

مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۹۰۰۰۱۲۶	شماره دادنامه:	۹۱۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۰۷۶۸
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۳۹۱/۱۰/۱۸
شاکی:	محمد آریا	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات عمومی
دسته بندی:	مالیات های مستقیم (۰۸۰۱)		
مصوبه ها:	ممنوع الخروجی مدیران ۱۱۴۲۵ - ۱۱۱۱۵۰ - ۲۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۴/۰۶/۲۱		

پیام رای:

مطابق ماده ۲۰۲ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، مدیرانی ممنوع الخروج می شوند که به تکلیف مقرر برای اشخاص حقوقی خصوصی در پرداخت بدهی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد یا مالیات های تکلیفی در دوران مدیریت خود اقدام نکرده باشند.

متن دادنامه:

شماره دادنامه: ۷۶۸ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۱/۱۰/۱۸ کلاس پرونده: ۱۲۶۰۹۰ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: خانم فاطمه یزدانی و آقای مهدی رضوانی به وکالت از آقای محمد آریا موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۴۲۵/۱۱۱۱۵۰/۲۱-۲۱۰/۱۳۸۴/۰۶/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: خانم فاطمه یزدانی و آقای مهدی رضوانی به وکالت از آقای محمد آریا به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۴۲۵/۱۱۱۱۵۰/۲۱-۲۱۰/۱۳۸۴/۰۶/۲۱ را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته توضیح داده اند که: " احتراماً، به استحضار می رساند: سازمان امور مالیاتی کشور در صدور بخشنامه شماره ۱۴۲۵/۱۱۱۱۵۰/۲۱-۲۱۰/۱۳۸۴/۰۶/۲۱ علی رغم استناد به ماده ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم از حدود ماده مذکور خارج شده و اشخاص جدیدی را مشمول مجازات مقرر در ماده مذکور نموده است که با تقدیم این دادخواست مستند به دلایل زیر، ابطال بخشنامه مذکور درخواست می گردد. در عین حال با توجه به این که سازمان امور مالیاتی کشور به استناد بخشنامه مذکور، اینجانب را ممنوع الخروج نموده است در اجرای ماده ۲۵، رسیدگی مقدماتی در یکی از شعب و صدور دستور موقت به عدم اجرای بخشنامه و توقف اجرای دستور شماره ۱۳۷۹۴/۰۶/۲۰/س/م-۳-۱۳۸۹/۰۹/۲۲ سازمان و رفع ممنوع الخروجی از کشور، اینجانب درخواست می گردد. ۱- ماده ۲۰۲ در تجویز ممنوع الخروج نمودن مدیران اشخاص حقوقی خصوصی مقرر می دارد: «... حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسؤول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی مالیاتی شخص حقوقی ... که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ابطال آن می باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است.» • مدیران اشخاص حقوقی مکلف اند در پایان هر سال، مالیات عملکرد خود را همراه صورتهای مالی به اداره دارایی پرداخت و تحویل نمایند. حداکثر مهلت، ۴ ماه از سال بعد خواهد بود. اداره دارایی با این استدلال که مدیران موخر نیز در سنوات بعد، مکلف به اجرای این تکلیف هستند، نسبت به اعمال محرومیت (مجازات) در خصوص آنان نیز اقدام می نماید. این استدلال درست است که مدیر بعدی باید تخلف مدیر قبلی را جبران کرده و مالیات دوره وی را پرداخت نماید. اما این پرداخت فقط شامل اموال شرکت است و اگر شرکت متوقف شده یا فاقد دارایی باشد، اعمال مجازات مذکور فقط باید شامل مدیر متخلف باشد. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در رأی شماره ۱۳۵۴۳-۳۰۰۴-۱۳۷۸/۱۱/۲۵-۱۳۷۸/۱۱/۲۵ صراحتاً اعلام نموده است: «بنا به نص صریح قسمت اخیر ماده ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم مدیران اشخاص حقوقی خصوصی را صرفاً به لحاظ بدهی های مالیاتی مربوط به دوران مدیریت آنها می توان ممنوع الخروج نمود و اعمال ضمانت اجرایی مربوط به آنها نسبت به مدیران فعلی مغایر با حکم یاد شده می باشد.» البته شورای عالی مالیات در تفسیر دوران مدیریت « فرجه قانونی برای تسلیم اظهار نامه و پرداخت مالیات را داخل در دوران مدیریت محسوب کرده است.» اینجانب در تاریخ ۱۳۷۶/۰۹/۲۶ به عضویت شرکت تعاونی در آب درآمده و به عنوان عضو هیأت مدیره انتخاب شده ام. ظاهراً مدیران قبلی (که به حکم دادگاه اخراج و متواری شده اند) طی سالهای ۱۳۷۵ و ۱۳۷۴ معاملاتی انجام داده و از پرداخت مالیات مربوطه خودداری نموده و در آمد را کتمان نموده اند. شرکت نیز تعطیل شده و فاقد هر گونه دارایی بود. (تنها کارخانه شرکت توسط بانک مرتهن، تملک گردید) طبق نص صریح ماده ۲۰۲ و صراحت رأی وحدت رویه، اینجانب مشمول مجازات مذکور نمی باشم اما سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه مذکور و با اضافه نمودن عبارت « و اوراق حاکی از بدهی قطعی مالیات در دوران آنان ابلاغ شده باشد» به قانون، دایره قانون را وسیع نموده و مدیران بعدی را نیز مشمول محرومیت قرار داده و این حکم را در خصوص بنده اجرا کرده است. در واقع سوال این است که کدام مدیر باید مشمول مجازات قرار گیرد؟ اول- مدیری که در آمد تحصیل کرده و با تخلف در آمد را کتمان کرده و مالیات آن را در موعد مقرر قانونی پرداخت نکرده است؟ دوم- مدیری که اداره دارایی تخلف را در زمان مدیریت وی کشف و مطالبه کرده است؟ سوم- مدیری که مطالبه دارایی در زمان مدیریت وی قطعی شده است؟ کشف تخلف و مطالبه و طی مراحل رسیدگی به اعتراض، ممکن است سالها به طول انجامیده و چندین مدیر تعویض شوند. آیا قانونی است که آخرین مدیر (که ممکن است هیچ اطلاعی از عملکرد مذکور نداشته است) مورد محرومیت و مجازات قرار گیرد؟ اگر مالیات عملکرد سال ۱۳۷۰ در سال ۱۳۸۰ قطعی شود، کاشف از آن است که دین در سال ۱۳۷۰ وجود داشته است (و به همین دلیل مشمول دیرکرد قرار می گیرد). مالیات عملکرد سالهای ۱۳۷۵ و ۱۳۷۴ شرکت در آب در سال ۱۳۷۷ مورد مطالبه قرار گرفته است اما قطعیت آن حاکی از وجود بدهی در سال ۱۳۷۵ بوده و مجازات مدیر سالهای بعد خلاف صریح قانون می باشد. اداره دارایی دلجان و استان مرکزی با قبول این استدلال مالیات سال ۱۳۷۶ و ۱۳۷۷ را از اینجانب دریافت و تقاضای رفع ممنوع الخروجی را به تهران ارسال نمودند، اما سازمان امور مالیاتی با لجاجت از اجرای قانون خودداری می نماید. با عنایت به مراتب فوق، تسری محرومیت موضوع ماده ۲۰۲ طی بخشنامه مذکور به مدیران بعدی، خارج از صلاحیت سازمان امور مالیاتی بوده و جنبه قانونگذاری دارد (برابر اصل ۳۶ قانون اساسی، حکم به مجازات و اجرای آن باید تنها به موجب قانون باشد) لذا ابطال بخشنامه مورد استدعا می گردد (اضافه می نماید قانونگذار در ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجم مصوب سال ۱۳۸۹، با رد استدلالهای سازمان امور مالیاتی، کما کان ممنوع الخروجی را فقط منحصر به مدیرانی نموده است که بدهی مربوط به دوره مدیریت آنان باشد). در عین حال با توجه به این که قانون عطف به ماسبق نمی شود، اگر فرض شود که سازمان امور مالیاتی اجازه تدوین بخشنامه مذکور را داشته است، تخلف مورد نظر مربوط به سال ۱۳۷۵ و بخشنامه مربوط به سال ۱۳۸۴ است علاوه بر آن اینجانب ذی نفع شخصی نبوده و صرفاً به عنوان مدیر دولتی وارد شرکت در آب شده ام و ممنوع الخروجی، اجرای مأموریتهای اداری بنده را در خارج از کشور مختل نموده است لذا با استناد به رأی وحدت رویه شماره هـ/۳۷۶-۱۳۸۰/۱۲/۱۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که مجوز ممنوع الخروج نمودن بدهکاران را منصرف از خروج الزامی و اجتناب ناپذیر اشخاص به واسطه انجام وظایف و مأموریتهای محوله از طرف سازمان دولتی متبوع می داند، صدور دستور موقت به عدم اجرای بخشنامه و توقف دستور فوق الذکر سازمان امور مالیاتی کشور استدعا می گردد. " متن بخشنامه شماره ۱۴۲۵/۱۱۱۱۵۰/۲۱-۲۱۰/۱۳۸۴/۰۶/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است: " اگر چه ممنوع الخروج شدن اشخاص از کشور بر اساس اختیار حاصل از ماده ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم در مورد بدهکاران مالیاتی که مبلغ بدهی قطعی آنها از ده میلیون ریال بیشتر است امکان پذیر می باشد، لکن چون ممنوع الخروج نمودن اشخاص از کشور نوعی محرومیت از حق می باشد، لازم است از این اختیار در مواردی استفاده شود که سایر اقدامات قانونی از جمله شناسایی و توقیف اموال مدیون مالیاتی (اعم از شخص حقیقی یا حقوقی) و مطالبات وی از اشخاص ثالث و ... طبق مقررات انجام شده ولی بنا به دلایل و معاذیر قانونی امکان وصول بدهی قطعی مالیاتی از طریق مذکور فراهم نگردد، یا این که اصولاً شناسایی اموال مدیون و مطالبات وی از اشخاص ثالث مقدور نشده باشد. در مواردی که بدهکاران مالیات قطعی اشخاص حقوقی هستند، با رعایت شرایط فوق الاشاره، مدیرانی باید ممنوع الخروج شوند که اختیار و مسؤولیت انجام وظایف قانونی اداره امور شخص حقوقی که یکی از آن وظایف پرداخت دیون مالیاتی می باشد به عهده آنان بوده است و اوراق حاکی از بدهی قطعی مالیات در دوران مدیریت آنان ابلاغ شده باشد و ممنوع الخروج نمودن مدیرانی که حق امضای اوراق مالی و پرداختهای اشخاص حقوقی را نداشته یا این که از اعضای غیر موظف هیأت مدیره اشخاص حقوقی بوده اند به ملاحظه این که برای تأدیه دیون مالیاتی اختیاری نداشته اند، موجه به نظر نمی رسد. لذا مقرر می شود با رعایت مفاد این بخشنامه و بخشنامه شماره ۱۱/۳۳۳۲/۳۵۳۲۰-۲۳۰-۱۳۸۲/۰۶/۲۵ پرونده مالیاتی اشخاصی را که تا به حال ممنوع الخروج شده اند (اعم از حقیقی و حقوقی) مورد بازبینی قرار داده و در صورتی که وضعیت آنان با مفاد بخشنامه های مزبور مطابقت نداشته باشد نسبت به پیشنهاد رفع ممنوع الخروجی آنان اقدام و من بعد نیز در مورد پیشنهاد ممنوع الخروج شدن اشخاص موارد مقرر در هر دو بخشنامه را رعایت نمایند. " در پاسخ به شکایت مذکور مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۲۳۳۳۶۴۲-د-۲۱۳۹۰۹۰۲۱-۱۳۹۰/۰۹/۲۱ توضیح داده است که: " با عنایت به صراحت ماده ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم تاکید و ملاک اصلی این ماده قانونی بدهی قطعی مالیاتی اشخاص حقوقی خصوصی است و از آن جا که بدهی قطعی زمانی ایجاد می شود که اولاً: مطابق تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون یاد شده آن قسمت از مالیات مورد قبول مودی در اظهار نامه یا ترازنامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می شود. ثانیاً: پس از فرآیند رسیدگی و تشخیص اوراق بدهی به مودی ابلاغ می گردد و پس از گذشت مهلت ۳۰ روزه قطعیت می یابد. بنابراین مدیر یا مدیران مسؤول مصرح در ماده ۲۰۲ قانون، مدیرانی هستند که اوراق بدهی قطعی در دوران مدیریت آنان ابلاغ شده باشد و در پرداخت دیون مالیات مسؤولیت تضامنی دارند. لذا بخشنامه معترض عنه در راستای ماده قانونی مذکور به همین موضوع پرداخته و مدیرانی که اختیار و مسؤولیت انجام وظایف قانونی اداره امور شخص حقوقی که یکی از وظایف آنان پرداخت دیون مالیاتی می باشد و اوراق حاکی از بدهی قطعی مالیات در دوران مدیریت آنان ابلاغ شده باشد را قابل ممنوع الخروجی شدن دانسته است. لازم به یادآوری است که بخشنامه شماره ۱۸۸۷۱-۱۰/۲۶-۱۳۸۴/۱۰/۲۶ سازمان متبوع که مفاد پاراگراف دوم و سوم بخشنامه معترض عنه را حذف

نموده بود، به موجب رأی شماره ۷۳۶ - ۱۳۸۷/۱۰/۲۹ آن مرجع ابطال گردیده است و در واقع به نظر می رسد بخشنامه شماره ۱۱۴۲۵/۱۵۰۱۱۱۱۵۰۲۱ - ۱۳۸۴/۶/۲۱ مورد تایید و تنفیذ آن هیأت محترم قرار گرفته باشد. علی ای حال با توجه به مراتب فوق و عدم مغایرت مفاد بخشنامه مورد شکایت با حکم مقرر در ماده ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم تقاضای رد شکایت شاکی را دارد. " 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

مطابق ماده ۲۰۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، مدیرانی ممنوع الخروج می شوند که به تکلیف مقرر برای اشخاص حقوقی خصوصی در پرداخت بدهی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد یا مالیاتهای تکلیفی در دوران مدیریت خود اقدام نکرده باشند. نظر به این که بخشنامه شماره ۱۱۴۲۵/۱۵۰۱۱۱۱۵۰۲۱ - ۱۳۸۴/۶/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور متضمن همین معنی است و بدهی مدیران شخص حقوقی خصوصی در زمان اعمال مدیریت مدیر وقت را با امعان نظر به این نکته که بدهی نیز باید به مدیر مذکور ابلاغ شده باشد از موجبات ممنوع الخروجی ذکر کرده است، بنابراین مغایرتی با قانون ندارد و قابل ابطال نیست.

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

