شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۲۹۴۲۷۷۶

تاریخ دادنامه: ۱۴/۱۱/۱۴۰۴

شماره پرونده: ۰۳۰۳۵۵۷

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای محمدرضا قاسمیان

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای ۳ و ۵ از دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۷/۱۰/۱۴۰۳ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارات «مدیرانی که اقدام به تسلیم اظهارنامه یا امضای صورت های مالی از جمله ترازنامه نموده باشند، نسبت به مالیات ابرازی و مالیات مندرج در اسناد مذکور» از بند ۳ و «مدیران شرکت های بورسی نسبت به مالیات ابرازی و قطعی مندرج در صورت های مالی که اقدام به بارگذاری آنها در پایگاه های اینترنتی مربوط نموده اند.» از بند ۵ دستورالعمل
شماره ۵۱۱/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۷/۱۰/۱۴۰۳ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به موجب بندهای ۳ و ۵ دستورالعمل مورد اعتراض مطالبه مالیات به استناد استفاده از لفظ مدیران به طور عام اعم از صاحبان حق امضاء و بدون حق امضاء مطالبه خواهد شد و ملاک اخذ مالیات تسلیم اظهارنامه یا امضای صورت های مالی یا بارگذاری آنها در پایگاه های اینترنتی مربوط خواهد بود.

این در حالی است که مطابق تبصره ۱ ماده ۱۴۶مکرّر قانون مالیات های مستقیم ارایه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم در موعد مقرّر شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوّق مالیاتی است و جزء تکالیف عموم همه مؤدّیان می باشد، صرف تسلیم اظهارنامه یا امضای صورت های مالی موجد ایجاد حقّ و مسیولیت تضامنی نسبت به همه مدیران برای اخذ مالیات نمی باشد. در بند ۵ این بخشنامه فقط مدیران شرکت های بورسی مورد خطاب قرار داده شده و اشاره به سایر مدیران شرکت های دیگر مثل سهامی خاص، تعاونی، مسیولیت محدود و ... نشده که دلیل این توجه ویژه سازمان به شرکت های بورسی مشخص نشده است.

مطالبه و اخذ مالیات از همه مدیران مخالف قاعده «لاضرر» و«قبح عقاب بلابیان» و تضییع حقوق مادی و معنوی مدیران فاقد حق امضاء خواهد شد.

دیوان عدالت اداری به استناد نظرفقهای شورای نگهبان، اطلاق دستورالعمل شماره ۲۱۸۰۹/۲۳۰/د را ابطال کرده است، این ابطال به معنای آن است که مسیولیت مدیران در پرداخت مالیات های قطعی شده باید با دقّت بیشتری بررسی شود و نمی توان به طورکلّی همه مدیران را مسیول دانست. در رای دیوان عدالت اداری تأکیده شده است که «مدیرانی که قصوراً اطّلاعی از مالیات متعلّقه نداشته اند یا فاقد حقّ امضاء هستند نباید مسیول پرداخت مالیات تلقّی شوند.» بندهای ۳ و ۵ بخشنامه شماره ۵۱۱/۱۴۰۳/۲۰۰ با رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۹۵۳۵۱۸ مورخ ۱۵/۸/۱۴۰۳ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت فاحشی دارد. بخشنامه مذکور مسیولیت مدیران را به طور گسترده تر و عام تری تعریف کرده در حالی که رای دیوان و نامه شورای نگهبان به صراحت این مسیولیت را محدود به مواردی کرده است که مدیران اطّلاع کافی از مالیات متعلّقه داشته اند یا دارای حق امضاء بوده اند این مغایرت می تواند منجربه اختلاف، اطاله دادرسی و کاهش سرعت رسیدگی به پرونده های مؤدّیان، نارضایتی و تضییع حقوق افراد گردد.

مع الوصف باتوجه به موارد مذکور تقاضای ابطال عبارات «مدیرانی که اقدام به تسلیم اظهارنامه یا امضای صورت های مالی از جمله ترازنامه نموده باشند نسبت به مالیات ابرازی و مالیات مندرج در اسناد مذکور» و «مدیران شرکت های بورسی نسبت به مالیات ابرازی و قطعی مندرج در صورت های مالی که اقدام به بارگذاری آنها در پایگاه های اینترنتی مربوط نموده اند» از بند ۳ و ۵ دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۷/۱۰/۱۴۰۳ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری خواستارم."

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

" دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۷/۱۰/۱۴۰۳ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

مخاطبان/ ذی نفعان: ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: ترتیبات اقدامات اجرایی برای اشخاص حقوقی

با توجه به صدور دادنامه هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۹۵۳۵۱۸ مورخ ۱۵/۸/۱۴۰۳ متضمّن نظر فقهای شورای نگهبان ناظر بر ابطال اطلاق دستورالعمل شماره ۲۱۸۰۹/۲۳۰/د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ از زمان صدور، مقرّر می دارد:

در اجرای مقرّرات ماده (۱۹۸) و اختیارات حاصله از آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۸) قانون مالیات های مستقیم و در راستای اجرای صحیح مقرّرات به منظور تسریع در وصول بدهی های قطعی شده، ادارات کل امور مالیاتی اتّخاذ نمایند تا با استفاده از همه ظرفیت های قانونی، اقدامات و عملیات اجرایی به ترتیب نسبت به شخص حقوقی بدهکار و مدیران فعلی آن معمول شود و چنانچه با وجود اقدامات انجام شده، وصول بدهی های مذکور از اشخاص موصوف امکان پذیر نباشد. باتوجه به مسیولیت تضامنی مدیرانی که بدهی در دوران مدیریت آنها قطعی شده است، نسبت به پیگیری عملیات اجرایی برای مدیران یادشده اقدام نمایند. مع الوصف با ابطال اطلاق دستورالعمل فوق الذکر، این حکم نسبت به مدیرانی که، «قصوراً اطلاعی از مالیات متعلّقه نداشته اند» و یا «دارای حق امضاء نیستند و راه تخلّصی از پرداخت مالیات ندارند» جاری نیست و در این گونه موارد نیز به ادّعای مدیران در هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده (۲۱۶) قانون مذکور رسیدگی خواهد شد. لازم به ذکر است موارد زیر از جمله مصادیق «عدم اطّلاع مدیران از مالیات متعلّقه» به شمار نمی آید:

۱- مدیرانی که مالیات قطعی مطابق مقرّرات به آنها اطّلاع رسانی شده باشد، نسبت به همان مالیات؛

۲- مدیرانی که برای پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات قطعی، اقدام به امضای سند مالی از قبیل چک یا سفته نموده باشند، نسبت به مالیات موضوع اسناد مذکور؛

۳- مدیرانی که اقدام به تسلیم اظهارنامه یا امضای صورت های مالی از جمله ترازنامه نموده باشند، نسبت به مالیات ابرازی و مالیات مندرج در اسناد مذکور؛

۴- مدیرانی که برای دفاع نسبت به مطالبه مالیات قطعی همچنین در خصوص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن، اقدام به مکاتبه، امضای وکالت نامه یا معرفی نماینده جهت مالیات قطعی که از شخص حقوقی مطالبه شده، نموده باشند، نسبت به مالیاتی که موضوع مکاتبه، وکالت یا نمایندگی است؛

۵- مدیران شرکت های بورسی نسبت به مالیات ابرازی و قطعی مندرج در صورت های مالی که اقدام به بارگذاری آنها در پایگاه های اینترنتی مربوط نموده اند.

همچنین استفاده مدیران از سازوکارهای پیش بینی شده در اساسنامه یا قانون، از طرفی مانند تسلیم اظهارنامه رسمی یا اقامه دعوی که نهایتاً منجر به خروج و تخلّص آنان از سَمت مدیریت نگردیده است، از جمله مصادیق وضعیتی است که (مدیران فاقد حق امضاء راه تخلّصی از پرداخت مالیات ندارند.)

تبصره: کلّیه مقرّرات مغایر از جمله دستورالعمل شماره ۲۱۸۰۹/۲۳۰/د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ از تاریخ تصویب مُلغی الاثر است.- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۵۵/۲۱۲/ص مورخ ۶/۱/۱۴۰۴ توضیحاتی داده که خلاصه آن به قرار زیر است:

" مطابق نظر شورای نگهبان اطلاق دستورالعمل شماره ۲۱۸۰۹/۲۳۰/د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ نسبت به مدیرانی که قصوراً اطّلاعی از مالیات متعلّقه نداشته اند و یا دارای حق امضاء نیستند و راه تخلّصی از پرداخت مالیات ندارند (مثلاً نمی توانند استعفاء کنند) خلاف موازین شرع شناخته شد. همان گونه که ملاحظه می فرمایید در نظریه شورای نگهبان و در دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۹۵۳۵۱۸ مورخ ۱۵/۸/۱۴۰۳ که متضمّن نظر شورای نگهبان می باشد، عیناً عبارت «مدیرانی که قصوراً اطّلاعی از مالیات متعلّقه نداشته اند یا دارای حق امضاء نیستند و راه تخلّصی از پرداخت مالیات ندارند...» آورده شده است. از آن جا که کلمه «مدیران» نیز عیناً در دادنامه مذکور به صورت مطلق آورده شده، در دستورالعمل مورد شکایت نیز همین کلمه بکارگیری شده است و سازمان امور مالیاتی کشور در این مقرره، در صدد گسترش دامنه شمول تضامنی مدیران نبوده است.

برخلاف ادعای شاکی در مقرره مورد شکایت، تسلیم اظهارنامه یا امضای صورت های مالی یا بارگذاری آنها در پایگاه های اینترنتی مربوط، ملاک برای اخذ مالیات نیست، بلکه از جمله مواردی به شمار می آید که از گستره مفاد عبارت «مدیرانی که قصوراً اطّلاعی از مالیات متعلّقه نداشته اند» خارج گردیده است.

کاملاً واضح است، مدیری که اقدام به تسلیم اظهارنامه یا امضای صورت های مالی از جمله ترازنامه نموده باشد، نمی تواند نسبت به مالیات ابرازی و مالیات مندرج در آن اسناد، اظهار بی اطّلاعی کند و همچنین ادّعای عدم اطّلاع از مالیات ابرازی و قطعی مندرج در صورت های مالی در موردی که شخص مدیر شرکت های بورسی اقدام به بارگذاری آنها در پایگاه های اینترنتی مربوط «سایت کدال» نموده است، پذیرفته نخواهد شد. با توجه به این که سامانه «کدال» سامانه برخط و جامع برای مکانیزه کردن جمع آوری بررسی و انتشار اطّلاعات مالی شرکت های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار طراحی شده است، با بکارگیری آن دسترسی آسان به اطّلاعات حیاتی شرکت های حاضر در بازار بورس ایران فراهم می شود. براساس الزامات سازمان بورس اوراق بهادار به منظور کسب اطلاعات شفاف و به موقع فعالیت ها، شرکت های بورسی باید صورت های مالی خود را همراه با جزییات اطّلاعات در بازه های زمانی منتشر کنند؛ بنابراین در بند ۵ دستورالعمل صرفاً به شرکت های بورسی اشاره شده است. با این وصف، نظر به معروضات و مستندات ارایه شده، رد شکایت شاکی مورد استدعاست."

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴/۱۱/۱۴۰۴ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا 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

به دنبال طرح شکایتی به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۲۱۸۰۹/۲۳۰/د مورخ ۲۲/۵/۱۳۹۹ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور از جنبه شرعی، هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۹۵۳۵۱۸ مورخ ۱۵/۸/۱۴۰۳ و با استناد به نظر فقهای شورای نگهبان مبنی بر این که: «اطلاق مصوبه مورد شکایت نسبت به مدیرانی که قصوراً اطّلاعی 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»، اطلاق دستورالعمل مذکور را در حد مقرّر در نظریه فقهای شورای نگهبان خلاف شرع تشخیص و بطلان آن را از تاریخ صدور اعلام کرد. پس از صدور رای فوق، رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور در دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۷/۱۰/۱۴۰۳ و خارج از اختیارات مقرّر قانونی به تفسیر نظریه فقهای شورای نگهبان و رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری پرداخته و اعلام کرده است مدیرانی که اقدام به تسلیم اظهارنامه یا امضای صورت های مالی از جمله ترازنامه نموده باشند نسبت به مالیات ابرازی و مالیات مندرج در اسناد مذکور و مدیران شرکت های بورسی نسبت به مالیات ابرازی و قطعی مندرج در صورت های مالی که اقدام به بارگذاری آنها در پایگاه های اینترنتی مربوط نموده‌اند، از مصادیق «عدم اطّلاع مدیران از مالیات متعلّقه» است که چون براساس مقرّرات فوق فرض بر مسیولیت تضامنی مدیران مطلع ولو این که صاحب حق امضاء اسناد تعهد آور نباشند و یا راه تخطّی از پرداخت مالیات نداشته باشند گذاشته شده است، لذا اطلاق بندهای ۳ و ۵ دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۷/۱۰/۱۴۰۳ سازمان امور مالیاتی کشور در حد تسرّی به این مدیران خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوّب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوّب ۱۰/۲/۱۴۰۲) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حمدرضا عابدی

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری