

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَغْدُلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390001825337
تاریخ تنظیم : 1404/07/22
شماره پرونده : 140331920000740701
شماره بایگانی شعبه : 0301819

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

تاریخ دادنامه: 1404/7/22

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای محمدمهدی 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 28 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیات های مستقیم ابلاغی به موجب نامه شماره 210/38412/د مورخ 1403/5/29 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارتی از ماده 28 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیات های مستقیم ابلاغی به موجب نامه شماره 210/38412/د مورخ 1403/5/29 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 2 ماده 272 قانون مالیات های مستقیم، سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مرجع صالح برای حسابرسی صورت های مالی و یا تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی بوده و سازمان امور مالیاتی کشور نیز مختار به واگذاری حسابرسی صورت های 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 2 ماده 272 قانون مالیات های مستقیم به عمل نیامده است. بنابراین مفاد ماده 28 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم که در تاریخ 1403/5/29 ابلاغ گردیده خارج از اختیار وزیر امور اقتصادی و دارایی بوده و مغایر با مفاد تبصره 2 ماده 272 قانون مالیات های مستقیم می باشد.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَغْدُلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390001825337

تاریخ تنظیم : 1404/07/22

شماره پرونده : 140331920000740701

شماره بایگانی شعبه : 0301819

انتخاب سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران برای حسابرسی صورت های 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 مأخذ یا درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده از جانب سازمان امور مالیاتی کشور به آنها محول می گردد. بنابراین با توجه به تصریح مسئولیت صاحب امضاء در ماده 237 قانون مالیات های 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 25 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم خواهد بود، بنابراین مفاد ماده 28 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم که در تاریخ 1403/5/29 ابلاغ گردیده در تناقض با مفاد ماده 25 و تبصره 6 آن و همچنین ماده 49 همین آیین نامه بوده و در مغایرت صریح با مفاد ماده 237 قانون مالیات های مستقیم می باشد.

باتوجه 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 28 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم، براساس اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران خارج از اختیار وزیر امور اقتصاد و دارایی می باشد و ابطال آن مورد استدعاست.

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

" نامه شماره 210/38412/د مورخ 1403/5/29 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) آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیات های مستقیم که به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390001825337

تاریخ تنظیم : 1404/07/22

شماره پرونده : 140331920000740701

شماره بایگانی شعبه : 0301819

دارایی رسیده است، جهت اجرا ارسال می گردد. - 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 می توانند برای دریافت دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد به مؤدی مراجعه نموده و ضمن اخذ اسناد و مدارک براساس مقررات حسابرسی میدانی اقدام نمایند.

تبصره 2: در راستای این ماده مسئول حوزه کاری حسابرسی می بایست 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، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره 91/160007 مورخ 1403/9/3 تصویر نامه شماره 200/17155/ص مورخ 1403/8/29 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال نموده که خلاصه متن آن به قرار زیر است:

"1- مطابق تبصره 1 ماده 272 قانون مالیات های مستقیم صورت های مالی حسابرسی شده در گزارش های حسابرسی و بازرسی قانونی مربوط که توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390001825337

تاریخ تنظیم : 1404/07/22

شماره پرونده : 140331920000740701

شماره بایگانی شعبه : 0301819

عضو جامعه مشاوران رسمی ایران و در چهارچوب مقررات قانون مالیات های مستقیم تنظیم شده باشد، می تواند 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 پیشگفت ضروری است. همچنین براساس 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 صورت های مالی حسابرسی شده در چهارچوب قانون مالیات های مستقیم، می تواند توسط ادارات امور مالیاتی مورد استناد و استفاده قرار گیرد و سازمان امور مالیاتی کشور صرفاً درقبال 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 می شود، چرا که هدف از تبصره 2 ماده 272 قانون، این است که گزارش حسابرسی مالیاتی برای دستگاه مالیاتی قابلیت استفاده و استناد داشته باشد، در غیر این صورت به علت عدم اثرگذاری در انجام فعالیت های این سازمان نتیجه ای جز اتلاف وقت و هزینه نخواهد داشت.

2- ماده 237 قانون مالیات های مستقیم مقرر می دارد، «برگ تشخیص مالیات باید براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضاء کنندگان 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 مالیات های مستقیم) بر اساس گزارش حسابرسی صحیح، منطبق بر قوانین و مقررات مربوط می باشد 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 آیین نامه 219 قانون مالیات های مستقیم)، در راستای مفاد این ماده می باشد. در صورتی که گزارش تنظیم شده توسط حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی در چهارچوب قوانین

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001825337
تاریخ تنظیم : 1404/07/22
شماره پرونده : 140331920000740701
شماره بایگانی شعبه : 0301819

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

و مقررات نباشد و چنانچه برگ تشخیص مالیاتی نیز که در نهایت به امضای مسئول حوزه کاری حسابرسی تنظیم، امضاء و صادر می شود، مبتنی بر چنین گزارشی باشد، می تواند 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 مأمور مالیاتی در ارتباط به شکایت و اعتراض مؤدی و رسیدگی در مراجع دادرسی را در پی خواهد داشت. ثانیاً؛ با توجه به این که برگ تشخیص مبتنی بر گزارش حسابرسی یاد شده نهایتاً با امضای مسئول حوزه کاری حسابرسی صادر می شود و برخلاف ادعای شاکی مبنی بر مسئولیت سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، امضاء کنندگان 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 اجتناب ناپذیر خواهد بود.

3- بر اساس تبصره 4 ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح 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 فوق الذکر پیش بینی 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 مستفاد 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."

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390001825337

تاریخ تنظیم : 1404/07/22

شماره پرونده : 140331920000740701

شماره بایگانی شعبه : 0301819

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 مالیات های مستقیم مصوب سال 1394 مقرر گردیده است که سازمان امور مالیاتی کشور می تواند حسابرسی صورت های 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 می تواند 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 فرآیند فعالیت مؤدی نیاز به حسابرسی داشته باشد و حتماً باید از ظرفیت سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی استفاده شود. ثالثاً بر اساس 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 مالیات های 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 مقررہ 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 می شود. این رأی بر اساس 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

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه : 140431390001825337
تاریخ تنظیم : 1404/07/22
شماره پرونده : 140331920000740701
شماره بایگانی شعبه : 0301819

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری