

## بررسی ممنوع الخروجی موضوع ماده ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم

### و تفسیر اشتباه بخشنامه مالیاتی ممنوع الخروجی

باستناد موارد متعددی مانند مواد ۲۴۷ و ۵۰۹ قانون آئین نامه دادرسی کیفری، ماده ۱۷ قانون گذرنامه، بخشنامه شماره ۲۲۲ اداره ثبت اسناد و املاک، ماده ۲۰۱ آئین نامه اجرایی مفاد اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۷، ماده واحده لایحه قانونی ممنوعیت خروج بدهکاران بانکها مصوب سال ۱۳۵۹ شورای انقلاب و همچنین ماده ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم ( ق م م ) ممنوع الخروجی انجام میپذیرد که ماده ۲۰۲ ق م م در این نوشتار مورد بررسی قرار میگیرد :

ماده ۲۰۲ ( اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم ) وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور میتواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آنها از ده میلیون ( ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ) ریال **بیشتر است** از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد شخص حقوقی یا مالیاتهایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن میباشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است. مراجع ذیربط به اعلام وزارت یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده میباشد.

\*\*\*\*\*

بند "ی" تبصره ۹ قانون بودجه سال ۱۳۹۴ : در ماده ۲۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم عبارت " برای اشخاص حقوقی تولیدی دارای پروانه بهره برداری از مراجع قانونی ذیربط از بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت شده و یا مبلغ پنج میلیارد ( ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ) ریال، سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی از ده درصد (۱۰٪) سرمایه ثبت شده و یا دو میلیارد ( ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ) ریال و سایر اشخاص حقیقی از یکصد میلیون ( ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ) ریال" جایگزین عبارت "**ده میلیون ریال**" میشود.

\*\*\*\*\*

ماده ۲۰۲ ( اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم ) وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور میتواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آنها برای اشخاص حقوقی تولیدی دارای پروانه بهره برداری از مراجع قانونی ذیربط از بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت شده و یا مبلغ پنج میلیارد ( ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ) ریال ، سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی از ده درصد (۱۰٪) سرمایه ثبت شده و یا دو میلیارد

( ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ) ریال و سایر اشخاص حقوقی از یکصد میلیون ( ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ) ریال بیشتر است از کشور جلوگیری نماید.

حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد شخص حقوقی یا مالیاتهایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن میباشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است. مراجع ذیربط با اعلام وزرات یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده میباشند.

\*\*\*\*\*

در بند ۱ بخشنامه ۲۰۰/۹۴/۲۹ مورخ ۱۳۹۴/۳/۱۶ رئیس کل سازمان امور مالیاتی وقت، به منظور رفع هرگونه ابهام و ایجاد وحدت رویه مقرر داشته است :

۱- در اجرای مقررات این بند برای اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی تولیدی، مبنای موردعمل درصدهای تعیین شده به نسبت سرمایه ثبت شده و حداکثر تا میزان نصاب تعیین شده به مبلغ پنج میلیارد ( ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ) و دو میلیارد ( ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ) ریال حسب مورد می باشد.

برای مثال در مورد اشخاص حقوقی تولیدی، چنانچه بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت شده کمتر مبلغ پنج میلیارد ریال باشد، مبنای عمل بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت شده بوده و در مواردی که بیست درصد (۲۰٪) مذکور بیش مبلغ پنج میلیارد ریال ( حدنصاب تعیین شده ) ملاک عمل خواهد بود.

\*\*\*\*\*

چرا تفسیر این بخشنامه اشتباه است؟ مجموعه سه استدلال ذیل را برای آن میتوان ذکر نمود :

دلیل اول : ممنوع الخروجی افراد، خلاف آزادی فردی است و نوعی جریمه و مجازات محسوب میشود و نمی توان آنرا در اختیار مصوبات و تفاسیر غیرقضایی سپرد که مثلاً رئیس سازمان به سلیقه شخصی بتواند عمل نماید و با بکار گرفتن کلماتی مانند حداکثر و نصاب، قانون را مخدوش نماید.

دلیل دوم : دلیل دوم که دلیل اول را تکمیل تر مینماید، عبارت از این است که در برخورد با اینگونه مسائل، قاعده حقوقی این است که امکان مجازات و تنبیه را باید تفسیر مضیق نمود به نحوی که تفسیر به نفع بدهکار و متهم باشد. بر این اساس، تفسیری که در مواجهه با قانون موردبحث پذیرفته میشود "هرکدام که بیشتر باشد" خواهد بود که منطقی بوده و منطبق با اصول حقوقی است.

باین ترتیب ۲۰٪ سرمایه یا ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال هرکدام که بیشتر باشد و همچنین ۱۰٪ سرمایه یا ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال هر کدام که بیشتر باشد، ملاک خواهد بود ( که بسته به مورد ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ و ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بعنوان حداقل ها تعیین شده اند ).

دلیل سوم : متن موضوع بند "ی" تبصره ۹ قانون بودجه سال ۱۳۹۴، جایگزین عبارت "ده میلیون ریال" میگردد که قبل از آن عبارت، کلمه "از" و بعد از آن هم دو کلمه "بیشتر است" ذکر شده ( از ده میلیون ریال بیشتر است ) و با کلمه "یا" مندرج در بین درصد سرمایه و مبلغ مذکور، اختیار انتخاب بین درصد مشخص سرمایه و مبلغ مشخص را به بدهکار ( مودی مالیاتی ) داده است که در علم حقوق معنی "یا" بخوبی روشن است و تفسیر مضیق قوانین مادر مفهوم آنرا شفاف میسازد.

در ماده ۲۰۲ ق م م جاری، مفهوم "از" قبل از بیست درصد و قبل از ده درصد با توجه به استفاده از "یا" حکایت از شروع انتخابی را دارد که با "بیشتر است" به پایان میرسد.

با عنایت به موارد ذکر شده، اضافه مینماید که کلمه "میتواند" در ماده ۲۰۲ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ ق م م بمعنای اعطای حق انتخاب درصد یا مبلغ به وزارت امور اقتصاد و دارایی و یا سازمان امور مالیاتی کشور نمی باشد که با مثالی توضیح داده میشود :

اگر سرمایه شرکتی تولیدی دارای پروانه بهره برداری ۱۰۰ میلیارد تومان باشد که ۲۰٪ آن میشود ۲۰ میلیارد تومان، حال براساس قانون ( و نه بخشنامه ۱۳۹۴/۳/۱۶ فوق الذکر ) طبعاً سقف ۲۰ میلیارد تومان شامل آن شرکت میشود و نه ۰/۵ میلیارد تومان ( که در قبال فعالیت و بزرگی آن شرکت، رقم ناچیزی به حساب می آید).

حال اگر این حق انتخاب به شرکت تولیدی دارای پروانه بهره برداری داده نمیشد، طبعاً میتوانست ایجاد رانت در این خصوص باشد، چرا که انتخاب برای آقازاده ها و نورچشمی ها و ژن های خوب ۲۰ میلیارد تومان میشد و عیناً با همان شرایط برای شرکتهای تولیدی و کارآفرینان دارای پروانه بهره برداری به مبلغ ۰/۵ میلیارد تومان! لذا حتماً قانون گذار چنین خطایی را مرتکب نشده است که اجازه امکان رانت ناحق دهد، ضمن آنکه تفسیر مضیق، این حق را به بدهکار ( مودی ) مالیاتی میدهد.

\*\*\*

در پایان، ضمن آنکه امید است از نظرات ارزشمند فعالین در عرصه های مختلف بهره مند گردم، به سازمانهایی نظیر امور مالیاتی و تامین اجتماعی پیشنهاد میگردد تا نسبت به بازنگری بخشنامه ها و دستورالعملهای ناصحیح و ابهام دار خود قبل از دیوان عدالت اداری و سایر مراجع ذیصلاح اقدام نمایند و مهمتر آنکه از صدور بخشنامه ها و دستورالعملهای متعدد که مخل تولید و رونق آنست پرهیز نمایند.

سید مرتضی میری

بازرس قانونی کانون طراحی مهندسی و طراحی مونتاز ایران