

مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۹۹۰۳۰۰۴	شماره دادنامه:	۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۸۶۴
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۴۰۰/۰۷/۱۱
شاکس:	احمد شهنیانی	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات تخصصی
دسته بندی:	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (۰۸۰۱۰۲۰۶)		
مصوبه ها:	۸۴ - ۹۹ - ۲۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۹/۱۱/۰۵ بند ۳		

پیام رای:

عدم ابطال قسمتهایی از بخشنامه ۲۱۰/۹۹/۸۴ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۰۵ سازمان مالیاتی در خصوص مسوولیت تضامنی مدیران حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی نسبت به مالیات قطعی شده در دوران مدیریت

متن دادنامه:

هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی

* شماره پرونده : ه.ع. 9903004- ، 9903271

* شاکس : احمد شهنیانی - 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 (1) و عبارت « خریداران با عنایت به مفاد قرارداد » از بند (2) و بند (3) بخشنامه شماره 210,99,84 مورخ 1399,11,05 سازمان امور مالیاتی کشور و اعمال ماده (13) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به بند (3) اخیر الذکر

* شکات دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال عبارت « و سایر مدیران قبل از انحلال شخص حقوقی » از بند (1) و عبارت « خریداران با عنایت به مفاد قرارداد » از بند (2) و بند (3) بخشنامه شماره 210,99,84 مورخ 1399,11,05 سازمان امور مالیاتی کشور، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیات عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- بخشنامه شماره 210,99,84 مورخ 1399,11,05 سازمان امور مالیاتی کشور

« نظر به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص مقررات ماده 198 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 31,04,1394 مبنی بر اینکه "در شرکت های منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکت ها مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می باشند و در دوران مدیریت آن ها قطعی شده باشد با شخص حقوقی مسوولیت تضامنی خواهند داشت. این مسوولیت مانع از مراجعه ضامن ها به شخص حقوقی نیست." بنابراین به منظور ایجاد وحدت رویه، مقرر می دارد:

1- در شرکت های منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و سایر مدیران قبل از انحلال شخص حقوقی نسبت به مالیات بر درآمد شخص حقوقی و همچنین مالیات هایی که به موجب قانون مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده، شخص حقوقی مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن بوده و در دوران مدیریت آن ها قطعی شده باشد، مشمول مفاد این ماده می باشند.

2- تا زمانی که شخص حقوقی در عداد شرکت های دولتی می باشد، مدیران اینگونه شرکت ها مشمول حکم این ماده نمی گردند 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.

3- با عنایت به مقررات قانون تجارت، مدیر عامل و کلیه اعضای هیات مدیره اشخاص حقوقی غیردولتی (اعم از مدیران غیردولتی و دولتی) مشمول حکم ماده 198 قانون مذکور می باشند و ادارات کل امور مالیاتی موظفند با رعایت مفاد دستورالعمل شماره 230,21809 د مورخ 22,05,1399 اقدامات لازم در این خصوص معمول نمایند.»

* دلایل شکات برای ابطال مقررره مورد شکایت :

- 1- عبارت مورد شکایت از بند (1) مقرر در شکایت از آن جهت که علاوه بر مدیران تصفیه، سایر مدیران قبل از انحلال شخص حقوقی را مشمول حکم ماده 198 قانون مالیات های مستقیم قرار داده است توسعه دایره قانون و مغایر با اصل 51 قانون اساسی و ماده قانونی فوق الذکر می باشد.
- 2- در بند (2) مقررات مورد شکایت، قرارداد واگذاری سهام، مبنای شمول ماده 198 قانون مالیات های 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 51 قانون اساسی مبنای وضع و مطالبه مالیات صرفاً قانون می باشد و بر این اساس عبارت مورد شکایت در بند (2) در مغایرت با اصل 51 و 22 قانون اساسی و ماده 198 قانون مالیات های مستقیم می باشد.
- 3- اطلاق بند (3) بخشنامه مورد شکایت از حیث تعمیم و تسری حکم مقرر در ماده 198 قانون مالیات های مستقیم به آن دسته از مدیران اشخاص حقوقی که مسوولیتی در خصوص پرداخت ها، از جمله پرداخت مالیات ندارند مغایر با احکام مواد 198 و 202 قانون مالیات های مستقیم و 142 و 121 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت و دادنامه های شماره 736 مورخ 1387/10/29 و شماره 1909 مورخ 1393/11/27 هیات عمومی دیوان عدالت اداری و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب بوده و ابطال این بند از حیث تضییع حقوق اشخاص مطابق ماده (13) 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 212،21230، ص مورخ 1399،12،27 و شماره 212،67، ص مورخ 1400،01،14 به طور خلاصه توضیح داده است که:**

1- عبارت سایر مدیران قبل از انحلال مندرج در بند 1 بخشنامه مورد شکایت، ناظر به مواد 114 و 116 و تبصره ذیل ماده 118 قانون مالیات های مستقیم بوده و لذا بند 1 بخشنامه مذکور ایجاد وضع مقررات جدید نمی کند. از سوی دیگر، شرط قطعیت مالیات در دوران مدیریت مدیر که در ادامه بند 1 بخشنامه ذکر شده، در ماده 198 نیز تصریح و به مدیران تصفیه در صدر ماده نیز، معطوف گردیده است. بنابر این قید و شرطی افزون بر مقررات ماده 198 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 1 بخشنامه، موجب توسعه قلمرو شمول ماده 198 نمی شود.

2- بند (2) 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 هیئت مدیره انتخاب میشوند یا به سبب قرارداد، در این جایگاه قرار می گیرند، دارای مسوولیت تضامنی برای پرداخت مالیات خواهند بود. لذا برخلاف استدلال شاکی، مسوولیت مالیاتی شرکت با سهامدار یا خریدار آن، در صورتی که عضو هیئت مدیره باشد، کاملاً مرتبط است. مفاد ماده 135 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت نیز ناظر بر همین موضوع می باشد.

3- در خصوص بند (3) از بخشنامه مورد شکایت لازم به ذکر است که با جمع میان ماده 142 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت و ماده 198 قانون مالیات های مستقیم، عبارت مدیران مذکور در ماده 198 که به طور مطلق و بدون قید مسئول بیان شده است، شامل کلیه اعضای هیئت 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 مسوولیت 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 107، 108 و 109 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، لازم به ذکر است مواد 198 و 202 قانون مالیات های مستقیم، به موجب اصلاحیه مورخ 1394،4،31 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 736 مورخ 1387،10،29 و شماره 1909 مورخ 1393،11،27 از سوی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، قید مسوول را در ماده 198 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 مسوولیت تضامنی برای پرداخت مالیات و ممنوع الخروجی مدیران مسوول تفکیک قائل شده است. لذا مطلق مدیران (کلیه اعضای هیئت 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 مسوولیت تضامنی دارند. همچنین با دقت نظر در ماده 118 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.

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری:

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (114) قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366،12،03 « 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 داری 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 (118) قانون مذکور « آخرین مدیران شخص حقوقی در صورت عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (114) این قانون یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع و مدیران تصفیه در صورت عدم رعایت مقررات موضوع ماده (116) این قانون و این ماده و ضامن یا ضامن های شخص حقوقی و شرکای ضامن (موضوع قانون تجارت) متضامناً و کلیه کسانی که داری شخص حقوقی بین آنان تقسیم گردیده به نسبت سهمی که از داری 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 (157) این قانون از تاریخ درج آگهی انحلال در روزنامه رسمی کشور مطالبه شده باشد.» و به موجب ماده (198) 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 مالیات هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می باشند 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، نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 ، 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
دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری - تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: داخلی (۷۵۳۵) - ۰۲۱ - ۵۱۲۰۰



DrNilooferYoosefi.com