

# آشنایی با مراجع حل اختلاف و دادرسی مالیاتی

---

تهیه و ارائه : فاطمه هادلوند

آبان ۱۴۰۲

## برخی از سوابق :

- ✓ مشاور رسمی مالیاتی
- ✓ حسابدار رسمی (پذیرفته شده در آزمون)
- ✓ دکتری حسابداری
- ✓ مدرس دانشگاه
- ✓ دبیر کل و عضو هیات مدیره انجمن مدیران مالی حرفه ای ایران
- ✓ نماینده اتاق بازرگانی اصفهان در هیات های حل اختلاف مالیاتی





در کشور ما دادرسی مالیاتی همواره یکی از موارد مورد بحث و مجادله میان اهل فن و یکی از چالش های حقوقی نظام مالیاتی بوده است. معمولاً اختلافات مالیاتی از تبعات و عواقب تشخیص و مطالبه مالیات بوده که این اختلافات به دلایل زیر بوجود می آید :

۱- عدم رعایت تکالیف موذیان مانند عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر و نگهداری صورتحسابها

۲- تشخیص مالیات به استناد مبانی غیر صحیح و نادرست و عدم تکیه بر قرائن و شواهد محکم و قابل استناد

مواد ۴۸ تا ۵۴ قانون دائمی  
ارزش افزوده

مواد ۲۴۴ لغایت ۲۵۹ ق.م.م

ماده ۲۹ لایحه آزمایشی مالیات بر  
ارزش افزوده

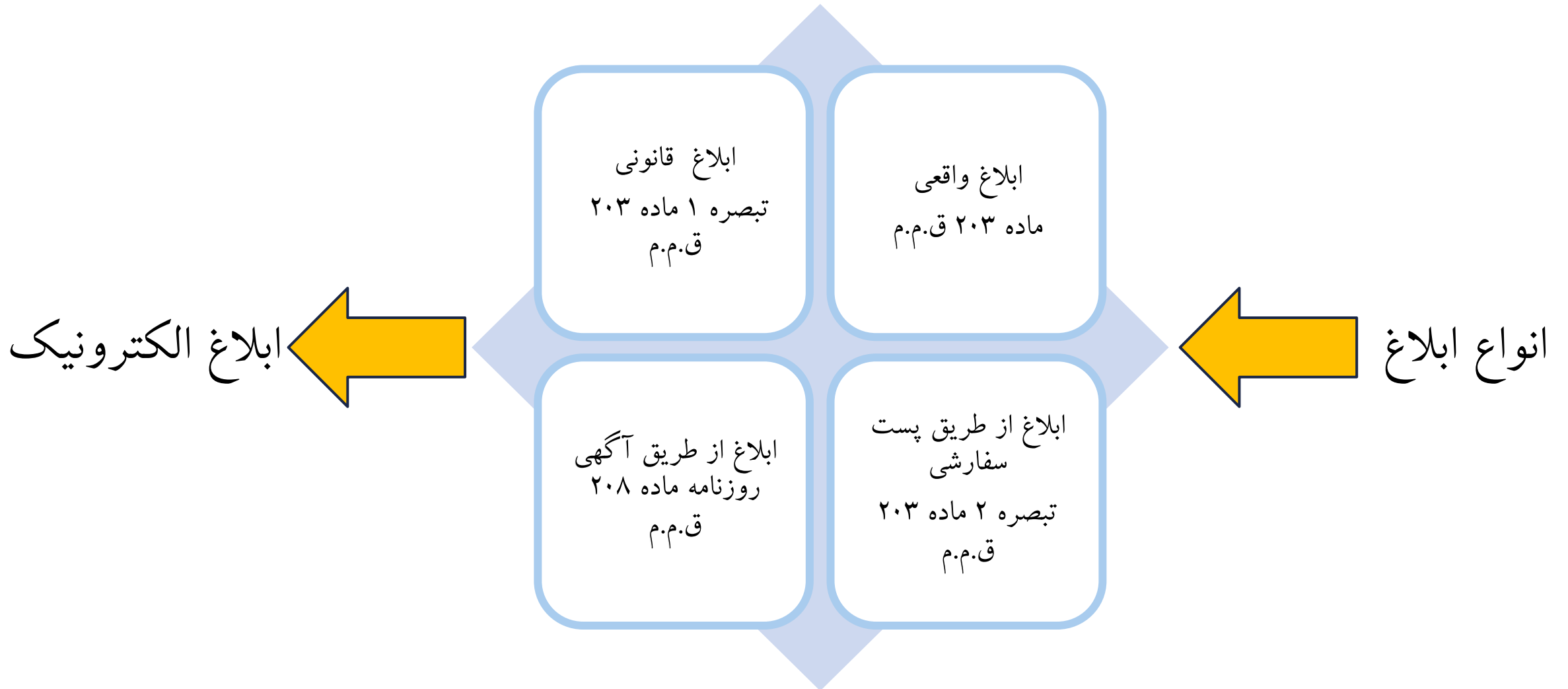
ماده ۱۷۰ ق.م.م

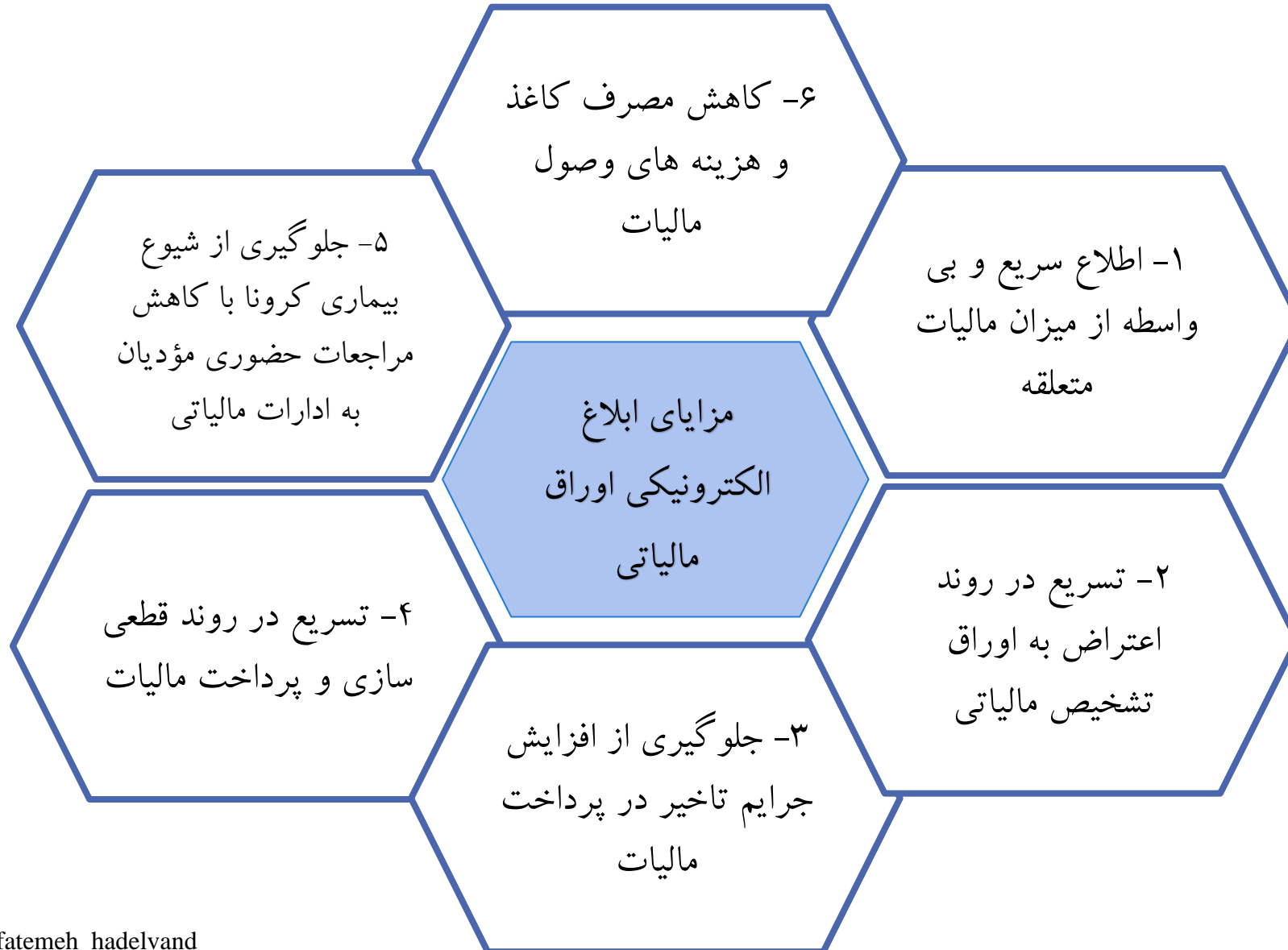
## اهداف آیین دادرسی مالیاتی



- وضع قواعد و رعایت آن توسط اشخاص و مراجع ذیربط در نهایت احقاق حق و ابطال باطل است.
- صرف وجود قوانین و قواعد ماهوی خوب و صحیح، دلیلی بر اجرای کامل عدالت در جامعه نیست
- لذا تضمین اجرای صحیح آن وجود قواعد مناسب آیین دادرسی می باشد.
- هدف اصلی اجرای عدالت مالیاتی در جامعه می باشد.

# تعاریف و اصطلاحات قبل از شروع دادرسی





دستورالعمل ابلاغ الکترونیک مصوب ۱۴۰۱/۴/۲۵



ابلاغ الکترونیک

ابلاغ اوراق مالیاتی با استفاده از بسترهای الکترونیکی، مخابراتی با سایر شیوه های نوین

## ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی



تمامی مؤدیان دارای ثبت نام در نظام مالیاتی که درخواست خدمات الکترونیکی را تایید و ارسال کرده اند، مشمول خدمات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی می شوند. برای این دسته از مؤدیان، اوراق مالیاتی بلافاصله پس از صدور در سامانه های مالیاتی در حساب کاربری مؤدی بارگذاری و همزمان، پیامک اطلاع رسانی برای وی ارسال می شود.





تاریخ رویت اوراق مالیاتی توسط مودی طی بیست روز از زمان بارگذاری در حساب

کاربری، تاریخ ابلاغ به مودی محسوب می شود.

ورود به حساب کاربری و رویت اوراق مالیاتی، به منزله رسید ابلاغ الکترونیکی می

باشد.

## ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی



خودداری از مراجعه به حساب کاربری ظرف مدت بیست روز از تاریخ بارگذاری اوراق مالیاتی، در حکم استنکاف از گرفتن اوراق مالیاتی بوده و روز بیست و یکم به عنوان تاریخ ابلاغ قانونی محسوب می گردد. چنانچه روز بیست و یکم با تعطیل/تعطیلات رسمی یا عمومی مصادف شود، اولین روز بعد از تعطیل / تعطیلات مزبور به عنوان روز ابلاغ در نظر گرفته می شود.

## موادر عدم شمول ابلاغ الکترونیکی



در موارد زیر مؤدی از شمول ابلاغ الکترونیکی خارج و حساب کاربری وی غیر فعال می شود، اوراق مالیاتی این گروه از مؤدیان باید وفق مواد ۲۰۳ الی ۲۰۹ ق.م.م به صورت فیزیکی ابلاغ شود:

**غیر فعال شدن حساب کاربری**

اشخاص حقیقی در صورت فوت مؤدی

اشخاص حقوقی در صورت ثبت انحلال آنها در مرجع ثبت شرکتها

اشخاص ورشکسته در صورت وصول رای قطعی دادگاه مبنی بر ورشکستگی مؤدی

مؤدیان دارا مشکلات ذهنی یا جسمی در صورت تائید مراجع پزشکی



اعتراض به صحت ابلاغ الکترونیکی، در موارد زیر مجاز بوده و از طریق هیات موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م قابل رسیدگی خواهد بود:

- ✓ مؤدی، متکی بر دلایل و اسناد و مدارک معتبر اثبات نماید، به دلیل عدم دسترسی به سامانه های رایانه ای مخابراتی یا نقص در این سامانه ها از بارگذاری اوراق با مفاد ابلاغ مطلع نشده است.
- ✓ ابلاغ الکترونیکی در شرایطی انجام گرفته باشد که حساب کاربری مؤدی می بایست غیر فعال بوده و یا مؤدی از شمول ابلاغ الکترونیکی خارج شده باشد.



بند ۳ ماده ۴۳ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم :

ابلاغ کلیه اوراق مشارکت از جمله برگ تشخیص یا مطالبه یا قطعی مالیاتی به صورت الکترونیکی و یا فیزیکی به هر یک از شرکا و یا مستخدمین مشارکت در حکم ابلاغ به مشارکت (مودی) می باشد.

**باطل شد**

دادنامه شماره ۱۴۰۱/۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۵۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



## مثال کاربردی

سال مالی ۱۴۰۱

مهلت تسلیم اظهارنامه ماده ۱۱۰ ق.م.م تا ۱۴۰۲/۰۴/۳۱

ماده ۱۵۶ ق.م.م : مهلت رسیدگی به اظهارنامه تا ۱۴۰۳/۰۴/۳۱

ماده ۱۵۶ ق.م.م : مهلت ابلاغ برگه تشخیص مالیات تا ۱۴۰۳/۰۷/۳۰

ماده ۱۵۷ ق.م.م : مرور زمان مالیاتی تا ۱۴۰۷/۰۴/۳۱ مهلت ابلاغ برگه متمم سه ماه ۱۴۰۷/۰۷/۳۰

## مرور زمان مالیاتی



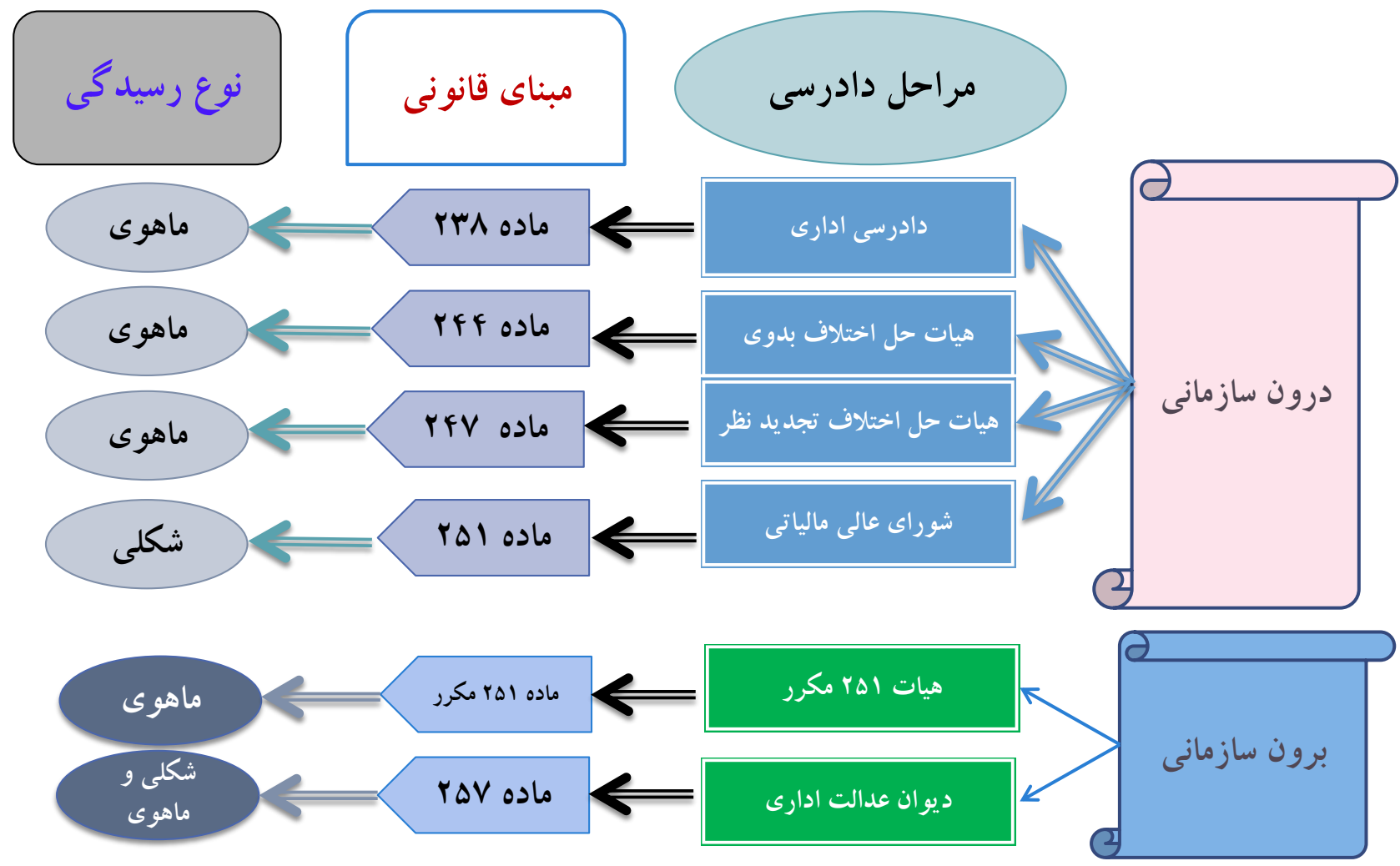
نسبت به مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود. مگر اینکه ظرف این مدت درآمد مودی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادره به مودی ابلاغ شود.

ماده ۱۵۷ ق.م.م

در مواردی که مالیات به هر علت از غیر مودی مطالبه شده باشد پس از تایید مراتب از طرف هیات حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مودی در هر مرحله‌ای که باشد کان لم یکن تلقی می‌گردد و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است **بدون رعایت مرور زمان** موضوع این ماده ظرف یک سال از تاریخ صدور رای هیات مزبور. مالیات متعلق را از مودی واقعی مطالبه نماید و گرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.

تبصره ماده  
۱۵۷ ق.م.م

# ساختار نظام دادرسی در ایران





## ساختار نظام دادرسی در ایران



در نظام مالیاتی ایران شش مرجع برای بررسی شکایات و حل اختلافات مالیاتی وجود دارد. چهار مرجع از مراجع مذکور، درون سازمانی و دو مرجع دیگر برون سازمانی هستند. مرحله نخست برعهده ارگانهای درونی سازمان مالیاتی است (شامل دادرسی اداری، دادرسی در هیات های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر، دادرسی شورای عالی مالیاتی) در مرحله بعد، مؤدی میتواند در صورت نقض قانون به مراجع برون سازمانی شکایت نماید (شامل دادرسی هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر و دادرسی دیوان عدالت اداری). از لحاظ نوع رسیدگی، برخی از مراجع مذکور به صورت شکلی، برخی به صورت ماهوی و برخی به صورت شکلی و ماهوی به شکایت رسیدگی می نمایند.

## تقسیم بندی دیگری از مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی



### الف - مراجع اختصاصی شبه قضایی:

- ۱- مرحله اول مبتنی بر رسیدگی اداری و امکان توافقی حل و فصل اختلاف توسط دستگاه مالیاتی (ماده ۲۳۸-۲۳۹ ق.م.م)
- ۲- مرحله دوم هیات حل اختلاف بدوی (ماده ۱۷۰ ق.م.م)
- ۳- مرحله سوم هیات حل اختلاف تجدید نظر (۲۴۷ ق.م.م)
- ۴- مرحله چهارم شورای عالی مالیاتی (ماده ۲۵۱ ق.م.م)
- ۵- مرحله پنجم هیأت (ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م)

### ب - مراجع قضایی (دیوان عدالت اداری):

شایان ذکر است حل و فصل اختلاف مالیاتی توسط مراجع اختصاصی غیر قضایی با نظارت مراجع قضایی (دیوان عدالت اداری) است.

## حقوق مودیان در ارتباط با مراجع حل اختلاف مالیاتی



### حق رسیدگی به موقع و منصفانه به شکایات و اعتراضات :

بر اساس بند ۵ ماده ۱۲ حقوق شهروندی ، شهروندان حق اعتراض دارند و مسئولین مربوطه نیز بلافاصله به موضوع رسیدگی و آن را در چارچوب مقررات و با رعایت اخلاق اسلامی حل و فصل نمایند.

### حق دسترسی به اطلاعات و اسناد و مدارک پرونده مالیاتی:

**ماده ۲۳۷ ق.م.م :** مأموران مالیاتی موظفند در صورت استعلام مودی از نحوه تشخیص یا محاسبه مالیات، تصویر گزارش نهایی که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است را، به مودی تسلیم نمایند.

**بند ۲۵ دادرسی مالیاتی :** در صورت درخواست کتبی مؤدی، یا وکیل یا نماینده قانونی وی ، اداره امور مالیاتی یا هیأت حل اختلاف مالیاتی موظف است حسب مورد رونوشت جزئیات گزارش را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است و همچنین گزارش اجرای قرار را به وی اعلام نموده و هرگونه توضیحی را که در این خصوص بخواهد به او بدهند. (ماده ۲۳۷ ، ماده ۳۵ آیین نامه ۲۱۹ )

**تبصره ۶ ماده ۵۰ قانون ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲ :** سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است حداقل یک هفته قبل از تشکیل جلسه هیأت به نحو مقتضی زمینه دسترسی اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی را برابر مقررات مربوط به مندرجات پرونده مورد اعتراض فراهم نماید.

## حقوق موذیان در ارتباط با مراجع حل اختلاف مالیاتی



### حق دفاع و استماع توضیحات

بر اساس این حق، مؤذیان مالیاتی باید قبل از اتخاذ تصمیم مراجع حل اختلاف مالیاتی در دعوی مالیاتی، فرصت کافی برای ارائه توضیحات و دفاع از خود را داشته باشند و این توضیحات یا به عبارتی مدافعات باید توسط مراجع مذکور استماع شود و لوازم آن را فراهم نمایند.

### حق پژوهش یا تجدیدنظرخواهی

اعتراض به رای هیات بدوی ظرف ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ و مراجعه به هیات تجدیدنظر (۲۴۷ ق.م.م) و هم چنین اعتراض به رای هیات تجدیدنظر ظرف دو ماه به شورای عالی مالیاتی (۲۵۱ ق.م.م). اعتراض به آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی ظرف ۳ ماه به دیوان عدالت اداری. (بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری).

## حقوق موذیان در ارتباط با مراجع حل اختلاف مالیاتی



بند ۲۴ از دستورالعمل دادرسی

حق درخواست کارشناس رسمی دادگستری جهت ارزیابی دارایی ها

بند ۳ ماده ۲۴۴ ق م م

حق تعیین نماینده صنف خود ( توسط مودی ) در جلسه هیات حل اختلاف مالیاتی

رسیدگی در مرحله ۲۳۸ ق.م.م

---



## برگه تشخیص مالیات صادر شد

اداره امور مالیاتی هم ۴۵ روز فرصت رسیدگی دارد

۳۰ روز فرصت اعتراض از تاریخ ابلاغ داریم

**نکته ۱:** مهلت اعتراض به برگه های مطالبه مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ ابلاغ ۳۰ روز می باشد .

**نکته ۲:** مطابق ماده ۴۴۵ آیین دادرسی مدنی و همچنین بند ۱۴ دستورالعمل دادرسی مالیاتی ، روز ابلاغ و روز اقدام ، جزء مدت محسوب نمی شود.

**نکته ۳:** بر اساس تبصره ماده ۱۷۷ ق.م.م و ماده ۴۴۴ آیین دادرسی مدنی ، هرگاه آخرین روز مهلت یا موعد مقرر برای تسلیم اظهارنامه یا سایر اوراقی که مودی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می باشد، مصادف با تعطیل یا تعطیلات رسمی یا عمومی گردد اولین روز بعد از تعطیل یا تعطیلات مزبور برحسب مورد جزء مهلت یا موعد مقرر جهت تسلیم اظهارنامه یا اوراق مذکور محسوب خواهد شد.



## فرآیند ثبت اعتراض الکترونیکی به برگه های مالیاتی

مراجعه به آدرس [accounts.tax.gov.ir](https://accounts.tax.gov.ir)

۲. انتخاب گزینه **“مودی مالیاتی با ثبت نام کد اقتصادی”** در کشوی **“نوع ورود”**

۳. وارد کردن اطلاعات **“نام کاربری و کلمه عبور”** مربوط به ثبت نام کد اقتصادی < ورود به سامانه

۴. انتخاب گزینه **“اعتراضات و شکایات”** ← انتخاب گزینه مورد نظر با توجه به نوع اعتراض از منوی باز شده :

➤ اعتراض به برگ تشخیص ← ممیز کل

➤ اعتراض به برگه های هیات حل اختلاف مالیاتی ← هیات حل اختلاف مالیاتی

➤ اعتراض به شورای عالی مالیاتی ← شورای عالی مالیاتی



## فرآیند ثبت اعتراض الکترونیکی به برگه های مالیاتی



۵. پس از انتخاب گزینه مورد نظر به صفحه مربوطه هدایت می شوید.

در بخش **"شماره برگه مورد اعتراض / شکایت"** شماره برگ مالیاتی مربوطه را وارد نموده و بر روی **"جستجو"** کلیک نمایید و اطلاعات برگه موردنظر بارگذاری می شود.

در صفحه بارگذاری شده (به طور مثال : اعتراض به برگ ارزیابی / تشخیص / مطالبه)

در کشوی نوع مورد < اعتراض به اداره امور مالیاتی.

در کشوی نوع مرجع < اعتراض به برگ ارزیابی تشخیص / مطالبه.

در کشوی علت < از میان لیست باز شده علت موردنظر را انتخاب کنید (برای این دسته از اوراق معمولاً علت ماخذ درآمد مشمول مالیات است)

در کشوی شرح اعتراض، متن اعتراض خود را درج نمایید.

در کشوی پایه / درآمد مشمول مالیات مورد اعتراضات و شکایات مودی، درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیت ها و مشمول نرخ صفر را که در برگ

ارزیابی مطالبه درج شده است وارد نمایید.



در بخش «جزئیات اعتراض / شکایت» مبلغ کل مالیات مودی نمایش داده می شود که مبلغ مالیات مورد اعتراض مودی در قسمت مربوطه درج گردد.

بر روی دکمه «ثبت اعتراض» کلیک نموده، رسید اعتراض را چاپ کرده و نزد خود نگهداری کنید و برای پیگیری اعتراض خود (ظرف مهلت قانونی مقرر) به اداره امور مالیاتی مربوطه مراجعه نمایید.



## ماده ۲۳۸ بر اساس قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب

۱۴۰۲/۰۳/۰۲

**ماده ۴۸ ق.د.ا. و ماده ۲۳۸ ق.م.م :** در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ می شود، چنانچه مودی نسبت به آن معترض باشد می تواند **ظرف سی روز** از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام الاختیار خود با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتبا از اداره امور مالیاتی تقاضای رسیدگی مجدد نماید.

**مسوول / مسوولان** مربوط که از طرف سازمان امور مالیاتی مشخص می شوند، موظفند پس از ثبت درخواست مودی و **ظرف مهلتی که بیش از چهل و پنج روز** از تاریخ ثبت درخواست نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانستند، آن را رد و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را موثر در تعدیل درآمد تشخیص دهند موارد تعدیل درآمد مشمول مالیات را مشخص نمایند. چنانچه مودی نظر **مسوول / مسوولان** مربوط در تعدیل درآمد مشمول مالیات را قبول نماید درآمد مشمول مالیات تعدیل شده، **قطعی است**. در غیر این صورت برای رسیدگی به **مابه التفاوت** تا مبلغ مورد اعتراض مودی، موضوع به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می شود. همچنین هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مودی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد موثر تشخیص ندهند باید موضوع را مستدلاً در **پرونده منعکس** و مراتب را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع نمایند.

## نظر مسئول / مسئولان رسیدگی در مرحله ۲۳۸



مراجعه مودی به پنجره واحد خدمات الکترونیک سازمان امور مالیاتی به نشانی [WWW.TAX.GOV.IR](http://WWW.TAX.GOV.IR) و ثبت اعتراض ظرف مهلت ۳۰ روز از تاریخ رویت ابلاغ برگه تشخیص ، گزارش رسیدگی ، برگه مطالبه حسب مورد

ارجاع کلیه اعتراضات ثبت شده در پنجره واحد الکترونیک جهت حوزه مالیاتی شکایات و اعتراضات و سپس ارجاع آن توسط حوزه مذکور جهت مسئول/مسئولان مربوطه

مسئول / مسئولان مربوط از طرف سازمان مشخص می شوند، موظف است حداکثر ظرف ۴۵ روز از تاریخ ثبت اعتراض مودی در سامانه، به اعتراض مودی رسیدگی نماید.



## اقدامات مسئول / مسئولان رسیدگی در مرحله ۲۳۸

۱- درج نتیجه رسیدگی در سامانه

۲- اعلام نظر از طریق سامانه به مودی

۳- این اقدام مستلزم اعلام نظر مودی نمی باشد مگر اینکه نظر مسئول / مسئولان مربوط در خصوص عدم پذیرش اعتراض، مورد قبول مودی باشد که در این حالت می بایستی نظر خود را در بازه زمانی اجرای ماده ) از طریق سامانه اعلام نماید. در حالت اخیر پرونده از لحاظ درآمد مشمول مالیات مختومه بوده و برگ قطعی مالیات از ماخذ مندرج در برگ تشخیص /مطالبه صادر و به صورت الکترونیکی به مودی ابلاغ خواهد شد.

عدم پذیرش اعتراض  
مودی

رد مندرجات برگ  
تشخیص، برگ  
مطالبه /استرداد

1



## اقدامات مسئول / مسئولان رسیدگی در مرحله ۲۳۸

۱- درج نتیجه رسیدگی در سامانه توسط مسئول / مسئولان رسیدگی

۲- اعلام نظر از طریق سامانه به مودی

۳- مراتب پذیرش یا عدم پذیرش مودی را از وی اخذ و در سامانه ثبت و بارگذاری نمایند. در مواردی که جلسه رسیدگی مجدد بدون حضور مودی برگزار می شود مسئول / مسئولان مربوط می بایستی نتیجه رسیدگی مجدد انجام شده را در سامانه ثبت و از طریق ارسال پیامک به اطلاع مودی برسانند تا مودی مزبور مراتب پذیرش یا عدم پذیرش خود را نسبت به درآمد / مأخذ مشمول مالیات ناشی از نتیجه رسیدگی مجدد مضبوط در سامانه ثبت و حداکثر تا آخرین روز مهلت اجرای ماده ۲۳۸ قانون مزبور از طریق سامانه به اطلاع اداره امور مالیاتی برساند.

۴- عدم اظهار نظر مودی در این خصوص به منزله عدم رفع اختلاف با اداره امور مالیاتی خواهد بود

تعدیل درآمد / مأخذ  
مشمول مالیات

2



## اقدامات مسئول / مسئولان رسیدگی در مرحله ۲۳۸

- ۱- انعکاس موضوع در پرونده / سامانه مالیاتی
- ۲- ارجاع پرونده برای رسیدگی به مابه التفاوت تا مبلغ مورد اعتراض مودی، به صورت الکترونیکی به هیات حل اختلاف مالیاتی.
- ۳- صرفا موارد اعتراضی که مودی کماکان به آن معترض بوده و در مرحله ۲۳۸ توسط مسئول/مسئولان مربوط مورد پذیرش واقع نشده است، در هیات های حل اختلاف مالیاتی قابل طرح و رسیدگی خواهد بود.

عدم تمکین مودی  
نسبت به درآمد / ماخذ  
مشمول مالیات تعدیل  
شده

3



## نکات مهم در مرحله توافق با اداره امور مالیاتی وفق مفاد ماده ۲۳۸

نامه مهم مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۱۲ رئیس سازمان مالیاتی : پیرو تفویض اختیار تعیین مسئول یا مسئولان مربوط در اجرای ماده ۲۳۸ ق.م.م، مقتضی است مدیران کل امور مالیاتی در تهران و مراکز استانها ، مسئول یا مسئولان مربوط برای رسیدگی مجدد به اعتراض مودی در اجرای ماده ۲۳۸ ق.م.م. را، از بین مأموران مالیاتی به غیر از مأموران رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی مورد رسیدگی انتخاب نمایند.

**توجه!**





## نکات مهم در مرحله توافق با اداره امور مالیاتی وفق مفاد ماده ۲۳۸

**نکته:** در صورتیکه به عنوان وکیل مودی در جلسه توافق حضور پیدا میکنید حق تمبر موضوع بند د ماده ۱۰۳ را پرداخت نمایید. شایان ذکر است این افراد نیازی به ابطال حق تمبر ندارند: کارمند مودی، پدر، مادر، خواهر، برادر پسر، نواده و همسر مودی. هم چنین در صورتی که پس از ابطال تمبر، تعقیب دعوی به وکیل دیگری واگذار شود، وکیل جدید مکلف به ابطال تمبر روی و کالتنامه مربوط نخواهد بود. (تبصره ۳ ماده ۱۰۳ ق.م.م)

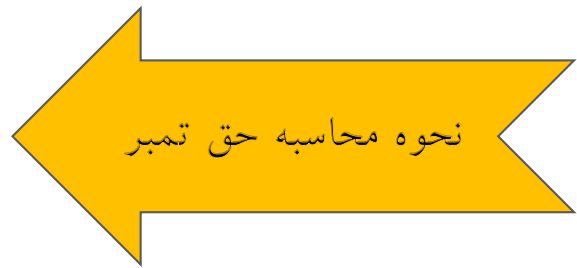
$$400,000,000 * 5\% = 20,000,000$$

$$1,200,000,000 * 4\% = 48,000,000$$

$$400,000,000 * 3\% = 12,000,000$$

---


$$80,000,000 * 5\% = 4,000,000$$



مثال: سال مالی ۱۳۹۹

مبلغ ابرازی: ۱۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

مبلغ تشخیصی ۱۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال



ابلاغ صورتجلسه شماره ۲۰۱-۴۸ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ شورای عالی مالیاتی درخصوص  
ابهامات ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم و اوراق قطعی مالیاتی

---

بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۷/۱۷

مورخ ۱۳۹۷/۰۲/۱۹



- آخرین مهلت انجام رسیدگی موضوع ماده ۲۳۸ ق.م.م توسط مسئول مربوط از تاریخ مراجعه مودی چند روز می باشد. عبارتی آیا روز انجام رسیدگی به استناد ماده ۴۴۵ قانون آیین دادرسی مدنی در فرجه زمانی مقرر (۳۰ روزه) قرار دارد یا خیر؟ به طور مثال در صورتیکه تاریخ مراجعه و ثبت اعتراض مودی در تاریخ ۱۳۹۶/۰۷/۲۰ باشد آخرین مهلت رسیدگی و انجام توافق موضوع ماده ۲۳۸ ق.م.م ۱۳۹۶/۰۸/۲۰ می باشد یا ۱۳۹۶/۰۸/۲۱؟



مقررات ماده ۴۴۵ آیین دادرسی مدنی ناظر به مواردی می باشد که مبدا انجام امری با ابلاغ یا اعلام مشخص شده باشد در حالیکه مفاد قسمت اخیر ماده ۲۳۸ ق.م.م ناظر به وظیفه اداره امور مالیاتی بوده و مسئله ابلاغ به مودی مطرح نمی باشد. همچنین با عنایت به صراحت مذکور در ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر اینکه مسئول مربوط موظف است ظرف مهلتی که بیش از سی روز از مراجعه مودی نباشد به موضوع رسیدگی نماید، لذا روز انجام رسیدگی نیز بعنوان فرجه قانونی مذکور محسوب می گردد. در مثال مطرح شده آخرین مهلت انجام رسیدگی مورخ ۱۳۹۶/۰۸/۲۰ می باشد.



- آیا رسیدگی انجام شده موضوع ماده ۲۳۸ ق.م.م درخارج از فرجه زمانی قانونی رسمیت و قابلیت اجراء دارد، یا باید پرونده در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح گردد؟



درخصوص بند دوم ابهام با توجه به اینکه طبق مقررات ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اختیار قانونی مسئول مربوط در اجرای این ماده صرفاً در مهلت مقرر قانونی تعیین شده و رسیدگی پس از فرجه زمانی مذکور فاقد وجاهت قانونی می باشد. لذا در صورت عدم رعایت فرجه قانونی مذکور پرونده امر باید به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع گردد.

در مواردی که علی رغم اعتراض مودی در موعد مقرر قانونی نسبت به برگ تشخیص یا مطالبه مالیات و یا آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی و همچنین ابلاغ قانونی برگ تشخیص یا مطالبه صادره نسبت به صدور برگ مالیات قطعی اقدام می شود، آیا برگ قطعی صادر معتبر می باشد یا خیر؟



در مواردی که علی رغم اعتراض مودی در موعد مقرر قانونی نسبت به برگ تشخیص یا مطالبه مالیات و یا رای هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی و همچنین ابلاغ قانونی برگ تشخیص یا برگ مطالبه صادره، نسبت به صدور برگ مالیات قطعی اقدام شده باشد با توجه به اینکه طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم درآمد / ماخذ مشمول مالیات و مالیات به قطعیت نرسیده است برگ قطعی صادره دارای وجاهت قانونی نبوده و از درجه اعتبار ساقط می باشد و لذا پرونده امر حسب مورد در مراجع مذکور در مواد ۲۳۸، ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم قابل طرح خواهد بود.





**بند ۳-** روسای امور مالیاتی توجه داشته باشند که هیچگونه محدودیت و قیدی جهت تعدیل مبنای مطالبه مالیات به هر میزان که مودی استحقاق قانونی داشته باشد (اعم از اینکه کمتر یا بیشتر از ۲۰ درصد بوده) یا حتی رد برگ تشخیص مالیات در قانون وجود ندارد و تعدیل ماخذ مشمول مالیات محدود به درصد ها و مبالغ معین نمی باشد و اقدام موصوف آنها بر حسب مورد منطبق با قانون و ضروری خواهد بود به طوری که به این مهم در ماده ۲۳۸ قانون موصوف تصریح شده است. به ویژه آنکه روسای مزبور با توجه به آشنائی کافی به وضعیت منطقه و خصوصیات و نوع فعالیت مودیان و مراجعه مستمر آنها به واحدهای مالیاتی تحت نظارت خود با آگاهی بیشتری می توانند به وظیفه اساسی مقرر در ماده ۲۳۸ اقدام و از این طریق ضمن جلوگیری از ارجاع و احاله پرونده مودیان مورد نظر به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و تعلق بیشتر جرایم دیر کرد پرداخت مالیات به آنها، موجبات وصول به موقع و کاهش هزینه های وصول مالیات را فراهم آورند.

**بند ۴:** یادآور می شود، برابر مفاهیم حقوقی و رویه رسیدگی، دلایل ابرازی الزاما محدود به دلایل کتبی نبوده و عموم آن شامل ادله شفاهی و کتبی مشروط بر اینکه دلیل و مستند قاطعی برخلاف آنها موجود نباشد نیز می گردد.



بقرار مسموع بعضی از ممیزین کل محترم مالیاتی در هنگام تعدیل درآمد مشمول مالیات از مودیان محترم در ظهر برگ تشخیص امضاء گرفته سپس مبادرت به درج رقم درآمد مشمول مالیات می نمایند. لذا در راستای طرح تکریم ارباب رجوع و بمنظور آگاهی مودیان محترم مالیاتی و ممانعت از سوء تفاهمات احتمالی در ارتباط با توافقات بعمل آمده در اجرای مقررات موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم ممیزین کل مالیاتی در صورتیکه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را موثر در تعدیل درآمد مشمول مالیات تشخیص دهند موظف به رعایت نکات ذیل می باشند:

- ۱- از اخذ امضاء مودی قبل از درج کامل ظهر برگ تشخیص مالیات اکیدا خودداری نمایند.
- ۲- در صورت احراز بی سوادى مودی می بایستی پس از معرفی شخص امین (که از کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارائی و سازمان امور مالیاتی کشور نباشد) توسط مودی و به همراه وی مقررات موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم بمورد اجراء گذارده شود.
- ۳- پس از تعدیل درآمد مشمول مالیات می باید میزان مالیات متعلقه نیز به مودی تفهیم و در صورت موافقت وی مراتب در ظهر برگ تشخیص مالیات منعکس گردد.
- ۴- مودی می بایستی پس از تحریر جمله « موافقت خود را با تعدیل درآمد مشمول مالیات از ماخذ مبلغ ..... ریال اعلام میدارم » مبادرت به امضاء ظهر برگ تشخیص بنماید.

# هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی

---

ماده ۲۴۴ ق.م.م



## هیات حل اختلاف مالیاتی - ماده ۲۴۴ براساس اصلاحات ق.م.ا.م صوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲

ماده ۵۰ ق.م.ا.م و ماده ۲۴۴ ق.م.م: مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلافات مالیاتی است. هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل می شود:

۱- یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور

۲- یک نفر از میان قضات بازنشسته یا حقوق دانان مطلع در امور مالیاتی با شرط وثاقت و امانت به درخواست سازمان امور مالیاتی و انتخاب رئیس کل دادگستری هر استان

۳- یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی، صنایع و معادن و کشاورزی ایران، اتاق تعاون ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، مجامع حرفه ای، اتاق اصناف ایران، شورای اسلامی شهر، کانون و کلا، مرکز و کلا، کارشناسان رسمی و مشاوران خانواده که برای مدت سه سال منصوب می شوند. مودی همزمان با اعتراض به برگ تشخیص یا مطالبه مالیات یکی از مراجع این بند را به عنوان نماینده خود جهت شرکت در جلسات هیأت حل اختلاف مالیاتی معرفی می نماید.



## هیات حل اختلاف مالیاتی - ماده ۲۴۴ براساس اصلاحات ق.م.ا. مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲

**تبصره ۱ -** جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور هر سه عضو رسمیت می‌یابد و رأی هیأت با اکثریت آراء قطعی و لازم الاجراء است، ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.

**تبصره ۲ -** هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی دارای استقلال کامل بوده و صرفاً اداره امور دبیرخانه ای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و تشکیل جلسات هیأت‌ها به عهده سازمان امور مالیاتی می‌باشد. انشای رأی با رعایت اصل عدالت و بی طرفی کلیه اعضا و متکی به اسناد و مدارک مثبت و دلایل و شواهد متقن در همان جلسه و یا حداکثر ظرف سه روز کاری پس از برگزاری جلسه، توسط نماینده بند (۲) این ماده به عمل آمده و به امضای تمامی اعضا می‌رسد. مودی یا نماینده قانونی وی مجاز به حضور کامل در جلسه و ارائه دفاعیات به صورت کتبی یا شفاهی است. اظهارات شفاهی باید در صورت جلسه قید و به امضای وی برسد. سازمان امور مالیاتی به منظور اعمال نظارت موثر بر عملکرد هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، مکلف است نسبت به مستندسازی فرآیند برگزاری جلسات هیأت به نحو مقتضی اقدام کند.



## دستورالعمل حق الزحمه نمایندگان بند ۲ و ۳- تبصره ۳ ماده ۲۴۴ ق.م.م

تبصره ۳ - تعیین حق الزحمه اعضای موضوع بندهای (۲) و (۳) این ماده متناسب با تعداد و مدت جلسات و نیز مراحل، منابع مالیاتی و پرونده های مورد رسیدگی از محل اعتباری که به همین منظور در بودجه سالانه سازمان امور مالیاتی کشور پیش بینی می شود، به صورت متمرکز از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به حساب اعضا پرداخت می شود.

جدول خلاصه محاسبه حق الزحمه نمایندگان هیأت- های حل اختلاف مالیاتی موضوع بندهای (۲) و (۳) ماده (۲۴۴) قانون مالیات- های مستقیم بر مبنای قیمت پایه ۴۵۰,۰۰۰ ریال			
آرای صادره برای منابع مختلف مالیاتی و در مراحل مختلف دادرسی مالیاتی	رای بدوی با ضریب (۲)	رای تجدید نظر با ضریب (۱/۵)	رای همعرض با ضریب (۱/۵)
مالیات بر درآمد موذیان بزرگ مالیاتی با ضریب (۲)	۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال	۱,۳۵۰,۰۰۰ ریال	۱,۳۵۰,۰۰۰ ریال
سایر منابع مرتبط با موذیان بزرگ مالیاتی با ضریب (۱)	۹۰۰,۰۰۰ ریال	۶۷۵,۰۰۰ ریال	۶۷۵,۰۰۰ ریال
مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات برارث با ضریب (۱)	۹۰۰,۰۰۰ ریال	۶۷۵,۰۰۰ ریال	۶۷۵,۰۰۰ ریال
مالیات بر ارزش افزوده تمامی موذیان (۴ دوره) با ضریب (۱)	۹۰۰,۰۰۰ ریال	۶۷۵,۰۰۰ ریال	۶۷۵,۰۰۰ ریال
مالیات بر درآمد صاحبان مشاغل، مستغلات، حقوق و سایر منابع و جرایم مرتبط با ماده ۱۶۹ با ضریب (۰/۵)	۴۵۰,۰۰۰ ریال	۳۳۷,۵۰۰ ریال	۳۳۷,۵۰۰ ریال



## وظایف سازمان امور مالیاتی - تبصره ۴ و ۵ ماده ۲۴۴

تبصره ۴ - سازمان امور مالیاتی مکلف است نمایندگان معرفی شده در اجرای بندهای (۲) و (۳) این ماده را به عنوان اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بپذیرد و با رعایت تبصره (۵) این ماده از آنها جهت شرکت در هیأت‌های مزبور دعوت نماید.

تبصره ۵ - اسامی کلیه افراد معرفی شده توسط رئیس کل دادگستری هر استان، مدیر کل مالیاتی استان و مراجع مذکور در بند (۳) این ماده به تفکیک شهرستان‌ها در سامانه ای که به صورت متمرکز و حداکثر ظرف سه ماه پس از لازم الاجراء شدن این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می شود، درج می گردد. انتخاب افراد موضوع بندهای (۱)، (۲) و (۳) برای هر پرونده در مواردی که در شهرستان مورد نظر بیشتر از یک نفر وجود داشته باشد، به صورت تصادفی توسط سامانه مزبور انجام می شود. این سامانه مستقیماً زیر نظر رئیس کل سازمان امور مالیاتی، مدیریت می گردد.



## هیات حل اختلاف مالیاتی - ماده ۲۴۴ بر اصلاحات ق.م.ا. مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲

تبصره ۶- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است حداقل یک هفته قبل از تشکیل جلسه هیأت به نحو مقتضی زمینه دسترسی اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی را برابر مقررات مربوط به مندرجات پرونده مورد اعتراض فراهم نماید.

تبصره ۷- هر یک از افراد مذکور در بندهای (۲) و (۳) این ماده در صورتی که بیشتر از سه جلسه متوالی یا چهار جلسه متناوب در یک سال از حضور در جلسات هیأت خودداری نمایند، حکم آنان لغو می شود و رئیس کل دادگستری هر استان و مرجع مربوط، حسب مورد، موظف است ظرف ده روز کاری فرد جایگزین را معرفی نماید.

تبصره ۸- به منظور اجرای عدالت و اصل استقلال و بی طرفی و رعایت حقوق شهروندی و نظارت موثر، سازمان امور مالیاتی مکلف است ساختار اداره هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را به صورت مستقل، تحت عنوان مرکز دادرسی مالیاتی در ساختار خود ذیل رئیس کل سازمان ایجاد نماید. واحدهای دادرسی مالیاتی در هر استان مستقل از اداره کل استان تشکیل می شود.





## هیات حل اختلاف مالیاتی - ماده ۲۴۴ بر اصلاحات ق.م.ا. مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲

تبصره ۹ - پس از استقرار سامانه مودیان، ثبت اعتراض توسط مودی، انتخاب یکی از مراجع موضوع بند (۳) این ماده، ارائه هرگونه لایحه به هیأت‌های حل اختلاف، مشاهده اسناد، مدارک و اطلاعات مورد نیاز، ابلاغ تاریخ تشکیل جلسات هیأت، اطلاع از نتایج دادرسی و هرگونه اطلاع دیگر در خصوص پرونده دادرسی مالیاتی از طریق سامانه مذکور انجام می شود.

تبصره ۱۰ - سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است زمینه دسترسی کامل مودی و یا نماینده قانونی وی به مفاد پرونده مورد اعتراض را حداقل یک هفته قبل از تشکیل هیأت فراهم نماید.

تبصره ۱۱ - عضویت همزمان در فهرست نمایندگان بندهای (۲) و (۳) موضوع این ماده ممنوع است.»




## ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم: اجازه قانونی دارد یا خیر صرفاً منحصر به قضات بازنشسته و حقوقدانان

استعلام:

آیا معرفی قضات شاغل به عنوان عضو حقوقدان در کمیسیون تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم اجازه قانونی دارد یا خیر صرفاً منحصر به قضات بازنشسته و حقوقدانان می باشد؟

 نظریه مشورتی اداره کل حقوقی قوه قضاییه

 پاسخ: با توجه به این که قانونگذار در بند ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی (پیش از اصلاح بند یادشده به موجب ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۲/ ۳/ ۱۴۰۰) تعیین قضات شاغل به عنوان عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی را تحت شرایطی پذیرفته بود؛ اما در اصلاح اخیر تنها به عضویت قضات بازنشسته در این هیأت اعلام نظر کرده است و همچنین با عنایت به این که از حیث حقوقدان بودن نمی توان بین قضات شاغل و بازنشسته قائل به تفکیک شد و اگر بنای قانونگذار بر استفاده از تمامی حقوقدانان اعم از قضات شاغل و بازنشسته بود، ضرورتی به تصریح به «قضات بازنشسته» وجود نداشت؛ لذا عضویت قضات شاغل در هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی، منطبق بر قانون به نظر نمی رسد.



ابلاغ صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲ مورخ ۱۳۹۵/۰۳/۱۸ شورای عالی مالیاتی

بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۶/۷۴

مورخ ۱۳۹۶/۰۵/۲۸

## رأی شورای عالی مالیاتی در خصوص ابهامات ماده ۲۴۴



**مورد ابهام یک :** چنانچه اداره امور مالیاتی به جای نماینده منتخب مودی از سایر نمایندگان برای شرکت در جلسه هیات حل اختلاف مالیاتی دعوت بعمل اوره باشد ، در این صورت آیا رای صادره دارای وجاهت قانونی است ؟

**مورد ابهام دو :** در صورت انتخاب نماینده مودی در اجرای بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون، آیا رعایت انتخاب نماینده معرفی شده از جانب مودی در هیات های موضوع مواد ۲۴۷، ۲۵۷، ۲۱۶ قانون حسب مورد جاری میباشد یا خیر ؟

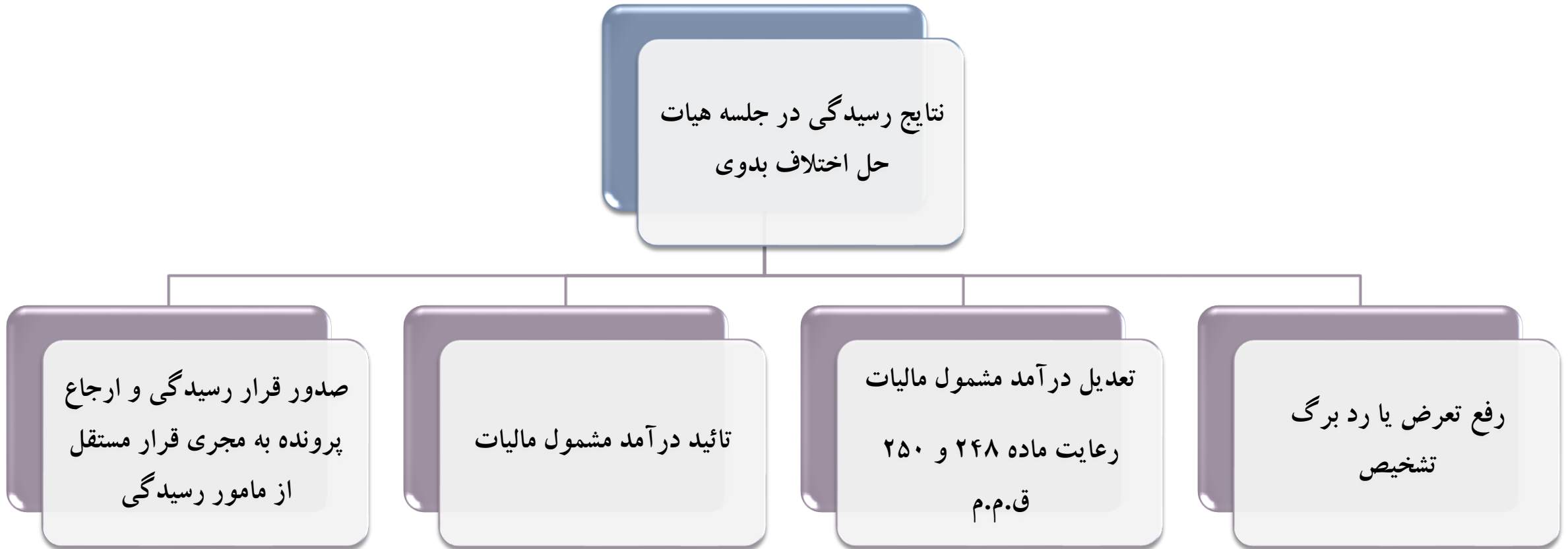
## رأی شورای عالی مالیاتی در خصوص ابهامات ماده ۲۴۴



پاسخ ابهام اول: در مواردی که به جای نماینده مرجع مورد انتخاب مودی از نمایندگان سایر مراجع برای شرکت در جلسه هیات حل اختلاف مالیاتی دعوت به عمل آمده باشد، در این صورت تصمیم متخذه به شرح فوق به لحاظ عدم صلاحیت نماینده بند ۳ ماده ۲۴۴ ق.م.م.حاضر در جلسه، فاقد وجاهت قانونی می باشد و رای محسوب نمیشود.

پاسخ ابهام دوم: در صورتیکه مودی مرجع مورد نظر خود را همزمان با تسلیم اعتراض به برگه تشخیص مالیات در مهلت قانونی، انتخاب و اعلام نموده باشد به شرح بند ۱، در مراحل رسیدگی موضوع مواد ۲۴۷، ۲۵۷، ۲۱۶ ق.م.م.حضور نماینده منتخب، الزامی میباشد و در صورت عدم حضور نماینده منتخب، تصمیم متخذه فاقد اعتبار بوده و رای محسوب نمی شود.

# نتایج خروجی هیات بدوی ماده ۲۴۵ ق.م.م





## اجرای قرار رسیدگی

**نکته ۴ :** بند ۲۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی (صدور قرار رسیدگی و مهلت اجرای آن) هرگاه به دلیل نقص در رسیدگی یا لزوم بررسی اسناد و مدارک نزد اشخاص ثالث یا کثرت اسناد و مدارک ارائه شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار کارشناسی صادر نماید، مجری یا مجریان قرار مکلفند حداکثر ظرف مدت یکماه نسبت به رسیدگی به پرونده مزبور و اجرای کامل موارد مورد درخواست هیأت اقدام لازم معمول و مراتب را جهت اتخاذ تصمیم نهایی گزارش نمایند. تبصره - چنانچه اجرای قرار مذکور ظرف مهلت تعیین شده امکان پذیر نباشد، موضوع توسط مجری قرار به دبیرخانه هیأتها منعکس و این مدت حداکثر تا ۲ ماه توسط هیأت قابل تمدید می باشد.

# انواع قرار رسیدگی ✓





## نکات هیات حل اختلاف مالیاتی



**نکته:** مطابق ماده ۲۴۹ هیأت های حل اختلاف مالیاتی مکلفند مأخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رأی قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند با درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوطه رسیدگی و رأی را اصلاح کنند.

**نکته:** مطابق تبصره ماده ۱۵۷ ق.م.م در مواردی که مالیات به هر علت از غیر مودی مطالبه شده باشد پس از تأیید مراتب از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مودی در هر مرحله ای که باشد کان لم یکن تلقی میگردد و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یک سال از تاریخ صدور رأی هیأت مزبور، مالیات متعلق را از مودی واقعی مطالبه نماید و گرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.

**نکته:** اشخاص مجاز به حضور در هیات های حل اختلاف مالیاتی ، ۱- شخص مودی ۲- وکیل مودی با وکالتنامه رسمی ۳- وراث ۴- کارمند حقوق بگیر با معرفی نامه و تائیدیه واحد مالیاتی

## ویژگی اعضای هیات های حل اختلاف مالیاتی



- نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت می بایست از بین کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و لااقل شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند انتخاب شوند. (ماده ۲۴۵)
- نمایندگان عضو هیأت های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهارنظر داشته یا رای داده باشند.
- اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی و مجریان قرار کارشناسی نباید سابقه هیچگونه اظهار نظری در مقام یکی از مأموران مالیاتی در خصوص پرونده مؤدی داشته باشند.

## موارد خودداری از رسیدگی توسط اعضای هیات حل اختلاف مالیاتی



۱. قرابت نسبی یا سببی تا درجه سوم از هر طبقه بین اعضای هیات حل اختلاف مالیاتی با مؤدی .
۲. عضو یا اعضای هیات حل اختلاف مالیاتی ، قیم یا مخدوم مؤدی باشند و یا مؤدی مباشر یا متکفل امور عضو هیات یا همسر او باشد.
۳. عضو هیات یا همسر یا فرزند او، وارث مؤدی باشد.
۴. عضو هیات (پیش تر) در موضوع اعتراض مؤدی به عنوان عضو یا کارشناس یا گواه یا مأمور مالیاتی اظهار نظر کرده باشد.
۵. بین عضو هیات حل اختلاف مالیاتی و مؤدی و یا همسر یا فرزند آن ها دعوای حقوقی یا کیفری مطرح باشد و یا پیش ترمطرح بوده و از تاریخ صدور حکم دو سال نگذشته باشد.
۶. وجود رابطه شراکت بین عضو هیات حل اختلاف مالیاتی با مؤدی و چنانچه، مؤدی شخص حقوقی باشد ؛ سهامدار، نماینده، یا عضو هیات مدیره یا مدیر عامل یا بازرس قانونی بودن اعضای هیات حل اختلاف مالیاتی مانع از رسیدگی آنها خواهد بود.
۷. عضو هیات یا همسر یا فرزند او دارای نفع شخصی در موضوع مطروحه یا مورد رسیدگی باشند .

هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید

---

ماده ۲۴۷ ق.م.م



ماده ۲۴۷- آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجراء است. مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد.

رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم الاجراء می باشد.

## تکالیف هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر



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

**بخشنامه شماره ۵۱۰۷۶ مورخ ۱۳۸۸/۰۴/۲۷ بند ۳:** با توجه به تبصره ۱ قانون الحاقی مذکور چنانچه مؤدی مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت نماید و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مهلت مقرر تسلیم کند، پرونده قابل احاله و رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر خواهد بود. بدیهی است مالیات مورد قبول مؤدی نباید کمتر از مالیات متعلق به درآمد مشمول مالیات یا مأخذ محاسبه مالیات ابرازی و یا مندرج در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی به واحد مالیاتی باشد.

**رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شماره دادنامه: ۱۳۲۶ مورخ ۱۳۹۷/۰۵/۲۳ و متعاقب آن بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۷/۱۱۱ مورخ ۱۳۹۷/۰۷/۳۰:** در صورتیکه مؤدی ظرف مهلت مقرر اعتراض کتبی خود را تسلیم، ولی مالیات مورد قبول خود را پرداخت ننماید، عدم پرداخت مالیات مانع از طرح پرونده در هیات نمی باشد.

## تکالیف هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر



• راء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثناء مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد برابر مقررات ماده (۲۵۱) این قانون قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود.

• تبصره ۶ ماده ۲۴۷ ق.م.م: در صورت رد اعتراض مؤدی در هر یک از مراحل فوق ، باید معادل ۱ % مابه التفاوت مالیات قطعی و مالیات ابرازی را به عنوان هزینه رسیدگی پرداخت نماید.



## تکالیف هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر در رابطه با مودی

- ۱- سبق نظر نداشته باشند (اظهار نظر و رای).
- ۲- در صورتی که رأی صادره هیأت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدیدنظرخواهی قرار گرفته باشد، در مرحله تجدیدنظر فقط در ضمن وقت رسیدگی هیات فارغ از اینکه معترض رأی بدوی مودی یا اداره امور به ادعای آن طرف، باید رسیدگی و رأی صادر شود. مالیاتی باشد باید به هر دو آنها ابلاغ شود.
- ۳- در مواردی که مودی پس از اعتراض نسبت به برگ مطالبه مالیات یا به رأی هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی از اعتراض خود منصرف و نسبت به اعلام قبولی برگ تشخیص مالیات یا رأی هیات حل اختلاف مالیاتی نزد مرجع ذیربط هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی یا تجدیدنظر اقدام می نماید ادامه مراحل دادرسی و جاهت قانونی نداشته و می بایست نسبت به صدور برگ قطعی مالیات با رعایت مقررات اقدام گردد.
- ۴- در صورت فوت مؤدی، رسیدگی به اعتراض مؤدی در هیأت حل اختلاف مالیاتی منتفی نمی شود.





## تکالیف هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر در رابطه با مودی

- هیأت های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر ملزم به رسیدگی کامل به تمامی اعتراضات مؤدی در برابر مقررات قوانین و آئین نامه ها و دستورالعمل های مربوطه می باشند.
- طرح موارد جدید از سوی مؤدی بلامانع بوده و هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر بایستی به موارد مذکور رسیدگی نماید.

رای شورای عالی مالیاتی ۲۱۰/۱۰

۱۳۹۵/۰۸/۲۹

هرگاه رأی هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر توسط شعب شورای عالی مالیاتی یا شعب دیوان عدالت اداری و یا رأی شعب شورای عالی مالیاتی توسط شعب دیوان مذکور به هر دلیل نقض گردد، تکلیف پرداخت هزینه رسیدگی موضوع تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، از مؤدی ساقط و قطع نظر از نتیجه رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی همعرض در صورت دریافت می بایست مسترد گردد.



- در مواردی که شکایت مؤدیان از آرای هیأت های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر رد می شود، چنانچه با شکایت مؤدی پرونده در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مطرح و منجر به کاهش مالیات گردد، آیا مفاد صورتجلسه شماره ۲۰۱/۱۰ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۲۹ شواری عالی مالیاتی نسبت به آن جاری می باشد یا خیر؟



اظهار نظر شورای عالی مالیاتی: با توجه به ماهیت رسیدگی هیأت های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم، مفاد صورتجلسه شماره ۲۱۰/۱۰ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۲۵ شورای عالی مالیاتی، قابل تسری به پرونده های مطرح شده در هیأت های مذکور نخواهد بود.

شورای عالی مالیاتی موضوع

ماده ۲۵۱ ق.م.م.

## متن ماده ۲۵۱ ق.م.م بر اساس آخرین تغییرات



- مودی یا دادستان انتظامی مالیاتی می تواند ظرف مدت دوماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی اعتراض نموده و تجدید رسیدگی را درخواست کنند.

## رسیدگی غیر قضایی در شورای عالی مالیاتی



اگر در جریان رسیدگی مقررات قانونی درست اجرا نشده یا موارد اعتراض به طور کامل رسیدگی نشده باشد. (عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه و یا نقص رسیدگی) در چنین مواقعی مودی یا دادستانی انتظامی می تواند ظرف مهلت مقرر دو ماه از تاریخ ابلاغ رای هیات حل اختلاف مالیاتی به شورای عالی مالیاتی طرح شکایت و تجدید رسیدگی نماید. نحوه رسیدگی به شکایات واصله به شورای عالی مالیاتی بر اساس قوانین و مقررات موضوعه به صورت شکلی می باشد. در صورت نقض رای توسط شورای عالی مالیاتی پرونده جهت رسیدگی مجدد به هیات همعرض موضوع ماده ۲۵۷ ق.م.م.ا.حاله می گردد.

**نکته مهم:** صرفاً آرای دو مرحله ای قابل طرح در شورای عالی مالیاتی می باشند.

# نکات رسیدگی در شورای عالی مالیاتی

نکته :

کلیه آرای هیات های بدوی و تجدید نظر و ۲۱۶ قابل شکایت به دیوان عدالت اداری می باشند و در مواردی که آرای صادره از هیات حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می شود نیز مرحله فوق الزم الاجرا می باشد.

نکته رای شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۰/۴/۳۶۱۵ مورخ ۱۳۷۲/۰۳/۰۸ :

طبق نص صریح ماده ۲۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ هیئت های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده مزبور باید در رسیدگی مجدد با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رأی مقتضی صادر نمایند و با ملاحظه اینکه به موجب قسمت اخیر ماده یادشده آراء صادره قطعی و لازم الاجراء است موقوف الاجراء گذاردن آنها به هیچ وجه وجاهت قانونی ندارد.



## نکات رسیدگی در شورای عالی مالیاتی

نکته بخشنامه ۱۳۰۹۴/۴۰۴۷۴۱/۳۰ مورخ ۱۳۶۹/۰۳/۳۰

موکداً و برای آخرین بار یادآور میگردد که هیات های حل اختلاف مالیاتی قانوناً مکلف و موظف به رعایت نظرات شورای عالی مالیاتی در آراء صادره خود می باشند و به منظور حسن اجرای این دستورالعمل، مدیران کل مالیاتی وظیفه دارند با بررسی آرائی که بدین ترتیب صادر می گردد در صورت مشاهده تخلف مراتب را جهت تعقیب انتظامی به دادستانی انتظامی مالیاتی و همچنین جهت اطلاع اینجانب (رییس سازمان) اعلام دارند.



با توجه به سوالات و ابهامات مطروحه درخصوص نحوه اعمال ماده ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم و آثار و تبعات عدم اجرای صحیح قوانین و مقررات که موجبات اطاله دادرسی را فراهم می نماید، مقتضی است در مواردی که شعب دیوان عدالت اداری و همچنین شعب شورای عالی مالیاتی اقدام به نقض آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی می نمایند و پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگری ارجاع می گردد، هیأت مذکور با رعایت نظر شعب دیوان عدالت اداری و شورای عالی مالیاتی اقدام به رسیدگی نموده و رأی مقتضی صادر نماید. بدیهی است عدم رعایت موارد مندرج در آرای شعب دیوان عدالت اداری و نیز شعب شورای عالی مالیاتی توسط هیأت های حل اختلاف مالیاتی رسیدگی کننده، موجب خواهد شد با اعتراض موذیان مالیاتی فرآیند رسیدگی و دادرسی در مراجع مالیاتی و دیوان عدالت اداری تکرار گردد؛ بنابراین به منظور پرهیز از رسیدگی های مجدد که حسب مورد موجبات تضییع حقوق بیت المال و یا مودی مالیاتی را به همراه دارد، مقتضی است هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مفاد مندرج در آرای شعب دیوان عدالت اداری و شورای عالی مالیاتی اقدام به رسیدگی و صدور رأی مقتضی نمایند. عدم اجرای مفاد حکم مذکور تخلف محسوب می گردد و موجبات تعقیب انتظامی متخلفان را توسط دادستانی انتظامی مالیاتی فراهم می نماید. مسئولیت نظارت بر حسن اجرای این بخشنامه بر عهده دادستانی انتظامی مالیاتی می باشد.

# تکالیف مؤدیان در اعلام شکایت به شورای عالی مالیاتی

۱ تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی ، می بایست به میزان مالیات مورد رأی هیات حل اختلاف ، وجه نقد یا تضمین بانکی سپرده یا وثیقه ملکی معرفی یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد معرفی نماید.

۲ در صورتی که شکایت مودی از سوی شعبه شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود؛ به میزان یک درصد تفاوت مالیات موضوع رای مورد شکایت و مالیات ابرازی مودی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق خواهد گرفت که مودی مکلف به پرداخت آن است.

۳ مؤدیان مالیات بر درآمد حقوق و تکلیفی نسبت به پرداخت یک درصد تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی به عنوان هزینه رسیدگی تکلیفی ندارند.

• نظر به اینکه به موجب ماده ۲۵۱ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی به موجب ماده ۵۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲)، دادستان انتظامی مالیاتی می تواند ظرف دو ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی اعتراض و تجدید رسیدگی را درخواست نماید، لذا دادستانی انتظامی مالیاتی ظرف مهلت پانزده روز از ابلاغ آرای مذکور نسبت به استعلام از ادارات امور مالیاتی ذیربط اقدام و چنانچه ادارات امور مالیاتی مربوطه موارد عدم رعایت قوانین و مقررات یا نقص در رسیدگی را در آرای مزبور مشاهده نمایند، موارد را همراه با دلایل و مستندات مربوطه ظرف مهلت یک ماه از تاریخ استعلام، به دادستانی انتظامی مالیاتی اعلام نمایند.

# دلایل نقض آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی

مدیران / سرپرست های محترم دادرسی مالیاتی

با سلام و احترام

با عنایت به نامه شماره ۶۳۴ / ۱۳۰ / د مورخ ۱۴۰۱/۰۴/۱۲ دادستان محترم انتظامی مالیاتی (تصویر پیوست) و وفق بررسی های صورت گرفته توسط مرجع مذکور از آرای صادره از سوی هیات های حل اختلاف مالیاتی که در راستای ماده (۲۵۱) قانون مذکور توسط شورای عالی مالیاتی مورد رسیدگی واقع و منجر به نقض گردیده، بخش قابل توجهی از نقض آراء به دلایل ذیل می باشد:

۱- نقص و عدم کفایت رسیدگی

۲- عدم اتکاء به دلایل کافی

۳- توجه نکردن به دفاعیات و لوائح و درخواست های موذیان و عدم بررسی تمام موارد و بندهای مطروحه توسط مودی در لوائح اعتراضی و اظهارنظر نسبت به آنها

۴- تعدیل درآمد مشمول مالیات تشخیصی صرفاً جهت حل و فصل اختلاف و ترغیب مودی به پرداخت مالیات

## دلایل نقض آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی

۵- عدم توجه به رویدادهای مالی ثبت شده در دفاتر قانونی و اسناد و مدارک مربوطه

۶- عدم رعایت کامل مقررات رسیدگی به تراکنش های بانکی

۷- عدم رعایت مفاد (۲۴۸) قانون مالیات های مستقیم

که این امر از یک سو ناشی از عملکرد هیات های حل اختلاف مالیاتی و از سوی دیگر معطوف به عدم بررسی لازم و دقت کافی مجریان قرارهای رسیدگی می باشد. لذا در راستای جلوگیری از اطاله دادرسی و روند قطعی سازی پرونده های مالیاتی، تسریع در امر وصول مالیات و همچنین تأکید بر اجرای صحیح قوانین و مقررات ذیربط از جمله ماده (۲۴۸) قانون مالیات های مستقیم و مفاد دستورالعمل دادرسی مالیاتی علی الخصوص بندهای ۲۸ و ۳۰ دستورالعمل مذکور که متضمن رعایت حقوق مودیان مالیاتی نیز می باشد، لازم است آن واحد دادرسی ترتیبی اتخاذ نماید مراتب مور تأکید دادستانی محترم انتظامی مالیاتی مد نظر نمایندگان محترم هیات های حل اختلاف مالیاتی و مجریان قرارهای کارشناسی قرار گرفته و در فرآیند دادرسی مالیاتی مورد اهتمام همکاران محترم باشد.

هیات سه نفره منتخب وزیر  
موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م

## رسیدگی غیر قضایی توسط هیات سه نفره منتخب وزیر موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م

این مرجع به عنوان یکی از طرق فوق العاده رسیدگی به شکایات از مالیات های غیر مستقیم و نیز مالیاتهای قطعی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد (مانند مواردی که به علت انقضای مهلت های اعتراض قابل طرح در مرجع دیگری نیست) است، که طی آن به شکایت مودی دایر بر غیر عادلانه بودن مالیات که مستنداً به مدارک و دلایل کافی است، رسیدگی می شود و طی آن وزیر امور اقتصادی و دارایی میتواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر (یک نفر از معاونین اداره کل امور اقتصاد و دارایی، یک نفر از اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی و یک نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی) به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. بدین ترتیب هیات مذکور یکی مراجع برون سازمانی در خصوص حل و فصل اختلافات مالیاتی است. رأی هیأت به اکثریت و به آرا قطعی و لازم الاجرا میباشد. نوعی نقش اعاده دادرسی را در خصوص شکایات مالیاتی ایفا می نماید. همچنین با توجه به شبه قضایی بودن این هیأت آرای آن نیز قابل شکایت در دیوان عدالت اداری می باشد.



# مراحل رسیدگی دادرسی در هیأت ۲۵۱ مکرر ق.م.م

- ۱- تنظیم شکایت از طریق تکمیل فرم مربوطه بانضمام مستندات اثبات ناعادلانه بودن مالیات توسط مودی یا وکیل آن.
- ۲- ارسال شکوائیه از طریق سامانه وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- ۳- بررسی شکوائیه توسط کارشناس مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تکمیل مدارک و مستندات و تهیه اظهارنظر اولیه.
- ۴- خلاصه شکوائیه و اظهارنظر مرکز عالی دادخواهی مالیاتی با توصیه طرح یا عدم طرح نهایی به دفتر وزارتخانه ارسال گردد.
- ۵- اظهارنظر وزیر امور اقتصادی و دارایی در خصوص طرح یا عدم طرح شکوائیه (در صورت عدم موافقت، مراتب طی نامه به اطلاع مودی می رسد).
- ۶- در صورت موافقت پرونده جهت رسیدگی به هیات سه نفری منتخب وزیر ارجاع می گردد.
- ۷- رسیدگی توسط هیات سه نفره و صدور رای.

# نکات دادرسی در هیأت ۲۵۱ مکرر ق.م.م

**نکته ۱:** مالیات باید قطعی شده باشد.

**نکته ۲:** هم مالیات های مستقیم و هم مالیات های غیرمستقیم می توانند به این هیأت مراجعه نمایند.

**نکته ۳:** برای طرح پرونده در هیأت ۲۵۱ مکرر، محدودیت زمانی وجود ندارد.

**نکته ۴:** در مرجع دیگری قابل طرح نباشد.

**نکته ۵:** عنوان " غیرعادلانه بودن " می بایست در لایحه و ثبت پرونده ذکر گردد.

# نکات دادرسی در هیأت ۲۵۱ مکرر ق.م.م

**نکته ۶:** شکایت باید مستند به مدارک و ادله کافی باشد.

**نکته ۷:** طرح شکایت، مورد موافقت وزیر امور اقتصادی و دارایی واقع شود.

**نکته ۸:** شکایت در هیأت ۳ نفره منتخب وزیر طرح و منجر به صدور رأی می گردد.

**نکته ۹:** در این هیأت هم جنبه شکلی و هم جنبه ماهوی پرونده بررسی می شود و رأی صادره، قطعی و الزم الاجراست.

**نکته ۱۰:** ثبت اعتراض در حال حاضر، از طریق سامانه [Dad.mefa.gov.ir](http://Dad.mefa.gov.ir) صورت می پذیرد.

# یک مثال

۱- توافق با ممیز کل ← مقتومه

- صدور رأی دادگاه
- صدور یک بخشنامه یا یک آیین نامه که عطف ماسبق شود.
- بدست آوردن مدارک جدیدی در ارتباط با پرونده

۲- عدم اعتراض ← قطعی

- معاذیر موجه مبنی بر عدم امکان طرح اعتراض در مراجع دادرسی قبلی
- ناعادلانه بودن مالیات

ابلاغ بر  
تخصیص

۳- عدم توافق

هیات بدوی  
رأی

عدم اعتراض ← قطعی

عدم اعتراض  
قطعی

اعتراض

رأی

تجدید نظر

اعتراض

صدور

هیات

بدوی

۴- ابلاغ قانونی

شورای عالی مالیاتی

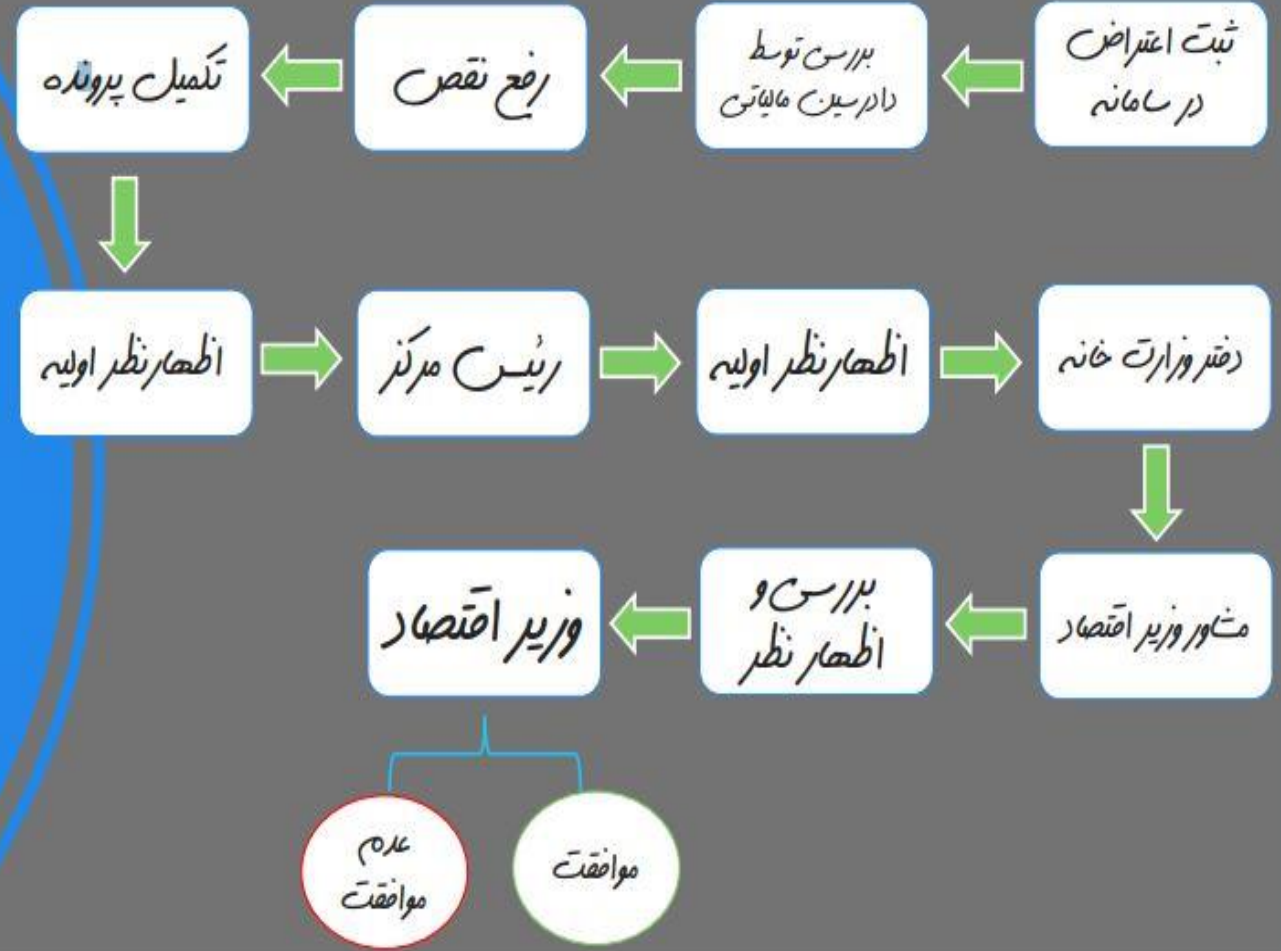
رد شکایت

قبول شکایت

هیات همعرض

صدور رأی قطعی

صفر تا صد  
فرآیند  
دادرسی  
هیأت ۲۵۱  
مکرر



صفر تا صد

فرآیند

دادرسی

هیأت ۲۵۱

مکرر

عدم  
موافقت

در سامانه به مؤدی اعلام می‌گردد.

۱- در هیچ مرجع دیگری قابل طرح نیست.

۲- چنانچه برای یک پرونده، عدم موافقت اعلام شد مجدداً می‌توان طرح دادخواست نمود؛ بشرط آنکه مدرک (مدارک) جدیدی بابت پرونده ارائه دهیم.

نکات

موافقت

درخواست پرونده  
از حوزه مالیاتی

احاله پرونده به  
هیأت ۳ نفره

صدور رأی  
قطعی

دیوان



# رسیدگی قضایی دیوان عدالت اداری

# جایگاه قانونی دیوان عدالت اداری



اصل ۱۷۳ قانون اساسی: به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا آیین نامه های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوانی به نام "دیوان عدالت اداری" زیر نظر رئیس قوه قضائیه تأسیس می گردد. حدود اختیارات و نحوه عمل این دیوان را قانون تعیین می کند.



# ارکان دیوان عدالت اداری

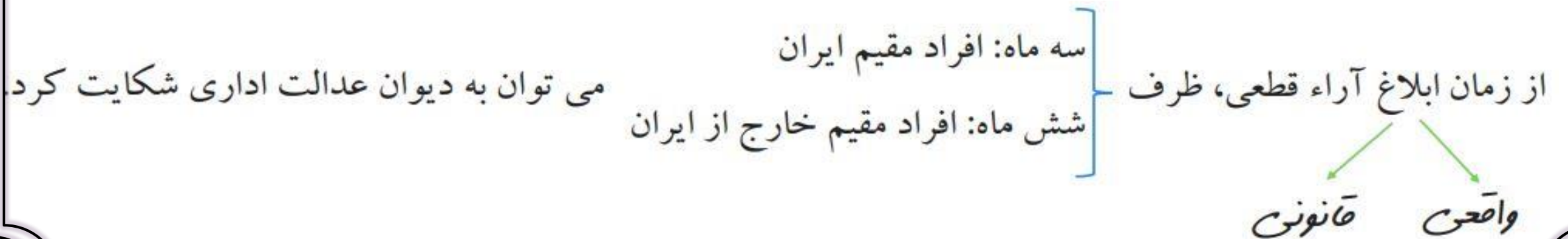


دیوان عدالت اداری یکی مراجع برون سازمانی در خصوص حل و فصل اختلافات مالیاتی است که مودی می تواند با ارائه دادخواست روی برگه های مخصوص و پرداخت هزینه دادرسی وفق مقررات به دیوان عدالت اداری شکایت کند. دیوان عدالت اداری پس از بررسی های لازم اقدام به انشاء و ابلاغ رای می نماید. چنانچه رای مورد شکایت از طرف دیوان شعب نقض گردد، با توجه به اینکه رای منقوض مربوط به کدام مراجع است (شعب شورای عالی مالیاتی یا هیات ۲۵۱ مکرر یا هیات حل اختلاف تجدید نظر و هیات هم عرض پرونده امر جهت رسیدگی ارجاع داده خواهد شد.


# نکات رسیدگی دیوان عدالت اداری


از چه آرای می توان به دیوان عدالت اداری شکایت کرد؟


- ۱- از آراء قطعی کمیسیون های مالیاتی می توان به دیوان شکایت کرد (مالیات های مستقیم و غیرمستقیم) ۲- هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی، تجدید نظر، هم عرض ۳- شورای عالی مالیاتی ۴- ۲۵۱ مکرر ۵- ماده ۲۴۳ ۶- هیات ماده ۲۱۶
- نکته:** اثر آراء وحدت رویه دیوان عدالت اداری، نسبت به آینده است و موجب نقض آراء سابق نمی شود.
- نکته:** مهلت زمان تسلیم دادخواست در دیوان عدالت اداری (تبصره ۲ ماده ۱۶ قانون دیوان عدالت اداری)





# نکات رسیدگی عدالت اداری

 **نکته:** نحوه بررسی پرونده ها در دیوان، هم شکلی و هم ماهوی است.


 **نکته:** دیوان در تمامی استان ها دفتر دارد؛ ( نه شعبه) و این دفاتر فقط امور اداری را انجام می دهند.


 **نکته:** رسیدگی در شعب، مستلزم تقدیم دادخواست می باشد که باید روی برگه های مخصوص چاپی، تنظیم شود.

 **نکته:** اسناد و مدارک باید کپی برابر اصل بوده و تعداد نسخ باید به تعداد طرفین شکایت به همراه یک نسخه اضافی باشد.


 **نکته:** هزینه دادرسی در مرحله بدوی ۱۵۰/۰۰۰ ریال و در مرحله تجدیدنظر ۳۰۰.۰۰۰ ریال می باشد.

# نکات در خصوص دیوان عدالت اداری


 نکته ۱: کلیه آراء شعب بدوی دیوان، به درخواست یکی از طرفین، ظرف مهلت بیست روز از تاریخ ابلاغ برای اشخاص مقیم ایران و دو ماه برای افراد مقیم خارج از ایران، قابل تجدید نظر خواهی در شعب تجدیدنظر است.


 نکته ۲: عدم رعایت شرایط قانونی دادخواست و یا عدم رفع نقص آن در موعد مقرر قانونی در مرحله بدوی، موجب نقض رأی در مرحله تجدیدنظر نیست بلکه شعبه ی تجدیدنظر به دادخواست دهنده بدوی اخطار می کند که ظرف مدت ده روز از تاریخ ابلاغ نسبت به رفع نقص اقدام نماید.


در صورت عدم اقدام و همچنین در صورتی که سمت دادخواست دهنده محرز نباشد، رأی صادر شده نقض و قرار رد دعوی صادر می شود.


 نکته ۳: چنانچه شعبه تجدیدنظر ایراد تجدید نظر خواه را وارد تشخیص ندهد، رأی شعبه بدوی را تأیید می کند و در غیر این صورت آن را نقض و پس از رسیدگی ماهوی، مبادرت به صدور رأی می نماید.

# نکات در خصوص دیوان عدالت اداری

 نکته ۴: چنانچه شعبه تجدیدنظر قرار مورد تجدید نظرخواهی را نقض کند، پرونده را برای رسیدگی ماهوی، به شعبه صادر کننده قرار، عودت میدهد.

 نکته ۵: در مرحله ی تجدیدنظر نیز امکان تقاضای صدور دستور موقت وجود دارد و اتخاذ تصمیم با شعبه تجدیدنظر است اما اجرای دستور موقت نیاز به تأیید رییس دیوان دارد.

 نکته ۶: اگر قاضی شعبه ی بدوی صادر کننده رأی، پی به اشتباه خود ببرد و پرونده به هر علتی به شعبه تی تجدیدنظر نرفته باشد، با ذکر دلیل، پرونده را از طریق رییس دیوان به شعبه تجدیدنظر ارسال می نماید تا رسیدگی نماید.

 نکته ۷: در صورتی که حداقل یک قاضی از دو قاضی و یا دو قاضی از سه قاضی صادر کننده رأی در شعبه تجدیدنظر، پی به اشتباه شکلی یا ماهوی خود ببرند، مراتب را با ذکر دلیل به رئیس دیوان اعلام می نمایند و رئیس دیوان پرونده را جهت رسیدگی و صدور رأی به شعبه هم عرض ارجاع می دهد.

# نکات در خصوص دیوان عدالت اداری

👉 نکته ۸: در صورتی که رئیس قوه قضاییه با رئیس دیوان، رأی قطعی شعب دیوان را خلاف بین شرع یا قانون تشخیص دهند، رئیس دیوان فقط برای یک بار با ذکر دلیل پرونده را برای رسیدگی ماهوی و صدور رأی به شعبه هم عرض ارجاع می نماید. رأی صادره قطعی است.

👉 نکته ۹: برای تقاضای ابطال مصوبات در هیأت عمومی دیوان، نیازی به ذینفع بودن در خواست کننده نیست و بدون پرداخت هزینه دادرسی انجام می گیرد.

👉 نکته ۱۰: مدیر دفتر هیأت عمومی، نسخه ای از درخواست ابطال مصوبه و ضمائم آن را برای مرجع تصویب کننده ارسال می کند و مرجع مربوط، مکلف است ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ، نسبت به ارسال پاسخ اقدام نماید.

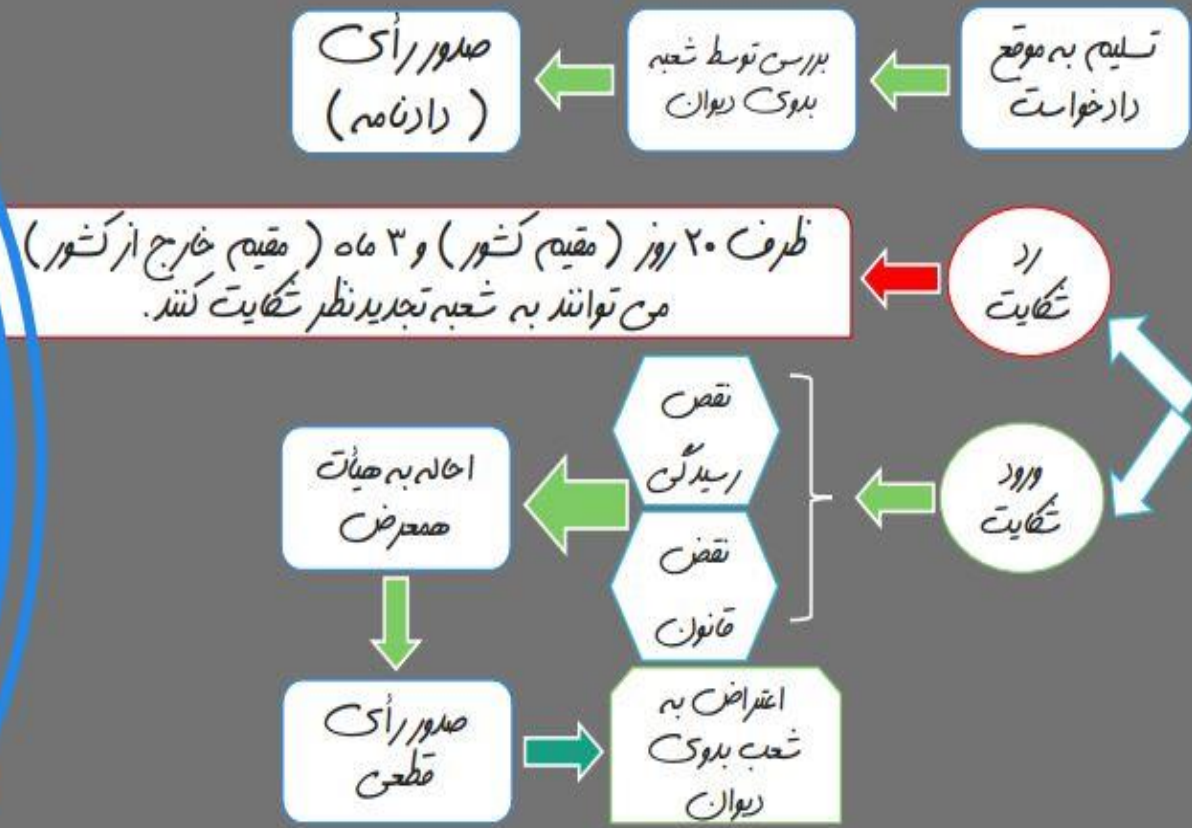
فرآیند

بررسی

دادخواست

در

دیوان





# درخواست ابطال بخشنامه، آیین نامه و ...

هر شخص ایرانی می تواند درخواست ابطال بخشنامه، آیین نامه و یا دستورالعمل دولتی را از دیوان بخواهد.

۱- مغایرت با شرع ← برای تصمیم گیری به شورای نگهبان ارسال می شود.

۲- مغایرت با قانون اساسی

۳- مغایرت با سایر قوانین موضوعه

۴- خارج از حدود اختیار مقام صادر کننده

دلایل برای

ابطال بخشنامه



# اثر ابطال بخشنامه از چه تاریخی می باشد؟

از تاریخ صدور رأی

از تاریخ تصویب

مغایر با شرع

# دستور موقت



اگر به دیوان اعتراض کنیم و سازمان امور مالیاتی عملیات وصول و اجرا را انجام دهد



در شکایت اولیه، به استناد مواد ۳۴ و ۳۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تقاضای دستور موقت توقف عملیات اجرایی را می دهیم



چنانچه اقدامات اجرایی سازمان امور مالیاتی، سبب ورود خسارتی گردد که جبران آن غیرممکن و یا سخت باشد...



در این حالت، این بخش از شکایت خارج از نوبت بررسی می شود و تا وقتی که رأی صادر شود، پابرجا می ماند

رسیدگی به اختلاف اجرایی  
موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م

## اختلاف اجرایی موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م



در برخی مواقع اختلافات مالیاتی فی مابین مودیان و ادارات امور مالیاتی پس از قطعیت مالیات و در مرحله اجراییات بروز می نماید که به منظور حفظ حقوق مودیان در ماده ۲۱۶ ق.م.م و تبصره های ۱ و ۲ آن امکان طرح شکایت مودی ناشی از عملیات اجرایی نحوه اجرا و اجرا قبل از قطعیت در مورد مالیات های مستقیم و غیر قانونی بودن مطالبه مالیات های غیر مستقیم فراهم گردیده است.

# مراحل رسیدگی پرونده در هیأت حل اختلاف ماده ۲۱۶ ق.م.م



۱- شکایت مودی ناشی از عملیات اجرایی، نحوه اجرا و یا وصول مالیات قبل از قطعیت مالیاتی یا غیر قانونی بودن مطالبه مالیات غیر مستقیم

۲- طرح در هیأت ۲۱۶ به فوریت و خارج از نوبت

۳- هویت مودی یا وکیل او باید به تایید هیأت برسد.

۴- بررسی پرونده (در صورت نقص مدارک، درخواست از اداره امور مالیاتی جهت تکمیل مستندات مربوطه) در این مرحله هیأت به دو صورت عمل می کند:

۵- اگر قطعیت مالیات مسیر صحیح را طی نموده باشد رای صادره مبنی بر رد شکایت است.

۶- در صورت طرح شکایت در مهلت قانونی و عدم رسیدگی قبلی در هیأت های حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر، رأی هیأت حل اختلاف موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م.م حسب مورد جانشین رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی یا تجدیدنظر خواهد شد.

۷- صدور رای نکته: چنانچه نیاز به صدور قرار کارشناسی داشته باشد قرار مذکور صادر و با توجه به گزارش رای صادر می گردد.

۸- مهلت اعتراض مودی یا ماموران مالیاتی ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رای هیأت بدوی به مودی می باشد در صورتیکه در مهلت مقرراعتراض انجام شود پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی (تجدید نظر ماده ۲۱۶) احاله می گردد.

۹- چنانچه شکایت مودی از جهت غیرقانونی بودن مطالبه مالیات های غیر مستقیم است بعد از تایید هویت مودی یا نماینده قانونی وی در صورت تکمیل پرونده (در صورت نقص مدارک، درخواست از اداره امور مالیاتی جهت تکمیل مستندات مربوطه) پرونده مورد بررسی قرار می گیرد.

۱۰- هیأت، قانونی یا غیرقانونی بودن (رد شکایت) مطالبه مالیات های غیر مستقیم از مودی را تشخیص و رای صادر می نماید. رای صادره قابل تجدید نظر نیست.

## نکات هیأت حل اختلاف ماده ۲۱۶ ق.م.م



**نکته :** چنانچه هیات حل اختلاف مالیاتی، ۲۱۶ ق.م.م شکایت مودی در خصوص به موقع اجرا گذارده شدن وصول مالیات قبل از قطعیت، آن را به علت اشتباه در ابلاغ برگ تشخیص مالیات وارد دانسته و با ورود به ماهیت اعتراض و تعدیل درآمد مشمول مالیات مشمول اقدام به صدور رأی نماید، رأی صادره وفق مقررات ماده ۲۴۷ ق.م.م می تواند از طرف مأموران مالیاتی مربون یا مودی مورد اعتراض کتبی قرار گیرد.

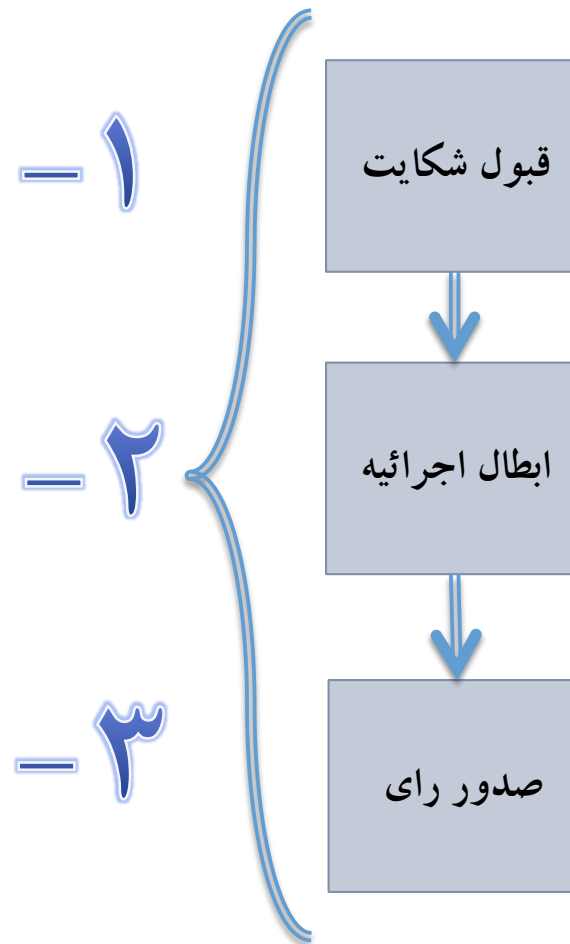


# نکات هیأت حل اختلاف ماده ۲۱۶ ق.م.م

اگر اختلاف مربوط به هیات بدوی باشد و بدون آنکه مانعی برای احاله پرونده به هیات تجدید نظر وجود داشته ، اقدامات اجرایی در مورد پرونده اعمال شده ، این هیات حکم هیات تجدید نظر را خواهد داشت و مودی یا ممیز کل مالیاتی می تواند از رای آن به شورای عالی مالیاتی شکایت کند .

اگر پرونده قبل از ارسال به هیات های حل اختلاف مالیاتی و پیش از رفع اختلاف قطعی شده باشد ، در این صورت هیات ۲۱۶ جایگزین هیات بدوی میشود و بالطبع رای صادر شده قابل طرح و رسیدگی در مرحله ۲۴۷ هیات تجدید نظر خواهد بود.

اگر بنا به تشخیص و رأی هیئت ۲۱۶، ادعای مؤدی دایر بر انجام عملیات اجرائی قبل از قطعیت مردود شناخته شود، و چنین رأیی غیر قابل تجدید نظر است اما ظرف مهلت مقرر قابل شکایت به شورای عالی مالیاتی می باشد.



# نکات هیأت حل اختلاف ماده ۲۱۶ ق.م.م



## چه زمانی میتوانیم به این هیأت مراجعه کنیم؟

### ماده ۲۱۲ - توقیف اموال زیر ممنوع است:

- ۱- دو سوم حقوق حقوق بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه.
  - ۲- لباس و اشیا و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مؤدی و افراد تحت تکفل او لازم است و همچنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب النفقه مؤدی.
  - ۳- ابزار و آلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تأمین حداقل معیشت مؤدی لازم است.
  - ۴- محل سکونت به قدر متعارف.
- تبصره ۱- هرگاه ارزش مالی که برای توقیف در نظر گرفته می شود زائد بر میزان بدهی مالیاتی مؤدی بوده و قابل تفکیک نباشد، تمام مال توقیف و فروخته خواهد شد و مازاد مسترد می شود، مگر این که مؤدی اموال بلامعارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید.
- تبصره ۲- هرگاه مؤدی یکی از زوجین باشد که در یک خانه زندگی می نمایند، از اثاث البیت آنچه عادتاً مورد استفاده زنان است متعلق به زن و بقیه متعلق به شوهر شناخته می شود مگر آن که خلاف ترتیب فوق معلوم شود.
- تبصره ۳- توقیف واحدهای تولیدی اعم از کشاورزی و صنعتی در مدت عملیات اجرایی نباید موجب تعطیل واحد تولیدی گردد.





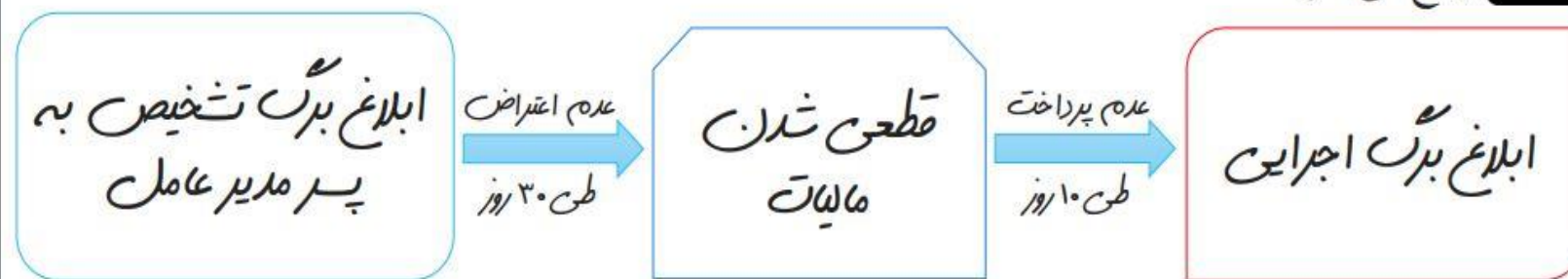
# نکات هیأت حل اختلاف ماده ۲۱۶ ق.م.م

## نکات هیأت تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م.م

به استناد بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۵/۷۰ مورخ ۱۳۹۵/۱۰/۱۱ مقررات تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م.م به مالیات بر ارزش افزوده نیز تسری دارد.



مواردی که فرآیند قطعیت مالیات به درستی انجام نمی شود و برگ قطعی صادر و به تبع آن برگ اجرایی ابلاغ می گردد.



# نکات هیأت حل اختلاف ماده ۲۱۶ ق.م.م



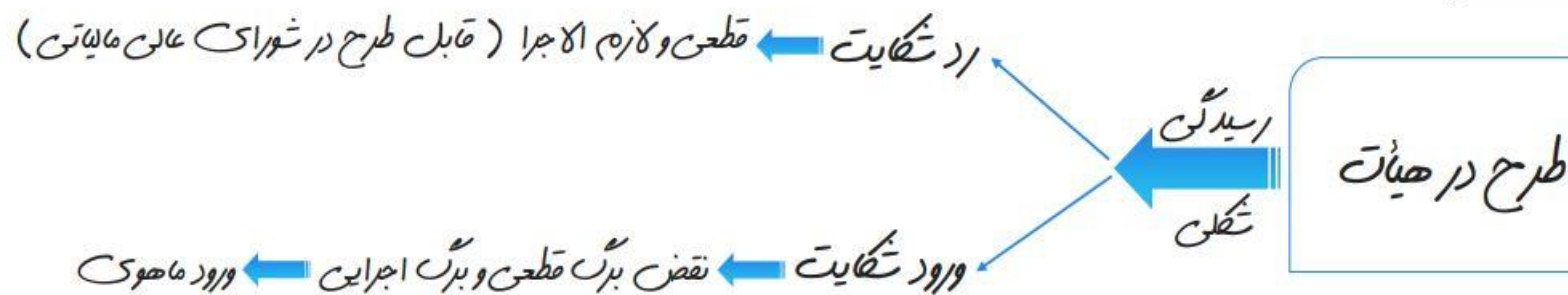
## نکات هیأت تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م.م

محدودیت زمانی برای ثبت اعتراض نداریم. (اعتراض به برگ اجرایی)

3

فرآیند رسیدگی در این هیأت:

4



## نکات هیأت حل اختلاف ماده ۲۱۶ ق.م.م

تبصره ۲ - در مورد مالیات های غیرمستقیم هرگاه شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست مرجع رسیدگی به این شکایت نیز هیأت حل اختلاف مالیاتی ۲۱۶ خواهد بود و رأی هیأت مزبور در این باره قطعی و لازم اجراء است. مفاد این تبصره شامل جرایم قاچاق اموال موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق از بین رفته و نیز آن دسته از مالیات های غیرمستقیم که طبق مقررات مخصوص به خود در مراجع خاص باید حل و فصل شود نخواهد بود.

**نکته ۱:** فقط برای مالیات های غیر مستقیمی که مرجع خاصی برای آن ها پیش بینی نشده است. مانند: وصول عوارض از خودروها، نوشابه های گازدار، عوارض واردات فولاد و مس ...

**نکته ۲:** مالیات بر ارزش افزوده، مرحله ممیز کلی (ماده ۲۹) هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر را دارد؛ به همین دلیل نمی توان تبصره ۲ ماده ۲۱۶ ق.م.م را به آن اختصاص داد.

# هیأت های حل اختلاف مالیاتی خاص

# هیأت های حل اختلاف مالیاتی خاص

۱- هیأت رسیدگی به اختلافات ناشی از تبصره ۱ ماده ۱۸۷ ق.م.م  
(مالیات بر ارث، مالیات بر درآمد املاک، مالیات بر درآمد اتفاقی)

۲- رسیدگی به اختلافات ناشی از استرداد اضافه پرداختی موضوع ماده ۲۴۳ ق.م.م (عودت از محل وصولی های جاری ظرف یکماه)

۳- رسیدگی به اختلافات ناشی از استرداد اضافه پرداختی موضوع ماده ۲۴۳ ق.م.م (عودت از محل وصولی های جاری ظرف یکماه)

غیر قابل تجدید نظر خواهی است و تنها از جانب مودی قابل شکایت به شورای عالی مالیاتی است.

## سایر وظایف هیأت های حل اختلاف مالیاتی

۱- صدور قرار تامین موضوع ماده ۱۶۱ ق.م.م

۲- تعیین ضرایب مالیاتی (تبصره ۳ ماده ۱۵۴ ق.م.م)

۳- تأیید مطالبه مالیات از غیر مودی (بدون رعایت مرور زمان و ظرف یکسال از صدور رای)

## مورد موافقت قرار نگرفتن درخواست استرداد مودی از ناحیه اداره امور مالیاتی

به موجب ماده ۲۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم ، چنانچه درخواست استرداد که از طرف مودی انجام شده مورد قبول اداره امور مالیاتی قرار نگیرد ، مودی مالیاتی (متقاضی استرداد) می تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ اعلام نظر اداره امور مالیاتی ، از هیات حل اختلاف درخواست رسیدگی نماید . رای هیات حل اختلاف مالیاتی در این مورد "قطعی و غیر قابل تجدیدنظر" است .

**فلذا با توجه به مراتب به یاد داشته باشیم :**

پس از اعلام نظر اداره امور مالیاتی (برابر رای شورای عالی مالیاتی این اعلام نظر باید کتبی باشد) مبنی بر عدم قبول استرداد ، مودی مالیاتی (متقاضی استرداد) فقط ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ اعلام نظر فرصت اعتراض خواهد داشت .

پس از طرح پرونده در هیات و صدور رای ، با توجه به قطعی بودن رای صادره ، فقط می توان در اجرای ماده ۲۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم ، نزد شورای عالی مالیاتی اعتراض نمود .



## با آرزوی موفقیت

---

فاطمه هادلوند

شماره تماس : ۰۹۱۳۲۸۸۴۳۸۰

آدرس صفحه اینستاگرام : @FATEMEH\_HADELVAND