



موضوع	رای شماره ۴۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۱۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: حذف عبارت «صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی یا ریالی» از ماده ۱ ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم (ابلاغ شده به موجب بخشنامه شماره ۴۱۶۷/۲۰۰۱-۰۳/۱۳۹۱) رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)
	بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه : ۴۰۰ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۰۳/۱۳ شماره پرونده: ۹۷۰۲۷۸۶ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: حذف عبارت «صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی یا ریالی» از ماده ۱ ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم (ابلاغ شده به موجب بخشنامه شماره ۴۱۶۷/۲۰۰۱-۰۳/۱۳۹۱) رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکایتی به موجب دادخواستی حذف عبارت «صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی یا ریالی» از ماده ۱ ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم (ابلاغ شده به موجب بخشنامه شماره ۴۱۶۷/۲۰۰۱-۰۳/۱۳۹۱) رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "برمبنای ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم، اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل از طرف بانکها و سایر مؤسسات اعتباری منوط به اخذ گواهیهای مشخصی خواهد بود و براساس تبصره ذیل همین ماده: «ضوابط اجرایی این تبصره توسط سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین و ابلاغ خواهد شد.» در ماده ۱ ضوابط اجرایی مربوطه، اعطای هرگونه تسهیلات و یا ایجاد تعهدات نظیر گشایش اعتبارات اسنادی یا صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی یا ریالی منوط به اخذ گواهیهای ذکر شده در تبصره گردیده که حتی اگر با تفسیر موسعی از قانون، «ایجاد تعهدات نظیر گشایش اعتبار اسنادی» را هم به عنوان نوعی تسهیلات بانکی محسوب کنیم، باز هم نمی توان صدور ضمانت نامه های بانکی را اعطای تسهیلات بانکی محسوب داشت. لذا از آنجا که افزودن عبارت «صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی و ریالی»، مصداق بارز تجاوز از حکم مقرر و مغایر با مفاد تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد، درخواست حذف عبارت مذکور از ماده ۱ ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم ارایه می گردد. " متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است: " ماده ۱-اعطای هرگونه تسهیلات و یا ایجاد تعهدات نظیر گشایش اعتبارات اسنادی یا صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی یا ریالی، توسط بانکها و مؤسسات اعتباری غیربانکی که از این پس به اختصار مؤسسه اعتباری نامیده می شوند، به کلیه اشخاص حقوقی و حقیقی (صاحبان مشاغل) موضوع قانون مالیاتهای مستقیم، برای اشخاص حقوقی از مبلغ سه میلیارد ریال و بالاتر و برای اشخاص حقیقی از مبلغ یک میلیارد ریال و بالاتر طرف مدت یک سال شمسی، مقررات تبصره یک ماده ۱۸۶ قانون مذکور می باشد. " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۲۴۰/۲۱۲-د-۱۳۹۸ توضیح داده است: " به موجب تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم، اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل از طرف بانکها و سایر مؤسسات اعتباری منوط به اخذ گواهی های ذیل خواهد بود: الف- گواهی پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده. ب- گواهی اداره امور مالیاتی مربوط، مبنی بر وصول نسخه ای از صورتهای مالی ارایه شده به بانکها و سایر مؤسسات اعتباری. بر این اساس سازمان امور مالیاتی کشور بر پایه اختیار و صلاحیت قانونی حاصل از آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه جمهوری اسلامی ایران، با همکاری بانک مرکزی اقدام به صدور ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم نموده است و همان گونه که مستحضرد بانکه پس از اعتبارسنجی مشتریان خود اقدام به صدور ضمانت نامه در وجه آنان می نمایند. حال با لحاظ فلسفه وضع ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۱ آن، بدهی است که امکان صدور این ضمانت نامه ها برای اشخاص بدهکار مالیاتی از سوی بانکها وجود دارد و این پرسش از شکایتی مطرح می گردد که چرا سازمان امور مالیاتی نباید هیچ نقشی در فرآیند بررسی اعتبار مشتریان بانک، لاقلاً از حیث مالیاتی داشته باشد. ضمن آن که بدون اعمال نظارت این سازمان از طریق صدور مفاصاحساب موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم و ضوابط اجرایی تبصره مذکور، امکان پی بردن به تمکن و اعتبار ارایه دهندگان اسناد یاد شده وجود ندارد و از راه الزام اشخاص به اخذ مفاصاحساب می توان مانع از فرار مالیاتی و شرکت بدهکاران مالیاتی در معاملات دولتی گردید. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۰۳/۱۳ با حضور 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 مبنای تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم، اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل از طرف بانکها و سایر مؤسسات اعتباری به اخذ گواهی پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده و اخذ گواهی اداره امور مالیاتی مربوط مبنی بر وصول نسخه ای از صورتهای مالی ارایه شده به بانکها و سایر مؤسسات اعتباری منوط شده است. نظر به اینکه به موجب بند ۱ ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم، ایجاد تعهدات نظیر گشایش اعتبارات اسنادی یا صدور ضمانت نامه های بانکی اعم از ارزی یا ریالی توسط بانکها و مؤسسات اعتباری غیربانکی نیز مشمول مقررات تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مذکور اعلام شده و این امر به

منزله توسعه دامنه شمول حکم مقرر در تبصره قانونی فوق می باشد، بنابراین عبارت مورد شکایت در بخشنامه شماره ۴۱۶۷-۲۰۰۱-۳۱۳۹۱ رییس کل سازمان امور مالیاتی خلاف قانون و خارج از اختیارات 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- هیات عمومی دیوان عدالت اداری معاون قضایی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب