

دیوان عدالت اداری

تاریخ: 27 بهمن 1393

کلاس پرونده: 91/139

شماره دادنامه: 1909

موضوع رأی: ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 6544/4/30-13/6/1378

شاکلی: آقای مهرداد کاشانی اخوان

بسم الله الرحمن الرحيم

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: شاکلی به موجب دادخواستی ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 6544/4/30-13/6/1378 و بخشنامه شماره 26/10/1384-18871 معاون درآمد سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" ریاست محترم دیوان عدالت اداری

موضوع دادخواست: ممنوعیت خروج غیر مودی به استناد ناصواب به ماده 202 قانون مالیاتهای مستقیم با نهایت احترام، به استحضار عالی می رساند: قطع نظر از انقضای اعمال ممنوعیت خروج از حداکثر مهلت مقرر به مدت یک سال، مندرج در بخشنامه شورای عالی اداری به شماره 16761/د/ش/1-15/5/1374 با سازمان امور مالیاتی کشور بدون توجه به مناقشات شرکاء مسؤول این شرکت (شرکت فروشگاههای بزرگ جام جم با مسؤولیت محدود) مطروحه در مراجع ذی صلاح قانونی، رفع ممنوعیت خروج این جانب (به صورت موردی) به عنوان احدی از مدیران مسؤول به صورت تضامنی، بابت بدهی قطعی مالیاتی شرکت (با مسؤولیت محدود)، با تعبیر اشتباه از قسمت آخر ماده 202 قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی طبق ماده 91 قانون مصوب 27/11/1380) و به استناد رأی عمومی شورای عالی مالیاتی مورخ 13/6/1378، مبنی بر این که « مسؤولیت تضامنی و ممنوع الخروجی مدیران اشخاص حقوقی که بدهی مالیاتی مربوط به دوران مدیریت آنها باشد، شمول عام بر همه این گونه مدیران دارد.» (که به نظر می رسد رأی مزبور مغایر با مراد مقنن است)، بدون احراز رابطه علیت با سبب (خطای مدیر) و در مغایرت آشکار با نص صریح ماده 198 همین قانون و ماده 94 قانون تجارت، آن هم در حالی که، شرکت مزبور مالک (عرصه و اعیان) پلاکهای ثبتی

103 و 104 و 105 فرعی از 3381 اصلی، بخش 11 تهران، واقع در نبش جنوبی بلوار شهید طاهری، خیابان ولیعصر، مقابل سازمان صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران، به مترآژ تقریبی 1890 مترمربع عرصه و 5112 مترمربع اعیانی است و بر اساس ماخذ ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری، ارزش مازاد ملک متعلق به شرکت (در رهن بانک تجارت) حداقل معادل یکصد برابر (ده هزار درصد) بدهی مالیاتی مورد مطالبه است، را مناط به اخذ تضمین مضاعف کرده است!

در ضمن چون بدهی قطعی مالیاتی مزبور، صرف نظر از مسؤولیت تضامنی مدیران، قبلاً پرداخت آن با اخذ سفته های ماهیانه از مودی واقعی (شخص حقوقی) به نحو اقساط مورد توافق قرار گرفته است و به لحاظ مناقشات شرکای شخص حقوقی، تنها مبالغ چند فقره از سفته های تسلیمی از طرف شرکت وصول شده و مابقی بلا وصول مانده است، مستنداً به رأی هیأت عمومی آن دیوان به شماره 330-10/8/1389، در کلاسه پرونده 87/983، (بر اساس نظریه فقهای شورای نگهبان) در اجرای ماده 41 قانون دیوان اخذ تضمین به شرط وصول چکهای اصلی، الزام به پرداخت مبلغی زائد بر حق متعلق به سازمان امور مالیاتی است و از مصادیق « اکل مال به باطل» و مغایر شرع تشخیص داده شده است.

در عین حال، در ماهیت مقررات وضع شده در قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب 1366 و اصلاحات بعدی آن) با امعان مراد مقنن از تبصره ها و مواد 198 الی 202 همین قانون و مستنداً به بخشنامه های وزرا و روسای سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی از سال 1369 الی 1384 همگی دایر بر الزام رعایت حقوق غیر مودی و عدم سلب آزادیهای فردی مدیران اشخاص حقوقی در رابطه با استفاده صحیح از ماده 202 قانون مالیاتهای مستقیم این طور استنباط می شود که منظور مقنن از قسمت آخر ماده 202 قانون مالیاتهای مستقیم جلوگیری از « فرار از دین» آن دسته از مدیران اشخاص حقوقی که قصد سوء استفاده از چتر حمایتی شخصیت حقوقی را دارند است و نه ایجاد تناقض صریح با مواد 198 قانون مالیاتهای مستقیم و ماده 94 قانون تجارت، به طور عام و عمومی و به طریق اولی نه در مورد شخصیت حقوقی که دارایی کافی دارد بنا به مراتب و مستندات فوق، به نظر می رسد که سازمان امور مالیاتی به جای انجام امور محوله (طبق مقررات) در جهت وصول مالیات معوقه از داراییهای مودی واقعی (شخص حقوقی) که مستلزم مدیریت قوی اجرایی و پیگیر و منظم آن سازمان است، مبادرت به اعمال فشار از حیث سلب آزادیهای فردی مدیران اشخاص حقوقی به صورت عام، (ممنوعیت خروج) نه به عنوان آخرین، بلکه به عنوان اولین و آخرین ابزار اجرایی وصول مالیات شخص حقوقی می نماید. لذا به نظر می رسد که بنا به قواعد فقهی « قبح عقاب بلا بیان» و « لاضرر» این اقدام سازمان امور مالیاتی کشور، تعرض به حقوق اشخاص است و مراد مقنن نبوده و این وضعیت مغایر با قانون است. عنداللزوم، تقاضا دارد استفساریه ای در مورد مغایرت مفاد مواد 202 قانون مالیاتهای مستقیم با ماده 198 همین قانون و ماده 94 قانون تجارت مربوط به مسؤولیت تضامنی مدیران اشخاص حقوقی، از معاونت قضایی ریاست مجلس شورای اسلامی، که در مقام بیان و تنقیح قوانین است، مراتب ابهام مورد پرسش قرار گیرد.

تبصره: علی رغم داراییهای ارزنده شرکت مزبور، به سبب مناقشات شرکای مسؤول شرکت، تسویه بدهی مالیاتی مورد مطالبه، از محل واگذاری بخشی از داراییهای شرکت، از حیثه اختیارات این جانب (مدیرعامل) به صورت منفرد، خارج است. "

در پاسخ به اخطار رفع نقصی که در اجرای ماده 38 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1385، از طرف دفتر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه شماره 3113-

9/3/1391 پاسخ داده است که:

" سلام علیکم،

با نهایت احترام، در خصوص پرونده شماره 900061607، حسب الامر توضیحات لازم با توجه به استناد این جانب به قواعد فقهی « قبح عقاب بلا بیان» و « لا ضرر» در مقام شکایت به استحضار آن قضات می رساند: مستنداً به مقررات قانونی ناظر برشرکتهای خصوصی از نوع « مسؤولیت محدود» احصاء شده در مواد 94 الی 115 قانون تجارت مصوب 1311، بالاخص ماده 94 همین قانون و به صراحت عبارت قانونی « با مسؤولیت محدود» در معرفی این نوع شرکت، شرکاء و مدیران این نوع شرکت تحت هیچ شرایطی، به استثناء اثبات وقوع جرم، با شخصیت حقوقی شرکت مزبور « مسؤولیت تضامنی» ندارند. در عین حال، قانون خاص موخر « قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب 1366 و اصلاحات بعدی آن مصوب 1371 و 1380، نیز در ماده 202 همین قانون، در خصوص مسؤولیت تضامنی شرکا و مدیران شرکتهای « با مسؤولیت محدود» مسکوت است. لذا نه تنها عملی و یا مسؤولیتی توسط قانون خاص مصوب 1366 در خصوص مسؤولیت تضامنی مدیران با شرکت مسؤولیت محدود به صراحت تکلیف نشده است، بلکه در اصلاحات بعدی قانون خاص مزبور نیز این صراحت منعکس نیست. لذا به استناد قلمرو وسیع قواعد فقهی « قبح عقاب بلا بیان» و «لاضرر» را که در واقع « اصل قانونی بودن جرم و مجازات» را در بر می گیرد و به صراحت مفهوم مخالف آن در مواد قانونی مذکور در قانون تجارت، هرگونه مسؤولیت تضامنی شرکا و مدیران در شرکتهای از نوع « مسؤولیت محدود» از آنها سلب و ساقط شده است. بدیهی است قبول سمت، به عنوان مدیر، از طرف این جانب از بدو تاسیس (سال 1353) در شرکت (با مسؤولیت محدود) به شماره ثبت 18699، با توجه و اطمینان به عدم مسؤولیت تضامنی مدیران این نوع شرکت، بوده است. مضافاً این که مصداق قواعد فقهی فوق الذکر مانع از تعبیر مصلحتی و خاصی از قانون است که لزوماً قبل از اجرای آن می باید به طور صریح به اطلاع مکلف برسد، در غیراین صورت اعمال مجازات شرعاً و قانوناً به شخص مرتکب عقلاً زشت و قبیح است. در خاتمه متذکر می شود که شخصیت حقوقی شرکتهای خصوصی، بالاخص شرکتهای با مسؤولیت محدود، جدا از شرکا و مدیران آن و مستقلاً صاحب « حق» و « تکلیف» است. در ضمن در این مورد خاص به استحضار آن مقامی رساند که شخصیت حقوقی شرکت بدهکار مالیاتی صاحب پلاکهای ثبتی 103 و 104 و 105 فرعی از 3381 اصلی، واقع در خیابان ولیعصر، مقابل صدا و سیمای جمهوری اسلامی ایران است که ارزش کارشناسی روز آن پاسخ گوی کلیه بدهیهای شرکت مزبور است.

بنا به مراتب فوق، عملکرد سازمان امور مالیاتی، مبنی بر ممنوعیت خروج مدیران شرکتهای با مسؤولیت محدود، بابت بدهی مالیاتی شخصیت حقوقی این نوع شرکت، بدون اعلام و ابلاغ قبلی، از مصادیق بارز قواعد فقهی یاد شده در بالا است. "

متعاقباً شاکی به موجب لایحه ای که به شماره 376- 9/3/1391 ثبتدفتر اندیکاتور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شده اعلام کرده است که:

" سلام علیکم،

با کمال احترام، بازگشت به اخطاریه صادر شده به پرونده کلاسه 91/139 و پیرو توضیحات رفع نقص اعلامی به شماره 3113- 9/3/1391، ثبت شده به شماره هـ/375 به استحضار آن هیأت عالی می رساند: استناد به قواعد فقهی « قبح عقاب بلا بیان» و « لا ضرر» از باب ادعای خلاف شرع بودن رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 6544/4/30- 13/6/1378، مورد استناد بخشنامه معاون درآمد امور مالیاتی

کشور به شماره 18871-26/10/1384 است. بنابراین تقاضا دارد نظر فقهای شورای نگهبان در این خصوص اخذ و پرونده از حیث خلاف قانون و خلاف شرع بودن مورد رسیدگی قرار گیرد. " متن بخشنامه شماره 26/10/1384-18871 به قرار زیر است:

" گر چه در بخشنامه شماره 11425/11150/210-21/6/1384 که در رابطه با احکام مواد 198 و 202 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27/11/1380 صادر شده راجع به مسئولیت و اختیارات آخرین مدیران اشخاص حقوقی توجیهاتی به عمل آمده و ممنوع الخروج نمودن مدیرانی که حق امضای اوراق مالی و پرداختهای اشخاص حقوقی را نداشته، یا از اعضای غیر موظف هیأت مدیره اشخاص حقوقی بوده اند منع شده است، لیکن چون طبق رأی شماره 6544/4/30-13/6/1378 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مسئولیت تضامنی و ممنوع الخروجی مدیران اشخاص حقوقی که بدهی مالیاتی مربوط به دوران مدیریت آنها باشد شمول عام بر همه این گونه مدیران دارد، لذا استثنا کردن بعضی از مدیران مذکور از بعضی دیگر و عدم اجرای حکم ماده 202 در مورد بعضی از آنها وجهه قانونی ندارد و این امر باعث اختلاف در امر وصول حقوق حقه دولت خواهد شد.

بنابراین پاراگراف دوم و سوم بخشنامه یاد شده حذف و مقرر می دارد صرفاً در موارد خاصی که بنا به دلایل موجه و متعارف، رفع ممنوع الخروجی مدیر یا مدیران اشخاص مذکور ضرورت داشته باشد، مراتب از طریق مدیرکل امور مالیاتی ذی ربط به دفتر اینجانب گزارش شود تا پس از بررسی دستور اقدام مقتضی صادر گردد. "

متن رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به قرار زیر است:

" رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش مورخ 28/4/1378 آقای ابوالقاسم گردانی مشاور معاون درآمدهای مالیاتی منظم به تصاویر نامه های شماره 10519/32-6/4/1378 و 26/4/1378-13213/32 اداره کل وصول و اجرای مالیاتهای تهران حسب ارجاع مورخ 29/4/1378 مقام اخیرالذکر، در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم در جلسه مورخ 10/6/1378 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

اجمال موضوع مطروحه به قرار زیر است:

اداره کل وصول و اجرای مالیاتهای تهران با این اعتقاد که مدیران منتخب اشخاص حقوقی خصوصی با احراز سمت مدیریت عامل، همان طور که مسؤول وصول مطالبات قبلی شرکت هستند، بنا بر همین قاعده مسؤول پرداخت دیون معوقه از جمله مالیاتهای قبلی شرکت نیز هستند، به منظور وصول مطالبات مالیاتی از شرکت بدهکار، علاوه بر ممنوع الخروج کردن اعضای هیأت مدیره و بازداشت قسمتی از اموال و تلفنهای شرکت، عملیات اجرایی را علیه شخصی که در سنوات بعد از سنوات تعلق مالیات دارای سمت مدیرعامل بوده است تسری داده و تلفنهای سیار وی را نیز بازداشت و قطع ارتباط کرده است، در حالی که مشاور عقیده دارد عمل اداره کل مزبور فاقد محمل قانونی است.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با مطالعه سوابق امر و پس از بحث و تبادل نظر در اطراف و جوانب موضوع به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید:

رأی اکثریت:

احکام مادتين 198 و 202 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن در مورد مسئولیت تضامنی و ممنوع الخروجی مدیران اشخاص حقوقی به تصریح متن مواد یاد شده منحصر به

مدیرانی است که بدهی مالیاتی مربوط به دوران مدیریت آنها باشد و تسری احکام موصوف به مدیرانی که بدهی مالیاتی به دوران مدیریت آنها مربوط نبوده است، موجه نمی باشد. "

در پاسخ به شکایت شاکی، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امورمالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 22/5/1391-د/19017/212 توضیح داده است که:

" 1- منشاء رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی بر این قاعده استوار بوده است، از آن جا که مدیران منتخب اشخاص حقوقی خصوصی با احراز سمت مدیریت عامل همان طور که مسؤول وصول مطالبات قبلی شرکت بوده بر این اساس مسؤول پرداخت دیون معوقه از جمله مالیاتهای قبلی شرکت نیز هستند که این موضوع در رأی اکثریت مطابق احکام مادتهین 198 و 202 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن در مورد مسؤولیت تضامنی و ممنوع الخروجی مدیران اشخاص حقوقی تصریح و آن را صرفاً به مدیرانی که بدهی مالیاتیمربوط به دوران مدیریت آنها باشد منحصر کرده است و از طرفی بر اساس تصمیم هیأت عمومی تنها کسانی که در مدیریت شرکتها مدیرعامل بوده یا اختیارات امضایی مسائل مالی را دارند و به طور کلی مدیر مسؤول هستند و در مورد بدهیهای مالیاتی مسؤولیت داشته فقط این افراد را می توان ممنوع الخروج کرده و مجبور به پرداخت حق و حقوق دولتی کرد اما سایر اعضای هیأت مدیره را نمی توان محکوم به پرداخت بدهیها کرد که بر این اساس مطابق ماده 202 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1371 که اشاره به مدیران مسؤول اشخاص حقوقی خصوصی داشته و نظر مقنن مدیرانی است که دارای اختیارات امضایی در مسائل مالی هستند و مفاد رأی شماره 6544/4/30-13/6/1378 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز حاکی از شمول مواد 198 و 202 قانون مالیاتهای مستقیم در تایید مطلب صرفاً راجع به مدیران مسؤولی است که بدهی مالیاتی شخص حقوقی مربوط به دوران مدیریت آنها بوده است.

2- حسب مقررات قانون تجارت و اساسنامه های اشخاص حقوقی، منشاء و جواز حق امضای مدیران مزبور در اساس، منشعب از تصویب اولیه مسائل و موضوعات مرتبط با امورمالی و مالیاتی توسط اعضای هیأت مدیره و نهایتاً تفویض اختیارات لازم به مدیران مسؤول و صاحب امضا می باشد. مضافاً این که به موجب ماده 122 قانون برنامه پنجم توسعه که در راستای مفاد مواد 198 و 202 قانون مالیاتهای مستقیم تصویب شده مسؤولیت تضامنی مدیران مسؤول اشخاص حقوقی پس از انحلال به مدیران نسبت به زمان قبل از انحلال شخص حقوقی نیز گسترش و تعمیم یافته و این مسؤولیت مانع از مراجعه ضامنها به شخص حقوقی نیست.

3- مطابق حکم ماده 105 قانون تجارت مدیران شرکت کلیه اختیارات لازمه را برای نمایندگی و اداره شرکت خواهند داشت در نتیجه از آن جا که مطابق روزنامه رسمی دو نفر اعضای هیأت مدیره به صورت متفق همراه با مهر شرکت صاحب امضای قانونی شرکت بوده و عنوان مدیر مسؤول را دارند مالاً نسبت به پرداخت مالیات نیز مسؤولیت تضامنی داشته و با عنایت به این که در صورت خروج احد از دو نفر مزبور از کشور و به فرض عدم مراجعت وی امکان وصول طلب و بدهی مالیاتی از باب تضامنی معتذر خواهد شد لذا وفق ماده 202 قانون مالیاتهای مستقیم این دو مدیر قابل ممنوع الخروجی هستند.

علی هذا، با عنایت به مفاد نامه پیوستی و توضیحات پیش گفته، مفاد رأی معترض عنه عیناً منطبق با مقررات و قوانین مالیاتی بوده و در حدود اختیارات صادر شده است با رعایت مندرجات فوق الذکر رسیدگی و رد شکایت بلاوجه خواهان و استواری رأی صادر شده از قضات هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد استدعاست.

شایان ذکر است در خصوص قسمتی دیگر از موضوع شکایت و خواسته خواهان مبنی بر ابطال بخشنامه سازمان مالیاتی کشور به شماره 26/10/1384-18871 اشعار می دارد که این بخشنامه به موجب دادنامه شماره 736-29/10/1387 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده و درخواست ابطال منتفی است. " در خصوص ادعای مغایرت مقررهای مورد اعتراض با شرع مقدس اسلام، قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب لایحه شماره 48331/30/1-23/7/1391 اعلام کرده است که:

" موضوع رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 6544/4/30-13/6/1378 و بخشنامه معاون درآمد سازمان امور مالیاتی کشور به شماره 18871-26/10/1384، در جلسه مورخ 19/7/1391 فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت که نظر فقهاء به شرح ذیل اعلام می گردد: نظر به این که بخشنامه شماره 18871-26/10/1384 قبلاً در مورخ 29/10/1387 توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده است، بنابراین با توجه به انتفاء موضوع موجبی برای شکایت از آن و بالمآل اظهار نظر نیست. اما رأی شماره 13/6/1378-6544/4/30 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز خلاف موازین شرع شناخته نشد."

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 می کند.
رأی هیأت عمومی

الف: نظر به این که قبلاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رأی شماره 736-29/10/1387 حکم به ابطال بخشنامه شماره 18871-26/10/1384 سازمان امور مالیاتی کشور صادر کرده است، بنابراین شکایت شاکی در این قسمت مشمول رأی یاد شده است و موجبی برای رسیدگی و اظهار نظر مجدد وجود ندارد.

ب: نظر به این که به موجب ماده 202 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1380 وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی می تواند از خروج مدیر یا مدیران مسؤول اشخاص حقوق خصوصی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی از کشور جلوگیری کند و در رأی شماره 736-29/10/1387 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مدیر مسؤول در اشخاص حقوقی به مدیران صاحبان امضای شخص حقوقی تعبیر و تفسیر شده است، بنابراین اطلاق رأی شماره 6544/4/30-13/6/1378 شورای عالی مالیاتی مبنی بر امکان ممنوع الخروجی مدیران اشخاص حقوقی بابت بدهی مالیاتی شخص حقوقی در دوران مدیریت آنها به لحاظ این که هم شامل مدیران مسؤول که صاحب امضای اسناد تعهد آور هستند می شود و هم مدیرانی که صاحب امضای اسناد تعهد آور نیستند را مشمول می شود، مغایر قانون و موجب توسعه حکم قانونگذار محسوب و خارج از حدود اختیارات مرجع وضع تشخیص داده می شود و با استناد به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، ابطال می شود./

محمدجعفر منتظری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

خیابان بهشت (ضلع جنوبی پارك شهر) دیوان عدالت اداری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.
نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=ahoshow&id=9716>