



رای شماره ۲۶۵۲ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۰۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (۱- بند ۳ بخشنامه شماره ۸۲۱۴۳/۱۴۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۸ سازمان ثبت اسناد و املاک کشور که متضمن لزوم اخذ تاییدیه حسابدار رسمی نسبت به ترازنامه و حساب سود و زیان تمامی شرکتها است از تاریخ تصویب ابطال شد. ۲- بند ۶ بخشنامه مذکور که بر اساس آن مقرر شده است: «با هماهنگی سازمان امور مالیاتی رصد الکترونیک بدهکاران مالیاتی و ممانعت از ثبت تاسیس و تغییرات این دسته از اشخاص به صورت برخط از طریق سامانه مورد اقدام قرار گیرد»، از تاریخ تصویب ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۵۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۱۱/۰۴

شماره پرونده: ۱۰۱۵۸۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای ۳ و ۶ از بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۵/۸-۱۴۰۱/۸۲۱۴۳ رییس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بندهای ۳ و ۶ از بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۵/۸-۱۴۰۱/۸۲۱۴۳ رییس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" ۱- وفق ماده ۲۴۲ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت «در شرکت های سهامی عام هیأت مدیره مکلف است که به حسابهای سود و زیان و ترازنامه شرکت گزارش حسابداران رسمی را نیز ضمیمه نماید حسابداران رسمی باید علاوه بر اظهارنظر درباره حساب های شرکت گواهی نمایند که کلیه دفاتر و اسناد و صورت حساب های شرکت و توضیحات مورد لزوم در اختیار آنها قرار داشته و حساب های سود و زیان و ترازنامه تنظیم شده از طرف هیأت مدیره

وضع مالی شرکت را به نحو صحیح و روشن نشان می دهد» در واقع مقنن این تکلیف را صرفاً با هدف حفظ حقوق سهامداران خرد که به دلیل کم بودن سهامشان در جریان اداره شرکت های سهامی عام نیستند مقرر نموده و در سایر شرکت ها نیاز به وضع چنین شرطی ندیده است با این همه در بند ۳ بخشنامه مورد شکایت مقرر شده که «ثبت تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان انواع شرکت های تجاری پس از تایید حسابداری رسمی امکان پذیر است» از آنجا که هیچ مبنای مشخص قانونی برای این شرط عام و مطلق بند ۳ بخشنامه وجود ندارد و حتی اگر ماده ۲۴۲ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت یا هر قانون دیگری که هیچ الزام قانونی هم در این خصوص ندارند مغایر حکم این ماده و مصداق توسعه دامنه شمول حکم مقنن و خارج از حدود اختیارات قانونی مرجع وضع مقرر است و موجب تحمیل هزینه گزاف خدمات حسابرسی و اخذ تایید حسابداری رسمی به مالکان این شرکت ها می شود و حتی اگر هدف سازمان ثبت اسناد و املاک کشور هم چنانچه در مقدمه بخشنامه ذکر شده پیشگیری از جرایم مالی توسط شرکت های تجاری و مبارزه با فساد بوده باز باید توجه داشت که تنها راه رسیدن به این هدف رعایت مژ قانون است و وضع چنین شرطی برای همه شرکت ها هم نیاز به حکم صریح مقنن دارد بر همین اساس ابطال از زمان تصویب آن را دارم.

۲- به موجب تبصره ۳ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم «سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است اسامی مدیران موسسات و شرکت هایی که بدهی مالیاتی اعم از مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده دارند و همچنین اسامی هریک از مدیران عامل و اعضای هیأت مدیره موسسات و شرکت ها که به علت صدور اسناد (صورت حساب) مبتنی بر انجام معاملات غیرواقعی در نظام اقتصادی از جمله امور مالی و مالیاتی کشور محکومیت قطعی یافته اند را به همراه مشخصات آنان به اداره ثبت شرکت ها اعلام کند اداره مذکور موظف است ثبت شرکت یا موسسه به نام این اشخاص و همچنین ثبت عضویت آنها در هیأت مدیره آن شرکت و سایر شرکت ها و موسسات را برای بدهکاران مالیاتی منوط به تعیین تکلیف و اخذ مفاصا حساب مالیاتی از سازمان امور مالیاتی کشور کند» اما وفق بند ۶ بخشنامه مورد شکایت با توسعه شمول این حکم مقنن مقرر شده «با هماهنگی سازمان امور مالیاتی رصد الکترونیک بدهکاران مالیاتی و ممانعت از ثبت تاسیس و تغییرات این دسته از اشخاص به صورت برخط از طریق سامانه مورد اقدام قرار گیرد» اصولاً مراد مقنن ممانعت از حضور بدهکاران مالیاتی در هیأت مدیره شرکت هاست نه تداوم این حضور و دریافت حق حضور و پاداش بیشتر توسط این مدیران بدهکار مالیاتی، حتی در صورتی که شرکت ها تصمیم به جایگزینی آنها با مدیران غیر بدهکار بگیرند وفق تبصره ۳ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم هم، اداره مذکور صرفاً موظف است ثبت شرکت یا موسسه به نام اشخاص بدهکار و همچنین ثبت عضویت آنها در هیأت مدیره آن شرکت و سایر شرکت ها و موسسات را برای بدهکاران مالیاتی منوط به تعیین تکلیف و اخذ مفاصا حساب مالیاتی از سازمان امور مالیاتی کشور کند نه هنگامی که موضوع ثبت صورتجلسه خروج این بدهکاران مالیاتی از هیأت مدیره شرکتی که خود این شرکت و دیگر مدیران آن هم دارای هیچ بدهی مالیاتی هم نیستند مطرح باشد لذا به دلیل مغایرت این حکم با تبصره ۳ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیارات بودن آن در خواست ابطال از زمان تصویب اطلاق عبارت «تغییرات» از بند ۶ بخشنامه مورد شکایت را در حدی که ثبت تغییرات مربوط به خروج اشخاص بدهکار مالیاتی از هیأت مدیره شرکتی که خود آن شرکت دارای هیچ بدهی مالیاتی هم نیست را ممنوع نموده، دارم.

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" اداره کل محترم ثبت شرکت ها و موسسات غیرتجاری

ادارات کل محترم ثبت اسناد و املاک استانها

موضوع: نحوه ممیزی مستندات مالی و اسنادی شرکت های تجاری

با عنایت به سیاست ها و برنامه های تحول و تعالی قوه قضاییه و لزوم ایجاد رویه واحد و پیشگیری از جرایم مالی توسط شرکت های تجاری و مبارزه با فساد و منع ایجاد شرکت های صوری مراتب تمهیدات لازم در زمان ثبت تاسیس و تغییرات به شرح ذیل مورد انتظار می باشد:

.....

۳- ثبت تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان انواع شرکت های تجاری پس از تایید حسابدار رسمی امکان پذیر است.

.....

۶- با هماهنگی سازمان امور مالیاتی رصد الکترونیک بدهکاران مالیاتی و ممانعت از ثبت تاسیس و تغییرات این دسته از اشخاص به صورت برخط از طریق سامانه مورد اقدام قرار گیرد. رییس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و امور مجلس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۱/۹/۱-۱۴۰۱/۶۳۹۲۵ توضیح داده است که:

" در خصوص بند ۳ ابلاغیه فوق الاشعار با عنایت به بررسی های صورت گرفته و اخذ نظرات و پیشنهادات دستگاههای ذیربط و طرح موضوع در شورای هماهنگی امور حقوقی سازمان متبوع بندهایی از ابلاغیه مذکور اصلاح و تکمیل گردیده که مفاد بند ۳ به شرح مرقوم نیز مورد بازنگری و اصلاح و جایگزین متن قبلی گردیده است که مراتب طی مکاتبه شماره ۱۴۰۱/۸/۲۱-۱۴۰۱/۱۵۵۲۴۴ از سوی مقام عالی ریاست سازمان ثبت اسناد و املاک کشور ابلاغ گردیده است. در رابطه با بند ۶ ابلاغیه اعلام می دارد: همانگونه که مستحضری در راستای قوانین و مقررات موضوعه از جمله تبصره های ۳ و ۴ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ از سنوات گذشته محدودیت های قانونی در خصوص بدهکاران مالیاتی به صورت الکترونیکی از طریق وب سرویس و با هماهنگی سازمان امور مالیاتی در سامانه جامع ثبت شرکت ها اعمال و رفع محدودیت های صورت گرفته نیز با اعلام سازمان مذکور و به صورت الکترونیکی صورت می پذیرد، لذا مفاد ابلاغیه مذکور ناظر بر اجرای تکالیف قانونی مقرر و به منظور نظام مند کردن فرآیندهای شرکت های تجاری و ساماندهی آنها می باشد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۱۱/۴ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان 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

الف. با توجه به اینکه بند ۳ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۸۲۱۴۳ مورخ ۱۴۰۱/۵/۸ سازمان ثبت اسناد و املاک کشور متضمن لزوم اخذ تاییدیه حسابدار رسمی نسبت به ترازنامه و حساب سود و زیان تمامی شرکتها است و این در حالی است که براساس ماده ۲۴۲ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۴ این الزام صرفاً برای شرکتهای سهامی عام تعیین شده و حکم مندرج در مقرره مورد اعتراض موجب محرومیت اشخاص از حکم مقرر در تبصره ۳ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم می‌شود، لذا بند ۳ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۸۲۱۴۳ مورخ ۱۴۰۱/۵/۸ سازمان ثبت اسناد و املاک کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

ب. براساس بند ۶ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۸۲۱۴۳ مورخ ۱۴۰۱/۵/۸ سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مقرر شده است : «با هماهنگی سازمان امور مالیاتی رصد الکترونیک بدهکاران مالیاتی و ممانعت از ثبت تاسیس و تغییرات این دسته از اشخاص به صورت برخلاف از طریق سامانه مورد اقدام قرار گیرد» و اطلاق حکم مزبور خروج مدیران و تغییرات از این جهت را نیز شامل می‌شود و این ممانعت شامل خروج مدیران و تغییرات خروجی نیز می‌گردد و این در حالی است که مقرره مورد شکایت در راستای تبصره ۳ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم صادر شده است و تبصره قانونی مذکور در مورد ممانعت از ورود و عضویت است و نه خروج مدیران از عضویت. بنا به مراتب فوق، اطلاق بند ۶ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۸۲۱۴۳ مورخ ۱۴۰۱/۵/۸ سازمان ثبت اسناد و املاک کشور در همین حد خلاف قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری