



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاس پرونده:

1068.96

شاکی:

آقای بهمن زبردست

موضوع:

ابطال بخشنامه شماره 1386.2.4-7304 سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ رأی:

سه شنبه 20 فروردین 1398

شماره دادنامه:

67

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 67

تاریخ دادنامه: 1398.1.20

شماره پرونده: 1068.96

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 1386.2.4-7304 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 1386.2.4-7304 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 1386.2.4-7304 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 فروشندگان 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 1 قانون مالیاتها ذکر نشده، مصداق بارز تجاوز از حکم مقنن است از آن مقام عالی درخواست ابطال این بخشنامه را دارم."

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

" بخشنامه شماره 7304

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: 1386.2.4

اداره کل امور مالیاتی:

بنا به اختیار حاصل از تبصره ماده 159 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380.11.27 و در اجرای ماده 54 آیین نامه اجرایی ماده 219 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 46502-1385.9.27 و وصول آن در منبع به شرح ذیل اعلام می گردد:

1- 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 105 (اشخاص حقوقی) و یا 131 (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 1385.12.25 علاوه بر پرداخت اصل وام دریافتی مبلغ 100.000.000 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 100.000.000 ریال

ضریب مالیاتی (بیست درصد) 20% ردیف (1) صفحه 28 جدول ضرایب سال 1384

نرخ مالیاتی موضوع ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم (شخص حقوقی) (بیست و پنج درصد) 25%

درآمد مشمول مالیات ریال $20.000.000 = 100.000.000 \times 20\%$

مالیات متعلق ریال $5.000.000 = 20.000.000 \times 25\%$

2- 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.

3- 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.

4- ادارات امور مالیاتی مکلفند پس از اخذ مالیات متعلق، گواهی لازم را مبنی بر بلامانع بودن حواله وجه به نفع اشخاص خارجی پرداخت کننده وام و تسهیلات مالی صادر و برای بانک استعلام کننده ارسال نمایند.

5- سود و کارمزد پرداختی بابت وام و تسهیلات مالی دریافتی از مؤسسات مالی بین المللی (صندوق بین المللی پول، بانک جهانی و بانک توسعه اسلامی) با توجه به توافقاتنامه های 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 می باشد.

6- شمول سود و کارمزد پرداختی بابت وام و تسهیلات مالی دریافتی از سرمایه گذاران و بانکهای خارجی مقیم کشورهایی که دارای موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف لازم الاجرا با جمهوری اسلامی ایران می باشند، مطابق مقررات موافقتنامه ذیربط خواهد بود.

7- با توجه به اینکه دفاتر نمایندگی بانکهای خارجی در ایران با مجوز بانک مرکزی تأسیس می شوند و براساس مجوز مزبور این دفاتر مجاز به فعالیت بانکی در ایران نمی باشند. لذا درخصوص دریافت وام و تسهیلات مالی اشخاص ایرانی از بانک خارجی مقیم خارج از کشور دفاتر فوق الذکر علی الاصول 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 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی حسب مورد تعیین و مالیات متعلق مطالبه خواهد شد. -رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212.43781-د-1396.11.7 توضیح داده است که:

" جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

در خصوص پرونده کلاسه 1068.96 با موضوع « ابطال بخشنامه شماره 1386.24-7304 سازمان امور مالیاتی کشور » با توجه به توضیحات زیر رسیدگی بدین پرونده را درخواست می نماید.

1- مطابق بند 5 ماده 1 « قانون مالیاتهای مستقیم » : « هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می کند 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 کند [مشمول پرداخت مالیات است] » و از طرفی وفق تبصره ماده 159 همان قانون: « به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می شود که در مورد مودیان غیر ایرانی و اشخاص مقیم خارج از کشور کل مالیاتهای متعلق را به نرخ مربوط مقرر در منبع وصول نماید.»

2- از دیگر سو مطابق ماده 107 « قانون مالیاتهای مستقیم » اصلاحی مصوب 1394.4.31 «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 می نمایند به شرح زیر تعیین می شود: 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 می کنند (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 ماحذ ده درصد (10%) تا چهل درصد (40%) مجموع وجوهی می باشد که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می شود.» و از آنجا که سود و کارمزد پرداختی به بانکهای خارجی، ناشی از به کارگیری تسهیلات و کسب سود آن بانکها در ایران می باشد، بنابراین فعالیت بانکها در ارائه تسهیلات به شرکتهای ایرانی از مصادیق بهره برداری از سرمایه در ایران بوده و مشمول مالیات می باشد و از طرفی به موجب ماده 2 آیین نامه اجرایی همین ماده به شماره 32336/ت52882-هـ-1395.3.19 که بر اساس مقررات ماده 107 قانون مذکور به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت 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 4 ماده 2 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 ارائه 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 می گردد.

3- همان گونه که در صدر بخشنامه مورد شکایت (بخشنامه شماره 1386.24-7304 که ماهیتاً از نوع دستورالعمل می باشد) ذکر گردیده، این بخشنامه در اجرای تبصره ماده 159 قانون مذکور صادر گردیده و به موجب آن 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 شماره 1385.9.27-46502 سازمان امور مالیاتی مبنی بر وصول مالیات در منبع تبیین شده است و مطابق دادنامه شماره 642- 1392.9.18 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بخشنامه اخیرالذکر (شماره 1385.9.27-46502 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 1386.24- 7304 که در اجرای تبصره ماده 159 «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 سرمایه گذاران و بانکهای خارجی بابت اعطای تسهیلات مالی و وام به طرفهای ایرانی، می باشد لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده 84 «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» تقاضای رد خواسته شاکی را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1398.1.20 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

به موجب بند 5 ماده 1 و تبصره 2 ماده 105 و بند (ج) ماده 107 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 و اصلاحات بعدی آن، هر شخص غیر ایرانی اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می کند مشمول پرداخت مالیات در ایران است، اما راجع به درآمدهای تحصیل شده از ایران به استناد احکام مزبور، نظر مقنن منحصرأ ، 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 مقر غیر داریم 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 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

مرتضی علی اشراقی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری