

تاریخ: ۲۷، ۹، ۱۳۸۹

شماره: ۵۲۱، ۸۸، ۱۳۸۹

پیوست: ۱



ورود به دبیرخانه شورای نگهبان

شماره ثبت: ۸۹، ۱۱، ۴۱، ۸۳۸

شماره ثبت: ۸۹، ۱۲، ۲۳

ساعت ورود:

...

...

بسمه تعالی

مدیریت محترم کل دبیرخانه شورای نگهبان

با اهداء سلام:

بازگشت به نامه شماره ۸۹، ۳، ۳۰، ۳۰، ۱۳ مورخ ۸۹، ۲، ۱۳ ... به

پیوست تصویر دادنامه شماره ۳۸۳ مورخ ۸۹، ۹، ۸ ...

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری جهت اطلاع و اقدام مقتضی ارسال

می شود.

دفتر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه

بسم الله الرحمن الرحيم

تاریخ: ۱۳۸۹/۹/۸

کلاسه پرونده: ۵۲۱/۸۸

شماره دادنامه: ۳۸۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای حسین فرنام.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۷ بخشنامه شماره ۲۳۲/۲۶۹/۱۹۰۳۲ مورخ ۸۸/۲/۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور.

گردشکار: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام نموده است، سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای بند (د) ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم اقدام به صدور بخشنامه فوق‌الذکر نموده است که اولاً بند (۷) بخشنامه مذکور هیچ‌گونه ارتباطی با بند (د) قانون که مقرر داشته: «د- سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهد شد.» ندارد، زیرا به صراحت حکم قانونی فوق‌الذکر سازمان امور مالیاتی صرفاً مواردی را که باید در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی درج گردد می‌تواند مشخص نماید و لا غیر. ثانیاً، در تبصره یک ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی صرفاً موکول به ارائه گزارش حسابرسی مالی و گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی گردیده است و هیچ‌گونه تکلیفی برای ارائه قرارداد حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی که در بند (۷) بخشنامه مقرر گردیده است، وجود ندارد. بنابراین تصدیق می‌فرمایند که بند ۷ بخشنامه مورد بحث در حکم وضع قاعده آمره مبنی بر ایجاد تکلیف در مورد مودیانی است که در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم حسابرسی مالی و مالیاتی خود را به حسابدار رسمی واگذار می‌نمایند. ثالثاً، اجرای حکم بند ۷ بخشنامه در مواردی غیر ممکن است. زیرا با توجه به مهلت ارائه اظهارنامه مالیاتی (فروردین لغایت تیر ماه هر سال برای عملکرد سال قبل)، چنانچه مؤدی اظهارنامه خود را در فروردین تسلیم نماید و قرارداد انجام حسابرسی را در اردیبهشت ماه



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه

منعقد نماید، در این صورت اجرای بند ۷ عملاً دستور به امر غیر ممکن است که فاقد وجاهت شرعی است، زیرا که اجرای حکم موضوع بند ۷ بخشنامه مذکور در چنین مواردی تکلیف به اجرای امری غیر ممکن است که خداوند عالم نیز چنین تکلیفی نمی‌فرماید، زیرا خداوند در قرآن مجید می‌فرماید «لا یكلف الله نفساً الا وسعها» و اگر گفته شود که قرارداد باید در سال قبل منعقد می‌شد نه تنها حکمی خلاف قانون است بلکه با توجه به تاریخ بخشنامه (۱۳۸۸/۲/۲۳) حداقل در مورد عملکرد سال ۱۳۸۷ غیر قابل اجراء می‌باشد. با عنایت به دلایل فوق‌الذکر که حکم مذکور خلاف شرع و قانون و خارج از اختیار سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد، متقاضی ابطال بند ۷ بخشنامه مذکور می‌باشم.

رئیس گروه امور حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، در پاسخ به شکایت شاکی، طی لایحه دفاعیه‌ای به شماره ۸۸/۹/۲۴ مورخ ۲۳۰/۵۲۵۹۵/۲۳۰ مورخ ۸۸/۹/۲۴ معاونت عملیاتی سازمان متبوع، اعلام داشته است: ۱- بخشنامه یاد شده حسب مجوز بند (د) ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم صادر گردیده است. ۲- در اجرای ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب ۷۲/۱۰/۲۱ مجلس شورای اسلامی ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده از حسابداران مذکور تجویز و آنان را مکلف نموده که گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود تنظیم و در اختیار مؤدی قرار دهند و گزارش مذکور را به شرط داشتن موارد مذکور در بندهای (الف تا د) و تبصره‌های ماده مذکور قابل رسیدگی دانسته است، و در بند (د) ماده یاد شده سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان متبوع می‌باشد قابل پیش‌بینی دانسته است و یکی از این موارد به موجب تبصره ۴ ماده ۵ اصلاحی آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۴ ماده واحده قانون استفاده از خدمات حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی موضوع تصویب‌نامه شماره ۷۴۰ ت ۳۷۱۲۹ ک مورخ ۸۷/۱/۱۰ هیأت وزیران تعیین شده است. تبصره ۴ ماده ۵ اصلاحی آیین‌نامه یاد شده مقرر می‌دارد: «اشخاصی که انجام حسابرسی مالیاتی را به حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی ارجاع می‌نمایند، مکلفند یک نسخه از قرارداد با حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی یا سازمان حسابرسی را همراه با اظهارنامه مالیاتی به اداره امور



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدُوا

دادنامه

مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.» ۳- سازمان امور مالیاتی کشور مراتب یاد شده در تبصره فوق‌الذکر را عیناً در بند ۷ بخشنامه مورد بحث آورده است و در واقع موضوع بند ۷ بخشنامه مذکور همان موضوع تبصره ۴ ماده ۵ اصلاح آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده مارالذکر می‌باشد و از آن جایی که آیین‌نامه اخیرالذکر لازم‌الاجرا است و از سوی مراجع ذی‌صلاح ابطال نگردیده لذا خواسته شاکی محکوم به رد است، با عنایت به مراتب فوق‌الذکر استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.

قائم مقام دبیر محترم شورای نگهبان در خصوص ادعای خلاف شرع بودن موضوع بند ۷ بخشنامه شماره ۲۳۲/۲۶۹/۱۹۰۳۲ مورخ ۱۳۸۸/۲/۲۳ سازمان امور مالیاتی، اعلام داشته است: اطلاق بند ۷ نسبت به موردی که مؤدیان در زمان قبل از صدور بخشنامه مزبور اظهارنامه تسلیم نموده‌اند و الزام آنان به ضمیمه کردن قرارداد حسابرسی موجب تضييع حقشان و عندالافتضاء اخذ مالیات علی‌الرأس از آنها می‌شود، خلاف موازین شرع تشخیص داده شد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی‌البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیأت عمومی

با توجه به نامه شماره ۳۸۵۱۴/۳۰/۸۹ مورخ ۱۳۸۹/۳/۱۰ قائم مقام محترم دبیر شورای نگهبان مبنی بر اینکه «مطابق نظر فقهای معظم شورا اطلاق بند ۷ نسبت به موردی که مؤدیان در زمان قبل از صدور بخشنامه مزبور اظهارنامه تسلیم نموده‌اند و الزام آنان به ضمیمه کردن قرارداد حسابرسی موجب تضييع حقشان و عندالافتضاء اخذ مالیات علی‌الرأس از آنها می‌شود، خلاف موازین شرع تشخیص داده شد.» بنابراین اطلاق بند ۷ بخشنامه شماره ۲۳۲/۲۶۹/۱۹۰۳۲ مورخ ۱۳۸۸/۲/۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور از ابتداء سال ۱۳۸۸ تا تاریخ لازم‌الاجراء شدن بخشنامه مورد شکایت در اجرای نظریه فقهای معظم شورای نگهبان و مستنداً به ماده ۴۱ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد./

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضائی دیوان عدالت اداری

مبشری