

ابطال ماده (۶) تصویب نامه شماره ۲۶۵۱۰/ت/۳۹۰۳۹ کی - ۱۳۸۸/۰۲/۰۹

(ماده ۶ آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی)

ابطال ماده (۶) تصویب نامه شماره ۲۶۵۱۰/ت/۳۹۰۳۹ کی - ۹/۲/۱۳۸۸ (ماده ۶ آیین نامه

راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی)

شماره هـ/۴۷۲/۸۸
۱۳۹۱/۰۷/۲۳

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۱/۰۷/۰۳
شماره دادنامه: ۴۵۰ - ۴۴۹ - ۴۴۸

کلاس پرونده: ۹۰/۷۷۹، ۸۸/۴۷۲، ۸۹/۳۳۱

مرجع رسیدگی کننده: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: ۱- آقای علی حیدری ۲- شرکت سیمان سپاهان ۳- شرکت تولید قطعات پرسی فلزی الکتریک گیلان (سهامی خاص)

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده (۶) تصویب نامه شماره ۲۶۵۱۰/ت/۳۹۰۳۹ کی - ۹/۲/۱۳۸۸ وزیران عضو کمیسیون اقتصاد

گردش کار: شکات به موجب دادخواستهای جداگانه، ابطال ماده (۶) تصویب نامه شماره ۲۶۵۱۰/ت/۳۹۰۳۹ کی - ۹/۲/۱۳۸۸ 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 ۳۳۲۶/۳۷۲-۲۱۱-۰۱/۰۳/۱۳۸۴ تقدیم و به استحضار می رساند که:

وزیران عضو کمیسیون اقتصاد در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۰۶/۳۱ 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 اظهارنامه 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.

ابطال ماده (۶) تصویب نامه شماره ۱۰/۲۶۵۱/ت/۳۹۰۳۹ کی - ۱۳۸۸/۰۲/۰۹

(ماده ۶ آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی)

با مقررات ماده ۹۷ و قانون مالیاتهای مستقیم که به موجب آن اختصاصاً موارد تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس احصا شده است و همچنین نظر قانونگذار در ماده ۲۷۲ الحاقی به قانون مزبور و تبصره‌های ذیل آن کاملاً مغایر است از محضر مبارک استدعا دارد دستور فرمایند در اجرای ماده ۴۰ فوق‌الاشعار موضوع در هیأت 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 آیین‌نامه مذکور در فوق، سازمان امور مالیاتی مکلف شده است اظهار نامه مالیاتی مؤدیان مشمول در بند الف ماده یک آیین‌نامه 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 مؤدیان بر مبنای علی‌الرأس تشخیص داده خواهد شد در حالی که بر اساس مفاد ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ موارد تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان بر مبنای علی‌الرأس به صورت صریح عنوان شده است. در آیین‌نامه مذکور وزیران عضو کمیسیون خارج از اختیارات قانونی یک تکلیف اضافی به مؤدیان 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 مؤدیان، 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 آیین‌نامه مذکور اقدام لازم به عمل آید.»

در پاسخ به شکایت شکات، قائم‌مقام معاون حقوقی رئیس‌جمهور طی لایحه شماره ۱۳۷۵۶۸/۹۰۱۰ - ۱۳۸۹/۱۱/۱۸ توضیح داده است که:

« با احترام، عطف به نامه‌های شماره هـ ع/۴۷۲/۸۸ - ۱۳۸۸/۶/۱۸ و هـ.ع/۳۳۱/۸۹ - ۱۳۸۹/۰۵/۱۳ راجع به دادخواستهای ابطال ماده (۶) تصویب‌نامه شماره ۱۰/۲۶۵۱/ت/۳۹۰۳۹ کی - ۱۳۸۹/۰۲/۰۹ (در مورد بررسی اظهارنامه مالیاتی بر اساس صورتهای مالی) ضمن ایفاد دفاعیه‌های سازمان حسابرسی و نامه شماره سازمان امور مالیاتی که به ضمیمه نامه ۳۴۳۳/۹۱ - ۱۳۸۹/۰۱/۱۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی واصل شده است اعلام می‌دارد: ابتدا قانون استنادی و مصوبه مورد ایراد ذکر و سپس موضوع شکایت و پاسخ تکمیلی به موارد اشکال ارائه می‌شود.

۱- قوانین استنادی و مصوبه مورد شکایت

«تبصره (۱) ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۱۳۸۰). اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش حسابرسی مالی را نسبت به صورتهای مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی تنظیم شده باشد، ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه

ابطال ماده (۴) تصویب نامه شماره ۱۰/۲۶۵/ت/۳۹۰۳۹۰ کی - ۱۳۸۸/۰۲/۰۹

(ماده ۴ آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی)

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 روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی بر اساس نوع فعالیت و همچنین رعایت اصول و موازین و استانداردهای 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 حرفه‌ای 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 ذی‌حق و ذی‌نفع، به دولت اجازه داده می‌شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی در موارد زیر به عمل آورد:

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

ب: حسابرسی و بازرسی قانونی سایر شرکتهای سهامی

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

د: حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای و مؤسسات موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶

ه: حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی

«تبصره ۱- شرایط و ضوابط مربوط به تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان مطابق آیین نامه‌ای است که به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.»

«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 علی‌الرأس نسبت به تشخیص مالیات اقدام کند.»

۲- بیان شکایت:

(ماده ۶ آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی)

در دادخواستهای یاد شده ماده (۶) تصویب نامه از این جهت مورد شکایت قرار گرفته است که در ماده (۹۷) قانون مالیاتهای مستقیم موارد تشخیص علی‌الرأس را ذکر کرده است به علاوه ماده (۶) مصوبه مغایر با ماده (۲۷۲) قانون مالیاتهای مستقیم است که گزارش حسابدار رسمی را برای اداره امور مالیاتی قابل قبول اعلام کرده است همچنین ماده (۶) مصوبه مزبور تکلیف اضافه برای مؤدیان 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 حرفه‌ای حسابداران... » ذکر شده است.

در قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران (که فوقاً 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 صورتهای مالی اشخاص مشمول قانون فوق، حسابرسی نشده باشد اساساً استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی موضوعیت پیدا نمی‌کند تا آثار اجرایی قانون مزبور قابل اعمال باشد مضافاً این که مطابق ماده (۲۷۲) قانون مالیاتهای 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 حرفه‌ای حسابداران تصویب شده است.

۳-۲- صرف نظر از نکته فوق یکی از موارد علی‌الرأس تشخیص شده موضوع ماده (۹۷) قانون مالیاتهای 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 نامه‌های 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.

ابطال ماده (۶) تصویب نامه شماره ۱۰/۲۶۵۱/ت/۳۹۰۳۹ک - ۱۳۸۸/۰۲/۰۹

(ماده ۶ آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی)

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، 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 مؤدی از طریق علی‌الرأس در ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم پیش‌بینی شده است، ماده ۶ آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی موضوع مصوبه شماره ۱۰/۲۶۵۱/ت/۳۹۰۳۹ک - ۱۳۸۸/۰۲/۰۹ وزیران عضو کمیسیون اقتصاد در تعیین مالیات علی‌الرأس خلاف حکم مقرر در ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم و خارج از حدود اختیارات مرجع وضع مصوبه تشخیص می‌شود و به استناد بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری حکم به ابطال آن صادر و اعلام می‌شود .

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمدجعفر منتظری