



شماره بخشنامه : 140431390001825337

تاریخ : ۱۴۰۴/۰۷/۲۲

موضوع	ابطال بند ۱۸ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م
شماره دادنامه: 140431390001825337 تاریخ: ۱۴۰۴/۰۷/۲۲ موضوع: ابطال بند ۱۸ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م شاکی آقای محمد مهدی زاهدی طرف شکایت وزارت امور اقتصادی و دارایی موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «مسئول حسابرسی موظف است پس از دریافت گزارش تنظیم شده مذکور گزارش حسابرسی مالیاتی را از حیث تطبیق با قوانین و مقررات مربوطه بررسی نماید و در صورت عدم رعایت قوانین و مقررات مربوطه نسبت به ارجاع مورد حسابرسی به تنظیم کنندگان گزارش اقدام نمایند» از ماده ۲۸ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم ابلاغی به موجب نامه شماره ۲۱۰/۳۸۴۱۲/د مورخ ۱۴۰۳/۵/۲۹ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارتی از ماده ۲۸ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم ابلاغی به موجب نامه شماره ۲۱۰/۳۸۴۱۲/د مورخ ۱۴۰۳/۵/۲۹ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: با توجه به تصریح به عمل آمده در تبصره ۲ ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مرجع صالح برای حسابرسی صورت‌های مالی و یا تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی بوده و سازمان امور مالیاتی کشور نیز مختار به واگذاری حسابرسی صورت‌های مالی و یا تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی به سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران خواهد بود. اما هیچ تصریحی و یا تلویحی بر مختار بودن سازمان امور مالیاتی کشور در پذیرش یا عدم پذیرش گزارش ارائه شده از جانب سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در تبصره ۲ ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم به عمل نیامده است. بنابراین مفاد ماده ۲۸ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم که در تاریخ ۱۴۰۳/۵/۲۹ ابلاغ گردیده خارج از اختیار وزیر امور اقتصادی و دارایی بوده و مغایر با مفاد تبصره ۲ ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. انتخاب سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران برای حسابرسی صورتهای مالی و یا تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی به مثابه انتخاب جایگزین برای حوزه کاری دریافت و پردازش اظهارنامه یا حوزه کاری حسابرسی خواهد بود که حسابرسی، تشخیص ماخذ یا درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده از جانب سازمان امور مالیاتی کشور به آنها محول می‌گردد. بنابراین با توجه به تصریح مسئولیت صاحب امضاء در ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم اقل مرتبه سازمانی برای محول نمودن امور مذکور به سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مسئول حسابرسی موضوع مفاد تبصره یک ماده ۲۵ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود بنابراین مفاد ماده ۲۸ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم که در تاریخ ۱۴۰۳/۵/۲۹ ابلاغ گردیده در تناقض با مفاد ماده ۲۵ و تبصره ۶ آن و همچنین ماده ۴۹ همین آیین‌نامه بوده و در مغایرت صریح با مفاد ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. با توجه به موارد مذکور عبارت «مسئول حسابرسی موظف است پس از دریافت گزارش تنظیم شده مذکور گزارش حسابرسی مالیاتی را از حیث تطبیق با قوانین و مقررات مربوطه بررسی نماید و در صورت عدم رعایت قوانین و مقررات مربوطه نسبت به ارجاع مورد حسابرسی به تنظیم کنندگان گزارش اقدام نمایند و تنظیم کنندگان گزارش مکلفند نسبت به اصلاح گزارش مالیاتی حسب نظر مسئول حسابرسی سازمان اقدام نمایند در ماده ۲۸ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم بر اساس اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران خارج از اختیار وزیر امور اقتصاد و دارایی می‌باشد و ابطال آن مورد استدعاست. متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است: نامه شماره ۲۱۰/۳۸۴۱۲/د مورخ ۱۴۰۳/۵/۲۹ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور	
ادارات کل امور مالیاتی	

به پیوست اصلاحیه فصل اول و فصل سوم تا سیزدهم شامل ماده 1 و مواد 18 لغایت (55) آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیات‌های مستقیم که به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است جهت اجرا ارسال می‌گردد معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

