

# تشخیص و مطالبه مالیات پيله وران شاغل در نقاط مرزی

## کشور و اخذ مالیات مربوطه از مؤدیان واقعی

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان

شورای عالی مالیاتی

اداره کل امور مالیاتی استان

دفتر فنی مالیاتی

اداره کل هیأت عالی انتظامی مالیاتی

دفتر دادستانی انتظامی مالیاتی

دبیرخانه هیأت های موضوع ماده 251 مکرر

سازمان حسابرسي

دانشکده امور اقتصادی

جامعه حسابداران رسمی ایران

پژوهشکده امور اقتصادی

حسب گزارشات واصله چون در مورد تشخیص و مطالبه مالیات پيله وران شاغل در نقاط مرزی کشور مشکلاتی بروز کرده است، لذا به منظور اتخاذ رویه واحد و رفع مشکل پيله وران مقرر می شود:

1\_ در مواردی که پيله وران به ضرایب مالیاتی اعمال شده برای تشخیص علی الرأس درآمد مشمول مالیات معترض بوده و عدم تناسب ضرائب مالیاتی با نوع فعالیت مؤدیان مذکور برای هیأت حل اختلاف محرز گردد، تعدیل درآمد مشمول مالیات تا حد درآمد واقعی با توجه به قسمت اخیر ماده 229 و بخشنامه شماره 10085 مورخ 30 / 3 / 80 وزارت امور اقتصادی و دارائی از حیث اجرای صحیح و کامل مقررات ضروری است.

2\_ در مواردیکه پيله وران مدعی باشند که صاحب کالای وارداتی نبوده و اشخاص دیگری با استفاده از امتیاز کارت پيله وری آنان مبادرت به واردات کالا نموده اند و صاحب کالا شخص دیگری است و بتوانند ادعای خود را بر اساس اسناد و مدارک مستند و مثبت و یا دفاتر قانونی طرفین (در صورت داشتن دفاتر قانونی) ثابت نمایند در اینصورت باید وفق تبصره ماده 157 قانون مالیاتهای مستقیم، رأی قانونی مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدیان واقعی صادر گردد تا مأمورین ذیربط در مهلت قانونی اقدامات لازم را انجام دهند.

لزوماً متذکر می شود در وضعیت فوق، پيله وران ذیربط نسبت به درآمدهای که از واگذاری امتیاز کارت پيله وری خود بابت واردات کالا به دیگری تحصیل نموده است طبق مقررات مشمول مالیات می باشد.

3\_ هیأت های حل اختلاف مالیاتی، در رسیدگی های ناشی از اعتراض مؤدیان مالیاتی (پيله وران) مربوط به عملکرد سالهای قبل از 1381 حسب مورد از یکی از روش های زیر استفاده نمایند.

الف) چنانچه در اسناد و مدارک ارائه شده مبلغ ارز کالای وارداتی مشخص باشد ارزش پروانه به شرح زیر محاسبه می شود:

هزینه های واردات کالا (مبلغ ارز × میانگین نرخ گواهی سپرده ارزی (ماه خرید ارز) = قیمت تمام شده کالا.

ب) در صورتی که مبلغ ارز مشخص نباشد و یا مؤدی اسناد و مدارک ارائه ننماید و مبنای محاسبه ارزش، بر اساس فهرست واصله از شرکت خدمات محاسبه الکترونیکی باشد، محاسبه به شرح زیر انجام می شود:  
هزینه ریالی واردات {میانگین نرخ گواهی سپرده ارزی ماه خرید ارز × ارزش ریالی کالا در فهرست واصله}  
ارز شناور در ماه خرید ارز (1755 ریال)  
= قیمت تمام شده کالا.

4\_ در خصوص عملکرد سال 1381 و بعد، مفاد بخشنامه شماره 6217 / 3450 - 211 مورخ 10 / 3 / 83 ملاک عمل خواهد بود

غلامرضا حیدری کرد زنگنه  
رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شماره: 10085

تاریخ: 1380 / 03 / 30

پیوست:

نظر به اینکه توسعه فرهنگ مالیاتی، تشخیص صحیح و مطالبه مالیاتها مطابق قوانین موضوعه، افزایش اعتماد مودیان محترم به مجریان مقررات و نظام مالیاتی، تشویق و فزونی انگیزه آنها به انجام وظایف قانونی در موعد مقرر، حل و فصل سریع و عادلانه اختلافات مالیاتی موجود بر اساس واقعیت و همچنین کاهش روند اختلافات مالیاتی در آینده، از هر حیث حائز اهمیت و مورد توجه مخصوص است، لذا به منظور تحقق اهداف مذکور مقرر می شود:  
عموم مأمورین تشخیص و مراجع حل اختلاف مالیاتی و سایر کارکنان وزارتخانه که به نحوی از انجام در امور مالیاتی نیدمخل هستند، حسب مورد با رعایت دقیق و کامل مفاد این دستورالعمل انجام وظیفه نمایند.  
الف: شناسایی فعالیت، نحوه تشخیص و مطالبه مالیات از مؤدیان

1\_ در مراجعات به محل فعالیت یا تحصیل درآمد مودیان محترم برای انجام تحقیقات و کسب اطلاعات و اجرای صدر ماده 229 و همچنین در مواقع مراجعه آنها به محل اداره برای انجام امور قانونی، رعایت تعالیم اخلاقی ویژه کارکنان دولت جمهوری اسلامی ایران که متضمن رفتار محترمانه توأم با حسن خلق، شکیبایی، سعه صدر و اجتناب از ایراد هر گونه سخن یا اقدامی که حاکی از پیشداوری غیر مستند و ناصواب می باشد از هر جهت ضروری بوده و قویاً مورد تاکید است، اجابت خواسته های قانونی مؤدیان در اسرع وقت، وظیفه بسیار مهمی است که هیچگونه تعلل و تأخیری نسبت به آن جایز نبوده و پذیرفته نخواهد شد.

2\_ رده های مختلف مأمورین تشخیص در تحقیقات و رسیدگیهای محوله و تصمیمات متخذه و تنظیم گزارشها و سایر اموری که عهده دار هستند، باید دقت کافی مبذول و تکالیف خود را با رعایت کامل قوانین و آیین نامه سازمان تشخیص که به موجب آنها وظایف و اختیارات مخصوصه هر یک از رده های مأمورین تشخیص معین شده است انجام دهند، موکداً متذکر می شود، لازم است ممیزین کل مالیاتی حسب وظایف قانونی خود بر نحوه انجام وظیفه و اقدامات مأمورین تحت سرپرستی خود به طور تمام و کمال نظارت و اعمال مدیریت نموده و از اقدامات غیر موجه و خلاف مقررات عوامل زیر نظر خود با راهنمایی اصول پیشگیری و به ویژه با تعلیم و ارشاد به موقع مأمورین تشخیص تحت سرپرستی ترتیبی فراهم آورند که گزارشها و اوراق

تشخیص مالیات بر اساس واقعیت و رعایت و مقررات تنظیم و صادر شود تا منتهی به جلب اعتماد بیشتر مؤدیان و کاهش اختلافات مالیاتی گردد.

**3\_ برگ تشخیص مالیات و گزارش مبنای صدور آن مربوط به هر یک از منابع مالیاتی که باشد، باید واجد کیفیات و اختصاصات مقرر در ماده 237 قانون بوده و در موارد تشخیص علی الرأس، گزارش رسیدگی باید با رعایت کامل و دقیق شرایط مقرر در ماده 98 تنظیم گردد. بدیهی است در مواردیکه مؤدیان محترم از نحوه تشخیص مالیات استعلام می نمایند، امضاء کنندگان برگ تشخیص مکلفند وفق قسمت اخیر ماده 237 جزییات گزارش مبنای صدور برگ تشخیص را به آنها اعلام و توضیحات مورد نیاز را بدهند.**

**4\_ ابلاغ اوراق مالیاتی به خصوص ابلاغ درخواست ممیز مالیاتی از مؤدی برای آماده کردن دفاتر قانونی و اسناد و مدارک و ارایه آن در محل کار به ممیز (موضوع بند 2 ماده 97 و صدر ماده 229 و اوراق تشخیص مالیات و آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و شعب شورای عالی مالیاتی که هر یک از آنها حسب مورد و شرایط خاص متضمن لزوم انجام وظایف و با استفاده از اختیارات قانونی از طرف مؤدی در مواعد معینه می باشد، بسیار حائز اهمیت است، به همین جهت و با توجه به اصلاح تبصره ماده 203 قانون مالیات‌های مستقیم در مورد نحوه ابلاغ اوراق مالیاتی، وظیفه قانونی، شرعی، وجدانی و اخلاقی مامورینی که عهده دار ابلاغ اوراق مالیاتی می باشند، سنگینتر از قبل از اصلاحیه مزبور شده و لازم است حداکثر مساعی خود را اعمال و جداً کوشش نمایند که اوراق مالیاتی به شخص مؤدی یا بستگان یا مستخدمین او یا اشخاص مقرر در مواد 205 و 206 حسب مورد و به ترتیب مقرر در قانون ابلاغ و حتی المقدور از اقدام به ابلاغ قانونی با استفاده از تبصره اصلاحی ماده 203 اجتناب و در مواردیکه استفاده از تبصره مزبور برای ابلاغ اوراق مالیاتی ضروری باشد، لازم است مراتب صحت وقوع ابلاغ به ترتیب مذکور به تایید مافوق بلافصل و مقام بعد از مافوق بلافصل ابلاغ کننده در ممیز کلی مربوط برسد. در هر حال باید توجه شود هر گاه مؤدی به هر طریق ممکن ثابت نماید اوراق مالیاتی مطابق موازین قانونی ابلاغ نشده است، حسب مورد ممکن است به لحاظ حصول مرور زمان مالیاتی متضمن ورود خسارت به دولت یا تضییع حقوق قانونی مؤدی بشود که قطعاً در چنین مواردی مامورین مربوط مسئول عواقب قانونی و جبران خسارت وارده حسب احکام صادره قانونی خواهند بود.**

بنابراین به منظور اجتناب از بروز مشکلاتی که ممکن است سبب تضییع حقوق مؤدیان یا دولت شود، لازم است ممیزین کل مالیاتی به حکم قسمت اخیر ماده 223 مستمراً بر نحوه ابلاغ اوراق مالیاتی نظارت و از صحت وقوع ابلاغ به ترتیب مقرر در قانون و رعایت شرایط مذکوره فوق اطمینان حاصل نموده و موارد تخلف را بدون فوت وقت و با رعایت سلسله مراتب اداری به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نمایند. بدیهی است در غیر این صورت و ثبوت تعلل و مسامحه در این امر مهم که یکی از ارکان اساسی تشخیص و قطعیت و وصول مالیات و مخومه شدن پرونده های مالیاتی است، مسئول تبعات آن خواهند بود. موضوع دیگری که در امر ابلاغ مورد توجه و حائز اهمیت است ابلاغ اوراق مالیاتی مانند برگ مالیات قطعی و آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و شعب شورای عالی مالیاتی است که ضمن قانون مالیات‌های مستقیم مهلتی جهت ابلاغ آنها مشخص نشده است بدین لحاظ از جهت تسریع در امور حفظ حقوق مؤدیان لازم است اوراق مزبور حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ صدور به مؤدیان زیربط ابلاغ شود.

دادستانی انتظامی مالیاتی موظف است با استفاده از عوامل در اختیار به طور مرتب و مستمر بر صحت ابلاغ اوراق مالیاتی و رعایت مهلت های تعیین شده نظارت و موارد تخلف را پیگیری و اقدام مقتضی به عمل آورد.

