



رای شماره ۹۰۴ و ۹۰۵ مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

کلاس پرونده: ۸۹/۴۲۱-۹۰/۵۰

شاکی: شرکت بازرگانی آتشگاه زاگرس

موضوع: ابطال بندهای ۱ و ۲ دستورالعمل شماره ۷۲۸۲۴/۲۰۰-۱۳۸۸/۱۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ رای: دوشنبه ۳۰ بهمن ۱۳۹۱

شماره دادنامه: ۹۰۵-۹۰۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: شرکت بازرگانی آتشگاه زاگرس به موجب دادخواستی، ابطال بندهای ۱ و ۲ دستورالعمل شماره ۷۲۸۲۴/۲۰۰-۱۳۸۸/۱۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و درجه تبیین خواسته اعلام کرده است که: " ۱- همان گونه که از مفاد ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم مستفاد می شود تبصره ۱ آن اشعار می دارد که 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 نسبت به صورتهای مالی را که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی تنظیم شده است، ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهار نامه مالیاتی حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوطه کرده باشند. ۲- وزارت امور اقتصادی و دارایی، با صدور دستورالعمل شماره ۷۲۸۲۴/۲۰۰-۱۳۸۸/۱۱/۱۳ در قسمت اخیر بند ۱ اشعار می دارد « ... ادارات امور مالیاتی مکلفند در صورت عدم ارایه قرارداد حسابرسی همراه اظهار نامه مالیاتی عملکرد دوره مالی که از ۱۳۸۷/۱/۱ به بعد شروع می شود قرارداد حسابرسی را اخذ و پس از بررسی قرارداد چنانچه تاریخ تنظیم قبل از تاریخ تسلیم اظهارنامه باشد در اجرای مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم و بخشنامه ها و دستورالعملهای مربوط نسبت به بررسی گزارش حسابرسی مالیاتی اقدام در غیر این صورت و یا در صورت عدم ارایه قرارداد راساً نسبت به تشخیص درآمد مشمول مالیات وفق مقررات اقدام نماید. ۳- مضافاً این که در بند ۲ دستورالعمل را به زمان قبل از صدور آن و اقدام انجام شده قبلی یعنی قبل از مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۳ تسری داده است که صراحتاً خلاف ماده ۴ قانون مدنی است. ۴- لذا با عنایت به این که بخشنامه و

دستورالعمل مذکور خلاف صریح ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۴ قانون مدنی است بدین لحاظ که ماده ۲۷۲، اداره امور مالیاتی را از رسیدگی به گزارش حسابرسی منع کرده است و از سوی دیگر عطف نمودن دستورالعمل مذکور به قبل از تاریخ صدور آن خلاف ماده ۴ قانون مدنی است. تقاضای ابطال دستورالعمل موصوف از آن مقام محترم مستدعی است. " علاوه بر مراتب، شاکی بند ۲ دستورالعمل مذکور را خلاف شرع مقدس اسلام نیز اعلام می کند. متن دستورالعمل مورد اعتراض به قرار زیر است: " ۱- با توجه به تبصره ۴ ماده ۵ اصلاحی آیین نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در خصوص ارایه تصویر قرارداد حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه در مورد مودیانی که در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم از خدمات اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران یا سازمان حسابرسی استفاده می نمایند، ادارات امور مالیاتی مکلفند در صورت عدم ارایه قرارداد حسابرسی همراه اظهارنامه مالیاتی عملکرد دوره مالی که از سال ۱۳۸۷/۱/۱ به بعد شروع می شود، قرارداد حسابرسی را اخذ و پس از بررسی قرارداد، چنانچه تاریخ تنظیم آن قبل از تاریخ تسلیم اظهار نامه باشد، در اجرای مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم و بخشنامه ها و دستورالعملهای مربوط نسبت به بررسی گزارش حسابرسی مالیاتی اقدام، در غیر این صورت و یا در صورت عدم ارایه قرارداد، راساً نسبت به رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات وفق مقررات اقدام نمایند. ۲- در ارتباط با انتخاب بازرس و حسابرس در مجمع عمومی صاحبان سهام شرکتهای سهامی و درج آگهی آن در روزنامه رسمی کشور (به موجب بخشنامه های شماره ۲۴۰۶۷- ۱۳۸۷/۳/۲۰ و ۲۲۰۵۱- ۱۳۸۷/۴/۹) برای عملکرد دوره مالی که شروع آن از ۱۳۸۷/۱/۱ به بعد می باشد، ادارات امور مالیاتی صورت جلسه مجمع عمومی صاحبان سهام برای تصویب صورتهای مالی سال قبل را اخذ نمایند، چنانچه بازرس و حسابرس در مجمع عمومی انتخاب و تصمیمات مجمع عمومی در روزنامه رسمی آگهی شده باشد، لیکن نام حسابرس به دلیلی در آگهی ثبت شرکتهای درج نشده باشد، از این حیث ایرادی بر گزارش حسابرس مالیاتی وارد نمی باشد، بدیهی است در صورت عدم انتخاب حسابرس و بازرس در مجمع عمومی و یا عدم ثبت تصمیمات مجمع عمومی در روزنامه رسمی کشور، گزارش حسابرسی مالیاتی ارایه شده در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم قابل پذیرش نبوده و ادارات امور مالیاتی وفق مقررات نسبت به رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام می نمایند. ۳- در خصوص استفاده از فرم نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی با توجه به ابلاغ فرم اصلاحی گزارش حسابرسی مالیاتی به موجب بخشنامه شماره ۵۶۳۵۸/۲۰۰ ص- ۱۳۸۸/۶/۱۱ که طی نامه های شماره ۵۵۴۹۵/۲۰۰ ص و ۵۵۴۹۶/۲۰۰ ص - ۱۳۸۸/۶/۴ به سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران نیز ابلاغ گردیده است. در اجرای بند « د » ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم کلیه گزارشهای تنظیمی بعد از تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱۱ صرفاً می باید مطابق فرم نمونه مذکور تنظیم گردیده باشد، در غیر این صورت به علت عدم اجرای مقررات بند « د » ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم، ادارات امور مالیاتی نسبت به رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات وفق مقررات اقدام نمایند. " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۸۹/۴۲۱ ص- ۱۳۸۹/۱۰/۲۸ توضیح داده است که: " در خصوص پرونده کلاسه ۸۹/۴۲۱ موضوع شکایت شرکت آتشیگاه زاگرس به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۷۲۸۲۴/۲۰۰- ۱۳۸۸/۱۱/۱۳ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به پیوست تصویر نامه شماره ۱۹۸۴۵/۲۳۰ د- ۱۳۸۹/۸/۴ معاونت عملیاتی سازمان متبوع ایفاد و به استحضار می رساند: الف: با رعایت مفاد اصل ۱۳۸ قانون اساسی وزیران عضو کمیسیون اقتصاد بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب تصویب نامه شماره ۷۴۰ ت/۳۷۱۲۹ ک- ۱۳۸۷/۱/۱۰ مستند به تبصره ۴ ماده واحده قانون « استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح عنوان حسابدار رسمی» مصوب سال ۱۳۷۲ و با رعایت مفاد تصویب نامه شماره ۱۶۴۰۸۲ ت/۳۷۳ ه- ۱۳۸۶/۱۰/۱۰ مبادرت به اصلاح مواد ۵ و ۶ آیین نامه اجرایی تبصره مزبور کرده اند. ب: بر اساس صراحت حکم تبصره ۴ ماده ۵ اصلاحی آیین نامه تبصره ۴ ماده واحده قانون

فوق الذکر « اشخاصی که انجام حسابرسی مالیاتی را به حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی ارجاع می نمایند مکلفند یک نسخه از قرارداد با حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی را همراه با اظهارنامه مالیاتی به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند.» از توجه به مفاد تبصره مذکور روشن است که انعقاد قرارداد حسابرسی مالیاتی هرگز نمی تواند پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی صورت پذیرد. به مفهوم دیگر اگر چنانچه انعقاد قرارداد حسابرسی مالیاتی پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی صورت پذیرد گزارش حسابرسی قابلیت قبول توسط اداره امور مالیاتی را نخواهد داشت. از این رو دستورالعمل معترض عنه در حقیقت به منظور پذیرش گزارشات حسابرسی مالیاتی است که علی رغم عدم تسلیم به موقع قرارداد حسابرسی مالیاتی تاریخ انعقاد آن قبل از تسلیم اظهارنامه است. بنابراین از تاریخ اجرای تصویب نامه هیأت وزیران، موضوع ارایه قرارداد به همراه اظهار نامه مالیاتی از جمله تکالیفی است که مودیان مالیاتی دقیقاً وفق مقررات موضوعه و در اجرای مصوبه هیأت وزیران عهده دار می باشند و تعیین عملکرد دوره مالی که از ۱۳۸۷/۱/۱ به بعد شروع می شود به عنوان مبدا اجرای دستورالعمل صادر شده صرفاً در راستای رعایت حقوق دولت و مودیان و وحدت رویه نسبت به اجرای موضوع صورت پذیرفته است. در این راستا شایان ذکر است طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم (حکم مواد ۱۵۵ و ۱۵۶) رسیدگی به عملکرد سال مالیاتی مودیان که اظهار نامه مالیاتی تسلیم کرده اند یک سال بعد از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه است لذا با توجه به تاریخ تصویب نامه یاد شده که در اوایل فروردین ماه سال ۱۳۸۷ بوده مودیان مالیاتی تکلیف دارند در زمان تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال ۱۳۸۷ یک نسخه از قرار حسابرسی را ارایه نمایند. ج: اگر چه بر اساس حکم تبصره ۱ ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم با اصلاحات بعدی مصوب سال ۱۳۸۰ « اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می کنند» لکن وفق قواعد حقوقی و روح و فلسفه قانون و اساساً اداره مکنون قانونگذار قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به جری تشریفات شکلی و نیز رعایت سایر مقررات موضوعه و مرتبط خواهد بود و صرف لفظ « قبول گزارش» مندرج در تبصره ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم به مفهوم نادیده گرفتن سایر موازین در زمینه قبول گزارش حسابرسی مالیاتی به شمار نخواهد آمد (رای وحدت رویه شماره ۱۱۴۵-۱۳۸۷/۱۰/۴ آن هیأت نیز متضمن همین معناست)، برای مثال در خصوص تبصره ۱ ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم بررسی این که تاریخ انعقاد قرارداد حسابرسی مالیاتی قبل یا بعد از تسلیم اظهارنامه مالیاتی می باشد یا خیر، خود از جمله رسیدگیها، بررسیها و تشریفات شکلی سازمان امور مالیاتی کشور است. از این رو نظایر چنین اعتراضهایی در خصوص موضوع، مسبوق به سابقه رسیدگی در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بوده که مشخصاً به دادنامه شماره ۱۱۴۵-۱۳۸۶/۱۰/۴ اشاره می شود. علی هذا با عنایت به مطالب مارالذکر و نیز جوابیه معاونت عملیاتی سازمان متبوع رسیدگی و رد شکایت شاکی مورد تقاضاست. " دبیر شورای نگهبان قانون اساسی، به موجب نامه شماره ۴۲۵۰۰/۳۰/۹۰-۱۳۹۰/۳/۱۲ اعلام کرده است که: " موضوع بند ۲ دستورالعمل شماره ۷۲۸۲۴/۲۰۰-۱۳۸۸/۱۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی، در جلسه مورخ ۱۳۹۰/۳/۱۱ فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت که خلاف موازین شرع شناخته نشد. " 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 رای مبادرت میکند.

رای هیأت عمومی

الف: نظر به این که به موجب نامه شماره ۴۲۵۰۰/۳۰/۹۰-۱۳۹۰/۳/۱۲ دبیر شورای نگهبان، بند ۲ دستورالعمل شماره ۷۲۸۲۴/۲۰۰-۱۳۸۸/۱۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی مطابق نظر مورخ ۱۳۹۰/۳/۱۱ فقهای شورای نگهبان خلاف موازین شرع شناخته نشده است بنابراین بند مذکور در اعمال ماده ۴۱ قانون دیوان عدالت اداری قابل ابطال نیست. ب: ۱- مطابق

تبصره یک ماده ۲۷۲ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مودی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورتهای مالی را همراه با اظهار نامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، به اداره امور مالیاتی تسلیم کند و به موجب تبصره ۴ ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب سال ۱۳۷۲، حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارشهای حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی مزبور مطابق آیین نامه ای است که به تصویب هیأت وزیران می رسد و در تبصره ۴ ماده ۵ اصلاحی آیین نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده مذکور مصوب ۱۳۸۶/۱۱/۱۵، اشخاصی که انجام حسابرسی مالیاتی را به حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی ارجاع می کنند، مکلفند یک نسخه از قرارداد با حسابدار رسمی و موسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی را همراه با اظهارنامه مالیاتی به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم کنند. نظر به این که قسمت دوم بند یک دستورالعمل معترض به که مقرر داشته است «... ادارات امور مالیاتی مکلفند در صورت عدم ارایه قرارداد حسابرسی همراه اظهارنامه مالیاتی عملکرد دوره مالی که از ۱۳۸۷/۱/۱ به بعد شروع می شود، قرارداد حسابرسی را اخذ و پس از بررسی قرارداد، چنانچه تاریخ تنظیم آن قبل از تاریخ تسلیم اظهارنامه باشد، در اجرای مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم و بخشنامه ها و دستورالعملهای مربوط نسبت به بررسی گزارش حسابرسی مالیاتی اقدام، در غیر این صورت و یا در صورت عدم ارایه قرارداد، رأساً نسبت به رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات وفق مقررات اقدام نمایند.» مطابق مقررات فوق الذکر صادر و مغایر قوانین مورد استناد شاکی نیست و قابل ابطال تشخیص نمی شود. ۲- نظر به این که بند ۲ بخشنامه مورد اعتراض در راستای تبصره ۴ ماده ۵ اصلاحی آیین نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب سال ۱۳۷۲ که از ابتدای سال مالی ۱۳۸۷ لازم الرعایه بوده تدوین شده است و حکم مقرر در آن برای عملکرد دوره مالی که شروع آن ۱۳۸۷/۱/۱ به بعد خواهد بود، بیان شده است بنابراین با ماده ۴ قانون مدنی در ممنوعیت عطف به ماسبق شدن قوانین، مغایرت ندارد و قابل ابطال نیست

معاون قضایی دیوان عدالت اداری - علی مبشری