



رای شماره ۱۳۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۲۰ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخش هایی مصوبه شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره پرونده: هـ / ع / ۰۰۱۶۴۴ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۰۰ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۱/۲۰

* شاکی: آقای نیما غیاثوند

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخش هایی مصوبه شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخش هایی از مصوبه شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

ترتیبات حسابرسی مالیاتی: ج) درخواست تغییر نوع حسابرسی از اداری به میدانی (موضوع بند الف ماده ۲۹ آیین نامه):

در صورت عدم کفایت یا عدم ارائه تمام یا بخشی از اسناد و مدارک یا عدم مراجعه مردی به اداره امور مالیاتی مربوط در زمان تعیین شده، به نحوی که امکان تعیین مآخذ یا درآمد مشمول مالیات فراهم نباشد، مسئول حسابرسی باید با رعایت مهلت های مقرر قانونی درخواست خود را مبنی بر تغییر نوع حسابرسی از اداری به میدانی با ذکر دلیل به مسئول حوزه کاری حسابرسی پیشنهاد نماید. در صورت تأیید، مورد حسابرسی مجددا در فرآیند تخصیص به حسابرسان ذی ربط ارجاع گردیده و در صورت عدم موافقت، حسابرس مسئول موظف است با رعایت مقررات نسبت به تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی اقدام نماید.

د) مواجهه با موارد مشکوک به فرار و تقلب مالیاتی :

چنانچه حسابرس حسابرسان مالیاتی در اجرای فرآیند حسابرسی حسب اسناد و مدارک به دست آمده و با شواهد و قرائن مشاهده شده و یا با توجه به سوابق مالیاتی مودی، با موارد مشکوک به فرار و تقلب مالیاتی مواجه شوند، با رعایت درجه اهمیت موضوع، ضمن توقف اجرای فرآیند حسابرسی بایستی مراتب را از طریق حسابرس مسئول به مسئول حوزه کاری حسابرسی مالیاتی (مدیر حسابرسی گزارش نمایند. مسئول حوزه کاری حسابرسی در صورت تأیید نظر حسابرس، در اجرای تبصره (۸) بند (ب) ماده (۲۹) آیین نامه، می بایستی موضوع را با رعایت مهلت های مقرر قانونی به حوزه کاری بازرسی موضوع بند (ث) ماده (۱) آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۴) ماده (۱۸۱) قانون با واحدهای ضد فرار تشکیل شده در ادارات امور مالیاتی ارجاع نموده تا مأموران مالیاتی این حوزه نسبت به بررسی موارد مربوط به فعالیت اقتصادی مودی (از قبیل حجم، وضعیت، نوع، موقعیت و شناسایی اموال وی) با استفاده از ظرفیت های قانونی از جمله تراکنش های بانکی مودی و اجرای ماده (۱۸۱) قانون حسب

مورد، اقدامات لازم را معمول و نتایج حاصله را فارغ از تایید یا عدم تایید فرار مالیاتی مودی به همراه مستندات به دست آمده به منظور ادامه اجرای فرآیند حسابرسی مالیاتی برای مسئول حوزه کاری حسابرسی ارسال نمایند. مسئول حوزه کاری حسابرسی نیز متعاقباً گزارش و اسناد و مدارک واصله از طرف مسئول حوزه کاری بازرسی را برای حسابرس مسئول مالیاتی ارسال خواهد نمود.

۳-۱. چنانچه معاملات ابرازی (خرید یا فروش کالا و خدمات صورت گرفته با اشخاصی است که صحت اجزای معامله با این اشخاص به دلیل وضعیت طرف معامله (شرکت های کاغذی، مجهول المکان و امثالهم) قابل اثبات و تعیین دقیق نباشد، ضمن رعایت مفاد بخشنامه شماره ۵۳/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۶/۱۵ بایستی مطابق با موارد ذیل اقدام شود:

۱-۳-۱. در موارد هزینه و خرید در صورت محرز بودن دریافت کالا یا خدمت توسط خریدار علی رغم اینکه صورتحساب ارائه شده مربوط به اشخاص یادشده است، بهای هزینه یا خرید به ارزش منصفانه کالا یا خدمت در زمان انجام معامله، به نحوی که بیش از بهای ابرازی نباشد، با رعایت مقررات مبنای قبول هزینه یا خرید قرار گرفته و مابه التفاوت بهای ابرازی با ارزش منصفانه به عنوان هزینه غیرقابل قبول تلقی می شود.

۲-۳-۱. در مورد فروش می بایست بهای فروش به ارزش منصفانه کالا یا خدمت در زمان انجام معامله به نحوی که کمتر از بهای فروش ابرازی نباشد با رعایت مقررات، مبنای فروش قرار گرفته و مابه التفاوت (ارزش منصفانه و بهای ابرازی) عیناً به میزان فروش و درآمدها اضافه شود.

مصوبه مورد اعتراض قسمت ۳-۱-۴ ندارد.

۴. عدم ارائه تمامی اسناد و مدارک درآمدهای و هزینه ای.

۵. کتمان درآمد.

۶. چگونگی تعیین ارزش منصفانه.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

در بند (ج) دقیقاً مشخص نیست که بحث در صورت عدم کفایت یا عدم ارائه تمام یا بخشی از اسناد و مدارک با چه ضوابطی می باشد و یا اینکه به اختیار حسابرس مالیاتی می باشد و اینکه تشخیص عدم کفایت اسناد و مدارک توسط مأمور مالیاتی موجب برآورد ناعادلانه می شود.

در بند (د) در موضوع رسیدگی بر اساس شواهد و قرائن مالیاتی و موارد مشکوک به امر تقلب مالیاتی بر اساس کدام مستند قانونی می باشد و اینکه مواد ۱۵۲ و ۱۵۳ و ۱۵۴ قانون مالیات های مستقیم که اساس قرائن مالیاتی می باشد در اصلاحیه جدید حذف گردیده است.

در قسمت نحوه اقدامات حسابرسان مأخذ مشمول مالیات حالت های مختلف: در بند اول قسمت ۱-۳ تفصیل ۱-۳-۱ محرز بودن دریافت کالا و خدمات بر اساس کدام مستند قانونی صورت می گیرد.

بهای خرید یا هزینه به ارزش منصفانه در زمان انجام معامله بر اساس کدام مستند قانونی انجام می شود.

در قسمت ۱-۳-۲ باید بهای فروش به ارزش منصفانه کالا یا خدمات در زمان انجام معامله به نحوی که کمتر از بهای فروش ابرازی نباشد. ۱. بهای فروش بر اساس ارزش منصفانه کالا در زمان انجام معامله بر اساس کدام

مستند قانونی می باشد. ۲. اینکه عینا به میزان فروش اضافه گردد در زمانی می باشد که فروش کتمان شده ای باشد که بعد از رسیدگی یا مهلت مقرر به سازمان رسیده باشد در غیر اینصورت برآورد مازاد و بیشتر از درآمد ابرازی چگونه می باشد که ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم را نقض نکند.

بر اساس مواد ۹۸ و ۱۵۲ و ۱۵۳ و ۱۵۴ قانون مالیات های مستقیم رسیدگی بر اساس شواهد و قرائن مالیاتی و بررسی میدانی از قانون حذف گردیده است و مورد حمایت قانونگذار نمی باشد و به طور کلی برآورد مالیات بر اساس حاشیه سود فعالیت مغایر با قانون می باشد. آیا مامورین مالیاتی صلاحیت احراز کتمان درآمد بر اساس شواهد و قرائن کارکرد ماشین آلات، مشاغل مشابه و غیره به صورت واقعی را دارند. در مبحث آخر هم تعیین ارزش منصفانه به هیچ وجه جنبه خوداظهاری ندارد و گمان حسابرسان مالیاتی در خصوص رسیدگی به این روش موثر بوده و مغایر با عدالت مالیاتی است.

غرض مقنن بر حذف شیوه علی الراس مالیاتی است لذا روش کنونی مغایر با مواد ۹۷ و ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم می باشد که اصل را بر خوداظهاری گذاشته است.

ترتیبات حسابرسی به آن دسته از مودیان مالیاتی که اظهارنامه آنها با قابلیت ریسک پذیری مورد رسیدگی قرار می گیرد را منوط به آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم و با تایید هیأت وزیران نموده بود، دلالت به اینکه برخی از شاخصها و ملاک های مزبور در حال حاضر در مواد ۹۸، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴ و ۲۷۱ قانون مذکور مشخص شده است که این مواد با بند ۲۴ این مصوبه حذف شده اند. بسیاری از این شاخصها و معیارها و ضوابط از جمله تعیین و انتخاب قرائن و اعمال ضرایب در موارد تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی، امور تقنینی هستند که تعیین آنها در صلاحیت مجلس می باشد و لذا واگذاری تعیین این ضوابط به آیین نامه مصوب هیأت وزیران مغایر با اصل ۸۵ قانون اساسی است چراکه مطابق با این اصل مجلس نمی تواند قانونگذاری را به نهاد و یا شخص دیگری تفویض نماید.

در دستور العمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد ۲۹ و ۴۱ ایننامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م ذکر گردیده است: در صورت عدم تطابق درآمد ابرازی و یا صورت حساب های بانکی ابرازی یا اطلاعات حاصل از تحقیقات میدانی (بر اساس ارزش منصفانه) کتمان در آمد یا فروش مودی به صورت مستند یا مستدل احراز شود اطلاعات درآمدی بدست آمده مبنای محاسبه و تعیین میزان فروش و درآمد مودی خواهد شد. حرف «یا» در عبارت مستند یا مستدل بنظر مغایر ماده ۲۳۷ قانون مالیات مستقیم می باشد و اینکه جمله مستند و مستدل را به مستند یا مستدل تغییر گردیده است. ماده ۲۳۷ مالیات های مستقیم مقرر می دارد: برگ تشخیص باید بر اساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد.

مأمور مالیاتی بر اساس کدام مستند قانونی می تواند به بررسی و تحقیقات در امور و فعالیت های مختلف مودی پرداخته و کتمان درآمد را احراز کند؟ همینطور در خصوص بررسی صورتحساب بانکی. آیا اساس و استنباط کتمان درآمد بر اساس میزان مواد اولیه و اینکه تبدیل به مبلغ ارزش منصفانه به دلیل کتمان درآمد مجرم کردن فعال اقتصادی بدون هیچ مستندات می باشد؟

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۷۰۰۳/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۷/۱۰ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

شکی دلایل و جهات مغایرت قانونی مصوبه مورد شکایت را بیان نکرده است.

مستند به ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم آیین نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش های نگهداری و نمونه اظهارنامه مالیاتی و... به تصویب وزیر اقتصاد رسیده و ابلاغ گردیده است.

به موجب ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم: «اداره امور مالیاتی می‌تواند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هر گونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می‌باشد وگرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آنکه قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مؤدی میسر نبوده است.»

به موجب مفاد بند (الف) ماده ۲۹ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون پیش گفته؛ در صورت عدم کفایت یا عدم ارائه تمام یا بخشی از اسناد و مدارک ارائه شده یا عدم مراجعه مودی به اداره امور مالیاتی مربوط در زمان تعیین شده، در صورتی که امکان تعیین مآخذ یا درآمد مشمول مالیات فراهم نباشد، مقرر شده است مسئول حسابرسی باید در خواست خود را مبنی بر تغییر نوع حسابرسی از اداری به میدانی با ذکر دلیل به مسئول حوزه کاری حسابرسی پیشنهاد نماید.

در بند (ج) مورد بحث هیچ گونه اشاره یا اظهارنظری در خصوص تعیین مالیات بر آوردی توسط حسابرس مالیاتی به دلیل عدم کفایت یا عدم ارائه اسناد و مدارک نشده و صرفاً عنوان گردیده در صورت عدم کفایت یا عدم ارائه تمام یا بخشی از اسناد و مدارک یا عدم مراجعه مؤدی به اداره امور مالیاتی در زمان تعیین شده به نحوی که امکان تعیین مآخذ یا درآمد مشمول مالیات بر اساس اسناد و مدارک تسلیمی مودی فراهم نباشد، مسئول حسابرسی درخواست قانونی خود را مبنی بر تغییر نوع حسابرسی از اداری به میدانی با ذکر دلیل به مسئول حوزه کاری حسابرسی پیشنهاد می دهد و با فرض این که نوع حسابرسی مودی از اداری به میدانی تغییر کند، با توجه به این که هدف اصلی قانون گذار از اصلاح ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم تعیین درآمد/ مآخذ مشمول مالیات بر اساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی یا بدست آمده می باشد، در این نوع از حسابرسی نیز ملاک و مبنای امر حسابرسی، رسیدگی به اسناد و مدارک ابرازی یا بدست آمده از مؤدی و خودداری از هر گونه برآورد مالیات می باشد.

نسبت به بند (د) از بخش ترتیبات حسابرسی: «مواجهه با موارد مشکوک به فرار و تقلب مالیاتی»: به موجب تبصره ۱ ماده ۲۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم؛ مسئول حوزه کاری حسابرسی می تواند علاوه بر مودیانی که براساس رتبه ریسک (موضوع ماده ۲۴ آیین نامه مذکور برای حسابرسی انتخاب شده اند حسب اطلاعات، اسناد و مدارک و یا گزارش واصله یا دلایل، قرائن و شواهد متقن مودی یا مودیان خاصی را برای حسابرسی انتخاب نماید. در این راستا به موجب تبصره ۸ ماده ۲۹ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ در مواردی که در حین رسیدگی و حسابرسی مورد حسابرسی با موارد مشکوک به فرار مالیاتی مواجه شوند، مسئول حوزه کاری حسابرسی می تواند مراتب را به حوزه کاری بازرسی ارجاع نماید. حوزه کاری بازرسی موضوع را در چارچوب مقررات قانونی مربوط بررسی و نتیجه را به مسئول حوزه کاری حسابرسی جهت ادامه فرآیند حسابرسی، عودت می نماید. همچنین به موجب ماده (۲۳۷) قانون مالیات های مستقیم برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مآخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت های مربوط و در آمد های حاصل از آن به طور صحیح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. بنابراین با توجه به سیاق عبارت (دلایل و اطلاعات کافی) مقرر در ماده (۲۳۷) و همچنین استفاده از ظرفیت های قانونی مندرج در تبصره (۱) ماده (۲۴) آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م (از جمله بکارگیری روش هایی از قبیل تحقیقات میدانی، بازرسی از محل، شواهد و قرائن ، و..) صرفاً به منظور بررسی موارد مربوط به فعالیت اقتصادی مودی از قبیل حجم، وضعیت، نوع،

موقعیت و ... برای تکمیل اطلاعات مورد نیاز حسابرسان و سایر حوزه های کاری انجام می شود که ممکن است اتخاذ روش های فوق صرفا منجر به تغییر رتبه ریسک مودی گردد؛ لکن هیچ گونه ملاک یا اساسی جهت تعیین مالیات مودیان به صورت برآوردی نمی باشد. در ضمن استانداردهای حسابرسی ۲۳۰، ۵۰۰ و ۵۰۱ (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)، لزوم به کارگیری مستندات و شواهد حسابرسی برای حسابرسی صورت های مالی که دوره مالی آن ها از اول فروردین ۱۳۹۵ و پس از آن شروع می شود را لازم الاجرا دانسته است. و هم چنین استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ (تجدید نظر شده ۱۳۹۱) استفاده از شواهد حسابرسی کافی و مناسب بخش توضیحات کاربردی استاندارد مذکور را به عنوان یکی از مبانی اظهار نظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی و پشتوانه آن ضروری دانسته است.

پاسخ به ایراد شاکی نسبت به جزء (۱-۳-۱) از بند (و) قسمت ترتیبات حسابرسی: احراز دریافت اقلام خریداری شده از طرق مختلف امکان پذیر است: برای مثال در شرکت های بازرگانی از طریق گردش موجودی کالا و مقدار فروش هر نوع محصول، تعداد کالای خریداری شده و هم چنین از طریق کنترل صورت حساب های خرید و هزینه، کنترل اسناد حمل، رسید انبار و... که بر اساس استانداردهای حسابرسی و مبتنی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان مالیاتی متکی به مدارک و مستندات و دلایل متقن مبنی بر انجام و تحقق معامله صورت می پذیرد.

پاسخ به ایراد شاکی به چگونگی اعمال ارزش منصفانه: هم آیین نامه های مصوب و هم استانداردهای حسابداری لزوم بکارگیری ارزش منصفانه را در انجام معاملات و رویدادهای مالی و ثبت و نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک مورد تاکید قرار داده است.

پاسخ به ایراد شاکی نسبت به بند (۱) به جزء (۱-۳-۲) از بند (۱-۳) مربوط به قسمت (و) از ترتیبات حسابرسی مالیاتی: به موجب مفاد جزء (۱-۲-۲) بند (۱) ماده ۴۱ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م، در موارد فروش، می بایست بهای فروش به ارزش منصفانه کالا یا خدمت در زمان انجام معامله در حسابرسی مالیاتی با رعایت مقررات، مبنای فروش قرار گرفته و مابه التفاوت (ارزش منصفانه و بهای ابرازی) عینا به میزان فروش و درآمدها اضافه گردد. مبنای تعیین بهای فروش، ارزش منصفانه معاملات در زمان انجام معامله می باشد. یادآور می شود که هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی پیش از این طی دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۳۹ مورخ ۱۴۰۰/۲/۴ شکایت از بند (۱-۳) ماده ۴۱ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ را مردود اعلام کرده است.

پاسخ به ایراد بند (۱) شاکی نسبت به جزء (۱-۴) از بند ۴ کتمان در آمد یا فعالیت: بطور کلی احراز معاملات با اشخاص وابسته با امعان نظر به مفاد ماده (۱۲۹) قانون تجارت و مفاد استاندارد حسابداری شماره (۱۲) و سایر مقررات صورت می پذیرد. به موجب جزء (۱-۳) بند (۱) ماده ۴۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م، احراز رعایت انجام معامله به ارزش منصفانه بر عهده مسئول حسابرسی صورت می گیرد.

استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ (تجدید نظر شده ۱۳۹۱) استفاده از شواهد حسابرسی کافی و مناسب (بند ۱۷ و جزء (ت-۲۵) بخش توضیحات کاربردی استاندارد مذکور را به عنوان یکی از مبانی اظهار نظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی و پشتوانه آن ضروری دانسته است.

پاسخ به ایراد بند (۴): اولاً؛ وفق مفاد بند (۴) دستورالعمل (۲۰۰/۹۹/۵۲۲) در هیچ یک از جزء های آن، اشاره ای به استفاده و به کار گیری شواهد و قرائن در تعیین موارد کتمان نشده است. ثانیاً؛ به کارگیری روش هایی از قبیل تحقیقات میدانی، بازرسی از محل، کارکرد ماشین آلات، مشاغل مشابه و غیره مطروحه در جزء (۴-۱) بند (۴) دستورالعمل مذکور، صرفا به منظور بررسی موارد مربوط به فعالیت اقتصادی مودی از جمله حجم، وضعیت، نوع، موقعیت و شناسایی اموال وی در موارد خاص برای تکمیل اطلاعات مورد نیاز حسابرسان و سایر حوزه های کاری

انجام می شود که ممکن است اتخاذ روش های فوق صرفاً منجر به تغییر رتبه ریسک مودی گردد. لذا صرفاً فعالیت ها یا در آمد هایی که کتمان آن ها به موجب مستندات و دلایل متقن و غیر قابل انکار (و نه اطلاعات بر آوردی یا تخمینی) مبتنی بر قضاوت حرفه ای حسابرس و با رعایت استانداردهای حسابرسی (از جمله استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰) این امر احراز شده است، ملاک برای تعیین درآمد مشمول مالیات کتمان شده می باشد و در کل رویکرد اصلی سازمان امور مالیاتی کشور در فرآیند حسابرسی مالیاتی، مادامی که مستندات و دلایل متقن برای عدم پذیرش اظهارنامه مودی وجود نداشته باشد، پذیرش اظهارنامه مودی است. به اضافه اینکه مقنن اختلافی فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن را جرم مالیاتی تلقی نموده است.

صلاحیت و قضاوت حرفه ای حسابرس در تمامی موارد فوق الاشاره بنا به اختیارات حاصله از مفاد ماده ۲۱۹ق.م.م و آیین نامه اجرایی آن که به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده و نیز با رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی (از جمله استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ تجدید نظر شده ۱۳۹۱) می باشد.

*نظریه تهیه کننده گزارش:

راجع به شکایت آقای نیما غیاثوند به خواسته ابطال قسمت هایی از بخشنامه شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ سازمان امور مالیاتی که تحت عنوان ابطال بند ۱ قسمت ۳ و قسمت ۱ - ۳ - ۱ و ۲ - ۳ - ۱ و قسمت ۴ - ۱ - ۳ ابراز نموده است هر چند در دستورالعمل مورد شکایت تحت عنوان دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد (۲۹) و (۴۱) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم قسمت (۴ - ۱ - ۳) وجود ندارد ، در عین حال با عنایت به اینکه عمده ایراد شاکی متوجه تغییر نوع حسابرسی از اداری به میدانی توسط مسئول حسابرسی و اقدامات مأمور حسابرسی مالیاتی در مواجهه با موارد مشکوک به فرار و تقلب مالیاتی از جمله اختیار اعطایی در دستورالعمل مبنی بر بررسی موارد فعالیت مؤدی و حجم آن و نوع و موقعیت و شناسایی اموال با لحاظ ظرفیت های قانونی و تراکنش های بانکی و نیز لحاظ ارزش منصفانه در موارد معامله با شرکت های کاغذی یا مجهول المکان و امثال آنها در فرض احراز معامله می باشد و نیز عدم توجه به فروش ابرازی مؤدی از موارد ادعایی شاکی بوده و این در حالی است که بین تشخیص مالیات و روش های آن که النهایه در قالب برگ تشخیص یا مطالبه ابراز می یابد با حسابرسی مالیاتی تفاوت وجود دارد و هر چند در اصلاحیه قانون ۱۳۹۴ مالیاتهای مستقیم فرآیند تشخیص علی الرأس حذف و به تشخیص با پذیرش اظهارنامه یا تولید اظهارنامه تبدیل یافته است ، لیکن در حسابرسی مالیاتی ، مأمورین مالیاتی مکلف هستند در جهت راستی آزمایی اطلاعات و ابرازهای مؤدی اعم از ارقام هزینه ای و درآمدی ، معافیت ها ، مجوزها ، اسناد و مدارک و نحو آن و نیز در موارد تولید اظهارنامه جهت تمهید مقدمات برآورد اظهارنامه ، هرگونه دلایل و شواهد مؤثر در مقام را مورد توجه و بررسی قرار دهند و نهایتاً با لحاظ فعالیت ها و اطلاعات سامانه جامع مالیاتی نسبت به تولید اظهارنامه اقدام نمایند و در دستورالعمل مورد شکایت وفق اختیار مندرج در ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم (تشخیص مالیات) و نیز بر اساس مفاد ماده ۹۷ قانون یاد شده در تولید اظهارنامه ، فرآیند های حسابرسی در موارد مواجهه با حالت های مختلف تقابل بین مأمورین و مؤدیان بیان شده است که همه احکام ذکر شده و مورد شکایت در راستای این اختیارات قانونی بوده و اصولاً آنچه در نتیجه مهم است اصل تشخیص مالیات است و فرآیند های حسابرسی و اقدامات مأمورین در مواجهه با حالت های مختلف مقدمات این تشخیص می باشند که مثلاً در خصوص عدم کفایت اسناد و مدارک با تغییر شیوه حسابرسی و در موارد مشکوک به فرار مالیاتی با جمع آوری مستندات و لحاظ شواهد و در موارد معاملات با شرکت های کاغذی ، بهای هزینه خرید یا کالا یا خدمت به ارزش منصفانه که علی الظاهر بهترین شیوه منصفانه جهت حسابرسی می باشد ، به عنوان راهکار تعیین شده اند که در راستای تبیین حکم مقنن بوده است.

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

راجع به شکایت آقای نیما غیاثوند به خواسته ابطال قسمت هایی از بخشنامه شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ سازمان امور مالیاتی که تحت عنوان ابطال بند ۱ قسمت ۳ و قسمت ۱ - ۳ - ۱ و ۲ - ۳ - ۱ و قسمت ۴ - ۱ - ۳ ابراز نموده است هر چند در دستورالعمل مورد شکایت تحت عنوان دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد (۲۹) و (۴۱) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم قسمت (۴ - ۱ - ۳) وجود ندارد، در عین حال با عنایت به اینکه عمده ایراد شاکی متوجه تغییر نوع حسابرسی از اداری به میدانی توسط مسئول حسابرسی و اقدامات مأمور حسابرسی مالیاتی در مواجهه با موارد مشکوک به فرار و تقلب مالیاتی از جمله اختیار اعطایی در دستورالعمل مبنی بر بررسی موارد فعالیت مؤدی و حجم آن و نوع و موقعیت و شناسایی اموال با لحاظ ظرفیت های قانونی و تراکنش های بانکی و نیز لحاظ ارزش منصفانه در موارد معامله با شرکت های کاغذی یا مجهول المکان و امثال آنها در فرض احراز معامله می باشد و نیز عدم توجه به فروش ابرازی مؤدی از موارد ادعایی شاکی بوده و این در حالی است که بین تشخیص مالیات و روش های آن که النهایه در قالب برگ تشخیص یا مطالبه ابراز می یابد با حسابرسی مالیاتی تفاوت وجود دارد و هر چند در اصلاحیه قانون ۱۳۹۴ مالیاتهای مستقیم فرآیند تشخیص علی الرأس حذف و به تشخیص با پذیرش اظهارنامه یا تولید اظهارنامه تبدیل یافته است، لیکن در حسابرسی مالیاتی، مأمورین مالیاتی مکلف هستند در جهت راستی آزمایشی اطلاعات و ابرازهای مؤدی اعم از اقلام هزینه ای و درآمدی، معافیت ها، مجوزها، اسناد و مدارک و نحو آن و نیز در موارد تولید اظهارنامه جهت تمهید مقدمات برآورد اظهارنامه، هرگونه دلایل و شواهد مؤثر در مقام را مورد توجه و بررسی قرار دهند و نهایتاً با لحاظ فعالیت ها و اطلاعات سامانه جامع مالیاتی نسبت به تولید اظهارنامه اقدام نمایند و در دستورالعمل مورد شکایت وفق اختیار مندرج در ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم (تشخیص مالیات) و نیز بر اساس مفاد ماده ۹۷ قانون یاد شده در تولید اظهارنامه، فرآیند های حسابرسی در موارد مواجهه با حالت های مختلف تقابل بین مأمورین و مؤدیان بیان شده است که همه احکام ذکر شده و مورد شکایت در راستای این اختیارات قانونی بوده و اصولاً آنچه در نتیجه مهم است اصل تشخیص مالیات است و فرآیند های حسابرسی و اقدامات مأمورین در مواجهه با حالت های مختلف مقدمات این تشخیص می باشند که مثلاً در خصوص عدم کفایت اسناد و مدارک با تغییر شیوه حسابرسی و در موارد مشکوک به فرار مالیاتی با جمع آوری مستندات و لحاظ شواهد و در موارد معاملات با شرکت های کاغذی، بهای هزینه خرید یا کالا یا خدمت به ارزش منصفانه که علی الظاهر بهترین شیوه منصفانه جهت حسابرسی می باشد، به عنوان راهکار تعیین شده اند که در راستای تبیین حکم مقنن بوده فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

رئيس هيئة تخصصى مالياتى ، بانكى

ديوان عدالت ادارى