ماده 28- چنانچه در اجرای تبصره 2 ماده 272 قانون و سایر مقررات قانونی مربوط حسابرسی مالیاتی پرونده مؤدیان مالیاتی به سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی محول گردد مسئول حسابرسی موظف است پس از دریافت گزارش تنظیم شده مذکور، گزارش حسابرسی مالیاتی را از حیث تطبیق با قوانین و مقررات مربوطه بررسی نماید و در صورت عدم رعایت قوانین و مقررات مربوطه نسبت به ارجاع مورد حسابرسی به تنظیم کنندگان گزارش اقدام نمایند و تنظیم کنندگان گزارش مکلفند نسبت به اصلاح گزارش مالیاتی حسب نظر مسئول حسابرسی سازمان اقدام نمایند. مسئول حسابرسی با دریافت گزارش نهایی از تنظیم کننده گزارش نسبت به ثبت آن در سامانه یکپارچه مالیاتی اقدام و سپس جهت تأیید برای مسئول حوزه کاری حسابرسی ارسال می نماید.

تبصره 1: در اجرای این ماده سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی میتوانند برای دریافت دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد به مؤدی مراجعه نموده و ضمن اخذ اسناد و مدارک بر اساس مقررات حسابرسی میدانی اقدام نمایند.

تبصره 2: در راستای این ماده مسئول حوزه کاری حسابرسی می‌بایست کلیه اطلاعات واصله به سازمان را در زمان ارجاع مورد حسابرسی و اطلاعات تکمیلی را تا پیش از تاریخ تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی حسب مورد به سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی انتخاب شده برای تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی در اجرای قوانین مربوط تسلیم نماید.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه 1403/8/29 شماره 91/160007 مورخ 1403/9/3 تصویر نامه شماره 200/17155/ص مورخ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال نموده که خلاصه متن آن به قرار زیر است:

1- مطابق تبصره 1 ماده 272 قانون مالیات‌های مستقیم صورت‌های مالی حسابرسی شده در گزارش‌های حسابرسی و بازرسی قانونی مربوط که توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه مشاوران رسمی ایران و در چهارچوب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم تنظیم شده‌باشد می‌تواند برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص توسط اداره امور مالیاتی مورد استفاده و استناد قرار گیرد. از این روی لزوم تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی در چهارچوب مقررات قانون پیش گفت ضروری است. همچنین بر اساس تبصره 2 همین ماده پرداخت حق الزحمه حسابرسی مالیاتی طبق مقررات مربوط بر عهده سازمان امور مالیاتی است مطابق این تبصره و تبصره 1 این ماده صورتهای مالی حسابرسی شده در چهارچوب قانون مالیات‌های مستقیم میتواند توسط ادارات امور مالیاتی مورد استناد و استفاده قرار گیرد و سازمان امور مالیاتی کشور صرفاً در قبال ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی تنظیم شده در چهارچوب قانون فوق مکلف به پرداخت حق الزحمه است. ملزم کردن سازمان به پرداخت حق الزحمه گزارش مالیاتی اشخاص و پذیرش گزارش حسابرسی مالیاتی در صورتی که در چهارچوب قانون تنظیم نشده و قابلیت استفاده و استناد نداشته باشد، نقض غرض واگذاری این مهم به سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی تلقی می‌شود چرا که هدف از تبصره 2 ماده 272 قانون این است که گزارش حسابرسی مالیاتی برای دستگاه مالیاتی قابلیت استفاده و استناد داشته‌باشد در غیر این صورت به علت عدم اثر گذاری در انجام فعالیتهای این سازمان نتیجه ای جز اتلاف وقت و هزینه نخواهد داشت.

2- ماده 237 قانون مالیات‌های مستقیم مقرر میدارد برگ تشخیص مالیات باید براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد امضاءکنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات مکلفند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.»

مطابق ماده فوق اولاً؛ با عنایت به این که تنظیم برگ تشخیص مالیات با مأخذ صحیح (موضوع ماده 237 قانون مالیات‌های مستقیم بر اساس گزارش حسابرسی صحیح منطبق بر قوانین و مقررات مربوط میباشد و نظر به این که «مقدمه واجب است در چهارچوب قانونی بودن گزارش حسابرسی تنظیم شده توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران موضوع ماده 28 آیین‌نامه 219 قانون مالیات‌های مستقیم در راستای مفاد این ماده می‌باشد. در صورتی که گزارش تنظیم شده توسط حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی در چهارچوب قوانین و مقررات نباشد و چنانچه برگ تشخیص مالیاتی نیز که در نهایت به امضای مسئول حوزه کاری حسابرسی تنظیم امضاء و صادر میشود مبتنی بر چنین گزارشی باشد میتواند موجب شود که درآمد مؤدی کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص شود. در این صورت به دلیل مغایرت مندرجات برگ تشخیص مالیات با مفاد ماده 237 قانون یادشده مسئولیت مامور مالیاتی در ارتباط به شکایت و اعتراض مؤدی و رسیدگی در مراجع دادرسی را در پی خواهدداشت. ثانیاً؛ با توجه به این که برگ تشخیص مبتنی بر گزارش حسابرسی یاد شده نهایتاً با امضای مسئول حوزه کاری حسابرسی صادر می‌شود و برخلاف ادعای شاکی مبنی بر مسئولیت سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی امضاءکنندگان برگ تشخیص مسئول مندرجات آن خواهند بود. بنابراین بررسی گزارش حسابرسی مالیاتی از حیث تطبیق با قوانین و

مقررات در اجرای ماده 28 آیین نامه 219 قانون فوق در راستای وظایف حوزه کاری حسابرسی و امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر خواهد بود.

3- بر اساس تبصره 4 ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، مقرر شد حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارشهای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی مزبور، مطابق آیین نامه موضوع این ماده باشد. با توجه به اهمیت گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور ارتقای کیفی گزارشهای یادشده و کاهش ابهامات و اختلاف نظر فی مابین حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی مطابق تبصره 2 ماده 6 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 4 قانون فوق‌الذکر پیش‌بینی شد در صورتی که قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص تعیین درآمد مشمول مالیات براساس قوانین و مقررات مالیاتی بند ب ماده 5 آیین نامه مذکور و اظهار نظر نسبت به مالیاتهایی که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده است بند ج ماده 5 آیین نامه مذکور به توضیحات تکمیلی و مدارکی نیاز باشد باید مطابق تبصره فوق اداره امور مالیاتی موضوع را کتباً از حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی استعلام نماید حسابداران رسمی مؤسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی در خصوص استعلام ادارات امور مالیاتی در رابطه با ابهامات قانونی گزارشهای حسابرسی، مکلف به پاسخگویی و ارائه توضیحات تکمیلی شدند. از این مقررات نیز استفاده می‌شود که ماده 28 آیین نامه ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم با متن و روح قانون مغایرت ندارد بنابراین مقرره مورد شکایت با قانون مغایرت ندارد و براساس صلاحیت اعطایی با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/7/22 با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.
رأی هیأت عمومی

به موجب تبصره 2 ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394 مقرر گردیده است که سازمان امور مالیاتی کشور میتواند حسابرسی صورتهای مالی و یا تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی واگذار کند و در این صورت پرداخت حق الزحمه حسابرسی مالیاتی طبق مقررات مربوط بر عهده سازمان امور مالیاتی است که این حکم مندرج در قانون اولاً تجویز برون سپاری بخشی از وظایف سازمان امور مالیاتی است که میتواند این امر را به حسابرسان اعم از سازمان و مؤسسات واگذار نماید. ثانیاً این امر اختیاری است و بدین معنا نیست که در هر موردی فرایند فعالیت مؤدی نیاز به حسابرسی داشته باشد و حتماً باید از ظرفیت سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی استفاده شود. ثالثاً براساس مفاد تبصره 1 ماده 272 قانون مذکور الزامی به پذیرش نظر حسابرسان برای مأمورین مالیاتی و یا سازمان امور مالیاتی وجود ندارد. رابعاً پرداخت حق الزحمه بر عهده سازمان امور مالیاتی است. با این حال در ماده 28 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که در صورت عدم رعایت قوانین و مقررات در تنظیم گزارش حسابرسی سازمان گزارش را به حسابرسی یا مؤسسه ارجاع و تنظیم کنندگان مکلف هستند طبق نظر مسئول حسابرسی سازمان نسبت به اصلاح گزارش اقدام نمایند که این حکم مندرج در مقرره تحمیل نظر مسئول حسابرسی سازمان امور مالیاتی به حسابرس مستقل یا سازمان حسابرسی و یا مؤسسه بوده و خلاف مفاد قانون یادشده و مبانی و اصول حاکم بر بحث استفاده از نظر کارشناسان و اهل خبره است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می‌شود این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری اصلاحی مصوب (1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

احمد رضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

