

شماره ۵۰۴/۹۳ ۱۳۹۴/۱/۱۵

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۳/۱۲/۱۸ شماره دادنامه: ۱۹۶۹ کلاسه پرونده: ۵۰۴/۹۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: بانک پاسارگاد

موضوع شکایت و خواسته: ۱- ابطال نامه شماره ۱۳۹۲/۳/۱-۱۴۸/۵۱/۱۲۵۴

مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات

۲- ابطال نامه شماره ۲۰۰/۲۴۲۹۲-۱۳۹۲/۱۲/۲۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

۳- ابطال نامه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰-۱۳۸۸/۶/۹ معاون فنی و حقوقی سازمان

امور مالیاتی کشور

۴- ابطال بند ۲ بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۳۸۳۸/ص-۱۳۹۲/۱۲/۲۷ سازمان امور

مالیاتی کشور

گردش کار: بانک پاسارگاد با مدیریت عاملی آقای مجید قاسمی به موجب

دادخواستی ابطال

۱- نامه شماره ۱۳۹۲/۳/۱-۱۴۸/۵۱/۱۲۵۴ مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات

۲- نامه شماره ۲۰۰/۲۴۲۹۲-۱۳۹۲/۱۲/۲۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

۳- نامه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰-۱۳۸۸/۶/۹ معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور

را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«احتراماً به استحضار می‌رساند: ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال

۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن مشعر بر تعلق سه در هزار مالیات حق تمبر نسبت به

اوراق برات و فته طلب (سفته) و نظایر آنها بوده که به موجب توضیحات مندرج در باب

چهارم قانون تجارت، اوراق برات و فته طلب ماهیت اسناد مالی تجاری داشته و برای

صادرکنندگان و ظهرنویسان آن بار حقوقی دارد، قابلیت نقل و انتقال به اشخاص ثالث،

مستقل بودن از معامله‌ای که بر مبنای آن صادر شده است، ایجاد تعهد و ضمانت و مسؤولیت

از خصیصه‌های بارز این اسناد هستند.

بدین فلسفه با ابطال تمبر امکان واخواست و اقامه دعوای آن در محاکم قضایی

میسور می‌شود. در صورتی می‌توان دیگر اوراق را با استنباط و تعبیر و تفسیر از عبارت

(نظایر آن) از مصادیق بارز مفاد ماده ۴۵ قانون مذکور محسوب کرد که واجد کلیه

خصوصیات و کاربرد سفته و برات (رسمی و قانونی و تجاری بودن، قابلیت انجام اقدامات

حقوقی، قابلیت نقل و انتقال به اشخاص ثالث، ایجاد تعهد و مسؤولیت) باشند. حال آن که

حواله‌های ارزی که اسنادی و غیررسمی و غیرتجاری بوده و نوعی وسیله انتقال در

سیستم بانکی است که به موجب آن یک بانک بنا به تقاضای مشتری از یکی از بانکهای

کارگزار خود در داخل و یا خارج از کشور می‌خواهد مبلغ حواله را به ذی‌نفع پرداخت

نمایند واجد هیچ یک از خصیصه‌های مذکور نیست، این حواله‌ها صرفاً خدمات مرسوم

بانکی محسوب شده است و جنبه دستور پرداخت را دارد در این مقوله بانک فقط مجری

دستورات حواله‌دهندگان بوده و چون قابلیت انتقال به غیر را ندارد پس سند تجاری

نیست. بانک صرفاً در قبال خدمتی که انجام می‌دهد کارمزد معینی دریافت می‌نماید.

سازمان امور مالیاتی کشور بلاخص اداره کل مالیاتی شمیرانات با تفسیر و تعبیر و

برداشت من غیر حق و با استدلالی غیرمنطقی و غیرقانونی از عبارت (نظایر آنها) مندرج در

ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم، حواله‌های ارزی بانکها را مشمول پرداخت سه در هزار

حق تمبر مندرج در ماده موصوف دانسته طی مکاتباتی با بانکهای کشور درخواست ارسال

فهرست حواله‌های ارزی مربوط به ثبت سفارش ورود کالا را کرده است. در صورتی که

حسب تبصره ماده ۲۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است

اسناد و مدارک مربوط به درآمد بانکها و مؤسسه‌های اعتباری و غیربانکی را از طریق وزیر

امور اقتصادی و دارایی مطالبه نماید و بانکها نیز مکلفند حسب نظر وزیر امور اقتصادی و

دارایی عمل نمایند چون در این خصوص مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات رأساً اقدام کرده،

نقض ماده ۲۳۱ قانون مذکور صورت پذیرفته است، در صورت عدم انجام تکلیف نسبت

به مطالبه مالیات حق تمبر به صورت علی‌الرأس اقدام خواهد کرد کما این که در پاره‌ای از

موارد به علت عدم دسترسی به کلیه حواله‌های ارزی به صورت غیرقانونی براتهای صادر شده

بانکها را به عنوان حواله‌های ارزی قرینه قرار داده و تحت عنوان حق تمبر حواله‌های ارزی

مطالبه کرده است در حالی که تفسیر ناموجه قانون در غیرموضوع له آن بوده است.

بنا به مراتب و بنا به دلایل مشروحه آتی اقدامات سازمان امور مالیاتی کشور و نامه

اداره کل امور مالیاتی شمیرانات در خصوص تعلق حق تمبر به حواله‌های ارزی بانکها

برخلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی آنان است.

الف - در تقسیم نامه موضوعی فهرست قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه

۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن در باب دوم، حق تمبر در فصل پنجم آن به عنوان دارایی

ذکر شده که موارد تعلق مالیات و تعرفه آن در موارد ۴۵ الی ۵۱ تصریح شده است به این

معنی که در این جایگاه اوراق و اسنادی که دارایی تلقی شده و مستقیماً شامل حق تمبر

هستند ذکر شده‌اند و سایر اوراقی که عنوان دارایی نداشته ولی مشمول حق تمبر هستند

در ماده ۴۷ احصاء شده‌اند به این تعریف چون حواله‌های ارزی یک دستور پرداخت در

سیستم پولی و بانکی است دارایی تلقی نشده و مشمول حق تمبر نیز نیستند.

ب - کلیه وظایف و تکالیف آنها در خصوص ابطال تمبر از قراردادهای و اسناد مشابه

که بین بانکها و مشتریان آنها مبادله می‌شود یا از سوی مشتریان تعهد می‌شود در ماده

۴۷ مارالذکر در ۸ بند احصاء شده حال آن که حواله‌های ارزی از شمول این ماده مستثنی

بوده و تکلیفی نسبت به آن مترتب نیست.

ج - از عبارت نظایر آنها چنین به ذهن متبادر می‌شود که قانونگذار به دلیل عدم

پیش‌بینی دیگر موارد منطبق با ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم و به علت مشخص

نکردن معیار تعیین مواردی که در دایره شمول عبارت نظایر قرار داده نشده از این عبارت

استفاده کرده که این امر یکی از ایرادات وارده بر قانون است زیرا با اتخاذ چنین رویه باب

تفسیر گوناگون و گاه متضاد گشوده می‌شود به همین استدلال است که اداره کل امور

مالیات شمیرانات به خود این حق را می‌دهد که زمان کاهش درآمدهای سازمان امور

مالیاتی، ناشی از کاهش گشایش اعتبارات اسنادی به دلیل تحریم در جهت تأمین وصولی

مالیات، در نقش قانونگذار این عبارت را به نفع خود مورد تعبیر و تفسیر قرار داده و امری

برخلاف اصل ۱۷۳ قانون اساسی را به مرحله اجراء درآورده، زیرا به موجب این اصل، شرح و

تفسیر قوانین بر صلاحیت اختصاصی مجلس شورای اسلامی قرار داده شده و قوه مجریه در

این مقوله فاقد اختیارات قانونی است. آیا در شرایط موجود ابهام در قانون، سازمان امور مالیاتی

کشور و ادارات کل تابعه می‌توانند در جایگاه قانونگذار ایفای نقش کرده است، مراد قانونگذار را

از عبارت نظایر آنها به حواله‌های ارزی تعبیر و تفسیر نماید. در این راستا حق بود که سازمان

امور مالیاتی کشور و ادارات کل تابعه به منظور تحصیل واقعیت و رفع ابهام از عبارت نظایر آنها،

صورتجلسه مذاکرات کمیسیون اقتصادی مجلس را مورد مذاقه قرار داده و یا از طریق قانونی

استفسار به عمل می‌آورند. در صورتی که چنین امری لحاظ نشده است. بر فرض محال

چنانچه تعبیر و تفسیر سازمان امور مالیات کشور را از عبارت نظایر آنها درست فرض کنیم

چون حواله‌های ارزی نوعی دستور پرداخت و جوه ارزی است لذا باید دیگر حواله‌های دستوری

بانک از قبیل دستور پرداخت چک و حواله‌های ریالی و حواله‌های انبار را مشمول پرداخت

مالیات دانست در صورتی که چنین رویه‌ای تاکنون معمول نشده است.

