

دادنامه شماره : ۴۵۰

تاریخ : ۰۲ / ۰۷ / ۱۳۹۰

موضوع : ابطال ماده ۶ آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی

شکات به موجب دادخواست های جداگانه، ابطال ماده ۶ تصویب نامه شماره ۲۶۵۱۰ / ت ۳۹۰۳۹ ک - ۰۹ / ۰۲ / ۱۳۸۸ وزیران عضو کمیسیون اقتصاد را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که :

« در اجرای مقررات ماده ۴۰ قانون دیوان عدالت اداری، ماده ۳ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح حسابدار رسمی و بخشنامه شماره ۳۲۲۶ / ۳۷۲ - ۲۱۱ - ۰۱ / ۰۳ / ۱۳۸۴ تقدیم و به استحضار می رساند که :

وزیران عضو کمیسیون اقتصاد در جلسه مورخ ۳۱ / ۰۶ / ۱۳۸۷ خود آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی را تصویب کرده اند که ماده ۶ آن بدین شرح است :

ماده ۶ : سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است با رعایت قوانین و مقررات مربوط اظهار نامه اشخاص مشمول این آیین نامه را صرفا به انضمام صورت های مالی حسابرسی شده، بررسی و در صورت عدم ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده بر مبنای علی الرأس نسبت به تشخیص مالیات اقدام کند. با مقررات ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم که به موجب آن اختصاصا موارد تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس احصا شده است و همچنین نظر قانونگذار در ماده ۲۷۲ الحاقی به قانون مزبور و تبصره های

ذیل آن کاملاً مغایر است از محضر مبارک استدعا دارد دستور فرمایند در اجرای ماده ۴۰ فوق‌الاشعار موضوع درهیأت عمومی مطرح و ابطال مصوبه مزبور را در این مورد درخواست فرمایند.»

همچنین یکی از شکات به نام آقای علی حیدری طی دادخواستی اعلام کرده است:

« با عطف به ماده ۶ آیین نامه مذکور در فوق، سازمان امور مالیاتی مکلف شده است اظهار نامه مالیاتی مودیان مشمول در بند الف ماده یک آیین نامه مذکور در فوق را صرفاً به انضمام صورتهای مالی حسابرسی شده بررسی کند و در صورت عدم ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده مالیات این دسته از مودیان بر مبنای علی‌الرأس تشخیص داده خواهد شد در حالی که بر اساس مفاد ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰ موارد تشخیص درآمد مشمول مالیات مودیان بر مبنای علی‌الرأس به صورت صریح عنوان شده است.

در آیین نامه مذکور وزیران عضو کمیسیون خارج از اختیارات قانونی یک تکلیف اضافی به مودیان تعیین کرده است که این موضوع علاوه بر فراهم آوردن موجبات تحمیل جرایم احتمالی آتی، هزینه‌ها و مالیاتهای خارج از چارچوب قانون مالیاتهای مستقیم برای مودیان، بر اساس اصل ۱۳۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مغایر با روح ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم است. لذا از آن دیوان خواهشمند است به استناد قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص ابطال ماده ۶ آیین نامه مذکور اقدام لازم به عمل آید. »

- در پاسخ به شکایت شکات، قائم مقام معاون حقوقی رئیس جمهور طی لایحه شماره ۱۲۷۵۶۸ / ۹۰۱۰ - ۱۸ / ۱۱ / ۱۳۸۹ توضیح داده است که :

« با احترام، عطف به نامه های شماره هـ ع / ۸۸ / ۴۷۲ - ۱۸ / ۰۶ / ۱۳۸۸ و هـ ع / ۸۹ / ۳۳۱ مورخ ۱۳ / ۰۵ / ۱۳۸۹ راجع به دادخواست های ابطال ماده ۶ تصویب نامه شماره ۲۶۵۱۰ / ت ۳۹۰۳۹ ک - ۰۹ / ۰۲ / ۱۳۸۹ (در مورد بررسی اظهارنامه مالیاتی بر اساس صورت های مالی) ضمن ایفاد دفاعیه های سازمان حسابرسی و نامه شماره سازمان امور مالیاتی که به ضمیمه نامه ۳۴۲۳ / ۹۱ - ۱۹ / ۰۱ / ۱۳۸۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی واصل شده است اعلام می دارد: ابتدا قانون استنادی و مصوبه مورد ایراد ذکر و سپس موضوع شکایت و پاسخ تکمیلی به موارد اشکال ارائه می شود.

۱ - قوانین استنادی و مصوبه مورد شکایت

« تبصره ۱ ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم (مصوب ۱۳۸۰) - اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می کند، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مودی گزارش حسابرسی مالی را نسبت به صورتهای مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی تنظیم شده باشد، ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهار نامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده باشد.

تبصره ۲ اصلاحی ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۱۳۸۰) - آیین نامه مربوط به روش های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی بر اساس نوع فعالیت و همچنین رعایت اصول و موازین و استاندارد های پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور با کسب نظر از جامعه حسابداران رسمی تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید. »

« قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ۱۳۷۲ - به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی حق و ذی نفع، به دولت اجازه داده می شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در موارد زیر به عمل آورد :

الف : حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار

ب : حسابرسی و بازرسی قانونی سایر شرکتهای سهامی

ج : حسابرسی شرکتهای غیر سهامی و موسسات انتفاعی و غیر انتفاعی

د : حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای و موسسات موضوع بند های (الف)

و (ب) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶

هـ : حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی

« تبصره ۱ : شرایط و ضوابط مربوط به تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و

چگونگی انتخاب آنان مطابق آیین نامه ای است که به پیشنهاد وزیر امور

اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می رسد. »

« ماده ۶ مصوبه مورد شکایت - سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است با

رعایت قوانین و مقررات مربوط اظهار نامه اشخاص مشمول این آیین نامه را

صرفاً به انضمام صورتهای مالی حسابرسی شده، بررسی و در صورت عدم

ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده، بر مبنای علی الرأس نسبت به

تشخیص مالیات اقدام کند. »

۲ - بیان شکایت :

در دادخواست های یاد شده ماده ۶ تصویب نامه از این جهت مورد شکایت قرار گرفته است که در ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم موارد تشخیص علی الراس را ذکر کرده است به علاوه ماده ۶ مصوبه مغایر با ماده ۲۷۲ قانون مالیاتی مستقیم است که گزارش حسابدار رسمی را برای اداره امور مالیاتی قابل قبول اعلام کرده است همچنین ماده ۶ مصوبه مزبور تکلیف اضافه برای مودیان مالیاتی تعیین کرده است.

۳ - پاسخ :

۳ - ۱ - در ماده ۶ تصویب نامه قید شده است « اشخاص مشمول این آیین نامه » و در ماده ۱ مصوبه نیز اشخاص مشمول آیین نامه « اشخاص موضوع بندهای آیین نامه قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ... » ذکر شده است.

در قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران (که فوقا در بند ۱ آمده) به طور صریح اولاً: به دولت اختیار داده شده که ترتیب استفاده از حسابدار رسمی را تعیین کند. ثانیاً: در تبصره ۱ قانون مزبور قید شده است ضوابط تعیین صلاحیت حسابداران رسمی به تصویب هیأت وزیران برسد. ثالثاً: هدف از قانون « حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی » بوده است.

یکی از ترتیباتی که دولت برای استفاده از حسابدار رسمی تعیین کرده این است که مطابق ماده ۶ مصوبه مزبور صورتهای مالی باید حسابرسی شده باشد.

بدیهی است اگر صورت های مالی اشخاص مشمول قانون فوق، حسابرسی نشده باشد اساساً استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی موضوعیت پیدا نمی کند تا آثار اجرایی قانون مزبور قابل اعمال باشد مضافاً

این که مطابق ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم نیز تصریح شده است که «گزارش حسابرسی» مورد قبول اداره امور مالیاتی قرار گیرد.

بنابراین موضوع ماده ۶ مصوبه در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مزبور و قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران تصویب شده است.

۲-۳- صرف نظر از نکته فوق یکی از موارد علی الرأس تشخیص شده موضوع ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم (مطابق بند ۳ ماده ۹۷) این است که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی به علت « عدم رعایت این قانون و آیین نامه مربوط » مورد قبول دانسته نشود.

از طرفی یکی از آیین نامه های مربوط، آیین نامه تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم است که تنظیم صورتهای مالی را مقید به اصول و موازینی اعلام کرده است که به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی برسد بنابراین از این جهت نیز ماده ۶ مصوبه در چهارچوب بند ۳ ماده ۹۷ و تبصره ۲ ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم تصویب شده است.

با توجه به مراتب فوق رد شکایت را خواستار است. »

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

نظر به این که موارد تشخیص مالیات مودی از طریق علی الرأس در ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم پیش بینی شده است، ماده ۶ آیین نامه راهکار های افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی موضوع مصوبه شماره ۲۶۵۱۰ / ت ۳۹۰۳۹ ک - ۰۹ / ۰۲ / ۱۳۸۸ وزیران عضو کمیسیون اقتصاد در

تعیین مالیات علی الراس خلاف حکم مقرر در ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیارات مرجع وضع مصوبه تشخیص می شود و به استناد بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری حکم به ابطال آن صادر و اعلام می شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
محمدجعفر منتظری



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان