

تقویت حسابرسی و تشخیص علی‌الرأس



سعید جمشیدی فرد

sjfard@hotmail.com

نظر به اهمیت تأثیرگذاری مقاله‌ها و موضوع‌های مطرح شده در حقوق مالیاتی، پس از انتشار در مجله، در نظر است با اطلاع‌رسانی نسبت به موضوع‌های منتشر شده قبلی، امکان بهره‌برداری مناسب‌تری برای خوانندگان فراهم شود. پیش از ورود به بحث اصلی، مواردی که پی‌جویی آن ضروری تشخیص داده شود در این بخش ارائه می‌شود.

پی‌جویی مقاله پیشین

حقوق مالیاتی مندرج در مجله شماره ۲۰۶، به مطلبی تحت عنوان «تجدید نظر در هیئت تجدیدنظر» اختصاص داشت که به بررسی طرح الحاق یک ماده به قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان ماده ۲۴۷ با هدف احیای مجدد هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر پرداخت. در آن نوشتار چنین نتیجه‌گیری شد که طرح احیای هیئت حل اختلاف تجدیدنظر بدون اصلاح سایر چرخه‌ها و ساختارهای دادرسی مالیاتی، تحولی در حل اختلافات مالیاتی ایجاد نخواهد کرد و با اضافه کردن یک مرحله به جریان دادرسی تا حدودی مشکل طرح شکایت‌های متعدد در شورای عالی مالیاتی را به تعویق می‌اندازد. در فاصله چاپ مطلب فوق تا این شماره، طرح مزبور پس از انجام اصلاحاتی در متن پیشنهادی و اضافه کردن یک تبصره دیگر به آن توسط کمیسیون مربوط در جلسه علنی روز ۸۸/۱/۱۹ مجلس شورای اسلامی تصویب و تقدیم شورای نگهبان شد. شورای نگهبان با ایراد به تبصره ۶ مصوبه مجلس «اطلاق در مواردی که شاکی بدون علم و عمد بوده است» را خلاف موازین شرع شناخت و طرح را به مجلس مسترد کرد. بر این اساس مجلس به منظور تأمین نظر شورای نگهبان با جایگزین کردن عبارت «هزینه رسیدگی» به جای عبارت «جریمه اعتراض غیر موجه» تبصره ۶ را اصلاح و آن را دوباره در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۲۳ به شورا فرستاده است. با توجه به هدف بخش حقوق مالیاتی به دلیل اهمیت مصوبه مزبور در چرخه دادرسی مالیاتی و استفاده خوانندگان شامل مودیان و حسابداران، لازم دیدیم تغییر ایجادشده و متن نهایی را عیناً به شرح زیر منتشر کنیم. بدیهی است علاقه‌مندان می‌توانند با مراجعه به شماره قبل متن نهایی را با پیش‌نویس اولیه مقایسه کنند و از نظرها و بررسی انجام شده حاوی نقاط ضعف و قوت آگاه شوند.

ماده ۲۴۷ - آراء هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجراست، مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای براساس ماده ۲۰۳ این قانون و تبصره‌های آن به مودی، از طرف ماموران مالیاتی مربوط یا مودیان، مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد. رای هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد.

تبصره ۱ - مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.

تبصره ۲ - نمایندگان عضو هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر داشته رای داده باشند.

تبصره ۳ - در صورتی که رای صادره هیئت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدیدنظرخواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدیدنظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رای صادر خواهد شد.

تبصره ۴ - آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثنای مواردی که رای هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مودی یا مامور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد برابر مقررات ماده ۲۵۱ این قانون قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود.

تبصره ۵ - سازمان امور مالیاتی کشور اجازه دارد شکایت کتبی مودیان مالیاتی از آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی صادره تا تاریخ تصویب این ماده که در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی ذی‌ربط تسلیم شده است را یک‌بار به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به منظور رسیدگی و صدور رای مقتضی احاله نماید.

تبصره ۶ - در مواردی که شکایت مودیان مالیاتی از آراء هیئت‌های بدوی از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیئت‌های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (۱) تفاوت مالیات موضوع رای مورد شکایت و مالیات ابرازی مودی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مودی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.

بحث اصلی

وزیران عضو کمیسیون اقتصاد در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۶/۳۱ بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی (به اختصار قانون حسابداران رسمی) آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی (به اختصار آیین‌نامه راهکارها) را طی ۱۳ ماده تصویب و در قالب یک تصویب‌نامه پس از تأیید رئیس جمهور در تاریخ ۸ اردیبهشت ماه ۱۳۸۸ اعلان و به مورد اجرا گذاشتند.

با توجه به سوابق مقرراتی پشتوانه الزام یا تشویق اشخاص برای امر حسابرسی، تصویب‌نامه مزبور در برجسته‌تر نشان دادن مقررات موجود و یادآوری آنها برای وزیران عضو کمیسیون و دیگر مراجع مورد خطاب، مثبت ارزیابی می‌شود. اما اینکه تا چه حد از ظرفیت‌های موجود در امر خدمات حرفه‌ای استفاده شده، یا در اعتمادسازی متقابل بین حسابداران رسمی و مراجع استفاده‌کننده و ناظر بر خدمات، موفقیت حاصل شده و یا استقلال جامعه حسابداران در مقایسه با مقاصد قانونگذار و فعالیت‌های انجام شده جامعه از ابتدا تاکنون تقویت یا تضعیف شده، مباحثی است که در این نوشتار مدنظر نیست.

با توجه به هدف‌های حقوق مالیاتی در مجله، بر بررسی و تجزیه و تحلیل ماده ۶ آیین‌نامه مزبور تمرکز کرده و ارزیابی سایر موارد و اشکالات موجود آیین‌نامه از جمله احکام مندرج در مواد ۴ و ۸ را به مجال و مبحث دیگری وامی‌گذاریم. با این حال پیش از ورود به ابعاد مالیاتی، درج کامل متن آیین‌نامه راهکارها جهت اطلاع خوانندگان مفید به نظر می‌رسد.

آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی

ماده ۱ - در این آیین‌نامه عبارت‌های زیر در معانی مشروح مربوط به کار می‌روند:
الف - اشخاص مشمول این آیین‌نامه: کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای «الف» تا «ز» ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی - مصوب ۱۳۷۹ - .

ب- صورت مالی حسابرسی شده: صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا اعضای جامعه حسابداران رسمی با رعایت ترتیبات مقرر در ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی - مصوب ۱۳۷۹ - .

ج- وزارت: وزارت امور اقتصادی و دارایی.
ماده ۲ - دستگاه‌های اجرایی مذکور در ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری - مصوب ۱۳۸۶ - مکلفند از انعقاد قرارداد مازاد بر مبلغ ده برابر نصاب معاملات بزرگ موضوع قانون برگزاری مناقصات - مصوب ۱۳۸۳ - با اشخاص مشمول این آیین‌نامه که فاقد صورت‌های مالی حسابرسی شده باشند، خودداری نمایند.

ماده ۳ - معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور موظف است هرگونه رتبه‌بندی و تعیین صلاحیت اشخاص مشمول این آیین‌نامه (از جمله شرکت پیمانکاری و مشاوره) را به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده آنها



منوط نماید.

ماده ۴ - شرکت‌های تازه تاسیس، ضمن معافیت از ارائه صورت‌های مالی در سال اول تأسیس، موظفند برنامه کسب‌وکار سه سال آینده خود را که به اطلاع حسابرس رسمی شرکت رسیده باشد، ارائه نمایند

ماده ۵ - سازمان بورس مکلف است از پذیرش سهام شرکت‌هایی که شرکت‌های تابعه و وابسته آنها فاقد گزارش حسابرسی شده است، خودداری نمایند. در مورد شرکت‌های پذیرفته شده، نماد عملیاتی آنها در صورت عدم رعایت تکلیف مقرر در این ماده ظرف شش ماه پس از ابلاغ این آیین‌نامه بسته خواهد شد.

ماده ۶ - سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است با رعایت قوانین و مقررات مربوط، اظهارنامه اشخاص مشمول این آیین‌نامه را صرفاً به انضمام صورت‌های مالی حسابرسی شده بررسی و در صورت عدم ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده، بر مبنای علی‌الرأس نسبت به تشخیص مالیات اقدام نماید.

ماده ۷ - اعطای تسهیلات ارزی و ریالی به اشخاص مشمول این آیین‌نامه که فاقد صورت‌های مالی حسابرسی شده باشند ممنوع است و این اشخاص مکلفند علاوه بر صورت‌های مالی حسابرسی شده، گزارش توجیهی دقیق و کاملی در مورد میزان تسهیلات ارزی مورد تقاضا با مستندات لازم که به تأیید حسابرس مربوط رسیده باشد، به بانک یا مؤسسه اعتباری مربوط ارائه نمایند. مسئولیت حسن اجرای این ماده به عهده بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران است.

ماده ۸ - هرگونه خروج ارز در مورد تمام یا قسمتی از درآمد، اصل سرمایه، سود سرمایه‌گذاری، حق امتیاز، اقساط سود تسهیلات دریافتی و موارد مشابه توسط اشخاص مشمول این آیین‌نامه، مشمول مقررات این ماده است.

ماده ۹ - به منظور ارتقای سطح کیفی، دقت و سرعت ارائه خدمات حسابرسی



اگرچه تصویب آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و

تقویت حسابرسی

با نیت توسعه فعالیت‌های حرفه‌ای

در کمیسیون اقتصاد مطرح گردیده و

موجب توجه مخاطبین

خصوصاً دولتی قرار خواهد گرفت

لیکن این آیین نامه

اشخاصی را

هدف الزام حسابرسی قرار می‌دهد که

حسابرسان را با ریسک محیطی زیادی

مواجه می‌کند

و بازرسی، سازمان حسابرسی مکلف است ظرف دو سال پس از ابلاغ این تصویب‌نامه با تهیه و ایجاد نرم‌افزارهای تخصصی لازم، به کارگیری نیروهای متخصص، فراهم نمودن تجهیزات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری مناسب و برقراری دوره‌های آموزشی مربوط، شرایط لازم برای به کارگیری فناوری نوین در حرفه حسابرسی در کشور را فراهم نماید.

تبصره - معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور موظف است جهت تأمین منابع مالی لازم به منظور تحقق موارد این ماده، مساعدت لازم را از جمله پیش‌بینی اعتبار مورد نیاز از محل منابع عمومی دولت به عمل آورد.

ماده ۱۰ - در راستای ارتقای کیفی حسابرسی و توجه به نیازهای کشور، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری موظف است با همکاری وزارت در برنامه‌های آموزش دانشگاه‌ها در زمینه حسابداری و حسابرسی تجدید نظر نماید.

ماده ۱۱ - سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مکلف است ثبت مؤسسات حسابرسی را تنها با اخذ مجوز از جامعه حسابداران رسمی انجام دهد و همچنین از ثبت صورت جلسات مجامع عمومی اشخاص مشمول این آیین‌نامه در صورت تعیین افراد متفرقه به‌عنوان بازرسان قانونی و حسابرس خودداری نماید.

ماده ۱۲ - به‌منظور ارتقای سطح انضباط مالی شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی دولتی و ساماندهی نرم‌افزارهای حسابداری کاربرد استفاده در دستگاه‌های مذکور، وزارت مکلف است دستورالعمل مربوط را با کسب نظر از سازمان حسابرسی و شورای عالی انفورماتیک ظرف شش ماه تهیه و به آنها ابلاغ

نماید.

ماده ۱۳ - مرجع حل اختلاف در تشخیص شرکت‌های مشمول این آیین نامه وزارت می‌باشد.

با توجه به آیین‌نامه فوق، ماده ۶ آن که در حوزه مبحث حقوق مالیاتی قرار می‌گیرد بررسی و آثار آن بر اهداف افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی ارزیابی می‌گردد. بدین منظور ابتدا به جایگاه قانونی تصویب‌نامه اشاره شده و سپس حکم مالیاتی تشریح و به دنبال آن اعتبار حقوقی حکم مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

جایگاه قانونی تصویب‌نامه

مجموعه مقررات مربوط به حسابداران رسمی و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران همواره با تأخیرهای قابل توجهی مواجه بوده است. چنین فواصل زمانی می‌تواند بین مقاصد مقررات‌گذاران و برداشت اشخاص مکلف به اجرای قانون و مقررات تفاوت ایجاد و مقررات را نیازمند تفسیر کند. تصویب‌نامه مورد بحث نیز از این روند مستثنی نبوده است. تصویب‌نامه شماره ۲۶۵۱/ت/۳۹۰۳۹ ک مورخ ۱۳۸۸/۲/۹ نیز براساس تصمیمات اتخاذی در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۶/۳۱ مبتنی بر تلاش‌های مقدماتی و مسبق به سوابق فعالان حرفه با هدف صیانت از محیط حرفه‌ای تدوین گردیده‌است. تصویب‌نامه مشتمل بر «آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی» بوده که توسط وزیران عضو کمیسیون اقتصاد تصویب و پس از تأیید آن از سوی رئیس‌جمهور لازم‌الاجرا گردیده است.

ترتیبات تصویبی فوق به موجب اصل ۱۳۸ قانون اساسی انجام شده است. براین اساس هیئت وزیران حق دارد برای انجام وظایف اداری و تأمین اجرای قوانین و تنظیم سازمان‌های اداری به وضع تصویب‌نامه و آیین‌نامه بپردازد. در عین حال دولت می‌تواند تصویب برخی از امور مربوط به وظایف خود را به کمیسیون‌های متشکل از چند وزیر واگذار نماید. مصوبات این کمیسیون‌ها در محدوده قوانین پس از تأیید رئیس‌جمهور لازم‌الاجراست. با توجه به ترتیبات اشاره شده اعتبار تصویب‌نامه وزیران عضو کمیسیون اقتصاد براساس پیش‌بینی انجام شده در قانون اساسی و بنا به اختیارات تفویضی هیئت دولت صورت گرفته است.

تشریح قلمرو حکم مالیاتی

ماده ۶ آیین‌نامه راهکارها مقرر می‌دارد که «سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است با رعایت قوانین و مقررات مربوط اظهارنامه اشخاص مشمول این آیین‌نامه را صرفاً به انضمام صورت‌های مالی حسابرسی شده، بررسی و در صورت عدم ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده بر مبنای علی‌الرأس نسبت به تشخیص مالیات اقدام نماید.» اشخاص مشمول آیین‌نامه طبق بند الف ماده یک عبارت از کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای «الف» تا «ز» ماده ۲ آیین‌نامه تبصره ۴ قانون حسابداران رسمی مصوب سال ۱۳۷۹ می‌باشد که عبارتند از:

الف - شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها،

ب - شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها،

ج - شرکت‌های موضوع بندهای «الف» و «ب» ماده ۷ قانون اساسنامه سازمان حسابرسی با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره یک ماده ۱۳۲ قانون محاسبات عمومی،

د - در زمان تصویب آیین‌نامه بند «د» در ترتیب الفبایی از قلم افتاده است.

ه - شعب و دفاتر نمایندگی شرکت‌های خارجی که در اجرای قانون اجازه ثبت شعبه و نمایندگی شرکت‌های خارجی - مصوب ۱۳۷۶ - در ایران ثبت شده‌اند،

و - مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌ها، سازمان‌ها و مؤسسات تابعه و وابسته به آنها، و ز - سایر اشخاص حقوقی و حقیقی زیر که با در نظر گرفتن عواملی از قبیل درجه اهمیت، حساسیت و حجم فعالیت آنها (میزان فروش محصولات یا خدمات، جمع دارایی‌ها، تعداد پرسنل و میزان

سرمایه) و همچنین میزان ظرفیت کاری مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی، مشخصات یا فهرست آنها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان دی ماه هر سال اعلام می‌گردد.

۱- شرکت‌های سهامی خاص و سایر شرکت‌ها و همچنین مؤسسات انتفاعی غیرتجاری،

۲- شرکت‌ها و مؤسسات تعاونی و اتحادیه‌های آنها،

۳- اشخاص حقیقی که طبق مقررات قانونی مربوط، مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند.

با توجه به حکم ماده ۶ اشخاص مشمول چنانچه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا اعضای جامعه حسابداران رسمی را ارائه نمایند (قاعدتاً به سازمان امور مالیاتی) با رعایت قوانین و مقررات مربوط، تشخیص مالیات آنان از طریق علی‌الرأس صورت خواهد گرفت.

تحلیل اعتبار حکم مالیاتی

با توجه به طرح تصویب‌نامه و تشریح جایگاه مقررات مالیاتی وضع شده در آن، نکات زیر به منظور تجزیه و تحلیل اعتبار حکم مالیاتی حائز اهمیت می‌باشد:

۱- هدف قانونگذار از وضع ماده واحده قانون موسوم به حسابداران رسمی اعمال نظارت مالی و حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق می‌باشد که به موجب تبصره ۴ آن به هیئت وزیران این اختیار داده شده تا حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارش‌های حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی مزبور را طی آیین‌نامه‌ای تعیین نماید. بدین منظور آیین‌نامه اجرایی تبصره

اشخاص موصوفه بندهای «الف» تا «ز» مکلف به انتخاب «حسابرس و بازرس» یا «حسابرس» خود از بین حسابداران رسمی گردیدند. اما ضمانت اجرایی عدول از تکلیف فوق در ماده

۳ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ پیش‌بینی شد و مقرر نمود که «صورت‌های مالی اشخاص موضوع ماده ۲ که حسب مورد فاقد گزارش «حسابرسی و بازرسی قانونی» یا «گزارش حسابرسی» موضوع این آیین‌نامه باشد در هیچ یک از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و بیمه‌ها، مؤسسات اعتباری غیربانکی، سازمان بورس اوراق بهادار و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی معتبر نمی‌باشد و به نفع اشخاص مزبور قابل استناد نخواهد بود.» و در تکمیل این ماده تبصره‌ای را درج نمود که به موجب آن «استفاده اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع این ماده از تسهیلات قابل ارایه توسط وزارتخانه‌ها، مؤسسات، سازمان‌ها، دستگاه‌ها و شرکت‌های مذکور در این ماده که وفق مقررات و ضوابط اعلام شده مستلزم ارایه صورت‌های مالی می‌باشد، حسب مورد منوط به ارائه گزارش حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی موضوع این آیین‌نامه می‌باشد.»

با توجه به ضمانت اجرایی مبنی بر منع برخورداری از تسهیلات قابل ارائه توسط مراجع ذکر شده و عدم امکان استناد صورت‌های مالی حسابرسی نشده به نفع اشخاص موضوع ماده ۲، در حقیقت اشخاص مورد نظر از بخشی از حقوق و امتیازات طبیعی خود محروم می‌گردند در حالیکه اعمال مجازات در اثر عدول از یک تکلیف و الزام قانونی صورت می‌گیرد.

اشخاص اصولاً بر پایه روابط حقوقی با یکدیگر مرتبطند. این رابطه بر دو عنصر «حق» و «تکلیف» استوار است. دکتر حسن امامی در کتاب حقوق مدنی حق و تکلیف را چنین تعریف می‌کند. حق عبارت از اختیاری است که قانون برای اشخاص شناخته که به موجب آن می‌توانند عملی را انجام یا ترک نمایند در حالی که تکلیف امری است که شخص ملزم به انجام آن می‌باشد و هرگاه برخلاف آن رفتار نماید به مجازاتی که درخور آن امر است



دچار می‌شود. بنابراین در غیاب قانون مشخص و لازم‌الاجرا و با توجه به متن ماده واحده قانون موسوم به حسابداران رسمی و آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ آن مصوب هیئت وزیران، عدم انجام حسابرسی واحدهای مورد نظر، آنان را از بخشی از حقوقشان محروم کرده و مادام که نخواهند از تسهیلات احتمالی مراجع مورد نظر هیئت وزیران استفاده کنند نمی‌بایست مستوجب مجازاتی بواسطه عدم استفاده از حقوق خود گردند. اما تشخیص علی‌الرأس مالیات را اگرچه می‌توان در پی بی‌اعتباری صورت‌های مالی که حسابرسی نشده‌اند، تفسیر کرد لیکن به دلیل اعمال جرائم تبعی فراتر از محدوده محرومیت از حقوق رفته و آن را برخلاف روح ماده واحده قانون و حکم ماده ۳ تبصره آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ آن به عنوان تکلیف تلقی و مشمول مجازات نموده است.

صرف‌نظر از مقررات کلی ماده واحده، ماده ۶ آیین‌نامه راهکارها مصوب وزرای کمیسیون اقتصاد با ماده ۳ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ در تعارض است. حال چنانچه سطح تصویب‌نامه وزرا همان مصوبه هیئت وزیران قرار داده و

چقدر است نکته حائز توجهی است. آنچه مسلم است در چارچوب سایر قوانین و مقررات کلیه اشخاص موضوع بندهای «الف»، «ج»، «و» و اغلب اشخاص موضوع بندهای «ب» و «ه» که عمدتاً در حوزه حقوق فردی قرار ندارند توسط سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی حسابرسی می‌شوند. لذا به نظر می‌رسد هدف مقررات عمدتاً مشمولین بند «ز» هستند که از امر حسابرسی اکراه دارند. حال باید به این سؤال پاسخ داد که اشخاصی که تاکنون تمایلی به انجام حسابرسی نشان نداده‌اند با تهدید علی‌الرأس تا چه حد می‌توان انتظار داشت نخست به ارائه اسناد و مدارک و صورت‌های مالی قابل اتکا ملزم شوند و سپس در صدد پاسخگویی برای امر حسابرسی برآیند. در پاسخ به این سؤال باید در این نکته تأمل نمود که به نظر می‌رسد در پی تهدیدهای محیطی از سوی مراجع نظارتی یا ذینفع نسبت به حرفه حسابرسی تاکنون، نگرانیها و مخاطرات حسابرسی در حوزه فعالیت اشخاص موضوع بند «ز» افزایش یابد. در حالی که تدوین راهکارهایی که التزام مراجع دولتی ارائه دهنده تسهیلات به اشخاص مشمول حسابرسی به منع



یا انتظار اخذ مصوبه‌ای از هیئت وزیران در این خصوص بتوان داشت که این دو مقررات هم سطح شوند، به اعتبار قاعده اولویت مقررات مؤخر بر مقدم می‌توان ماده ۶ آیین‌نامه راهکارها را صرفاً در محدوده مجموعه مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران و نه در تطابق مقررات مالیاتی نافذ دانست. ۲- اینکه حجم و ابعاد اشخاصی که از تکلیف حسابرسی عدول می‌کنند

ارائه تسهیلات را بیشتر نماید و همچنین تأکید بر استقرار نظام جامع مالیاتی و تبادل اطلاعات بین مراجع طرف معاملات به منظور حذف زمینه کتمان درآمد از سوی اشخاص مشمول حسابرسی، کارسازتر بوده و به تبع آن می‌تواند به‌طریقی غیرمستقیم تقاضا برای خدمات حسابرسی را بالا برد. ۳- تشخیص علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات در تعارض با خدمات حرفه‌ای

حسابداری و حسابرسی است. چنین تشخیصی در شرایط عدم شفافیت، نبود اسناد و مدارک و دفاتر اعم از سهوی یا عمدی مطرح می‌گردد در حالی که روند تعیین درآمد مشمول مالیات همواره از تشخیص علی‌الرأس مالیات به سمت رسیدگی براساس اسناد و مدارک سوق یافته و محدوده تشخیص علی‌الرأس به تدریج کاهش یافته است. براساس همین دیدگاه در اصلاحیه بهمن ماه ۱۳۸۰ سعی شد تا دامنه تشخیص علی‌الرأس محدودتر شود. نمونه‌ای از این دست تجدیدنظر در روال متعارف و بدیهی شده تشخیص علی‌الرأس درآمد شرکت‌های پیمانکاری به سمت تشخیص براساس رسیدگی و همچنین تأکید بیشتر بر نگهداری اسناد و مدارک و دفاتر و رعایت اصول و موازین و استانداردهای حسابداری و انجام حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی می‌باشد.

با توجه به مراتب فوق و وجود سوابق استقبال از تشخیص علی‌الرأس از سوی برخی مؤدیان در نبود زیرساخت‌های اطلاعاتی و سیستمی از یک سو، و عنایت به اشخاص مورد هدف که عمدتاً بخشی از اشخاص بند «ز» ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ را تشکیل می‌دهند از سوی دیگر، طرح تشخیص علی‌الرأس به عنوان یک تهدید و مجازات مؤثر به نظر نرسیده و حتی با توسعه خدمات حسابرسی مالیاتی و اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های غیرمستقیم منافات دارد.

۴- مهمترین نکته از دیدگاه حقوق مالیاتی برای ارزیابی حکم ماده ۶ آیین‌نامه راهکارها، بررسی آن در تطابق؛ قانون مالیات‌های مستقیم است. با توجه به توضیحات بند یک فوق، اگرچه در سطح مقررات وضع شده از سوی هیئت‌وزیران می‌توان ماده ۶ را برای سازمان امور مالیاتی لازم‌الاجرا تلقی نمود لیکن ضروری است تا اعتبار آن را در مقابل ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم سنجید. ماده ۹۷ طی ۳ بند زیر تشخیص درآمد مشمول مالیات را از طریق علی‌الرأس تجویز نموده است:

۱- عدم تسلیم ترازنامه و حساب و سود و زیان تا موعد مقرر،
۲- خودداری از ارائه دفاتر یا مدارک حساب در محل کار حسب درخواست کتبی اداره امور مالیات‌ها و
۳- در صورت غیرقابل رسیدگی تشخیص دادن دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات و یا عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط.

با وجود سه بند فوق، در بهمن ماه ۱۳۸۰ تبصره ۲ به ماده ۹۷ الحاق گردید و مقرر نمود که «هرگاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مودی وجود داشته باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را براساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد، تعیین کند، در صورت داشتن درآمد ناشی از فعالیت‌های مکتوم که مستند به دلایل و قراین کافی باشد، درآمد مشمول مالیات آن فعالیت‌ها همواره از طریق علی‌الرأس تشخیص داده و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و ماخذ مطالبه مالیات واقع خواهد شد.»
با توجه به تبصره فوق، با وجود مصادیق علی‌الرأس، در صورت امکان تعیین درآمد واقعی اداره امور مالیاتی مجاز به تشخیص علی‌الرأس نیست. لذا در صورت وجود اسناد و مدارک قابل رسیدگی و ارائه ترازنامه و سود و زیان و صورت‌های مالی نمی‌توان به اعتبار تصویب‌نامه هیئت وزیران به صرف عدم

تسلیم گزارش حسابرسی جواز تشخیص علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات را صادر نمود. به عبارت دیگر از آنجا که تصویب‌نامه‌ها و آیین‌نامه‌های مصوب دولت و همچنین بخشنامه‌های مرتبط می‌بایست در حدود قانون صادر شود لذا ماده ۶ آیین‌نامه راهکارها در تعارض تبصره ۲ ماده ۹۷ به عنوان بخشی از قانون می‌باشد. حتی مبتدای ماده ۶ که به رعایت قوانین و مقررات مربوط تأکید دارد عملاً رعایت تبصره ۲ ماده ۹۷ تلقی گردیده و حکم علی‌الرأسی را ممنوع‌الاجرا می‌کند. بنابراین در صورت نقض و ابطال ماده ۶ برخلاف انتظار نتیجه بر کار حسابرسی اثر منفی می‌گذارد مگر اینکه حکم مورد نظر در قالب قانون پیشنهاد شود و به تصویب مجلس برسد.

اشخاص اصولاً

بر پایه روابط حقوقی

با یکدیگر مرتبند



این رابطه

بر دو عنصر

«حق» و «تکلیف»

استوار است

۵- از نکات مبهم ماده ۶ آیین‌نامه راهکارها، تاریخ اجرا و اعمال حکم است. با توجه به لازم‌الاجرا شدن آیین‌نامه در اردیبهشت ۱۳۸۸ و در صورت نادیده گرفتن ایرادات بند چهار فوق، زمان اجرا و سال مالی مشمول اجرای مقررات روشن نگردیده است. این ابهام نیز با نگرش تأخیری مقررات‌گذاران در تصویب مقررات مربوط به حسابداران رسمی بی‌ارتباط نیست.

در پایان چنین می‌توان جمع‌بندی کرد که اگرچه تصویب آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی با نیت توسعه فعالیت‌های حرفه‌ای در کمیسیون اقتصاد مطرح گردیده و موجب توجه مخاطبین خصوصاً دولتی قرار خواهد گرفت لیکن این آیین‌نامه اشخاصی را هدف الزام حسابرسی قرار می‌دهد که حسابرسان را با ریسک محیطی زیادی مواجه می‌کند. افزون بر این با عنایت به ماده ۶ آیین‌نامه راهکارها، مجازات تشخیص علی‌الرأسی درآمد مشمول مالیات اشخاصی که گزارش حسابرسی به سازمان امور مالیاتی ارائه نمایند نه تنها فراتر از ضمانت اجرای محرومیت از تسهیلات دولتی مندرج در مقررات جامعه حسابداران رسمی است بلکه با حکم قانونگذار در تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر تکلیف تشخیص درآمد مشمول مالیات براساس رسیدگی در صورت امکان تعیین درآمد واقعی طبق اسناد و مدارک ابرازی تعارض دارد. بنابراین در صورت ابطال حکم متعارض فوق به واسطه ورود نامنتطبق تصمیمات ارکان قوه مجریه به حدود قانونی، این نگرانی وجود دارد که نتیجه‌ای عکس از اهداف آیین‌نامه از دیدگاه مالیاتی حاصل گردد.