د- از تاریخ اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ تاکنون چنین

رویه‌ای در خصوص عبارت نظایر آنها در ماده ۴۵ قانون یاد شده توسط سازمان امور

مالیاتی کشور اتخاذ نشده است چنانچه تعبیر و تفسیر سازمان در خصوص حواله‌های

ارزی، قانونی و مقرون به صحت باشد عدم مطالبه مالیات از سال ۱۳۸۱ (تاریخ اجرای

مصوبه) به بعد نیز نقض قانون بوده و مسؤولین مربوط در خصوص این سهل انگاری و عدم

رعایت مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیاتها باید پاسخگو باشند.

ه- به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود

مگر به موجب قانون، در نتیجه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است.

و- اخیراً رئیس سازمان امور مالیاتی کشور طی نامه شماره ۲۰۰/۲۴۲۹۲-۱۳۹۲/۳/۱

۱۳۹۲/۱۲/۲۸ و اداره کل امور مالیاتی شمیرانات طی نامه ۱۴۸/۵۱/۱۲۵۴-۱۳۹۲/۳/۱

اعلام کرده «حسب نامه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰-ص-۱۳۸۸/۶/۹ معاونت فنی و حقوقی

سازمان امور مالیاتی کشور حواله‌های ارزی صادر شده توسط بانک مشمول حق تمبر

موضوع ماده ۴۵ قانون مالیاتها بوده» در حالی که اولاً: اظهارنظر معاونت فنی و حقوقی و

استناد این معاونت به بخشنامه شماره ۱۰۸۷ - ۱۳۸۳/۵/۲۵ بانک مرکزی صرفاً در خصوص

ابطال تمبر برات بوده و ذکری از حواله‌های ارزی صورت نپذیرفته است. ثانیاً: اظهارنظر

معاونت فنی و حقوق سازمان و یا نظریه اداره کل دفتر تشخیص سازمان، بدون اخذ نظر

مراجع رسمی جنبه مشورت داشته و برای مراجع مالیاتی لازم‌الاتباع نیست.

ز- با عنایت به صراحت حکم مقرر در ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب

اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن در خصوص وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی

در باب تهیه آیین‌نامه و بخشنامه‌های مربوط به اجرای قانون مزبور و همچنین لزوم جلب نظر

آن شورا در مورد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌هایی که توسط سایر مراجع ذی‌ربط در امور مالیاتی

تهیه می‌شود و تفویض مسؤولیت اظهارنظر درباره شیوه‌های مطلوب اجرایی قانون و رفع ابهام

هر گونه استنباط و تعبیر و تفسیر از ابهامات موارد و عبارات قانونی توسط اشخاص و دیگر

مراجع مالیاتی از مصادیق بارز دخالت در اختیارات و وظایف قانونی هیأت عمومی شورای عالی

مالیاتی تلقی شده و فاقد وجهت قانونی بوده و بر این اساس چون رئیس کل سازمان امور

مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوق سازمان ذی‌ربط و برداشت اداره کل مالیاتی شمیرانات در

تعبیر و تفسیر و برداشت از ماده ۴۵ بدون رعایت شرایط و ضوابط قانونی مربوط و بدون اخذ

نظریه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی منجر به مطالبه مالیات شده، از حدود اختیارات و

وظایف مراجع مذکور خارج است و از اعتبار و وجهت قانونی نیز برخوردار نبوده و مستنداً به

قسمت دوم ماده ۱۲ دیوان عدالت اداری قابل ابطال است.

توضیحاً آن که در نظریه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰-۱۳۸۸/۶/۹ نکات زیر حائز اهمیت

خاصی است، در این نامه اعلام شده در کلیه مواردی که مرادوات کالا از طریق ثبت

سفارش اسنادی اعم از مدت دار یا دیداری صورت می‌پذیرد و بانکها به استناد دستورالعمل شماره ۱۰۸۷-۱۳۸۳/۵/۲۵ بانک مرکزی اقدام می‌نمایند اعم از این که برات به همراه اسناد حمل باشد یا نباشد معاملات مذکور به تبع ماهیت امر مشمول حکم پرداخت حق تمبر موضوع ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ خواهند بود. سازمان امور مالیاتی کشور نیز طی نامه شماره ۲۴۲۹۲/۲۰۰-۱۳۹۲/۱۲/۲۸ به عنوان معاونت ارزی بانک مرکزی نظریه فنی و حقوقی سازمان متبوع (موضوع نامه ۲۱۰/۵۵۹۹۰-۱۳۸۸/۶/۹ را صرفاً در خصوص اعتبارات اسنادی و ثبت بروات اسنادی کماکان نافذ و معتبر دانسته لیکن در خصوص حواله‌های ارزی مرقوم داشته است.

با عنایت به این که صدور حواله‌های ارزی نیز با دارا بودن ماهیت برات به جای گشایش اعتبارات اسنادی به عنوان یکی از ابزارهای پرداخت در امر واردات می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد، لذا در مواردی که حواله‌های ارزی صرفاً به مفهوم دستور پرداخت به بانک و مؤسسات مالی و اعتباری جهت حواله به ذی‌نفع مشخص و بدون انجام تعهد خاصی از طرف مقابل انجام گیرد در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده ۴۵ قانون یاد شده نبوده است و مشمول پرداخت حق تمبر نیز نمی‌باشد.

در مواردی که حواله‌های ارزی به مفهوم انتقال دین بر ذمه شخص ثالث باشد (از جمله آن که بانک و یا مؤسسات مالی و اعتبار متعهد شوند در صورت مراجعه ذی‌نفع مشخص و ارائه اسناد و مدارک مربوط مبالغ را به وی پرداخت نمایند در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده ۴۵ یاد شده بوده و مشمول حق تمبر ... است.

به استحضار می‌رساند نامه رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور (نامه ۲۰۰/۲۴۲۹۲-۱۳۹۲/۱۲/۲۸) دارای ویژگیهای زیر است. در این نامه تأیید کرده نظریه معاونت فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور مندرج در نامه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰-۱۳۸۸/۶/۹ شامل حواله‌های ارزی نیست. با وجود این که در این نظریه هیچ اشاره‌ای به اعتبارات اسنادی نشده بود ولی نظریه جدید (نامه شماره ۲۰۰/۲۴۲۹۲-۱۳۹۲/۱۲/۲۸) اعتبارات اسنادی را هم مانند بروات اسنادی مشمول حق تمبر ماده ۴۵ می‌کند، حال آن که طبق مجموعه مقررات ارزی و رویه‌های موجود موضوع اعتبارات اسنادی هیچ گاه مشمول ابطال تمبر مذکور نبوده است. نامه رئیس کل سازمان امور مالیاتی (نامه شماره ۲۰۰/۲۴۲۹۲-۱۳۹۲/۱۲/۲۸) تفسیر به رأی بوده و فاقد نظریه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی است لذا محکوم به ابطال است.

ریاست هیأت عمومی دیوان عدالت اداری جهت جلوگیری از اطاله کلام نظر اعضا را به توضیحات کامل در خصوص تعریف حواله‌های ارزی و اختلاف آن با برات و سفته معطوف می‌دارد.

ز: با عنایت به صراحت حکم مقرر در ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن در خصوص وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی در باب تهیه آیین‌نامه و بخشنامه‌های مربوط به اجرای قانون مزبور و همچنین لزوم جلب نظر آن شورا در مورد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌هایی که توسط سایر مراجع ذی‌ربط در امور مالیاتی تهیه می‌شود و تفویض مسؤلیت اظهارنظر درباره شیوه‌های مطلوب اجرایی و رفع ابهام، هر گونه استنباط و تعبیر و تفسیر از ابهامات موارد و عبارات قانونی توسط اشخاص و دیگر مراجع مالیاتی از مصادیق بارز دخالت در اختیارات و وظایف قانونی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی تلقی شده و فاقد وجهت قانونی بوده، بر این اساس چون اقدام رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و معاونت فنی و حقوقی سازمان ذی‌ربط و برداشت اداره کل امور مالیاتی شمیرانات در تعبیر و تفسیر و برداشت از وظایف مراجع مذکور خارج است و از اعتبار قانونی نیز برخوردار نبوده و مستنداً به قسمت دوم ماده ۱۲ دیوان عدالت اداری قابل ابطال است.

ح - در خصوص موضوع، کانون بانکها و مؤسسات اعتباری خصوصی به موجب نامه شماره ۹۲/۶۷۳۳-۱۳۹۲/۹/۱۳ مراتب اعتراض خود را خدمت رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارسال کرده اند. اصلح آن بود که موضوع توسط سازمان امور مالیاتی جهت اخذ نظریه شورای عالی مالیاتی به هیأت عمومی آن شورا که حسب ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم در موارد اختلاف و ابهام تنها مرجع صالح مصرح در قانون مالیاتهای مستقیم جهت اظهارنظر است، ارسال و مراتب به کانون بانکها و مؤسسات اعتباری خصوصی نفیاً و اثباتاً اعلام گردید حال آنکه چنین امری لحاظ نشده است.

بنا به مراتب، چون عمل سازمان امور مالیاتی کشور و اداره کل امور مالیاتی شمیرانات در خصوص تعبیر و تفسیر مفاد ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم مغایر مفاد ماده ۵۱ قانون اساسی و بدون کسب نظریه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی وفق مفاد ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم و مغایر اصل ۷۳ قانون اساسی است و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی است لذا درخواست توقف عملیات تشخیصی و اجرایی و اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را داشته، ابطال دستور مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات در خصوص اخذ مالیات حق تمبر از حواله‌های ارزی به شرح فوق درخواست توقف عملیات تشخیصی و اجرایی را داشته، ابطال نامه شماره ۲۰۰/۲۴۲۹۲-۱۳۹۲/۱۲/۲۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و نامه شماره ۴۳۳-۱۳۹۳/۱/۹ مشاور و

وزیر و مدیرکل دفتر وزارت امور اقتصاد و دارایی و نامه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰-۱۳۸۸/۶/۹ معاونت فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور و دستور مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات در خصوص اخذ مالیات حق تمبر از حواله‌های ارزی به شرح فوق مورد تقاضاست.

رجاء واثق دارد مطالبه مالیات بر اساس استنباط شخصی و تفسیر غیرقانونی از عبارات و الفاظ قانون توسط مراجع فاقد صلاحیت به منزله ایجاد و رویه و بدعتی است غیرمنطقی و غیراصولی که عواقب ناشی از این امر عدم رعایت قوانین و تکاثر تفاسیر از مواد قانونی را در پی خواهد داشت.»

متعاقباً مدیرکل امور حقوقی بانک پاسارگاد به موجب لایحه شماره ۹۳/۴۴۸۴ ص ۱۲-۱۳۹۳/۶/۱۹ ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۳۸۳۸ ص ۲۰۰-۱۳۹۲/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور را نیز خواستار شده است:

متن نامه‌ها و بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

«۱- نامه شماره ۱۴۸/۵۱/۱۲۵۴-۱۳۹۲/۳/۱ مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات:

مدیرعامل محترم بانک پاسارگاد

با سلام

احتراماً، در بازرسیهای به عمل آمده از تعدادی شعب بانکها توسط مأمورین مالیاتی این اداره کل که با اختیارات حاصل از ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم و تفویض اختیار شماره ۲۳۰/۴۹۳۴۴/۷۰۷۰۸-۱۳۸۱/۱۱/۱۳ ریاست سازمان امور مالیات کشور و نامه شماره ۸۹/۱۴۸۲۹-۱۳۸۹/۱/۲۸ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران انجام پذیرفته، مشخص گردید که در خصوص وصول مالیات حق تمبر حواله‌های ارزی در بسیاری از موارد اقدامی صورت نگرفته است؛ لذا از آن جا که این امر نقض اجرای مواد ۴۵ و ۴۹ و ۵۰ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد و اجرای این امر با توجه به نامه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰ ص ۲۱۰-۱۳۸۸/۶/۶۶ معاونت فنی و حقوقی سازمان متبوع عنوان بانک مرکزی اداره سیاستها و مقررات ارزی مبنی بر این که «در کلیه مواردی که واردات کالا از طریق ثبت سفارش اسنادی اعم از مدت دار یا دیداری صورت می‌پذیرد و بانکها با استناد به دستورالعمل شماره ۶۰/۱۰۸۷-۱۳۸۳/۵/۱۷ آن بانک اقدام می‌نمایند اعم از اینکه برات به همراه اسناد حمل باشد یا نباشد معاملات مذکور به تبع ماهیت امر مشمول حکم پرداخت حق تمبر موضوع ماده ۴۵ قانون فوق الذکر می‌گردند.» تأکید شده است لذا خواهشمند است به منظور جلوگیری از تضییع حقوق دولت دستور فرمایید مراتب به کلیه شعب آن بانک مؤکداً اعلام گردد تا ضمن همکاری با مأمورین اعزامی این اداره کل، نسبت به معرفی کلیه مؤدیان جهت پرداخت مالیات حق تمبر منطقه اقدام نمایند. بدیهی است که عدم رعایت مواد مذکور موجب تعلق جریمه موضوع ماده ۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم است که بر اساس حکم ماده ۴۹ قانون مذکور به صورت تضامنی در خصوص اشخاص مذکور در ماده یاد شده لازم‌الاجراء خواهد بود- مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات.»

۲- نامه شماره ۲۰۰/۲۴۲۹۲-۱۳۹۲/۱۲/۲۸-۲۰۰/۲۴۲۹۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور:

«جناب آقای کامیاب

معاون محترم ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

با سلام:

احتراماً، بازگشت به نامه شماره ۹۲/۳۵۵۹۲۹-۱۳۹۲/۱۲/۵ در خصوص «الزام پرداخت حق تمبر موضوع ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم جهت واردات کالا از طریق اعتبار اسنادی، ثبت برات اسنادی و حواله ارزی» موضوع ماده ۴۵ قانون فوق، به آگاهی می‌رساند:

در خصوص واردات کالا از طریق اعتبار اسنادی و ثبت برات اسنادی نظریه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰-۱۳۸۸/۶/۹ معاونت وقت فنی و حقوقی این سازمان عنوان اداره کل سیاستها و مقررات ارزی کماکان به قوت خود باقی است در خصوص حواله ارزی با عنایت به این که صدور حواله‌های ارزی نیز با دارا بودن ماهیت برات به جای گشایش اعتبارات اسنادی به عنوان یکی از ابزارهای پرداخت در امر واردات می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد، لذا در مواردی که حواله‌های ارزی صرفاً به مفهوم دستور پرداخت به بانک و مؤسسات مالی و اعتباری جهت حواله به ذی‌نفع مشخص و بدون انجام تعهد خاصی از طرف مقابل انجام گیرد در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده ۴۵ قانون یاد شده نبوده و مشمول پرداخت حق تمبر نمی‌باشد.

در مواردی که حواله‌های ارزی به مفهوم انتقال دین بر ذمه شخص ثالثی باشد (از جمله آنکه بانک و یا مؤسسات مالی و اعتباری متعهد شوند در صورت مراجعه ذی‌نفع مشخص و ارائه اسناد و مدارک مربوط مبالغ را به وی پرداخت نمایند) در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده ۴۵ یاد شده بوده و مشمول پرداخت حق تمبر نمی‌باشد.»

۳- نامه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰-۱۳۸۸/۶/۹ معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور:

«اداره سیاستها و مقررات ارزی

بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

احتراماً: بازگشت به نامه شماره ۸۸/۴۲۲۹۱-۱۳۸۸/۲/۲۸ به آگاهی می‌رساند:

فارغ از نحوه تأمین وجه اسناد حمل توسط واردکننده، مجدداً نظر آن اداره را به مفاد نامه شماره ۸۰۷۰۷-۱۳۸۶/۱۱/۶ وزیر امور اقتصادی و دارایی عنوان جناب آقای مظاهری رئیس کل وقت بانک مرکزی، معطوف می‌دارد و مؤکداً یادآور می‌شود در کلیه

مواردی که واردات کالا از طریق ثبت سفارش اسنادی اعم از مدت دار یا دیداری صورت می‌پذیرد و بانکها به استناد دستورالعمل شماره ۶۰/۱۰۸۷ - ۱۳۸۳/۵/۱۷ آن بانک اقدام می‌نمایند اعم از این که برات به همراه اسناد حمل باشد یا نباشد معاملات مذکور به تبع ماهیت امر مشمول حکم پرداخت حق تمبر موضوع ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ خواهند بود. معاون فنی و حقوقی»

۴- بخشنامه شماره ۲۳۸۳۸/۲۰/ص - ۱۳۹۳/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور

شماره ۲۳۸۳۸/۲۰/ص

تاریخ: ۱۳۹۲/۱۲/۲۷

پیوست:

م	ماده ۴۵	۹۲	۱۳۵
بخشنامه			
مخاطبین/ذینفعان		امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی	
موضوع		حق تمبر موضوع ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم	
نظر به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوص حواله‌های ارزی و تسری مقررات ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم به آن، بدین وسیله مقرر می‌دارد:			
۱- در صورتی که در مرادفات تجاری حواله ارزی صرفاً به مفهوم دستور پرداخت به بانکها یا مؤسسات مالی و اعتباری جهت حواله به ذی‌نفع مشخص و بدون انجام تعهد خاصی از طرف مقابل انجام گیرد در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده ۴۵ قانون یاد شده نبوده و مشمول پرداخت حق تمبر نمی‌باشد.			
۲- در مواردی که حواله‌های ارزی به مفهوم انتقال دین بر ذمه شخص ثالثی باشد (از جمله آن که بانکها یا مؤسسات مالی و اعتباری متعهد شوند در صورت مراجعه ذی‌نفع مشخص و ارائه اسناد و مدارک مربوط مبالغ را به وی پرداخت نمایند) در این گونه موارد موضوع از مصادیق ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و مشمول مالیات حق تمبر می‌باشد. رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور			
تاریخ اجرا: مطابق بخشنامه		مدت اجرا: مطابق بخشنامه	
مرجع ناظر: دادستانی انتظامی		نحوه ابلاغ: فیزیکی/سیستمی مالیاتی	
لطفاً هرگونه ابهام و توضیح را از شماره تلفن ۳۹۹۰۳۵۲۳ با دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی مطرح و پیگیری نمایید.			

در پاسخ به شکایت شاکی، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۸۳/۱۱۳۶۵/۲۰۰ - ۲۸۳/۱۰/۱۳ - ۹۰۰۰ توضیح داده است که:

«سلام علیکم:

با احترام، در خصوص پرونده کلاسه ۵۰۴/۹۳ موضوع دادخواست بانک پاسارگاد به خواسته ابطال نامه شماره ۲۰۰/۲۴۲۹۳ - ۱۳۹۲/۱۱/۲۸ رئیس کل سازمان متبوع و نامه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰ - ۱۳۸۸/۶/۹ معاونت فنی و حقوقی وقت سازمان و نامه شماره ۱۴۸/۵۱/۱۲۵۴ - ۱۳۹۲/۳/۱ اداره امور مالیاتی شمیرانات به استحضار می‌رساند:

۱- صرف نظر از این که خواسته خواهان ابطال سه نامه اداری در خصوص حواله ارزی و تسری مقررات ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم به آن بوده که اصولاً بخشنامه تلقی نمی‌شود تا قابلیت شکایت و رسیدگی در دیوان عدالت اداری داشته باشد و گر چه در تبیین همین موضوع بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۳۸۳۸ - ۱۳۹۲/۱۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور صادر و ابلاغ شده، شاکی نسبت به آن شکایت نکرده است، شرح زیر توضیحات درباره دلایل توجیهی بخشنامه اخیرالذکر را معروض می‌دارد:

مطابق تعریف، حواله ارزی نوعی دستور پرداخت است که با صدور آن یک بانک به تقاضای مشتری خود به عهده یکی از بانکهای کارگزار خود در خارج از کشور از او می‌خواهد مبلغ حواله را به ذی‌نفع آن پرداخت نماید که مطابق بند یک بخشنامه این عملیات بانکی در روال عادی و به صورت متعارف به وقوع می‌پیوندد و بدون این که تعهدی در قبال فروشنده (ذی نفع) ایجاد شود صرفاً با دستور مشتری مبنی بر پرداخت وجه به ذی‌نفع نسبت به ارسال مبالغ اقدام می‌شود که در این حالت مطابق بند یک بخشنامه مذکور، حواله ارزی مشمول پرداخت حق تمبر نیست و در تأیید این موضوع هدف از درج عبارت «بدون انجام تعهد خاصی از طرف مقابل» در بند یک آن نیز بوده که دستور پرداخت مطلق و غیرمشروط باشد.

۲- مطابق بند دو بخشنامه با عنایت به این که صدور حواله‌های ارزی به مانند برات می‌تواند به عنوان یکی از ابزارهای پرداخت، مورد استفاده قرار بگیرد و اختلاف آن با سند تجاری منحصراً در نحوه واریز وجه ارزی است که از وضعیت پرداخت نقدی وجوه مزبور به واریز حواله‌ای تغییر می‌یابد که در وضعیت حاضر با توجه به برخی قراردادهای غیرمتعارف که بالاخص بعد از تحریم گسترده در سنوات اخیر شایع شده و به واسطه آن بانکها با توجه به مشکلات ناشی از ارسال و پرداخت وجه فروشنده‌گان با آن مواجه بوده به‌نحوی که بانک و یا مؤسسات مالی و اعتباری متعهد می‌شوند در صورت مراجعه ذی‌نفع مشخص و ارائه اسناد و مدارک مربوط مبالغ را به وی پرداخت نمایند که صرفاً در چنین صورتی موضوع از مصادیق ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و مطابق بند ۲ بخشنامه موصوف و مشمول پرداخت حق تمبر است.

علی هذا با توجه به مطالب مارالذکر و لحاظ مفاد نامه‌های پیوستی نظر به این که نامه‌های معترض‌عنه به منظور پاسخ گویی به مکاتبات واحدهای ذی‌ربط و تبیین تفکیک دستور پرداخت مشروط در شرایط غیرمتعارف از دستور پرداخت غیرمشروط بوده است و آن چه به موجب بندهای ۱ و ۲ بخشنامه موصوف در مقام بیان چگونگی اجرای صحیح حکم قانون به واحدهای مالیاتی ابلاغ شده، مغایرتی با قانون نداشته و در حدود اختیارات مقرر در تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین‌نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی است، رسیدگی و رد دادخواست مورد استدعاست.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می‌کند.

رأی هیأت عمومی

مطابق ماده ۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) از اوراق برات، فته طلب (سفته) و نظایر آنها نسبت به مبلغ آنها معادل سه در هزار حق تمبر اخذ می‌شود و به موجب بندهای ۵ و ۸ ماده ۴۷ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم از قراردادهای منعقد شده بین بانکها و مشتریان که در آن طرفین تعهدات و مسؤولیتهایی را به عهده می‌گیرند و تقاضای گشایش اعتبار اسنادی در داخل کشور یا برای کشورهای خارج که مورد موافقت بانک قرار می‌گیرد، معادل ده هزار ریال حق تمبر دریافت می‌شود. نظر به این که طبق اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون و با توجه به این که حواله ارزی تنها یک دستور و وسیله پرداخت نوعی خدمات مالی در سیستم پولی و بانکی کشور است و در واقع بانک بر اساس انجام خدمت برای مشتری با اخذ مبلغی به عنوان کارمزد نسبت به جا به جایی پول مشتری از یک حساب به حساب شخص دیگری اقدام می‌نماید و حواله ارزی هیچ کدام از خصوصیات و ویژگیهای برات، سفته اعم از سند تجاری بودن، دارایی و اوراق بهادار را دارا نمی‌باشد تا نظیر برات و سفته تلقی شود، بنابراین بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۳۸۳۸/ص - ۱۳۹۲/۱۲/۲۷ و نامه شماره ۲۰۰/۲۴۲۹۳ - ۱۳۹۲/۱۱/۲۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی و نامه شماره ۲۱۰/۵۵۹۹۰ - ۱۳۸۸/۶/۹ معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی و نامه شماره ۱۴۸/۵۱/۱۲۵۴ - ۱۳۹۲/۳/۱ مدیرکل امور مالیاتی شمیرانات که حواله‌های ارزی را نظیر برات و فته طلب (سفته) تلقی و مشمول اخذ سه در هزار حق تمبر اعلام کرده است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مراجع وضع آنها تشخیص داده می‌شود و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، از تاریخ تصویب ابطال می‌شوند.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمدجعفر منتظری