

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390003157876
تاریخ تنظیم : 1404/12/05

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

شماره پرونده ها :

140231920001311019 , 140331920000650778 , 140031920000493815 , 140231920001311198 , 140131920001763109 , 140031920000185857 , 140331920001127857 ,

شماره بایگانی شعبه :

0302666 , 0207367 , 0301566 , 0001346 , 0207368 , 0107566 , 0000620

تاریخ دادنامه: 1404/12/5

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان سیدضیاء الدین موسوی جراحی، محمد دادخواه تیرانی، رامین نادری دره شوری، حمیدرضا فتاحی، بهمن زبردست، مرتضی پورکاویان و امید یاهو

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای 1 و 3 بخشنامه شماره 210/99/84 مورخ 1399/11/5 مورخ 1399/11/19 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و ابطال دستورالعمل شماره 230/53338/د مورخ 1399/11/19 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: آقایان مرتضی پورکاویان، حمیدرضا فتاحی و رامین نادری دره شوری ابطال بخشنامه شماره 210/99/84 مورخ 1399/11/5 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، آقایان بهمن زبردست و امید یاهو ابطال بند 3 بخشنامه مذکور و آقای سیدضیاء الدین موسوی جراحی ابطال بندهای 1 و 3 بخشنامه مذکور و ابطال بند 4 از دستورالعمل شماره 230/53338/د مورخ 1399/11/19 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و آقای محمد دادخواه تیرانی ابطال بند 4 از دستورالعمل مذکور را به موجب دادخواست های جداگانه ای خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اجمالاً به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

"در راستای صیانت از قانون و پاسداشت از حقوق مؤدیان مالیاتی و جواز حاصله از ماده (80) قانون دیوان عدالت اداری نظر به این که معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور، مدیرعامل خارج از اعضای هیأت مدیره و فاقد امضای مجاز و همچنین همه مدیران را بدون تفکیک سازی شرایط آنان که اساساً امکان استعفاء برای برخی از مدیران میسر نیست را به عنوان مدیران موضوع ماده (198) قانون مالیات های مستقیم تلقی دانسته است، لذا با لحاظ توضیحات ذیل، ابطال آن مورد استدعاست.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



برابر ماده 107 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت شرکت سهامی به وسیله هیأت مدیره‌ای که از بین صاحبان سهام انتخاب شده و کلاً یا بعضاً قابل عزل می‌باشند اداره خواهد شد. عده اعضای هیأت مدیره در شرکت‌های سهامی عمومی نباید از پنج نفر کمتر باشد. به موجب ماده 132 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مدیر عامل شرکت و اعضاء هیأت مدیره به استثناء اشخاص حقوقی حق ندارند هیچ گونه وام یا اعتبار از شرکت تحصیل نمایند و شرکت نمی‌تواند دیون آنان را تضمین یا تعهد کند. این گونه عملیات به خودی خود باطل است. براساس ماده 133 قانون تجارت مدیران و مدیر عامل نمی‌توانند معاملاتی نظیر معاملات شرکت که متضمن رقابت با عملیات شرکت باشد انجام دهند. هر مدیری که از مقررات این ماده تخلف کند و تخلف او موجب ضرر شرکت گردد مسئول جبران آن خواهد بود. وفق ماده 142 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، مدیران و مدیر عامل شرکت در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلف از مقررات قانونی یا اساسنامه شرکت و یا مصوبات مجمع عمومی بر حسب مورد منفرداً یا مشترکاً مسئول می‌باشند و دادگاه حدود مسئولیت هر يك را برای جبران خسارت تعیین خواهد نمود.

برابر ماده 135 قانون مزبور کلیه اعمال و اقدامات مدیران و مدیرعامل شرکت در مقابل اشخاص ثالث نافذ و معتبر است و نمی‌توان به عذر عدم اجرای تشریفات مربوط به طرز انتخاب آنها اعمال و اقدامات آنان را غیرمعتبر دانست. بر مبنای ماده 116 قانون مارالذکر تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان هر دوره مالی شرکت به منزله مفاسد حساب مدیران برای همان دوره مالی می‌باشد و پس از تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان دوره مالی که طی آن مدت مدیریت مدیران منقضی یا به هر نحو دیگری از آنان سلب سمت شده است سهام مورد وثیقه این گونه مدیران خود به خود از قید وثیقه آزاد خواهد شد. مطابق ماده 128 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت نام و مشخصات و حدود اختیارات مدیرعامل باید با ارسال نسخه‌ای از صورتجلسه هیأت مدیره به مرجع ثبت شرکت ها اعلام و پس از ثبت در روزنامه رسمی آگهی شود. مستند و دلایل گوناگون در خصوص عدم تسری عملیات اجرایی موضوع ماده (218) قانون مالیات های مستقیم نسبت به مدیرعامل خارج از اعضای هیأت مدیره و بدون حق امضاء و همچنین مدیرانی که خارج از اراده و معاذیر اجرایی اساساً امکان خارج شدن از مسئولیت مدیرعاملی و اعضای هیأت مدیره اشخاص حقوقی را ندارند.

وفق ماده (198) قانون مالیات های مستقیم در شرکت های منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکت ها مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به‌طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات



دادنامه

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 ضامن ها به شخص حقوقی نیست. بنابراین بخشنامه شماره 210/99/84 مورخ 1399/11/5 معاون فنی و حقوقی مالیاتی از حیث تلقی مدیرعامل خارج از اعضای هیأت مدیره و فاقد امضای مجاز و همچنین اطلاق مدیران بدون تفکیک قائل شدن شرایط هر یک از آنان که به عنوان مدیران موضوع ماده (198) مالیات های مستقیم تلقی شده، از اساس دارای ایراد و فاقد محمل قانونی است و به لحاظ حقوقی نیز به واسطه تکلیف مالایطاق مسئولیتی متوجه این اشخاص نخواهد بود و نمی توان مسئولیت تضامنی پرداخت مالیات برای این قبیل اشخاص قائل شد.

در شرکت های منحل مدیر یا مدیران تصفیه اشخاص حقوقی صرفاً در دوره انحلال تا ختم تصفیه چنانچه بدهی مالیاتی در دوران آنها قطعی شده باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت و اساساً مدیران تصفیه ای که در زمان قطعی شدن بدهی مالیاتی، صاحب حق امضاء باشند عملیات اجرایی موضوع ماده 218 قانون مالیات های مستقیم پیاده سازی خواهد شد و این موضوع منصرف از اشخاصی است که در شروع اقدامات اجرایی به عنوان مدیر تصفیه انتخاب خواهد شد، می باشد چرا که در گذشته و زمان قطعی شدن مالیات سیمت و مسئولیتی متوجه وی نبوده تا قبول پرداخت مالیات و اقدامات اجرایی را صحیح دانست. بنابراین مدیران اشخاص حقوقی نیز که در گذشته دارای سیمت بوده اما بدهی در دوران آنها قطعیت نیافته نیز نمی بایست مشمول مطالبه مالیات و اقدامات اجرایی و تأمینی از قبیل توقیف حساب ها و اموال و ممنوع الخروجی قرار گیرند.

از ماده (118) لایحه اصلاحی قسمتی از قانون تجارت و ماده (135) آن چنین بر می آید که مدیران غیر از موارد صلاحیت خاص مجامع و آن چه خارج از موضوع شرکت است، دارای کلیه اختیارات قانونی هستند. این امر حاکی از آن است که مدیران شرکت وکیل آن محسوب نمی شوند؛ زیرا چنانچه مدیران وکیل شرکت محسوب گردند فقط در محدوده اختیارات اعطایی امکان اقدام دارند نه فراتر از آن، بنابراین در هر حال در مقام تعریف مدیر شرکت سهامی شاید بتوان گفت، مدیران اشخاصی هستند که به وسیله سهامداران یا شرکا برای دوره زمانی معینی جهت اداره شرکت تعیین می شوند. به واقع اشخاصی که خارج از اعضای هیأت مدیره به عنوان مدیرعامل انتخاب و فاقد امضاء مجاز نیز می باشند، اساساً صرف نظر از این که به موجب مواد متعدد قانون تجارت به عنوان مدیر تلقی نمی گردد. بدیهی است با توجه به این که این قبیل مدیرعامل در امورات جاری و تصمیم گیری نقشی ندارند، مسئولیتی نیز متوجه آنان نباشد و صرف یدک کشیدن نام مدیرعامل و درج در روزنامه رسمی نیز نمی



تواند به خودی خود مسئولیتی برای اشخاص به وجود آورد، بلکه پذیرش مسئولیت های قانونی، تعهدات وی را در جایگاه مدیرعامل ایجاد می نماید یا از طرفی مدیرعامل و اعضای هیأت مدیره که تحت شرایطی امکان استعفاء برای رهایی از پرداخت مالیات ندارند، مسئولیتی متوجه آنان نبوده تا عملیات اجرایی را در اجرای ماده 218 قانون مالیات های مستقیم برای این قبیل مدیران صحیح دانست.

بر اساس رأی شماره 736 مورخ 1387/10/29 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مسئولیت پرداخت مالیات در شرکت ها، صرفاً متوجه آن دسته از اعضای هیأت مدیره شرکت ها که صاحب امضاء و ذی صلاح و مسئول در زمینه پرداخت مالیات شرکت در دوران تصدی خود بوده اند، دانسته شد و بخشنامه های سازمان امور مالیاتی که خلاف این را مقرر داشته بود، باطل گردید.

بر اساس رأی شماره 9310090905801909 مورخ 1393/11/27 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ممنوع الخروج نمودن مدیران و اعضای هیأت مدیره شرکت ها بابت بدهی مالیاتی شرکت صرفاً متوجه مدیرانی دانسته شد که صاحب امضای اسناد تعهدآور در دوران تصدی خود بوده اند.

لذا به استناد احکام مذکور، اداره امور مالیاتی تنها در مواردی می تواند اقدام به عملیات اجرایی علیه مدیران شرکت ها بابت بدهی مالیاتی نماید که آن مدیران در دوران تصدی خود از صاحبان امضای مجاز شرکت بوده باشد. لازم به ذکر است که مبنای عمل سازمان مالیاتی هر کدام از مفاد ماده 198 قانون مالیات های مستقیم یا ماده 122 قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران باشد. (از واژه مدیران در آن مفاد استفاده شده است که مصداق این واژه نیز مطابق آرای دیوان عدالت، صرفاً اعضای هیأت مدیره صاحب امضای مجاز است).

علی رغم استدلال مندرج در دادنامه شماره 736 مورخ 1387/10/29 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر خلاف قانون و خارج از اختیار بودن تسری حکم مواد (198) و (202) قانون مالیات های مستقیم از مدیران دارای حق امضاء و اختیار تصمیم گیری اشخاص حقوقی به کلیه مدیران و اعضای هیأت مدیره، در این بند حکم مواد مذکور باز هم به کلیه مدیران اعم از دارای حق امضاء و مسئول به علاوه مدیران فاقد حق امضاء و اختیار در تصمیم گیری تسری و تعمیم یافته و بنابراین خروج از اختیارات مرجع تصویب اتفاق افتاده است.

نظر به این که در متن دستورالعمل شماره 230/53338/د مورخ 1399/11/19 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور از جملات کلیه مدیران، سایر مدیران قبل از انحلال و کلیه اعضای هیأت مدیره و بدون تفکیک دارندگان حق امضاء اسناد تعهدآور و مدیران غیرصاحب امضاء ذکر

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390003157876
تاریخ تنظیم : 1404/12/05

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شده است و با عنایت به این که اخذ وجوه از غیرمدیون و مطالبه من غیرحق و تضییع حقوق شخص غیرمسئول به دلیل دیون شخص حقوقی و مدیران مسئول امضاء مجاز در هیچ یک از قوانین تجویز نشده است صدور بخشنامه مورد اشاره و ذکر کلیه مدیران و هیأت مدیره به صورت عام و بدون لحاظ ماده 50 آیین نامه ماده 219 قانون مالیات های مستقیم می باشد.

قاعده شرعی اوفوا بالعقود، المؤمنون عند شروطهم، ماده 10 قانون مدنی و سایر عمومات ناظر بر مورد تصمیمات اتخاذ شده بین شرکا طبق اساسنامه و صورتجلسات مجامع عمومی و عادی شرکت ها بین اعضای شرکت و مدیران شرکت نیز حاکم است. بنابراین اگر یکی از وکلا و نمایندگان شرکت از آنها عدول نمود برخلاف مفهوم آنها رفتار کرده و مسئولیت متوجه شخص مدیری که از آن عدول کرده است می باشد.

از ملاک ماده 190 قانون مدنی که اهلیت معامله را شرط صحت دانسته است چنین استنباط می گردد که چنانچه مدیر فاقد صلاحیت امضاء اسناد تعهدآور که طبق شرایط تعیین شده معامله را انجام نداده است یعنی فاقد صفت وکالت شرکت بوده است عمل حقوقی او به لحاظ فقدان اهلیت خاص معامله باطل می باشد زیرا که نمایندگی وکالت از طرف شرکت خود نوعی اهلیت به شمار می رود.

نهایتاً اعتقاد بر این است که در خصوص هیأت مدیره اصل بر اختیار است و در خصوص مدیرعامل اصل بر عدم اختیار. با عنایت به همین تفاوت است که مقنن در ماده 198 قانون مالیات های مستقیم صرفاً از مدیران نام برده و به هیچ وجه حکمی در خصوص مسئولیت مالیاتی سمت مدیریت عامل صادر ننموده است. در حالی که اگر مقصود مقنن متعهد نمودن مدیرعامل در کنار مدیران و استقرار مسئولیت تضامنی برای وی بود به شکلی مشابه ماده 129 قانون لایحه اصلاحی قانون تجارت از هر دو سمت به عنوان شخص مسئول نام می برد. لذا به نظر می رسد از منظر قانونگذار مدیرعامل مسئولیتی در قبال پرداخت مالیات ندارد. با این وجود قید عبارت مدیرعامل به صورت مطلق در مصوبه مورد اعتراض موجب می گردد مدیرعاملی که عضو هیأت مدیره نبوده است مشمول حکم موضوع ماده 198 قانون مالیات های مستقیم شود و مجبور به پرداخت مالیات شود.

اجبار در پرداخت مالیات شخص دیگر (شخص حقوقی) توسط شخصی دیگر (مدیرعاملی که عضو هیأت مدیره نیست) بدون آن که حکمی در این خصوص در قانون باشد، مغایر با حدیث نبوی «لا ضرر و لا ضرار فی الاسلام» که بر نفی ضرر و زیان زدن به خود و دیگران در دین اسلام و حرمت آن دلالت دارد بوده و از این حیث مخالف با شرع است. از سوی دیگر مطالبه مالیات توسط سازمان امور مالیاتی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390003157876
تاریخ تنظیم : 1404/12/05

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

کشور به شرح موصوف می تواند مصداق تحصیل مال از طریق نامشروع و مغایر با قاعده فقهی اکل مال به الباطل نیز باشد. همچنین مطابق با اصول بنیادین حقوقی ایران در تعهدات اصل بر مسئولیت اشتراکی است و مسئولیت تضامنی امری است استثنایی که نیاز به تصریح دارد. در فقه نیز به دلایل مختلف، با «ثبوت و استقرار مدیونین متعدد برای دین واحد» مخالفت شده است لذا در زمان شک در مسئول بودن یا مسئول نبودن می بایست وفق اصل برائت و تفسیر مضیق در موارد استثنایی به قدر متیقن بسنده نمود و صرفاً مدیران دارای حق امضاء را مسئول در پرداخت مالیات دانست.

متن مقررهای مورد شکایت به شرح زیر است:

" الف: بخشنامه شماره 210/99/84 مورخ 1399/11/5 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

مخاطبان/ ذی نفعان: امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: نحوه اجرای مقررات ماده 198 قانون مالیات های مستقیم

نظر به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوص مقررات ماده 198 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31 مبنی بر این که «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 آنها قطعی شده باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت 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 آنها قطعی شده باشد، مشمول مفاد این ماده می باشند.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390003157876

تاریخ تنظیم : 1404/12/05

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

2- تا زمانی که شخص حقوقی در عداد شرکت‌های دولتی می‌باشد، مدیران این گونه 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.

3- 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 198 قانون مذکور می‌باشند و ادارات کل امور مالیاتی موظفند با رعایت مفاد دستورالعمل شماره 230/21809/د مورخ 1399/5/22 اقدامات لازم در این خصوص معمول نمایند. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

ب: دستورالعمل شماره 230/53338/د مورخ 1399/11/19 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

مخاطبان/ذی نفعان: رییس امور مالیاتی شهر و استان تهران

مدیران کل امور مالیاتی استان‌ها

موضوع: ترتیبات اجرای نحوه وصول بدهی بدهکاران

نظر به این که پس از قطعیت بدهی، وصول مطالبات قطعی با رعایت مقررات، یکی از اولویت‌های سازمان جهت تحقق کامل درآمدهای پیش‌بینی شده می‌باشد. و با توجه به شرایط حاکم بر فضای کسب و کار، وصول با اصول مطالبات با درک شرایط موجود و رعایت حقوق و کرامت مؤدیان مورد تأکید می‌باشد لذا مقرر می‌دارد ادارات کل امور مالیاتی برای وصول مطالبات بالاخص مطالبات معوق موارد ذیل را رعایت نمایند:

1- پس از قطعیت بدهی ضمن تسریع در ابلاغ بدهی به مؤدی (حداکثر ظرف مدت یک هفته)، در صورتی که مؤدی بدهکار است ظرف مهلت مقرر موضوع ماده 210 قانون مالیات‌های مستقیم (حداکثر ظرف 10 روز) جهت پرداخت یا ترتیب پرداخت و در صورتی که بستانکار است در راستای درخواست مؤدی اقدام لازم به عمل آید.

2- چنانچه مؤدی ظرف مهلت مقرر موضوع ماده 210 قانون مالیات‌های مستقیم برای پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی اقدام ننماید در مواردی که امکان صدور سیستمی برگ اجرایی در پایان مهلت

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دادنامه

قانونی فراهم نشده است، حداکثر ظرف مهلت یک هفته، برگ اجرایی (برای اخطار به مؤدی به منظور پرداخت بدهی ظرف مهلت یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ اجرایی) صادر و ابلاغ گردد.

3- در صورتی که مؤدی ظرف مهلت مقرر برگ اجرایی (یک ماه از تاریخ ابلاغ) نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی اقدام ننماید؛ اقدامات اجرایی برای وصول مطالبات با رعایت مقررات فصل نهم باب چهارم و مفاد آیین نامه موضوع ماده 218 قانون مالیات های مستقیم از اموال مؤدی اعم از وجوه نقد، خودرو، املاک و ... نزد خود یا اشخاص ثالث به عمل آید.

1-3): توقیف اموال مؤدی مازاد بر بدهی و ده درصد اضافی موضوع ماده 211 قانون مالیات های مستقیم و همچنین استثنائات موضوع ماده 212 قانون مزبور تخلف از مقررات محسوب می گردد و قابلیت پیگرد از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی را خواهد داشت.

2-3): وصول ده درصد اضافی موضوع ماده 211 قانون مالیات های مستقیم صرفاً در چهارچوب تبصره (1) ماده 215 قانون مالیات های مستقیم و با رعایت رأی شماره 30/4/1551 مورخ 1374/3/3 شورای عالی مالیاتی مجاز است.

3-3): در صورتی که علی رغم قطعیت بدهی، مؤدی کماکان به بدهی قطعی اعتراض دارد و اعتراض مؤدی با توجه به دلایل و مستندات ارائه شده قابل طرح در مراجع فرجام خواهی پس از قطعیت می باشد، در موارد خاص با رعایت مقررات موضوعه از جمله ماده 259 قانون مالیات های مستقیم و ماده 58 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 218 قانون مالیات های مستقیم اقدام لازم جهت دریافت تضامین لازم برای توقف اقدامات اجرایی تا صدور رأی توسط مراجع یادشده به عمل آید.

4- در صورتی که علی رغم انجام کلیه اقدامات اجرایی، وصول بدهی از مؤدی میسر نشود با توجه به مسئولیت تضامنی مدیران و اعضای هیأت مدیره موضوع ماده 198 قانون مالیات های مستقیم با رعایت بخشنامه شماره 210/99/84 مورخ 1399/11/5 معاونت فنی و حقوقی و دستورالعمل شماره 230/21809 د مورخ 1399/5/22 این معاونت، اقدام لازم جهت وصول بدهی از مدیران و اعضای هیأت مدیره در چهارچوب مقررات به عمل آید.

5- ادارات کل امور مالیاتی موظفند متناسب با پرونده های اجرایی نسبت به تقویت هیأت های اجرایی برای وصول بدهی های قطعی بالاخص معوقات اقدام و پس از وصول مطالبات ابتدا اصل بدهی اعم از مالیات و عوارض را به ترتیب، برای تمام دوره ها و سال ها و سپس جرایم را تسویه نمایند.



دادنامه

6- با توجه به ظرفیت محدود امور نیابت اجرایی مستقر در ستاد ضرورت دارد ادارات کل امور مالیاتی برای وصول مطالبات از ظرفیت های اجرایی اداره کل تحت مدیریت خود استفاده نمایند و در صورتی که اقدامات اجرایی به عمل آمده توسط اداره کل بی نتیجه مانده است و یا در موارد خاص استفاده از ظرفیت امور نیابت اجرایی ستاد ضروری می باشد، لازم است اطلاعات کامل بدهی را به تفکیک دوره/ سال، اصل مالیات برارزش افزوده هر دوره، اصل عوارض ارزش افزوده هر دوره، اصل مالیات هر سال در هر یک از منابع، جریمه مالیات برارزش افزوده هر دوره، جریمه عوارض ارزش افزوده هر دوره، جریمه مالیات هر سال در هر یک از منابع، ردیف درآمدی مربوطه و اموال شناسایی شده مؤدی و اطلاعات مدیران و اعضای هیأت مدیره با ذکر بازه زمانی مسئولیت و قطعیت بدهی برای اشخاص حقوقی را در برگ دستور بازداشت اموال درج و به همراه برگ اجرایی و برگ قطعی جهت بررسی و اقدام به این معاونت ارسال نمایند و از ارسال مستقیم مکاتبات، رونوشت، فکس و ... به دفتر حسابداری، وصول و استرداد مالیاتی و امور نیابت اجرایی خودداری نمایند. شایان ذکر است به مستندات ارسالی بدون رعایت مفاد این دستورالعمل ترتیب اثر داده نخواهد شد. دفتر حسابداری و وصول و استرداد مالیاتی موظف است مستندات ارسال شده فاقد شرایط یادشده را عودت نماید.

7- دفتر حسابداری، وصول و استرداد مالیاتی موظف است پس از ارجاع درخواست اداره کل توسط این معاونت، مستندات موضوع بند (5) این دستورالعمل را بررسی و در صورت تأیید مستندات و مبانی قطعیت و عدم امکان وصول در اداره کل، عملیات وصول را با عودت از مؤدی پیگیری و چنانچه امکان پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی فراهم نشد مراتب را به امور نیابت اجرایی جهت وصول مطالبات اعلام نماید.

8- تأییدیه میزان وصولی امور نیابت اجرایی مستقر در ستاد در هر ماه به تفکیک مالیات، عوارض، جریمه مالیات، جریمه عوارض و ... جهت اعمال در حساب مؤدی توسط دفتر حسابداری، وصول و استرداد مالیاتی به ادارات کل امور مالیاتی به ادارات کل امور مالیاتی اعلام می شود. - معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوایح شماره 212/21230/ص مورخ 1399/12/27 و 212/22915/ص مورخ 1403/11/21 توضیحاتی داده که خلاصه آن اجمالاً به قرار زیر است:



دادنامه

" مطابق ماده 114 قانون مالیات های مستقیم، 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 اند، 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.

همچنین برابر تبصره ماده 118 قانون مالیات های مستقیم 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 شرکا 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 جرائم 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. با ملاحظه مقررات مذکور، روشن است که عبارت سایر مدیران قبل از انحلال مندرج در بند 1 بخشنامه مورد شکایت، ناظر به مواد قانونی یادشده 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. بنابراین بدیهی است 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- مقصود مقتن در ماده 198، وضع مسئولیت تضامنی برای مدیران شرکت های منحل و مدیران سایر اشخاص حقوقی است. همان گونه که استحضار دارند، تصدّی سمت مدیریت، یا از طریق تصمیم ارکان صالح شخص حقوقی، جهت انتخاب اشخاص و یا به واسطه واگذاری یا خریداری شرکت صورت می گیرد. شاکیان با خلط دو مبحث طرق تصدّی سمت مدیریت و مبنای وضع مالیات، تفسیر نادرستی از ماده 198 و بند 2 بخشنامه مورد شکایت ارائه کرده اند. در حالی که در بند یادشده، مبنای وضع مسئولیت تضامنی، ماده 198 قانون بوده و این بند 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 می شوند یا به



دادنامه

سبب قرارداد، در این جایگاه قرار می‌گیرند، 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. همچنین وفق ماده 135 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت که اشعار می‌دارد: «کلیه اعمال و اقدامات مدیران و مدیر عامل شرکت در مقابل اشخاص ثالث نافذ و معتبر است و نمی‌توان به عذر عدم اجرای تشریفات مربوط به طرز انتخاب آنها اعمال و اقدامات آنان را غیرمعتبر دانست.» خریداران شرکت یا مدیران فعلی با علم و توجه نسبت به مطالبات و دیون شرکت که حاصل عملکرد مدیران سابق است، عهده دار این سمت و قائم مقام مدیران پیشین می‌شوند و وضع مسئولیت تضامنی برای ایشان، بر پایه مراتب فوق و قاعده قائم مقامی مطابق قانون صورت گرفته است.

پیش بینی صلاحیت اختصاصی دادرسی مالیاتی و وصول و اجرای مالیات و نظایر این خصیصه ها برای سازمان متبوع، که جملگی بر گرفته از ماهیت فعالیت های این سازمان در حوزه حقوق عمومی است، شاهی بر اثبات تفاوت مذکور است. در نتیجه سازمان امور مالیاتی کشور، برای ترتب مسئولیت تضامنی نسبت به مدیران، به هیچ وجه، نیاز به اثبات وقوع تقصیر از جانب مدیران اشخاص حقوقی ندارد. همچنین شایان ذکر است مقصود از عبارت به طور جمعی یا فردی در ماده 198 قانون مالیات های مستقیم به روشنی در ماده 162 قانون مالیات های مستقیم بیان شده که ناظر بر حق انتخاب و اختیار سازمان در مراجعه به اشخاص مسئول است. در واقع، سازمان امور مالیاتی کشور، برای وصول یک طلب مالیاتی از شخص حقوقی، مخیر است به یک مدیر یا گروهی از آنها در کنار یکدیگر، مراجعه کند.

در خصوص نوع مسئولیت مدیران، ماده 142 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت (مربوط به شرکت های سهامی) در بر دارنده حکمی عام در خصوص مسئولیت مدیران و مدیر عامل این شرکت ها در صورت تخلف از مقررات قانونی می باشد. همان گونه که استحضار دارند، در مواردی که مسئولین امری متعدد باشند، اصل بر اشتراکی بودن مسئولیت آنها بوده و مسئولیت تضامنی نیاز به نص و تصریح مقتن دارد. این نص خاص (به موجب اصلاحیه مورخ 1394/4/31) در ماده 198 قانون مالیات های مستقیم پیش بینی شده و مدیران اشخاص حقوقی غیر دولتی، به نحو تضامنی و نه مشترک مسئول قلمداد شده اند. بنابراین با جمع میان ماده 142 لایحه مزبور 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 هیأت مدیره و مدیر عاملی که بدهی مالیاتی در دوران مدیریت آنان قطعی شده باشد،



(اعم از این که 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. یادآوری می نماید پیش از اصلاحات قانون مالیات های مستقیم این حکم در ماده 122 قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، در خصوص مدیرانی که بدهی مالیاتی مربوط به دوران مدیریت آنان است، به طور مطلق تصریح شده و در مدت اعتبار این قانون، لازم الرعایه بود. همچنین به موجب بند 11 ضوابط اجرایی قانون بودجه سال 1391 کل کشور، حکم موضوع ماده اخیر الذکر، به سنوات پیش از اجرای قانون برنامه پنجم، تسری یافته و شامل مدیرانی که بدهی مالیاتی مربوط به دوران مدیریت ایشان می باشد، گردیده است.

در خصوص تعداد مدیران مسئول پرداخت مالیات 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 جدیدترین و آخرین اراده مقنن اصلاح شدند. ملاحظه می شود که قانونگذار با وجود علم و آگاهی نسبت به صدور دادنامه های شماره 736 مورخ 1387/10/29 و شماره 9310090905801909 مورخ 1393/11/27 از سوی هیأت عمومی آن دیوان، قید مسئول را در ماده 198 تصریح نکرده و علی رغم درج هر دو این مواد در یک فصل، (فصل هفتم از باب چهارم قانون مالیات های مستقیم) 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 این که دارای حق امضاء اسناد تعهدآور 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 118 لایحه قانونی یادشده، روشن است که موضوع حق امضاء و حدود اختیارات مدیران، از مسائل داخلی شرکت محسوب شده و در برابر اشخاص ثالث، از جمله سازمان متبوع، قابل استناد نخواهد بود.

براساس ماده 125 لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت مربوط به شرکت های سهامی، مدیر عامل در حدود اختیاراتی که از سوی هیأت مدیره به او تفویض می شود، نماینده شرکت و دارای حق امضاء می باشد. لذا فرض وجود مدیر عاملی که حق امضاء ندارد، منتفی خواهد بود.

دادنامه شماره 140331390001953518 مورخ 1403/8/15 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متضمن اعلام نظر فقهای شورای نگهبان، به موجب دستورالعمل شماره 200/1403/511 مورخ

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390003157876

تاریخ تنظیم : 1404/12/05

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

1403/10/17 برای اجرای مفاد آن، به کلیه ادارات و مراجع مالیاتی ابلاغ گردیده و برابر قسمت اخیر این دستورالعمل، مدیران فاقد حق امضاء که با وجود تسلیم اظهارنامه رسمی یا اقامه دعوا، امکان استعفاء و خروج از هیأت مدیره را ندارند، در اجرای دادنامه موصوف، از شمول ماده 198 خارج شده اند؛ همچنین کلیه مقررات مغایر از تاریخ تصویب ملغی الاثر اعلام گردیده است. لذا با این اوصاف، موضوع شکایت مشمول ماده 85 قانون دیوان عدالت مذکور بوده و به دلیل انتفاء موضوع شکایت، صدور قرار رد دادخواست، مورد استدعا است."

در خصوص خواسته شاکیان مبنی بر ابطال عبارت و بندهایی از بخشنامه شماره 210/99/84 مورخ 1399/11/5 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، معاون قضایی در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری در اجرای ماده 85 قانون دیوان عدالت اداری با عنایت به این که سابقاً در هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری مطرح گردیده و این هیأت به موجب دادنامه شماره 140009970906010864-140009970906010865 مورخ 1400/7/11، 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 مذکور را مغایر قانون و قابل ابطال تشخیص نداده به موجب دادنامه شماره 140431390001626189 مورخ 1404/7/2 قرار رد شکایت صادر کرد.

لکن از آنجا که شاکیان درخواست ابطال بندهای 1 و 3 بخشنامه مذکور و ابطال دستورالعمل شماره 230/53338/د مورخ 1399/11/19 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را از بُعد شرعی نیز خواستار شده بودند، در اجرای بند 2 از ماده 87 قانون دیوان عدالت اداری در خصوص جنبه شرعی مقررہ مورد اعتراض از شورای نگهبان استعلام به عمل آمده و قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره 102/48378 مورخ 1404/10/29 اعلام کرده است که:

"رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

باسلام و تحیت

عطف به نامه شماره 0000620 مورخ 1404/7/26؛

موضوع بندهای 1 و 3 بخشنامه شماره 210/99/84 مورخ 1399/11/5 و بخشنامه شماره 230/

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



53338/د مورخ 1399/11/19 سازمان امور مالیاتی کشور، در جلسه مورخ 1404/4/7 فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت که به شرح ذیل اعلام نظر می گردد:

- باتوجه به ارجاع مصوبات مورد شکایت به دستورالعمل شماره 230/21809/د مورخ 1399/5/22 که پیرو نظر شماره 102/43018 مورخ 1403/5/8 فقهای شورای نگهبان ارسال شده است، در حال حاضر مصوبات مورد شکایت از این جهت واجد اشکال نیستند؛ اما اطلاق مصوبات نسبت به موارد مذکور در نظر فقهای شورای نگهبان قبل از زمان اصلاح دستورالعمل فوق، خلاف موازین شرع بوده است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/12/5 با حضور رییس 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره 102/48378 مورخ 1404/10/29 در رابطه با جنبه شرعی مقررات مورد شکایت اعلام کرده است که: «با توجه به ارجاع مصوبات مورد شکایت به دستورالعمل شماره 230/21809/د مورخ 1399/5/22 که پیرو نظر شماره 102/43018 مورخ 1403/5/8 فقهای شورای نگهبان اصلاح شده است، در حال حاضر مصوبات مورد شکایت از این جهت واجد اشکال نیستند، اما اطلاق مصوبات نسبت به موارد مذکور در نظر فقهای شورای نگهبان قبل از اصلاح دستورالعمل فوق خلاف موازین شرع بوده است.» بنابراین در اجرای حکم مقرر در ماده 87 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 مبنی بر لزوم تبعیت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از نظر فقهای شورای نگهبان در خصوص جنبه شرعی مقررات اجرایی، بندهای 1 و 3 بخشنامه شماره 210/99/84 مورخ 1399/11/5 و دستورالعمل شماره 230/53338/د مورخ 1399/11/19 سازمان امور مالیاتی کشور قبل از اصلاح آن خلاف شرع بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 بطلان آن از تاریخ صدور تا زمان اصلاح اعلام می شود. این رأی بر اساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمد رضا عابدی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390003157876

تاریخ تنظیم : 1404/12/05

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری