تعهد به پرداخت مالیات از منظر رویه قضایی

عبدالله خدابخشی شلمزاری[1]
جعفر شفیعی سردشت[2]

چکیده

فصل ششم قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با اصلاحات بعدی، ذیل عنوان «وظایف اشخاص ثالث»، به حدود مسئولیت این اشخاص برای پرداخت مالیات دیگری، اشاره دارد. به‌موجب ماده ۱۸۲ این قانون، اشخاصی که پرداخت مالیات دیگری را تعهد کرده‌اند، باید از عهده این تعهد برآیند و با شخص مؤدی، مسئولیت تضامنی دارند. همچنین برخی از اشخاص، به جهت سمت و جایگاه خود، قانوناً متعهد به کسر و پرداخت مالیات به مراجع وصول آن هستند. تحقق این مسئولیت، نتایجی مانند توقیف اموال اشخاص ثالث را به میان می آورد و اعتراض به اقدامات اجرایی و نیز حدود قانونی اقدامات و صلاحیت مراجع ذیربط، از مسائل قابل توجه در این موضوع می باشند. به بهانه صدور رأیی از مراجع قضایی، مختصراً پیرامون مسائل پیش گفته بحث کرده و راجع به فروض مختلفی کنکاش خواهیم کرد که می‌تواند در صلاحیت مرجع قضایی یا شبه قضایی باشد.

واژه‌های کلیدی: مالیات، هیأت حل اختلاف مالیاتی، مراجع قضایی، تعهد به سود ثالث، سند رسمی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۲۰، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۴/۲۲.

۱. استادیار، گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران، dr_khodabakhshi@um.ac.ir
۲. استادیار، گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران، (نویسنده مسئول)، jshafiee@um.ac.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

۱- مقدمه

مالیات تجلی عریان یکی از عناصر قدرت حکومت، یعنی زور است. به بیان بهتر، حکومت برای اخذ مالیات از شهروندان تا آنجا که لازم باشد از این عنصر به اشکال گوناگون بهره می‌گیرد تا ایشان را منقاد سازد. عنصر زور بیشترین حضور خود را در مرحله سوم از مراحل مالیاتی یعنی مرحله وصول مالیات نشان می‌دهد. مؤدی، بدهکار مالیاتی است و باید خود مالیات محاسبه شده را بپردازد. اما، در مواردی قانون گذار به منظور حصول اطمینان بیشتر از وصول مالیات، شخصی غیر از مؤدی را به عنوان بدهکار مالیاتی می‌شناسد. تمیز مؤدی از بدهکار مالیاتی معمولا در دو حالت اصلی اتفاق می افتد: مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و وصول مالیات از منبع توزیع درآمد. در مورد نخست، از آنجا که ضمّ ذمّه به ذمّه دیگر اتفاق می‌افتد، در نتیجه، اداره مالیاتی صلاحیت رجوع به اشخاص متعدد را خواه به صورت انفرادی و خواه اجتماعی خواهد داشت و ذمه مضمون‌عنه بری نمی‌شود. مسئولیت تضامنی مؤدی و بدهکار مانع ایراد خسارت به اداره به سبب غیرقابل وصول بودن مالیات از مؤدی می‌شود و نیز مانع تبانی میان مؤدی و سایر اشخاص برای تقلب و فرار مالیاتی می‌گردد (Rostami, 2008: 175-176). قانون مالیات‌های مستقیم، علاوه بر مؤدیانی که به عنوان مدیون اصلی، عهده دار پرداخت مالیات هستند، به مسئولیت بدهکاران مالیاتی از جمله اشخاص ثالث نیز اشاره کرده است و با استقرار مسئولیت تضامنی، سعی در تضمین وصول مالیات دارد. مسئولیت تضامنی مزبور به نوعی مسئولیت مشترک است که به تأسّی از حقوق اروپایی مبتنی بر ضمّ ذمّه به ذمّه است، درست بر خلاف قاعده ضمان در قانون مدنی که به تبعیت از فقه امامیه نقل ذمّه به ذمّه است. جلوگیری از غیرقابل وصول شدن مالیات و خسارت‌های ناشی از آن و نیز جلوگیری از تبانی بین مؤدی و اشخاص ثالث برای تقلب و فرار مالیاتی از جمله فواید مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات است (Rostami, 2016: 172). البته، گاه به مناسبت اقدامات مراجع مالیاتی، حقوق اشخاص ثالث محدود می‌شود که در این صورت، اعتراض به این اقدامات و تعیین مراجع صالح، به مباحثی دامن می‌زند که شایسته بررسی و تحلیل هستند؛ بنابراین اشخاص ثالث در نظام اجرایی مالیاتی، مشتمل بر چند دسته‌اند. به موجب ماده ۱۸۲ قانون مذکور: «کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند و همچنین هر کس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه‌ای شناخته شده‌اند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها با آنان رفتار خواهد شد». در خصوص شمول این ماده و تسری آن به تعهدات عادی بین اشخاص یا تعهدات ناشی از اسناد رسمی اختلاف نظر وجود دارد.

در تشریح مطالب، ابتدا باید ویژگی‌هایی از نظام مالیاتی به عنوان یکی از نظام‌های مهم اجرایی تبیین شود،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

سپس به جایگاه شخص ثالث اشاره خواهیم داشت و به دنبال آن، آرایی از مراجع قضایی را مورد واکاوی قرار خواهیم داد که در خصوص صلاحیت هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مراجع قضایی استدلال‌های مخالفی دارند.

۲- ویژگی‌های نظام اجرایی مالیاتی

به دلیل اهمیت مالیات در تأمین هزینه‌های عمومی و لزوم تسریع در وصول آن، قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات بعدی، نظام مستقلی برای اجرای آرای مالیاتی پیش‌بینی نموده است. رفع اختلاف بین مؤدی (متعهد مالیاتی) یا بدهکار مالیاتی و دولت (ارگان ذیربط) در زمینه وصول مالیات، با مراجع معینی است که در فصل سوم این قانون (مواد ۲۴۴ الی ۲۵۹) ذکر شده و رأی این مراجع، لازم‌الاجرا است و به دستور مواد ۲۱۰ و ۲۱۸ قانون مذکور به مرحله اجرا درمی آید. نظام اجرایی مذکور، ویژگی‌هایی به شرح زیر دارد:

۲-۱- آیین‌نامه‌ای: اگرچه قواعد قابل توجهی در خود قانون (به شرح مواد ۲۱۰ الی ۲۱۸) آمده است، اما، عمده قواعد نظام اجرایی مالیاتی، بر اساس آیین نامه موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم مشتمل بر ۶۴ ماده و ۲۵ تبصره مصوب ۱۳۹۰/۳/۲۳ وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری می‌باشد. لازم به یادآوری است تأکید بر این ویژگی به هیچ عنوان نافی اهمیت قانون اساسی و قوانین عادی به عنوان مهمترین منبع وضع و وصول مالیات در نظام حقوقی ایران نیست. با این حال، از آنجا که به دلیل تخصصی و فنی بودن مباحث مالیاتی به ناگزیر بخش عمده‌ای از قواعد حقوقی مالیاتی توسط قوه مجریه و به شکل آیین نامه، تصویب نامه، بخشنامه و دستورالعمل وضع شده است که به دلیل کاربرد بسیار در مقایسه با سایر منابع حقوق مالیه عمومی وجه غالب آیین‌نامه‌ای به خود گرفته است.

۲-۲- فرا مالیاتی: این نظام علاوه بر وصول مالیات که سهم اصلی اجرا را تشکیل می دهد، در موارد دیگری نیز مورد استفاده قرار می گیرد. برای مثال بخش دوازدهم قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰/۹/۲۲ با عنوان «مراجع رسیدگی به اختلافات گمرکی»[۱] به اختلاف بین گمرک و صاحب کالا اشاره دارد. به موجب تبصره ۴ ماده ۱۴۴ و تبصره ۴ ماده ۴۶ این قانون، آرای کمیسیون‌های رسیدگی کننده لازم‌الاجرا می باشند و مطابق ماده ۸: «گمرك مجاز است هرگونه مطالبات قطعی خود ناشی از اجرای این قانون را از اشخـاص به سازمان امور مالیاتی اعلام نماید تا سازمان مذکور آن را براساس قانون مالیات های مستقیم و آیین‌نامه اجرایی و اصلاحیه‌های بعدی آن وصول کند». همچنین در ماده ۳۳ قانون دیوان محاسبات کشور ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ آمده: «مطالبات دولت ناشی از آرا و احکام قطعی صادره بر طبق مقررات اجرایی احکام مراجع قضایی خواهد بود»؛ با فرض شمول این ماده-که

۱. ماده ۱۴۴ الی ۱۴۹.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

البته محلّ تأمل است- نسبت به همه مطالبات دولتی و نه آرایی که صرفاً در محدوده قانون دیوان محاسبات صادر می‌شود، این وضعیت، به موجب ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور ۱۳۶۶/۶/۱ تغییر یافت. زیرا در ماده اخیر آمده است: «مطالبات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از اشخاصی که به موجب احکام و اسناد لازم‌الاجرا به مرحله قطعیت رسیده است بر طبق مقررات اجرایی مالیات‌های مستقیم قابل وصول خواهد بود»؛[۱] در ماده ۶۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم نیز آمده است: «کلیه مقررات مندرج در این آیین‌نامه در مورد بدهکاران موضوع ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی نیز جاری بوده و تکلیف وصول این قبیل مطالبات نیز همانند مطالبات مالیاتی می‌باشد. دستگاه اجرایی بستانکار موضوع مواد ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و ۳۲ قانون وصول برخی از مطالبات دولت مصوب ۷۳/۱۲/۲۸ با اصلاحات و الحاقات بعدی مکلف است علاوه بر مشخصات هویتی اشخاص بدهکار شامل اشخاص حقیقی: نام و نام خانوادگی، شماره شناسنامه، تاریخ تولد، نام پدر، کد ملی، آدرس دقیق محل سکونت، محل کار و در مورد اشخاص حقوقی: شماره ثبت، کد اقتصادی، آدرس دقیق محل فعالیت و مشخصات دقیق هیأت مدیره و میزان بدهی، مشخصات کاملی از اموال و دارایی‌ها، مطالبات و تضمینات و وثایق، اعم از نقدی و غیرنقدی و محل استقرار آنها را به اداره امور مالیاتی (اجرائیات) مربوط اعلام نماید». همچنین به موجب قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت(۱) مصوب ۱۳۸۴/۴/۱۵ با اصلاحات و الحاقات بعدی «مطالبات قطعی شده سازمان حمایت از مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان از اشخاص حقیقی و حقوقی و شرکت‌های دولتی بابت مابه التفاوت به وزارت امور اقتصادی و دارایی منتقل می گردد. وزارت مذکور مکلف است مطالبات مذکور را براساس مقررات فصل نهم قانون مالیات‌های

۱. ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور هنوز به قوت خود باقی است. دلایل آن عبارت است از: ۱- اصل عدم نسخ؛ ۲- اصل استصحاب: در فرض تردید در بقا؛ ۳- تصریح به آن در برخی از قوانین مانند ماده ۱۰ قانون اجازه وصول مالیات غیر مستقیم از برخی کالاها و خدمات ۱۳۷۴/۷/۱۶ که مقرر می دارد: «به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده می‌شود معادل نیم درصد از کل مبالغی را که در اجرای ماده (۴۸) قانون محاسبات عمومی‌کشور مصوب ۱۳۶۶ بابت مطالبات غیرمالیاتی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی وصول می‌نماید از محل اعتباری که به همین منظور در قانون بودجه کل‌کشور منظور می‌شود دریافت و برای آموزش و تربیت و تشویق کارکنان اداره مطالبات دولتی و وصول و اجرا و سایر اشخاصی که در امر وصول فعالیت مؤثری مبذول داشته و یا می‌دارند به مصرف برساند. وجوه پرداختی موضوع این ماده از شمول مالیات و کلیه مقررات مغایر مستثنی می‌باشد»؛ در ماده۳۰ قانون اصلاح قانون معادن مورخ ۱۳۹۰/۹/۲۲ نیز آمده است: «مطالبات وزارت صنعت، معدن و تجارت از اشخاص، اعم از حقیقی یا حقوقی ایرانی یا خارجی پس از قطعی شدن به‌ترتیب مندرج در تبصره (۴) ماده (۶) و ماده (۱۴) و تبصره‌های آن و مواد (۲۰) و (۲۵) این قانون در حکم مطالبات مستند به اسناد لازم‌الاجرا است و براساس ماده (۴۸) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ طبق مقررات اجرایی مالیاتهای مستقیم قابل وصول می‌باشد. نحوه اجرای این ماده در آیین‌نامه اجرایی مشخص می‌شود»؛ همچنین در ماده ۶۲ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۰/۳/۲۳، به ماده ۴۸ اشاره شده است؛ البته ممکن است ماده ۴۸ مذکور را منصرف به احکام صادره از مراجع غیرقضایی بدانیم ولی چنین انصرافی، نه تنها دلیلی ندارد بلکه با توجه به اینکه در قانون محاسبات عمومی از مراجع قضایی نیز یاد شده است و از طرفی، اطلاق واژه حکم که منصرف به آراء مراجع قضایی و شبه قضایی است، ماده ۴۸ به احکام قضایی هم مربوط می شود. بنابراین باید بر این بود که اگر دادگاه، حکمی مبنی بر مطالبه وجه، به سود «وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی» صادر کند نباید براساس قانون اجرای احکام مدنی عمل نماید، بلکه باید یکی از این دو راهکار را اعمال نماید؛ یا با ارسال نسخه ای از رأی به مراجع ذیربط در نظام مالیاتی، اجرای رأی را به آن مراجع محول کند یا خود، رأی را اجرا نماید اما براساس آیین نامه مذکور عمل کند نه قانون اجرای احکام مدنی. با این حال رویه قضایی اینگونه عمل نمی کند و این ماده را فراموش نموده است؛ و این فراموشی، این خوبی را نیز دارد که نظام عمومی اجرای رأی رعایت می شود نه نظام خاص مالیاتی؛ همچنین این خوبی را دارد که نظارت دادگاه در امر اجرای رأی و رفع ابهام از مفاد آن باقی می ماند. اشاره قانونگذار به مقررات اجرایی مالیاتها به منظور تسهیل وصول مطالبات وزارتخانه یا مؤسسه دولتی بوده و به همین دلیل توسل به سازوکار اجرایی مالیاتی را پیش‌بینی کرده است که منطبق با اصول سهل الوصول بودن مالیات و صرفه جویی در هزینه‌های وصول مطالبات دولتی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

مستقیم وصول و به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید».

۲-۳- درون سازمانی: زیرا براساس مواد [۱] ۲۱۱، [۲] ۲۱۳ و [۳] ۲۱۴ قانون مالیات‌های مستقیم، اجرای رأی با یکی از ارگان‌های وابسته به اداره امور اقتصادی و دارایی است. البته، به دلیل درون سازمانی بودن، نظارت مراجع قضایی نیز در این نظام محدودتر خواهد بود.[۴] به موجب ماده ۲۱۶ قانون مذکور: «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، هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی لازم‌الاجرا است».[۵] البته، براساس قانون تشکیلات و آیین‌دادرسی دیوان عدالت اداری و نیز به دلالت ماده [۶] ۲۵۷ و تبصره ۲ ماده [۷] ۲۶۶ قانون مالیات‌های مستقیم، امکان نظارت قضایی برای دیوان عدالت اداری وجود دارد.

۲-۴- تسهیلی: از جمله اصول مالیاتی که ارتباط نزدیکی با مرحله اجرا دارد، اصل سهل الوصول بودن مالیات و اصل صرفه جویی است. برای نمونه، شرط پرداخت مالیات در یک قرارداد توسط انتقال گیرنده از این منظر

---

۱. «هرگاه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرایی در موعد مقرر مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور اقتصادی و دارایی ندهد به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدهی از اموال منقول یا غیر منقول و مطالبات مؤدی‌توقیف خواهد شد. صدور دستور توقیف و دستور اجرای آن به عهده اجراییات اداره امور اقتصادی و دارایی می‌باشد».