**5\_ اشخاص حقیقی مشمول ماده 96 قانون مالیات‌های مستقیم و اشخاص حقوقی اکثرأ در اجرای وظایف قانونی خود از نظر مالیاتی، برای نگاهداری و تحریر و تنظیم دفاتر قانونی موضوع ماده 95 و ارایه آنها به مراجع مالیاتی، همه ساله متحمل هزینه های قابل توجهی می شوند. لذا مقتضی است مامورین تشخیص از اعلام نظر مبنی بر غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی آنها برای محاسبه درآمد مشمول مالیات یا رد دفاتر و اسناد و مدارک مؤدیان موصوف به استناد ایرادات غیر**

اصولی یا دلایل ضعیف به هیأت‌های سه نفره موضوع بند 3 ماده 97 حتی الامکان خودداری و درآمد مشمول مالیات این قبیل مؤدیان را از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی تشخیص دهند تا از دلسردی و ایجاد یاس در آنها پیشگیری شده به استمرار نگاهداری دفاتر قانونی و ارایه آن به مراجع مالیاتی که بالمال در کسب اطلاعات درآمدی اشخاص ثالث نیز موثر است تشویق و ترغیب شوند.

**6\_ هیأت‌های سه نفره موضوع بند 3 ماده 97 که علی‌الاصول در امر حسابرسی متخصص هستند، مکلفند در قبال اعلام نظر مامورین تشخیص مبنی بر غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات یا رد آنها به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین نامه مربوط، با دید مثبت و مساعد و رعایت کلیه جوانب امر و توجه کامل به دلایل و اسناد و مدارک ابرازی و استماع دقیق اظهارات و دفاعیات و شرایط خاص و امکانات و بررسی توانایی حدود اعمال اراده و اختیارات هر مؤدی و نوع فعالیت وی و اهمیت موضوع نسبت به مورد اتخاذ تصمیم و اظهار نظر نمایند و حتی المقدور از تایید نظر مبتنی بر ایرادات غیر اصولی و دلایل ضعیف و قابل اغماض مامورین تشخیص که موجب خلل در تشخیص درآمد واقعی نمی شود اجتناب و مامورین تشخیص ذریبط را جهت رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات از روی دفاتر و اسناد و مدارک مؤدیان راهنمایی و ارشاد نمایند، مگر آنکه غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر و اسناد و مدارک برای محاسبه درآمد مشمول مالیات و قابل رفع نبودن اشکال رسیدگی از هر حیث مسلم و یا عدم رعایت ارادی و عمدی موازین قانونی و آیین نامه از طرف مؤدی، اتخاذ تصمیم به رد دفاتر و تشخیص علی‌الرأس را بدون تردید اجتناب ناپذیر نمایند.**

ب: چگونگی و مراحل رفع اختلافات مالیاتی

به طور کلی در مواردیکه مؤدیان محترم مالیاتی وظایف قانونی خود را در مواعد معینه و به ترتیب مقرر در قانون و به طرز صحیح انجام و مالیات متعلقه را پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را داده باشند، به نحوی که ترازنامه و حساب سود و زیان تسلیمی در مورد اشخاص حقوقی و مشمولین ماده 96 و اظهارنامه یا فهرستهای تسلیمی در مورد سایر مؤدیان و دیگر منابع مالیاتی عیناً مورد قبول مامورین تشخیص قرار گرفته باشد، اساساً نیازی به صدور و ابلاغ برگ تشخیص مالیات نبوده و عندالاقضاء مبادرت به صدور برگ مالیات قطعی و ابلاغ و ارسال آن به مؤدی ذریبط و مقاصد مختلف و مختومه کردن پرونده امر می شود. بنا بر اوصاف فوق صدور و ابلاغ برگ تشخیص در مورد اشخاص حقوقی و مشمولین ماده 96 معطوف به یکی از موارد سه گانه تشخیص علی‌الرأس مذکور در ماده 97 یا قبول دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی و عدم پذیرش برخی از هزینه ها و اصلاحاً برگشت آن هزینه ها از حساب هزینه های قابل قبول و افزودن آنها به سود یا زیان ابرازی مؤدیان مزبور و در مورد سایر مؤدیان و دیگر منابع مالیاتی معطوف به عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی یا فهرست در مواعد مقرر یا عدم قبول مندرجات اظهارنامه و فهرست تسلیمی به دلایل مذکور در قانون می باشد.

در هر حال صدور و ابلاغ برگ تشخیص مالیات معطوف به هر یک از موارد فوق که باشد، در صورتی که مبتنی بر رعایت کامل مقررات موضوعه از جانب ممیز و سر ممیز مربوط بوده و برگ تشخیص و گزارش مبنای صدور آن واجد کیفیات و اختصاصات مندرج در ماده 237 باشد، انتظار می رود مورد قبول مؤدیان محترم واقع و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه اقدام و پرونده امر مختومه شود، اما بانظر به تفاوت استنباط مامورین تشخیص و مؤدیان مالیاتی از مفاد قانون در مورد معافیت های مالیاتی و هزینه های قابل قبول و استهلاکات و سایر مسائل در موارد قبول دفاتر و با ملاحظه اینکه در موارد تشخیص علی‌الرأس انجام تکالیف کامل و جمع آوری اطلاعات دقیق، غالباً به لحاظ وقوع فاصله زمانی با سال عملکرد مورد تحقیق و رسیدگی و امساک برخی از مطلعین از دادن اطلاعات موثق مواجه با مشکل می شود و با توجه به اینکه ممکن است در فرآیند تشخیص علیرغم تلاش و دقت مامورین ذریبط، به دلایل متعددی استنباط غیر موجه یا اشتباهاتی رخ دهد که بالمال موجب عدم تطبیق برگ تشخیص مالیات با صفات و اختصاصات مقرر در ماده 237 شده و منتهی به اعتراض و تجدید نظر خواهی تعدادی از مؤدیان گردد، لذا مقنن با عنایت به جهات فوق مراحل و طرق متعددی را جهت رسیدگی به اعتراضات و رفع اختلافات مالیاتی و مختومه شدن پرونده های مورد اختلاف پیش بینی و مقرر نموده است که در مورد هر یک از مراحل و طرق باید موازین آتی الذکر رعایت تا اختلافات ایجاد شده در اسرع وقت رفع و حتی الامکان از احاله پرونده های مورد اختلاف به مراجع بعدی اجتناب و اصولاً بروز اختلافات بتدریج کاهش یابد.

## 1\_7- رفع اختلاف توسط ممیزین کل مالیاتی:

یکی از وظایف مهم و اختصاصی ممیزین کل مالیاتی و بلکه مهمترین وظیفه آنها به موجب ماده 238 قانون رسیدگی به تقاضای رسیدگی مجدد مؤدیانی است که پس از ابلاغ برگ تشخیص به آنها برای رفع اختلافات خود با ممیز یا سر ممیز مربوط شخصاً یا بوسیله وکیل تام الاختیار خود در موعد مقرر قانونی به ممیزین کل مالیاتی مراجعه می نمایند، در این روش از حل اختلاف مالیاتی، برای ممیزین کل مالیاتی، با توجه به مهلت سی روزه ای که به موجب ماده مزبور برای رسیدگی به اختلاف منظور شده است، امکان رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک رأساً یا از طریق صدور قرار رسیدگی و همچنین بازدید و تحقیق محلی در فرصت مقرر و توجه کامل به موارد اعتراض و دفاعیات مؤدی و دیگر انواع بررسی حسب مورد بر اساس نوع منبع مالیاتی و در نهایت اتخاذ تصمیم مناسب و توافق با مؤدی مطابق مقررات موجود است و از طرفی پس از رسیدگی مجدد و احراز این مطلب که مؤدی متقاضی رسیدگی مجدد، از حیث مقررات مالیاتی استحقاق تعدیل مبنای مالیات یا حتی رفع تعرض مالیاتی و رد برگ تشخیص را دارد، هیچگونه محدودیت و قیدی جهت تعدیل مبنای مالیات به هر میزان که مؤدی استحقاق قانونی داشته باشد (اعم از این که کمتر یا بیشتر از 20 درصد باشد) یا رد برگ تشخیص در قانون وجود ندارد و بلکه به این مهم در ماده 238 تصریح شده است. مع الاسف به قرار مسموع برخی از ممیزین کل علی رغم امکانات و تسهیلات مشروح فوق نسبت به اجرای این مهمترین وظیفه خود که موجب تسریع در قطعیت مالیات و مختومه شدن پرونده امر و وصول به موقع مالیات و جلب رضایت مؤدیان و بخشودگی قانونی هشتاد درصد جرایم مالیاتی آنها و قطع مراحل بعدی پرونده امر می شود تعلل نموده و به جای آنکه خود و مامورین تحت نظارت آنها عامل تشویق و ترغیب مؤدیان برای مراجعه نزد ایشان و رفع اختلافات و قطعیت توافقی مالیات شوند، بالعکس در موقع مراجعه مؤدیان جهت رسیدگی و حل اختلاف و توافق، با معاذیر مختلف و غیر موجه از ورود در موضوع و توجه به دلایل و مدارک و استماع اظهارات آنها خودداری، یا برخلاف حکم قسمت اخیر ماده 238 از انعکاس دلایل و علل عدم امکان رفع اختلاف در ظهر برگ تشخیص امتناع، یا علیرغم احراز استحقاق مؤدی به تعدیل مبنای مالیات به میزان بیش از 20 درصد بر اساس قراین و شواهد و دلایل و اسناد و مدارک، با عنوان نمودن این مطلب که اجاره قانونی به تعدیل بیش از 20 درصد ندارند، مراجعین متقاضی رسیدگی و رفع اختلاف را من غیر حق به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی دلاله می نمایند و این در حالیست که ممیزین کل مالیاتی با توجه به آشنایی کافی به خصوصیات و نوع فعالیت مؤدیان و مراجعه مستمر آنها به واحد های مالیاتی تحت نظارت با آگاهی بیشتری می توانند به قطعیت توافقی مبنای مالیات که متضمن مزایای فوق‌الاشاره و اجتناب از تأخیر در قطعیت مالیات و مضار آن است اقدام نمایند.

لزوماً یادآور می شود، برابر مفاهیم حقوقی، دلایل ابرازی الزاماً به معنای دلایل کتبی نبوده و عموم آن شامل ادله شفاهی و کتبی مشروط بر اینکه دلیل یا مستندی بر خلاف آنها موجود نباشد نیز می گردد، لذا چنانچه بر اساس رسیدگی و احراز واقعیت به ترتیب فوق‌الاشاره مؤدی استحقاق تعدیل مبنای مالیات را به هر میزان داشته باشد، بایستی بدون تعلل و تردید نسبت به تعدیل اقدام شود و در هر حال لزوم اجرای تبصره 1 ماده 238 نباید موجبی در جهت عدم اقدام به تعدیل مبنای مالیات مؤدی در صورت استحقاق وی باشد.

بدیهی است دادستانی انتظامی مالیاتی از حیث تکالیف قانونی خود نسبت به تعقیب مامورینی که تعمداً مرتکب خطا شده باشند اقدام خواهد نمود، لکن در مواردی که ممیزین مالیاتی مبنای مالیات مؤدیان را بر اساس اطلاعات و اسناد و مدارک و قراین و ضرایبی تشخیص داده باشند که بعداً در مرحله توافق با ممیز کل به موجب دلایل و مدارک ابرازی مؤدی به ممیز کل (که در موقع تشخیص مبنای مالیات توسط ممیزین ارابه نشده است یا در دست نبوده است) معلوم شود مستندات قبلی ممیزین با توجه به دلایل و مدارک ابرازی جدید نزد ممیز کل مالیاتی صحیح نبوده است و مطابق آنها مؤدی استحقاق تعدیل مبنای مالیات یا حتی رفع تعرض مالیاتی را داشته است، تعدیل یا رفع تعرض حسب مورد ضروری بوده و در این صورت خطای عمدی صورت نگرفته است که موجب مجازات مامورین تشخیص باشد. البته ممیزین کل توجه خواهند داشت چون تا به حال تعیین ضریب نسبت به کلیه قراین مالیاتی مذکور در ماده 152 قانون مالیاتهای مستقیم به جز فروش و دریافتی مقدور نگردیده و از طرفی امکان دارد اعمال ضرایب مذکور به تنهایی نتواند در تمام موارد نسبت به کلیه مؤدیان شاخص صحیح و حقیقی از درآمد مشمول مالیات با توجه به شرایط متفاوت موجود برای هر مؤدی در دوره عملکرد مورد رسیدگی به دست دهد، لذا چنانچه تعیین درآمد مؤدی توسط مامور تشخیص را بر اساس اعمال ضرایب مذکور با توجه به دلایل و اسناد و مدارک مؤدی، واقعی

تشخیص ندهند، حسب اختیارات قانونی که دارند، ملزوم به تعیین درآمد واقعی و مالیات عادلانه مؤدی از طریق رسیدگی و تحقیق و توجه به دلایل و مدارک مؤدی و نهایتاً قطعیت توافقی مالیات مطابق واقعیت خواهند بود.

در خاتمه این بند از دستورالعمل با تذکر این مطلب که بررسی ها و مطالعات انجام شده حاکی از آن است که چنانچه ممیزین کل مالیاتی این وظیفه مهم و اختصاصی خود را با پذیرش کامل مسئولیت و به درستی و با دقت نظر و دلسوزی انجام دهند اکثر اختلافات مالیاتی توسط آنها قابل حل و فصل بوده و منتهی به قطعیت توافقی مالیات می شود و فقط تعداد قلیلی از پرونده های مورد اختلاف به لحاظ دارا بودن جنبه های ویژه حقوقی و قضایی و به مناسبت اینکه متضمن اشکالات و پیچیدگی های خاصی هستند محتاج احاله به هیأت های حل اختلاف مالیاتی و احتمالاً استفاده از نظریات کارشناسان و متخصصین سطوح عالی می باشند و با اعلام مجدد اینکه ممیزین کل مالیاتی با احراز واقعیت هیچگونه محدودیتی از حیث درصد تعدیل مبنای مالیات در مقام اجرای صحیح قانون و اقامه حق ندارند، مقتضی است و انتظار دارد ممیزین کل مالیاتی با نظارت کامل بر ابلاغ صحیح اوراق تشخیص به مؤدیان و متعاقباً با قیام مجدانه به انجام وظیفه مهم رفع اختلافات مالیاتی موجبات جلب رضایت مؤدیان محترم و بخشودگی قانونی جرایم مالیاتی آنها و تسریع در وصول مالیاتها را در اسرع وقت فراهم نمایند، تا نیاز به اتخاذ تصمیمات دیگری نباشد. بدیهی است درجه توانایی و کارآیی ممیزین کل مالیاتی در رفع اختلافات مالیاتی و مختومه کردن پرونده ها در وضعیت خدمتی آینده آنها و احراز سمت های بعدی موثر خواهد بود.

## 2\_7- رفع اختلافات توسط هیأت های حل اختلاف مالیاتی

هیأت های حل اختلاف مالیاتی که متشکل از قضات شریف دادگستری و نمایندگان مجرب وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسب مورد نمایندگان محترم نظام پزشکی، کانون وکلاء، کانون سر دفتران، اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، شورای مرکزی اصناف یا یکی از معتمدین محل بصیر و مطلع در امور مالیاتی رشته مخصوص به هر نوع فعالیت به انتخاب فرماندار محل هستند از جهت رسیدگی به موارد اعتراض مؤدیان محترم مالیاتی از جایگاه ویژه و اختیارات وسیعی بیش از ممیز کل مالیاتی برخوردار بوده و انتظار می رود با استفاده از اختیارات قانونی خود در صدور آراء مبتنی بر ماخذ واقعی و تعیین مالیات عادلانه که موجب رضایت و افزایش اعتماد و اطمینان مؤدیان به نظام مالیاتی می شود کوشش نموده و از همکاری مجدانه دریغ نوزند و اگر چه معتقد است هر یک از اعضاء محترم هیأت های حل اختلاف مالیاتی حسب مورد از دانش حقوقی و اطلاعات تخصصی مربوط به مقررات مالیاتی و خبرویت در خصوص پرونده های مالیاتی مطروحه در سطح مطلوب و مورد نیاز بهره مند هستند، از حیث نیل به مقصود و ایضاح مطلب لازم می داند مواردی را ذیلاً یادآور و اجرای آنها را تاکید نماید.

1\_2-7- برخی از هیأت های حل اختلاف مالیاتی آنطور که باید و شاید از اختیارات قانونی خود برای رفع اختلافات مالیاتی و صدور آراء موافق و مقررات عادلانه استفاده نمی کنند و در موارد تشخیص علی الرأس معطوف به رد دفاتر بر اساس نظریه هیأت سه نفره موضوع بند 3 ماده 97 از توجه به دفاعیات مؤدی که دفتر او مردود شده خودداری نموده و نظریه هیأت مزبور مبنی بر رد دفاتر را امری یقینی و قطعی تلقی می نمایند، حال آنکه همانطور که قبلاً به اختیارات وسیع و قانونی هیأت های حل اختلاف مالیاتی تصریح شد و به دلالت تبصره 3 ماده 21 آیین نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر قانونی موضوع تبصره یک ماده 95 قانون، هیأت های حل اختلاف مالیاتی علیرغم رد دفاتر توسط هیأت سه نفره موضوع بند 3 ماده 97، باید به موارد اعتراض و دفاعیات مؤدی در خصوص رد دفاتر توجه و عنایت کافی مبذول و با ملاحظه اینکه اظهار نظر هیأت مذکور نوعاً محدود به اقامه دلایل عنوان شده از طرف ممیز و سر ممیز زیربط بوده و به لحاظ ماهیت امر از اختیارات قانونی هیأت های حل اختلاف مالیاتی برخوردار نمی باشد، در صورتی که حصول واقعیت و تعیین درآمد واقعی با قبول دفاتر ملازمه داشته و اعتراضات و دفاعیات مؤدی نیز در ماهیت موضوع رد دفاتر قرین صحت و واقعیت باشد، قبول دفاتر توسط هیأت های حل اختلاف مالیاتی نه تنها مغایر مقررات نخواهد بود بلکه مورد نظر مقنن نیز می باشد، در این خصوص نظر هیأت های حل اختلاف مالیاتی را از جهت اتخاذ ملاک قانونی به مفاد تبصره ماده 169 قانون جلب می نماید، به طوریکه ملاحظه می شود، طرف اعلام عدم رعایت موارد مذکور در ماده 169 توسط مؤدی از طرف ممیز مالیاتی موجب بی اعتباری دفاتر شده و هیأت سه نفره

موضوع بند 3 ماده 97 نظر به بی اعتباری دفاتر (رد دفاتر) می دهد و از این حیث برای قبول دفاتر اختیاری ندارد، حال آنکه رسیدگی به اعتراض مؤدی و تشخیص خارج از عهده مؤدی بودن عدم رعایت موارد مذکور در ماده 169 و عندالاقضاء قبول و معتبر قلمداد کردن دفاتر از وظایف و اختیارات انحصاری هیأت‌های اختلاف مالیاتی می باشد و به طور مسلم با توجه به آیین نامه موضوع تبصره 1 ماده 95 موارد مشابهی که در قانون و آیین نامه به آن تصریح نشده است وجود دارد و حالات مختلفی حادث می شود که هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با اختیاراتی که از حیث ورود به ماهیت دارند می توانند رأی به قبول دفاتر و تشخیص درآمد بر اساس دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی صادر نمایند و نباید از این بابت هیچگونه نگرانی خاطر و تردیدی داشته باشند.

**2\_2-7-** بعضی از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی صرف عدم انجام تکالیف مقرر در بند یک یا دو ماده 97 توسط مؤدی مالیاتی را که از طرف مامورین مالیاتی ذیربط (ممیز و سر ممیز مالیاتی) منتهی به تشخیص علی الرأس می شود، محمول بر اسقاط وظایف قانونی خود از حیث رسیدگی و توجه به موارد اعتراض مؤدی محسوب و بدون عنایت به دفاعیات اساسی مؤدی و اعلام وی مبنی بر اینکه دفاتر و اسناد و مدارک با رعایت مقررات مربوط تهیه و تنظیم و تحریر و امکان تعیین درآمد واقعی از روی دفاتر و اسناد و مدارک وجود دارد، برخی مواقع با تعدیل ماخذ مالیات بر اساس دلایل دیگر و بعضی موارد با تایید برگ تشخیص مبادرت به صدور رأی می نمایند، حال آنکه به دلالت حکم قسمت اخیر ماده 229 مراجع حل اختلاف مالیاتی نه تنها از استناد به اسناد و مدارک آرایه شده از طرف مؤدی برای تشخیص درآمد واقعی منع نشده اند، بلکه نظر مقنن و روح قانون همواره معطوف به تعیین درآمد واقعی بوده و می باشد، لذا اگر حصول به این مقصود از طریق استناد به اسناد و مدارک و دفاتر آرایه شده از طرف مؤدی امکان پذیر باشد، استفاده از آن موافق مقررات خواهد بود، لزوماً اضافه و تاکید می شود بر خلاف تصور برخی از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی حکم قسمت اخیر ماده 229 در خصوص تعیین درآمد واقعی از حیث موازین حقوقی از باب اختیار نبوده و به لحاظ تاکید مقنن بر تعیین درآمد واقعی از الزامات قانونی است، زیرا تفوه به اختیاری بودن اجرای حکم مذکور موجب تشتت آراء و تفاوت رویه اجرای مقررات و اعمال سلیقه های اختیاری و گوناگون توسط هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و بالمال دوری از عدالت مالیاتی که هرگز موافق نظر مقنن نبوده و نخواهد بود، می گردد و در هر حال حسب قسمت اخیر ماده 229 استناد به اسناد و مدارک مؤدی برای تعیین درآمد واقعی از الزاماتی است که به موجب اجرای صحیح قانون، اقامه حق و جلب اعتماد مؤدیان و نهایتاً وصول مالیات حقه خواهد شد و باید همواره مورد توجه خاص هیأت‌های حل اختلاف باشد.

**3\_2-7-** هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی اعم از بدوی و تجدید نظر و همعرض موضوع ماده 257 و عندالاقضاء هیأت موضوع ماده 216 پس از رسیدگیهای قانونی و لازم از طرق مختلف و حصول نتیجه مبنی بر لزوم تعدیل ماخذ مالیات، به هر میزان که باشد، هیچگونه محدودیت قانونی ندارند و مفاد بند 2 ماده 247 مبنی بر توانایی مامورین تشخیص به اعتراض به آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که متضمن بیش از 20 درصد اختلاف با ماخذ محاسبه مالیات مندرج در برگ تشخیص باشد و همچنین مفاد ماده 251 مبنی بر امکان اعتراض ممیز کل به شورای عالی مالیاتی نباید به هیچ وجه موجب عدم تعدیل ماخذ مالیات به میزانی که مؤدی استحقاق قانونی داشته است بشود.

مضافاً مفاد بند مذکور و ماده یاد شده الزامی نبوده و چه بسا در صورتیکه مامورین تشخیص دارای اختیارات قانونی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بودند و اسناد و مدارک و دلایلی را که مؤدی در محضر هیأت حل اختلاف مالیاتی به آنها استناد کرده است، در اختیار داشتند، همان ماخذ مالیاتی را تعیین می کردند که مورد نظر و رأی هیأت حل اختلاف قرار گرفته است، ضمناً یاد آور می شود:

همانطور که در قسمت مربوط به ممیزین کل مالیاتی این دستور العمل تاکید شد، دلایل ابرازی الزاماً به معنای دلایل کتبی نبوده و عموم آن شامل ادله کتبی و شفاهی در صورتیکه دلیل یا مستندی بر خلاف آنها موجود نباشد نیز می شود و موارد مربوط به قرائن و ضرایب مالیاتی مندرج در آن قسمت، توسط هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی برای تشخیص درآمد واقعی نیز لازم الرعایه

**4\_2-7-** به طوریکه ملاحظه می شود علیرغم آنکه بسیاری از پرونده های مالیاتی مورد اختلاف، هنگام طرح در هیأت های حل اختلاف، حسب محتویات پرونده و اسناد و املاک و دلایل ابرازی و دفاعیات مؤدی آماده اتخاذ تصمیم و معد صدور رأی می باشد، برخی از هیأت های حل اختلاف مالیاتی به ویژه در مواردی که تشخیص می دهند باید نسبت به تعدیل ماخذ مالیات رأی صادر نمایند، عمدتاً به مقصود ایجاد اشتراک مسئولیت مبادرت به صدور قرارهایی می نمایند که تاثیری در نتیجه امر نداشته و موجب تطویل زمان رسیدگی و تاخیر در قطعیت مالیات می شود.

بدیهی است استفاده از چنین روشی در حالیکه پرونده امر از هر لحاظ روشن و معد صدور رأی است، مناسب شئون و جایگاه ارزشمند و اختیارات قانونی هیأت های حل اختلاف نبوده و لازم است با اجتناب از این روش، نسبت به مورد مطروحه اقدام و رأی موافق مقررات صادر و پرونده امر در اسرع وقت تعیین تکلیف شود و منحصرأ در مواردی مبادرت به صدور قرار گردد که منطبق با مقررات آیین نامه سازمان تشخیص باشد.

**5\_2-7-** به دلالت حکم ماده 248 قانون مالیات های مستقیم و بنا به عمومات حقوقی مربوط به اصول دادرسی لازم است متن آراء صادره از هیأت های حل اختلاف مالیاتی با رعایت قواعد نگارش، انشاء و متضمن استحکام دلیل و توجیهاات کافی باشد و از بکار بردن جملات و عبارات کلی یا انشاء رأی به نحوی که حاکی از تردید و عدم یقین هیأت حل اختلاف مالیاتی به صحت رأی باشد، اجتناب شود تا حدی که اصولاً مامورین تشخیص و مؤدیان مالیاتی حسب مورد از مراجعه به مراجع حل اختلاف بعدی منصرف و بی نیاز شوند. همچنین لازم است متن آراء صادره واجد جنبه تعلیماتی نیز باشند تا مامورین مالیاتی در آینده از تکرار اشتباهات خود نسبت به همان مؤدی در سنوات بعد و سایر پرونده های مشابه خودداری نمایند.

**6\_2-7-** هیأت های حل اختلاف موضوع ماده 257 در رسیدگی و صدور آراء مکلف به رعایت آراء شعب شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری حسب مورد می باشند و در صورت عدم رعایت این حکم مهم و اساسی، دادستان انتظامی مالیاتی اقدامات لازم معمول خواهد نمود.

### **3\_7-** رسیدگی به اختلافات توسط شورای عالی مالیاتی

شورای عالی مالیاتی که اعضاء آن از متخصصین و مجربین و صاحب نظران مالیاتی هستند، نقش بسیار مهم و مثبتی در اعاده امور به مجاری قانونی و اقامه حق دارند و اگر چه شعب آن در رسیدگی به شکایات واصله از آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی بنا به حکم قسمت اخیر ماده 256 از ورود در ماهیت منع شده اند، لکن چون به موجب صدر ماده مذکور مقنن شکایاتی را که تلویحاً نیز مبنی بر نقض قوانین یا عدم رعایت مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی باشد قابل رسیدگی در شعب شورای عالی مالیاتی شناخته است و از آنجاییکه بسیاری از مؤدیان مالیاتی به لحاظ عدم اطلاع کافی از جزئیات و تفصیل مقررات ممکن است نتوانند آنطور که باید و شاید شکایات خود را از آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی با استفاده دقیق از نکات و ظرایف حقوقی و قانونی تشریح و اعلام نمایند، لذا منع ورود در ماهیت از نظر موازین قانونی و اصول حقوقی و لزوم اقامه حق نباید توسط شورای عالی مالیاتی به نحوی تعبیر و اجرا شود که مؤدیان مالیاتی که در ادعا و شکایت خود محق هستند از احقاق حق خود توسط این مرجع عالی مایوس و متوسل به مراجع دیگر شوند، بلکه در مواردی که شعب شورای عالی مالیاتی مواجه با پرونده های مالیاتی می شوند که مطالبه مالیات بدون رعایت مقررات مندرج در ماده 237 صورت پذیرفته و هیأت حل اختلاف مالیاتی هم در رأی صادره این عدم رعایت مقررات را نادیده گرفته و به موارد اعتراض مؤدی به قدر کافی رسیدگی نکرده و رأی مورد شکایت از استحکام دلیل و توجیهاات کافی برخوردار نیست و مجموع این عوامل موجبات شکایت مؤدی را فراهم کرده است، و لو اینکه شکایت واصله مبنی بر زیادی یا ناعادلانه بودن مالیات به تصریح حاکی از نقض مقررات یا عدم کفایت رسیدگی نباشد، با توجه به دلالت و تسری مفهوم کلمه ((تلویحاً)) به چنین مواردی، لازم است با تصریح به موارد عدم رعایت یا نقض



مقررات یا نقض رسیدگی نسبت به نقض رأی مورد شکایت و فراهم نمودن شرایط لازم قانونی برای تجدید رسیدگی و احقاق قانونی مؤدی اقدام لازم به عمل آورند، تا از مراجعه شکات به مراجعی مانند دیوان عدالت اداری یا هیأت موضوع ماده 251 مکرر ممانعت شود. علاوه بر این شأن و اهمیت اختیارات و وظایف شورای عالی مالیاتی اقتضاء می کند متون آراء صادره از شعب آن از هر حیث جامع و مانع و متضمن نکات و دقایق مهم تعلیمی و ارشادی نیز باشد تا هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مامورین تشخیص با استفاده از آراء مزبور از تکرار روش اشتباه و اقدامات خلاف مقررات در آینده خود داری نمایند.

**8\_** مدیران و رؤسا و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و ممیزین کل واحدهای مالیاتی بایستی از اختیارات قانونی خود با اعتماد به نفس و پذیرش کامل مسئولیت و درک وظایف خطیری که به عهده دارند استفاده و بدون هیچ تردید و تزلزلی در جهت اجرای صحیح قوانین و مقررات و اصول عدالت مالیاتی و اقامه حق کوشش و از مکاتبات غیر ضروری در خصوص موارد جزئی و قابل حل در محل، با معاونت درآمدهای مالیاتی و شورای عالی مالیاتی و دفتر فنی مالیاتی و سایر مراجع احتراز نمایند و هرگاه کسب نظر مراجع مذکور را ضروری تشخیص دهند، الزاماً باید با رعایت سلسله مراتب اداری اقدام و استعلام باید حسب مورد متضمن نظر هیأت حل اختلاف مالیاتی یا ممیز کل ذیربط باشد.

**9\_** با تاکید مجدد بر ضرورت اجرای صحیح و کامل این دستورالعمل، مسئولیت حسن اجرای آن به عهده مدیران کل ذیربط محول و مقرر می شود مدیران کل و ممیزین کل مالیاتی مفاد دستورالعمل را حسب مورد برای مامورین واحدهای مالیاتی تحت سرپرستی به طور کامل تشریح و توجیه و با آموزش مداوم مامورین تشخیص مربوط و نظارت دایم بر طرز کار آنها موجبات اجرای صحیح قانون را فراهم و مدیران کل نتایج حاصله را ماهانه و مستقیماً به دفتر اینجانب گزارش نمایند. بدیهی است دادستانی انتظامی مالیاتی نیز حسب وظایف محوله قانونی مستمراً بر نحوه اجرای این دستورالعمل نظارت و موارد تخلف از آن را تحت پیگرد قانونی قرار داده و مراتب را گزارش خواهد نمود. با آرزوی موفقیت عموم کارکنان ساعی و شریف نظام مالیاتی.

حسین نمازی

وزیر امور اقتصادی و دارایی

شماره: 211 / 6217 / 3450

تاریخ: 10 / 03 / 1383

پیوست:

سازمان امور اقتصادی و دارایی استان

شورای عالی مالیاتی

اداره کل امور مالیاتی استان

دفتر فنی مالیاتی

اداره کل‌هیات عالی انتظامی مالیاتی

دفتر دادستانی انتظامی مالیاتی

دبیرخانه هیات های موضوع ماده 251 مکرر

پژوهشکده امور اقتصادی

دانشکده امور اقتصادی

جامعه حسابداران رسمی ایران

سازمان حسابرسی

نظر به اینکه از ابتدای سال 1381، مقررات نظام ارزی شناور توسط بانک مرکزی جمهوری ایران به صورت نظام تک نرخ مدیریت می شود و گمرک ایران نیز به تبعیت از مقررات مزبور ارزش کالاهای وارداتی را براساس جدول میانگین نرخ ارزها و برابر یهایی که توسط بانک مذکور اعلام می گردد محاسبه می نمایند، لذا در خصوص نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات واردکنندگان کالا موضوع ردیف یک بند الف ماده 96 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380 / 11 / 27 که درآمد مشمول مالیات آنان حسب مقررات ماده 97 قانون موصوف از طریق علی الراس تشخیص داده می شود، مقرر می گردد. ماموران مالیاتی درآمد مشمول مالیات این قبیل مودیان را بر اساس ارزش ریالی کالای وارداتی که به وسیله گمرکات طبق جدول فوق الذکر تعیین و در پروانه گمرکی قید می شود و نیز احتساب حقوق و عوارض گمرکی و کلیه هزینه های مربوط به کالای وارداتی که در تعیین قیمت تمام شده کالا وارداتی موثر می باشد، محاسبه نمایند و در صورت عدم درج و یا فقدان ارزش ریالی کالای وارداتی در پروانه گمرکی ماموران مالیاتی می توانند بر اساس میزان ارز کالای وارداتی و طبق جدول صدر اشاره که همه ماهه توسط دفتر حسابهای مالیاتی ابلاغ می شود نسبت به تبدیل ارزش ریالی کالای وارداتی و محاسبه قیمت تمام شده اقدام نمایند و از محاسبه درآمد مشمول مالیات اینگونه مودیان وفق مقررات و نرخ های ارزی چندگانه قبلی اجتناب نمایند. ضمناً همانگونه که در بند یک بخشنامه شماره 20526 / 4824 - 30 / 4 مورخ 13 / 5 / 76 اشاره گردیده است در استفاده از قرائن مالیاتی موضوع ماده 152 قانون صدر اشاره محدودیتی وجود ندارد و ماموران مالیاتی می توانند با استفاده از اوراق گمرکی و اسناد و مدارک مثبت و نیز طریق قانونی کالای وارداتی را ردیابی و قیمت فروش واقعی کالای وارداتی را بدست آورده و سپس نسبت به اعمال ضریب و احتساب درآمد مشمول مالیات اقدام نمایند. در خاتمه تاکید می نماید مقررات مذکور در خصوص اشخاصی که درآمد مشمول مالیات آنان براساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک تعیین می گردد، جاری نخواهد بود.

حیدری کرد زنگنه

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور