

**دکتر نیما غیاثوند**

**استاد دانشگاه**

**نایب رییس انجمن حسابداران  
استان تهران**

**مؤلف کتاب حسابرسی آسان**

**رییس کمیته مالیاتی**

**پژوهشگر و محقق  
حسابرسی و مالیات**

**نماینده هیات های حل  
اختلاف**



**شکلیت و ماهیت**

**ترفند و تکنیک پیشرفته لایحه نویسی**

**@NIMALIAT**

# بخش اول

شناخت در خود و حق

لایحه نویسی مقدماتی

# حق چیست

حق به معنای (حق داشتن) که می‌تواند در مقابل «تکلیف» قرار گیرد،

بنابراین در معنای فوق هنگامی که گفته می‌شود عملی «حق» است یعنی از منظر اخلاقی و بر اساس اصول محتوایی یک نظام اخلاقی خاص، مورد تایید و قبول می‌باشد.

## مهمترین نکات در پیدایش مفهوم و پدیدهٔ حق، مربوط

تفکیکی می‌شود که میان دو مفهوم «حق بودن» و «حق داشتن» پدیدار شده است.

### حق به معنای اول (حق بودن)

در مقابل «باطل و غلط» قرار می‌گیرد،

امری حق است به آن معناست که آن امر راست و صادق (صحیح) است یا غلط و باطل نیست.

### اما حق به معنای دوم (حق داشتن)

که می‌تواند در مقابل «تکلیف» قرار گیرد،

محصول فکری جدیدی است که در پی تلاشهای نظری و عملی آزادیخواهان و برابری خواهانان انسان در دوران مدرن تولد یافته است

## تعریف اماره

اماره در اصطلاح حقوقی ، به موجب ماده ۱۳۲۱ قانون مدنی عبارت است از اوضاع احوال که به حکم **قانون** یا **در نظر قاضی** دلیل بر امری شناخته می شود

## تعریف اماره

اماره امر معلومی است که در خارج به وسیله آن امر مجهولی که مورد ادعای ثالث است، ثابت می‌شود.

در حقوق ما اماره بر دو قسم است؛

اماره قانونی

اماره قضایی

# اماره قانونی

امارات قانونی اوضاع و احوالی است که قانون آن را دلیل  
برامری قرار داده باشد

کسی که در جریان دعوا اماره قانونی به نفع او است، **(یعنی باید از استناد مواد قانون به**

**نفع خود استفاده نماید)** از ابراز دلیل دیگری معاف است و اگر طرف مقابل منکر وجود

اماره باشد، مدعی داشتن اماره باید وجود آن را ثابت کند

# امارات قضایی

امارات قضایی همان اوضاع و احوالی است که به نظر قاضی دلیل بر امری شناخته می‌شود، یعنی قاضی از آن اوضاع و احوال نسبت به امر مجهول قطع و یقین پیدا می‌کند و نوعاً صحت اظهارات یکی از طرفین دعوی را پرساند

امارات قضایی را قانون تاسیس نکرده و به صلاحدید  
دادرس و قاضی گذاشته و دادرس از طریق برخی از  
نشانه‌ها تلاش می‌کند که با نتیجه‌گیری، نسبت به واقعیت  
امر مورد ادعا تصمیم‌گیری نماید



# مفهوم شناسی «مبانی»

مبنا به نیروی الزام آور حقوق

قاعدہ حقوقی نامصرح در قوانین یا نامستنبط از قوانین

به دلیل اعتبار و مشروعیت

مبنا به چرایی یک قاعده و حکم



## استدلال حسابداری

دارایی = بدهی + حقوق مالکانه

حقوق مالکانه = بدهی - دارایی

## استدلال لایحه نویسی

عقلانیت = معقولیت + غریزی

# موفقیت در تکنیک دفاع با لایحه نویسی یعنی قالب نمودن استدلال حق به جای استدلال ناحق و پاشیدن استنباط ناحق و متقاعد نمودن استنباط حق

ماده ۱۰- اشخاص حقیقی و حقوقی مکلفند در صورت داشتن درآمد اجاره املاک، اظهارنامه خود را تا آخر تیرماه سال بعد از طریق سامانه مربوط ارائه نمایند.

ماده ۱۱- اشخاص حقیقی مکلفند اظهارنامه مالیاتی، اطلاعات عملکردی سالیانه مربوط به فعالیت شغلی خود را در یک سال مالیاتی (سال شمسی) برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه تنظیم و تا آخر خردادماه سال بعد از طریق سامانه الکترونیکی مربوط ارسال نمایند.

ماده ۱۲- اشخاص حقوقی مکلفند اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه و حساب سود و زیان خود را به همراه فهرست هویتی و شرکا، سهامداران و حسب مورد میزان سهم‌الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالی از طریق سامانه الکترونیکی مربوط ارسال نمایند.

ماده ۸- ذیل فصل سوم قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان یک ماده به‌عنوان ماده (۱۴ مکرر) به شرح ذیل الحاق می‌شود:

«ماده ۱۴ مکرر- به منظور تسهیل تکالیف مودیان مشمول این قانون، سازمان می‌تواند مؤدیانی که میزان فروش سالانه آنها کمتر از بیست و پنج برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم باشد را از صدور صورتحساب الکترونیکی معاف نماید. مأخذ محاسبه مالیات و عوارض مؤدیان مذکور با توجه به میزان فروش آنها در هر دوره مالیاتی و ضریبی که توسط سازمان تعیین می‌شود، محاسبه و مالیات آن پس از کسر اعتبار قابل قبول دریافت می‌شود. ضریب مذکور بر اساس نوع کسب و کار، ترکیب اقلام خریداری‌شده مؤدی که در سامانه مؤدیان ثبت شده و با توجه به نرخ مالیات بر ارزش افزوده اقلام خریداری و فروخته شده مؤدی در چهارچوب آیین‌نامه اجرایی این ماده که ظرف یک‌ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن، توسط سازمان تهیه شده و به‌تصویب هیأت وزیران می‌رسد، محاسبه می‌گردد.

در صورت خرید سایر مؤدیان از مؤدیانی که از معافیت موضوع این ماده، استفاده می‌کنند خریدهای مذکور مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی نمی‌باشد و به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نمی‌شود. همچنین مصرف‌کنندگان نهائی که از مؤدیان موضوع این ماده خرید کنند، مشمول حکم ماده (۱۸) این قانون نمی‌شوند.

رسید دستگاه کارتخوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی گروه‌هایی از مؤدیان با میزان فروش سالانه بیشتر از نصاب موضوع این ماده، (با رعایت تبصره‌های (۱) و (۲) این ماده) از ابتدای دومین دوره بعد از اتمام دوره عبور فروش سالانه از میزان فوق صورتحساب الکترونیکی محسوب نمی‌شود.

تبصره ۱- به منظور ایجاد تسهیل برای مودیان مشمول این قانون، نصاب مذکور در این ماده در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴ به ترتیب ۱۵۰، ۱۰۰ و ۵۰ برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم تعیین می‌شود.

تبصره ۲- تا پایان سال ۱۴۰۴ رسید دستگاه کارتخوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی کلیه مؤدیانی که عرضه‌کننده کالا و خدمت واحد هستند یا کالاها و خدمات مورد عرضه آنها مشمول نرخ مالیات بر ارزش افزوده یکسان می‌باشد، صورتحساب الکترونیکی محسوب می‌شود.»

# لایحه (BILL) چیست؟

هر نوع نوشته ای با زبان ادبی  
و قانونی که در مقام دفاع یا  
درخواست مورد پذیرش واقع می  
گردد

# تفاوت لایحه و عریضه

لایحه نسبت به عریضه از کلیت بیشتری برخوردار است و می توان گفت که هر لایحه ای عریضه است

اما عریضه در بر گیرنده ی لایحه نمی باشد. در واقع می توان گفت که بین این دو به جهتی ، از لحاظ

حقوقی ، رابطه ی عموم و خصوص مطلق وجود دارد. اما با این وجود تفاوت های قابل توجهی میان این

دو مفهوم حقوقی وجود دارد.

# مراجع دادرسی از نظر نوع رسیدگی

## هیئت همعرض

هیئت حل اختلاف  
مالیاتی موضوع ماده  
257 ق.م.م

## روند و تشریفات

## رسیدگی به صورت شکلی

شورای عالی مالیاتی  
هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع  
تبصره ماده 157 ق.م.م  
شعب بدوی دیوان عدالت اداری  
شعب تجدید نظر دیوان عدالت  
اداری

## محاسبه مبنایی

## رسیدگی به صورت ماهوی

هیئت حل اختلاف بدوی مالیات  
هیئت حل اختلاف تجدید نظر مالیات  
مرجع عالی دادخواهی مالیاتی (ماده 251 مکرر)  
هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده 216  
ق.م.م  
هیئت ح اختلاف مالیاتی موضوع ماده 243  
ق.م.م  
شعب بدوی و تجدید نظر دیوان عدالت اداری



## موارد لازم در تنظیم لایحه دفاعیه

- ۱- نوع رسیدگی از نظر ماهوی یا شکلی
- ۲- تعداد ایرادات مورد اعتراض
- ۳- دلایل و یا مستندات مورد اعتراض در اثبات ادعا
- ۴- دیگر شرایط جانبی به هر شکل

# نکات مهم و کاربردی

۱- لایحه باید آینه تمام نمای حق تباه شده یا انکار شده از تمام زوایا را به مرجع فرجام خواهی نشان داده و قدرت اغنا را داشته باشد.

۲- باید واقف باشیم در صورت وجود عیب و ایراد در مفاد و مندرجات لایحه حتما برای طرف مقابل سودمند است.

۳- از جملات کوتاه گویا ، در واقع و به عبارت آخر حرف حساب بزنید، حاشیه نروید و مسائل بدیهی را تکرار نکنید.

## نکات مهم و کاربردی

۴- قبل از نگارش لایحه باید پرونده کامل مطالعه شود و نگارنده لایحه باید به موضوع احاطه داشته باشد.

۵- استناد به مواد قانونی در یک لایحه دفاعیه ضروری نیست ولی بهتر است بعد از هر استدلال و ارائه هر دلیل مستندات قانونی راجع به آن هم ذکر شود.

۶- نگارش منسجم و یکپارچه ایی را ارائه دهید بطوریکه هیچ کس متوجه تفکیک بودن آن نشود.

# تعاریف مقدماتی و مبنایی

## استدلال

یعنی برای ادعا و گفته خود دلیل و علت ارائه کنیم.

## دلیل

طبق ماده ۱۹۴ قانون آیین دادرسی مدنی: دلیل عبارت از امری است که اصحاب دعوا برای اثبات یا دفاع از دعوا به آن استناد می‌نمایند.

## استناد

اعتباربخشی و مستندسازی و سند قرار دادن و پشت دادن به ادعا

# تعاریف مقدماتی و مبنایی

## اثبات

سبب یا اسبابی غیر از سبب مورد ادعا است و اگر به اثبات رسد، دعوا حسب مورد کلاً یا جزئاً بی اثر می‌شود.  
استناد به این دفاع در تمام دعاوی اعم از حقوقی و کیفری امکان‌پذیر است.

## استناد

اعتباربخشی و مستندسازی سند قرارداد، پشت دادن و تکیه کردن به چیزی

## منطق

ابزاری است که به کارگیری آن ذهن انسان را از خطای در تفکر مصون می‌دارد.

## استدلال مقابل اثبات در شورای عالی مالیاتی

نتیجه استدلال :

اثبات وجود امر متیقن از سوی علت ، ضروری نشود .

عبارت دیگر تا علت ، ذات ممکن را واجب نکند ، ممکن موجود نمی شود

## سوال : تنظیم لایحه باید اثباتی باشد یا استدلالی

بحث اثباتی این است که درباره دلیل بر وجود را استنادی بحث کنند.  
در دفاع : ارائه ادله اثبات مهمترین دلایل اثباتی میباشد.

بحث ثبوتی یا استدلالی: بحثی است که واقع را ارزیابی می کنند و  
امکان و عدم امکان آن را در منطق تحلیل نمایند

# مهارت های نگارش لایحه در صورت شکلی

ذکر دلیل اقماعی

عدم طرح مسائل غیر حقوقی

عدم درج محاسبات

خلع سلاح سازمان از طریق پیش بینی دفاعیات

استناد به آرای پرونده مشابه

تنظیم دفاعیات به صورت دو بخشی

رعایت اختصار

نکات تنظیم مستندات



# شکایات مالیاتی در هیأت های حل اختلاف

**هیات 216 ق م م**

عدم ابلاغ صحیح یا به هر ترتیب وصول مالیات قبل از قطعیت

تبصره یک هیات 216 ق

م م

شکایت از جهت اقدامات اجرایی : (اقدامات اجرایی و توقیف حساب، پلمپ محل فعالیت، ممنوع الخروجی و اعتراض به ارزش

افزوده) هیات 216 ق م م

نسبت به رسیدگی به ارزش افزوده

هیئت تبصره 2 ماده 216 ق.م.م.ه

**هیات 257 ق م م**

هیئت همعرض در راستای اجرای رای شورای عالی مالیاتی و شعب دیوان

**هیات تبصره ماده ۱۵۷ ق م م**

اعتراض به مطالبه مالیات مضاعف از غیر مودی

**هیات 257 ق م م**

الزام به استرداد وجوه اضافی



در پایان بخش اول

نتیجه میگیریم که:

در محل اختلاف یکی از طرفین دعوا پیروز میگردند

یا طرف استدلال (منکر). یا طرف استناد (مّدعی)

# پایان بخش اول



## لایحه در قسمت مبنا و معیار

کارکرد حیاتی و نقش بنیادین لایحه در  
روند رسیدگی، دقت فراوان در تدوین  
درست و کامل ماهیت لایحه میباشد.

## شروع لایحه باید حتما خاص و حتی غیر متعارف باشد

- شروع لایحه اگر خاص و نامتعارف باشد باعث ایجاد هیجان مطالعه در دادرسان مراجع فرجام خواهی می‌گردد و آنها را ترغیب به ادامه مطالعه مینماید

پیشنهاد ما شروع خاص و حتی غیرمتعارفی است که نظر هر خواننده و مخاطبی را به خود معطوف کند. نگاهی به آثار ادبی یا سینمایی بزرگ تاریخ جهان نشان می‌دهد، پدیدآورندگان آن آثار در همان بدو امر به اصطلاح قاپ خواننده یا بیننده را دزدیده و او را ناگزیر از خواندن یا دیدن اثر تا به پایان می‌کنند.

## کاربرد علائم نگارشی (نشانه گذاری)

نقطه ( . ):

نقطه نشان می دهد جای مکث کجاست و در حقیقت نشان دهنده ی پایان جمله خبری است .

درنگ نما یا ویرگول ( ، ):

نشانه درنگ و مکث کوتاهی است .

نقطه ویرگول درنگ متوسط ( ؛ ):

در پایان جمله های زنجیره ای و وابسته به هم که در ظاهر مستقل اند اما در اصل به هم مربوط اند .

## کاربرد علائم نگارشی (نشانه گذاری)

نشانه نقل قول / گیومه ( « » ):

گر بخواهیم سخن يك فرد یا قسمتي از مطلب مكتوب را بدون هیچ گونه تغییر و دخل تصرفی به طور مستقیم نقل کنیم در آغاز وپایان مطلب از علامت گیومه استفاده می کنیم .

گریز نما /پرانتر دو هلال/دو کمان ( ) :

هنگامی که نویسنده بخواهد توضیح اضافی یا آگاهی بیشتر به خواننده بدهد.

دو نقطه ( : ) :

اگر بخواهیم گفته ی کسی را نقل کنیم معمولاً پس از گفت یا فرمود از این علامت استفاده می کنیم.



مهم‌ترین قسمت اقدام ، در لایحه  
نویسی استدلالی ، ایجاد روند متقاعد  
سازی به شیوه مغالطه‌گری

# مغالطه ابهام ساختاری

## الف- مغالطه ابهام ساختاری

این مغالطه جایی است که جمله یا ترکیبی به گونه‌ای نوشته می‌شود که بیش از یک معنا را افاده می‌کند. در این مغالطه، شخص جمله‌ای بکار

نوع دیگر و بسیار متداول ابهام ساختاری، عدم رعایت دقیق قواعد نقطه‌گذاری و نگارشی است. مثال‌های متعددی می‌توان برای این مغالطه زد از جمله:

«بخشش لازم نیست، اعدامش کنید.»

«بخشش، لازم نیست اعدامش کنید.»

آشکار است که جابه جایی یک ویرگول، معنای جمله را به شکل بنیادین

تغییر می‌دهد.

نمونه دیگر:

«اجناس مسروقه توسط مامورین، کشف شد.»

«اجناس مسروقه، توسط مامورین کشف شد.»

# مغالطه واژه مبهم

## ب- مغالطه واژه‌های مبهم

این مغالطه در جایی است که گوینده یا نویسنده از لغات و واژگانی استفاده می‌کند که به علت ابهام و عدم تعین، سخن او را غیرقابل نقد می‌نماید. به این ترتیب که در هر شرایطی می‌تواند ادعا کند که سخن او هنوز صحیح و پابرجاست و به این وسیله خود را از هر اعتراض و انتقادی مصون دارد.

# مغالطه بزرگ نمایی

## پ- مغالطه بزرگ نمایی

در این مغالطه شخص موضوعی که عموماً فرعی و دارای اهمیت زیادی نیست را تعمداً و به انحاء گوناگون، بزرگ جلوه می‌دهد و با این کار، نگاه مخاطب را بی‌جهت به آن موضوع فرعی جلب و معطوف می‌نماید. مثلاً وکیل مقابل در لایحه خود ویژگی‌های شخصیتی موکل خود را پررنگ نموده تا اصل بزه ارتكابی وی را کمرنگ نماید.

# مغالطه کوچک نمایی

## ت- مغالطه کوچک نمایی

این مغالطه عیناً مانند مغالطه بزرگ نمایی است، با این تفاوت که در مغالطه بزرگ نمایی برای برجسته کردن بعضی از ابعاد مطلب مورد نظر تلاش می شود، اما در مغالطه کوچک نمایی برای کمرنگ کردن و بی اهمیت نشان دادن آن. اما در هر دو، بیان مطلب به گونه ای است که در بردارنده برخی معانی ناواقعی می شود و دستکم اهمیت ابعاد مختلف موضوع را کم رنگ میکند.

# مغالطه توهین

## ن - مغالطه توهین

در این مغالطه، شخص به جای پاسخ به استدلال طرف مقابل، به شخصیت گوینده یا نویسنده حمله نموده و او را به باد دشنام و ناسزا می‌گیرد. مغالطه‌گر در این روش سعی می‌کند، با تخریبش چهره طرف مقابل، باطل بودن استدلال وی را نتیجه بگیرد. باید توجه داشت که ممکن است یک فرد فاسدالاخلاق نیز سخن درستی بگوید و استدلال صحیحی بنماید و شخصیت گوینده، ملازمه با درستی یا نادرستی استدلال وی ندارد.

نمونه: «خواندن این کتاب فایده‌ای ندارد، نویسنده آن برتراند راسل است که همه از فساد اخلاقش مطلع هستند.»

نمونه دیگر: «از شما بعید است به کلام فیلسوف فاسدی چون میشل فوکو استناد کنید و در شأن شما نیست.»

# مغالطه بستن راه استدلال

## ک- مغالطه بستن راه استدلال

در حالت عادی وقتی فردی ادعایی می کند باید به ارائه و بیان ادله بپردازد، تا بر پایه آن ادله، بتوان نسبت به درستی یا نادرستی آن مدعا، قضاوت و داوری نمود. در این مغالطه، شخص طوری وانمود می کند که گویی مدعایش صد در صد درست و بدیهی است و با اتخاذ این روش، هم خود را از ارائه دلیل بی نیاز می سازد و هم راه مخالفت بر آن ادعا را می بندد.

# تجاهل العارف در لوایح مالیاتی

زمانی که شخص چیزی را که می داند در قالب پرسشی مطرح می نماید تا دادرس ناخودآگاه خود را لحظه ای در مقام دادخواه قرار دهد و به نوعی وجدان قاضی را تحریک نماید.



## مغالطه منشا

### ۵- مغالطه منشا

در این مغالطه، مغالطه کننده، کلام و استدلال شما را به یک شخصیت مذموم و بدنام نسبت داده و می‌گوید: «نظیر این ادعا را فلان شخص کرده است.» و با استناد به بدنامی آن شخص، خطا بودن سخن و استدلال شما را نتیجه می‌گیرد.

مثلاً طرف مقابل برای رد استدلال شما به جای نقد اصل سخن، اینگونه می‌گوید: «جنایتکاران نازی در دادگاه نورمبرگ نیز چنین استدلالاتی می‌کردند.» یا «استدلال شما همکار گرامی، همان استدلالی است که وکیل صدام ملعون، در توجیه جنایات او در دادگاه عنوان کرد و محکوم به رد است.»

# مغالطه نقل قول ناقص

## خ- مغالطه نقل قول ناقص

انگیزه‌ها و اهداف نقل قول زیاد است. گاهی شخص تنها می‌خواهد گفتار فرد مورد نظر را به اطلاع مخاطبان خود برساند. اما همیشه اینگونه نیست و گاهی نقل قول کننده دارای اهداف خاصی است که برای رسیدن به آنها، گفتار دیگران را وسیله و ابزار قرار می‌دهد. حال اگر ناقل از سخنان مرجع مورد استناد خود، بخشی را برگزیند، که محتوای آن، مغایر با نظر اصلی و واقعی آن مرجع باشد، مرتکب مغالطه نقل قول ناقص شده است.<sup>۱</sup>

در ادامه برخی بخشنامه و دستورالعمل هایی که  
می توان در لوایح به آن اشاره نمود

اما حتما در اول هر موضوع اختلاف توجیه  
ندارد و در ساختار بند از استدلال به شکلی  
که تصمیم گیرنده متوجه عدم تمایل به بازگو  
نمودن آن گردد.

## موارد قابل ذکر در استدلال و استناد

- ✓ توجه و اطلاع از ماده ۱۵۶ ق.م.م در زمان صدور و ابلاغ برگ تشخیص
- ✓ اطلاع از ماده ۱۵۷ ق.م.م
- ✓ توجه به بند ۸ بخشنامه ۲۰۰/۹۶/۱۲۳ و ۲۰۰/۹۶/۱۷۰ در خصوص نحوه رسیدگی به جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مکرر و بخشنامه ۲۰۰/۹۶/۶۵ در خصوص نحوه قطعیت و بخشودگی جریمه‌های موضوع ماده ۱۶۹ مکرر.
- ✓ توجه به بخشنامه ۲۰۰/۹۳/۲۶ و ۲۰۰/۹۳/۱۲۴ در خصوص نحوه اقدام ادارات امور مالیاتی در موارد اشتباه سهوی مودیان در ثبت مبالغ برخی از اقلام اظهارنامه

## موارد قابل ذکر در استدلال و استناد

- ✓ توجه به بخشنامه ۲۰۰/۹۶/۱۳۱ در خصوص اجرای حکم تبصره ۳ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم
- ✓ توجه به رعایت مواد ۲۰۳ تا ۲۰۹ ق.م.م در ارتباط با نحوه ابلاغ دعوتنامه، دعوتنامه بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م، برگ تشخیص، دعوتنامه و آرای هیات های بدوی، تجدید نظر و شورای عالی مالیاتی
- ✓ تبصره ۲ ماده ۹۷ و بند ۱ و ۲ ماده ۳۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م در خصوص تشخیص علی الراس درآمد مشمول مالیات
- ✓ بند ۳ ماده ۹۷ و تبصره ۱ ماده ۹۷ در ارتباط با نحوه رسیدگی، زمان ابلاغ و مهلت رسیدگی

## موارد قابل ذکر در استدلال و استناد

- ✓ توجه به رعایت تبصره ۱ ماده ۳۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م در ارتباط با توافق با رئیس
- ✓ توجه به رعایت ماده ۳۵ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م و ۲۳۷ ق.م.م در ارتباط اخذ تصویر گزارش رسیدگی
- ✓ توجه به رعایت ماده ۳۷ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م در ارتباط با محل رسیدگی، تاریخ رسیدگی و مهلت تمدید تاریخ رسیدگی
- ✓ توجه به ماده ۲۳۹ ق.م.م در خصوص مهلت اعتراض به برگ تشخیص
- ✓ توجه به ماده ۲۴۴ ق.م.م و تبصره های آن در خصوص ترکیب اعضای هیات حل اختلاف مالیاتی و ضرورت حضور اعضا

## موارد قابل ذکر در استدلال و استناد

✓ توجه به رعایت ماده ۲۴۶ ق.م.م و بند ۱۴ دستورالعمل دادرسی مالیاتی (بخش نامه ۱۱۷۳۰۰) در خصوص فاصله تاریخ ابلاغ دعوتنامه حضور در هیات و روز تشکیل جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی (نباید کمتر از ده روز باشد)

✓ توجه به تبصره ۶ ماده ۲۴۷ ق.م.م در ارتباط با هزینه رسیدگی

✓ مودی یا اداره امور مالیاتی می توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای قطعی هیات حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقص رای و تجدید رسیدگی را درخواست کنند (ماده ۲۵۱ ق.م.م) مودی پس از دریافت رای ظرف یک ماهه مزبور با شرط اینکه وثیقه مبلغ مالیات مورد اعتراض خود را به اداره امور مالیاتی مربوطه تحویل داده باشد وقت دارد نسبت به رای در شورای عالی مالیاتی اعتراض کند.



# موارد قابل ذکر در استدلال و استناد

- ✓ آیین نامه شماره ۳۰/۴/۱۷۷۴/۵۳۶۵ در خصوص اجرای وصول مالیاتها از قبیل شرایط صدور برگ اجرایی، بازداشت اموال، بازداشت اموال منقول نزد شخص ثالث و فروش اموال منقول
- ✓ بند ۸ دستورالعمل دادرسی مالیاتی (بخش نامه ۱۱۷۳۰۰) در خصوص تنظیم وکالت نامه رسمی برای وکیل مودی
- ✓ بند ۲۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی (بخش نامه ۱۱۷۳۰۰) در خصوص مهلت اجرای قرار در زمان صدور قرار رسیدگی توسط هیات حل اختلاف
- ✓ بند ۲۴ دستورالعمل دادرسی مالیاتی (بخش نامه ۱۱۷۳۰۰) در خصوص درخواست کارشناس رسمی دادگستری توسط مؤدی برای ارزیابی دارایی ها (در خصوص اظهارنامه ها و پرونده های انحلال و پرونده های سرقفلی کاربرد بیشتری دارد)



## موارد قابل ذکر در استدلال و استناد

✓ دستورالعمل ۲۰۰/۹۳/۵۳۷ در خصوص چگونگی برخورد و اقدام در ارتباط با اطلاعاتی که از سامانه دریافت اطلاعات موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم در رسیدگی

✓ بند ۹ دستورالعمل دادرسی مالیاتی (بخش نامه ۱۱۷۳۰۰) در خصوص حضور کارمند حقوق بگیر اشخاص حقوقی در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی با همراه داشتن معرفی نامه از شخص حقوقی با تائید واحد مالیاتی مربوط

✓ بند "د" ماده ۱۰۳ و تبصره ۲ ماده ۸ دستورالعمل دادرسی مالیاتی (بخش نامه ۱۱۷۳۰۰) در ارتباط با پرداخت حق تمبر در زمان حضور وکیل مودی در هیات حل اختلاف (قبل از حضور در جلسه پرداخت شود)

✓ پرداخت مالیات قابل قبول در زمان حضور در هیات تجدید نظر

با تشکر از توجه شما!

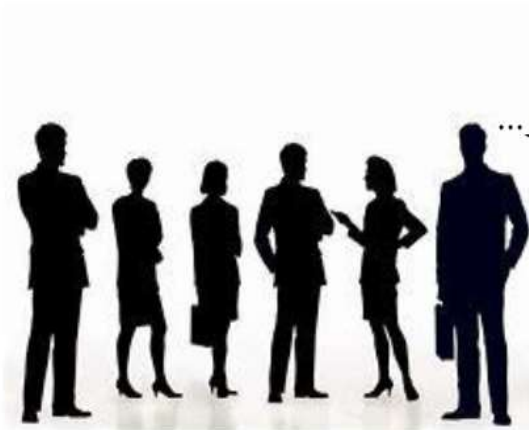
ارائه دهنده: ...

کاش امروز را امانت به خاطر بسپاریم  
چون خاطرات تنها امین در نگهداری میباشند

بررسی تخصصی دادرسی مالیاتی

در دیوان عدالت اداری

## شرایط دادخواست



□ شاکی (سمت)

▪ نماینده دستگاه ها، بانک های دولتی و...

▪ وکیل دادگستری

▪ نماینده شرکت ها

□ طرف شکایت

## نماینده دستگاه ها، بانک های دولتی و...



- حکم قانونی
- امضای برگ نمایندگی از سوی بالاترین مقام
- ضمانت اجرا

# حکم قانونی

## ماده ۳۲ قانون آیین دادرسی مدنی

وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی و وابسته به دولت، شرکتهای دولتی، نهادهای انقلاب اسلامی و مؤسسات عمومی غیردولتی، شهرداریها و بانکها می توانند علاوه بر استفاده از وکلای دادگستری برای طرح هرگونه دعوا یا دفاع و تعقیب دعاوی مربوط، از اداره حقوقی خود یا کارمندان رسمی خود با داشتن یکی از شرایط زیر به عنوان نماینده حقوقی استفاده نمایند:

- ۱- دارا بودن لیسانس در رشته حقوق با دو سال سابقه کارآموزی در دفاتر حقوقی دستگاههای مربوط.
  - ۲- دو سال سابقه کار قضایی یا وکالت به شرط عدم محرومیت از اشتغال به مشاغل قضاوت یا وکالت.
- تشخیص احراز شرایط یاد شده به عهده بالاترین مقام اجرایی سازمان یا قائم مقام قانونی وی خواهد بود.
- ارائه معرفی نامه نمایندگی حقوقی به مراجع قضایی الزامی است.


## لزوم امضای برگ نمایندگی از سوی بالاترین مقام

### رای دیوان

با توجه به اینکه آقای که به عنوان نماینده قانونی تجدیدنظرخواه دادخواست تجدیدنظر را تقدیم نموده است دلیل مثبت سیمت خود را طبق بند (ح) ماده (22) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری پیوست دادخواست نکرده و پس از ابلاغ اخطار رفع نقض نامه شماره 98/500/952 مورخ 98/1/24 معاون توسعه مدیریت و منابع را به عنوان دلیل مثبت سیمت ارائه کرده که طبق این نامه وی صرفاً به سیمت سرپرست اداره امور حقوقی و امور قراردادها تعیین گردیده است و این نامه مثبت سیمت با شرایط مقرر در ماده (32) قانون آیین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب در امور مدنی از ناحیه بالاترین مقام اجرایی سازمان یا قائم مقام قانونی وی نمی باشد و به جهت عدم احراز سیمت وی در تقدیم دادخواست با استناد به مواد 65 و 122 قانون صدرالذکر ناظر به ماده 89 و بند (5) و ماده (84) قانون آخری الذکر قرار رد تجدیدنظرخواهی ایشان به نمایندگی از سازمان توسعه و تجارت ایران از دادنامه تجدیدنظرخواسته صادر و اعلام می گردد. این رای قطعی است. 1/



# ضمانت اجرا

شعبه ۵ تجدیدنظر دیوان عدالت اداری (چهاردهم تجدیدنظر سابق) ابلاغ الکترونیک		شماره بایگانی شعبه: ۹۸۰۵۶۰ تاریخ تنظیم: ۱۳۹۸/۰۵/۰۶
مشخصات ابلاغ شونده:		
نام خانوادگی:	نام: بارک کشاورزی	شماره ملی: ۱۰۱۰۰۸۳۰۱۸۸
نوع ابلاغیه: ابلاغ اخطار به رفع نقص		
مهلت رفع نقص: ۱۰ روز		
متن ابلاغیه:		
مهلت رفع نقص: ۱۰ روز اظطار شونده محترم: نظر به آنکه دادخواست تقدیمی شما به جهات ذیل ناقص می باشد، لذا مقتضی است طرف مهلت مقرر از تاریخ ابلاغ نسبت به رفع نقص اقدام، در غیر این صورت برابر مقررات قانونی قرار رد دادخواست شما صادر خواهد شد. موارد نقص: ۱ - رونوشت سندی که مثبت سمت شما (خانم) e - حجری) باشد پیوست نیست.		
امضاء:	سمت صادر کننده:	نام صادر کننده:
	مدیر دفتر دادگاه تجدیدنظر شعبه ۵ تجدیدنظر دیوان عدالت اداری (چهاردهم تجدیدنظر سابق) - مسعود جعفری	مسعود جعفری



تجدیدنظرخواه: خانم ع. حسبه به نمایندگی از بانک کشاورزی

تجدیدنظرخوانده: آقای ح. ک. به شماره ۹۸/۵/۱۴-۷۴۷۹ بد فرزند صفدر با وکالت خانم ش. ه. پ. به شماره ۹۸/۳/۸-۷۳۷

تجدیدنظرخواسته: دادنامه شماره ۷۳۷ مورخ ۹۷/۳/۸ صادر شده از شعبه سوم بدوی دیوان عدالت اداری

گردشکار: حسب دادنامه تجدید نظر خواسته حکم به ورود شکایت تجدیدنظرخوانده به خواسته الزام به اجرای مفاد قانونی اصلاح ماده ۳۵ قانون بودجه سال ۱۳۹۵ و دستور العمل آن صادر شده است. تجدیدنظرخواه با تقدیم دادخواستی که پس از ثبت به این شعبه ارجاع شده از آن تجدیدنظرخواهی نموده است. پاسخ تجدیدنظرخوانده وصول و به شماره ۹۸/۷/۸-۷۰۸ ثبت شده است. اینک جلسه شعبه با حضور اعضای امضاکننده ذیل تشکیل و پرونده تحت نظر است پس از بررسی محتویات پرونده ختم رسیدگی را اعلام و با استعانت از خداوند متعال به شرح آتی مبادرت به انشاء رای می نماید.

### رای دیوان

با توجه به مجموع محتویات پرونده نظر به اینکه تقدیم کننده دادخواست تجدیدنظر در تاریخ ۱۳۹۸/۴/۱۶ خانم ع. حسبه را به نمایندگی از بانک کشاورزی است که دلیل مثبت سمت خویش را پیوست دادخواست نکرده و پس از صدور اخطار رفع نقص جهت ارائه دلیل مثبت سمت نامه شماره ۸۳/۵۰۱/۲۶۵-۹۸/۵/۱۲ به پیوست لایحه مثبت به شماره ۹۸/۵/۱۴-۷۴۷۹ به عنوان دلیل مثبت سمت ارائه گردیده است بنابراین تقدیم کننده دادخواست در زمان تقدیم دادخواست دارای سمت جهت تجدیدنظرخواهی از دادنامه شماره ۹۸/۳/۸-۷۳۷ صادر شده از شعبه سوم بدوی دیوان عدالت اداری نیست با استناد به ماده ۱۲۲ قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری ناظر به ماده ۸۹ و بند ۵ ماده ۸۴ قانون آئین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب در امور مدنی قرار رد تجدیدنظرخواهی وی از دادنامه مذکور صادر و اعلام می گردد. این رای قطعی است. ۱/

مستشار شعبه پنجم تجدیدنظر دیوان عدالت اداری

مستشار شعبه پنجم تجدیدنظر دیوان عدالت اداری

## طرف های شکایت

طرف شکایت:	اعتراض به:
اداره کل / اداره امور مالیاتی	آرای هیئت های مالیاتی
سازمان امور مالیاتی / شورای عالی مالیاتی	آرای شعب شورای عالی مالیاتی
وزارت امور اقتصادی و دارایی	آرای هیئت ۲۵۱ مکرر

تجدیدنظرخواه : آقای

تجدیدنظرخوانده : امور مالیاتی استان اردبیل - معاونت مالیات بر ارزش افزوده

تجدیدنظرخواسته : نقض دادنامه شماره 97/12/15-4942 صادره از شعبه 3 بدوی دیوان عدالت اداری

#### رای شعبه 4 تجدیدنظر دیوان عدالت اداری

با ملاحظه اوراق پرونده ، شکای بدوی با تقدیم دادخواست در دیوان عدالت اداری نسبت به رأی شماره 97/4/6-17/67455 صادره از هیأت سه نفری موضوع ماده 251 مکرر ق.م.م به طرفیت هیأت یاد شده و وزارت امور اقتصادی و دارایی شکایت کرده است . به شرح دادنامه شماره 97/12/-4942 15 صادره از شعبه 3 بدوی دیوان عدالت اداری حکم به رد شکایت شکای بدوی صادر شده ، نظر به اینکه تجدیدنظرخواهی از دادنامه تجدیدنظر خواسته متوجه وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا هیأت سه نفری موضوع ماده 251 مکرر ق.م.م مستقر وزارت خانه یاد شده بوده ، تجدیدنظرخواهی متوجه اداره تجدیدنظرخوانده ( اداره کل امور مالیاتی استان اردبیل ) نمی باشد لذا ، با شرایط موصوف ، دادخواست تجدیدنظرخواهی تجدیدنظرخواه قابلیت استماع را نداشته مستنداً به مواد 17 و 53 و 71 و 72 و 78 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری قرار رد دادخواست تجدیدنظرخواهی ، تجدیدنظرخوا صادر و اعلام می گردد . رای صادره قطعی است ./5

## طرف شکایت: اداره کل مالیاتی شمال تهران

### موضوع شکایت و خواسته: اعتراض به رای شورای عالی مالیاتی

گردشکار: شاکی با تقدیم دادخواست به خواسته فوق که به شماره صدرالاشاره ثبت و به این شعبه ارجاع شده است اجمالا اظهار داشته به رای شماره ۲۵۰۹۹ شورای عالی مالیاتی شعبه اول که وفق قانون نمی باشد اعتراض داشته تقاضای ابطال آن را دارم اینک جلسه رسیدگی شعبه در وقت فوق العاده تشکیل است و پس از بررسی دلایل و مستندات طرفین ختم رسیدگی را اعلام و با استعانت از خداوند متعال به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید.

#### «رای شعبه دیوان»

اولاً رای معترض عنه به شماره ۲۰۱/۶۹۷۲/د مورخه ۱۳۹۸/۴/۳۰ از شعبه اول شورای عالی مالیاتی صادر شده است که خارج از چارت تشکیلاتی خواننده دعوی می باشد و دعوی در واقع توجهی به خواننده مذکور در دادخواست ندارد و وفق قانون دعوایی قابلیت استماع و پذیرش دارد که صحیحاً طرح شده باشد فلذا با اختیار حاصله از مواد ۱۷ و ۱۰ و ۵۳ قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ قرار رد شکایت به جهت عدم توجه دعوی صادر می نماید قرار صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ به استناد ماده ۶۵ قانون یادشده قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. ثانیاً رای مورد شکایت به شماره ۲۵۰۹۹ مربوط به هیات تجدیدنظر مالیاتی حسب مفاد ابلاغنامه و رای شورای عالی مالیاتی در مورخه ۱۳۹۷/۹/۱۲ ابلاغ شده است در حالی که دادخواست تقدیمی در مورخه ۱۳۹۸/۹/۱۰ ارائه گردید فلذا به جهت خارج از مهلت بودن به استناد مواد ۱۰ و ۱۶ و ۵۳ از قانون یادشده قرار رد شکایت صادر می نماید که به سیاق فوق قابل تجدیدنظر خواهی است. ۲۵/

رئیس شعبه سوم دیوان عدالت اداری

مهارت های نگارش دادخواست و تنظیم مستندات  
در  
شعب دیوان عدالت اداری





## مهارت های نگارش دادخواست مالیاتی



- ذکر دلیل اقماعی
- عدم طرح مسائل غیرحقوقی
- عدم درج محاسبات
- خلأ سلاح سازمان از طریق پیش بینی دفاعیات
- استناد به آرای پرونده مشابه
- تنظیم دادخواست به صورت دو بخشی
- رعایت اختصار
- نکات تنظیم مستندات

## ذکر دلیل اقناعی

و با توجه به منضمات تقدیمی توسط طرفین و سفارشات لایحه دفاعیه اداره طرف شکایت و  
با مذاقه در <sup>رکس</sup> معترض عنه به شماره ۱۲۴۸ مورخه ۱۱/۱۱/۱۳۹۵ اصداری از <sup>هوا</sup>  
تجدید نظر <sup>مالکس</sup> مربوط به مالیات بر ارزش افزوده مودی، و با توجه به اینکه  
وفق قوانین موضوعه از جمله قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی  
و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، رسیدگی مالیاتی و تعیین مالیات و اقدامات  
مامورین واحدهای مالیاتی و گروههای رسیدگی کننده باید منطبق با مقررات و قوانین  
موضوعه و متکی به قانون باشد و از مجموعه قرائن و امارات از جمله <sup>اندر برار سردار نظام</sup>  
<sup>دائرة رسیدگی اقامت ۱۳۹۵</sup> ذکر دلیل اقناعی تقدیم <sup>مدرسه</sup>  
این معنا استنباط می شود و اقدامات در راستای اجرای قانون و ناشی از اختیارات  
تفویضی قانون بوده و تخلفی در صدور <sup>رکس</sup> معترض عنه مشاهده نمی شود فلذا  
مستنداً به مواد ۶۵ و ۱۰ قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲  
حکم به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض  
در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. ۲۵/





# عدم درج محاسبات

در فاصله زمانی ۹۱/۰۱/۰۱ لغایت ۹۴ با پهنه R122 مسکونی بوده نادیده گرفته و با استناد به بند یک صورتجلسه شماره ۵۵۹ کمیسیون ماده ۵ نامه شهرداری که از سال ۹۵ تاکنون کاربری ملک به پهنه S222 فضای کار و فعالیت تغییر یافته طی گزارش شماره ۲۵۵/۴۸۰۸۸ مورخ ۹۸/۰۷/۳۰ مبلغ ۲۹,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (پ) مآخذ گزارش قرار داده عبارتی کارشناسان فاصله زمانی فوت متوفی را که در نامه شهرداری از ۹۱/۰۱/۰۱ لغایت ۹۴ میباشد و در قرار صادره هم تأکید شده بود که ارزش سرقفلی را به تاریخ حین الفوت سال ۹۲ ارزیابی کنید نادیده گرفته و در ادامه گزارش مآخذ ماترک خالص را از مآخذ ۲۲,۱۴۹,۵۰۹,۷۶۲ ریال برآورد نموده اند. برآورد اعلام شده با عنایت به اینکه وراثت نسبت به سایر رقیبات ماترک در گزارش رسیدگی اولیه ۶۲۹۶ مورخ ۹۶/۰۱/۱۹ (پ) اعتراضی نداشته اند. در نتیجه رقم ماترک اعلام شده بدرستی مورد محاسبه قرار نگرفته و مغایرتی بشرح ذیل بضرر دولت اعلام گردیده:

۱- ارزش برآوردی خالص ماترک در گزارش رسیدگی پیوست ۱ شامل عرصه اعیان و سرقفلی پس از کسر دیون طبق بزرگ تشخیص شماره ۶۸۳۶ مورخ ۹۴/۰۱/۳۰ یکی از وراثت بنام نجمه علی پور منزه (پ) مبلغ: ۷۳,۱۶۸,۸۸۸,۶۸۹ ریال باکسر ارزش سرقفلی برآوردی اولیه (پ):

۷۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰

۲۹,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰

و اضافه کردن ارزش برآوردی سرقفلی در اجرای قرار ۲۵۱ مکرر (پ):

ریال ۳۲,۱۶۸,۸۸۸,۶۸۹

خالص مانده ماترک مآخذ محاسبه مالیات جهت وراثت معادل:

اما کارشناسان در گزارش اعلام شده در اجرای قرار هیئت محترم ۲۵۱ مکرر در نامه شماره ۲۵۵/۴۸۰۸۸ مورخ ۹۸/۰۷/۳۰ بعنوان اداره کل امور مالیاتی شرق تهران (پ) که در رأی شماره ۱۷/۲۲۵۰۱۸ مورخ ۹۸/۱۱/۱۵ هیئت محترم ۲۵۱ مکرر مورد عمل قرار گرفته مبلغ ۲۲,۱۴۹,۵۰۹,۷۶۲ ریال اعلام داشته و در نتیجه مغایرتی معادل ۱۹,۳۷۸,۹۲۷ ریال بضرر دولت اعلام که با اعتراض وراثت عملاً ادامه رسیدگی تا روشن شدن وضعیت مبلغ ۱۹,۳۷۸,۹۲۷ ریال در رأی هیئت محترم ۲۵۱ مکرر (پ) و همچنین اعلام صحیح گزارش ارزش سرقفلی بتاريخ حین الفوت ۹۴/۰۹/۲۷ در گزارش اجرای قرار توسط کارشناسان مجری قرار هیئت محترم ۲۵۱ مکرر (پ) امکان حل و فصل نهائی و محتومه گردیدن پرونده حاصل نگردیده.

بنابه مراتب فوق از قضات عالی مقام دیوانعدالت اداری تقاضای صدور رأی وفق مقررات را دارد.

## خلا سلاح سازمان از طریق پیش بینی دفاعیات

گردشکار: شکای با تقدیم دادخواست به خواسته فوق که به شماره صدرالاشاره ثبت و به این شعبه ارجاع شده است اجمالاً اظهار داشته اداره مالیاتی در تعیین مالیات علی الراس برای شرکت رعایت ضوابط ومقررات قانونی را ننموده است و به مفاد قانونی توجهی نشده است تقاضای ابطال رای صادره را دارم . طرف شکایت در پاسخ به شکایت شکای به موجب لایحه دفاعیه که تحت شماره 2367 مورخ 1397/9/14 در دفتر این شعبه ثبت شده است اعلام کرده درخصوص موضوع کارشناسی انجام شده است و مالیات مورد تعدیل واقع گردید و مدارک مثبتی از سوی شکای درخصوص ادعای مطروحه ارائه نشده است تقاضای ردشکایت رادارم. اینک جلسه رسیدگی شعبه در وقت فوق العاده تشکیل است و پس از بررسی دلایل و مستندات طرفین حتم رسیدگی را اعلام و با استعانت از خداوند متعال به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید.

«رای شعبه دیوان»

با بررسی جامع محتویات پرونده ومفاد دادخواست شکای که ادعای غیرقانونی بودن مالیات را نموده است و بانوجه به منضمات تقدیمی توسط طرفین و مفاد لایحه دفاعیه اداره طرف شکایت و با مدافه در رای معترض عنه به شماره 201/2044/د مورخه 1397/2/31 اصداری از شعبه سوم شورای عالی مالیاتی مربوط به مالیات عملکردسال 1392 مودی ،وبانوجه به اینکه وفق قوانین موضوعه از جمله قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 با اصلاحات بعدی ، رسیدگی مالیاتی وتعیین مالیات واقدامات مامورین واحدهای مالیاتی و گروههای رسیدگی کننده باید منطبق با مقررات و قوانین موضوعه ومنکی به قانون باشد و از مجموعه قراین وامارات از جمله عدم ارائه مدارک مثبتی واقناعی وانجام کارشناسی درموضوع وتعدیل درآمد مشمول مالیات این معنا استنباط می شود و اقدامات در راستای اجرای قانون وباشی از اجنبارات تفویضی قانون بوده و تخلفی در صدور رای معترض عنه مشاهده نمی شود فلذا مستنداً به مواد 10و65 قانون تشکیلات

## استناد به آرای مشابه



□ یکسان بودن موضوع هر دو پرونده

□ روش استناد



# رعایت اختصار

قضات عالی مقام میسرند.

۱- طبق اصل ۱۳۸ قانون اساسی علاوه بر مواردی که هیئت وزیران یا وزیری مأمور تدوین آیین‌نامه‌های اجرایی قوانین می‌شود، هیئت وزیران حق دارد برای انجام وظایف اداری و تأمین اجرای قوانین و تنظیم سازمان‌های اداری به وضع تصویب‌نامه و آیین‌نامه بپردازد. هر یک از وزیران نیز در حدود وظایف خویش و مصوبات هیئت وزیران حق وضع آیین‌نامه و صدور بخشنامه را دارد ولی مفاد این مقررات نباید با متن و روح قوانین مخالف باشد. 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 لازم‌الاجرا است. تصویب‌نامه‌ها و آیین‌نامه‌های دولت و مصوبات کمیسیون‌های مذکور در این اصل، ضمن ابلاغ برای اجرا به اطلاع رئیس مجلس شورای اسلامی می‌رسد تا در صورتی که آنها را بر خلاف قوانین بنیاد یا ذکر دلیل برای تجدید نظر به هیئت وزیران بفرستد.

طبق اصل الزام به بیان دلیل کلیه اقدامات مأمورین عمومی باید مستند به قانون باشد به نحوی که صحت تصمیمات را برای مراجع نظارتی توجیه نمایند؛ این امر در تشخیص مالیات به نحوی بارز ظهور دارد از این جهت که تعیین و تشخیص مالیات ایجاد یک تکلیف برای اشخاص می‌باشد باید با استدلال و ائقن همراه باشد هیچگونه مجوزی در متن قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر مطالبه مالیات از مایخذ تراکنشات بانکی وجود ندارد.

بخشنامه شماره ۵۲۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۲/۲۴ و بخشنامه شماره ۵۲۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۱/۰۲ . بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۰۲/۰۴ و بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۱۶ مورخ ۲۰۰۰/۱۳/۱۳۱ برای تأمین اجرای کدام یک از مواد قانون مالیات‌های مستقیم صادر شده است؟ در سطور ذیل مواد قانونی مرتبط با رسیدگی و تشخیص مالیات آورده شده است تا احراز گردد که در هیچ کدام از این مواد مجوزی دال بر مطالبه مالیات از مایخذ تراکنشات بانکی صادر نشده است.

- به پیوست متن ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه اجرایی مربوط به آن به حضور قضات محترم تقدیم میگردد و همانگونه که مشخص است در متن آنها هیچگونه اشاره‌ای به مطالبه مالیات صرفاً از مایخذ تراکنشات بانکی نشده است لذا استناد به ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم صحیح جهت مشروعیت و قانونی کردن مطالبه مالیات از مایخذ تراکنشات بانکی صحیح نمی‌باشد.
- در متن ماده ۲۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم آمده است که : در مواردی که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیلن مودی حسب مورد قبول می‌شود و همچنین پس از تشخیص علی‌الرأس و صدور برگ تشخیص، چنانچه ثابت شود مودی فعالیت‌هایی داشته است که درآمد آن را کتمان نموده است و یا اداره امور مالیاتی در موقع صدور برگ تشخیص از آن مطلع نبوده‌اند، مالیات باید با محاسبه درآمد ناشی از فعالیت‌های مذکور تعیین و مابه التفاوت آن با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه شود. همانگونه که مشخص است در متن ماده ۲۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم فقط به فعالیت‌های مکتوم اقتصادی و مطالبه آنها اشاره شده است و ابتدا به مطالبه مالیات صرفاً از مایخذ تراکنشات بانکی اشاره نشده است.

## تنظیم مستندات

استفاده از برچسب

به هم ریختگی در ارسال از طریق دفاتر الکترونیکی

## شکایات مالیاتی بی حاصل در شعب دیوان

- عدم ابلاغ صحیح و طرح ادعای جعل امضا
- عدم دریافت گزارش رسیدگی
- شکایت از رای هیئت ۲۱۶ از جهت مسائل ماهوی
- اعتراض نسبت به عدم رسیدگی به ارزش افزوده در هیئت تبصره ۲ ماده ۲۱۶ ق.م.م
- اعتراض به هیئت همعرض در راستای اجرای رای شورای عالی مالیاتی، فراتر از رای شورا
- اعتراض به تصمیم وزیر نسبت به عدم طرح پرونده در هیئت ماده ۲۵۱ مکرر
- برگ اجراییه و اقدامات اجرایی (توقیف حساب، پلمپ محل فعالیت، ممنوع الخروجی و...)
- اعتراض به کسر مالیات مضاعف و الزام به استرداد وجوه اضافی
- اعتراض به عدم لحاظ معافیت

عدم ابلاغ  
صحیح و  
طرح ادعای  
جعل امضا

«رای شعبه دیوان»»

اعتراض شاکی ردیف اول نسبت به رای شماره 15138 مورخ 96/12/6 هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم در رابطه با مالیات ارن سال 90 با توجه به مجموع اوراق و محتویات پرونده از جمله مفاد دادخواست تقدیمی و لایحه دفاعیه ابرازی و با امعان نظر در رای معترض عنه موصوف با توجه به اینکه اولاً شاکی مدعی عدم ابلاغ صحیح اوراق مالیاتی و

جعل امضای ایشان در لایحه دفاعیه ارائه شده به شماره 4453 مورخ 93/6/29 به هیات رسیدگی کننده می باشد که در این خصوص ضرورت دانسته از مرجع قضائی رسیدگی کننده در خصوص صحت و سقم موضوع استعلام بعمل آید و بررسی شود آیا نتیجه در خصوص قطعیت مالیات موثر می باشد یا خیر چرا که برفرض اثبات جعل فرایند رسیدگی مالیاتی از جمله اعتراض به برگ تشخیص و نحو آن زائل گردیده و قطعیت مالیات از این حیث با ایراد مواجه می باشد ثانیاً از حیث وجود تناقض در مدلول رای از حیث به قطعیت رسیدن پرونده به دلیل عدم ارائه مدرک و از سوی دیگر به دلیل عدم قابلیت طرح در هیات موضوع ماده 216 وارد تشخیص و برهمن اساس مستند به مواد 10 و 63 و 65 از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری ضمن نقض رای معترض عنه و صدور حکم به ورود شکایت شاکی ردیف اول و لزوم رسیدگی مجدد به موضوع در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه حکم به رد شکایت وارد نالت صادر میگردد رای صادره ظرف مدت 20 روز از تاریخ ابلاغ قابل تجدیدنظر خواهی در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. /25





## شکایت از رای هیئت 216 از جهت مسائل ماهوی

### رای دیوان

با توجه به مجموع محتویات پرونده نظر به اینکه رای معترض عنه شماره 36994 مورخ 1396/9/1 هیات حل اختلاف مالیاتی در راستای ماده 216 قانون مالیات های مستقیم صادر شده است و طبق این ماده هیات 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 رسیدگی و رای صادر می نماید و آنچه از ناحیه شکای در دادخواست بدوی به شعبه بدوی و وکیل وی در لایحه تقدیمی به شعبه تجدیدنظر مثبت به شماره 3199-97/12/13-1396 جهت اعتراض به رای صادره از هیات و نقض آن بیان شده راجع به مسائل ماهوی خارج از ماده مذکور است تجدیدنظرخواهی موجه است با استناد به ماده 71 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری با نقض دادنامه تجدیدنظرخواسته حکم به رد شکایت تجدیدنظرخوانده به خواسته اعتراض به رای شماره 36994 مورخ 1396/9/1 هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده 16 قانون مالیات های مستقیم صادر و اعلام میگردند . این رای قطعی است. 8/

مستشاران شعبه 5 تجدیدنظر دیوان عدالت اداری

((رای شعبه 4 تجدید نظر دیوان عدالت اداری))

با ملاحظه اوراق پرونده، نظر به اینکه بعد از اعتراض مودی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده دوره های دوم و سوم و چهارم سال 94 و چهار دوره سال 95 و دوره چهارم سال 96 پرونده، در هیاتهای بدوی و تجدید نظر حل اختلاف مورد رسیدگی واقع و منتهی به صدور رای قطعی به شماره 98/11/29-155175 از سوی هیات تجدید نظر مالیاتی شده است. با وصف اعتبار قانونی رای مذکور بر روند قطعیت دوره مورد اعتراض ایرادی وارد نمی باشد رای مورد شکایت هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره یک ماده 261 ق م م طبع مقررات و در حدود اختیارات قانونی صادر گردیده، ادعای مودی و استدلال مندرج در دادنامه بدوی با فرض قبول آن در مقام شکایت مودی به رای شماره 98/11/29-155175 صادره از هیات تجدید نظر حل اختلاف مالیاتی موثر در مقام استماع خواهد بود. لذا با این وصف تجدید نظر خواهی، تجدید نظر خواه وارد تشخیص مستندا به ماده 71 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت ضمن نقض دادنامه تجدید نظر خواسته به شماره 1400/2/11-323997 صادره از شعبه 3 دیوان عدالت اداری حکم به رد شکایت شاکی بدوی و تأیید رای مورد شکایت به شماره 99/10/27-97432 صادره از هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره یک ماده 216 ق م م صادر میگردد. رای صادره قطعی است. 9/

رئیس شعبه 4 تجدید نظر دیوان عدالت اداری مستشار شعبه 4 تجدید نظر دیوان عدالت ادار

اعتراض نسبت به  
عدم رسیدگی به  
ارزش افزوده در  
هیئت تبصره 2  
ماده 216 ق.م.م

### ((رای شعبه 4 تجدید نظر دیوان عدالت اداری))

با ملاحظه اوراق پرونده، نظر به اینکه در خصوص مالیات بر ارزش افزوده عملکرد سنوات 89 لغایت 92 پس از اعتراض مؤدی نسبت به برگه های مطالبه، پرونده در هیات های بدوی و تجدید نظر حل اختلاف مالیاتی مطرح و نهایتاً منجر به صدور آرای به شماره های 104851-95/12/4 و 117657-96/10/1 از سوی هیات های یاد شده گردیده، با وصف اعتبار قانونی از رای مذکور پرونده قطعیت عملکرد سنوات 89 لغایت 92 مالیات بر ارزش افزوده شرکت مؤدی ابرادی وارد نمی باشد. ادعای مؤدی و استدلال مندرج در دادنامه بدوی با فرض صحت در مقام خواهد بود. با شرایط موصوف اعتراض شرکت مؤدی به اصل مطالبه مالیات بر ارزش افزوده قابل رسیدگی مجدد در هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره 2 ماده 216 ق.م.م نمی باشد رای شماره های 1966 لغایت 1972-97/10/25 هیات عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر تأیید بخشنامه شماره 200/90/70-95/10/11 سازمان امور مالیاتی کشور نیز مؤید آن است بنا به مراتب تجدید نظر خواهی اداره تجدید نظر خواه وارد تشخیص مستنداً به ماده 71 قانون تشکیلات و آیین دادرسی



اعتراض به تصمیم  
وزیر نسبت به عدم  
طرح پرونده در  
هیئت ماده 251  
مکرر

طرف شکایت: هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م وزارت امور اقتصادی و دارایی به نشانی تهران - میدان امام خمینی - خیابان باب همایون - خیابان صوراسرافیل - طبقه ششم

موضوع شکایت و خواسته: اعتراض به تصمیم

گردشکار: شاکی با تقدیم دادخواست به خواسته فوق که به شماره مذکور ثبت و به این شعبه ارجاع شده است اجمالاً اظهار داشته بنا به دلایل و جهات مندرج در دادخواست نسبت به تصمیم شماره ۱۲۲/۲/۵۹۴۷ مورخ ۹۷/۹/۱۷ مرکز عالی دادخواهی و تشخیص صلاحیت حرفه ای مبنی بر عدم موافقت با طرح اعتراض شاکی در هیات مذکور معترض می باشد. طرف شکایت در پاسخ به شکایت شاکی به موجب لایحه دفاعیه که تحت شماره ۲۳۳ مورخ ۹۸/۲/۱۴ در دفتر این شعبه ثبت شده است اعلام کرده در خصوص طرح یا عدم طرح اعتراض مودیان در هیات مذکور الزام قانونی وجود ندارد. اینک جلسه رسیدگی شعبه در وقت فوق العاده تشکیل است و پس از بررسی دلایل و مستندات طرفین ختم رسیدگی را اعلام و با استعانت از خداوند متعال به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید.

«رای شعبه دیوان»

به موجب ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، وزیر امور اقتصادی و دارایی اختیار ارجاع موضوع به هیات ماده ۲۵۱ مکرر را دارد و الزامی در عبارت مقنن وجود ندارد و رای شماره ۳۱۰ مورخ ۱۳۹۰/۷/۲۵ هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز موید همین اختیار وزیر و عدم امکان الزام وی به رسیدگی در هیات یادشده می باشد بنابراین مستنداً به مواد ۱۱۰ و ۶۵ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ امکان اجابت خواسته شاکی فراهم نبوده و حکم به رد شکایت صادر می نماید رای صادره ظرف بیست و یک روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. ۳/.

# برگ اجراییه و اقدامات اجرایی

شاکی:

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی ....

خواسته: اعتراض به اقدامات اجرایی و برگ اجرایی مالیات (توقیف حساب، پلمپ محل فعالیت، ممنوع الخروجی و...)

گردش کار: شاکی دادخواستی به خواسته فوق تقدیم دیوان عدالت اداری کرده که در تاریخ ... ثبت دبیرخانه دیوان و سپس به این شعبه ارجاع شده و خلاصه آن چنین است: مطابق مدارک و مستندات ارائه شده، طرف شکایت به صورت غیرقانونی نسبت به تعیین مالیات و انجام اقدامات اجرایی ناشی آن علیه اینجانب اقدام نموده است، لذا تقاضای رسیدگی و صدور دستور مبنی بر توقف و ابطال اقدامات اجرایی مورد استدعاست. دادخواست و ضمایم به طرف شکایت ابلاغ شده که در پاسخ اعلام کرده است: کسر و اخذ مالیات از شاکی وفق قوانین و مقررات صورت گرفته است ضمن این که طرح هر گونه دعوی راجع به اختلاف مالیاتی، مستلزم طرح شکایت ابتدایی در مراجع حل اختلاف مالیاتی است و شکایت مطروحه به شکل فعلی قابلیت رسیدگی در دیوان عدالت اداری را ندارد. اینک در وقت مقرر/ فوق العاده پرونده تحت نظر است، با توجه به مفاد دادخواست و مستندات موجود در پرونده، ختم رسیدگی را اعلام و با استعانت از خداوند متعال به شرح زیر رای صادر می شود.

## رای شعبه

به موجب ماده ۲۱۶ ق.م.م مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیاتها قابل مطالبه و وصول باشد، هیات حل اختلاف مالیاتی است. بنابراین اعتراض به اقدامات اجرایی بدو در صلاحیت هیات حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم قرار دارد و سپس رای صادره وفق ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، قابل شکایت در دیوان عدالت اداری است. لذا در شرایط فعلی موجبی جهت رسیدگی وجود ندارد و مستند به مواد ۱۰ و ۱۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری قرار رد شکایت صادر و اعلام می گردد. این رای برابر ماده ۶۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، ظرف بیست روز پس از ابلاغ، قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری است.

## رای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری: شماره ۹۶۱ مورخ ۹۳/۷/۲۵

...نظر به این که طبق تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م.م.م مرجع رسیدگی به شکایات از قطعیت مالیات (برگ مالیات قطعی) هیأت حل اختلاف مالیاتی است و باعنایت به این که به استناد بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی قابل شکایت و اعتراض در دیوان عدالت اداری خواهد بود و همچنین به استناد قسمت آخر ماده ۲۵۷ ق.م.م.م آراء صادر شده از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی زمانی که توسط دیوان عدالت اداری نقض شود، قابل رسیدگی مجدد در هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده یاد شده است، لذا رسیدگی به اعتراض مؤدی به برگ مالیات قطعی، قبل از رسیدگی و صدور رأی قطعی از سوی هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون اخیرالذکر، بدو قابلیت طرح و استماع در دیوان عدالت اداری را ندارد.

در نتیجه آرائی که به صورت قرار رد بر اساس استدلال فوق صادر شده است، صحیح و موافق مقررات تشخیص می شود. این رأی به استناد بند ۲ ماده ۱۲ و ماده ۸۹ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری برای شعب دیوان عدالت اداری و سایر مراجع اداری مربوط در موارد مشابه لازم الاتباع است.



# دادنامه هیئت عمومی دیوان به شماره ۱۰۴ مورخ ۹۵/۲/۲۸

اعتراض به  
کسر مالیات  
مضاعف و الزام  
به استرداد وجوه  
اضافی

... به موجب ماده ۸۷ ق.م.م مقرر شده است «اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات این قانون مسترد خواهد شد مشروط بر اینکه بعد از انقضای تیر ماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از حوزه مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد. حوزه مالیاتی مذکور موظف است ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم درخواست رسیدگیهای لازم را معمول و در صورت احراز اضافه پرداختی و نداشتن بدهی قطعی دیگر در آن حوزه مالیاتی نسبت به استرداد اضافه پرداختی از محل وصولیهای جاری اقدام کند. در صورتی که درخواستکننده بدهی قطعی مالیاتی داشته باشد، اضافه پرداختی به حساب بدهی مزبور منظور و مازاد مسترد خواهد شد».

در ماده ۲۴۲ همان قانون نیز اداره امور مالیاتی موظف شده است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد میباشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک ماه به مؤدی پرداخت کند. در مواردی نیز که اداره امور مالیاتی درخواست استرداد از طرف مؤدی را وارد نداند مطابق ماده ۲۴۳ قانون یاد شده، مؤدی میتواند ظرف سی روز از تاریخ اعلام نظر اداره امور مالیاتی، از هیئتهای حل اختلاف مالیاتی درخواست رسیدگی کند.

نظر به مقررات فوق الذکر، در مواردی که مؤدی مدعی است مالیاتی از او اضافه کسر شده است و استرداد آن را مطالبه میکند در ابتدا باید به اداره امور مالیاتی مراجعه کند، در صورتی که اداره امور مالیاتی ادعا را پذیرفت، طبیعتاً مبلغ اضافی را مسترد خواهد کرد و اگر ادعا را وارد ندانست، مؤدی میتواند به هیئتهای حل اختلاف مالیاتی مراجعه کند و تصمیم هیئتهای مذکور قابل اعتراض در دیوان عدالت اداری است. بنابراین در مواردی که مؤدی و از جمله کسانی که مدعی هستند مالیات بر حقوق آنها، اضافه بر مبلغ و ماخذ واقعی به اداره امور مالیاتی پرداخت شده است و استرداد آن را مطالبه میکنند، در ابتدا باید به اداره امور مالیاتی و عنداللزوم و حسب مورد به هیئتهای حل اختلاف مالیاتی مراجعه کنند، در نتیجه ادعای آنان در بدو امر در دیوان عدالت اداری قابل استماع نیست و به همین دلیل رای شعبه چهاردهم دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۱۳۸۹/۱/۲۱- صحیح و موافق مقررات تشخیص میشود.

## نمونه رای شعبه

شاکی:

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی ...

خواسته: اعتراض به کسر مالیات مضاعف و الزام به استرداد وجوه اضافی

گردش کار: شاکی دادخواستی به خواسته فوق تقدیم دیوان عدالت اداری کرده که در تاریخ ... ثبت دبیرخانه دیوان و سپس به این شعبه ارجاع شده و خلاصه آن چنین است: مطابق مدارک و مستندات ارائه شده، طرف شکایت به صورت مضاعف نسبت به اخذ مالیات اقدام نموده است لذا تقاضای استرداد وجوه اضافی مورد استدعاست. دادخواست و ضمائم به طرف شکایت ابلاغ شده که در پاسخ اعلام کرده است: کسر و اخذ مالیات از شاکی وفق قوانین و مقررات صورت گرفته است ضمن اینکه طرح هر گونه دعوی راجع به اختلاف مالیاتی، مستلزم طرح شکایت ابتدایی در مراجع حل اختلاف مالیاتی است و شکایت مطروحه به شکل فعلی قابلیت رسیدگی در دیوان عدالت اداری را ندارد. اینک در وقت مقرر/ فوق العاده پرونده تحت نظر است، با توجه به مفاد دادخواست و مستندات موجود در پرونده، ختم رسیدگی را اعلام و با استعانت از خداوند متعال به شرح زیر رای صادر می شود.

رای شعبه

به موجب ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی و ماده ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ که مؤید به رأی وحدت رویه شماره ۱۰۴ مورخ ۱۳۹۵/۰۲/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز می باشد، هر گونه اعتراض به دریافت مالیات اضافی و نیز تقاضای استرداد مالیات اضافی، مستلزم طرح شکایت قبلی در هیأت حل اختلافی مالیاتی است و طرح شکایت ابتدایی در دیوان عدالت اداری قابلیت رسیدگی ندارد، فلذا دعوی با شرایط فعلی قابل استماع نبوده و مستند به مواد ۱۰ و ۱۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری قرار رد شکایت صادر و اعلام می گردد. این رای برابر ماده ۶۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، ظرف بیست روز پس از ابلاغ، قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری است.

دادرسی / رئیس شعبه ... دیوان عدالت اداری

اعتراض به  
کسر مالیات  
مضاعف و الزام  
به استرداد وجوه  
اضافی



# اعتراض به عدم لحاظ معافیت

## نمونه رای شعبه

شاکي:

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی ....

خواسته: الزام به اعمال معافیت مالیاتی موضوع ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده

گردش کار: شاکي دادخواستی به خواسته فوق تقدیم دیوان عدالت اداری کرده که در تاریخ ... ثبت دبیرخانه دیوان و سپس به این شعبه ارجاع شده و خلاصه آن چنین است: مطابق مدارک و مستندات ارائه شده، علی رغم وجود شرایط قانونی، طرف شکایت از برقراری معافیت مالیاتی موضوع ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده استنکاف می‌ورزد. دادخواست و ضمائم به طرف شکایت ابلاغ شده که در پاسخ اعلام کرده است: کسر و اخذ مالیات از شاکي وفق قوانین و مقررات صورت گرفته است ضمن اینکه طرح هر گونه دعوی راجع به اختلاف مالیاتی، مستلزم طرح شکایت ابتدایی در مراجع حل اختلاف مالیاتی است و شکایت مطروحه به شکل فعلی قابلیت رسیدگی در دیوان عدالت اداری را ندارد. اینک در وقت مقرر/ فوق‌العاده پرونده تحت نظر است، با توجه به مفاد دادخواست و مستندات موجود در پرونده، ختم رسیدگی را اعلام و با استعانت از خداوند متعال به شرح زیر رای صادر می‌شود.

### رای شعبه

به موجب ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی، مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی، جز در مواردی که ضمن مقررات مرجع دیگری پیش‌بینی شده است هیأت حل اختلاف مالیاتی است. لذا تقاضای استرداد مالیات اضافی و اعمال معافیت مالیاتی، مستلزم طرح شکایت قبلی در هیأت حل اختلافی مالیاتی است و طرح شکایت ابتدایی در دیوان عدالت اداری قابلیت رسیدگی ندارد. فلذا دعوی با شرایط فعلی قابل استماع نبوده و مستند به مواد ۱۰ و ۱۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری قرار رد شکایت صادر و اعلام می‌گردد. این رای برابر ماده ۶۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، ظرف بیست روز پس از ابلاغ، قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری است.

## دلایل نقض آرای هیئت های مالیاتی



احتمال موفقیت اندک

احتمال موفقیت زیاد

# احتمال موفقیت اندک



نمونه ها:

- تناقض در رای هیئت های مالیاتی
- عدم رعایت مفاد مواد ۲۳۷ و ۲۴۸ ق.م.م
- عدم بررسی مدارک، انجام استعلامات و...

دلایل موفقیت اندک:

- رفع ایراد در دفاعیات سازمان
- رفع ایراد در هیئت های همعرض

## دلایل نقض آرای هیئت های مالیاتی




□ احتمال موفقیت زیاد

# مهمترین دلایل نقض آرای هیئت های مالیاتی در شعب دیوان عدالت اداری

- تناقض در رای هیئت های مالیاتی
- مغایرت بخشنامه با قانون
- عدم رعایت مفاد مواد ۲۳۷ و ۲۴۸ ق.م.م
- عدم ارائه دلیل جهت تشخیص علی الراس ارزش افزوده با وجود پذیرش دفاتر برای عملکرد
- عدم تسهیم معافیت بین فعالیت های داخل و خارج از اساسنامه
- عدم توجه به مفاد رای دادگاه
- عدم امکان ورود ماهوی توسط هیئت موضوع صدر ماده ۲۱۶ ق.م.م
- عدم ابلاغ به صاحبان امضای مجاز (اشخاص حقوقی)
- عدم انجام استعلامات (لازم اما ناکافی)
- عدم اجرای تمام نکات رای شورای عالی مالیاتی توسط هیئت همعرض

# تناقض در رای هیئت های مالیاتی

ویرایش: چهارم		رای هیات حل اختلاف مالیاتی			
صفحه ۱ از ۱		۳۵۰۵۰۰۰۵			
۱۲۰۷۳۲ واحد مالیاتی ۱۲۰۷۳		گروه مالیاتی ۱۲۰۷ اداره امور مالیاتی		اداره کل امور مالیاتی استان مازندران	
شماره پستی - -		تلفن ۲۲۵۳۳۴۱		نشانی	
شماره پرونده ۱۲۰۷۰۰۰۰۱۱۷۹		تاریخ ۱۳۹۶/۱۲/۰۶		شماره ۱۵۱۲۸	
شماره ملی	سجل	شماره قلمنته	تاریخ تولد	نوع فعالیت	نام پدر
۳۰۹۰۰۲۶۷۶۴۰۱	ساری				
شماره پستی			شماره اقتصادی		
تلفن			نشانی ح سمن فارس		
پرونده مالیاتی با مشخصات زیر به حضور مودی / نماینده مودی <input checked="" type="checkbox"/> نماینده امور مالیاتی <input type="checkbox"/> در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح گردید					
شماره ثبت	سجل	شماره پرونده	مبلغ مورد تسلیم/تسویه	مبلغ اقرار	مبلغ (تلفات/مبلغ) تسویه
۱۳۹۰	۱۲۲۸۶۵۰	۱۲۶۵,۱۲۶۶۵	۲۵۷,۳۹۶,۷۶۸		
نام و نام خانوادگی امضا مودی / نماینده مودی			اطلاعات مودی / نماینده مودی		
نام و نام خانوادگی امضا			به شرح متن پیش نویسی		
نام و نام خانوادگی امضا			اطلاعات نماینده اداره امور مالیاتی		
رای هیات حل اختلاف مالیاتی					
هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ در موعد مقرر با حضور اکثریت اعضاء تشکیل جلسه داده است و مودی با انتظار کلی در جلسه حضور داشته ضمن تسلیم لایحه به شماره ۱۵۰۷۰ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۰۶ و احقرات شفاهی اعلام داشته که بنده ضمن خرید مالکیت ملک در زمان حیات مرحوم پدر بعد از فوت ایشان حق سرقلمی متعلق به اینجناب مینماید که اعضاء هیات پس از تبادل نظر و بررسی محتویات پرونده با توجه به اینکه مودی در خصوص اعتراض به قطعیت رسیدن پرونده دلیل و مدارکی ارائه ننموده و پرونده در هیاتهای بدوی و تجدید نظر مورد رسیدگی قرار گرفته لذا رسیدگی پرونده در هیات موضوع ماده ۲۱۶ قابل طرح نمی باشد.					



## شعبه بدوی

«رای شعبه دیوان»

اعتراض شاکی ردیف اول نسبت به رای شماره 15138 مورخ 96/12/6 هیات حل اختلاف مالیاتی

تناقض در رای  
هیئت های  
مالیاتی

نسخه و نحو آن زائل گردیده و قطعیت مالیات از این حیث با ایراد مواجه می باشد تا آنجا که وجود تناقض در مدلول رای از حیث به قطعیت رسیدن پرونده به دلیل عدم ارائه مدرک و از سوی دیگر به دلیل عدم قابلیت طرح در هیات موضوع ماده 216 وارد تشخیص و برهمن اساس مستند به مواد 10 و 63 و 65 از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری ضمن نقض رای معترض عنه و صدور حکم به ورود شکایت شاکی ردیف اول و لزوم رسیدگی مجدد به موضوع در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه حکم به رد شکایت وارد نالت صادر میگردد رای صادره ظرف مدت 20 روز از تاریخ ابلاغ قابل تجدیدنظرخواهی در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. / 25

## نقض بدلیل مغایرت بخشنامه با قانون

- سخت بودن صدور رای
- عدم طرح در هیئت عمومی
- عدم الزام سایر شعب به پذیرش



## مغایرت بخشنامه با قانون

«رای شعبه دیوان»

با لحاظ اینکه اعتراض شاکلی به رای شماره 44240 مورخه 1396/9/8 صادره از هیات تجدیدنظر حل اختلاف مالیاتی مربوط به مالیات عملکرد سال 1391 می باشد و در قانون بودجه سال 1391 به شرح بند 39 آن مقرر شده است که افزایش سرمایه بنگاه های اقتصادی ناشی از تحدید ارزیابی دارایی های آنها، از شمول مالیات معاف می باشد و شرایط ذکر شده در این مقرر قانونی اصلاح مبنای محاسبه مالیات متعاقب استهلاك دارایی مربوطه و نیز اینکه طی پنج سال اخیر بنگاه اقتصادی مورد تجدید ارزیابی واقع نشده باشد و نیز در این مقرر ذکر شده است که آئین نامه اجرایی این ماده به تصویب هیات وزیران می رسد و در اصلاح آئین نامه اجرایی این قانون موضوع تصویب نامه شماره 48319/ت/154028 مورخه 1391/8/6 به شرح ماده 10 آن تاییدیه سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی را شرط برخورداری از معافیت قرار داده است که صرف نظر از اینکه در قانون صرفاً همان دو شرط پیش بینی شده است یعنی اینکه مبنای محاسبه مالیات اصلاح شود و طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی دارایی ها انجام نشده باشد و آئین نامه اجرایی باید صرفاً مبنای اجرای مفاد قانون باشد و نمی تواند شرط اضافه دیگری را جهت برخورداری از شمول معافیت اضافه نماید، اصولاً اقدامات انجام شده توسط شاکلی به تایید حسابرسی رسیده است.

نمی شود در خصوص ادعای دیگر مودی مبنی بر اینکه عدم ثبت رویدادهای مالی مربوط به شرکت های دیگر به غیر این شرکت می باشد و ارتباطی به شرکت شاکلی ندارد و مبنای تعیین مالیات علی الراس نیز همین عدم ثبت ها بوده است نیز بررسی دقیق و کافی انجام نشده است که ضرورت دارد هر دو موضوع به نحو دقیق بررسی و عنداللزوم حسابرسی و کارشناسی از افراد بی طرف و خارج از سازمان امور مالیاتی در خصوص موضوع انجام و سپس اتخاذ تصمیم شود فلذا با نقض رای مورد شکایت که بدون توجه به موارد یاد شده اصدار یافته مستنداً به مواد 10 و 63 و 65 از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 حکم به ورود شکایت و لزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر می نماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری است. 25/

## مغایرت بخشنامه با قانون

### «رای شعبه دیوان»

اشاکی به رای شماره ۲۰۱/۷۸۲۵/د مورخه ۱۳۹۶/۷/۲ صادره از شعبه چهارم شورای عالی مالیاتی معترض می باشد و موضوع مربوط به اختلاف بین شاکی به عنوان مودی و اداره طرف شکایت در خصوص مالیات عملکرد سال ۱۳۹۰ می باشد و ادعای مودی عدم توجه به هزینه های قابل قبول مالیاتی می باشد که با عنایت به اینکه طبق ماده ۲۳۷ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، برگ تشخیص مالیات باید براساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی تنظیم شود و کلیه فعالیتهای مودی و درآمدها در آن قید و به اطلاع مودی برسد و از سویی طبق ماده ۲۴۸ از همین قانون آرای صادره از هیات های حل اختلاف مالیاتی باید متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مودی باشند و در صورت تقلیل درآمد، جهات آن باید قید شود و رای معترض عنه اولاً هزینه های ادعایی مودی مربوط به هزینه تبلیغات و هزینه های ورزشی می باشد ثانیاً طبق ماده ۱۴۸ ق.م.م این نسخ هزینه ها به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی مورد تأکید واقع شده است ثالثاً براساس مفاد قوانین برنامه های پنج ساله توسعه این قبیل هزینه ها نیز مورد حمایت و مورد پذیرش به عنوان هزینه قابل قبول واقع می گردد که در رای مورد شکایت این موارد مورد عنایت واقع نشده و رای صادره دارای ایراد می باشد و قابلیت نقض را دارد و موجبی جهت ابرام و تأیید آن در این وضعیت وجود ندارد بنابراین به استناد مواد ۱۰ و ۶۵ و ۶۳ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت

## نقض بدلیل مغایرت با مواد ۲۳۷ و ۲۴۸ ق.م.م

- لازم اما ناکافی
- فراوانی این مشکل
- رفع این مشکل از طریق دفاعیات سازمان

«رای شعبه دیوان»

در ماده ۲۳۷ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی به صراحت قید شده است که برگ تشخیص مالیات باید براساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل واطلاعات باشد و باید به نحوی تنظیم شود که کلیه فعالیت ها و اطلاعات و درآمدهای مودی را در بر گیرد و سایر مشخصات هویتی و نیز مشخصات تنظیم کننده در آن قید شود و از طرفی در ماده ۲۴۸ از قانون مذکور نیز قید شده است که آرای هیات حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مودی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل در آمد مشمول مالیات باید جهات آن در رای قید شود، وحق و انصاف و عدالت نیز اقتضای موارد مذکور در مواد ۲۳۷ و ۲۴۸ یادشده را دارد و تشخیص مالیات که ایجاد یک تکلیف برای اشخاص می باشد باید هم با استدلال و اتقان باشد و هم رای صادره مستدل و مستند باشد و مفاد ماده ۱۵۲ ق.م.م. از حیث فراین و ضرایب مالیاتی رعایت شود و از آنجایی که برگ تشخیص صادره و نیز نهایتاً رای معترض عنه به شماره ۱۹۲۹۵ مورخه ۱۳۹۶/۳/۱۷ صادره از هیات حل اختلاف مالیاتی فاقد موارد یادشده می باشند و مفاد قانون و جهات ایجاد تکلیف به نحو دقیق به اطلاع مودی نرسیده است و از آنجایی که مالیات مورد مطالبه مربوط به سال ۱۳۹۳ می باشد و حسب اسناد شاکی این پرونده سهام مالک به خود را در سال ۱۳۹۱ واگذار نموده و اسناد و مدارک دال بر عدم فعالیت دارد که مورد بررسی و امعان نظر واقع شده است فلذا با نقض رای مستنداً به مواد ۶۵ و ۶۳ و ۶۰ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ حکم به ورود شکایت و لزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر می نماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. ۲۵/



عدم رعایت مفاد  
مواد 237 و  
248 ق.م.م

«رای شعبه دیوان»

با لحاظ اینکه اعتراض شاکلی به رای شماره 44240 مورخه 1396/9/8 صادره از هیات تجدیدنظر محل اختلاف مالیاتی مربوط به مالیات عملکرد سال 1391 می باشد و در قانون بودجه سال 1391 به شرح بند 39 آن مقرر شده است که افزایش سرمایه بنگاه های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های آنها، از شمول مالیات معاف می باشد و شرایط ذکر شده در این مقرر قانونی اصلاح مبنای محاسبه مالیات متعاقب استهلاك دارایی مربوطه و نیز اینکه طی پنج سال اخیر بنگاه اقتصادی مورد تجدید ارزیابی واقع نشده باشد و نیز در این مقرر ذکر شده است که آئین نامه اجرایی این ماده به تصویب هیات وزیران می رسد و در اصلاح آئین نامه اجرایی این قانون موضوع تصویب نامه شماره 48319/ت/154028 مورخه 1391/8/6 به شرح ماده 10 آن تاییدیه سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی را شرط برخورداری از معافیت قرار داده است که صرف نظر از اینکه در قانون صرفاً همان دو شرط پیش بینی شده است یعنی اینکه مبنای محاسبه مالیات اصلاح شود و طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی دارایی ها انجام نشده باشد و آئین نامه اجرایی باید صرفاً مبنای اجرای مفاد قانون باشد و نمی تواند شرط اضافه دیگری را جهت داده از شمول معافیت اضافه نماید، اصولاً اقدامات انجام شده توسط شاکلی به تایید حسابرسی رسیده است

نمی شود و در خصوص ادعای دیگر مودی مبنی بر اینکه عدم ثبت رویدادهای مالی مربوط به شرکت های دیگر به غیر این شرکت می باشد و ارتباطی به شرکت شاکلی ندارد و مبنای تعیین مالیات علی الراس نیز همین عدم ثبت ها بوده است نیز بررسی دقیق و کافی انجام نشده است که ضرورت دارد هر دو موضوع به نحو دقیق بررسی و عندالزوم حسابرسی و کارشناسی از افراد بی طرف و خارج از سازمان امور مالیاتی در خصوص موضوع انجام و سپس اتخاذ تصمیم شود فلذا با نقض رای مورد شکایت که بدون توجه به موارد یاد شده اصدار یافته مستنداً به مواد 10 و 63 و 65 از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 حکم به ورود شکایت و لزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر می نماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری است. /25

## عدم رعایت مفاد مواد 237 و 248 ق.م.م

اجراز و اثبات شود و نظر به اینکه هودی در راستای اعتراض و ادعای خویش اسناد و مدارک ارائه نکرده است از جمله میباید نامه مربوط به خود و که حکایت از انتقال قبل از فوت منولی و عدم تعلقی به وی دارد و نیز اقدامات راجع به فک بلاک و وکالتنامه مربوط به انتقال سند و نحو آن که در رسیدگی اداره مالیاتی مورد لحاظ واقع نشده است و بدون لحاظ نتیجه اجرایی آنها، تعیین مالیات شده است در حالی که ضرورت بررسی و استعلام پیرامون واقعیت و قطعیت اسناد ادعایی (مبايعه نامه و وکالتنامه و فک بلاک و رای شورای حل اختلاف) و اجرای آن، احساس می شود بنابراین رای معترض عنه به شماره ۱۱۴۸۱ مورخه ۱۳۹۶/۳/۸ صادره از هیات ماده ۲۱۶ ق.م.م مربوط به مالیات بر اربت سال ۹۶ که برخلاف موارد یادشده صادر شده است شایسته نقض بوده و مستنداً به مواد ۶۱۰ و ۶۰۶ و ۶۰۳ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب

«رای شعبه دیوان»

شاکلی به رای شماره ۲۳۶۰۸ مورخه ۱۳۹۶/۴/۱۸ صادره از هیات حل اختلاف مالیاتی معترض می باشد و موضوع مربوط به اختلاف بین شاکلی به عنوان مودی و اداره طرف شکایت در خصوص مالیات عملکرد- تکلیفی و حقوق سال ۱۳۸۸ می باشد و ادعای مودی موقوفه بودن نوع فعالیت و معافیت از شمول مالیات می باشد که با عنایت به اینکه طبق ماده ۲۳۷ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، برگ تشخیص مالیات باید براساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی تنظیم شود و کلیه فعالیتهای مودی و درآمدها در آن قید و به اطلاع مودی برسد و از سویی طبق ماده ۲۴۸ از همین قانون آرای صادره از هیات های حل اختلاف مالیاتی باید متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مودی باشند و در صورت تقلیل درآمد، جهات آن باید قید شود و رای معترض عنه به جهت اینکه اولاً به موقوفه بودن بیمارستان و اسناد وقف آن و انطباق با مفاد ماده ۱۳۹ ق.م.م توجه نشده است ثانیاً اساسنامه بیمارستان اخذ و بررسی نشده است و نیز فعالیت در چارچوب اساسنامه که موید موقوفه بودن است مورد عنایت واقع نگردید ثالثاً از اداره اوقاف استعلام نشده و نظارت این سازمان (اوقاف) و نیز نظارت سازمان مالیاتی بررسی نشده است رابعاً شمول معافیت حداقل در بحث عملکرد براساس ماده ۱۳۹ مورد اظهار نظر نفیاً یا اثباتاً واقع نگردیده دارای ایراد می باشد و قابلیت نقض را دارد و موجبی جهت ابرام و تایید آن در این وضعیت وجود ندارد بنابراین به استناد مواد ۱۰ و ۶۵ و ۳۱۰ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ حکم به ورود شکایت و لزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر می نماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. ۲۵/.

عدم ارائه دلیل جهت  
تشخیص علی الراس  
ارزش افزوده  
باوجود پذیرش دفاتر  
برای عملکرد

### «رای شعبه دیوان»

به صراحت ماده ۲۳۷ و ۲۴۸ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ هم برگ تشخیص صادره (درمانحن فیه برگ

براساس دفاتر واسناد می باشد و رسیدگی علی الراس امری ثانوی و بر فرض عدم ارائه اسناد ومدارک و یا رد نمودن دفاتر می باشند و چون دفاتر ومدارک واسناد مودی در مالیات عملکردسال ۱۳۹۰ مورد پذیرش طرف شکایت واقع شده ومالیات عملکردسال یادشده براساس قبولی دفاتر تعیین و مطالبه شده است ودلیل موجهی بر رد دفاتر در رسیدگی به ارزش افزوده همین سال در قالب رای معترض عنه به شماره ۸۴۴۴ مورخه ۱۳۹۵/۶/۲۴ صادره از هیات حل اختلاف مالیاتی ارائه نشده است ومفاد قانون مورد عمل واقع نگردید بنابراین مستنداً به مواد ۱۰ و ۶۳ و ۶۵ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ با نقض آن حکم به ورود شکایت ولزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر مینماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. ۲۵/



## «رای شعبه دیوان»

در اعتراض به رای شماره ۴۳۷۳ مورخه ۱۳۹۴/۱۲/۹ صادره از هیات تجدیدنظر مالیاتی مربوط به مالیات عملکرد سال ۱۳۹۲ شاکی ادعا نموده

و قرینه محکم و متقن برخلاف آن باشد که از جمله آن این است که فعالیت شرکت تعاونی مربوط یا اتحادیه آن خارج از چارچوب اساسنامه باشد که در رای شماره ۲۱۶ مورخه ۱۳۷۵/۱۲/۲۵ هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز به این موضوع تاکید شده است و در مواردی که فعالیت خارج از چارچوب اساسنامه و به غیر اعضا باشد مشمول معافیت نشده است و این در حالی است که در اساسنامه شرکت تعاونی موضوع فعالیت تعاونی قید شده است و نوع اقدامات مشمول معافیت یادشده می باشد که انطباق با اساسنامه دارد و یا حداقل بین فعالیت های مشمول اساسنامه و با اعضا و نتیجتاً مشمول معافیت مقرره یادشده و غیر آن باید تفکیک و تسهیم صورت پذیرد که در رسیدگی و اصدار رای معترض عنه چنین مواردی انجام و رعایت نشده است و مفاد قانون رعایت نگرید و مفاد ماده ۲۲۸ ق.م.م. نیز در صدور رای رعایت نشده است بنابراین مستنداً به مواد ۶۳ و ۶۵ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ حکم به ورود شکایت و لزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر مینماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد ۲۵/.

عدم تسهیم معافیت  
بین فعالیت های  
مشمول و غیرمشمول  
معافیت

عدم تسهیم معافیت  
بین فعالیت های  
مشمول و غیرمشمول  
معافیت

«رای شعبه دیوان»

در ماده 237 از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 با اصلاحات بعدی به صراحت فید شده

موارد یادشده می باشند و مفاد قانون و جهات ایجاد تکلیف به نحو دقیق به اطلاع مودی برسیده است و موارد ادعایی معافیت از شمول مالیات بر ارزش افزوده و تسهیم موارد معاف و غیرمعاف به خوبی رعایت نشده است فلذا با نقض آن مستنداً به مواد 10 و 63 و 65 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 حکم به ورود شکایت و لزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر می نماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. 25/

## نقض بدلیل عدم تسهیم معافیت



### مهارت لایحه نویسی

- اقرار به فعالیت های غیرمشمول معافیت
- تفکیک فعالیت های مشمول و غیرمشمول

## عدم توجه به مفاد رای دادگاه

قید شود و رای معترض عنه به جهت اینکه شاکی در مراجع قضائی صالح نسبت به سوء استفاده از مدارک هویتی وی اقدام نموده است و رای صادر شده است با این مضمون که از مدارک شاکی و معرفی وی به عنوان احد از مدیران شرکت بدهکار مالیاتی سواستفاده شده است که اداره طرف شکایت در رسیدگی خویش به این مدارک و مستندات و مفاد رای دادگاه توجهی ننموده است بنابراین رای صادره دارای ایراد می باشد و قابلیت نقض را دارد و موجبی جهت ابرام و تایید آن در این وضعیت وجود ندارد

## عدم توجه به مفاد رای دادگاه

خلاصه و خواهی: مدیرعامل شرکت

طی ارسال شکواییه مراتب ذیل را اظهار نموده است: ۱- اینجانب به دلیل توقیف حساب حقوق و ممنوع الخروجی صورت گرفته از سوی اداره وصول و اجرا با مراجعه به واحد مربوطه و پس از ابلاغ بدهی مالیاتی مطلع گردیدم که اشخاصی با سواستفاده از اسناد و مدارک هویتی اینجانب اقدام به تاسیس شرکت نموده و بنده را به عنوان سهامدار و مدیر عامل فاقد امضا منصوب نموده اند. متعاقب آن با اطلاع از موضوع اقدام به طرح شکایت در مراجع قضایی نموده ام که پرونده در حال رسیدگی است. ۲- هیچگونه اطلاع و دخل و تصرف در جهت تاسیس و فعالیت شرکت نداشته و کلیه اسناد و مدارک به امضا اینجانب در کلیه پرونده های ادارات مالیاتی، ثبت شرکتها و ..... جعلی و ساختگی می باشند. ۳- براساس مقررات قانونی که مسئولیت را تنها منتسب به دارندگان امضا مجاز شرکت در خصوص بدهی شرکت در مقابل اشخاص ثالث معرفی و تعریف نموده است. از انجائیکه در مانحن فیه امر توقیف چندساله حقوق کارمندی اینجانب اسباب معیشت را برای بنده و خانواده با سختی مواجه نموده، این امر خلاف قانون و اخلاق است. ۴- اینجانب کارمند رسمی شرکت نفت بوده و درسالهایی که این شرکت تاسیس شده است بنده در واحد مهندسی عمومی - مهندس برق پالایشگاه اراک مشغول خدمت بودم و در حال حاضر نیز بازنشسته شده ام. تقاضا دارم نسبت به موضوع رسیدگی و با بذل عنایت نسبت به رفع اثر نمودن کلیه توقیفات و محدودیت های برقرار شده دستور مقتضی صادر فرمایید.

**شعبه دوم شورای عالی مالیاتی پس از مطالعه و خواهی واصله و بررسی محتویات پرونده بشرح آتی مبادرت به انشاء رای می نماید:**

**رای:** محتویات مضبوط در پرونده دلالت برآن دارد که با عنایت به ابلاغ قانونی برگ تشخیص مالیات، پرونده امر در اجرای تبصره ماده ۲۳۹ ق.م.م به هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی احاله و هیات مزبور به موجب آرای صادره خود درآمدهای مشمول مالیات مشخصه و مواخذ مطالبه مالیات تکلیفی را عیناً تایید نموده و مالیاتهای متعلقه با توجه به عدم پرداخت بدهی قطعی شده از سوی مودی، به اداره وصول و اجرا ارسال گردیده است. علیهذا متعاقب اعتراض مودی پرونده در اجرای تبصره یک ماده ۲۱۶ ق.م.م به هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده موصوف ارسال و هیات متشکله با بررسی شکایت مودی و تطبیق آن با موازین و مقررات قانونی اظهارات مودی را از مصادیق قابل طرح در هیات مزبور ندانسته و مبادرت به تایید درآمدها و مواخذ مشمول مالیات سنوات مذکور نموده است. علی ایحال نظر به اینکه رای مورد خواهی از استحکام دلیل و توجیه کافی برخوردار بوده و به لحاظ شکلی و رعایت تشریفات و رسیدگی های قانونی مضمون از تعرض می باشد، لذا این شعبه با رد شکایت شاکه ابرام و استواری را بمعترض عنه را اعلام می نماید. اب.

## ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم

عدم امکان ورود  
ماهوی توسط هیئت  
موضوع صدر ماده  
216 ق.م.م

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 موقع 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 .



مالیاتی... منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها» در صلاحیت دیوان می باشد. ثانیاً: با عنایت به اینکه بموجب مقررات ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی فقط مطالبات که بموجب احکام و اسناد لازم الاجراء به مرحله قطعیت رسیده است بر طبق مقررات اجرائی مالیات های مستقیم قابل وصول خواهد بود، بنابراین نامه ارسالی از سازمان تنظیم مقررات برای اجراء به

عدم امکان ورود  
ماهوی توسط هیئت  
موضوع صدر ماده  
216 ق.م.م

باشد. رابعاً: اینک هیات وارد رسیدگی شده و به این نتیجه رسیده که بخشی از مبلغ مورد مطالبه صحیح بوده و بخشی از آن صحیح نیست، علاوه بر اینکه تفکیک صحیح نمی باشد، مبین این است که اصل نامه مورد اجراء در سازمان امور مالیاتی غیر واقعی بوده ولی تجزیه مفاد نامه در رای هیات مالیاتی ورود به ماهیت مکاتبات و اسناد است که خارج از صلاحیت بود. بنابراین رای معترض عنه قابلیت تأیید و ابرام را ندارد و به استناد مواد ۱۰ و ۶۳ قانون ... دیوان عدالت اداری حکم به ورود شکایت شاکی و نقض رای شماره ۱۶۳۳۴-۹۵/۱۱/۱۷ مورد اعتراض، الزام طرف شکایت به ارسال پرونده به هیات مربوط جهت رسیدگی مجدد با رعایت موارد مذکور صادر و اعلام می گردد. این رای ظرف بیست روز قابل تجدیدنظر خواهی در شعب محترم تجدیدنظر دیوان می باشد. /۱۰



## ماده ۲۰۳ قانون مالیات های مستقیم

اوراق مالیاتی به طور کلی باید به شخص مؤدی ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ گردد. هرگاه به خود مؤدی دسترسی پیدا نشود اوراق مالیاتی باید در محل سکونت یا محل کار او به یکی از بستگان یا مستخدمین او ابلاغ گردد مشروط بر این که به نظر مأمور ابلاغ سن ظاهری این اشخاص برای تمیز اهمیت اوراق مورد ابلاغ کافی بوده و بین مؤدی و شخصی که اوراق را دریافت میدارد تعارض منفعت نباشد.

عدم ابلاغ به  
صاحبان امضای  
مجاز (اشخاص  
حقوقی)

## ماده ۲۰۶ قانون مالیات های مستقیم

اگر مؤدی شرکت تجارتي یا سایر اشخاص حقوقی باشد، اوراق مالیاتی باید به مدیر یا اشخاص دیگری که از طرف شرکت حق امضا دارند ابلاغ شود.

عدم ابلاغ به  
صاحبان امضای  
مجاز (اشخاص  
حقوقی)

## عدم ابلاغ به صاحبان امضای مجاز (اشخاص حقوقی)

تشخیص مالیات باید براساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل واطلاعات کافی تنظیم شود و کلیه فعالیتهای مودی و درآمدها در آن قیدو به اطلاع مودی برسد واز سویی طبق ماده ۲۴۸ از همین قانون آرای صادره از هیات های حل اختلاف مالیاتی بایدمتضمن اظهارنظر موجه ومدلل نسبت به اعتراض مودی باشند و در صورت تقلیل درآمد،جهات آن باید قید شود و رای معترض عنه اولاً از این جهت که مفاد ماده ۲۰۶ ق.م.م. در مراحل رسیدگی از حیث ابلاغ اوراق مالیاتی به اشخاص ذی سمت وصاحب حق امضای رعایت و انجام نشده است ثانیاً دفاتر شرکت منتقل

## نقض بدلیل عدم انجام استعلامات

- لازم اما ناکافی
- استعلام درمورد یک مدرک کتبی؛ نه صرفاً یک ادعا
- تصریح مودی به لزوم انجام استعلام جهت اتقان آرای هیئت ۲۵۷ ق.م.م

## عدم انجام استعلامات

دفاتر شرکت منتقل

نسده بود و شرکت پلمپ شده و مدیرعامل شرکت در بازداشت و زندان بوده است و از این جهت بررسی دقیق پیرامون اسناد و مدارک فعالیت شرکت انجام نشده است و استعلام از دادستانی صورت نپذیرفت ثالثاً منشا استناد و انتساب اوراق مربوط به فعالیت شرکت شاکی بررسی و به اطلاع وی نرسیده است درحالی که مودی مدعی تعطیلی و پلمپ و عدم فعالیت می باشد و اصولاً صحت و اصالت اسناد بررسی و مورد اظهارنظر دقیق واقع نشده است رابعاً بررسی اعتبارات ادعایی شرکت مودی مورد توجه واقع نگردید دارای ایراد می باشد و قابلیت نقض را دارد و موجبی جهت ابرام و تایید آن در این وضعیت وجود ندارد بنابراین به استناد مواد ۱۰ و ۶۳ و ۶۵ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت

## عدم انجام استعلامات

باتوجه به اینکه شرکت شاکی مدعی است سیمان را از کارخانه سیمان خریداری نکرده است بلکه همین محموله ها صادر شده اند که با این فرض طبق ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول مالیات نمی باشد و در گزارش فصلی رسیدگی اصلاح شده و استعلام از کارخانه سیمان در بررسی محموله صادراتی کارخانه سیمان به کشور قزاقستان و این محموله راهگشا در موضوع است فلذا با نقض آن مستنداً به مواد ۱۰ و ۶۳ و ۶۵ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ حکم به ورود شکایت و لزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر می نماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. ثانیاً در خصوص اعتراض به رای شماره ۱۳۲۱۰ هیات بدوی مالیاتی به جهت اینکه به رای یادشده در هیات تجدیدنظر مالیاتی رسیدگی شده است و غیر قطعی می باشد و از شمول ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری خارج است فلذا به استناد مواد ۱۰ و ۱۷ از قانون مذکور قرار رد شکایت صادر می نماید قرار صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد/ ۲۵

## عدم انجام استعلامات

بین شرکت های اجرا کننده (شرکت شاکی و شرکت آلمانی) به نحو صحیح صورت خواهد پذیرفت و از طرفی تاریخ خصوصی شدن شرکت فولاد مبارکه که مورد ادعای شاکی می باشد با استعلام از مرجع رسمی قانونی یعنی سازمان خصوصی سازی مشخص خواهد شد و در نتیجه با وصول نتیجه نسبت به بررسی دقیق تر و ماخذ محاسبه مالیات اقدام خواهد شد فلذا رای معترض عنه که بدون لحاظ موارد یاد شده صادر یافته و تحقیقات کافی و لازم جهت نیل به واقعیت و عدالت مالیاتی صورت پذیرفته است فلذا با نقض رای مورد شکایت مستنداً به مواد ۱۰ و ۳ و ۶ و ۵ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ حکم به ورود شکایت و لزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر می نماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. ۲۵/

فهرستی از این اصل است

رئیس شعبه سوم دیوان عدالت اداری



## عدم انجام استعلامات

نسبت به اعتراض مودی باشند و در صورت تقلیل درآمد، جهات آن باید قید شود و رای معترض عنه از این جهت که ادعای مودی در خصوص مجوز بانک مرکزی برای بانک آینده به نحو دقیق مورد بررسی و کارشناسی و استعلام واقع نشده است چرا که در پرونده های متعدد مطروحه در این مرجع در مراحل از زمان بانک مرکزی برای بانک آینده که از ادغام چند بانک و موسسه تشکیل شده است مجوز صادر نموده است که این خود موجب ایجاد حق مکتسب برای شاکیان شده است دارای ایراد می باشد و قابلیت نقض را دارد و موجبی جهت ابرام و تایید آن در این وضعیت وجود ندارد بنابراین به استناد مواد ۶۵ و ۶۳ و ۱۰ از قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ حکم به ورود شکایت و لزوم رسیدگی در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر می نماید رای صادره ظرف بیست روز پس از ابلاغ قابل اعتراض در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. ثانیاً در خصوص اعتراض به رای شماره ۳۴۹۷۲ هیات مزبور به جهت اینکه به رای یادشده در هیات تجدیدنظر مالیاتی اعتراض شده و غیرقطعی می باشند فلذا به استناد مواد ۱۷ و ۱۰ قانون یادشده قرار رد شکایت صادر می نماید که به سیاق فوق قابل تجدیدنظر خواهی است. ۲۵/

## عدم اجرای تمام نکات رای شورای عالی مالیاتی توسط هیئت همعرض

### «رای شعبه دیوان»

رای معترض عنه به شماره 40804 مورخ 96/6/4 صادره از هیات همعرض حل اختلاف مالیاتی (موضوع ماده 257 ق.م.م) در رابطه با مالیات عملکرد سال 91 شاکی می باشد که در راستای رای شماره 201/11369/د مورخ 95/11/18 شعبه اول شورای عالی مالیاتی صادر شده است و وفق قانون هیات همعرض مالیاتی مکلف بوده و در رسیدگی خود مفاد رای شورای عالی مالیاتی و ایرادات مدنظر آن شورا را رعایت نماید و از انجایی که ایراد مطرح شده توسط شعبه اول شورای عالی مالیاتی مبنی بر ضرورت بررسی اینکه تسهیلات بانکی مبنای ماخذ مالیات اصولاً اخذ گردیده یا خیر لحاظ نگردیده و رسیدگی صورت پذیرفته از حیث بررسی متقن نسبت به ایراد مذکور و نیز بررسی فعالیت شاکی که احراز اصل تحصیل درآمد از طریق فعالیت قطعی و نه حدسی و گمانی در خصوص آن ضروری می باشد دارای ایراد می باشد بنابراین رای معترض عنه درخور نقض تشخیص و مستند به مواد 10 ، 63 و 65 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 با نقض آن حکم به ورود شکایت شاکی و لزوم رسیدگی به موضوع در همان مرجع با رعایت مفاد این دادنامه صادر می گردد حکم صادره ظرف مدت 20 روز از تاریخ ابلاغ قابل تجدیدنظرخواهی در شعب تجدیدنظر دیوان عدالت اداری می باشد. /8

- نکات تکمیلی: پس از نقض رای در شعبه  
نقض رای بمعنای لزوم قبول ادعای شاکی  
در هیئت همعرض نیست بلکه اکثرا بررسی  
مجدد است.