مسئولیت مالیاتی مدیران

امید یاهو- محمد مسعود یوسفی

چاپ اول- ۱۴۰۵

دادبانان دانا

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

مقـــدمه

مسئولیت مالیاتی مدیران شرکت‌ها از جمله موضوعاتی است که در مرز میان حقوق مالیاتی، حقوق شرکت‌ها و دادرسی اداری قرار می‌گیرد و همین ویژگی، آن را به یکی از مسائل پیچیده و در عین حال پرکاربرد در روابط میان اشخاص حقوقی، مدیران آنها و سازمان امور مالیاتی تبدیل کرده است. اگرچه اصل استقلال شخصیت حقوقی اقتضا دارد که دیون و تعهدات شرکت از دارایی و مسئولیت شخصی مدیران آن تفکیک شود، قانونگذار در مواردی مشخص و تحت شرایطی خاص، مدیران را نیز در قبال برخی دیون مالیاتی شخص حقوقی مسئول شناخته است.

مسئولیت مالیاتی مدیران در طول سال‌های گذشته دستخوش تحولات مهمی شده و معیارهای تعیین اشخاص مسئول، نوع بدهی‌های قابل مطالبه و به‌ویژه زمان و شرایط تحقق این مسئولیت تغییر یافته است. از این رو، پاسخ به پرسشی ظاهراً ساده مانند اینکه «آیا مدیر یک شرکت مسئول پرداخت بدهی مالیاتی آن شرکت است؟» در بسیاری از موارد، مستلزم بررسی مجموعه‌ای از عوامل حقوقی و واقعی است؛ از جمله قانون حاکم در دوره مربوط، زمان ایجاد و قطعیت بدهی، تاریخ آغاز و پایان سمت مدیریتی، حدود اختیارات شخص، برخورداری یا عدم برخورداری از حق امضا، میزان اطلاع او از وضعیت مالیاتی شرکت و امکان عملی یا حقوقی وی برای ایفای تعهدات مربوط.

پیچیدگی موضوع زمانی بیشتر می‌شود که مقررات قانونی با بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی و نیز رویه قضایی مراجع مختلف درهم می‌آمیزد. در سال‌های اخیر، با طرح موضوع مسئولیت مالیاتی مدیران در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و همچنین اعلام نظر

فقهای شورای نگهبان، برداشت‌های پیشین از دامنه این مسئولیت با تحولات قابل توجهی مواجه شده است. توجه به وضعیت واقعی مدیر، علم و اطلاع وی از بدهی مالیاتی، حدود اختیار او در اداره امور مالی شرکت و امکان اقدام مؤثر برای پرداخت بدهی، به تدریج جایگاه پررنگ‌تری در تحلیل مسئولیت یافته است. این تحولات نشان می‌دهد که صرف درج نام شخص در سوابق ثبتی شرکت یا عضویت او در هیأت‌مدیره، در همه موارد نمی‌تواند بدون توجه به سایر اوضاع و احوال، پاسخ نهایی مسئله مسئولیت مالیاتی باشد.

موضوع مسئولیت مالیاتی مدیران صرفاً جنبه نظری ندارد و آثار آن در عمل می‌تواند بسیار مهم و گاه سنگین باشد. توقیف حساب‌های بانکی، بازداشت اموال شخصی، اعمال عملیات اجرایی و مطالبه بدهی‌هایی که منشأ آنها فعالیت شخص حقوقی است، از جمله آثاری است که ممکن است مستقیماً متوجه مدیران شود. در برخی پرونده‌ها نیز ممکن است شخص در زمانی با مطالبه مالیاتی مواجه شود که سال‌ها از پایان همکاری یا سمت مدیریتی او گذشته یا اساساً در ایجاد بدهی و تصمیمات مالی شرکت نقش مؤثری نداشته است. همین آثار عملی، ضرورت شناخت دقیق حدود قانونی مسئولیت مدیران و شیوه صحیح اعتراض به اقدامات مالیاتی را دوچندان می‌کند.

در بررسی این موضوع باید میان مفاهیم مختلف تفکیک قائل شد. بدهکار اصلی مالیات، اصولاً شخص حقوقی است و مسئولیت مدیر، در صورت تحقق شرایط مقرر قانونی، در کنار مسئولیت شرکت قرار می‌گیرد؛ نه آنکه اصل بدهی از شرکت به مدیر منتقل شود. همچنین عنوان «مدیر» در ساختار حقوقی شرکت لزوماً با هر عنوان مدیریتی در ساختار اداری یا سازمانی یکسان نیست. مدیر مالی، مدیر حقوقی، مدیر منابع انسانی یا سایر مدیران تخصصی صرفاً به اعتبار عنوان شغلی خود در جایگاه مدیران قانونی شرکت قرار نمی‌گیرند. از سوی دیگر، وضعیت عضو هیأت‌مدیره فاقد حق امضا، مدیر غیرموظف، مدیرعامل، مدیر تصفیه و نماینده حقیقی شخص حقوقی عضو هیأت‌مدیره نیز هر یک دارای ویژگی‌ها و آثار حقوقی خاص خود است و نمی‌توان تمامی این اشخاص را بدون توجه به موقعیت و اختیارات واقعی آنان تحت حکم واحدی قرار داد.

کتاب حاضر با هدف ارائه تصویری منسجم و کاربردی از مسئولیت مالیاتی مدیران تدوین شده است. تلاش شده است موضوع، تنها از منظر مقررات مالیاتی بررسی نشود، بلکه ارتباط آن با قواعد حقوق شرکت‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی، آرای هیأت عمومی و شعب دیوان عدالت اداری و همچنین شیوه‌های عملی دادخواهی مورد توجه قرار گیرد. در این مسیر، ابتدا مبانی و سیر تحولات مسئولیت مالیاتی مدیران بررسی شده، سپس اشخاص مشمول، شرایط تحقق مسئولیت و مهم‌ترین موارد اختلافی مورد مطالعه قرار گرفته و در ادامه، تحولات جدید رویه قضایی و آثار آن بر نحوه مطالبه مالیات از مدیران تحلیل شده است. بخش پایانی نیز به مراجع رسیدگی، طرق اعتراض و برخی دعاوی مرتبط با سمت مدیریتی اختصاص یافته است.

کوشش بر این بوده است که در کنار تحلیل حقوقی، نیازهای عملی مدیران، وکلا، مشاوران حقوقی، حسابداران و سایر فعالان حوزه مالیاتی نیز مورد توجه قرار گیرد و مطالب به نحوی تنظیم شود که در مواجهه با پرونده‌های واقعی قابل استفاده باشد. بدیهی است موضوعی با این گستره و با توجه به تحولات مستمر مقررات و رویه‌های قضایی، همواره می‌تواند محل بحث، نقد و تکمیل باشد.

از این رو، ازحقوقدانان، وکلا، مشاوران مالی و مالیاتی، مدیران، پژوهشگران حقوق مالیاتی و تمامی خوانندگان محترم تقاضا می‌شود در صورت وجود هرگونه نقد، نظر، پیشنهاد یا مشاهده‌ای که بتواند به اصلاح و تکمیل مطالب این اثر در چاپ‌های بعدی کمک کند، از طریق راه‌های ارتباطی درج‌شده در ادامه، دیدگاه‌های خود را با نگارنده در میان بگذارند.

ایمیل: omidyahoolawyer@gmail.com
صفحه مجازی در اینستاگرام: @omidyaho0

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 دوم: مبنای حقوقی مسئولیت مدیران نسبت به دیون مالیاتی شخص حقوقی

برای تبیین دقیق این حکم، باید میان «دین مالیاتی شخص حقوقی» و «مسئولیت مدیر نسبت به آن دین» تفکیک قائل شد. دین مالیاتی در نتیجه تحقق شرایطی ایجاد می‌شود که قانون برای تعلق مالیات به مؤدی مقرر کرده است. بنابراین، شخص حقوقی ممکن است بدون ارتکاب هیچ تخلفی و صرفاً به سبب تحقق درآمد، انجام معامله یا وقوع سایر امور مشمول مالیات، بدهکار مالیات شود. در این فرض، منشأ دین، خود حکم قانون و تحقق موضوع مالیات است.

درکنار دین مالیاتی، قوانین مالیاتی تکالیف دیگری نیز برعهده مؤدیان یا سایر اشخاص قرار داده‌اند؛ از جمله تسلیم اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک، صدور صورتحساب الکترونیکی، ارائه اطلاعات و حسب مورد کسر، وصول یا ایصال مالیات. تخلف از این تکالیف ممکن است ضمانت اجراهای مستقل از قبیل جریمه یا سایر آثار قانونی را به دنبال داشته باشد. از این رو، «اصل دین مالیاتی»، «تکالیف مالیاتی» و «ضمانت اجرای تخلف از تکالیف» مفاهیمی مرتبط، اما از حیث مبنا و آثار حقوقی متفاوت‌اند.

مسئولیت مدیران موضوع ماده ۱۹۸ در وضعیت دیگری قرار دارد. مدیر در این فرض، اصولاً مؤدی مالیاتی شرکت نیست و مالیات مورد مطالبه نیز در نتیجه فعالیت اقتصادی شخص مدیر به او تعلق نگرفته است؛ بلکه قانونگذار شخصی غیر از مؤدی اصلی را، در صورت تحقق شرایط مقرر، نسبت به پرداخت دین مالیاتی شخص حقوقی مسئول شناخته است. بنابراین، مسئولیت موضوع ماده ۱۹۸ را می‌توان مسئولیتی قانونی نسبت به دین مالیاتی شخص دیگر دانست که ایجاد، حدود و آثار آن تابع حکم خاص قانونگذار است.

این تفکیک از حیث تحلیل ماهیت مسئولیت نیز اهمیت دارد. مسئولیت مالیاتی مدیر را نباید بدون توجه به ویژگی‌های آن، با مسئولیت مدنی یکسان دانست.