



## The Authority to Handle and the Manner of Complaints from the Executive Operations of Tax Collection and Other Demands of the Government

Hoshang Landanian<sup>1</sup>, Babak Darvishi<sup>2\*</sup>, Vali Rostami<sup>3</sup>

1. PhD Student in Public Law, Faculty of Law, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Law, Khatam University, Tehran, Iran.

3. Professor, Department of Public Law, Faculty of Law and Political Science, University of Tehran, Tehran, Iran.

### ARTICLE INFORMATION

**Article Type:** Original Research

**Pages:** 1205-1224

**Article history:**

**Received:** 6 Feb 2023

**Edition:** 3 Apr 2023

**Accepted:** 23 Apr 2023

**Published online:** 10 Mar 2024

### Keywords:

executive actions, tax dispute resolution board, jurisdiction, tax collection, complaints.

### Corresponding Author:

Babak Darvishi

### Address:

Iran, Tehran, Khatam University,  
Department of Law.

### Orchid Code:

0000-0001-9633-124 x

### Tel:

09121089032

### Email:

[Bab.darvishi@iauctb.ac.ir](mailto:Bab.darvishi@iauctb.ac.ir)

### ABSTRACT

**Background and Aims:** In Iranian tax law, the authority for dealing with objections and complaints arising from executive actions regarding the government's demands, including the executive operations of tax collection, is the Tax Dispute Resolution Board subject to Article (216) of the Direct Taxes Law, which has the authority to issue a decision based on It has the effect of invalidating the executive document issued by the Tax Affairs Department or stopping the executive operation. The purpose of this research is to examine and analyze the legal competences of the dispute resolution board from the perspective of administrative proceedings. In fact, the purpose of this article is to examine the mentioned board and by analyzing and removing the ambiguity from the legal loopholes, using mechanisms to modify the structure of the board. independent judges and expert experts and not affiliated with the executive branch.

**Materials and Methods:** This article is descriptive and analytical. Materials and data are also qualitative and data collection was used in collecting materials and data.

**Ethical Considerations:** In this article, the originality of the texts, honesty and trustworthiness are respected.

**Findings:** The findings showed that the Tax Dispute Resolution Board has the range of inherent technical and specialized competence as well as arbitration and diagnostic competences.

**Conclusion:** The most important criticism on the authority of this board is the lack of clarity on how to use the personal powers and competencies of the members of the tax dispute resolution board and how to exercise the government's tax authority in the tax dispute resolution stage by the members of these boards.

### Cite this article as:

Landanian H, Darvishi B, Rostami V. The Authority to Handle and the Manner of Complaints from the Executive Operations of Tax Collection and Other Demands of the Government. *Economic Jurisprudence Studies*. 2023.



دوره پنجم، شماره پیاپی ۵، سال ۱۴۰۲

### مرجع رسیدگی و نحوه شکایات از عملیات اجرایی وصول مالیات و سایر مطالبات دولت

هوشنگ لندنیان<sup>۱</sup>، بابک درویشی<sup>۲\*</sup>، ولی رستمی<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. استادیار، گروه حقوق، دانشگاه خاتم، تهران، ایران.

۳. استاد، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

#### چکیده

**زمینه و هدف:** در حقوق مالیاتی ایران مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از جمله عملیات اجرایی وصول مالیات، هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم است که صلاحیت صدور رأی مبنی بر بطلان برگ اجرائیه صادره از اداره امور مالیاتی و یا توقف عملیات اجرایی را دارد. هدف این پژوهش بررسی و تحلیل حقوقی صلاحیت‌های هیئت حل اختلاف از منظر دادرسی اداری است. در واقع هدف مقاله حاضر این است که صلاحیت مورد اشاره را بررسی و با آسیب‌شناسی و رفع ابهام از خला‌های قانونی، سازوکارهایی برای اصلاح ساختار هیئت با بهره‌گیری از قضات مستقل و کارشناسان خبره و غیر وابسته به قوه مجریه بیان شود.

**مواد و روش‌ها:** مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی است و از فیش‌برداری در گردآوری مطالب و داده‌ها استفاده شده است.

**ملاحظات اخلاقی:** در این مقاله، اصالت متون، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

**یافته‌ها:** یافته‌ها نشان داد هیئت حل اختلاف مالیاتی از گستره صلاحیت ذاتی فنی و تخصصی و همچنین از صلاحیت‌های ترافیعی و تشخیصی برخوردار است.

**نتیجه:** مهم‌ترین نقد وارد بر صلاحیت این هیئت، روشن نبودن چگونگی به‌کارگیری اختیارات و صلاحیت‌های شخصی اعضای هیئت حل اختلاف مالیاتی و چگونگی اعمال قدرت و اقتدار مالیاتی دولت در مرحله حل اختلاف مالیاتی از سوی اعضای این هیئت‌ها است.

#### اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۱۲۰۵-۱۲۲۴

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۱۷

تاریخ اصلاح: ۱۴۰۲/۰۱/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۰۹

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۱۲/۲۰

#### واژگان کلیدی:

اقدامات اجرایی، هیئت حل اختلاف مالیاتی، صلاحیت، وصول مالیات، شکایات.

#### نویسنده مسئول:

بابک درویشی

آدرس پستی:

ایران، تهران، دانشگاه خاتم، گروه حقوق.

کد ارکید:

0000-0001-9633-124 x

تلفن:

۰۹۱۲۱۰۸۹۰۳۲

پست الکترونیک:

[Bab.darvishi@iauctb.ac.ir](mailto:Bab.darvishi@iauctb.ac.ir)

## ۱. مقدمه

عدم تضييع حقوق خصوصى اشخاص در مقابل حاکمیت و متقابلاً عدم تضييع حقوق عمومى در برابر اشخاص لازم است (قنواتى؛ هوشمندى، ۱۴۰۰، ۱۵۹). يکى از اين مراجع، هيئت موضوع ماده ۲۱۶ قانون ماليات‌هاى مستقيم مى‌باشد که بررسى صلاحيت‌هاى آن موضوع اين نوشتار است. اهداف اين پژوهش عبارت است از ۱- بررسى و تحليل حقوقى صلاحيت هيئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون ماليات‌هاى مستقيم ۲- شناسايى ظرفيت‌ها و نقاط ضعف و قوت هيئت يادشده در نظام دادرسي مالياتى ايران. به طور مشخص سئوالاتي که اين مقاله در صدد پاسخ گويى به آنها است در دو بخش به شرح ذيل بررسى و پاسخ داده مى‌شود. (۱) هيئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون ماليات‌هاى مستقيم (منبع ق.م.م) از چه صلاحيت‌هايى برخوردار است؟ (۲) اين هيئت به‌عنوان يک مرجع شبه قضايى به چه ميزان از اختلافات مالياتى را با رعايت اصول پذيرفته‌شده دادرسي عادلانه حل و فصل مى‌نمايد؟ در خصوص نظام حل اختلاف مالياتى در ايران کتب و مقالات متعددى هم‌چون: «دادرسي ادارى اختلافات مالياتى، ابزاري در راستاي کاهش وقفه مالياتى (مطالعه تطبيقي ايران و ايالات متحده آمريکا)» (طاهرى و همکاران، ۱۴۰۰)، «رويكردهاى نوين دادرسي مالياتى مراجع شبه قضايى با تاکيد بر نظام هاى حل اختلاف کشورهاى فرانسه و انگلستان» (قنواتى؛ هوشمندى، ۱۴۰۰)، «تأملی در نظام دادرسي مالياتى (ادارى - قضايى) ايران و آمريکا» (باقرى و همکاران، ۱۳۹۸)، «بررسى مشکلات و چالش‌هاى نظام دادرسي مالياتى ايران» (موسوى؛ ابراهيمى کرهرودى، ۱۳۹۶)، «راهکارهايى براى کاهش اطاله

تشخيص و تعيين ماليات، مطالبه و وصول آن از هر شخص حقيقي و يا حقوقى به‌عنوان مؤدى مالياتى، يک عمل و رابطه حقوقى به‌شمار مى‌آيد. از آنجا که، يک سوي اين رابطه دولت و دستگاه ماليات ستانى آن قرار دارد که از اقتدارات و امتيازاتى ويژه در اعمال حاکميت دولت برخوردار است که اصطلاحاً «اعمال قدرت مالياتى» ناميده مى‌شود (رستمى، ۱۳۸۷، ۱۶۶). بنابراین رابطه بين دستگاه ماليات ستانى دولت با مؤدى مالياتى يک رابطه حقوقى نابرابر است از اين رو حدوث اختلاف بين دو سوي اين رابطه حقوقى مالياتى، يک امر حقوقى انکارناپذير مى‌باشد. به‌عبارت ديگر در روابط بين مؤديان مالياتى با دولت حدوث و وقوع اختلاف بين منافع و حقوق شهروندان با دولت و نهادهاى حاکميتى و عمومى امرى قابل پيش‌بينى و عادى به‌شمار مى‌آيد. ويژگى هاى خاص دعاوى ناشى از فعاليت‌هاى ادارى و اصل تخصص و ضرورت تصميم‌گيرى‌هاى سريع موجب شده قانون- گذار حل و فصل اين اختلافات را به مراجع ادارى و شبه قضايى و به مراجع قضايى معين واگذار کند (رستمى؛ خسروى، ۱۳۹۲، ۶۱). «در فرآيند وصول ماليات، دادرسي به‌عنوان يکى از مهم‌ترين عناصر هر نظام مالياتى و جزو حقوق شناخته‌شده مؤديان و درعين حال لازمه حفظ حقوق مرجع مالياتى است» (طاهرى و همکاران، ۱۴۰۰، ۱۱۲). بنابراین بهترين راهکار براى حمايت از اشخاص جامعه در برابر اعمال قدرت و بهترين مبنا براى ارزيابى دادرسي مالياتى، رسوخ عدالت در فرآيند رسيدگى به اختلافات است. بر همين مبنا، تدوين قوانين و مقررات مبتنى بر عدالت و هم‌چنين وجود آئين دادرسي عادلانه در فرآيندى نوين، به‌منظور

یافته‌ها نشان داد هیئت حل اختلاف مالیاتی از گستره صلاحیت ذاتی فنی و تخصصی و همچنین از صلاحیت‌های ترافعی و تشخیصی برخوردار می‌باشد.

## ۵. بحث

آخرین مرحله از مراحل مالیات، مرحله وصول بوده که اوج اختیارات و حاکمیت دولت در این مرحله می‌باشد که بر اساس فصل نهم ق.م.م مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی و آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م (تحت عنوان عملیات اجرایی) وصول مالیات صورت می‌گیرد. ازدیدگاه حقوقی، تا هنگامی که مالیات به مرحله قطعیت نرسد، مؤدی تکلیف در پرداخت آن را ندارد. البته، نباید فراموش کرد که اصل قطعیت مالیاتی و اصل سرعت، به معنای عدم توجه به اعتراض مؤدی مالیاتی و نقض اصل حقوقی چند مرحله‌ای بودن دادرسی مالیاتی و حق مؤدی مالیاتی بر داشتن مهلت منطقی و عادلانه برای اعتراض، ارائه و تسلیم اسناد و مدارک به مراجع مالیاتی و دادگاه‌های مالیاتی و پرداخت به حساب درآمدهای مالیاتی دولت نمی‌باشد (طاهری تاری، ۱۳۹۰، ۱۶۶). در حقوق مالیاتی ایران شروع اقدامات اجرایی وصول مالیات در صورت عدم پرداخت مالیات قطعی شده در اجرای مفاد ماده ۲۱۰ ق.م.م خواهد بود. در حوزه حقوق عمومی و حقوق مالیاتی، یکی از گسترده‌های مهم امکان و احتمال وقوع اختلاف، در هنگام اعمال حاکمیت دولت در فرایند مطالبه و وصول مالیات از طریق اقدامات اجرایی می‌باشد که با توجه به ماهیت تخصصی و فنی بودن رسیدگی به این نوع از

دادرسی مالیاتی» (یاوری؛ ادریسیان، ۱۳۹۷)، «مبانی و ابعاد حق دادخواهی در حقوق ایران و انگلستان» (کاظمی؛ رستمی، ۱۳۹۵)، کتاب سه جلدی «آئین دادرسی مالیاتی» (طاهری تاری، ۱۳۹۴) و برخی پایان‌نامه‌ها و رساله‌های دکتری به رشته تحریر درآمده است. اختلاف مالیاتی بین مؤدیان مالیاتی و دستسنگاه مالیاتی دولت در مراحل تشخیص، تعیین، مطالبه، عملیات وصول و اجرای مالیات و حتی مرحله استرداد مالیات اضافه پرداختی، ایجاد می‌گردد. در این مقاله فقط به اختلاف در مرحله وصول مالیات پرداخته شده است. تجربه هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م مستندسازی نشده و مطالعه دقیقی درباره ساختار و صلاحیت آن با رویکرد تحلیلی و انتقادی انجام نپذیرفته است. در این نوشتار با شناسایی ظرفیت‌ها و کاستی‌های قانونی و حقوقی مربوط به هیئت حل اختلاف یادشده، پیشنهادهای لازم برای رفع کاستی‌ها به سیاست‌گذاران مالیاتی کشور ارائه شده است.

## ۲. مواد و روش‌ها

مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی است و از فیش‌برداری در گردآوری مطالب و داده‌ها استفاده شده است.

## ۳. ملاحظات اخلاقی

در این مقاله، اصالت متون، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

## ۴. یافته‌ها

اختلافات مالیاتی، مرجع اختصاصی اداری (شبه قضایی) تحت عنوان هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م را پیش‌بینی کرده است که وظیفه و صلاحیت رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی را به‌عهده دارد.

به زعم برخی از حقوق‌دانان مراجع شبه قضایی یا دادگاه‌های اختصاصی اداری، مراجعی اداری با صلاحیت ترافعی اختصاصی هستند که به موجب قوانین خاص در خارج از سازمان رسمی قضایی و محاکم دادگستری و عموماً به‌عنوان واحدهای کم و بیش مستقل ولی مرتبط به ادارات عمومی تشکیل شده‌اند و صلاحیت آن‌ها منحصر به رسیدگی و تصمیم‌گیری در مورد اختلافات، شکایات و دعاوی اختصاصی اداری از قبیل دعاوی استخدامی، انضباطی، مالی، اراضی و ساختمانی می‌باشد که معمولاً به‌هنگام اجرای قوانین خاص مرتبط با ارائه خدمات عمومی و فعالیت‌های دولت، میان سازمان‌های دولتی و مؤسسات عمومی (اشخاص حقوقی) وجود می‌آید و مطرح می‌گردد (هداوند و دیگران، ۱۳۹۴، ۳۱).

از عمده مشکلات موجود در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی عدم استقلال این هیئت‌ها و حضور نماینده سازمان امور مالیاتی در کلیه مراجع دادرسی به استثنای دیوان عدالت اداری می‌باشد (موسوی و دیگران، ۱۳۹۷، ۹۴). از دیگر ایرادهای وارد می‌توان بر ترکیب هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، اعم از بدوی و تجدید نظر، مشخص نشدن ساختار و ترکیب هیئت تجدید نظر (ماده ۲۴۷ ق.م.م) به‌منظور رعایت

حق تجدید نظر از هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی به مرجع عالی‌تر است؛ چرا که تجدید نظر مستلزم وجود مرجعی بالاتر نسبت به مرجع بدوی است (غمامی و دیگران، ۱۴۰۰، ۱۴۴). منظور از مرجع عالی‌تر مرجعی نیست که دارای چنین عنوانی در تشکیلات دادرسی باشد؛ بلکه باید برای اجرای عدالت ویژگی‌هایی را دارا باشد که آن را از مرجع پایین‌تر کاملاً متمایز کند تا توان تشخیص و اصلاح اشتباهات ماهوی و شکلی رأی نخستین را داشته باشد (منصورآبادی، ۱۳۸۴، ۸۰). بنابراین، باید دو ویژگی اساسی جهت تضمین برتری خود داشته باشند. یکی از نظر ساختاری و سازمانی که باید جدا از مرجع بدوی باشند و دیگری توانایی اعضا که باید در درجه‌ای مافوق دادگاه نخستین هم از نظر سابقه و هم از نظر تعداد باشد (پروان، ۱۳۹۳، ۵۲). به علت عدم تصریح این امر در قانون مالیات‌های مستقیم باید قائل به ترکیب مشابه با هیئت‌های بدوی حل اختلاف مالیاتی شد که این امر با اصول دادرسی منطبق نیست به نظر می‌رسد برای ورود آسیب کمتر، شروط و مواردی که در خصوص اعضا و ترکیب هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بیان شد حداقل باید در مورد هیئت‌های تجدید نظر مورد توجه قرار گیرد (غمامی و دیگران، ۱۴۰۰، ۴۴).

## ۵-۱. ساختار و صلاحیت هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم



ق.م. رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی به عهده هیئت حل اختلاف مالیاتی است. البته این موضوع در مواردی جریان دارد که ضمن مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مرجع دیگری پیش‌بینی شده باشد، ماده ۱۷۰ ق.م.م نیز تصریح می‌کند که مرجع رسیدگی به هر گونه اختلافی که در تشخیص مالیات‌های موضوع این قانون بین اداره امور مالیاتی و مؤدی ایجاد شده، هیئت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد؛ مگر مواردی که به موجب مقررات سایر مواد این قانون مرجع دیگری تعیین شده باشد (بیات ترک، ۱۳۸۰، ۲۵۲). در یک دید کلی، صلاحیت در امور مربوط به دادرسی‌ها، به صلاحیت ذاتی و صلاحیت نسبی دسته‌بندی می‌شود.

#### ۵-۱-۲-۱. صلاحیت ذاتی

هر مرجع دادرسی، در آغاز باید صلاحیت ذاتی خود را تشخیص دهد. تشخیص صلاحیت یا عدم صلاحیت هر دادگاه، نسبت به دعوایی که به آن رجوع می‌شود با خود همان دادگاه است. اعم از اینکه دادگاه، یک دادگاه یا مرجع و مقام دادرسی اداری باشد و یا مقام مرجع قضایی باشد. صلاحیت ذاتی یک مرجع دادرسی در هر اختلاف و دعوایی، توانایی و تکلیف آن مرجع را با توجه به صنف، نوع، درجه آن بیان و مشخص می‌کند (شمس، ۱۳۸۱، ۱۵۵). منظور از صنف دادگاه، تقسیم صلاحیت دادرسی بین دادگاه‌های قضایی زیر مجموعه قوه قضائیه و دادگاه‌های اداری زیر مجموعه قوه مجریه و تقسیم دادگاه‌های قضایی به کیفری و حقوقی است (طاهری تازی، ۱۳۹۴، ۱۷۴). برای نمونه، در آیین دادرسی مالیاتی ایران صلاحیت هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در

رابطه با رسیدگی به اختلافات مالیاتی در مقایسه با صلاحیت‌های دادگاه‌های عمومی حقوقی در دادگستری، یک صلاحیت ذاتی به‌شمار می‌آید. هم چنین، صلاحیت دادگاه‌های عمومی کیفری در رسیدگی به بزه‌کارهای مؤدیان مالیاتی و مأموران مالیاتی یک صلاحیت ذاتی به‌شمار می‌آید (طاهری تازی، ۱۷۵، ۱۳۹۰). منظور از نوع دادگاه یا مرجع رسیدگی‌کننده، دادگاه عمومی و دادگاه اختصاصی یا مرجع عام و مرجع خاص رسیدگی است (مدنی، ۱۳۸۸، ۱۶۹). صلاحیت ذاتی، در رابطه با درجه دادگاه یا مرجع دادرسی اعم از اداری و قضایی، به جایگاه سلسله‌مراتبی آن‌ها از تالی به عالی اشاره دارد (مدنی، ۱۳۸۸، ۱۷۵). بنابراین، درجه بندی دادگاه‌ها و مراجع دادرسی از بدوی و پژوهشی آغاز و به مرحله و درجه فرجام ختم می‌شود (هداوند و دیگران، ۱۳۸۹، ۱۲۰). که در حقوق مالیاتی ایران، شورای عالی مالیاتی را می‌توان مرجع فرجامی دادرسی مالیاتی به‌شمار آورد. با توجه به آن چه گفته آمد، مراجع اداری دادرسی مالیاتی که در ق.م.م پیش‌بینی شده است، صلاحیت ذاتی آن‌ها از صنف دادگاه‌های اداری است. از نظر نوع دادگاه، دادگاه اداری اختصاصی است و از نظر درجه از هیأت حل اختلاف مالیاتی تا شورای عالی مالیاتی به سه درجه بدوی، پژوهشی و فرجام دسته‌بندی می‌شود (طاهری تازی، ۱۳۹۰، ۱۷۶). مراجع اداری دادرسی مالیاتی که در ق.م.م پیش‌بینی شده است، صلاحیت ذاتی آن‌ها از صنف دادگاه‌های اداری بوده و دادگاه اداری اختصاصی می‌باشند. صلاحیت ذاتی در رسیدگی به اختلافات مالیاتی در کلیه اختلاف‌های مالیاتی برابر مواد ۱۷۰ و ۲۴۴ ق.م.م هیئت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد و صلاحیت ذاتی در رسیدگی به شکایات

### ۵-۱-۲-۲. صلاحیت نسبی یا محلی

منظور از صلاحیت محلی هیئت حل اختلاف مالیاتی این است که گستره فعالیت آن در رسیدگی به اعتراض مؤدیان مالیاتی به محل و یا حوزه جغرافیایی مشخص بسنده است و خارج از حوزه جغرافیایی آن اداره امور مالیاتی که برگ تشخیص مالیات را صادر کرده است، صلاحیت ندارد. هنگامی که صلاحیت ذاتی مرجع دادرسی مشخص شد، باید مشخص شود که از نظر محلی دادگاه یا مرجع دادرسی کدام نقطه از کشور صلاحیت نسبی یا محلی در رسیدگی به اختلاف و یا دعوا را دارا می‌باشد. بنابراین، صلاحیت نسبی، نقطه مقابل صلاحیت ذاتی قرار دارد (مدنی، ۱۳۸۸، ۱۷۱). پرسش این است که کدام هیئت حل اختلاف در بین ادارات امور مالیاتی صلاحیت رسیدگی به اعتراض مؤدی را بر عهده دارد. این پرسش در واقع در رابطه با صلاحیت نسبی و محلی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی است (طاهری تازی، ۱۳۹۴، ۱۷۷). در امور مالیاتی، صلاحیت نسبی در دادرسی اداری مالیاتی، با هیئت حل اختلاف مالیاتی اداره ی امور مالیاتی است. این برداشت را می‌توان از مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ ق.م.م استنباط کرد (طاهری تازی، ۱۳۹۴، ۱۷۷). در حقوق مالیاتی ایران، اصولاً، صلاحیت در تشخیص، تعیین و وصول مالیات، صلاحیت جغرافیایی و محلی است. لذا صلاحیت محلی با اداره امور مالیاتی خواهد بود که پرونده مالیاتی در محدوده جغرافیایی آن اداره قرار گرفته و در هنگام وصول مالیات از طریق اقدامات اجرایی، برابر ماده ۲۱۰ ق.م.م برگ اجرایی توسط آن اداره صادر و ابلاغ شده است، در امور مالیاتی، صلاحیت نسبی در دادرسی اداری مالیاتی، با هیئت حل

ناشی از اقدامات اجرایی با توجه به مقررۀ قانونی با هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م بوده که مقرر می‌دارد: «مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل مطالبه و وصول می‌باشد هیئت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رای صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم‌الاجرا است. طبق تبصره یک: در مورد مالیات‌های مستقیم در صورتی که شکایات حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذارده شده است هرگاه هیئت 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 مودی رسیدگی و رای صادر خواهد کرد. رأی صادره از هیئت‌های حل اختلاف قطعی است. با استناد به تبصره دو: در مورد مالیات‌های غیر مستقیم هرگاه شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست مرجع رسیدگی به این شکایت نیز هیئت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و رأی هیئت مزبور در این باره قطعی و لازم‌الاجرا است. مفاد این تبصره شامل جرائم قاچاق اموال موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق اموال موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق از بین رفته و نیز آن دسته از مالیات‌های غیر مستقیم که طبق مقررات مخصوص به خود در مراجع خاص باید حل - و فصل شود نخواهد بود».

مقررات) رأی صادر نماید. جهت روشن شدن این موضوع می‌توان به برخی از صلاحیت‌های ورود به پرونده مالیاتی در مراحل ابلاغ، توقیف و فروش اموال و دیگر موارد مطروحه به استناد ماده ۲۱۶ ق.م.م به موارد زیر اشاره نمود:

### ۵-۲-۱. در مرحله ابلاغ

از مهم‌ترین علل طرح پرونده در هیئت حل اختلاف مالیاتی در مرحله ابلاغ می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

### ۵-۲-۱-۱. ابلاغ اوراق مالیاتی بدون رعایت قوانین

چنانچه واحد اجرائیات در اجرای مقررات ماده ۲۱۰ ق.م.م برگ اجرایی را وفق مقررات مواد ۲۰۳ الی ۲۰۹ ق.م.م ابلاغ نکرده باشد، با اعتراض مؤدی به این امر، هیئت صلاحیت ورود به پرونده را به استناد صدر ماده ۲۱۶ ق.م.م (اقدامات اجرایی) وبا در نظر داشتن مواد ۳ و ۴ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م و بخش - نامه‌های شماره ۳۲۰۵ مورخ ۸۴/۲/۳۱ و بند ۴ شماره ۱۰۰۸۵ مورخ ۸۰/۳/۳۰ داشته و در صورت احراز صحت اعتراض مؤدی، ضمن صدور رأی مبنی بر توقف موقت عملیات اجرائی، دستور رعایت صحیح ماده ۲۱۰ ق.م.م در ابلاغ مجدد برگ اجرایی به مؤدی، صادر خواهد کرد.

اختلاف مالیاتی اداره امور مالیاتی است. صلاحیت محلی ادارات امور مالیاتی در هنگام رسیدگی به اعتراض و شکایات مالیاتی، برابر مواد (۱۷۰)، (۲۱۶) و (۲۴۴) ق.م.م توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی اعمال می‌شود که هیئت حل اختلاف مالیاتی اداره‌ای صالح به‌شمار می‌آید که برگ اجرایی مالیات را صادر و ابلاغ کرده است (طاهری تازی، ۱۳۹۴، ۱۷۸). کدام هیئت حل اختلاف در بین ادارات امور مالیاتی صلاحیت رسیدگی به اعتراض مؤدی را بر عهده دارد. این پرسش در واقع، در رابطه با صلاحیت نسبی و محلی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی است. منظور از صلاحیت محلی هیئت حل اختلاف مالیاتی این است که گستره فعالیت آن در رسیدگی به اعتراض مؤدیان مالیاتی به محل و یا حوزه جغرافیایی مشخص بسنده است و خارج از حوزه جغرافیایی آن اداره امور مالیاتی که برگ اجرایی مالیات را صادر کرده است صلاحیت ندارد. بنابراین، ارسال اعتراض کتبی مؤدی یا وکیل وی به دیگر ادارات امور مالیاتی و یا حوزه ستادی سازمان امور مالیاتی، قانوناً تکلیفی برای هیئت حل اختلاف مالیاتی اداره امور مالیاتی صالح به رسیدگی نیست و برگ اجرایی مالیات از آنجا صادر نشده است، ایجاد نمی‌کند (لندنیان، ۱۳۹۴، ۱۰۸).

### ۵-۲. صلاحیت‌های هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م در ورود به پرونده مالیاتی در مراحل ابلاغ، توقیف و فروش اموال

هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م می‌تواند از نظر ماهوی و شکلی (به‌لحاظ رعایت قوانین و

**۵-۲-۱-۲. نقص در مندرجات برگ اجرایی**

اگر برگ اجرایی ابلاغ شده به مؤدی، مشخصات قانونی مندرج در تبصره ۱ ماده ۲۱۰ ق.م.م را نداشته باشد، با اعتراض مؤدی به این امر، هیئت صلاحیت ورود به پرونده را به استناد صدر ماده ۲۱۶ ق.م.م (اقدامات اجرایی) و با در نظر داشتن مواد ۳ و ۴ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م و بخش‌نامه‌های شماره ۶۸/۱۲/۱۳ مورخ ۳۰/۵/۴۲۶۸/۶۲۹۶۲، شماره ۳۲۰۵ مورخ ۸۴/۲/۳۱ و بند ۴ بخش‌نامه شماره ۱۰۰۸۵ مورخ ۸۰/۳/۳۰ داشته و در صورت احراز صحت اعتراض مؤدی، ضمن صدور رأی مبنی بر توقف موقت عملیات اجرائی، دستور رعایت صحیح ماده ۲۱۰ ق.م.م در ابلاغ مجدد برگ اجرایی به مؤدی را صادر خواهد کرد.

**۵-۲-۱-۳. نقض قوانین مربوط به ابلاغ**

در صورتی که در ابلاغ اوراق مالیاتی اعم از دعوت‌نامه ارائه اسناد و مدارک، برگ تشخیص مالیات، برگ دعوت به هیئت حل اختلاف و یا آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، رعایت مواد ۲۰۳ و تبصره‌های آن، ۲۰۴ و یا حسب مورد ۲۰۸ ق.م.م و تبصره‌های آن به عمل نیامده باشد، پرونده با اعتراض مؤدی به موضوع ابلاغ، از لحاظ شکلی و با در نظر گرفتن تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م.م و بخش‌نامه‌های شماره ۳۲۰۵ مورخ ۸۴/۲/۳۱، ۶۹/۰۶/۱۴ مورخ ۳۰/۴/۷۶۵۵/۲۵۶۱۶، بند ۴ ۱۰۰۸۵ مورخ ۸۰/۳/۳۰، ماده ۳۲ قانون اصلاح موادی از قانون سوم توسعه اقتصادی... موسوم به تجمیع عوارض، ماده ۲۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲، قابل طرح در هیئت

۲۱۶ خواهد بود و هیئت ضمن ورود به پرونده به دلیل وصول مالیات قبل از قطعیت و سلب فرصت‌های قانونی از مؤدی در نتیجه ابلاغ ناصحیح اوراق مالیاتی، حسب مورد و ماهیتاً با صدور رأی به بطلان اجرائیه یا صدور قرار رسیدگی و یا تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدی خواهد نمود و بر حسب مراحل که پرونده مالیاتی مربوطه طی نموده است، خود را در مقام هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی یا تجدید نظر اعلام می‌نماید و اگر اعتراض مؤدی دایر بر انجام عملیات اجرایی قبل از قطعیت مالیات، مردود شناخته شد، چنین رأیی قابل تجدید نظر و ظرف مهلت مقرر قابل شکایت به شورای عالی مالیاتی و یا ۲۵۱ مکرر ق.م.م خواهد بود. شایان ذکر است که رعایت مفاد بخش‌نامه شماره ۱۴۰۱/۱۴۲۳۶۰۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۲۷ در خصوص ابلاغ الکترونیکی (غیر حضوری) از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م الزامی می‌باشد.

**۵-۲-۲. در مرحله توقیف**

از مهم‌ترین علل طرح پرونده در هیئت حل اختلاف مالیاتی در مرحله توقیف اموال می‌توان به موارد زیر اشاره کرد.

**۵-۲-۱. توقیف اموال ممنوعه**

چنانچه واحد اجرائیات، مبادرت به توقیف اموال ممنوعه مذکور در ماده ۲۱۲ ق.م.م نموده باشد، با اعتراض مؤدی یا مدعی، هیئت به استناد صدر ماده

### ۵-۲-۳. اعتراض شخص ثالث

چنانچه در حین اقدامات اجرایی، شخص ثالث نسبت به مال منقول یا غیر منقول و یا وجه نقد توقیف شده مدعی حقی باشد که مستند به حکم قطعی یا سند رسمی بوده و تاریخ آن مقدم بر تاریخ توقیف مال باشد و یا آنکه اموال توقیف شده بین مؤدی و سایر اشخاص، مشاع و مشترک باشد. با اعتراض مؤدی یا ذی‌نفع، هیئت حل اختلاف به استناد صدر ماده ۲۱۶ ق.م.م و با در نظر داشتن ماده ۸ و تبصره ماده ۹ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م و با در نظر داشتن ماده ۸ و تبصره ماده ۹ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م صالح به رسیدگی بوده و با ورود به پرونده در صورت پذیرش و اثبات اعتراض، رأی مبنی بر توقف و ابطال عملیات قبلی اجرائی و دستور شروع مجدد عملیات اجرایی با لحاظ حقوق شخص ثالث، صادر خواهد کرد.

### ۵-۲-۳. در مرحله فروش

چنانچه اقدامات اجرایی و شرایط لازم مربوط به آگهی حراج و مزایده و فروش اموال توقیف شده اعم از منقول و غیر منقول مطابق مقررات صورت نگرفته و یا آن که شخص ثالث، نسبت به مال مورد مزایده، مدعی حقی باشد. با اعتراض مودی یا شخص ثالث، هیئت به استناد صدر ماده ۲۱۶ ق.م.م و با در نظر داشتن مواد ۲۱۴ و ۲۱۵ ق.م.م صلاحیت رسیدگی داشته و با احراز صحت اعتراض مؤدی ضمن ابطال عملیات اجرایی صورت گرفته در این خصوص، رأی لازم با لحاظ ایراد یا ایراداتی که منجر به ابطال عملیات اجرائی شده است، صادر خواهد کرد.

۲۱۶ ق.م.م و با در نظر داشتن ماده ۸ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م و تبصره ماده ۹ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م صالح به رسیدگی بوده و با احراز صحت اعتراض مؤدی یا مدعی، ضمن ابطال عملیات اجرایی، رأی مقتضی با لحاظ اموال ممنوعه مذکور صادر خواهد کرد.

### ۵-۲-۲. حدود مسئولیت مالیاتی مدیران اشخاص حقوقی

چنانچه بدون توجه به مسئولیت قانونی مدیران سابق و لاحق اشخاص حقوقی منحل (موضوع ماده ۱۹۸ ق.م.م) و یا بدون توجه به نوع شخصیت حقوقی اشخاص منحل (از حیث مواد ۱۳۵ و ۱۴۲ قانون تجارت)، اقدامات اجرایی منجر به توقیف اموال شخص حقوقی منحل و ممنوع‌الخروجی کلیه مدیران آن و مدیران موضوع قسمت اخیر ماده ۲۰۲ ق.م.م گردد با اعتراض هر یک از مدیران مذکور در این بند که بدهی مالیاتی مربوط به دوران مدیریت آنها نبوده است، هیئت حل اختلاف به استناد صدر ماده ۲۱۶ ق.م.م و با در نظر داشتن ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران و بخش - نامه ۲۳۰/۱۱۶۶۰ د مورخ ۹۲/۴/۳۰ صالح به رسیدگی بوده و ضمن ورود به پرونده و احراز صحت اعتراض، رأی ماهوی مبنی بر رفع تعرض از مدیر یا مدیران غیرمسئول و مطالبه مالیات از مدیران مسئول و صدور دستور توقف عملیات اجرایی شامل رفع ممنوع‌الخروجی مدیران غیر مسئول صادر خواهد نمود.

#### ۵-۲-۴. سایر موارد قانونی قابل طرح در هیئت موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م

علاوه بر موارد ذکر شده، سایر موارد قانونی که می‌تواند در هیئت موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م مطرح گردد، به شرح زیر است.

#### ۵-۲-۴-۱. مطالبات دولتی موضوع ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی

چنانچه اقدامات اجرائی توسط واحد اجرائیات از بابت وصول مطالبات دولتی از اشخاص به استناد ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی صورت گرفته و منجر به اعتراض اشخاص مزبور گردیده باشد. هیئت صلاحیت ورود به پرونده را در اجرای مقررات صدر ماده ۲۱۶ ق.م.م و با در نظر گرفتن احکام قانونی و اسناد لازم الاجرای دولتی و ماده ۶۲ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م خواهد داشت و در صورت احراز صحت اعتراض اشخاص مذکور، ضمن رسیدگی به مستندات ارائه شده توسط معترض، رأی مقتضی دایر بر توقف موقت عملیات اجرایی و اجرای قرار تحقیق و یا ابطال عملیات اجرایی صادر خواهد نمود.

#### ۵-۲-۴-۲. مطالبه مالیات از غیر مؤدی (تبصره ماده ۱۵۷ ق.م.م)

چنانچه مالیات از غیر مؤدی مطالبه شده، قطعیت یافته، به واحد اجرا ارسال شده و عملیات اجرایی صورت گرفته باشد. با اعتراض مؤدی، پرونده قابل طرح در هیئت ۲۱۶ ق.م.م بوده و هیأت ضمن ورود ماهوی، مستنداً با توجه به تبصره ماده ۱۵۷ ق.م.م (و

در صورت احراز صحت ادعای مؤدی)، بند د ماده ۵۸ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م و بخش‌نامه شماره ۱۳۷۷/۱۱/۱۰ مورخ ۳۰/۴/۱۱۰۱۶/۵۳۲۹۶ ضمن صدور رأی و بطلان عملیات اجرایی حکم به مطالبه مالیات از مؤدی واقعی صادر خواهد کرد. در ضمن رعایت مفاد دادنامه هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۱۷ در خصوص قابل تجدید نظر بودن آرای صادره در اجرای تبصره ماده ۱۵۷ ق.م.م از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی الزامی می‌باشد.

#### ۵-۲-۴-۳. اشتباه عمل مأمورین مالیاتی یا اشتباه در محاسبه مالیات

چنانچه مطالبه مالیات از مؤدی ناشی از اشتباه مأمورین مالیاتی در تطبیق منبع درآمد با فعالیت مؤدی بوده و قطعیت یافته باشد و همچنین در حین عملیات اجرایی، اشتباه در محاسبه مالیات توسط مؤدی یا اداره امور مالیاتی محرز و مورد اعتراض قرار گیرد. با اعتراض مؤدی، پرونده قابل طرح در هیئت ۲۱۶ ق.م.م بوده و هیئت با ورود به پرونده، چنانچه اعتراض را وارد تشخیص داد، ضمن صدور رأی و ابطال عملیات اجرایی، به‌طور ماهوی و عنداللزوم قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر خواهد نمود و چنانچه به‌طور کلی، اصلاح اشتباه در محاسبه مربوط به آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، بر عهده هیئت صادرکننده رأی می‌باشد. بنابراین چنانچه رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م (که در اجرای تبصره ۱ و یا تبصره ۲ ماده ۲۱۶ ق.م.م رسیدگی ماهوی به پرونده نموده است)

## ۵-۲-۴-۵. عدم اعمال معافیت‌های مقرر قانونی

مؤدی مالیات ابرازی خود را به‌موجب اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی اعلام کرده؛ ولی در عین حال مشمول یکی از معافیت‌های مقرر در قانون مالیات-های مستقیم نظیر ماده ۱۳۲ ق.م.م و یا سایر قوانین بوده و واحد مالیاتی، پرونده را به واحد اجرائیات ارسال نموده باشد، موضوع از مصادیق صدر ماده ۲۱۶ ق.م.م بوده و بادر نظر داشتن تبصره ۲ ماده ۲۱۰ ق.م.م، هیئت صلاحیت ورود به پرونده را داشته و با احراز صحت اعتراض مؤدی، ضمن صدور رأی مبنی بر ابطال عملیات اجرایی، دستور رسیدگی مجدد توسط گروه مالیاتی مربوط در زمان تشخیص مالیات را صادر خواهد کرد.

بنابراین با توجه به موارد ذکر شده، لازم است در آرای هیئت‌ها، موارد اعتراض مؤدی بررسی شود و بایستی نغیاً (مردود بودن) یا اثباتاً (تأیید) در مورد آن اظهار نظر شود. چون عدم اظهار نظر صریح در مورد آن‌ها باعث نقض بسیاری از آرای این هیئت‌ها شده است و هنگام رسیدگی شورا موارد اعتراض مؤدی با آنچه که در آرای هیئت‌ها در مورد آن اظهار نظر و رسیدگی صورت گرفته تطبیق داده می‌شود و چنانچه مواردی باشد که نسبت به آن‌ها اظهار نظر نشده یا اظهار نظر هیئت مستدل و محکم نباشد، باعث نقض رأی می‌شود و در مورد رد یا قبول ادعای مؤدی دلیل و مستندات قانونی کافی باید ارائه شود، به‌عبارت دیگر صحت یا سقم ادعای مؤدی مشخص شود.

متضمن اشتباه در محاسبه بوده و مورد اعتراض مؤدی قرار گیرد، هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م با در نظر گرفتن ماده ۶۰ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م صالح به رسیدگی بوده و در صورت احراز وجود اشتباه محاسبه در رأی، وفق ماده ۲۴۹ ق.م.م اشتباه محاسبه را مرتفع و ضمن صدور دستور ادامه عملیات اجرایی، رأی را اصلاح خواهد نمود. بدیهی است اشتباه مأموران مالیاتی در محاسبه درآمد مشمول مالیات (قبل از قطعیت) از شمول این بند خارج بوده و مشمول بخش‌نامه شماره ۲۰۰۸/۱۷۹۳۶ مورخ ۹۱/۹/۸ خواهد بود.

## ۵-۲-۴-۴. قوانین و مقررات ورشکستگی

چنانچه پس از صدور حکم ورشکستگی اشخاص حقیقی و حقوقی توسط مراجع قضایی، عملیات اجرائی برای وصول بدهی مالیاتی ورشکسته منجر به توقیف و قصد فروش اموال ورشکسته بدون لحاظ و توجه به مفاد ماده ۱۶۰ ق.م.م، رای وحدت رویه شماره ۲۱۲ سال ۱۳۵۰ هیئت عمومی دیوان عالی کشور و سایر مقررات قانونی مربوط به شخص ورشکسته شده باشد. با اعتراض متولی تصفیه امور شخص ورشکسته و یا سایر افراد صاحب حق (مذکور در ماده ۱۶۰ ق.م.م) هیئت ۲۱۶ ق.م.م صالح به رسیدگی بوده و در صورت احراز صحت اعتراض، ضمن ابطال عملیات اجرائی، رأی مقتضی با در نظر گرفتن مفاد ماده ۱۶۰ ق.م.م و سایر مقررات قانونی مربوط به اشخاص ورشکسته صادر خواهد کرد.

### ۵-۳. اعتراض و شیوه آن در هیئت حل اختلاف

#### مالیاتی

در این بند به بررسی شیوه رسیدگی به اعتراض از اقدامات اجرایی پرداخته می‌شود.

#### ۵-۳-۱. اصل قابل اعتراض بودن

حق دادخواهی مالیاتی یکی از شاخه‌های حق دادخواهی عام شهروندان است که ریشه حقوق بشری دارد. عمده نهادهای تأمین‌کننده این حق، مراجع اختصاصی مالیاتی هستند. اگرچه در سطحی دیگر، مراجع قضایی همانند دیوان عدالت اداری در ایران بر فرایند رسیدگی این مراجع نظارت قضایی دارند (رستمی و دیگران، ۱۳۹۵، ۱۶۶). در عملیات اجرایی وصول مالیات، امکان بروز اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی وجود دارد، مرجع حل اختلاف در این زمینه پیش‌بینی شده است. طبق آن مؤدی باید حق داشته باشد که نسبت به اقدام دستگاه مالیاتی در مورد تشخیص و وصول مالیات به مرجع مستقل قضایی یا اداری مراجعه و اعتراض و شکایت نماید، این حق را می‌توان مهم‌ترین حق مؤدی برشمرد. با توجه به اینکه در بیشتر کشورها از جمله ایران رسیدگی به اختلافات مالیاتی در صلاحیت مراجع اختصاصی اداری یا به عبارتی شبه قضایی قرار گرفته است که معمولاً وابسته به قوه مجریه هستند و از آئین رسیدگی خاصی برخوردارند، لذا رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی در این مراجع به نحوی که منجر به یک دادرسی عادلانه گردد، لازم و ضروری است (لندنیان، ۱۳۹۴، ۱۱۰).

### ۵-۳-۲. شیوه رسیدگی به اعتراض

ماهیت اقدامات اجرایی ایجاب می‌کند که به اختلافات ناشی از آن بین مؤدی مالیاتی و دستگاه مالیات ستانی هر چه سریع‌تر رسیدگی شود، در این بند در خصوص نحوه رسیدگی به اعتراض طبق ماده ۲۱۶ ق.م.م می‌پردازیم: «ماده ۲۱۶ 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 مالیات‌ها، قابل مطالبه و وصول می‌باشد، هیئت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم‌الاجراست. در مورد مالیات‌های مستقیم، در صورتی که شکایت حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذارده شده است، هرگاه هیئت 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 رای صادر خواهد کرد. رأی صادره از هیئت حل اختلاف قطعی است. ماده مذکور دو موضوع را در خصوص اقدامات اجرایی و مالیات‌های مستقیم مدنظر قرار داده که هر یک حکم خاص خود را داشته و هر یک در عمل تفاوت‌هایی دارند: در مورد مالیات‌های غیر مستقیم هرگاه شکایت اجرائی از این جهت باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست مرجع رسیدگی به این شکایت نیز هیئت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و رأی هیئت مزبور در این باره قطعی و لازم‌الاجراست. مفاد این تبصره شامل جرائم قاچاق اموال موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق اموال

است در مقام هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی یا تجدید نظر نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و النهایه مبادرت به صدور رأی می‌نماید. حال در صورتی که موضوع اختلاف قبلاً مورد رسیدگی و صدور رأی هیئت حل اختلاف بدوی قرار گرفته و بی آنکه مانعی برای احاله به هیئت تجدید نظر در میان باشد، اقدامات اجرایی را درباره آن معمول داشته‌اند، این هیئت نقش هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر را ایفاء خواهد نمود و مؤدی یا ممیز کل مالیاتی (رئیس امور مالیاتی) مربوط می‌توانند از رأی آن مرجع، برابر مفاد ماده ۲۵۱ ق.م.م به شورای عالی مالیاتی شکایت کنند. چنانچه بدون دلیل قانونی به طور کلی قبلاً از ارسال پرونده به هیئت حل اختلاف بدوی خودداری شده و به این ترتیب پیش از رفع اختلاف عملیات اجرایی شروع گردیده باشد، در این صورت هیئت موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م فوق الاشعار در رسیدگی جایگزین هیئت بدوی بوده به الطبع رأی صادره از سوی آن با رعایت مقررات مذکور در ماده ۲۴۷ ق.م.م قابل طرح و رسیدگی در هیئت تجدید نظر هم خواهد بود و ظرف مهلت مقرر قابل شکایت به شورای عالی مالیاتی می‌باشد. اگر بنا به تشخیص و و رأی هیئت مورد بحث ادعای مؤدی دایر بر انجام عملیات اجرایی قبل از قطعیت مردود شناخته شود و چنین رأیی غیر قابل تجدید نظر است؛ اما ظرف مهلت مقرر قابل شکایت به شورای عالی مالیاتی می‌باشد (لندنیان، ۱۳۹۴، ۱۱۲). در ضمن با توجه به بند ۲ بخش‌نامه شماره ۹۵-۲۰۰/۷۰ مورخ ۱۳۹۵/۱۰/۱۱ چنانچه شکایت حاکی از این باشد که وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده (به استثنای سایر مالیات‌ها و عوارض خاص موضوع فصل نهم قانون مالیات بر ارزش افزوده که مشمول حکم تبصره

موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق از بین رفته و نیز آن دسته از مالیات‌های غیر مستقیم که طبق مقررات مخصوص به خود در مراجع خاص باید حل و فصل شود، نخواهد بود» (لندنیان، ۱۳۹۴، ۱۱۰).

### ۵-۳-۳. اعتراض به اقدامات اجرایی وصول مالیات

چنانچه رأی صادره هیئت حل اختلاف مالیاتی مربوط به رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرائی به شرح متن ماده ۲۱۶ ق.م.م و همچنین شکایات اجرایی طبق تبصره ۲ آن بوده باشد، قطعی و لازم‌الاجراست و پرونده امر قابل رسیدگی مجدد در هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر موضوع ماده ۲۴۷ ق.م.م نمی‌باشد، اما حسب ماده ۲۵۱ ق.م.م از این آراء می‌توان ظرف مهلت مقرر به شورای عالی مالیاتی شکایت نمود (لندنیان، ۱۳۹۴، ۱۱۱).

### ۵-۳-۴. اعتراض مبنی بر وصول مالیات قبل از قطعیت

شکایت مبنی بر اینکه وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذاشته شده که این مسئله فقط در مورد مالیات‌های مستقیم مصداق دارد و هیئت در خصوص تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م.م از نظر ماهوی و شکلی (به لحاظ رعایت قوانین و مقررات) می‌تواند رای صادر نماید. در این حالت هیئت حل اختلاف مالیاتی در صورت وارد بودن شکایت رأی بر بطلان اجرائیه و قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر و یا بر حسب مراحل طی شده پرونده مالیاتی مربوط طی نموده

قانون م.م. صلاحیت ترافیعی این هیئت قابل شناسایی است در حقیقت هیئت یادشده همانند یک مرجع شبه حقوقی با استماع دلایل طرفین و حتی استفاده از نظریه کارشناسان فنی و منتخب خود در زمینه مورد اختلاف به رسیدگی و صدور رأی اقدام می‌کند.

۳. صلاحیت تشخیصی، عمل رسیدگی به منظور احراز یک وضعیت از نظر فنی و تخصصی توسط یک مرجع شبه قضایی مبنی بر تأیید وصول مالیات قبل از قطعیت، به موقع اجرا گذارده شده است، که در صورت تأیید از طرف هیئت نسبت به صدور رأی مبنی بر بطلان اجرائیه و حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد.

۴. مهم‌ترین نقد وارد بر صلاحیت این هیئت، روشن نبودن چگونگی به کارگیری اختیارات و صلاحیت‌های شخصی اعضای هیئت حل اختلاف مالیاتی و چگونگی اعمال قدرت و اقتدار مالیاتی دولت در مرحله حل اختلاف مالیاتی از سوی اعضای این هیئت‌ها است. در مواردی نیز این امر ناشی از بی دقتی اعضا در رعایت صلاحیت‌های تعیین شده است که موجب تجاوز از حدود صلاحیت یا اجرا نشدن صلاحیت می‌شود این تجاوز از صلاحیت ناشی از اشتباه اعضا در فهم قانون از محدوده صلاحیت خود می‌گردد و با تفسیر اشتباه از صلاحیت خویش تجاوز از حدود صلاحیت رخ می‌دهد.

۵. عدم استقلال کامل هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی از نظر ساختاری، سازمانی و مالی. در نهایت پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۲ ماده مذکور می‌باشد) قبل از قطعیت به موقع اجرا گذارده شده است. در اجرای تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م. در هیئت قابل طرح بوده و با صدور این بخش‌نامه مفاد بخش‌نامه شماره ۱۰۶/۹ / ۲۰۰ مورخ ۱۳۹۳/۹/۱۰ مبنی بر امکان طرح پرونده‌های مالیات و عوارض در هیئت موضوع تبصره ۲ ماده ۲۱۶ ق.م.م. کان لم یکن تلقی می‌گردد.

## ۶. نتیجه

در حقوق مالیاتی ایران، صلاحیت محلی با ادارات امور مالیاتی خواهد بود که پرونده مالیاتی در محدوده جغرافیایی آن اداره قرار گرفته و در هنگام وصول مالیات از طریق اقدامات اجرایی، برابر ماده ۲۱۰ ق.م.م. برگ اجرایی توسط آن اداره صادر و ابلاغ شده است. صلاحیت ذاتی مرجع شکایات از اقدامات اجرایی در صلاحیت ذاتی هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م. بوده و صلاحیت محلی ادارات امور مالیاتی در هنگام رسیدگی به اعتراضات و شکایات مالیاتی، برابر مواد ۱۷۰، ۲۱۶ و ۲۴۴ ق.م.م. توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی اداره‌ای خواهد بود، که برگ اجرایی مالیات را صادر و ابلاغ کرده است. پس از تأمل و بررسی در خصوص هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م. مشخص گردید که:

۱. از منظر حقوق دادرسی اداری این هیئت صلاحیت‌های ترافیعی و تشخیصی دارد.

۲. با استفاده از تعریف اختیار شده از مراجع اداری ترافیعی که در واقع، این مراجع را همان دادگاه‌های اداری دانسته و با توجه به ماده ۲۱۶ قانون م.م. و مواد ۵۸، ۵۹، ۶۰ آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸

۱. طبق ماده ۲۴۴ ق.م.م ترکیب اعضای هیئت حل اختلاف پیش‌بینی شده است که شامل حضور اعضای بند ۱ و بند ۲ و بند ۳ ماده یادشده، از این نظر که هیئت در مهم‌ترین صلاحیت خویش به تشخیص بطلان اجرائیه و توقف عملیات اجرایی و یا رفع اثر از اقدامات اجرایی در اجرای تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م.م دست می‌زند. این ترکیب ایراد دارد دو تن از اعضای این هیئت که در بسیاری از موارد، آرای‌شان در تصمیم نهایی هیئت تأثیری به‌سزا دارد در همین راستا اصلاح ساختار ترکیب اعضای این هیئت به صورت کارشناس - قضایی با توجه به صلاحیت‌های ترافیعی و خاص هیئت ضروری است.

۲. پیگیری تشکیل دادگاه و دادرسی ویژه جرائم مالیاتی با بهره‌گیری از قضات مستقل و کارشناسان خبره و غیر وابسته به قوه مجریه و استقلال کامل مراجع رسیدگی‌کننده موضوع ماده ۲۷۸ ق.م.م..

۳. تدوین قانون آئین دادرسی مالیاتی منحصر به حل اختلافات مالیاتی و پیش‌بینی روش‌های جایگزین حل اختلاف از جمله، داوری، میانجی‌گری و مذاکره در پرونده‌های متوسط و کوچک.

## ۷. سهم نویسندگان

همه نویسندگان حاضر در این پژوهش به صورت برابر مشارکت داشته‌اند.

## ۸. تضاد منافع

در این پژوهش تضاد منافع وجود ندارد.

## منابع

- باقری، مصطفی؛ دالمن پور، محمد؛ توسلی نائینی، منوچهر، «تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری- قضایی ایران و آمریکا)»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۴۴، ۱۳۹۸.
- بیات ترک، محمد، آئین مالیات‌پردازی، چاپ اول، تهران، نشر محقق، ۱۳۸۰.
- پروان، عباسعلی، «جایگاه تجدید نظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره بیست و سوم، ۱۳۹۳.
- رستمی، ولی، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، فصلنامه حقوق (مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران)، شماره ۴، ۱۳۸۷.
- رستمی، ولی؛ خسروی، احمد، «امکان سنجی تدوین قانون آئین دادرسی اداری»، فصلنامه دیدگاه‌های حقوق قضایی، شماره ۶۴، ۱۳۹۲.
- رستمی، ولی؛ کاظمی، داود، «مبانی و ابعاد حق دادخواهی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان»، مجله پژوهش‌های تطبیقی، شماره ۳، ۱۳۹۵.
- شمس، عبدالله، آئین دادرسی مدنی، چاپ اول، تهران، نشر میزان، ۱۳۸۱.
- طاهری تاری، میرمحسن، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آئینه حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، چاپ اول، تهران، نشر شهردانش، ۱۳۹۰.
- طاهری تاری، میرمحسن، آئین دادرسی مالیاتی پاره‌ی نخست مبانی حقوقی اختلاف دادخواهی و
- دادرسی مالیاتی، چاپ اول، تهران، نشر مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۴.
- طاهری، محسن؛ آقای بیجستانی، مریم؛ آرتا، فرناز، «دادرسی اداری اختلاف مالیاتی ابزاری در راستای کاهش و قفه مالیاتی (مطالعه تطبیقی ایران و ایالات متحده آمریکا)»، دو فصلنامه تخصصی حقوق قراردادهای و فناوری‌های نوین، شماره ۳، ۱۴۰۰.
- علی‌آبادی، علی، آئین دادرسی تخلفات اداری، چاپ دوم، تهران، نشر گنج دانش، ۱۳۸۳.
- غمامی، سیدمحمد مهدی؛ پاک‌نژاد، امین‌اله؛ ضرونی، داریوش، «آسیب‌شناسی حقوقی دادرسی مالیاتی مبتنی بر رویکرد حمایت از تولید»، دو فصلنامه دانش‌نامه حقوق اقتصادی، شماره ۳۱۹، ۱۴۰۰.
- قنوتی، جلیل؛ هوشمندی، سجاد، «رویکردهای نوین دادرسی مالیاتی در مراجع شبه قضایی با تأکید بر نظام‌های حل اختلاف کشورهای فرانسه و انگلستان و آلمان»، فصلنامه علمی پژوهش‌های نوین اداری، شماره ۹، ۱۴۰۰.
- لندنیان، هوشنگ، «تحلیل حقوقی عملیات اجرایی وصول مالیات در ایران»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران، ۱۳۹۴.
- مدنی، سید جلال‌الدین، آیین دادرسی کیفری، چاپ پنجم، تهران، نشر پایدار، ۱۳۸۸.
- منصورآبادی، عباس، «حق تجدید نظر در فرآیند دادرسی عادلانه»، نشریه اندیشه‌های حقوقی، شماره ۸، ۱۳۸۴.

- موسوی، سیدیحیی؛ ابراهیمی کرهرودی، احمد، «بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۳۷، ۱۳۹۷.

- هداوند، مهدی؛ آقای طوق، مسلم، دادگاه‌های اختصاصی اداری در پرتو اصول و آئین‌های دادرسی منصفانه (حقوق ایران و مطالعه تطبیقی)، چاپ دوم، تهران، نشر خرسندی، ۱۳۹۴.

- هداوند، مهدی؛ مشهدی، علی، اصول حقوق اداری در پرتو آرای دیوان عدالت اداری، چاپ سوم، تهران، نشر خرسندی، ۱۳۸۹.

- یآوری، اسدالله؛ ادریسیان، حامد، «راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی»، نشریه دانش - نامه حقوق اقتصادی، شماره ۱۳، ۱۳۹۶.

