



رای شماره ۸۶۴ و ۸۶۵ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۱۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (عدم ابطال عبارت « و سایر مدیران قبل از انحلال شخص حقوقی» از بند (۱) و عبارت «خریداران با عنایت به مفاد قرارداد» از بند (۲) و بند (۳) بخشنامه شماره ۸۴/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۰۵ سازمان امور مالیاتی کشور و اعمال ماده (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به بند (۳) اخیرالذکر)

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ع /۹۹۰۳۰۰۴- ه ع /۹۹۰۳۲۷۱ شماره دادنامه: ۸۶۴-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۸۶۴ تاریخ: ۱۴۰۰/۰۷/۱۱

* شاکی: احمد شهنیایی - رامین ایران پور

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت « و سایر مدیران قبل از انحلال شخص حقوقی» از بند (۱) و عبارت «خریداران با عنایت به مفاد قرارداد» از بند (۲) و بند (۳) بخشنامه شماره ۸۴/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۰۵ سازمان امور مالیاتی کشور و اعمال ماده (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به بند (۳) اخیرالذکر

* شکات دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال عبارت « و سایر مدیران قبل از انحلال شخص حقوقی» از بند (۱) و عبارت «خریداران با عنایت به مفاد قرارداد» از بند (۲) و بند (۳) بخشنامه شماره ۸۴/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۰۵ سازمان امور مالیاتی کشور، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- بخشنامه شماره ۸۴/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۰۵ سازمان امور مالیاتی کشور

« نظر به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص مقررات ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مبنی بر اینکه "در شرکت‌های منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکت‌ها مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می‌باشند و در دوران مدیریت آن‌ها قطعی شده باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست." بنابراین به منظور ایجاد وحدت رویه، مقرر می‌دارد:

۱- در شرکت‌های منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و سایر مدیران قبل از انحلال شخص حقوقی نسبت به مالیات بر درآمد شخص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که به موجب قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده، شخص حقوقی مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن بوده و در دوران مدیریت آن‌ها قطعی شده باشد، مشمول مفاد این ماده می‌باشند.

۲- تا زمانی که شخص حقوقی در عداد شرکت‌های دولتی می‌باشد، مدیران اینگونه شرکت‌ها مشمول حکم این ماده نمی‌گردند و از زمان واگذاری به اشخاص خریدار غیردولتی در اجرای قوانین و مقررات موضوعه، خریداران با عنایت به مفاد قرارداد و مدیران آن از تاریخ واگذاری به بعد مشمول حکم این ماده خواهند بود.

۳- با عنایت به مقررات قانون تجارت، مدیر عامل و کلیه اعضای هیأت مدیره اشخاص حقوقی غیردولتی (اعم از مدیران غیردولتی و دولتی) مشمول حکم ماده ۱۹۸ قانون مذکور می‌باشند و ادارات کل امور مالیاتی موظفند با رعایت مفاد دستورالعمل شماره ۲۳۰/۲۱۸۰۹/د مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۲۲ اقدامات لازم در این خصوص معمول نمایند.»

* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

۱- عبارت مورد شکایت از بند (۱) مقرره مورد شکایت از آن جهت که علاوه بر مدیران تصفیه، سایر مدیران قبل از انحلال شخص حقوقی را مشمول حکم ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم قرارداد است توسعه دایره قانون و مغایر با اصل ۵۱ قانون اساسی و ماده قانونی فوق الذکر می‌باشد.

۲- در بند (۲) مقررات مورد شکایت، قرارداد واگذاری سهام، مبنای شمول ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به خریداران گردیده و موجبات مسوولیت تضامنی آنان نسبت به پرداخت مالیات شرکت را فراهم آورده در حالی که با توجه به استقلال شخصیت حقوقی سهامدار از شرکت، مسوولیت مالیاتی شرکت ارتباطی با سهامدار ندارد و علاوه بر آن براساس اصل ۵۱ قانون اساسی مبنای وضع و مطالبه مالیات صرفاً قانون می‌باشد و بر این اساس عبارت مورد شکایت در بند (۲) در مغایرت با اصل ۵۱ و ۲۲ قانون اساسی و ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

۳- اطلاق بند (۳) بخشنامه مورد شکایت از حیث تعمیم و تسری حکم مقرر در ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم به آن دسته از مدیران اشخاص حقوقی که مسوولیتی در خصوص پرداخت‌ها، از جمله پرداخت مالیات ندارند مغایر با احکام مواد ۱۹۸ و ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم و ۱۴۲ و ۱۲۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت و دادنامه‌های شماره ۷۳۶ مورخ ۱۳۸۷/۱۰/۲۹ و شماره ۱۹۰۹ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب بوده و ابطال این بند از حیث تضييع حقوق اشخاص مطابق ماده (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری از زمان تصویب مورد تقاضا است.

* در پاسخ به شکایت مذکور، دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوایح شماره ۲۱۲/۲۱۲۳۰/ص مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۲۷ و شماره ۶۷/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۰۱/۱۴ به طور خلاصه توضیح داده است که:

۱- عبارت سایر مدیران قبل از انحلال مندرج در بند ۱ بخشنامه مورد شکایت، ناظر به مواد ۱۱۴ و ۱۱۶ و تبصره ذیل ماده ۱۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم بوده و لذا بند ۱ بخشنامه مذکور ایجاد وضع مقررات جدید نمی‌کند. از سوی دیگر، شرط قطعیت مالیات در دوران مدیریت مدیر که در ادامه بند ۱ بخشنامه ذکر شده، در ماده ۱۹۸ نیز تصریح و به مدیران تصفیه در صدر ماده نیز، معطوف گردیده است. بنابر این قید و شرطی افزون بر مقررات ماده ۱۹۸

بیان نشده و با وجود شرط مزبور، کلیه مدیران قبل از انحلال که در دوران مدیریت ایشان، مالیات قطعی نگردیده، مشمول ماده و بخشنامه موصوف نمی باشند. لذا بند ۱ بخشنامه، موجب توسعه قلمرو شمول ماده ۱۹۸ نمی شود.

۲- بند (۲) از بخشنامه مورد شکایت صرفاً، در مقام رفع ابهام از نحوه دستیابی به سمت مدیریت اشخاص حقوقی صادر شده است. لذا ضمن پذیرش تفکیک میان شخصیت حقوقی سهامداران و شخص حقوقی، بدیهی است فقط سهامدارانی که به عنوان عضو هیأت مدیره انتخاب میشوند یا به سبب قرارداد، در این جایگاه قرار می گیرند، دارای مسئولیت تضامنی برای پرداخت مالیات خواهند بود. لذا برخلاف استدلال شاکی، مسئولیت مالیاتی شرکت با سهامدار یا خریدار آن، در صورتی که عضو هیأت مدیره باشد، کاملاً مرتبط است. مفاد ماده ۱۳۵ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت نیز ناظر بر همین موضوع می باشد.

۳- در خصوص بند (۳) از بخشنامه مورد شکایت لازم به ذکر است که با جمع میان ماده ۱۴۲ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت و ماده ۱۹۸ قانون مالیات های مستقیم، عبارت مدیران مذکور در ماده ۱۹۸ که به طور مطلق و بدون قید مسئول بیان شده است، شامل کلیه اعضای هیأت مدیره و مدیر عاملی که بدهی مالیاتی در دوران مدیریت آنان قطعی شده باشد، (اعم از اینکه دارای حق امضاء باشند یا خیر) بوده و نوع مسئولیت آنان، تضامنی خواهد بود و در نتیجه می توان نسبت به اموال شخصی آنان نیز اقدامات اجرایی را صورت داد.

علاوه بر آن نظر به مواد ۱۰۷، ۱۰۸ و ۱۰۹ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، لازم به ذکر است مواد ۱۹۸ و ۲۰۲ قانون مالیات های مستقیم، به موجب اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ مجلس شورای اسلامی، به عنوان جدید ترین و آخرین اراده مقنن اصلاح شدند. ملاحظه می شود که قانون گذار با وجود علم و آگاهی نسبت به صدور دادنامه های شماره ۷۳۶ مورخ ۱۳۸۷/۱۰/۲۹ و شماره ۱۹۰۹ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۲۷ از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، قید مسئول را در ماده ۱۹۸ تصریح نکرده و علیرغم درج هر دو این مواد در یک فصل، (فصل هفتم از باب چهارم ق.م.م) باز هم میان موضوع این دو ماده، یعنی مسئولیت تضامنی برای پرداخت مالیات و ممنوع الخروجی مدیران مسئول تفکیک قائل شده است. لذا مطلق مدیران (کلیه اعضای هیأت مدیره و مدیر عامل) اعم از اینکه دارای حق امضاء اسناد تعهد آور باشند یا خیر و بدهی مالیاتی در دوران مدیریت آنان قطعی شده باشد، نسبت به پرداخت بدهی مالیاتی، با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی دارند. همچنین با دقت نظر در ماده ۱۱۸ لایحه قانونی یاد شده، روشن است که موضوع حق امضا و حدود اختیارات مدیران، از مسائل داخلی شرکت محسوب شده و در برابر اشخاص ثالث، از جمله سازمان امور مالیاتی کشور، قابل استناد نخواهد بود.

*نظریه تهیه کننده گزارش :

به موجب ماده (۱۱۴) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ « آخرین مدیر یا مدیران شخص حقوقی مشترکاً موظف اند قبل از تاریخ تشکیل مجمع عمومی یا سایر ارکان صلاحیت دار که برای اتخاذ تصمیم نسبت به انحلال شخص حقوقی دعوت شده است، اظهارنامه ای حاوی صورت دارایی و بدهی شخص حقوقی در تاریخ دعوت روی نمونه ای که بدین منظور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می گردد تنظیم و به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند. اظهارنامه ای که حداقل حاوی امضا یا امضاهای مجاز و حسب مورد مهر موسسه برطبق اساسنامه شخص حقوقی باشد برای اداره امور مالیاتی معتبر خواهد بود.» و به موجب تبصره ذیل ماده (۱۱۸) قانون مذکور « آخرین مدیران شخص حقوقی در صورت عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (۱۱۴) این قانون یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع و مدیران تصفیه در صورت عدم رعایت مقررات موضوع ماده (۱۱۶) این قانون و این ماده و ضامن یا ضامن های شخص حقوقی و شرکای ضامن (موضوع قانون تجارت) متضامناً و کلیه کسانی که دارایی شخص حقوقی بین آنان تقسیم گردیده به نسبت سهمی که از دارایی شخص حقوقی نصیب آنان شده

است مشمول پرداخت مالیات و جرایم متعلق به شخص حقوقی خواهد بود به شرط آن که ظرف مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون از تاریخ درج آگهی انحلال در روزنامه رسمی کشور مطالبه شده باشد.» و به موجب ماده (۱۹۸) قانون یاد شده، «در شرکتهای منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکتهای مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می‌باشند و در دوران مدیریت آنها قطعی شده باشد با شخص حقوقی مسوولیت تضامنی خواهند داشت. این مسوولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست.» بر این مبنا مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی و یا فردی نسبت به مالیات قطعی شده در دوران مدیریت خود با شخص حقوقی مسوولیت تضامنی دارند، لذا نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه‌های اجرایی آن بوده، خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده است.

تهیه کننده گزارش :

دکتر زین العابدین تقوی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

به موجب ماده (۱۱۴) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ « آخرین مدیر یا مدیران شخص حقوقی مشترکا موظف اند قبل از تاریخ تشکیل مجمع عمومی یا سایر ارکان صلاحیت دار که برای اتخاذ تصمیم نسبت به انحلال شخص حقوقی دعوت شده است، اظهارنامه‌ای حاوی صورت دارایی و بدهی شخص حقوقی در تاریخ دعوت روی نمونه‌ای که بدین منظور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌گردد تنظیم و به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند. اظهارنامه‌ای که حداقل حاوی امضا یا امضاهای مجاز و حسب مورد مهر موسسه برطبق اساسنامه شخص حقوقی باشد برای اداره امور مالیاتی معتبر خواهد بود.» و به موجب تبصره ذیل ماده (۱۱۸) قانون مذکور « آخرین مدیران شخص حقوقی در صورت عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (۱۱۴) این قانون یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع و مدیران تصفیه در صورت عدم رعایت مقررات موضوع ماده (۱۱۶) این قانون و این ماده و ضامن یا ضامن‌های شخص حقوقی و شرکای ضامن (موضوع قانون تجارت) متضامنا و کلیه کسانی که دارایی شخص حقوقی بین آنان تقسیم گردیده به نسبت سهمی که از دارایی شخص حقوقی نصیب آنان شده است مشمول پرداخت مالیات و جرایم متعلق به شخص حقوقی خواهد بود به شرط آن که ظرف مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون از تاریخ درج آگهی انحلال در روزنامه رسمی کشور مطالبه شده باشد.» و به موجب ماده (۱۹۸) قانون یاد شده، «در شرکتهای منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکتهای مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می‌باشند و در دوران مدیریت آنها قطعی شده باشد با شخص حقوقی مسوولیت تضامنی خواهند داشت. این مسوولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست.» بر این مبنا مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی و یا فردی نسبت به مالیات قطعی شده در دوران مدیریت خود با شخص حقوقی مسوولیت تضامنی دارند، لذا نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه‌های اجرایی آن بوده، خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند « ب » ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان

عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ ، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور ، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی