ابطال بخشنامه شماره ۱۱۴۲۵/۱۱۱۱۵۰/۲۱۰ ـ ۲۱/۶/۱۳۸۴ سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: 768

تاریخ دادنامه: 18 / 10 / 1391

کلاسه پرونده: 90 / 126

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 11425 / 111150 / 210– 21 / 6 / 1384 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش گار: خانم فاطمه یزدانی و آقای مهدی رضوانی به وکالت از آقای محمد آریا به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 11425 / 111150 / 210– 21 / 6 / 1384 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 11425 / 111150 / 210– 21 / 6 / 1384 علی رغم استناد به ماده 202 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 25 ،رسیدگی مقدماتی در یکی از شعب و صدور دستور موقت به عدم اجرای بخشنامه و توقف اجرای دستور شماره 6794 / 200 /س م ـ 22 / 9 / 1389 سازمان و رفع ممنوع الخروجی از کشور، اینجانب درخواست می گردد.

1_ ماده 202 در تجویز ممنوع الخروج نمودن مدیران اشخاص حقوقی خصوصی مقرر می دارد:

... حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول 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، 4 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 13543– 4 / 30– 25 / 11 / 1378 صراحتاً اعلام نموده است: بنا به نص صریح قسمت اخیر ماده 202 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 مالیاتها در تفسیر دوران مدیریت فرجه قانون ی برای تسلیم اظهار نامه و پرداخت مالیات را داخل در دوران مدیریت محسوب کرده است.

اینجانب در تاریخ 26 / 9 / 1376 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 1375 و 1374 معاملاتی انجام داده و از پرداخت مالیات مربوطه خودداری نموده و درآمد 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 202 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 درآمد تحصیل کرده و با تخلف درآمد را کتمان کرده و مالیات آن را در موعد مقرر قانون ی 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 قانون ی است که آخرین مدیر (که ممکن است هیچ اطلاعی از عملکرد مذکور نداشته است) مورد محرومیت و مجازات قرار گیرد؟
اگر مالیات عملکرد سال 1370 در سال 1380 قطعی شود،کاشف از آن است که دین در سال 1370 وجود داشته است (و به همین دلیل مشمول دیرکرد قرار می گیرد) .
مالیات عملکرد سالهای 1375 و 1374 شرکت درآب در سال 1377 مورد مطالبه قرار گرفته است اما قطعیت آن حاکی از وجود بدهی در سال 1375 بوده و مجازات مدیر سالهای بعد خلاف صریح قانون می باشد. اداره دارایی دلیجان و استان مرکزی با قبول این استدلال مالیات سال 1376 و 1377 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 202 طی بخشنامه مذکور به مدیران بعدی،خارج از صلاحیت سازمان امور مالیاتی بوده و جنبه قانون گذاری دارد (برابر اصل 36 قانون اساسی،حکم به مجازات و اجرای آن باید تنها به موجب قانون باشد) لذا ابطال بخشنامه مورد استدعا می گردد (اضافه می نماید قانون گذار در ماده 122 قانون برنامه پنجم مصوب سال 1389 ،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 1375 و بخشنامه مربوط به سال 1384 است علاوه بر آن اینجانب ذی نفع شخصی نبوده و صرفاً به عنوان مدیر دولتی وارد شرکت درآب 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 ه/ 376- 11 / 12 / 1380 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 11425 / 111150 / 210- 21 / 6 / 1384 سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است:
“اگر چه ممنوع الخروج شدن اشخاص از کشور بر اساس اختیار حاصل از ماده 202 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 قانون ی 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 قانون ی 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 مسئولیت انجام وظایف قانون ی 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 33811 / 3532 / 230- 25 / 6 / 1382 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 33642 / 212 /د_ 21 / 9 / 1390 توضیح داده است که:

"با عنایت به صراحت ماده 202 قانون مالیاتهای مستقیم تأکید و ملاک اصلی این ماده قانون ی بدهی قطعی مالیاتی اشخاص حقوقی خصوصی است و از آن جا که بدهی قطعی زمانی ایجاد می شود که

اولاً: مطابق تبصره 2 ماده 210 قانون یاد شده آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی در اظهار نامه یا ترازنامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می شود.

ثانیاً: پس از فرآیند رسیدگی و تشخیص اوراق بدهی به مؤدی ابلاغ می گردد و پس از گذشت مهلت 30 روزه قطعیت می یابد. بنابراین مدیر یا مدیران مسئول مصرح در ماده 202 قانون ،مدیرانی هستند که اوراق بدهی قطعی در دوران مدیریت آنان ابلاغ شده باشد و در پرداخت دیون مالیات مسئولیت تضامنی دارند. لذا بخشنامه معترض عنه در راستای ماده قانون ی مذکور به همین موضوع پرداخته و مدیرانی که اختیار و مسئولیت انجام وظایف قانون ی 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 18871- 26 / 10 / 1384 سازمان متبوع که مفاد پاراگراف دوم و سوم بخشنامه معترض عنه را حذف نموده بود، به موجب رأی شماره 736- 29 / 10 / 1387 آن مرجع ابطال گردیده است و در واقع به نظر می رسد بخشنامه شماره 11425 / 111150 / 210- 21 / 6 / 1384 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 202 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 می‌کند.

رأی هیأت عمومی

مطابق ماده 202 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1380،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 11425 / 111150 / 210- 21 / 6 / 1384 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.

محمدجعفر منتظری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری