مسئولیت مالیاتی مدیران

روزآمد تا پاییز ۱۴۰۵

امید یاهو- محمد مسعود یوسفی

چاپ اول- ۱۴۰۵

دادبان دانا

مسئولیت
مالیاتی
مدیران

نویسندگان: امید یاهـــو- محمد مسعود یوسفی
طراحی جلد و صفحه‌آرایی: فاطمه یاوری‌نیا
ناشر: انتشارات دادبانان دانا
نوبت و سال چاپ: اول (۱۴۰۵)
شمارگان: ۵۰۰ نسخه
شماره استاندارد بین‌المللی کتاب (شابک): ۹۷۸-۶۲۲-۱۹۵۵۱-۹-۰
International Standard Book Number (ISBN):978-622-19551-9-0

مرکز پخش:
تهران- پاسداران- خیابان شهید کلاهدوز- بین دیباجی و یار محمدی- نبش حافظ- ساختمان بانک اقتصاد نوین- پلاک ۱- طبقه۲- واحد ۳
تلفن: ۲۲۵۸۴۹۰۰-۰۲۱
تلفن همراه: ۰۹۹۱۵۰۵۰۷۸۹

برای اطلاع از قیمت کتاب QR Code مقابل را اسکن کنید>>

وب سایت: dadbanandana.com

کلیه حقوق برای ناشر محفوظ است

فهرست مطالب

مقـــدمه.....۹

بخش اول: مبانی، قلمرو و شرایط مسئولیت مالیاتی مدیران

فصـل اول: مبانی حقوقی و سیر تقنینی مسئولیت مالیاتی مدیران.....۱۴

- مبحث اول: کلیات.....۱۴
- مبحث دوم: مبنای حقوقی مسئولیت مدیران نسبت به دیون مالیاتی شخص حقوقی.....۱۶
- مبحث سوم: مبانی و توجیه مسئولیت مالیاتی مدیران.....۲۲
- مبحث چهارم: سیر تقنینی مسئولیت مالیاتی مدیران.....۲۶

۱- ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳.....۲۶

۲- اصلاح ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰.....۲۶

۳- ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹/۱۰/۱۵
.....۲۷

۴- اصلاح ماده ۱۹۸ به موجب قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱
.....۲۸

- مبحث پنجم: آخرین قانون حاکم بر مسئولیت مالیاتی مدیران.....۳۰

فصل دوم: اشخاص مشمول و شرایط تحقق مسئولیت مالیاتی موضوع ماده ۱۹۸ ..... ۳۲

• مبحث اول: اشخاص مشمول و مبنای حق مطالبه ۳۲
۱- اشخاص حقوقی منحل شده ۳۴
۲- سایر اشخاص حقوقی غیردولتی ۳۵
• مبحث دوم: تأثیر قطعیت مالیات در مطالبه از مدیران ۳۷
• مبحث سوم: تفاوت میان «مالیات دوران مدیریت» و «مالیات قطعی‌شده در دوران مدیریت» ۳۹
• مبحث چهارم: رابطه مسئولیت مدیران و شخص حقوقی در مرحله مطالبه و وصول ۴۲
• مبحث پنجم: وضعیت مسئولیت مالیاتی شخص حقوقی عضو هیئت‌مدیره و نماینده حقیقی آن ۴۳
دیدگاه نخست: امکان مسئول شناختن نماینده حقیقی ۴۴
دیدگاه دوم: عدم امکان توسعه مسئولیت مالیاتی بدون نص روشن ۴۴

فصل سوم: اشخاص غیرمشمول مسئولیت مالیاتی موضوع ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم ٤٦

• مبحث اول: مدیرانی که در زمان قطعیت مالیات دارای سمت مدیریتی نبوده‌اند ۴۶
• مبحث دوم: سهامداران و شرکای شرکت ۴۹
• مبحث سوم: مدیران مالی، مدیران حقوقی و سایر مدیران تخصصی ۵۰
• مبحث چهارم: مفهوم و وضعیت حقوقی مدیران فاقد حق امضا ۵۱
• مبحث پنجم: اختلاف نظر درباره مسئولیت مالیاتی مدیران فاقد حق امضا ۵۳
الف - دلایل موافقان مسئولیت مدیران فاقد حق امضا ۵۳
ب- دلایل مخالفان مسئولیت مدیران فاقد حق امضا ۵۶

بخش دوم: تحولات اخیر مقررات و رویه قضایی در مسئولیت مالیاتی مدیران

فصل اول: نظریه فقهای شورای نگهبان و دادنامه شماره: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۹۵۳۵۱۸ مورخ ۱۴۰۳/۸/۱۵ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری.....۶۲

فصل دوم: تبیین مصادیق مندرج در نظریه فقهای شورای نگهبان.....۷۰

- مبحث اول: مدیرانی که قصور اطلاعی از مالیات متعلّقه نداشته‌اند.....۷۰
- مبحث دوم: مدیرانی که دارای حق امضا نیستند و راه تخلصی از پرداخت مالیات ندارند...۷۳
- مبحث سوم: جمع دو وصف یا کفایت وجود یک وصف.....۷۵

فصل سوم: بررسی آخرین دادنامه‌های هیئت عمومی دیوان عدالت اداری.....۷۸

دادنامه ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۱۰۸۶۹۸۷ مورخ ۱۴۰۴/۵/۷ هیات عمومی دیوان عدالت اداری ناظر بر ابطال «تبصره ماده ۳ دستورالعمل اعتبار اسنادی داخلی-ریالی مصوب ۱۴۰۳/۱/۲۱ شورای پول و اعتبار بانک مرکزی».....۷۸

دادنامه شماره ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۲۹۴۲۷۷۶ مورخ ۱۴۰۴/۱۱/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ناظر بر ابطال بندهای ۳ و ۵ از دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۷ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور.....۸۵

دادنامه شماره ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۳۱۵۷۸۷۶ مورخ ۱۴۰۴/۱۲/۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ناظر بر ابطال بندهای ۱ و ۳ بخشنامه شماره ۸۴/۹۹/۰۲۱ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۵ معاون حقوقی و فنّی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و ابطال دستورالعمل شماره ۵۳۳۳۸/۰۲۳/د مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۹ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ۹۴

فصل چهارم: آخرین رویه قضایی شعب دیوان عدالت اداری منبعث از آراء هیئت عمومی.....۱۱۴

فصل پنجم: بررسی یک پرونده به صورت عملی.....۱۱۸

بخش سوم: مراجع دادرسی و تظلم‌خواهی در اختلافات ناظر بر مسئولیت مالیاتی مدیران

فصل اول: صلاحیت هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در اختلافات مربوط به مسئولیت مالیاتی مدیران.....۱۲۸

فصل دوم: صلاحیت دیوان عدالت اداری.....۱۳۰

فصل سوم: دعاوی قضایی مرتبط با مسئولیت مالیاتی مدیران.....۱۳۲

- مبحث اول: استعفا از عضویت در هیئت‌مدیره.....۱۳۳
- مبحث دوم: عدم امکان خروج از شرکت و طرح دعوای الزام به پذیرش استعفا.....۱۳۴

دیدگاه اول: امکان طرح دعوای الزام به پذیرش استعفا و خروج مدیر از شرکت در محاکم قضائی و اختلاف نظر در خصوص قابلیت پذیرش این دعوا.....۱۳۴

دیدگاه دوم: عدم امکان طرح دعوا - دعوای غیرترافعی و غیرقابل استماع.....۱۳۶

- مبحث سوم: انتساب غیرارادی اشخاص به سمت مدیریت شرکت‌ها با سوءاستفاده از اسناد هویتی و آثار حقوقی و کیفری آن.....۱۴۱

۱

بخش اول

مبانی، قلمرو و شرایط مسئولیت مالیاتی مدیران

بخش اول

فصل اول

مبانی حقوقی و سیر تقنینی مسئولیت مالیاتی مدیران

مبحث اول: کلیات

اصل بر استقلال شخصیت حقوقی شرکت از مدیران آن است. شرکت تجارتی پس از برخورداری از شخصیت حقوقی، مستقلاً صاحب حقوق و تعهدات می‌شود و دیون ناشی از فعالیت آن نیز اصولاً به خود شخص حقوقی تعلق دارد. در حوزه مالیاتی نیز هرگاه درآمد، فعالیت یا معامله شخص حقوقی موجب تعلق مالیات شود، بدهکار اصلی مالیات خود شخص حقوقی است و صرف اداره شرکت توسط مدیران، موجب انتقال این دین به دارایی شخصی آنان نمی‌شود.

با این حال، این اصل در نظام مالیاتی مطلق نیست. قانونگذار در موارد مشخص، به منظور تضمین اجرای تعهدات مالیاتی شخص حقوقی، مسئولیت پرداخت برخی دیون مالیاتی را به اشخاصی غیر از مؤدی اصلی نیز تسری داده است. مسئولیت مدیران اشخاص حقوقی یکی از مهم‌ترین مصادیق این وضعیت است؛ زیرا در صورت تحقق شرایط مقرر قانونی، بدهی مالیاتی شرکت می‌تواند مستقیماً دارایی شخصی مدیر را نیز در معرض مطالبه قرار دهد.

اهمیت این موضوع تنها به مرحله وصول مالیات محدود نمی‌شود. تعیین اینکه چه شخصی «مدیر» محسوب می‌شود، کدام بدهی‌های مالیاتی قابلیت مطالبه از او را دارد، چه زمانی این مسئولیت ایجاد می‌شود و تغییر یا خاتمه سمت مدیریتی چه اثری بر آن دارد، از جمله مسائلی است که در عمل منشأ اختلافات متعدد میان مدیران اشخاص حقوقی و سازمان امور مالیاتی شده است.

از سوی دیگر، تحولات قانونگذاری در این زمینه نیز موجب شده است که مسئولیت مدیران در دوره‌های مختلف تابع ضوابط یکسانی نباشد. معیارهایی مانند «مربوط بودن مالیات به دوران مدیریت» یا «قطعیت مالیات در دوران مدیریت» هر یک آثار متفاوتی در تعیین شخص مسئول دارند و نمی‌توان بدون توجه به قانون حاکم در هر مقطع زمانی، درباره مسئولیت مدیر اظهارنظر کرد.

بر همین مبنا، مسئول شناختن مدیر نسبت به بدهی مالیاتی شخص حقوقی نیازمند حکم صریح قانون است. چنین مسئولیتی را نمی‌توان صرفاً از سمت مدیریتی شخص، میزان اختیار وی در اداره شرکت یا قواعد عمومی مسئولیت مدنی استنباط کرد. قانونگذار در ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم، با وضع حکمی خاص، در شرایط مقرر مسئولیت پرداخت برخی دیون مالیاتی شخص حقوقی را علاوه بر خود شخص حقوقی، متوجه مدیران نیز کرده و این مسئولیت را تضامنی شناخته است.

بررسی مسئولیت مالیاتی مدیران، از این رو، مستلزم شناخت دقیق مبنای حقوقی این مسئولیت، سیر تحولات قانونگذاری و سپس تعیین اشخاص و شرایط مشمول آن است. در ادامه، ابتدا ماهیت و مبنای مسئولیت مدیران نسبت به دیون مالیاتی شخص حقوقی بررسی می‌شود و سپس مبانی توجیهی، تحولات تقنینی و قانون حاکم بر این مسئولیت مورد مطالعه قرار خواهد گرفت.

مبحث چهارم: سیر تقنینی مسئولیت مالیاتی مدیران

مبنـای مسـئولیت مالیاتی مدیران شـرکت‌ها در قبـال دیون مالیاتی اشـخاص حقوقی در گذر زمان دسـتخوش اصلاحات متعددی شـده اسـت. بررسـی این تحولات نشـان می‌دهد که قانونگذار در دوره‌های مختلف، هم در تعیین اشخاص مشمول مسئولیت و هم در نوع مالیات‌های موضوع آن و به‌ویژه معیار زمانی انتساب مسئولیت به مدیران، تغییراتی ایجاد کرده است. سیر این تحولات به شرح زیر است:

۱- ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳٦٦/۱۲/۳

ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم در متن مصوب سال ۱۳۶۶ مقرر می‌داشت:
«مدیـران اشـخاص حقوقـی مجتمـعاً یـا منفرداً نسـبت بـه پرداخـت مالیات بـر درآمد اشـخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات این قانون مکلف به کسـر و ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشـد با شـخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.»

در ایـن مقطـع، حکـم مـاده ۱۹۸ بـه شـرکت‌های منحل‌شـده اختصـاص نداشـت و مسـئولیت، به طور کلی متوجه مدیران اشـخاص حقوقی بود. معیار زمانی مقرر در ماده نیز «مربوط بودن مالیات به دوران مدیریت» آنان بود.

۲- اصلاح ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰

به موجب قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، ماده ۱۹۸ به شرح زیر اصلاح شد:

«در شرکت‌های منحله مدیران اشخاص حقوقی مجتمعاً یا منفرداً نسبت به پرداخت مالیـات بر درآمد اشـخاص حقوقی و همچنیـن مالیات‌هایی که اشـخاص حقوقی به موجـب مـقررات این قانون مکلف به کسـر و ایصال آن بوده و مربـوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.»

مهم‌ترین تغییر اصلاح سال ۱۳۸۰، افزوده شدن قید «در شرکت‌های منحله» به ابتدای ماده ۱۹۸ بود. با این اصلاح، مسئولیت تضامنی مقرر در ماده ۱۹۸، برخلاف متن پیشین که به‌طور عام درباره مدیران اشخاص حقوقی حکم می‌کرد، به مدیران اشخاص حقوقی در فرض انحلال محدود شد. با این حال، این محدودیت به معنای خروج مدیران اشخاص حقوقی فعال از تمامی آثار و ضمانت‌اجراهای مالیاتی نبود؛ زیرا ماده ۲۰۲ اصلاحی همان قانون، همچنان نسبت به «مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی» بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی که مربوط به دوران مدیریت آنان بود، ضمانت اجرای ممنوع‌الخروجی را پیش‌بینی کرده بود. بنابراین، باید میان مسئولیت تضامنی موضوع ماده ۱۹۸ و ضمانت اجرای مقرر در ماده ۲۰۲ تفکیک قائل شد؛ اولی پس از اصلاح سال ۱۳۸۰ ناظر به فرض انحلال بود، در حالی که دومی نسبت به مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی در حال فعالیت نیز قابلیت اعمال داشت.

۳- ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹/۱۰/۱۵

قانونگذار در ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه، بار دیگر قلمرو مسئولیت مدیران را توسعه داد و مقرر کرد:

مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست.

این ماده از چند جهت واجد اهمیت بود. نخست آنکه مسئولیت را به «مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی» تسری داد و آن را به شرکت‌های منحل‌شده محدود نکرد. دوم آنکه علاوه بر مالیات‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده نیز

صراحتاً در قلمرو حکم قرار گرفت. همچنین در کنار تکلیف به «کسر یا ایصال»، عنوان «وصول» نیز در متن قانون مورد تصریح قرار گرفت. معیار زمانی مسئولیت، با وجود این تغییرات، همچنان «مربوط بودن مالیات به دوران مدیریت» بود.

قانون برنامه پنجم که در ابتدا برای دوره پنج‌ساله تصویب شده بود، به موجب اصلاح ماده ۲۳۵ در سال ۱۳۹۴، حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۵ تمدید شد و مقرر گردید با تصویب و ابلاغ برنامه ششم ملغی‌الاثر شود.

۴- اصلاح ماده ۱۹۸ به موجب قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹٤/٤/۳۱

در نهایت، به موجب بند ۴۹ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، متن ماده ۱۹۸ به شرح زیر جایگزین شد:

«در شرکت‌های منحله، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکت‌ها مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات 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 ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست.»

در اصلاح سال ۱۳۹۴، در مقایسه با مقررات پیشین، دو تحول قابل توجه در حکم ماده ۱۹۸ ایجاد کرد. از یک سو، قانونگذار در خصوص شرکت‌های منحل‌شده، مسئولیت را صراحتاً متوجه «مدیران تصفیه اشخاص حقوقی» دانست و در سایر شرکت‌ها، «مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی» را مشمول حکم قرار داد. از سوی دیگر، معیار زمانی تحقق مسئولیت نیز تغییر یافت؛ به این ترتیب که به جای ملاک پیشینِ «مربوط بودن مالیات به دوران مدیریت»، مسئولیت مدیر ناظر بر مالیاتی شد که «در دوران مدیریت او قطعی شده باشد»

مطابق ماده ۲۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاحات مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، جز در مواردی که ترتیب دیگری مقرر شده باشد، از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم‌الاجرا شد. از سوی دیگر، قانون برنامه پنجم توسعه نیز به موجب حکم قانونگذار تا پایان سال ۱۳۹۵ تمدید شده بود. ازاین‌رو، در سال ۱۳۹۵ از حیث زمانی میان ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجم و ماده ۱۹۸ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم هم‌پوشانی وجود داشت که با توجه به اعتبار و حاکمیت قانون برنامه پنجم در این بازه زمانی، حکم مقرر در ماده ۱۲۲ قانون مذکور ملاک عمل قرار می‌گرفت.

مبحث پنجم: آخرین قانون حاکم بر مسئولیت مالیاتی مدیران

در حال حاضر، مبنای اصلی مسئولیت مدیران نسبت به دیون مالیاتی اشخاص حقوقی، ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم با اصلاح مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ است. بر اساس این ماده، در شرکت‌های منحل‌شده، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکت‌ها، مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی در حدود مقرر قانونی با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی دارند.

این حکم، در عین شناسایی مسئولیت مدیران، اصل مسئولیت شخص حقوقی را از میان نمی‌برد. مسئولیت مدیر در کنار مسئولیت شخص حقوقی قرار دارد و تحقق آن منوط به وجود شرایطی است که قانون برای اعمال ماده ۱۹۸ مقرر کرده است. بنابراین، صرف داشتن سمت مدیریتی، بدون بررسی سایر شرایط قانونی، برای مطالبه هر نوع بدهی مالیاتی شخص حقوقی از مدیر کافی نیست.

از سوی دیگر، ماده ۱۹۸ تمامی مسائل مربوط به قلمرو و نحوه اعمال این مسئولیت را به تفصیل بیان نکرده است. تعیین اشخاصی که مشمول عنوان مدیر قرار می‌گیرند، نوع مالیات‌های قابل مطالبه، تأثیر زمان قطعیت مالیات، وضعیت مدیران سابق و فعلی، جایگاه مدیران دارای حق امضا و فاقد آن و نحوه اعمال مسئولیت تضامنی، هر یک مسائل مستقلی هستند که در ادامه و در محل مربوط به خود بررسی خواهند شد.

مبحث دوم: تأثیر قطعیت مالیات در مطالبه از مدیران

رکن اساسی و پیش‌زمینه اصلی مطالبه مالیات شخص حقوقی از مدیران آن در ماده ۱۹۸ فعلی، قطعیت مالیات در دوران مدیریت است. وفق صراحت این ماده، تا زمانی که مالیات به مرحله قطعیت نرسیده باشد، شرط زمانی مقرر برای اعمال مسئولیت مدیران تحقق پیدا نکرده است و نمی‌توان صرف وجود اختلاف مالیاتی یا صدور برگ تشخیص را مبنای مسئولیت تضامنی مدیر قرار داد.

در این زمینه باید میان «زمان قطعی شدن مالیات» و «زمان صدور یا ابلاغ برگ قطعی» تفکیک کرد. برگ قطعی در همه موارد منشأ قطعیت نیست و گاه صرفاً منعکس‌کننده مالیاتی است که پیش‌تر به موجب حکم قانون، انقضای مهلت اعتراض یا صدور رأی مرجع صالح قطعی شده است. از این رو، در تعیین مدیر مسئول، ابتدا باید مقطع واقعی و قانونی قطعیت مالیات احراز و سپس مشخص شود چه شخص یا اشخاصی در همان مقطع واجد سمت مدیریتی بوده‌اند.

مواردی که حسب مقررات، مالیات می‌تواند در آنها به مرحله قطعیت برسد عبارت‌اند از:

۱. درآمد ابرازی مؤدی در اظهارنامه مالیاتی؛

۲. اعلام قبولی مؤدی پس از ابلاغ برگ تشخیص؛

۳. ابلاغ واقعی برگ تشخیص و عدم اعتراض مؤدی در مهلت مقرر قانونی؛

۴. توافق مؤدی با واحد مالیاتی در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم؛

۵. صدور رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی و عدم اعتراض در مهلت مقرر؛

۶. صدور رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر؛

۷ـ صدور رأی از هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم؛

۸. صدور رأی از هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم؛

۹. صدور رأی ماهوی از شعبه تجدیدنظر دیوان عدالت اداری در اجرای بند ۴ ماده ۶۳ قانون دیوان عدالت اداری؛

۱۰ ـ اصلاح اشتباه واحد مالیاتی در اجرای ماده ۳۰ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم.

اهمیت تشخیص صحیح زمان قطعیت از آن جهت است که ماده ۱۹۸ اصلاحی، مسئولیت مدیر را به این مقطع زمانی مرتبط کرده است. بنابراین، هرگونه اشتباه در تعیین تاریخ قطعیت می‌تواند موجب انتساب مسئولیت به مدیری شود که در زمان واقعی قطعیت فاقد سمت بوده یا بالعکس، مدیری را که در زمان قطعیت دارای سمت بوده از دایره مسئولیت خارج سازد.

مبحث سوم: تفاوت میان «مالیات دوران مدیریت» و «مالیات قطعی‌شده در دوران مدیریت»

یکی از نکات اساسی در اجرای ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم، تمایز میان دو عبارت «مالیات مربوط به دوران مدیریت» و «مالیات قطعی‌شده در دوران مدیریت» است. این دو عبارت اگرچه در ظاهر به یکدیگر نزدیک‌اند، اما از حیث تعیین مدیر مسئول آثار کاملاً متفاوتی دارند.

در مقررات پیش از اصلاح سال ۱۳۹۴، از جمله ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه، قانونگذار مسئولیت مدیران را نسبت به مالیات‌هایی مقرر کرده بود که «مربوط به دوران مدیریت» آنان باشد. بر اساس این معیار، ارتباط بدهی مالیاتی با دوره‌ای که فعالیت اقتصادی، درآمد یا واقعه منشأ مالیات در آن تحقق یافته بود اهمیت داشت. در نتیجه، مدیر بودن شخص در دوره تحقق فعالیت اقتصادی و شکل‌گیری منشأ مالیات، عنصر اساسی در تعیین مسئولیت محسوب می‌شد.

اما در اصلاح ماده ۱۹۸ به موجب قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، قانونگذار معیار متفاوتی را برگزید و عبارت «در دوران مدیریت آنها قطعی شده باشد» را جایگزین معیار پیشین کرد. به موجب این تغییر، در قلمرو ماده ۱۹۸ اصلاحی، زمان تحقق فعالیت اقتصادی به تنهایی تعیین‌کننده نیست و آنچه مستقیماً در متن قانون مورد تصریح قرار گرفته، قطعی شدن مالیات در دوران مدیریت است.

به بیان دیگر، در نظام پیشین، محور مسئولیت «ارتباط مالیات با دوره مدیریت» بود؛ اما در نظام فعلی، محور اصلی «زمان قطعیت مالیات» است. بنابراین، ممکن است منشأ بدهی مالیاتی به فعالیت اقتصادی سال‌هایی مربوط باشد که مدیر دیگری اداره شرکت را بر عهده داشته است، ولی مالیات ناشی از آن فعالیت در دوره مدیریت شخص بعدی قطعی شود. در چنین فرضی، از حیث معیار زمانی ماده ۱۹۸ اصلاحی، زمان قطعیت اهمیت پیدا می‌کند.

این تغییر موجب شده است که احراز دقیق آغاز و پایان سمت مدیریتی اهمیت ویژه‌ای پیدا کند. در نظام پیشین، بررسی دوره فعالیت اقتصادی شرکت و زمان تحقق درآمد یا تکلیف مالیاتی اهمیت بیشتری داشت؛ اما در ماده ۱۹۸ فعلی باید مشخص شود که در مقطع قطعی شدن مالیات، چه شخصی از نظر حقوقی مدیر شخص حقوقی بوده است.

	بعد از سال ۱۳۹۵ (در زمان اجرائی بودن قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹٤/۰٤/۳۱ و اصلاح ماده ۱۹۸ ق م م)	قبل از سال ۱۳۹۵ (در زمان اجرائی بودن ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران)
عبارت قید شده در قانون	در دوران مدیریت آنها قطعی شده باشد	مربوط به دوران مدیریت آنها باشد
شرط تحقق مسئولیت	قطعیت مالیات در زمان مدیریت	مدیریت در شرکت در زمان تحقق فعالیت اقتصادی و درآمد ناشی از آن
ارتباط با دوره فعالیت شرکت	فقط مالیاتی که در زمان مدیریت قطعیت یافته، مشمول مسئولیت است	تصدی به عنوان مدیر در زمان فعالیت اقتصادی موجب تحقق مسئولیت می‌گردد
وضعیت مدیر فعلی نسبت به فعالیت‌های گذشته شرکت	به جهت مدیریت در زمان قطعیت مسئولیت محقق شده حتی اگر در زمان تحقق فعالیت اقتصادی و درآمد آن مدیر نباشد	مسئولیتی ندارد حتی اگر مالیات در دوره مدیریتی وی قطعی گردد.

بنابراین، نمی‌توان صرفاً بر مبنای آنکه درآمد یا فعالیت مشمول مالیات در دوره مدیریت شخصی تحقق یافته است، در قلمرو ماده ۱۹۸ اصلاحی وی را مسئول مالیات دانست، مگر آنکه سایر شرایط مقرر در قانون، از جمله معیار زمانی قطعیت نیز نسبت به او تحقق یافته باشد.

در مقابل، صرف صدور برگ قطعی در زمان مدیریت یک شخص نیز همیشه کافی نیست و باید بررسی شود که «قطعیت قانونی» در چه تاریخی تحقق یافته است. ممکن است رأی قطعی مرجع مالیاتی پیش از آغاز مدیریت شخص صادر شده باشد ولی برگ قطعی با تأخیر در دوران مدیریت وی صادر شود. در چنین حالتی، ملاک باید زمان واقعی قطعیت باشد، نه صرف تاریخ تنظیم یا ابلاغ برگ قطعی.

از این رو، در هر پرونده باید دو موضوع به‌صورت مستقل احراز شود: نخست، تاریخ قانونی قطعیت مالیات و دوم، وضعیت حقوقی شخص مورد مطالبه در همان تاریخ. تنها پس از احراز این دو عنصر است که می‌توان درباره تحقق یا عدم تحقق شرط زمانی ماده ۱۹۸ اظهارنظر کرد.

بخش اول

فصل سوم

اشخاص غیرمشمول مسئولیت مالیاتی موضوع ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم

مبحث اول: مدیرانی که در زمان قطعیت مالیات دارای سمت مدیریتی نبوده‌اند

بر اساس معیار زمانی ماده ۱۹۸ اصلاحی، برای تحقق مسئولیت مدیر باید مالیات در دوران مدیریت وی قطعی شده باشد. بنابراین، شخصی که در زمان واقعی و قانونی قطعیت مالیات، مدیر شخص حقوقی نبوده است اصولاً از حیث این شرط زمانی مشمول مسئولیت موضوع ماده قرار نمی‌گیرد.

در این زمینه، تعیین مقطع «قطعیت مالیات» اهمیت اساسی دارد. تاریخ صدور یا ابلاغ برگ قطعی همیشه با تاریخ واقعی قطعیت یکسان نیست و ممکن است مالیات پیش‌تر به موجب رأی قطعی مرجع مالیاتی، عدم اعتراض در مهلت مقرر یا سایر اسباب قانونی قطعی شده باشد.

مبحث پنجم: اختلاف‌نظر درباره مسئولیت مالیاتی مدیران فاقد حق امضا

در خصوص اینکه فقدان حق امضا موجب خروج مدیر از شمول مسئولیت تضامنی ماده ۱۹۸ می‌شود یا خیر، میان صاحب‌نظران، مراجع مالیاتی و رویه قضایی اختلاف‌نظر قابل توجهی وجود داشته است.

الف - دلایل موافقان مسئولیت مدیران فاقد حق امضا

نخست آنکه قانونگذار در متن ماده ۱۹۸ هیچ قیدی مبنی بر لزوم داشتن حق امضای مجاز یا اختیار مستقیم مالی برای تحقق مسئولیت تضامنی ذکر نکرده است. ماده از «مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی» سخن گفته و بر اساس این دیدگاه، اطلاق این عنوان کلیه افرادی را که مطابق مقررات حاکم بر شرکت در زمره مدیران قانونی قرار گرفته‌اند در بر می‌گیرد.

مؤید این برداشت، تفاوت ادبیات ماده ۱۹۸ با ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم دانسته شده است. در ماده ۲۰۲ قانونگذار از عبارت «مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی» استفاده کرده، در حالی که در ماده ۱۹۸ عنوان «مدیران» بدون قید مسئول به کار رفته است. از این تفاوت تعبیر می‌شود که قانونگذار در ماده ۲۰۲، به دلیل ماهیت خاص ضمانت اجرای ممنوع‌الخروجی، دامنه اشخاص مشمول را محدودتر در نظر گرفته، اما در ماده ۱۹۸ مسئولیت مالی را به طور عام‌تری بر مدیران مقرر کرده است.

بر اساس همین دیدگاه، نمی‌توان شرطی را که قانونگذار در ماده ۱۹۸ تصریح نکرده از طریق تفسیر به متن قانون افزود و مسئولیت مدیران را تنها به صاحبان امضای مجاز محدود کرد.

دوم آنکه ماده ۱۴۲ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، مسئولیت مدیران و مدیرعامل را نسبت به تخلف از مقررات قانون، اساسنامه یا مصوبات مجمع عمومی به داشتن حق امضا محدود نکرده است. طرفداران مسئولیت مدیر فاقد حق امضا از این

حکم نتیجه می‌گیرند که جایگاه مدیریتی تنها در اعمال اختیار امضا خلاصه نمی‌شود و مدیران، به اعتبار عضویت در ساختار اداره شرکت، دارای وظایف و مسئولیت‌هایی هستند که مستقل از اختیار امضای اسناد است.

همچنین ماهیت جمعی هیئت‌مدیره مؤید آن است که مدیر فاقد حق امضا الزاماً شخصی بی‌نقش در شرکت نیست. وی همچنان در جلسات هیئت‌مدیره شرکت می‌کند، رأی می‌دهد و ممکن است در تصمیمات مهم مالی و مدیریتی شرکت نقش مؤثر داشته باشد. بنابراین، فقدان اختیار فردی برای امضای چک یا اسناد بانکی لزوماً به معنای فقدان هرگونه نقش مدیریتی در ایجاد یا استمرار وضعیت مالیاتی شرکت نیست.

سوم آنکه پذیرش عدم مسئولیت مطلق مدیران فاقد حق امضا می‌تواند زمینه ایجاد ساختارهای صوری را فراهم سازد. ممکن است اشخاص مؤثر در اداره شرکت با طراحی نحوه امضا، خود را از اختیار ظاهری امضای اسناد محروم کنند ولی همچنان در تصمیمات اصلی شرکت نقش داشته باشند. در چنین وضعیتی، تلقی فقدان حق امضا به عنوان سبب خودکار خروج از مسئولیت می‌تواند موجب فاصله گرفتن وضعیت حقوقی از واقعیت اداره شرکت شود.

از منظر سیاست تقنینی نیز طرفداران این دیدگاه معتقدند ماده ۱۹۸ با هدف تضمین وصول مطالبات مالیاتی و ایجاد مسئولیت برای ساختار مدیریتی شرکت وضع شده است و محدود کردن آن صرفاً به مدیران صاحب امضا می‌تواند بخشی از مدیرانی را که در تصمیم‌گیری شرکت نقش مؤثر دارند از دایره پاسخ‌گویی خارج سازد.

چهارم آنکه وظایف مدیران صرفاً به امضای اسناد محدود نیست. عضو هیئت‌مدیره حسب مقررات قانونی و اساسنامه در تصمیم‌گیری، نظارت و اداره شرکت مشارکت دارد و ممکن است حتی بدون برخورداری از حق امضا، در جلوگیری یا ایجاد برخی تصمیمات مؤثر باشد. بر همین اساس، موافقان مسئولیت معتقدند فقدان حق امضا به تنهایی برای خروج شخص از عنوان مدیر موضوع ماده ۱۹۸ کفایت نمی‌کند.

دیوان عدالت اداری

«فَلا تَتَّبِعُوا الهَوَی أن تَعدِلُوا»
شعبه * دیوان عدالت اداری**
دادنامـــه

شماره دادنامه: ****
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۱/۱۰/۱۱
شماره پرونده: ****
شماره بایگانی شعبه: ****

• **شماره دادنامه:** ****
• **مرجع رسیدگی:** شعبه *** دیوان عدالت
• **شاکی:** آقای پ ف به نشانی مندرج در پرونده
• **طرف شکایت:** سازمان امور مالیاتی -اداره مالیاتی تهران
• **موضوع شکایت و خواسته:** نقض وابطال آرای هیات حل اختلاف مالیاتی

گردشکار: شاکی با تقدیم دادخواست به خواسته فوق که به شماره صدرالاشاره ثبت و به این شعبه ارجاع شده است اجمالاً اظهار داشته اداره طرف شکایت درخصوص مطالبه مالیات از بابت مسئولیت تضامنی برخلاف ضوابط ومقررات قانونی رسیدگی نموده است به مدارک و مستندات بی‌توجهی نموده است و به موضوع عدم داشتن سمت در شرکت که موثر در تعیین مالیات می‌باشد اهمیتی نداده است و فرایند رسیدگی مالیاتی منطبق با مفاد قانون مالیاتهای مستقیم ورعایت مقررات نمی‌باشد و رای موردشکایت به نحو متقن ومستدل صادر نگردید تقاضای ابطال آن را دارم. طرف شکایت در پاسخ به شکایت شاکی به موجب لایحه دفاعیه که تحت شماره ۴۰۹۳۱۲۷ مورخه ۱۴۰۱/۹/۲۲ در دفتر این شعبه ثبت شده است اعلام کرده شاکی آقای پ ع یکی از هیات مدیره شرکت پارسیان عظیم خودرو می‌باشد و مطالبه مالیات از وی به استناد مقررات قانونی بوده و تخلفی انجام نشده است تقاضای رد شکایت را دارم . اینک جلسه رسیدگی شعبه در وقت فوق‌العاده تشکیل است و پس از بررسی دلایل و مستندات طرفین ختم رسیدگی را اعلام و با استعانت از خداوند متعال به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

« رأی شعبه دیوان »

از مفاد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی ونیز قانون مالیات بر ارزش افزوده و سایر قوانین ومقررات مرتبط اختیار سازمان امورمالیاتی وادارات تابعه ومامورین مالیاتی در تشخیص ومطالبه و وصول مالیات آن هم با رعایت مفاد قانون ومعیارهای مندرج در آن ونیز توجه به تکالیف قانونی واهمیت دادن به ادعای مودیان و بررسی مدارک و مستندات آنها وانطباق اظهارنامه و ترازنامه ومستندات درآمدی وهزینه‌های با اطلاعات مندرج در سامانه‌ها وبه اجراگذاشتن طرح جامع مالیاتی استفاده می‌شود واز آنجایی که در مراحل این رسیدگی توجه به همه ابزارهای ممکن جهت نیل به عدالت، ضرورت دارد ودر فرایند رسیدگی به ادعای مودی و اصدار آرای معترض عنه به شماره ۱۰۰۰۰۰۱۲۷۹۷۸۰۸۱- ۱۰۰۰۰۰۱۲۷۹۷۸۰۷۸- ۸۲۷۶- ۸۲۷۸- ۸۲۷۹- ۸۲۸۰- ۸۲۸۱- ۸۲۸۲- ۸۲۸۳ مورخه ۱۴۰۱/۴/۷ صادره از هیات ماده ۲۱۶ ق.م.م. مربوط به مطالبه مالیات از بابت مسئولیت تضامنی این امور و نیز مفاد ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجم توسعه و ماده ۱۹۸ ق.م.م و مفاد رأی هیات تخصصی به شماره ۱۰۸۶۴ مورخ ۱۴۰۰/۷/۱۱ در خصوص مطلق مسئولیت مدیران می‌باشد مراعات شده است فلذا به استناد مواد ۱۰ و ۶۵ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ با ابرام آرای معترض عنه و موردشکایت حکم به رد شکایت صادر می‌نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می‌باشد.

مستشارتجدیدنظر ودادرس علی البدل شعبه بدوی دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: .....

مبحث دوم: مدیرانی که دارای حق امضا نیستند و راه تخلصی از پرداخت مالیات ندارند

گروهی دیگر از مدیران که به موجب نامه شماره ۴۳۰۱۸/۱۰۲ مورخ۱۴۰۳/۵/۸ قائم مقام دبیر شورای نگهبان از دایره شمول مسئولیت تضامنی ماده ۱۹۸ ق م م خارج شده‌اند مدیرانی هستند که «دارای حق امضا نیستند و راه تخلصی از پرداخت مالیات ندارند». در خصوص این گروه نیز همچون مدیرانی که قصورا اطلاعی از مالیات ندارند، تعریفی در متون حقوقی و قانونی ارائه نشده است اما به نظر می‌رسد معیار «نداشتن راه تخلّص از پرداخت مالیات» همان‌گونه که در رأی فقهای شورای نگهبان و دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری آمده، ناظر بر وضعیتی است که شخص، علی‌رغم عدم دخالت در ایجاد بدهی، در معرض مطالبه مالیات قرار گرفته، و در عین حال، هیچ سازوکار مؤثری برای خروج از این وضعیت در اختیار ندارد.

این وضعیت ممکن است ناشی از باقی‌ماندن نام مدیر در مرجع ثبت شرکتها و یا به علت عدم ثبت استعفا، یا حتی به‌خاطر سکوت شرکت (مجامع عمومی و سایر مدیران) در برابر تلاش او برای ترک مسئولیت باشد. در این حالت، شخص نه می‌تواند از شرکت خارج گردد و نه می‌تواند در برابر مسئولیت مالیاتی، با استناد به زوال سمت خود دفاع مؤثر نماید نتیجتا رابطه مستقیم و ملازمه میان عدم وجود راه تخلص از پرداخت مالیات با عدم امکان خروج از شرکت وجود دارد.

وقتی گفته می‌شود شخصی «راه تخلّصی از شرکت ندارد»، مراد آن است که مدیر شرکت، به‌رغم اراده و تصمیم شخصی برای خروج از شرکت یا ترک سمت، عملاً یا قانوناً امکان جدایی مؤثر از موقعیت حقوقی خود در شرکت را نمی‌یابد. این عدم امکان، ممکن است علل مختلفی داشته باشد: گاه از قواعد شکلی ناشی می‌شود، نظیر آنکه استعفا یا عزل مدیر در اساسنامه منوط به تشکیل مجمع عمومی یا انتخاب جانشین باشد، اما مجمع تشکیل نشود و شرکت نیز فاقد اراده مؤثر برای پیگیری وضعیت باشد. گاه از محدودیت‌های ثبت و تشریفات قانونی ناشی می‌شود، مانند آنکه مدیر علی‌رغم

ارائه استعفا، با مقاومت سایر اعضا یا سستی اداره ثبت، عملاً در سوابق رسمی به‌عنوان مدیر باقی بماند. و گاه از ساختار فروپاشیده، غیر فعال یا رهاشده شرکت ناشی می‌شود، به‌گونه‌ای که هیچ سازوکار داخلی یا نهادی برای طرح استعفا، انحلال یا تغییر سمت‌ها باقی نمانده باشد.

در چنین مواردی، فرد گرفتار موقعیتی می‌شود که باقی‌ماندن در ساختار شرکت، نه از سر اراده یا ایفای وظیفه، بلکه به علت نبود راه قانونی یا عملی برای خروج است.


ادعای مدیران در خصوص موارد مزبور علیرغم مسئولیت تضامنی بابت بدهی دوران مدیریت در هیات حل اختلاف مالیاتی ماده ۲۱۶ ق.م.م رسیدگی خواهد شد.
مدیرانی که قصوراً اطلاعی از مالیات متعلقه نداشته‌اند.
تبیین بخشنامه شماره: ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۱۱ مورخ: ۱۴۰۳/۱۰/۱۷
دارای حق امضاء نیستند.
راه تخلّصی از پرداخت مالیات ندارند. (مثلاً نمی‌توانند استعفا کنند)
مدیرانی که مالیات قطعی مطابق مقررات به آنها اطلاع رسانی شده باشد، نسبت به همان مالیات
مدیرانی که برای پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات قطعی، اقدام به امضای سند مالی از قبیل چک یا سفته نموده باشند، نسبت به مالیات موضوع اسناد مذکور
مدیرانی که اقدام به تسلیم اظهارنامه یا امضای صورت‌های مالی از جمله ترازنامه نموده باشند، نسبت به مالیات ابرازی و مالیات مندرج در اسناد مذکور
مدیرانی که برای دفاع نسبت به مطالبه مالیات قطعی، همچنین در خصوص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن، اقدام به مکاتبه، امضای وکالتنامه یا معرفی نماینده جهت مالیات قطعی که از شخص حقوقی مطالبه شده، نموده باشند، نسبت به مالیاتی که موضوع مکاتبه، وکالت یا نمایندگی است.
مدیران شرکت‌های بورسی نسبت به مالیات ابرازی و قطعی مندرج در صورت‌های مالی که اقدام به بارگذاری آنها در پایگاه‌های اینترنتی مربوط نموده‌اند.

دیوان عدالت اداری

«فَلا تَتَّبِعُوا الهَوَی أن تَعدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامـــه

شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۱۰۸۶۹۸۷

تاریخ تنظیم: ۱۴۰۴/۰۵/۰۷

شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۰۲۳۵۳۵۱

شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۰۶۲۳

- **تاریخ دادنامه:** ۱۴۰۴/۰۵/۰۷
- **مرجع رسیدگی:** هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
- **شاکیان:** آقایان امید یاهو و محمدمسعود یوسفی
- **طرف شکایت:** بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران
- **موضوع شکایت و خواسته:** ابطال تبصره ماده ۳ از دستورالعمل اعتبار اسنادی داخلی - ریالی مصوب ۱۴۰۳/۱/۲۱ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستی واحد ابطال تبصره ماده ۳ از دستورالعمل اعتبار اسنادی داخلی - ریالی مصوب ۱۴۰۳/۱/۲۱ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران را خواستار شده‌اند و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده‌اند که: «در راستای ماده ۵۸۳ قانون تجارت و اصول حقوق تجارت «اصل بر تفکیک شخصیت شرکت و سهامداران» می‌باشد و از میان بردن این قاعده که از آن تحت عنوان خرف حجاب شخصیتِ حقوقی یاد می‌شود، امرِ استثنایی بوده و در صلاحیتِ مقنّن است. به بیان دیگر اصل الزامِ اشخاص به جبران خسارت وارده ناشی از رفتار خود است و خلاف آن امرِ استثنایی است که نیاز به نصِ قانونی دارد. به همین جهت است که مقنّن در برخی مواردِ خاص، اصلِ مذکور را تخصیص زده و مسئولیتِ اقدامات شرکت را برعهده اعضای هیئتِ مدیره و سهامداران یا بالعکس قرار داده است (همچون ماده ۱۹ قانون صدور چک و ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم).

با وصف در خصوصِ مقرره مورد اعتراض، شورایِ پول و اعتبار با تجاوز از اصلِ تفکی تجاوز از اصلِ تفکیکاده ۵۸۳ قانونِ تجارت، سوءِ اثرِ اعضایِ هیئتِ مدیره و حتی نمایندهِ حقوقیِ شخصِ حقوقی را موجب عدمِ گذاشتنِ اعتبارِ اسنادیِ داخلیِ برِ رویِ شرکتِ دانسته است و اثرِ تخلفِ یکِ شخصِ را برخلافِ قاعدهِ «ورثرِ» به شخصِ دیگری که تأثیریِ در اینِ تخلفِ نداشتهِ تسریِ داده است.

هیئتِ عمومیِ دیوانِ عدالتِ اداریِ در آراءِ متعددِ از جملهِ دادنامهِ شمارهِ ۷۳۶ - ۱۳۸۷/۱۰/۲۹، ۱۹۰۹۰۵۸۰۹۰۵۸۰۱۹۰۹ - ۱۳۹۳/۱۱/۲۷ و ۱۲۶۵-۱۲۶۵۲ - ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۵۲ - ۱۴۰۱/۱۱/۴ مُهرِ تأییدیِ به اصلِ تفکیکِ شخصیتِ ها زده و هر گونه استناد بر اینِ اصلِ که مبنایی قانونیِ نداشتهِ را شایستهِ ابطالِ دانسته است.»

با وصف با توجه به موارد مذکور و با لحاظ این که بخش‌نامهٔ مصوب در خلاف ماده ۵۸۳ قانون تجارت و اصل تفکیکِ شخصیت‌هایِ شرکتِ تجاری با سهامداران و اعضایِ هیئتِ مدیره، اثرِ تخلفِ مدیران را بر شرکتِ مترتب نموده است، ابطالِ تبصره ماده ۳ موردِ شکایتِ را مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانونِ دیوانِ عدالتِ اداریِ خواستاریم."

متنِ مقرره موردِ شکایتِ به شرحِ زیرِ است:

یتِ کلِ مقررات، مجوریِ اسلامیِ ایران

مدیریتِ کلِ مقررات، مجوزهای بانکی و مبادلاتِ با پول‌شوئیِ ادارهِ مطالعات و مقرراتِ بانکی

دستورالعملِ اعتبارِ اسنادیِ داخلیِ - ریالیِ سالِ ۱۴۰۳

مقدمه:

شورایِ پول و اعتبار در اجرای بند ۵ تصویب‌نامهِ شماره ۳۵۹۸۵/ت۲۰۰۳هـ مورخ ۱۳۷۷/۶/۳هیئتِ محترمِ وزیران و به استناد بند ۶ ماده ۱۴ قانونِ پولی و بانکیِ کشور و به منظورِ حصولِ اطمینان از انجامِ صحیحِ امورِ مربوط به اعتبارِ اسنادیِ داخلیِ-

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: .....

دیوان عدالت اداری

«فَلا تَتَّبِعُوا الهَوَی أن تَعدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامـــه

شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۱۰۸۶۹۸۷

تاریخ تنظیم: ۱۴۰۴/۰۵/۰۷

شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۰۲۳۵۳۵۱

شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۰۶۲۳

ریالی و نیز با هدفِ تسهیلِ مبادلاتِ تجاریِ داخلی، «دستورالعملِ اعتبارِ اسنادیِ داخلیِ - ریالی» را که از این پس به اختصار «دستورالعمل» نامیده می‌شود، تصویب نمود.

فصلِ اول - تعاریف:

.....

فصل دوم- گشایشِ اعتبارِ اسنادِ داخلی:

.....

ماده ۳- بانکِ گشایش‌کننده مکلفِ است قبل از گشایشِ اعتبارِ اسنادیِ داخلی، وضعیتِ بدهیِ غیرجاری و چکِ برگشتیِ متقاضی راکِ مرکزیِ ذی‌ربطِ تعیین‌شده توسطِ بانکِ مرکزیِ استعلام نماید.

بانک گشایش‌کننده مُجاز به گشایش اعتبار اسنادی داخلی برایِ متقاضی که وفق ضوابط و مقررات مربوط، دارایِ سابقه چکِ برگشتیِ رفعِ سویه نشده و یا بدهیِ غیرجاریِ نزدِ شبکه بانکیِ کشور است، نمی‌باشد.

تبصره- در خصوصِ اشخاصِ حقوقی، موضوعِ مفاد این ماده علاوه بر شخصِ حقوقی، شاملِ صاحبانِ امضایِ مجاز و اعضایِ هیئتِ مدیره آن شخص (اعمِ از اشخاصِ حقیقی، حقوقی و نمایندگانِ شخصِ حقوقی) نیز می‌گردد.

.....

«دستورالعملِ اعتبارِ اسنادیِ داخلیِ - ریالی» که پیش‌تر در ۵۸ ماده و ۲۰ تبصره در یکِ هزار و دوست و پاردهمینِ جلسهٔ مورخ ۱۳۹۴/۹/۱۷ شورایِ پول و اعتبار به تصویبِ رسیده بود، با اعمالِ اصلاحاتی به شرحِ مندرج در متنِ ۶۵ ماده و ۲۲ تبصره در یکِ‌هزار و سیصد و هفتاد و نهمینِ جلسه مورخ۱۴۰۳/۱/۲۱ شورایِ پول و اعتبار به تصویبِ رسید."

در پاسخ به شکایتِ مذکور، اداره دعویِ حقوقیِ بانکِ مرکزیِ جمهوریِ اسلامیِ ایران به موجبِ لایحهٔ شمارهٔ ۳۱۹۸۱۵/۰۳ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۲۷ توضیحاتی داده است که خلاصهٔ آن به قرارِ زیر است:

"مطابقِ - ریالی، علتِعملِ اعتبارِ اسنادیِ داخلیِ - ریالی، علتِ محرومیتِ شخصِ حقوقی که مدیرانِ آن دارایِ سابقهٔ بدهیِ غیرجاری یا صدورِ چکِ پرداخت‌نشده هستند، از دریافتِ خدماتِ بانکیِ مبتنی بر اعتبارِ اسنادی، تداخلِ شخصیتِ حقوقیِ شرکت و شخصِ حقوقیِ مدیرانِ آن نبوده، بلکه حفاظتِ از حقوقِ عمومی و سیرِ دهکداران از طریقِ ممنوعیتِ معیبتِ مراودهٔ مالیِ باتلاق‌ها و مؤسساتِ اعتباریِ غیربانکی با اشخاصی است که به دلایلِ منطقی، این اطمینانِ نسبی در خصوصِ آنها وجود دارد که در فرضِ بدهکار شدن به بانکِ یا مؤسسهٔ اعتباریِ غیربانکی، از پرداختِ بدهیِ خودِ امتناع می‌نمایند.

در خصوصِ موضوعِ موردِ اعتراض، شورایِ پول و اعتبار در اجرایِ بندِ (۵) تصویب‌نامهِ شمارهٔ ۳۵۹۸۵/ت۲۰۰۳۵هـ مورخ ۱۳۷۷/۶/۳ هیئتِ وزیران (با موضوعِ اخذِ تصمیماتی در خصوصِ سیاست‌هایِ مصوبِ ساماندهیِ اقتصادیِ جمهوریِ اسلامیِ ایران) و به استنادِ بندِ (۶) مادهِ ۱۴ قانونِ پولیِ و بانکیِ کشور (به عنوانِ قانونِ حاکمِ وقت) و به منظورِ حصولِ اطمینان از انجامِ صحیحِ امورِ مربوط به اعتبارِ اسنادی داخلی- ریالی و نیز با هدف تسهیلِ مبادلاتِ تجاری داخلی، دستورالعملِ فوق‌الذکر را تصویب نموده است. لذا وضعِ مقرره موصوف در صلاحیتِ شورایِ پول و اعتبار بوده است.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: .....

دیوان عدالت اداری

«فَلا تَتَّبِعُوا الهَوَی أن تَعدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامـــه

شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۱۰۸۶۹۸۷

تاریخ تنظیم: ۱۴۰۴/۰۵/۰۷

شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۰۲۳۵۳۵۱

شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۰۶۲۳

دفاعیات:

۱- حکم مندرج در ماده (۳) دستورالعمل مزبور و تبصره ذیل آن، ناظر بر تأثیر اعتبارسنجی اعضای هیئت‌مدیره، صاحبان امضا و نمایندگان اشخاص حقوقی عضو هیئت‌مدیره بر ارائه یک خدمت بانکی به شخص حقوقی مربوطه می‌باشد؛ لکن حکم مندرج در ماده (۱۹) قانون صدور چک و ماده (۱۹۸) قانون مالیات‌های مستقیم، ناظر بر مسئولیت مدیران و صاحبان امضا در پرداخت مبلغ چک و مالیات می‌باشد. بنابراین ملاک از دو ماده اخیرالذکر فاقد وجاهت است.

۲- علاوه بر این، طبق ماده (۱۱۰) لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، نماینده معرفی‌شده از سوی شخص حقوقی عضو هیئت‌مدیره، با شخص حقوقی مزبور مسئولیت تضامنی دارد. اگرچه نمره اعتباری نماینده مذکور با توجه به اینکه این فرد سهامدار شرکت نمی‌باشد، ارتباط مستقیمی با صدور اعتبار اسنادی برای شرکت متقاضی ندارد، لکن نظر به تصمیم‌گیرنده بودن نماینده یادشده در امور شرکت، وضعیت اعتباری ایشان در تشخیص ریسک احتمالی مؤسسه اعتباری تأثیرگذار است.

۳- در شرکت‌های تضامنی (طبق ماده ۱۱۶ قانون تجارت) تمامی شرکا، در شرکت‌های مختلط غیرسهامی (وفق مواد ۱۴۱ و ۱۴۴ همان قانون) و در شرکت‌های مختلط سهامی (حسب ماده ۱۶۲ و ۱۶۴ قانون اخیرالذکر)، شرکای ضامن که الزاماً عضو هیئت‌مدیره نیز هستند، مسئول بازپرداخت بدهی‌های شرکت می‌باشند. لذا، تبصره فوق‌الذکر در خصوص شرکت‌های یادشده منطبق با قانون تجارت است.

۴- همچنین با توجه به اینکه آرای صادره از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری که در دادخواست مزبور استناد قرار گرفته، ناظر بر مسئولیت مدیران صاحب امضا در صورت عدم پرداخت مالیات است، از حکم مندرج در تبصره صدرالذکر مبنی بر تأثیر اعتبارسنجی مدیران بر ارائه خدمت به شخص حقوقی مربوطه، خروج موضوعی داشته و قابل استناد نمی‌باشد.

۵- اگرچه طبق قاعده فقهی وزر، هر شخص مسئول خسارات ناشی از اعمال خود بوده و نمی‌توان به دلیل اشتباه، مسئولیت و مجازاتی برای شخص دیگر وضع نمود؛ لکن اعتبار اسنادی نوعی قرارداد بوده و شرایط صدور آن تابع توافق طرفین می‌باشد و الزام قانونی برای شبکه بانکی مبنی بر صدور اعتبار اسنادی وجود ندارد. همچنین متقاضی می‌تواند از ابزارهای دیگر جهت پرداخت مبلغ قرار داد پایه استفاده نماید.

بنا به مراتب فوق و با توجه به اینکه بانک، نهاد ناظر و تنظیم‌گر شبکه بانکی بوده و وفق جزء (۲) بند (ب) ماده (۳) قانون بانک مرکزی، حفظ ثبات و سلامت شبکه بانکی بر عهده این بانک است و از سوی دیگر در خصوص نمونه اعتبارسنجی اشخاص متقاضی صدور اعتبار اسنادی حکم آمره قانونی وجود ندارد، لذا بانک مرکزی می‌تواند ساز و کار اعتبارسنجی متقاضی جهت صدور اعتبار اسنادی را تعیین نماید. بر این اساس تبصره صدرالذکر مغایرتی با احکام قانونی موجود از جمله ماده (۵۸۳) قانون تجارت ندارد. لذا صدور رأی شایسته مبنی بر رد شکایت مطروحه مورد استدعاست."

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۴/۵/۷ 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 رأی مبادرت کرده است.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: .....

دیوان عدالت اداری

«فَلا تَتَّبِعُوا الهَوَی أن تَعدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامـــه

شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۱۰۸۶۹۸۷

تاریخ تنظیم: ۱۴۰۴/۰۵/۰۷

شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۰۲۳۵۳۵۱

شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۰۶۲۳

رأی هیئت عمومی

مفاد تبصره مورد شکایت دلالت بر این دارد که محدودیت ایجادشده در خصوص اشخاص حقوقی موضوع این مقرره علاوه بر شخص حقوقی، شامل صاحبان امضای مجاز و اعضای هیئت مدیره آن اشخاص (اعم از اشخاص حقیقی، حقوقی و نمایندگان اشخاص حقوقی) نیز می‌گردد که با توجه به اینکه در رأی و به هیئت عمومی دیوان عدالت اداری و بر اساس آراء شماره ۷۳۶ مورخ ۱۳۸۷/۱۰/۲۹ و شماره ۹۳۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۱۹۰۹ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۲۷ این هیئت که در خصوص وجود مسئولیت برای مدیران اشخاص حقوقی در حوزه مالیاتی صادر شده به طور مشخص این مسئولیت متوجه مدیرانی اعلام شده است که دارای حق امضای اسناد تعهدآور بوده‌اند و سایر مدیران مبری از مسئولیت هستند، لذا محدودیت ایجاد شده در تبصره ۳ دستورالعمل اعتبار اسنادی داخلی- ریالی مصوب ۱۴۰۳/۲۱/۱۳ بر خلاف ملاک مقرر در دادنامه‌های هیئت عمومی دیوان عدالت اداری بوده و از جهت این که بدهی غیرمرتبط با شرکت (بدهی های شخصی مدیران یا چک های حقوقی آنان) را نیز مشمول ایجاد محدودیت برای شخص حقوقی قرار داده یا مدیران غیرصاحب حق امضاء را نیز مشمول این محدودیت اعلام کرده خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رأی بر اساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۱۰/۲) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: .....

بخش سوم

فصل اول

صلاحیت هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در اختلافات مربوط به مسئولیت مالیاتی مدیران

قاعده بر این است که رسیدگی نخستین به دعاوی در صلاحیت دادگاه‌های عمومی و انقلاب قرار دارد؛ اما هرگاه قانون برای دسته‌ای از اختلافات مرجع ویژه‌ای تعیین کند، این صلاحیت عام به سود مرجع خاص کنار می‌رود (ماده ۱۰ قانون آیین دادرسی مدنی). بر همین مبنا، در اختلافات مالیاتی باید به مقررات خاص قانون مربوطه رجوع کرد.

قانون‌گذار در قانون مالیات‌های مستقیم برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی، نظام دادرسی اختصاصی پیش‌بینی کرده است. به موجب ماده ۱۷۰، هرگونه اختلاف میان اداره امور مالیاتی و مؤدی در مرحله تشخیص، در هیأت حل اختلاف مالیاتی رسیدگی می‌شود مگر آن‌که قانون ترتیب دیگری مقرر کرده باشد. همچنین ماده ۲۴۴ نیز مجددا تصریح می‌کند که مرجع رسیدگی به «کلیه اختلاف‌های مالیاتی»، جز در مواردی که خود قانون مرجع دیگری تعیین کرده، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است. بنابراین در حوزه مالیات، قاعده این است که اختلافات ابتدا در هیأت‌های حل اختلاف طرح و رسیدگی می‌شود، نه در دادگاه‌های عمومی. این هیأت‌ها معمولاً در دو مرحله بدوی

و تجدیدنظر رسیدگی نموده و نقش اصلی آن‌ها رسیدگی ماهوی به اختلافات ناشی از تشخیص و مطالبه مالیات است.

با این حال، در کنار این سازوکار عمومی، قانون‌گذار مرجع خاص دیگری را نیز مقرر کرده که به «شکایات ناشی از اقدامات اجرایی وصول مطالبات مالیاتی» رسیدگی می‌کند. طبق ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی مربوط به مطالبه و وصول مالیات، «هیأت حل اختلاف مالیاتی صدر ماده ۲۱۶» است؛ رسیدگی در این هیأت به فوریت و خارج از نوبت انجام می‌شود و رأی آن قطعی و لازم‌الاجراست.

از همین منظر، اختلاف سازمان امور مالیاتی با اشخاص درباره مطالبه مالیات موضوع ماده ۱۹۸ نیز ماهیتاً اجرایی است؛ زیرا پس از قطعیت بدهی مالیاتی شرکت و عدم پرداخت آن از سوی شخص حقوقی، اداره امور مالیاتی برای وصول مالیات قطعیت یافته، مطالبه را متوجه مدیران کرده و عندالاقتضاء عملیات اجرایی را علیه آنان برقرار می‌کند. در نتیجه، هرگاه اختلاف مربوط به «مسئولیت مالیاتی مدیران اشخاص حقوقی» باشد و به مرحله عملیات و اقدامات اجرایی مطرح گردد، مرجع ذی‌صلاح برای رسیدگی هیأت موضوع صدر ماده ۲۱۶ است. بدیهی است اگر اقدامات اجرایی علیه شخصی اعمال شود و او مدعی عدم عضویت در هیأت‌مدیره یا خروج از شرکت در زمان قطعیت یا سایر مواردی ادعایی باشد، طرح و رسیدگی به این ادعا نیز در همان هیأت ماده ۲۱۶ امکان‌پذیر است.

وفق دستورالعمل شماره ۵۱۱/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۷ ریاست سازمان امورمالیاتی نیز تصریح شده است که در مواردی مانند مدیرانی که «قُصوراً اطلاعی از مالیات متعلق نداشته‌اند» یا «دارای حق امضا نیستند و راه تخلّصی از پرداخت مالیات ندارند»، ادعای ایشان در هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم مورد رسیدگی قرار می‌گیرد.

بخش سوم

فصل دوم

صلاحیت دیوان عدالت اداری

بر پایه‌ی اصل ۱۷۳ قانون اساسی، دیوان عدالت اداری برای رسیدگی به شکایات، دادخواهی‌ها و اعتراضات مردم نسبت به مأموران، واحدها و آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنان زیر نظر قوه قضائیه تشکیل شده است. ماده ۱ قانون دیوان عدالت اداری نیز همین فلسفه را تکرار و تبیین می‌کند: دیوان مرجع عامِ نظارت قضایی بر تصمیمات و اقدامات اداری است تا آن‌جا که با قانون و شرع و حدود اختیارات سازگار باشد.

به موجب ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری، صلاحیت دیوان در سه محور ترتیب یافته است:

۱. رسیدگی به شکایات از تصمیمات و اقدامات واحدهای دولتی و نیز تصمیمات و اقدامات مأموران آن‌ها

۲. رسیدگی به اعتراضات از آراء و تصمیمات قطعی مراجع اختصاصی اداری از جمله هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

۳. رسیدگی به شکایات استخدامی قضات و مستخدمان دستگاه‌های موضوع بند یک

براساس رای وحدت رویه شماره ۹۶۱ مورخ ۲۷/ ۰۵/ ۱۳۹۳ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، رسیدگی به اعتراض مودی به برگ مالیات قطعی، قبل از رسیدگی و صدور رای قطعی از سوی هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون اخیرالذکر، بدواً قابلیت طرح و استماع در دیوان عدالت اداری را ندارد.

بدین ترتیب، در دعاوی مالیاتی تنها مسیر اصلی برای طرح دعوا نزد دیوان عدالت اداری شکایت از «آراء قطعی مراجع اختصاصی اداری» (بند ۲ ماده ۱۰) از جمله آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م است از همین رو در صورتی که به ادعای شخص نسبت به غیرقانونی بودن مطالبه مالیات موضوع ماده ۱۹۸ ق م م در هیات موضوع ماده ۲۱۶ ق م م رسیدگی نگردد و شخص همچنان مدعی عدم رعایت قوانین و مقررات باشد. موضوع وفق بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری قابل طرح در دیوان عدالت اداری بوده و شعبه تجدیدنظر دیوان عدالت اداری در اجرای تبصره ۲ ماده ۳ قانون به ادعای شاکی در خصوص عدم رعایت قوانین و مقررات در هیات حل اختلاف مالیاتی رسیدگی نموده و در نهایت در راستای ماده ۶۳ ق د ع ا رای مقتضی را صادر می‌نماید.

بدین ترتیب، جایگاه دیوان در دعاوی مرتبط با مسئولیت مدیران، نظارت قضایی بر رعایت قانون در «آراء هیات حل اختلاف مالیاتی» بوده و صلاحیتی در رسیدگی مستقیم به دعاوی اشخاص مبنی بر اقدامات اجرائی سازمان امورمالیاتی و تصمیمات یا اقدامات اداریِ مستقل سازمان امور مالیاتی یا ماموران آن نداشته و در صورت طرح شکایت با خواسته‌هایی همچون الزام به رفع ممنوع الخروجی یا رفع مسدودی حساب، احراز وقوع تخلف در اعمال عملیات اجرائی و ...، صرف نظر از ماهیت ادعای شاکی و صحت یا عدم صحت ادعای عدم رعایت قوانین و مقررات، دعاوی مذکور با قرار عدم استماع در شعبه بدوی دیوان عدالت اداری مواجه خواهد شد.