



اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی کرگان



توہ قضاییہ
دادگستری کل استان گلستان

فرآیند اداری مالیاتی

بارویکرد ارتقاء نقش و جایگاه ہیئت های حل اختلاف مالیاتی

تهیه و تدوین: شورای گفتگوی دولت و بخش خصوصی

اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی استان گلستان

پاییز ۱۳۹۹

فهرست

<u>صفحه</u>	<u>شرح</u>
۱.....	مقدمه
۳.....	مالیات و انواع آن
۴.....	عدالت مالیاتی و دادرسی مالیاتی
۴.....	دلایل عمده اختلافات مالیاتی
۵.....	روش های حل اختلاف مالیاتی
۶.....	مرحله ۱- مرحله اداری
۸.....	مرحله ۲- هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی
۱۱.....	مرحله ۳- هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر
۱۳.....	انواع آراء صادره در هیئت های حل اختلاف مالیاتی
۱۴.....	ملاحظات صدور اجرای اجرای قرار کارشناسی
۱۴.....	نکات قابل توجه نمایندگان عضو هیئت های حل اختلاف مالیاتی
۱۵.....	مرحله ۴- شورای عالی مالیات
۱۶.....	مرحله ۵- هیئت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم
۱۸.....	مرحله ۶- هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم
۲۰.....	مرحله ۷- دیوان عدالت اداری
۲۳.....	نتیجه گیری
۲۴.....	منابع

مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت های اقتصادی است که نصیب دولت می گردد. زیرا (برخی) ابزاروامکانات دستیابی به این درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است. امروز درکلی ترین تعریف ، مالیات یک نوع هزینه اجتماعی بشمار می رود که افراد جامعه به تناسب استفاده از این هزینه اجتماعی باید تقبل پرداخت آنرا بنمایند.

درایران اصل استوار مالیاتی براخذ مالیات ازدراآمداست که با توجه به شرائط کشور هیچگاه این امر نتوانسته است به شکل اصولی تحقق پذیرد زیرا در کشورهای جهان سوم مخارج دولت ها بسیار گزاف است و سازمان عریض و طویل دولتها هزینه های خود را از راه کسر بودجه و استقراض از شبکه بانکی و چاپ اسکناس بدون پشتوانه ودر دوران تعدیل با فروش ارز در بازار آزاد تامین می کنند و چون این روش تامین پول آسان و ساده و در دسترس است دولت ها در این کشورها چندان به مالیات توجه ندارند (آنطور که باید و شاید به آن توجه نداشته اند). در نتیجه بارمالی ناشی از این تصمیمات که همانا ایجاد تورم و بار مالی ناشی از آن (است) منجر به کاهش قدرت خرید بویژه (نزد) اقشار متوسط و کم درآمد خواهد بود و تورم ناشی از اینگونه تصمیمات (نیز) بر دوش مردم یا مصرف کنندگان نهائی سنگینی خواهد نمود و فاصله طبقاتی فقیر و غنی را دراینگونه ساختارهای اقتصادی را بیشتر می نماید بعبارتی در این جوامع فقیر فقیر تر و غنی غنی تر می گرددواین دور تسلسل وار ادامه می یابد. یکی از روشهای مناسب اخذ مالیات برمصرف می باشد. مالیات برمصرف منبع مهمی از درآمد برای تعداد فزاینده ای از دولت ها بشمار می رود.

مالیات برارزش افزوده اکنون شکل اصلی مالیات برمصرف می باشد که درکشورما این نوع مالیات مراحل اجرا را می گذراند.

مالیات علاوه بر آنکه از مهمترین منابع مخارج دولت است، یکی از ابزارهای سیاستی مؤثر در برقراری ثبات اقتصادی، تخصیص مجدد منابع اقتصادی و تعدیل نابرابری درآمد است .

در دانش توسعه اقتصادی از دو مقوله تخصیص و توزیع منابع سخن به میان می آید که در صورت تحقق کارایی تخصیص و توزیع منابع میتوان رفاه جامعه را به حداکثر رساند .از آنجا که مقوله توزیع درآمد براساس روشهای جمعشناختی و مبتنی بر ارزشهای جامعه تعیین می گردد، نقش نهاد دولت در آن با اهمیت است (طیب نیا، ۱۳۸۳). در این زمینه، منابع مالیاتی مهم ترین ابزار در دست دولت برای توزیع مجدد درآمد است . مالیات به عنوان سهم هر فرد حقیقی یا حقوقی از هزینه امکانات و کالاهای عمومی جامعه به عنوان ابزار مناسب توزیع درآمد مورد تأیید قرار گرفته و همواره به عنوان اصلی بدیهی پذیرفته شده است .در حالی که بر اهمیت و نقش نظام مالیاتی در گسترش حوزه های رفاهی کمتر تردیدی وجود دارد، لیکن ضعف برخی شاخصهای نابرابری در ایران (براساس گزارشات مرکز آمار در سال ۱۳۹۰ یک در صد بوده است). سؤالات متعددی در سهم ۵ دهک پایینی از درآمد جامعه تنها مورد کمیّت و کیفیت نظام مالیاتی ایجاد میکند.

(هرچند) امروزه پرداخت مالیات از جمله وظایف هر شهروند تلقی میشود و با توجه به گسترهی شمول آن و انواع مختلف مالیات،(لیکن) لازم است ساز و کارهای تشخیص هرچه بیشتر معرفی و شفاف سازی گردد. تا مؤدیان مالیاتی هرچه بیش تر از حقوق و تکالیف خود مطلع گردند. این اطلاعات که از طریق توضیح و تفسیر مقررات و بخش نامه ها و رویه های جاری میسر می گردد موجب می شود تا مؤدیان هرچه بیش تر اقناع وجدانی شده و به صورت داوطلبانه و بدون بکار بردن حربه های اجرایی مالیات خود را پرداخت نمایند و از سوی دیگر، مأموران

مالیاتی راحت تر مالیات را به حیطة و صول در آورند تا اینکه مالیات مأخوذه در راه پیشرفت و آبادانی کشور به کار رود. در اصطلاح اقتصاددانان جدید مالیات این گونه تعریف شده است؛ مالیات مقدار پول یا مالی است که شهروندان یک کشور طبق قانون به دولت خود می پردازند تا در جهت اداره امور کشور، تأمین کالا و خدمات عمومی و ضروری، تضمین امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی توسط دولت مورد بهره برداری قرار بگیرد. برخی حقوقدانان، **حقوق مالیاتی** را بخشی از حقوق مالیه پنداشته و آن را چنین تعریف می کنند؛ قواعد مربوط به وضع مالیات ها و عوارض که مأموران دولت می توانند از افراد مطالبه کنند و هم چنین مقررات ناظر به بودجه عمومی و وظایف دیوان محاسبات را حقوق مالیه می نامند.

بدیهی است که در سلسله فعالیت های مربوط به تشخیص ، مطالبه و اجرای مالیات از طرف ادارت امور مالیاتی و پذیرش و پرداخت مبالغ اعلامی از طرف مودیان مالیاتی ممکن است همیشه توافق لازم بدلیل مختلف وجود نداشته باشد و اختلافاتی پدیدار شود. آیین دادرسی مالیاتی به لحاظ قانونی و با پیش بینی های لازم خود سعی در حل و کمک به تسهیل روند حل این اختلافات دارد که در این میان هیئت های حل اختلاف مالیاتی دارای نقشی بی بدلیل هستند.

مالیات چیست :

مالیات ، برداشت قسمتی از دارایی یا درآمد افراد بر حسب توانایی پرداخت آنان برای تامین مخارج دولتی. (حسین

پیرنیا)

انواع مالیات

مالیات های مستقیم : مالیات هایی هستند که بطور مستقیم از افراد یا اشخاص وصول می شود و شامل مالیات بر

دارایی و مالیات بر درآمد می باشد

مالیات های غیر مستقیم : مالیات هایی هستند که بطور غیر مستقیم بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و بر

مصرف کننده نهایی تحمیل می گردد که مشتمل بر مالیات وصولی در مبادی ورودی و یا فروش در داخل می

باشد

انواع مالیات :

۱- مالیاتهای مستقیم

۱-۱- مالیات بردارائی

مالیات برارث

مالیات حق تمیر

۱-۲- مالیات بر درآمد

مالیات بر درآمد املاک

مالیات بر درآمد کشاورزی

مالیات بر درآمد حقوق

مالیات بر درآمد مشاغل

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

مالیات بر درآمد اتفاقی

مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف

۲- مالیاتهای غیرمستقیم

مالیات بر واردات

مالیات بر مصرف و فروش

عدالت مالیاتی : عدالت مالیاتی چیزی به جز رسیدگی عادلانه و بیطرفانه به پروندههای مالیاتی نیست.

دادرسی مالیاتی :

هدف : جلوگیری از برخوردهای چندگانه با مودیان و ایجاد گامی موثر در برقراری عدالت مالیاتی بوده و سبب تسریع و تسهیل در امر رسیدگی به اعتراض مودیان مالیاتی خواهد بود
تعیین چارچوبی عادلانه جهت وضع و اخذ مالیاتها و نیز تعیین اصول عدالت کیفری مالیاتی و اصول دادرسی -
های عادلانه در رسیدگیهای قضائی و شبه قضائی مالیاتی است

دلایل عمده اختلافات مالیاتی

معمولا اختلافات مالیاتی از تبعات و عواقب تشخیص و مطالبه مالیات می باشد که شامل موارد زیر می باشد:

۱. به خاطر عدم رعایت تکالیف مودیان (مانند عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر و نگهداری صورتحسابها)
۲. نتیجه برآیند عملکرد ماموران مالیاتی در تشخیص می باشد.
۳. زمانی که تشخیص مالیات بر مبنای غیر صحیح و نادرست استوار گردد و از قرائن و شواهد محکم و قابل استناد بی بهره باشد، مسلما اعتراض و نارضایتی مودی را نیز به همراه خواهد داشت.
۴. عوامل دیگری چون ؛ عدم آگاهی لازم مودیان از اطلاعات و قوانین و مقررات مالیاتی ، عدم آشنایی و داشتن اطلاعات مالی و حسابداری، اشتباهات احتمالی، ضعف فرهنگ عمومی مالیاتی، میل مودیان به فرار از مالیات.

روش های حل اختلاف مالیاتی

تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم به عهده سازمان امور مالیاتی است، تشخیص مالیات باید بر اساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد. (ماده ۲۳۷ ق.م.م) از این رو همواره امکان وجود تعارض و اختلاف بیم مؤدیان و سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

ولی در برخی موارد مؤدیان مدعی به عدم رعایت قوانین و مقررات و همچنین تشخیص مالیات به صورت خودسرانه می‌باشند. در این صورت، قانون جهت رعایت حال مؤدیان و ایجاد اعتماد آنان امکان اعتراض به تشخیص دستگاه مالیاتی را فراهم نموده است.

در ادامه به اختصار مراحل اداری حل اختلاف های مالیاتی، هیاتهای بدوی و تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی، هیات موضوع ماده (۲۵۱) مکرر ... مطرح می شود و در ادامه دیوان عدالت اداری بعنوان یکی از مراجع حل اختلافات مالیاتی مورد مطالعه و بررسی قرار می گیرد تا زمینه لازم برای آشنایی با وظیفه این ارگان در قبال اختلافات مالیاتی فراهم شود

طبق قانون مرجع حل اختلاف مالیاتی چه سازمانی است؟

طبق اصل ۳۴ قانون اساسی به موضوع حق مسلم دادخواهی هر فرد اشاره نموده و تاکید می نماید که هر شخص می تواند به منظور داد خواهی به دادگاه های صالح رجوع نماید.

همچنین برابر اصل ۱۵۹ قانون اساسی مرجع رسمی رسیدگی به شکایات و ناعدالتی ها دادگستری است (رسیدگی به دعاوی توسط غیر دادگستری نیاز به ارجاع قانون دارد).

لذا به استناد اصول ذکر شده و مقررات مختلف کشورمان مراجعی جهت رسیدگی به برخی از امور مدنی و اختلافات مالی میان اشخاص (حقیقی و حقوقی) و دولت پیش بینی شده است، از جمله آنها میتوان به هیئت های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی اشاره نمود.

مراحل حل اختلاف مالیاتی

در یک دسته بندی کلی مراحل حل اختلاف مالیاتی شامل هفت مرحله است.

مراحل نظام دادرسی مالیاتی در ایران براساس نوع رسیدگی

نوع رسیدگی	مبنای قانونی	مراحل دادرسی	مراحل	سازمانی
ماهوی	ماده ۲۳۸	دادرسی اداری	۱	درون سازمانی
ماهوی	ماده ۲۴۴	هیات حل اختلاف بدوی	۲	
ماهوی	ماده ۲۴۷	هیات حل اختلاف تجدیدنظر	۳	
شکلی	ماده ۲۵۱	شورای عالی مالیاتی	۴	
شکلی و ماهوی	ماده ۲۱۶	هیات موضوع ماده ۲۱۶ قانون	۵	
ماهوی	ماده ۲۵۱ مکرر	هیات ۲۵۱ مکرر	۶	برون سازمانی
شکلی و ماهوی	ماده ۲۵۷	دیوان عدالت اداری	۷	

روشهای رسیدگی به اختلافات مالیاتی چیست؟

فرآیند رسیدگی به اختلافات مالیاتی در ایران طی دو مرحله مجزا و کاملاً متفاوت از یکدیگر انجام می گیرد که اصطلاحاً از آنها به روش اداری و رسیدگی به شیوه شبه قضائی یاد می شود.

الف) مرحله اداری حل اختلاف (مرحله ۱)

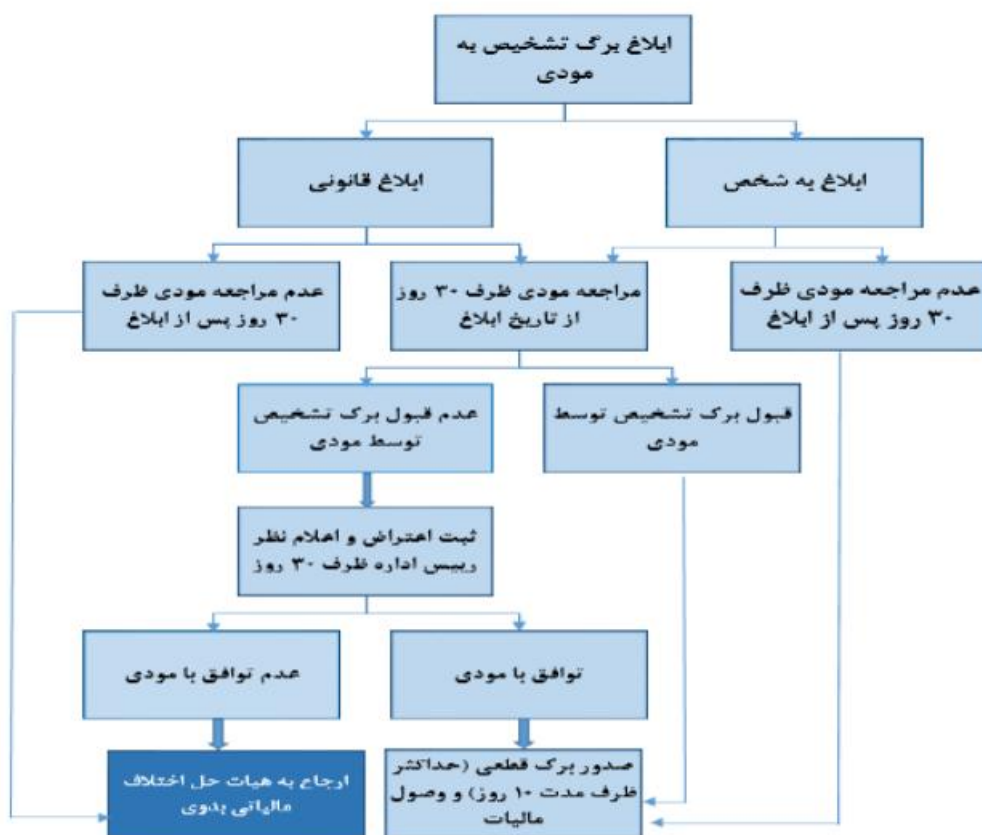
مؤدی ظرف سی روز پس از ابلاغ برگ تشخیص ۱ می تواند به مندرجات برگ تشخیص اعتراض نماید. در این صورت رئیس سازمان امور مالیاتی (ممیز کل) موظف است پس از ثبت درخواست مودی در دفتر مربوطه و ظرف مهلتی که بیش از سی روز از تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی نماید. (ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم)

رئیس امور مالیاتی (ممیز کل) با توجه به اسناد و مدارک ابرازی و با استفاده از اختیارات حاصل از مفاد ماده ۲۱۹ ق.م.م به موضوع رسیدگی، و بدین ترتیب اعلام نظر می نماید:

۱. یا مندرجات برگ تشخیص را قبول ننموده و رای به تعدیل درآمد می دهد.
۲. یا اینکه اسناد و مدارک ارائه شده را برای تعدیل درآمد کافی ندانسته و برگ تشخیص را تایید می کند. در هر دو حالت، موارد مذکور در ظاهر برگ تشخیص منعکس می گردد.

در صورتی که مودی نیز با نظرات اعلام شده موافق باشد مراتب را امضاء نموده و موضوع خاتمه می یابد. لازم به توضیح است که قانون گذار تسهیلات و امتیازاتی را برای آن دسته از مودیانی که سعی می کنند با استفاده از این روش اختلافات مالیاتی خود را مرتفع نمایند، قائل شده است.

طبق مقررات (ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم) در مواردی که مودی نسبت به برگ تشخیص ابلاغ شده معترض باشد بشرط رعایت نکات قانونی در اولین گام می تواند جهت رفع اختلاف به اداره امور مالیاتی مراجعه و کتبا تقاضای رسیدگی مجدد نماید.



فرآیند دادرسی اداری موضوع ماده ۲۳۸ ق.م.م

ب) مراحل رسیدگی از طریق هیاتهای حل اختلاف (شبه قضائی)

رسیدگی در هیئت‌ها به صورت حضوری است و مؤدی یا نماینده وی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی می‌توانند در جلسه رسیدگی حاضر شوند. وقت جلسه بایستی به آنان ابلاغ گردد.

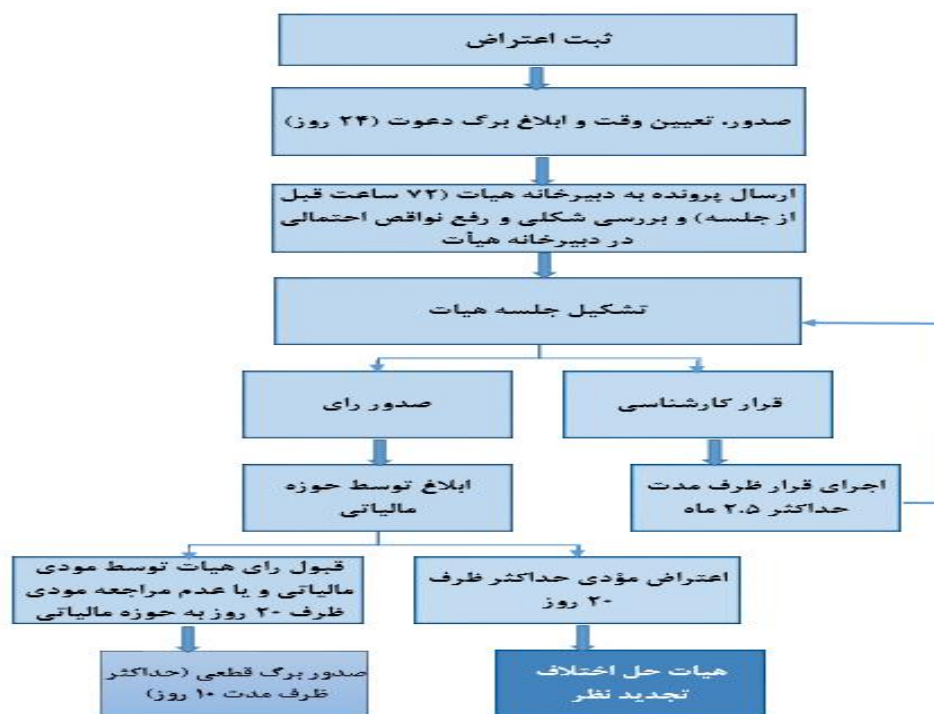
تاریخ ابلاغ و روز جلسه نباید کمتر از ده روز باشد. لیکن عدم حضور آنان مانع از رسیدگی هیئت نخواهد بود.

حضور نماینده اداره امور مالیاتی مربوط به پرونده برای ارائه مطالب جهت کمک به تصمیم‌گیری و تشخیص اعضاء هیئت است.

مرحله ۲) هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی

هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی، مرجع ابتدایی برای رسیدگی به اختلاف مالیاتی میان مؤدی و مأمور مالیاتی است. رسیدگی‌های خارج از دستگاه قضایی که امروزه در اکثر قوانین مرسوم و پدید آمده است به نظر تدوین‌کنندگان آن جهت تسریع در رسیدگی و جلوگیری از اطاله دادرسی و همچنین رسیدگی تخصصی به موضوعات مربوطه می‌باشد. مطابق ماده ۲۴۴ ق.م.م.ج. مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلافات مالیاتی است.

نکته حائز اهمیت اینکه: جنبه استقلال و بی‌طرفی هیئت عموماً مورد تردید واقع می‌گردد و به دفعات آرای این هیئت‌ها در مراجع بالاتر مورد نقض قرار گرفته است. عموماً نمایندگان امور مالیاتی خود را مدافع حقوق دستگاه مالیاتی می‌دانند، در حالی که چنین برداشت و تفسیری از قانون بر نمی‌آید.



فرآیند اعتراض به برگ تشخیص یا مطالبه طرح پرونده در هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی موضوع ماده ۲۴۴

ق.م.م

ترکیب اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی:

۱. یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور.
۲. یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایطی در شهرستان ها یا مراکز استان ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوه قضائیه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیئت معرفی خواهد نمود.
۳. یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی، صنایع و معادن یا اتاق تعاون، جامعه حسابداران رسمی ایران، مجامع حرفه ای، تشکل های صنفی، شورای اسلامی شهر به انتخاب مودی.

تبصره ۱ ماده ۲۴۴:

جلسات هیئت های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رای هیئت های مزبور با اکثریت آرا، قطعی و لازم الاجرا است، ولی نظر اقلیت باید در متن رای قید گردد.

تبصره ۲ ماده ۲۴۴:

اداره امور هیئت های حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیئت ها به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می باشد. (حق الزحمه اعضای هیئت های حل اختلاف بر اساس آئین نامه ای که بنا به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید از محل اعتباری که به همین منظور در بودجه سازمان مذکور پیش بینی می شود قابل پرداخت خواهد بود).

چه زمانی پرونده مالیاتی جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی ارجاع داده می شود؟

اگر ابلاغ برگ تشخیص بر اساس مقررات تبصره ۲ ماده ۲۴۴ و ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ قانون مالیات های مستقیم (ابلاغ قانونی) انجام شده باشد و مودی مالیاتی هیچ اقدامی به عمل نیاورد، در حکم اعتراض به برگ تشخیص شناخته می شود. همچنین در حالی که مسئول مربوطه (رییس امور مالیاتی یا ممیز کل) با مودی به توافق نرسند. همچنین اگر مودی ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ کتبا به برگ تشخیص اعتراض نماید پرونده مالیاتی بموجب ماده (۲۴۴) قانون، جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی ارجاع داده می شود. متعاقب آن واحد مالیاتی پس از تشریفات قانونی کتبا زمان تشکیل جلسه هیات حل اختلاف را به مودی ابلاغ می نماید.

آرای هیات حل اختلاف مالیاتی باید متضمن چه مواردی باشد؟

به استناد ماده ۲۴۸ ق.م.م، باید متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیات در متن رأی قید شود. به استناد ماده ۲۴۹ قانون مذکور هیات های حل اختلاف مالیاتی مکلفند مأخذ درآمد مورد محاسبه مالیات را در متن رأی قید نمایند.

مرحله ۳) هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر

در صورت عدم تمکین مودی نسبت به رای صادره هیات بدوی این آرا پس از اعتراض در هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر مورد بررسی مجدد قرار می گیرند.

در مواردی که ماموران مالیات یا مودیان نسبت به آراء صادره از سوی هیات حل اختلاف بدوی معترض باشند می توانند بر اساس ماده (۲۴۷) قانون، ظرف **بیست روز** از ابلاغ رای مذکور کتبا تقاضای رسیدگی در هیات حل اختلاف تجدیدنظر را نمایند.

نکته مهم: مودی مالیاتی برای شرکت در هیات حل اختلاف تجدیدنظر مکلف است مقدار مالیات مورد قبول خود را پرداخت کرده و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم نماید.

لازم به ذکر است، هیئت حل اختلاف تجدیدنظر از سه نفر مندرج در ماده ۲۴۴ تشکیل خواهد شد و با حضور سه نفر جلسه رسمیت و رای هیات با اکثریت آرا قطعی و لازم الاجرا میباشد دارد. (تبصره ۱ ماده ۲۴۴) با استناد به تبصره ۲ ماده ۲۴۷ اعضای هیئت تجدیدنظر نسبت به موضوع مطروحه نبایستی قبلا اظهار نظر داشته یا رای داده باشند.

ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم

آرای هیئت های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است: مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره های آن به مودی، از طرف ماموران مالیاتی مربوطه یا مودیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد. رای هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم الاجرا می باشد

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 هیئت های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلا نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر داشته یا رای داده باشند.

تبصره ۳:

در صورتی که رای صادره هیئت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدید نظر خواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدید نظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رای صادر خواهد شد.

تبصره ۴:

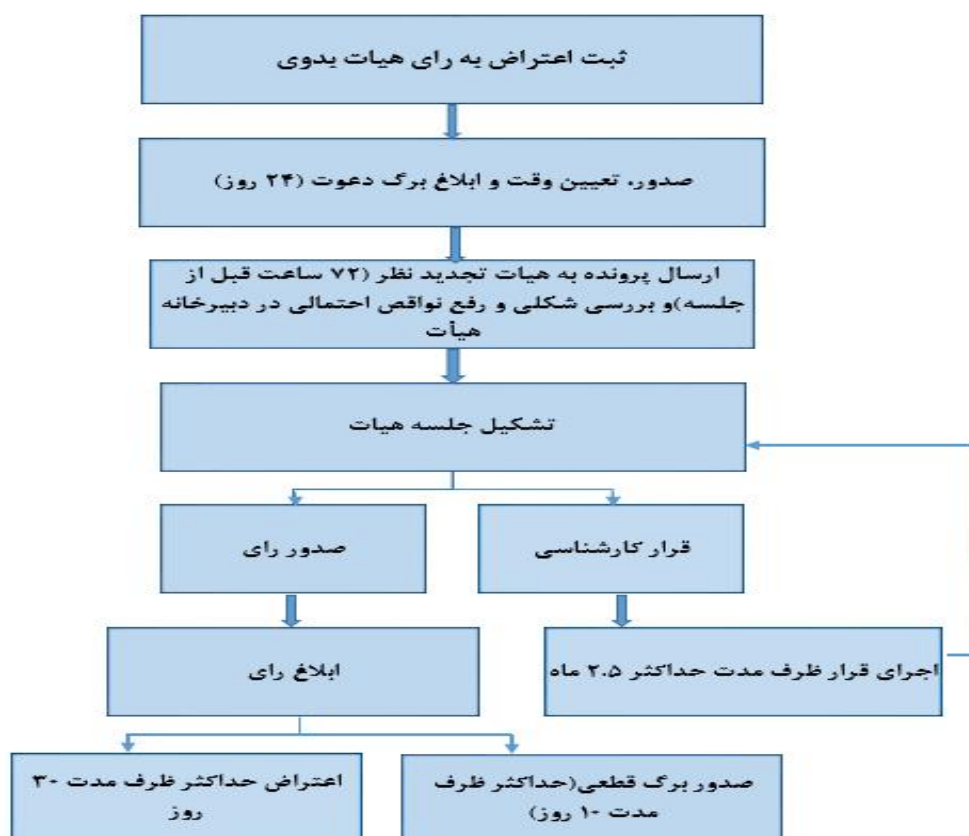
آرای قطعی هیئت های حل اختلاف مالیاتی قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود: به استثنای هنگامیکه که رای هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مودی یا مامور مالیاتی مربوطه قطعیت می یابد.

تبصره ۵:

سازمان امور مالیاتی کشور اجازه دارد شکایت کتبی مودیان مالیاتی از آرای هیئت های حل اختلاف مالیاتی صادره تا تاریخ تصویب این ماده که در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی ذی ربط تسلیم شده است را یک بار به هیئت های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر به منظور رسیدگی و صدور رای مقتضی احاله نماید.

تبصره ۶:

در مواردی که شکایت مودیان مالیاتی ۱- از آرای هیئت های بدوی از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر رد شود
۲- همچنین شکایت از آرای هیئت های تجدید نظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (۰.۱٪) 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.



فرآیند اعتراض به رای هیئت بدوی و طرح پرونده در هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر موضوع ماده ۲۴۷

ق.م.م

انواع آرا صادره در هیئت ها

- ۱- تایید رای و نظر اولیه - لزوم وجود مستندات و دفاعیات مناسب تهیه و تحویل شده در پرونده و در جلسه هیئت توسط مودی
- ۲- تعدیل درآمد مشمول مالیات - اطلاع از جزئیات پرونده و وجود دلایل لازم برای دفاع از حقوق مودی
- ۳- رفع تعرض - اطلاع از جزئیات پرونده و وجود دلایل لازم برای دفاع از حقوق مودی
- ۴- اجرای قرار کارشناسی - سعی در تعیین دقیق موارد مورد درخواست جهت اظهار نظر مجری قرار، سعی در تعیین جایگاه رسیدگی کننده به لحاظ توانایی های فنی و تخصصی متناسب با موضوع

نکته: به نظر می رسد که در تمام موارد لازم است اعضاء محترم هیئت نسبت به موضوع و جزئیات پرونده ها دارای اطلاعات مناسبی بوده و هماهنگی لازم بین اعضاء حاضر در هیئت جهت احقاق حقوق حقه مودی وجود داشته باشد.

ملاحظات در زمان صدور رای اجرای قرار کارشناسی

- ۱- تطبیق گزارش کارشناس با صدور رای اجرای قرار کارشناسی و مربوط بودن با موضوع مورد درخواست اعضاء هیئت
- ۲- سعی در بررسی گزارش اجرای قرار توسط اعضاء حاضر در هیئت اولیه صادره کننده رای اجرای قرار جهت صدور رای مقتضی.
- ۳- بررسی کیفیت گزارش اجرای قرار، شامل:

الف) بررسی مشخصات و جایگاه مجری قرار کارشناسی

ب) نحوه بررسی و مستندات مشاهدات ، قراین و مبانی پشتوانه اظهار نظر در گزارش و جامع ، مانع و قابل اتکاء بودن گزارش اجرای قرار.

نکات قابل توجه نمایندگان عضو هیئت های حل اختلاف مالیاتی

- ۱- همه اعضاء هیئت های حل اختلاف مالیاتی دارای نظر واحد بوده و هیچکدام نسبت به دیگری برتری ندارد.
- ۲- اطلاع و بررسی جزئیات گزارش مبنای صدور برگ تشخیص .
- ۳- اطلاع لازم از قوانین و مقررات ، آیین نامه ها و دستورالعمل ها و بخشنامه های مالیاتی و همچنین آرای وحدت رویه شورای عالی مالیاتی.
- ۴- رسمیت جلسات با حضور هر سه عضو هیت ها.
- ۵- حضور اعضاء در مرحله بدوی با صدور اجرای قرار مانع از رسیدگی به پرونده توسط آن اعضاء نیست.
- ۶- توجه به حقوق مودیان در زمان حضور در جلسات بر اساس قوانین و مقررات مانند در دسترس قرار گرفتن مبانی صدور برگ تشخیص یا گزارش کارشناسی و افراد مجاز جهت حضور در زمان رسیدگی به پرونده.
- ۷- درج رای اقلیت در متن آرای صادره.

۸- امکان رسیدگی به کلیه اسناد و مدارک و دفاتر مودیان و صدور آراء حتی در صورت رد دفاتر توسط هیئت بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م. وجود دارد.

۹- توجه به حضور نماینده سازمان امور مالیاتی در زمان رسیدگی در هیئت.

۱۰- رسیدگی کامل به تمام اعتراضات مودیان بدون هیچ قید و حصری مبنی بر اینکه فقط به اعتراضات قبلی مودی رسیدگی شود.

۱۱- بررسی و دقت لازم در رعایت زمان بندی های ابلاغ ها و رسیدگی مطابق قوانین مربوط.

۱۲- نمایندگان حکم قاضی را داشته و تنها وظیفه حل اختلاف مالیاتی را دارند و مودیان نباید انتظار دفاع در رابطه با موضوع پرونده خود را داشته باشند.

۱۳- در زمان وجود شواهد، مستندات و مدارک کافی در پرونده های مورد اختلاف از صدور قرارهای کارشناسی بی دلیل خودداری گردد.

۱۴- ابلاغ کتبی رای با رعایت زمان بندی مربوط.

۱۵- در دسترس قرار گرفتن پروندهها برای بررسی پیش و زمان برگزاری جلسات و هنگام صدور رای.

مرحله ۴) شورای عالی مالیاتی

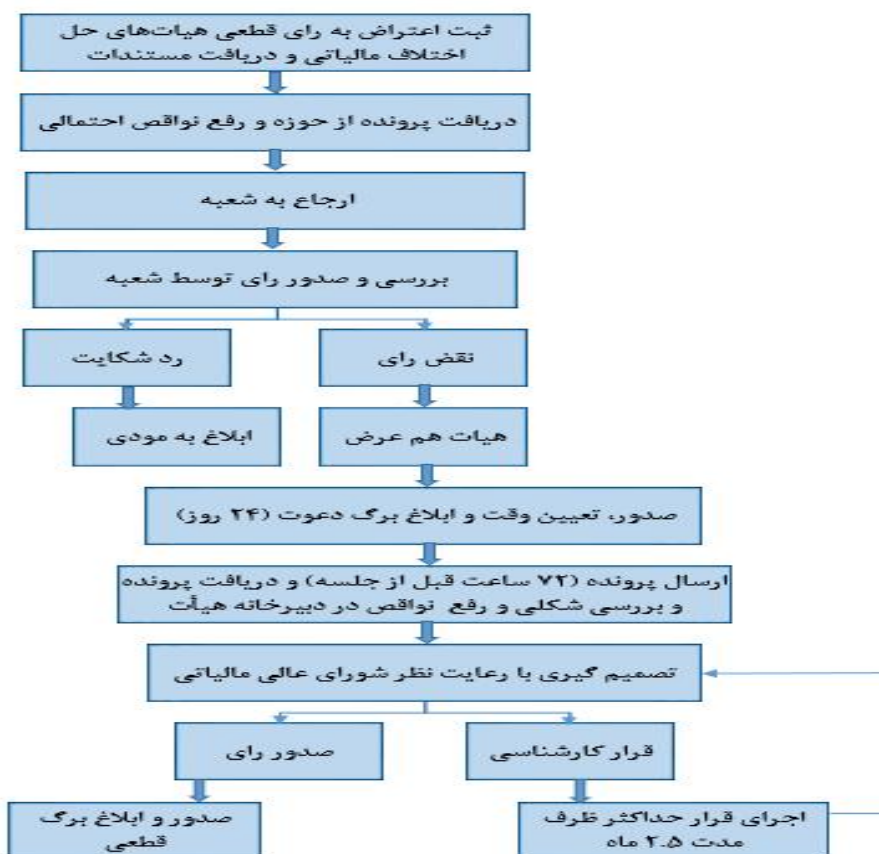
نظر به اینکه رسیدگی های مقرر در شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری طولانی است، قانون گذار پیش بینی نموده است که بسیاری از اختلافات مالیاتی در همان مراحل اولیه حل و فصل گردد. این راه حل، هم برای دستگاه مالیاتی سودمند است و هم مؤدیان مالیاتی چرا که دستگاه مالیاتی هرچه سریع تر به وصول مالیات می پردازد و وضعیت مؤدی نیز روشن و شفاف می گردد.

شورای عالی مالیاتی

شورای عالی مالیاتی مرجع رسیدگی به شکایت نسبت به آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی است. طبق ماده ۲۵۱: قانون مالیاتهای مستقیم مودی یا اداره امور مالیاتی می توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای قطعی هیات حل اختلاف مالیاتی به استناد موارد زیر به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رای و تجدید رسیدگی را درخواست نماید: عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه و یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی.

نکته مهم: بایستی مودیان به میزان مالیات مورد رای، وجوه نقد یا تضمین بانکی سپرده و یا وثیقه ی ملکی یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد، معرفی کند تا رای قطعی هیات حل اختلاف مالیاتی تا صدور رای شورای عالی مالیاتی موقوف الاجرا گردد.

شعبه مزبور شورای عالی مالیاتی نیز موظف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات، به موضوع رسیدگی و رأی مقتضی را صادر نماید.



فرایند اعتراض به رای هیئت حل اختلاف مالیاتی در مرحله تجدید نظر طرح در شورای عالی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱

ق.م.م

مرحله ۵) هیئت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتی های مستقیم

معمولاً تلاش می شود که قانون و مقررات توسط مجریان دقیقاً به مورد اجرا گذارده شود ولی گاهی این احتمال نیز وجود دارد که اجرای قانون با عدالت همراه نگردد. برای پرهیز از این معضل، قانونگذار ماده ۲۵۱ مکرر را در قانون مالیات های مستقیم گنجانده تا:

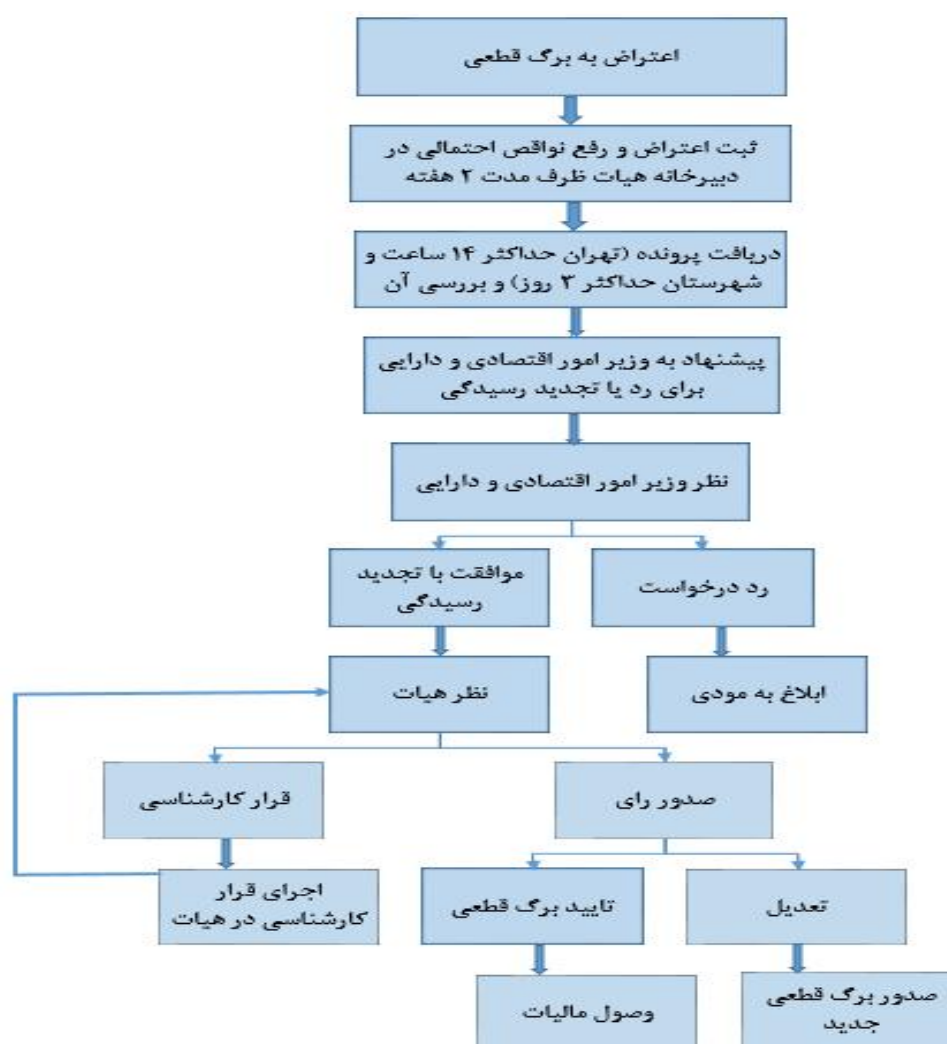
۱. اولاً بتواند به برقراری عدالت کمک نموده

۲. ثانياً در رفع هرگونه تبعیض موثر واقع گردد.

بنابراین وجود چنین ماده ای در قانون می تواند به منزله عدالتخانه ای در درون نظام مالیاتی محسوب شود. این مرجع رسیدگی به عنوان یکی از طرق شکایت فوق العاده رسیدگی به شکایات از مالیات های قطعی می باشد که به علت انقضای مهلت های اعتراض قابل طرح در مرجع دیگری نیست. (همچنین موضوع این ماده در مورد مالیات های غیرمستقیم نیز جاری است)

دستور رسیدگی در این مرجع با وزیر امور اقتصادی و دارایی است که به هیئتی مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر ارجاع می گردد. رای اکثریت قطعی و لازم الاجرا می باشد.

طبیعی است که آرای این هیئت سه نفری نیز قابل شکایت در دیوان عدالت اداری است.



فرآیند اعتراض و طرح پرونده در هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م

مرحله ۶) هیات حل اختلاف موضوع ماده ی ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم

مرجع حل اختلاف مالیاتی دیگری که بموجب قانون مالیاتها، مودیان می توانند جهت رفع اختلافات خویش به آن مراجعه نمایند هیات موضوع ماده ۲۱۶ می باشد.

هیأت حل اختلاف ماده ۲۱۶ به چه موضوعاتی می پردازد؟

همانگونه که در ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم آمده است اساساً کمیسیون موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم صلاحیت رسیدگی به شکایات مربوط به اقدامات اجرایی مالیاتی را برعهده دارد. اقدامات اجرایی به فرایند دریافت مالیات از مودی (مالیات دهنده) پس از قطعی شدن میزان مالیات او گفته می شود.

پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات در دو صورت مالیات مودی، قطعی خواهد بود:

۱. در صورت عدم اعتراض مودی مالیاتی
 ۲. در صورت اعتراض او و پس از طی شدن مراحل قانونی رسیدگی و قطعی شدن حکم مراجع قانونی
- بنابراین اساساً صلاحیت کمیسیون موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم، تشخیص مالیات یا رسیدگی به اعتراض مودی نسبت به میزان مالیات تشخیصی نیست و در این موارد هیئت حل اختلاف مالیاتی صالح به رسیدگی است.

اقدامات اجرایی سازمان امور مالیاتی:

در مورد پرداخت مالیات ۳ دسته از افراد مسئولیت دارند که اداره امور مالیاتی می تواند نسبت به آنها اقدامات اجرایی صورت دهد:

۱. مالیات دهنده (مودی مالیاتی)
۲. مدیران شرکت ها و اشخاص حقوقی که همراه با خود شخص حقوقی در مورد پرداخت مالیات مسئولیت دارند
۳. اشخاصی که به موجب قانون مسئولیت کسر مالیات افراد دیگر به عهده آنها گذاشته شده است. (مایات های تکلیفی)

اقدامات اجرایی سازمان امور مالیاتی چه افرادی را شامل می شود؟

دسته اول) مودی، یا مالیات دهنده، پس از آنکه مودی اظهارنامه مالیاتی را به اداره امور مالیاتی داد و برای او برگ تشخیص مالیات صادر گردید و مالیات قطعی شد اقدامات اجرایی قابل انجام می شود.

بنابراین اگر پیش از قطعیت مالیات علیه مودی اقدامات اجرایی صورت گیرد به هیئت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم رجوع می شود.

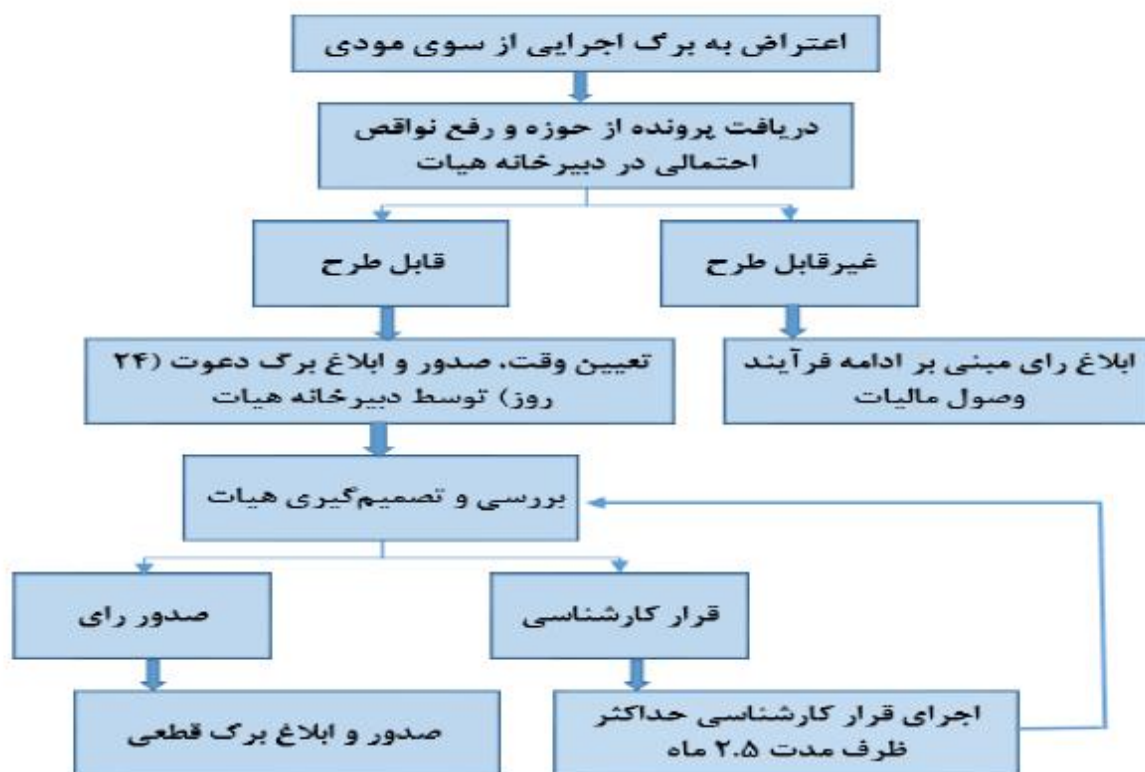
دسته دوم و سوم نیز اقدامات اجرایی معمولاً با ابلاغیه اداره امور مالیاتی صورت می گیرد و در صورت **عدم ابلاغ برگ تشخیص مالیات**، مرجع رسیدگی همان هیئت ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود.

ماده ۲۱۶ - مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات ها قابل مطالبه و وصول می باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.
رأی صادره قطعی و لازم الاجراء است.

تبصره ۱- در مورد مالیات های مستقیم در صورتی که شکایت حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت، به مورد اجرا گذارده شده است، هرگاه هیأت حل اختلاف مالیاتی شکایت را وارد دانست ضمن صدور رأی به بطلان اجرائیه حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره از هیأت حل اختلاف قطعی است.

تبصره ۲- در مورد مالیات های غیرمستقیم هرگاه شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست مرجع رسیدگی به این شکایت (اعم از شکلی یا ماهوی) نیز هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و رأی هیأت مزبور در این باره **قطعی و لازم الاجراء 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.



فرآیند اعتراض به عملیات اجرایی سازمان امور مالیاتی موضوع هیئت ماده 216 ق.م.م

مرحله ۷) دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری یکی دیگر از مراجع رسیدگی به اختلافات و از جمله مسائل مالیاتی است که متأسفانه کمتر به این مرجع توجه شده و نقش آن در رسیدگی به اختلافات مالیاتی نادیده گرفته شده است.

این مرجع را می‌توان بعنوان آخرین مرحله دادخواهی برای رفع اختلافات مالیاتی محسوب نمود.

دیوان عدالت اداری مطابق اصل (۱۷۳) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، به منظور رسیدگی به شکایات و تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مامورین و ادارات و آیین نامه‌های دولتی خلاف قانون یا شرع یا خارج از حدود اختیارات مقام تصویب کننده، زیر نظر قوه قضائیه تشکیل گردید.

دیوان عدالت اداری در تهران مستقر بوده و تعیین تعداد شعب آن به پیشنهاد رییس دیوان و تصویب رییس قوه قضائیه است.

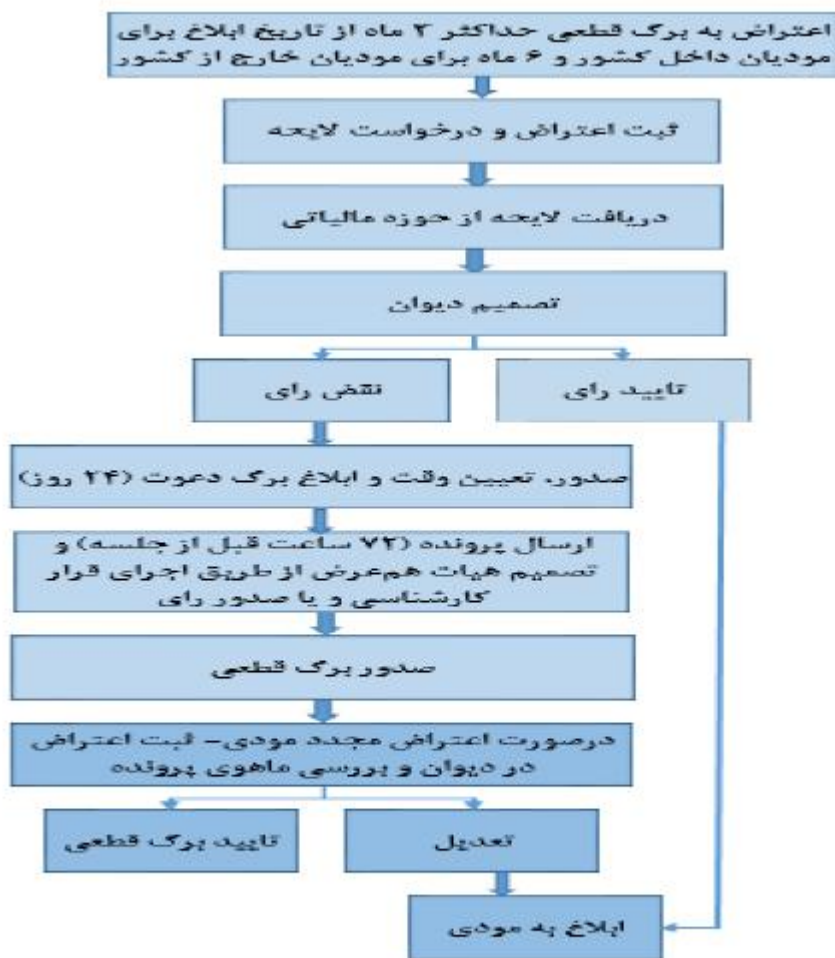
شایان ذکر است که کلیه مراجع حل اختلاف مالیاتی که قبلاً به آنها اشاره شد، همگی در درون سازمان امور مالیاتی و

وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل هستند و دیوان عدالت اداری، تنها مرجعی است که در خارج از سازمان تشکیل می شود که خود این امر تا حدود زیادی می تواند بیانگر استقلال آن است.

مهلت تقدیم دادخواست به دیوان عدالت اداری

مهلت تقدیم دادخواست به دیوان عدالت اداری نسبت به رای یا تصمیم قطعی مراجعی از قبیل: هیات حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی و هیات موضوع ماده (۲۵۱) مکرر "قانون مالیاتهای مستقیم

۱. برای اشخاص داخل کشور سه ماه
 ۲. برای افراد مقیم خارج از ایران شش ماه از تاریخ ابلاغ رای یا تصمیم قطعی مرجع مربوط است.
- معمولا اختلافات مالیاتی از تبعات و عواقب تشخیص و مطالبه مالیات می باشد که شامل موارد زیر می باشد:
۵. به خاطر عدم رعایت تکالیف مودیان (مانند عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر و نگهداری صورتحسابها)
 ۶. نتیجه برآیند عملکرد ماموران مالیاتی در تشخیص می باشد.
 ۷. زمانی که تشخیص مالیات بر مبنای غیر صحیح و نا درست استوار گردد و از قرائن و شواهد محکم و قابل استناد بی بهره باشد، مسلما اعتراض و نارضایتی مودی را نیز به همراه خواهد داشت.
 ۸. عوامل دیگری چون اشتباهات احتمالی، ضعف فرهنگ عمومی مالیاتی، میل مودیان به فرار از مالیات را شامل می شود.



فرآیند اعتراض و طرح پرونده در دیوان عالی کشور موضوع ماده 257 مکرر ق.م.م

نظارت دیوان عدالت اداری:

نظارت بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی و هیئت‌ها و کمیسیون‌ها توسط دیوان عدالت اداری به عنوان مرجع قضایی به سه طریق می‌باشد:

۱. رسیدگی به شکایات و تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از آیین‌نامه‌ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و شهرداری‌ها.

از حیث مخالفت مدلل آنها با قانون و یا عدم صلاحیت مرجع مربوط یا تجاوز و سوءاستفاده از اختیارات که از جمله صلاحیت‌های هیئت عمومی دیوان عدالت اداری است. (طبق بند یک ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری) اجرای مفاد این بند از طریق ابطال مصوبات یا بخشنامه‌ها صورت می‌گیرد.

۲. رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آرا و تصمیمات کمیسیون‌های مالیاتی: (طبق بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری) این بند از طریق رسیدگی به اعتراضات و شکایات نسبت به آرای کمیسیون‌های حل اختلافات مالیاتی یا شورای عالی مالیاتی یا کمیسیون مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر صورت می‌گیرد و دیوان صلاحیت رسیدگی به آن را دارد.
۳. در صورت انقضای مهلت‌های اعتراض به برگ قطعی مالیات صلاحیت رسیدگی را نیز دارد.
- (بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری) چون صدور برگ قطعی مالیات از جمله تصمیمات و اقدامات واحد دولتی است، مستقیماً قابل طرح در دیوان عدالت اداری می‌باشد.

نتیجه گیری :

با توجه به موارد ذکر شده در مقدمه و مطالب مذکور به جهت افزایش سطح تناسب مالیات های مورد مطالبه از سوی سازمان امور مالیاتی و قابل پرداخت توسط مودیان مالیاتی، ضمن لزوم داشتن آگاهی کافی مودیان از قوانین و مقررات و تکالیف مالیاتی خود، نیازمند بررسی و اتخاذ راهکارهای لازم جهت ایجاد بستر مناسبی در استفاده کامل از ظرفیت فرآیند دادرسی مالیاتی در احقاق حقوق حقه دولت از یک سو و رعایت حقوق مالیاتی و در نهایت نیل به اهداف همسو با رعایت عدالت مالیاتی برای کمک به کاهش شکاف مالیاتی و جلوگیری از تضییع حقوق مودیان، ضروری به نظر می‌رسد.

در این میان نمی‌توان نقش و جایگاه هیئت های حل اختلاف مالیاتی پیش بینی شده و اعضاء محترم آنها را در حصول به نتایج مناسب بر اساس حضوری کارآمد و اثربخش با توجه به وظایف و اختیارات حاصل از قوانین و مقررات مربوط را نادیده گرفت.

با توجه به مشکلات ذاتی قوانین مالیاتی مصوب در حصول به عدالت مالیاتی بر اساس سطح ثروت و درآمدهای (اصلاحات لازم در حال انجام است) آحاد جامعه و همچنین مشکلات اقتصادی بیشمار موجود در راه انجام فعالیت های اقتصادی شفاف و موثر و ارزش آفرین در جامعه و برخی از دیگر مشکلات مانند فرار مالیاتی از سوی بعضی مودیان، توصیه می‌گردد؛

اعضاء محترمی که به عنوان عضو هیئت های حل اختلاف قبول زحمت نموده اند، بدلیل اینکه عملکردشان دارای اهمیت زیادی در تسهیل روند حل اختلافات مالیاتی است، نسبت به مطالب مورد نیاز و قوف لازم را دارا بوده و این امر جز با توجه و تمرکز لازم و آگاهی مناسب از شیوه های رسیدگی و قوانین و مقررات، آیین نامه ها و دستورالعمل ها و بخشنامه های صادره و نیز بررسی و مذاقه لازم پرونده های مطرح قابل انجام نیست.

در این نوشتار از گزیده ای از مطالب منابع زیر استفاده شده است :

مقدمه ای بر حقوق مالیاتی، محمد زارعی، ۱۳۹۴

مقدمه ای بر مالیات ، حجت اله مظفری، ۱۳۹۰

بررسی و تحلیل نقش و اثرات درآمدهای مالیاتی بر توزیع درآمد و توسعه انسانی (مطالعه موردی کشور ایران) ، آزاد

خانزادی، مریم حیدریان و سارا مرادی ، فصلنامه اقتصاد مقداری (بررسیهای اقتصادی سابق)، دوره ۱۱، شماره ۴،

زمستان ۱۳۹۳، صفحات ۱۵۸ - ۱

www.atitaraz.com، مراحل دادرسی مالیاتی

کتابچه راهنما ویژه نمایندگان اتاق ها در هیئت های حل اختلاف مالیاتی ، اتاق ایران ، ۱۳۹۶