات، شرکتهای مربوطه، ناچار به پرداخت این مالیات از حساب خود هستند که منجر به افزایش هزینه وام های دریافتی شان می شود. لذا با عنایت به اینکه مطالبه مالیات از درآمدهایی که در ماده ۱ قانون مالیاتها ذکر نشده، مصداق بارز تجاوز از حکم مقتن است از آن مقام عالی درخواست ابطال این بخشنامه را دارم.» متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است: «بخشنامه شماره ۷۳۰۴ دستورالعمل نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه به سود و کارمزد پرداختی به سرمایه گذاران و بانکهای خارجی بابت تسهیلات مالی و وام های اعطایی تاریخ: ۱۳۸۶/۰۲/۰۴ اداره کل امور مالیاتی: بنا به اختیار حاصل از تبصره ماده ۱۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و در اجرای ماده ۵۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مزبور، دستورالعمل نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه به سود و کارمزد پرداختی به سرمایه گذاران و بانکهای خارجی بابت تسهیلات مالی و وام های اعطایی موضوع بخشنامه ۱۳۸۵/۰۹/۲۷-۴۶۵۰۲ و وصول آن در منبع به شرح ذیل اعلام می گردد: ۱- ادارات امور مالیاتی به منظور محاسبه مالیات سود و کارمزد تسهیلات مالی و وام های اعطایی اشخاص مذکور، ابتدا می بایست با اعمال ضریب مربوط (بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری بانکی و غیربانکی) مندرج در جدول ضرایب عملکرد سال مربوط بر روی سود و کارمزد ناخالص پرداختی به بانکها و سرمایه گذاران خارجی، درآمد مشمول مالیات را تعیین و سپس با اعمال نرخ های مقرر در مواد ۱۰۵ (اشخاص حقوقی) و یا ۱۳۱ (اشخاص حقیقی) قانون یاد شده حسب مورد نسبت به محاسبه مالیات متعلقه اقدام نمایند. چنانچه جداول ضرایب مالیاتی سال مربوط در تاریخ تعیین درآمد مشمول مالیات تدوین و ابلاغ نشده باشد، آخرین جداول ضرایب مالیاتی ملاک عمل قرار گیرد. مثال: شرکت ایرانی «الف» بابت وام دریافتی از بانک خارجی H در تاریخ ۱۳۸۵/۱۲/۲۵ علاوه بر پرداخت اصل وام دریافتی مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال نیز سود و کارمزد پرداخت می نماید. با توجه به اینکه شخص حقوقی (بانک) دریافت کننده وجوه مزبور خارجی و مقیم خارج از کشور است، لذا نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات به صورت علی الراس و به شرح زیر تعیین می گردد: ناخالص سود و کارمزد ۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال ضرب مالیاتی (بیست درصد) ۲۰٪ ردیف (۱) صفحه ۲۸ جدول ضرایب سال ۱۳۸۴ نرخ مالیاتی موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم (شخص حقوقی) (بیست و پنج درصد) ۲۵٪ درآمد مشمول مالیات ریال ۲۰۰۰۰۰۰۰۰ = ۲۰٪ × ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ = مالیات متعلق ریال ۵۰۰۰۰۰۰۰ = ۲۵٪ × ۲۰۰۰۰۰۰۰۰ = پس از ثبت آن در ادارات امور مالیاتی مکلفند در هر مورد که استعلام از سوی پرداخت کننده وجوه مزبور صورت می گیرد، پس از ثبت آن در دفتر اداره امور مالیاتی مربوط، طبق بند یک فوق الذکر نسبت به محاسبه مالیات و صدور فیش مالیاتی به نام اشخاص خارجی دریافت کننده وجوه و با قید نام پرداخت کننده وجه اقدام نمایند. ۳- ادارات امور مالیاتی مکلفند مؤدیان را راهنمایی نمایند تا مالیات محاسبه شده به شرح فوق را از وجوه پرداختی کسر و حداکثر ظرف ده روز از تاریخ پرداخت سود و کارمزد به حسابهای تعیین شده ادارات امور مالیاتی مربوط واریز نمایند. ۴- ادارات امور مالیاتی مکلفند پس از اخذ مالیات متعلق، گواهی لازم را مبنی بر بلا مانع بودن حواله وجه به نفع اشخاص خارجی پرداخت کننده وام و تسهیلات مالی صادر و برای بانک استعلام کننده ارسال نمایند. ۵- سود و کارمزد پرداختی بابت وام و تسهیلات مالی دریافتی از مؤسسات مالی بین المللی

(صندوق بین‌المللی پول، بانک جهانی و بانک توسعه اسلامی) با توجه به توافقنامه‌های فی مابین جمهوری اسلامی ایران و مؤسسات مزبور، در صورتی که اخذ وام و تسهیلات با تصویب دولت جمهوری اسلامی ایران باشد، از شمول این بخشنامه مستثنی می‌باشد. ۶- شمول سود و کارمزد پرداختی بابت وام و تسهیلات مالی دریافتی از سرمایه‌گذاران و بانکهای خارجی مقیم کشورهایی که دارای موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف لازم‌الاجرا با جمهوری اسلامی ایران می‌باشند، مطابق مقررات موافقتنامه ذریبط خواهد بود. ۷- با توجه به اینکه دفاتر نمایندگی بانکهای خارجی در ایران با مجوز بانک مرکزی تأسیس می‌شوند و براساس مجوز مزبور این دفاتر مجاز به فعالیت بانکی در ایران نمی‌باشند. لذا درخصوص دریافت وام و تسهیلات مالی اشخاص ایرانی از بانک خارجی مقیم خارج از کشور دفاتر فوق‌الذکر علی‌الاصول فعال و ذینفع در معاملات نبوده و لذا از این بابت مشمول مالیات نخواهند بود. بدیهی است دفاتر نمایندگی بانکها و مؤسسات مالی خارجی ثبت شده در مناطق آزاد و در سرزمین اصلی که طبق مقررات مجاز به فعالیت بانکی باشند، درآمد مشمول مالیات سود و کارمزد وام و تسهیلات پرداختی توسط آنان در ایران طبق قانون مالیاتهای مستقیم و مفاد ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی حسب مورد تعیین و مالیات متعلق مطالبه خواهد شد. -رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور» در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۷۸۱/۴۳۷۸۱-د/۷-۱۱/۱۳۹۶ توضیح داده است که: «جناب آقای دربینمدیرکل محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداریا سلام و احترامدر خصوص پرونده کلاسه ۱۰۶۸/۹۶ با موضوع «ابطال بخشنامه شماره ۷۳۰۴-۲۴/۱۳۸۶ سازمان امور مالیاتی کشور» با توجه به توضیحات زیر رسیدگی بدین پرونده را درخواست می‌نماید. ۱- مطابق بند ۵ ماده ۱ «قانون مالیاتهای مستقیم»: «هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمکهای فنی و یا واگذاری فیلمهای سینمایی (که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند [مشمول پرداخت مالیات است]» و از طرفی وفق تبصره ماده ۱۵۹ همان قانون: «به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می‌شود که در مورد مودیان غیر ایرانی و اشخاص مقیم خارج از کشور کل مالیاتهای متعلق را به نرخ مربوط مقرر در منبع وصول نماید.» ۲- از دیگر سو مطابق ماده ۱۰۷ «قانون مالیاتهای مستقیم» اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ «درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی [از جمله بانکها] مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند به شرح زیر تعیین می‌شود: بابت تهیه طرح ساختمانها و تاسیسات، نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمکهای فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین واگذاری فیلمهای سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کنند (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است) با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به ماخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی می‌باشد که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می‌شود.» و از آنجا که سود و کارمزد پرداختی به بانکهای خارجی، ناشی از به کارگیری تسهیلات و کسب سود آن بانکها در ایران می‌باشد، بنابراین فعالیت بانکها در ارایه تسهیلات به شرکتهای ایرانی از مصادیق بهره برداری از سرمایه در ایران بوده و مشمول مالیات می‌باشد و از طرفی به موجب ماده ۲ آیین نامه اجرایی همین ماده به شماره ۳۲۳۳۶/ت/۵۲۸۸۲-هـ-۱۹/۳/۱۳۹۵ که بر اساس مقررات ماده ۱۰۷ قانون مذکور به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیات وزیران رسیده است، ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج [مانند بانکهای خارجی] از ایران بابت درآمد حاصل از فعالیت در ایران تعیین گردیده است. بند ۴ ماده ۲ آیین نامه اجرایی یاد شده «ضریب درآمد حاصل از بهره برداری سرمایه در فعالیتهای اقتصادی در ایران به استثنای موارد مذکور در سایر بندهای آن ماده» را تعیین کرده است و بدیهی است که سود و کارمزد پرداختی به بانکهای خارجی بابت ارایه تسهیلات این بانکها به شرکتهای ایرانی، ناشی از فعالیت و به کارگیری سرمایه این گونه بانکها و بهره برداری سرمایه در فعالیتهای اقتصادی در ایران محسوب و وفق مقررات فوق الذکر مشمول مالیات می‌گردد. ۳- همان گونه که در صدر بخشنامه مورد شکایت (بخشنامه شماره ۷۳۰۴-۱۳۸۶/۲/۴ که ماهیتاً از نوع دستورالعمل می‌باشد) ذکر گردیده، این بخشنامه در اجرای تبصره ماده ۱۵۹ قانون مذکور صادر گردیده و به موجب آن نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه به سود و کارمزد پرداختی به سرمایه‌گذاران و بانکهای خارجی بابت تسهیلات مالی و وام‌های اعطایی موضوع بخشنامه شماره ۴۶۵۰۲-۲۷/۹/۱۳۸۵ سازمان امور مالیاتی مبنی بر وصول مالیات در منبع تبیین شده است و مطابق دادنامه شماره ۶۴۲-۱۸/۹/۱۳۹۲ هیات عمومی دیوان عدالت اداری بخشنامه اخیرالذکر (شماره ۴۶۵۰۲-۲۷/۹/۱۳۸۵) در مقام تبیین یکی از طرق وصول مالیات از افراد خارجی تنظیم گردیده، مغایرتی با قانون نداشته و قابل ابطال تشخیص داده نشده است. بدین ترتیب، بخشنامه شماره ۷۳۰۴-۲/۴/۱۳۸۶ که در اجرای تبصره ماده ۱۵۹ «قانون مالیاتهای مستقیم» صادر شده است نه تنها مخالفتی با قوانین موضوعه ندارد و در حیطه صلاحیت قانون سازمان امور مالیاتی کشور اعلام و اعمال شده است بلکه اقدامی در جهت اجرای صحیح امور در چهارچوب قوانین موضوعه و شیوه صحیح نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات سرمایه‌گذاران و بانکهای خارجی بابت اعطای تسهیلات مالی و وام به طرفهای ایرانی، می‌باشد لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده ۸۴ «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» تقاضای رد خواسته شاکی را دارد.» هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۱/۲۰ با حضور رییس 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 هیات عمومی به موجب بند ۵ ماده ۱ و تبصره ۲ ماده ۱۰۵ و بند (ج) ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن، هر شخص غیر ایرانی اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند مشمول پرداخت مالیات در ایران است، اما راجع به درآمدهای تحصیل شده از ایران به استناد احکام مزبور، نظر مقنن منحصراً، تعلق مالیات به درآمدهای حاصل از واگذاری امتیازات یا سایر حقوق و یا دادن تعلیمات و کمکهای فنی و یا حق نمایش فیلم بوده است و لاغیر. بنابراین سایر درآمدهای تحصیل شده از ایران که جزو موارد احصاء شده مذکور نیست از جمله سود و کارمزد مربوط به اعتبارات و تسهیلات اعطایی مؤسسات مالی خارجی مقیم خارج که هیچ گونه فعالیت عملیاتی در ایران ندارند، مشمول پرداخت مالیات

به دولت جمهوری اسلامی ایران نخواهند بود و بانکهای خارجی که از مصادیق بارز اشخاص حقوقی خارجی هستند، چنانچه به موجب اسناد و مدارک و دلایل متقن محرز شده از طریق ایجاد دفاتر نمایندگی مبادرت به تحصیل درآمد در ایران نموده اند، نسبت به درآمد مذکور به طور مسلم مشمول مالیات خواهند بود. بنابر مراتب بخشنامه مورد شکایت که اعطای وام و تسهیلات مالی توسط سرمایه گذاران و بانکهای خارجی که فعالیت خود را از طریق مقرر غیر دایم و یا شعبه نمایندگی، کارگزار و امثالهم در ایران انجام می دهند را مشمول مالیات بردرآمد دانسته، مغایر قانون پیش گفته است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. مرتضی علی اشراقی - معاون قضایی دیوان عدالت اداری

Powered by Froala EditorPowered by Froala EditorPowered by Froala Editor



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب