شماره دادنامه: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۹۵۳۵۱۸

تاریخ دادنامه: ۱۵/۸/۱۴۰۳

شماره پرونده: ۰۱۰۴۷۶۹- ۰۳۰۲۰۱۴- ۰۳۰۲۰۱۷- ۰۳۰۱۸۲۳

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان حسین سعیدنیا- اصغر صیام پور- حمیدرضا فتاحی- محمدعلی اسکندری یزدی و خانم فاطمه عباسی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق دستورالعمل شماره /۲۱۸۰۹/۲۳۰د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ای ابطال اطلاق دستورالعمل شماره /۲۱۸۰۹/۲۳۰د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اجمالاً به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

" دلایل خلاف شرع بودن «اطلاق» دستورالعمل شماره (/۲۱۸۰۹/۲۳۰د) تاریخ (۲۲/۵/۱۳۹۹)

- عدم وجود «مقدمات حکمت»

مطابق شرع مقدس اسلام و اصول و مبانی فقهی اگر حتی یکی از شرایط «مقدمات حکمت» نسبت به لفظی وجود نداشته باشد، نمی توان آن لفظ را مطلق قلمداد نمود.

لفظ «مدیران» در ماده ۱۹۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ هیچ یک از شرایط تحقق «مقدمات حکمت» را دارا نمی باشد و ادله و قرینه های متعددی در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ و قانون تجارت مبنی بر مقید بودن لفظ «مدیران» به مدیران صاحب امضاء مجاز شخص حقوقی غیردولتی وجود دارد.

- مغایرت با قواعد فقهی «قبح عقاب بلابیان» و «لاضرر»

به استناد ماده ۲۰۶ قانون مالیات های مستقیم که اشعار می دارد: [اگر مودی شرکت تجارتی یا سایر اشخاص حقوقی باشد، اوراق مالیاتی باید به مدیر یا اشخاص دیگری که از طرف شرکت حق امضا دارند ابلاغ شود.]

لذا اظهر من الشمس است که حتی اوراق مالیاتی اشخاص حقوقی به مدیران فاقد حق امضاء مجاز ابلاغ نمی شود.

مطابق بند ۹ فصل یکم دستورالعمل دادرسی مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ تاریخ ۱۳/۱۱/۱۳۸۷، حتی اجازه اعتراض به برگ های تشخیص مالیاتی و حتی اجازه حضور در جلسات هیات های حل اختلاف مالیاتی به مدیران فاقد حق امضاء اشخاص حقوقی داده نمی شود.

- بنابراین مسیول دانستن مدیران فاقد حق امضاء مجاز اشخاص حقوقی وفق قواعد فقهی قبح عقاب بلابیان و لاضرر خلاف شرع مقدس اسلام می باشد.

یکی از قواعد مشهور فقهی قاعده «نفی عسر و حرج» یا «لاحرج» است که مبنای آن آیه شریفه ۱۸۶ از سوره مبارکه بقره (لایکلف الله نفسا الا وسعها) است. به این مفهوم که اصولاً هنگامی که تکلیفی متوجه انسان نیست مواخذه هم منتفی است و یا ادای تکلیف دارای مشقت با دشواری شدید، که تحمل آن عادتاً برای مکلف سخت است موجب ساقط شدن تکلیف می گردد. بنابراین با عنایت به این که حکم ماده (۱۹۸) قانون مالیات های مستقیم صرفاً معطوف به مدیران تصمیم گیر (مدیرانی که سوی شرکت در اساسنامه دارای امضاء تعهدآور است) می باشد، تسری حکم به سایر مدیران شخص حقوقی- از جمله مدیران اجرایی شخص حقوقی- که اساساً فاقد حق امضاء اسناد تعهدآور و همچنین فاقد اختیار برای تادیه بدهی های مالیاتی می باشند و مدیران فاقد اطلاع

از بدهی مالیاتی شرکت که قصوراً از آن مطلع نبوده اند، خلاف شرع انور و مغایر با احکام مطهر اسلام است. به نظر می رسد اطلاق این دستورالعمل به مدیران فاقد صاحب امضاء تکلیف مالایطاق بوده و اطلاق این دستورالعمل مغایر با قاعده لاضرر است. به همین جهت درخواست ابطال دستورالعمل از تاریخ تصویب مورد استدعا است."

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

" دستورالعمل

۹۹- مواد ۱۹۸ و ۲۱۸- م

مخاطبان/ ذی نفعان – امور مالیاتی شهر و استان تهران، ادارت کل امور مالیاتی

موضوع – ترتیبات اقدامات اجرایی برای اشخاص حقوقی

در اجرای مقررات ماده ۱۹۸ و اختیارات حاصله از آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم در راستای اجرای صحیح مقررات به منظور تسریع در وصول بدهی های قطعی شده و بهبود مستمر فضای کسب و کار، ادارات کل امور مالیاتی ترتیبی اتخاذ نمایید تا با استفاده از همه ظرفیت های قانونی، اقدامات و عملیات اجرایی را به ترتیب نسبت به شخص حقوقی بدهکار و مدیران فعلی آن معمول نمایند و چنانچه علی رغم اقدامات موثر انجام شده وصول بدهی های مذکور از اشخاص موصوف امکان پذیر نباشد با توجه به مسیولیت تضامنی مدیرانی که بدهی در دوران مدیریت آنها قطعی شده است نسبت به عملیات اجرایی برای مدیران یاد شده اقدام نمایند.- معاون درآمدهای مالیاتی"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۹۶۰۸/۲۱۲/ص مورخ ۹/۵/۱۴۰۱ توضیح داده است که:

" پیشتر همین موضوع شکایت، از جانب آقای داود رشیدی در آن دیوان مطرح و تحت کلاسه ۹۹۰۱۵۲۸ در هیات تخصصی مالیاتی بانکی رسیدگی و منتهی به صدور دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۷۲-۷۳-۷۴ مورخ ۱۹/۲/۱۴۰۰ مبنی بر رد شکایت شاکی گردیده است. با عنایت به این که رسیدگی به شکایت حاضر، موضوعاً منتفی می باشد، صدور قرار رد درخواست شاکی، در اجرایی ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مورد استدعاست. "

ضمناً در خصوص خواسته ابطال عبارت «مدیران فعلی آن» از دستورالعمل شماره ۲۱۸۰۹/۲۳۰/د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امورمالیاتی کشور، معاون قضایی در امور هیات عمومی و هیات های تخصصی دیوان عدالت اداری در اجرای ماده ۸۵ قانون دیوان عدالت اداری با این استدلال که درخواست ابطال دستورالعمل شماره ۲۱۸۰۹/۲۳۰/د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امورمالیاتی کشور سابقاً در هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری مطرح گردیده و این هیات براساس دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۷۲ مورخ ۱۲/۲/۱۴۰۰، دستورالعمل مذکور را مغایر قانون و قابل ابطال تشخیص نداده لذا در خصوص شکایت مطروحه سابقاً تصمیم گیری شده و موضوع شکایت مشمول مفاد مذکور و واجد اعتبار امر مختوم می باشد. به موجب دادنامه ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۴۶۵۴۴۷ مورخ ۷/۶/۱۴۰۲ قرار رد شکایت صادر کرده است.

در خصوص ادعای شاکیان مبنی بر مغایرت مقرره مورد شکایت با موازین شرعی، قایم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۴۳۰۱۸/۱۰۲ مورخ ۸/۵/۱۴۰۳ اعلام کرده است که:

" رییس محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و تحیت

عطف به نامه شماره ۰۱۰۴۷۴۹ مورخ ۲۹/۱/۱۴۰۳؛

موضوع دستورالعمل شماره ۲۱۸۰۹/۲۳۰/د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص ترتیبات اقدامات اجرایی برای اشخاص حقوقی، در جلسه مورخ ۱۷/۴/۱۴۰۳ فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت که به شرح ذیل اعلام نظر می گردد:

- اطلاق مصوبه مورد شکایت نسبت به مدیرانی که قصوراً اطلاعی از مالیات متعلقه نداشته اند و یا دارای حق امضاء نیستند و راه تخلصی از پرداخت مالیات ندارند (مثلاً نمی توانند استعفا کنند) خلاف موازین شرع شناخته شد."

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۵/۸/۱۴۰۳ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران 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

قایم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۴۳۰۱۸/۱۰۲ مورخ ۸/۵/۱۴۰۳ در رابطه با جنبه شرعی مقرره مورد شکایت اعلام کرده است که: «اطلاق مصوبه مورد شکایت نسبت به مدیرانی که قصوراً اطلاعی از مالیات متعلّقه نداشته‌اند و یا دارای حق امضاء نیستند و راه تخلّصی از پرداخت مالیات ندارند (مثلاً نمی‌توانند استعفا کنند) خلاف موازین شرع شناخته شد» و بنابراین در اجرای حکم مقرر در ماده ۸۷ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ مبنی بر لزوم تبعیت هیات عمومی دیوان عدالت اداری از نظر فقهای شورای نگهبان درخصوص جنبه شرعی مقررات اجرایی، اطلاق دستورالعمل شماره ۲۱۸۰۹/۲۳۰/د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص ترتیبات اقدامات اجرایی برای اشخاص حقوقی در حد مقرر در نظریه مذکور خلاف شرع است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ بطلان آن از تاریخ صدور اعلام می‌شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۰/۲/۱۴۰۲) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمدرضا عابدی

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری