



رای شماره ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۰۳۷۸۰۶۹ مورخ ۱۴۰۴/۰۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۴-۸ از ماده ۴ آیین نامه اجرایی تبصره (۲) ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۴۰۲/۱۱/۳)

شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۰۳۷۸۰۶۹

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۴/۲/۱۶

شماره پرونده: ۰۲۰۸۱۵۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای امید یاهو

طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۴-۸ از ماده ۴ آیین نامه اجرایی تبصره (۲) ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۴۰۲/۱۱/۳

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۴-۸ از ماده ۴ آیین نامه اجرایی تبصره (۲) ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۴۰۲/۱۱/۳ را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" در تعهدات قراردادی و غیر قراردادی اصل بر مسئولیت اشتراکی است و مسئولیت تضامنی امری است که نیاز به تصریح دارد از همین رو قانونگذار در قانون مالیات های مستقیم، ۱۸ مرتبه مسئولیت شخص را از قاعده اصلی خارج نموده و در مواد مختلفی از جمله مواد ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۹۸، ۱۹۹ و ۲۰۰ و ... قانون مالیات های مستقیم در موارد تعهد متعهدین به جهت تضمین پرداخت مالیات یا جبران خسارت وارده به تضامنی بودن پرداخت مالیات یا جبران خسارت اشاره نموده است.

طرف شکایت در دستورالعمل مورد اعتراض نسبت به واگذاری فعالیت های موضوع این آیین نامه از طرف مجامع حرفه ای و تشکل های صنفی به اعضای حقیقی یا حقوقی خود و تخلف اشخاص مذکور از وظایف محوله مسئولیت تضامنی قرارداده است. این در حالی است که در سراسر قانون به هیچ وجه اشاره ای به وجود مسئولیت تضامنی در این خصوص اشاره ای نشده است.

همان طور که مستحضرید علاوه بر دادنامه ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۱۷ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲ صادره توسط هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری که تلویحاً مسئولیت تضامنی در فرضی که نص قانونی برای آن وجود ندارد را غیرقانونی دانسته است،

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۱۲۹۴ [۹۵۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۱۲۹۴] مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۳ مسئولیت تضامنی را در فرضی که نص قانونی برای آن وجود ندارد، مغایر با قانون دانسته است.

لازم به توضیح است در آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به شماره ۲۶۷۰۹ مورخ ۱۳۹۷/۲/۱۹ که در این موضوع سابقاً تصویب و لازم الاجرا بوده در خصوص موضوع مشابه، حکم متفاوت داشته و مسئولیت را برعهده همان شخص متخلف قرار داده بود. به موجب بند ۷-۴ [۹-۴] آیین نامه مذکور: «در صورت تخلف بخش غیردولتی یا دفتر از اجرای تکالیف مقرر در این آیین نامه یا مسامحه در حفظ و حراست از اسناد و مدارک مالیاتی چنانچه خسارتی به سازمان یا مؤدی وارد گردد، مسئولیت جبران خسارت وارده حسب مورد به عهده بخش غیردولتی یا دفتر است. در صورت عدم جبران خسارت وارده به سازمان ظرف مهلت تعیین شده از طرف سازمان، موضوع از طریق مراجع قانونی قابل پیگرد خواهد بود.» اما طرف شکایت در تغییر نظری مغایر با قانون، در فرض تخلف یکی از اعضای مجامع و تشکل ها علاوه بر شخص متخلف مسئولیت تضامنی برای مجامع و تشکل ها قرار داده است.

بنابر مراتب مذکور مقرر در مورد شکایت از زمان تصویب وفق ماده ۱۲، ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مورد تقاضاست.

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

" آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۲) ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم

بنا به پیشنهاد شماره ۲۰۰/۲۰۲۴۹/ص مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۱ سازمان امور مالیاتی کشور و به استناد تبصره (۲) ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، آیین نامه اصلاحی اجرایی نحوه واگذاری فعالیت های مالیاتی به بخش غیردولتی در پنج ماده و چهار تبصره تصویب و جایگزین آیین نامه اجرایی ۲۶۷۰۹ مورخ ۱۳۹۷/۲/۱۹ می شود و از تاریخ ۱۴۰۳/۱/۱ لازم الاجرا می باشد.

.....

ماده ۴- وظایف بخش غیردولتی

.....

۴-۸- واگذاری فعالیت های موضوع این آیین نامه از طرف مجامع حرفه ای و تشکل های صنفی به اعضای حقیقی یا حقوقی خود با تأیید سازمان بلامانع می باشد. در این صورت مجامع یا تشکل های مذکور با اعضای خود نسبت به موارد عدم انجام تعهدات موضوع این آیین نامه مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

.....

- وزیر امور اقتصادی و دارایی"

در پاسخ به شکایت مذکور، وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۱۳۶۱۶۶۳ مورخ ۱۴۰۳/۴/۱۲ نامه شماره ۲۰۰/۶۵۲۷/ص مورخ ۱۴۰۳/۴/۲ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال نموده که خلاصه آن به قرار زیر

است:

"مسئولیت تضامنی موضوع مقررہ معترضٌ عنه ناشی از قبول قرارداد توسط طرف مقابل بوده و از مسئولیت قراردادی نشأت می گیرد و اساساً به موضوع مسئولیت قانونی مرتبط نیست. دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۱۷ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲ هیأت تخصصی در خصوص مشارکت مدنی ناظر به مسئولیت کل شرکا نسبت به مالیات ها از جمله مالیات تکلیفی است و نظر شاکی مبنی بر این که در آن دادنامه تلویحاً موارد مسئولیت تضامنی در قانون نفی شده، به این دلیل صحیح نیست که تضامنی بودن مسئولیت مورد اشاره در مقررہ فوق، مبتنی بر مسئولیت قراردادی است. در دادنامه شماره ۹۵۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۱۲۹۴ مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۳ هیأت عمومی توسعه مسئولیت تضامنی مصرح در قانون نفی شده، اما آن رای با مقررہ مورد شکایت ناظر بر مسئولیت قراردادی، ارتباط ندارد. تحقق هدف تبصره (۲) ماده ۲۱۹ و ماده ۱۳ قانون مدیریت خدمات کشوری، یعنی تسهیل در انجام امور مالیاتی مؤدیان، حمایت از حقوق ایشان و نظارت بر اعمال ارائه کنندگان خدمات مشمول واگذاری ایجاب می کند ضمانت اجرای لازم از جمله مسئولیت تضامنی وضع گردد.

از تبصره فوق این گونه استنباط می شود که واگذاری امور حاکمیتی (تشخیص و تعیین مأخذ مالیات، دادرسی مالیاتی و عملیات اجرایی وصول مالیات) تحت شمول واگذاری نبوده و واگذاری شامل امور تصدی های دولت (ابلاغ، تدوین محتوای آموزشی و ...) شده است. بنابر تصریح ماده ۱۳ قانون مدیریت خدمات کشوری امور تصدی های واگذار شده تحت نظارت و حمایت دولت انجام می شود، واگذاری موضوع بحث با توجه به اشخاص متقاضی (غیر دولتی) عموماً در قالب تنظیم موافقت نامه / قرارداد / تفاهم نامه و اسنادی از این دست انجام می گیرد. بنابراین تحقق هدف مقنن یعنی تسهیل در انجام امور مالیاتی مؤدیان، حمایت از حقوق ایشان و نظارت بر اعمال ارائه کنندگان خدمات مشمول واگذاری ایجاب می کند در اسناد واگذاری (قرارداد / موافقت نامه / تفاهم نامه) ضمانت اجرای لازم از جمله مسئولیت تضامنی وضع گردد تا به لحاظ تأمین حقوق مؤدیان و حسن انجام امور واگذاری شده، جنبه بازدارندگی یا جبران خسارت وارده حسب مورد رعایت گردد. از این رو براساس تبصره موصوف، صلاحیت تعیین مقررات مربوط به «نحوه واگذاری» و «نحوه انجام تکالیف» به آیین نامه ای که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد، محوّل شده که بر مبنای تجویز قانونگذار وضع مقررات صورت گرفته است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۴/۲/۹ با حضور رئیس 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 هیأت عمومی

با توجه به این که در قانون مالیات های مستقیم اجازه برون سپاری بخشی از فعالیت ها توسط سازمان امور مالیاتی داده شده و اشخاص عضو مجامع حرفه ای و تشکّل ها نیز با اجازه و تأیید سازمان امور مالیاتی فعالیت های موضوع آیین نامه مورد شکایت را انجام می دهند، لذا به نوعی طرف قرارداد سازمان امور مالیاتی محسوب می شوند و باید در قبال ترک فعل ها یا تعهدات خود به سازمان امور مالیاتی پاسخگو باشند و سازمان نیز به دلیل انعقاد قرارداد با تشکّل ها و مجامع حرفه ای آنها را دارای مسئولیت تضامنی تلقی می کند و در نتیجه ایجاد مسئولیت تضامنی و قائل شدن به آن که در مقررہ مورد شکایت ذکر شده مغایرت و منافاتی با مفاد قانون ندارد و بند ۴-۸ از ماده ۴ آیین نامه اجرایی تبصره (۲) ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم مصوّب ۱۴۰۲/۱۱/۳ خلاف قانون و خارج از حدود اختیار

نیست و ابطال نشد. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری