

# تسری یا عدم تسری مفاد ماده ۳ آیین نامه اجرایی موضوع

## تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای

### حسابداران رسمی

صورتجلسه

گزارش شماره 18645 / 210 مورخ 26 / 10 / 1383 معاونت محترم فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور عنوان رئیس کل محترم سازمان حسب ارجاع آن مقام همراه با تصویر نامه شماره 32708-253 مورخ 2 / 10 / 83 اداره کل امور مالیاتی شرکت ها در جلسه مورخ 13 / 11 / 1383 شورای عالی مالیاتی مطرح است.

متن نامه معاونت محترم یاد شده بعد از ذکر عنوان و مقدمه عیناً به قرار زیر می باشد:

” در مورد تسری یا عدم تسری مفاد ماده 3 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران نیصلاح به عنوان حسابدار رسمی به نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی و حقیقی دو نظریه به شرح زیر ابراز می شود:

**الف- ضمانت اجرای حکم ماده 3 آیین نامه اجرایی تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران نیصلاح به عنوان حسابدار رسمی (آثار معتبر نبودن صورتهای مالی فاقد گزارش حسابرسی)، در تبصره همان ماده ظاهر و متجلی گردیده است، بدین بیان که ارائه تسهیلات از طرف مراجع مذکور در ماده 3 یاد شده، در مواردی که مستلزم ارائه صورت های مالی باشد، منوط به ارائه گزارش حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی موضوع آیین نامه شده است، به عبارت دیگر ما به ازای ارائه صورت های مالی فاقد گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی یا گزارش حسابرسی، ممنوعیت ارائه تسهیلاتی است که توسط مراجع مندرج در ماده 3 آیین نامه قابل ارائه می باشد، لذا این بی اعتباری قابل تسری به موارد غیر از استفاده از تسهیلات نبوده و اصولاً ناظر به نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات که به موجب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن دارای مقررات مخصوص به خود می باشد نخواهد بود و استناد ماموران مالیاتی به حکم ماده 3 مزبور برای تشخیص علی الرأس موجه به نظر نمی رسد و موارد تشخیص علی الرأس همانست که در [ماده 97 قانون مذکور](#) تصریح شده است و لاغیر و گذشته از موارد فوق چون تبصره ماده 3 معطوف به مراجع مذکور در همان ماده است، به لحاظ اصول حقوقی، مراد، مراجعی هستند که تسهیلات ارائه می نمایند، لذا به ملاحظه اینکه سازمان امور مالیاتی کشور علاوه بر اینکه ارائه کننده تسهیلات نیست، چون ماموران آن نیز ملزم به تشخیص درآمد مشمول مالیات بر اساس مصراحت قانون مالیاتهای مستقیم می باشند، از این جهت نیز نباید سازمان را برای تشخیص درآمد مشمول مالیات تابع حکم مقرر در ماده 3 آیین نامه و بالمال بی اعتبار دانستن صورت های مالی فاقد گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی یا گزارش حسابرسی دانست.**

**ب- به موجب ماده 3 آیین نامه موصوف، صورت های مالی اشخاص موضوع ماده 2 آیین نامه که حسب مورد فاقد گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی یا گزارش حسابرسی باشد، در مراجع مذکور در ماده 3 آیین نامه یاد شده معتبر نمی باشد. لذا سازمان امور مالیاتی کشور چون مؤسسه دولتی است ملزم به تبعیت از حکم مقرر (معتبر نبودن صورتهای مالی) در این ماده می باشد و معتبر نبودن صورت های مالی مقرر در ماده یاد شده اگرچه به عنوان یکی از موارد تشخیص علی الرأس در [ماده 97](#)**

قانون مالیاتهای مستقیم احصاء و تصریح نشده است، لکن با توجه به آیین نامه مورد نظر باید از جمله موارد علی الرأس محسوب گردد.

علیهذا با توجه به اهمیت مورد مطروحه و به لحاظ اینکه ادارات امور مالیاتی در این مورد مواجه با ابهام هستند، پیشنهاد می شود موضوع در اجرای [بند 3 ماده 255](#) قانون مالیاتهای مستقیم در شورای عالی مالیاتی مطرح و منتهی به اظهار نظر گردد. اینک شورای عالی مالیاتی با حضور اعضاء امضاء کننده صورتجلسه ضمن مطالعه گزارش مزبور و همچنین نامه اداره کل امور مالیاتی شرکت ها و پس از شور و تبادل نظر در این خصوص به شرح زیر اعلام رأی می نمایند:

[ماده 1 272](#) الحاقی قانون مالیاتهای مستقیم مشعر بر آن است که در صورت تسلیم گزارش حسابرسی مالیاتی تنظیم شده بوسیله حسابداران رسمی از سوی مؤیدان ذیربط، اداره امور مالیاتی بایستی حسب شرایط مندرج در مقررات مزبور، گزارش تسلیمی را قبول و بر آن اساس برگ تشخیص مالیات صادر نمایند. با این ترتیب مقررات یاد شده متضمن تکلیف و اجبار قانونی مؤیدان برای ارجاع کار حسابرسی یا بازرسی قانونی به حسابداران رسمی نبوده بلکه مقررات آیین نامه اجرائی موضوع تبصره 4 ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران رسمی مصوب هیأت وزیران برای برخی از شرکت ها و مؤسسات چنین تکلیفی پیش بینی نموده و ضمانت اجرائی آن هم این است که در صورت عدم انجام تکالیف، شرکتها و مؤسسات مزبور از تسهیلات سازمان های دولتی محروم می گردند، بنابراین تحلیل و اظهار نظر معاونت محترم فنی و حقوقی سازمان متبوع به شرح بند الف گزارش فوق اشاره صحیح و قانونی به نظر می رسد، در نتیجه مقررات اخیر و حکم [ماده 272 قانون مذکور](#) و تبصره های ذیل آن نافی سایر تکالیف ماموران مالیاتی مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم که در فرآیند مالیاتی به منزله یک قانون خاص وارد بر قوانین عام دیگر می باشند نخواهد بود و با این اوصاف عدم تسلیم گزارش های حسابرسی مالی و مالیاتی تنظیمی وسیله حسابداران رسمی به تنهایی به منزله ادله قانونی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طریق علی الرأس نمی باشد و در اینگونه موارد ماموران مالیاتی مربوط مکلف به اقدام بر مبنای مقررات [ماده 97](#) و دیگر احکام قانون مالیاتهای مستقیم حسب مورد خواهند بود.

سید محمود حمیدی - محمد رزاقی - علی اکبر نور بخش - محمد علی سعید زاده - اسد اله مرتضوی - داریوش آل آقا - حسن عباسی پناه - غلامرضا نوری - اسماعیل ملکان