۲. «ارزیابی اموال مورد توقیف به وسیله ارزیاب اداره امور اقتصادی و دارایی به عمل خواهد آمد...». ارزیابی، یکی از مقدمات مهم اجرای رأی است و مطابق قاعده باید با کارشناس بی طرف باشد. البته در صورت اعتراض مؤدی، ارزیابی مجدد مطابق قاعده به عمل می آید زیرا در ادامه ماده ۲۱۳ آمده است: «... ولی مؤدی می‌تواند با تودیع حق‌الزحمه ارزیابی طبق مقررات مربوط به دستمزد کارشناسان رسمی دادگستری تقاضا کند که ارزیابی اموال به وسیله ارزیاب رسمی به عمل آید». همچنین در ماده ۲۱۵ مقرر شده است: «در مورد اموال غیر منقول توقیف شده در صورتی که پس از دو نوبت آگهی (که نوبت دوم آن بدون حداقل قیمت آگهی می‌شود) خریداری برای آن پیدا نشود، وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند مطابق ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری معادل کل بدهی مؤدی به علاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف، تملك و بهای آنرا به حساب بدهی مؤدی منظور نماید

۳. «کلیه اقدامات لازم مربوط به آگهی حراج و مزایده و فروش اموال مورد توقیف اعم از منقول و غیر منقول به عهده مسئول اجراییات اداره امور اقتصادی و دارایی می‌باشد. در مورد فروش اموال غیر منقول در صورتی که پس از انجام تشریفات مقرر و تعیین خریدار، مالك برای امضای سند حاضر نشود مسئول اجراییات اداره امور اقتصادی و دارایی به استناد مدارك مربوط از اداره ثبت محل تقاضای انتقال ملك به نام خریدار خواهد کرد واداره ثبت اسناد و املاك مکلف به اجرای آن است».

۴. همچنین درون سازمانی بودن باعث می شود که اجرائیات در وصول مالیات با مدیون همکاری و بدهی را تقسیط کند. ماده۳۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ در این خصوص، مقرر می دارد: «هرگاه مؤدی تا انقضای ده روز از تاریخ توقیف اموال، بدهی خود را تأدیه ننماید اموال توقیف شده از طریق مزایده و انتشار آگهی، به فروش رسیده و کلیه بدهی و هزینه‌ها از حاصل فروش برداشته می‌شود؛ مگر این که مؤدی راجع به پرداخت بدهی با اداره امور مالیاتی توافق نماید که در این صورت با اجازه سازمان امورمالیاتی کشور با رعایت موضوع ماده ۱۶۷ قانون مالیات‌های مستقیم با اخذ وثیقه ملکی یا تضمین مناسب تقسیط خواهد شد».

۵. به همین ترتیب مواد: ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷ قانون مذکور.

۶. ماده ۲۵۷: «در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه [شورای عالی مالیاتی] نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یك هیأت بیشتر نباشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی نزدیك‌ترین شهری که با محل مزبور در محدوده یك‌استان باشد ارجاع می‌شود. مرجع مزبور مجدداً به موضوع مالیاتی بر طبق فصل سوم این باب و با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی‌مقتضی می‌دهد. رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجراست. حکم این ماده در مواردی که آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد نیزجاری خواهد بود».

۷. «در هر مورد که رأی مرجع تجدید نظر توسط دیوان عدالت اداری نقض و یا پرونده قابل رسیدگی مجدد اعلام گردد پرونده امر منحصراً به‌جهات مورد نظر دیوان مزبور به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی که حداقل یکی از آنان سمت معاون وی را خواهد داشت احاله و رأی هیأت اخیرالذکر قطعی و لازم‌الاجرا خواهد بود».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

قابل تحلیل است. رجوع حکومت به هر یک از طرفین قرارداد منطبق با اصل سهل الوصول بودن مالیات است و همچنین، اصل صرفه جویی در هزینه‌های اخذ مالیات به دولت اجازه می‌دهد تا بتواند مالیات تعلق گرفته را به جای صرفا مؤدی از سایر بدهکاران مالیاتی نیز وصول کند. از سوی دیگر، تعیین و وصول مالیات به مثابه تجلی عریان قدرت دولت از موارد حکمرانی حکومت محسوب می‌شود و بیانگر رابطه عمودی و نابرابر حکومت با شهروندان است (Tavasoli naeeni and Baqeri, 2015: 96-97).

۳- جایگاه شخص ثالث در نظام مالیاتی

در برخی موارد قانون‌گذار علاوه بر مؤدی شخص یا اشخاص دیگری را نیز مسئول پرداخت مالیات می‌داند (Emami, 2016: 51-54). شخص ثالث در همه نظام‌های مربوط به اجرا، از عملیات اجرایی مصون است؛ در این نظام نیز جز در مواردی که با مؤدی، مسئولیت تضامنی دارد، مورد حمایت است و نمی توان اموال او را توقیف نمود؛ و در صورت توقیف، می‌تواند به مراجع قانونی مراجعه و درخواست رفع توقیف نماید. اعتراض به عملیات اجرایی اصولاً با مرجع قضایی است، اما در این نظام مانند دادرسی مالیاتی (Mansourian and Cheshmpayam, 2013: 108) طبق تبصره ۱ ماده ۸ «آیین نامه ماده ۲۱۸» مرجع دیگری پیش‌بینی شده است: «هرگاه نسبت به مال منقول یا غیرمنقول یا وجه نقد توقیف شده، شخص ثالث اظهار حقی نماید، اگر ادعای مزبور مستند به حکم قطعی یا سند رسمی بوده که تاریخ آن مقدم بر تاریخ توقیف باشد، توقیف رفع میشود؛ در غیر این صورت عملیات اجرایی تعقیب میگردد و مدعی حق برای اثبات ادعای خود میتواند به هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم شکایت کند. این هیأت در صورتی که ادعای شاکی را وارد دانست، قرار رفع توقیف اموال را صادر مینماید. قرار صادره قطعی و لازم الاجرا میباشد. دراین صورت قسمت اجراییات اداره امور مالیاتی باید سایر اموال شناسایی شده مؤدی را توقیف نماید».[۱] این تفسیر منطقی است که ماده ۲۱۶ را ناظر به شکایت مؤدی و شخص ثالثی بدانیم که با مؤدی، مسئولیت تضامنی دارد نه هر شخص ثالث؛ با این حال، ماده ۹ آیین نامه مزبور[۲] هیأت حل اختلاف مالیاتی را مرجع صالح برای رسیدگی به اختلاف در سهم مشاع مطلق

۱. ماده۵۶ «آیین نامه موضوع ماده ۲۱۸» نیز مقرر می دارد: «هرگاه شخص ثالث نسبت به تمام یا قسمتی از اموال غیرمنقول بازداشت‌شده و حقوق ناشی ازآن ادعای حق کند، عملیات اجرایی در صورتی متوقف می‌شود که دعوی، مستند به سند رسمی یا رأی قطعی دادگاه بوده و تاریخ وجود حق یا تنظیم سند، مقدم بر تاریخ بازداشت اموال غیرمنقول باشد و این امر مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم قرارگیرد». جالب توجه آن که این ماده درخصوص اموال غیرمنقول بر خلاف ماده ۸ آیین نامه، صرف استناد دعوی به سند رسمی یا رأی قطعی را موجب توقف عملیات اجرایی نمی‌داند، بلکه از یک سو باید تاریخ وجود حق یا تنظیم سند مقدم بر تاریخ بازداشت مال غیرمنقول باشد و از سوی دیگر همه اینها به تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی نیز برسد.

۲. بر اساس این ماده «هرگاه اموال در حال بازداشت بین مؤدی و شخص یا اشخاص دیگری که بدهی مالیاتی ندارند، مشاع و مشترک باشد، در این صورت اگر از طرف شخص یا اشخاص مذکور دلیل مؤثری ارائه شود که مبین میزان سهم هر یک باشد، نسبت به بازداشت سهم معین مؤدی ازمال مذکور اقدام، والاّ فرض به تساوی سهم یا سهام هر یک شده و در حدود سهم مؤدی از اموال مورد اشاعه بازداشت خواهد شد. تبصره: از اموال منقول موجود در محل سکونت زوجین، آن چه معمولاً و عادتاً مورد استفاده اختصاصی زن باشد، متعلق به زن و آن چه مورد استفاده اختصاصی مرد باشد، متعلق به شوهر و بقیه از نظر مقررات این آیین نامه مشترک بین آنان به شمار می‌آید، مگر این که مدعی، خلاف آن را طی شکایتی که به هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم تقدیم می دارد، ثابت نماید».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

اشخاص ثالث و مؤدی می‌داند که در فرض اختلاف میان مؤدی و شخص ثالث و هر یك از آن دو با اداره مالیات باید قائل به صلاحیت مراجع قضایی در این باره باشیم. مواد بسیاری از قانون مالیات‌های مستقیم، به مسئولیت تضامنی شخص ثالث تصریح دارند و ممکن است ماده ۲۱۶ و مفاد آیین نامه ماده ۲۱۸ را ناظر به این موارد بدانیم که ثالث، در آنها، با ادعای عدم مسئولیت تضامنی یا منتفی بودن تعهدات قانونی خود، خواستار رفع توقیف می شود. ضمن این که شمول ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم به شخص ثالث، عین ادعا است و به صرف «اطلاق» این ماده نمی‌توان نظام اجرایی استثنایی را به غیر مخاطب آن (مؤدی و مسئول تضامنی در ارتباط با مؤدی) تسری داد. صلاحیت مراجع قضایی نسبت به هیأت موضوع ماده ۲۱۶، عام است و در صورت تردید، باید تقویت شود. مفاد آیین نامه موضوع ماده ۲۱۸ نیز از خود قانون اعتبار بیشتری ندارد و وفق اصول [۱] ۱۷۰ و [۲] ۱۷۳ قانون اساسی قابل کنترل قضایی است. بنابراین، آن دسته از مواد آیین نامه اجرایی که ناظر به صلاحیت هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی به جز موارد مندرج در ماده ۱۸۲ همان قانون است، نافی صلاحیت عام مراجع قضایی نیست.[۳] از طرفی، رسیدگی به برخی از اختلافات دستگاه مالیاتی با مؤدی و اشخاص ثالث که ناظر به اختلافات ترافعی از قبیل اختلاف در مالکیت یا عدم مالکیت یا اختلاف در میزان سهم مشاعی است(از قبیل اختلاف موضوع مواد ۸، ۹، [۴] ۲۷، [۵] ۳۰ و ۵۶ آیین‌نامه) با عنایت به رأی اصراری شماره

---

۱. قضات دادگاه‌ها مکلفند از اجرای تصویب نامه‌ها و آیین‌نامه‌های دولتی که مخالف با قوانین و مقررات اسلامی یا خارج از حدود اختیارات قوه مجریه است خودداری کنند و هر کس می تواند ابطال این گونه مقررات را از دیوان عدالت اداری تقاضا کند.

۲. به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا آیین نامه های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوانی به نام "دیوان عدالت اداری" زیر نظر رئیس قوه قضائیه تأسیس می گردد... .

۳. به لحاظ منطقی، نظر مذکور صحیح است. اما برای رعایت هماهنگی و انسجام در این نظام و اجتناب از تعارض آرا، قبول صلاحیت هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مذکور، اولی است. با این حال، نظر به این که رأی قطعی و لازم الاجرای هیأت موضوع ماده ۲۱۶ درباره اختلاف اشخاص ثالث با اجرائیات در مرحله اجرا از جمله مصادیق آراء و تصمیمات قطعی مراجع شبه قضایی موضوع بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری است، حق دادخواهی اشخاص ثالث در شعب دیوان عدالت اداری محفوظ خواهد بود.

۴. هرگاه مؤدی کتباً یا شفاهاً اعلام نماید که وجه نقد، اموال منقول، ودیعه یا مطالبات یا مازاد وثیقه، و یا بطور کلی هر چیزی که ارزش مالی داشته باشد متعلق به او نزد شخص ثالثی (اعم از حقیقی یا حقوقی) است و یا اداره امور مالیاتی به هرنحو از چنین امری مطلع شود مکلف است از آن اموال و یا وجه معادل بدهی اعم از اصل و جرایم متعلقه و ده درصد وجه بدهی موضوع ماده ۵ این آیین‌نامه و سایر هزینه‌های اجرایی بازداشت، و توقیف‌نامه‌ای در دو نسخه با درج ساعت و تاریخ مراجعه تهیه و یک نسخه از آن را به شخص ثالث که مال یا وجه نقد و یا مطالبات مالی نزد اوست ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ نماید.

۵. هرگاه شخص ثالث، منکر وجود تمام یا قسمتی از طلب، وجه نقد یا اموال منقول مؤدی نزد خود باشد باید ظرف مدت سه روزکاری از تاریخ ابلاغ توقیف‌نامه مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط اطلاع داده و رسید دریافت نماید. در این صورت عملیات اجرایی نسبت به مورد ادعای شخص ثالث متوقف می‌شود و قسمت اجراء می‌تواند برای اثبات وجود وجوه و اموال یا مطالبات در نزد شخص ثالث به مرجع صلاحیت‌دار مراجعه نماید. مرجع صلاحیت‌دار موضوع را به قید فوریت و خارج از نوبت رسیدگی می‌نماید در صورتی که اطلاع مزبور داده نشود شخص ثالث مکلف است وجه نقد یا سایر اموال را به اداره امورمالیاتی ذی ربط تسلیم نماید؛ اگر اعتراضی داشته باشد به مرجع صالح شکایت کند. تبصره۱ـ درمواردی که وجود اموال یا وجوه یا حقوق موضوع ماده ۲۷ این آیین‌نامه نزد شخص ثالث طبق اسناد رسمی محرز باشد، صرف انکار شخص ثالث، مانع از ادامه عملیات اجرایی نمی‌باشد و اگر شخص ثالث از تسلیم اموال یا وجه یا حقوق مذکور توقیف‌شده نزد وی امتناع نماید و اداره امورمالیاتی به آن مال دسترسی پیدا نکند معادل قیمت و هزینه‌های آن از اموال وی توقیف و به فروش خواهد رسید. تبصره۲ـ چنانچه وجود وجوه و یا اموال یا حقوق موضوع ماده ۲۷ این آیین‌نامه مورد ادعای قسمت اجراء در نزد شخص ثالث در مراجع صلاحیت‌دار به اثبات برسد و بدهی مالیاتی معادل آنچه نزد شخص ثالث است پرداخت نشده و یا نشود، شخص منکر به تأدیه وجوه و مطالبات وتحویل اموال یا قیمت آن و هرنوع هزینه مترتبه ملزم خواهد شد. جمع این مبالغ ازطریق فروش اموال وی وصول خواهد شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

۴۰۲۵ مورخ ۱۳۴۰/۱۱/۲۲ هیأت عمومی دیوان عالی کشور،[۱] در صلاحیت دادگاه است.[۲] در این گونه موارد لازم است با تنقیح مناط از حکم بند ۳۵ دستورالعمل دادرسی مالیاتی[۳] که در راستای ماده ۵۴ آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم[۴] به تصویب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور رسیده است، عمل شود. بنابراین، رسیدگی ابتدایی به اختلافات ترافعی و آن دسته از اختلافات خارج از حدود ماده ۱۸۲ در صلاحیت هیأت حل اختلاف مالیاتی نیست و در این گونه موارد پس رأی مراجع قضایی عملیات اجرایی مالیاتی آغاز می‌شود.

بر اساس ماده ۸ آیین نامه اگر ثالث در خصوص اموال توقیف شده نزد مؤدی اظهار حقی کند(برای نمونه، ادعای مالکیت) تصمیم قطعی در این باره با هیأت حل اختلاف مالیاتی است؛ اما طبق مواد ۲۷ و ۳۰ همان آیین نامه اگر مؤدی به صورت کتبی یا شفاهی ادعا کند اموال متعلق به او نزد ثالث است و یا اداره مالیاتی به هر نحو از این موضوع مطلع شود، و در مقابل ثالث منکر وجود آن نزد خود باشد و ظرف سه روز کاری از تاریخ ابلاغ توقیف نامه اعتراض خود را تسلیم اداره مالیاتی ذیربط نماید، قسمت اجرا می‌تواند برای اثبات وجود اموال مزبور نزد ثالث به مرجع صلاحیت‌دار مراجع نماید. در صورت عدم اعتراض در مهلت مقرر توسط ثالث، عملیات اجرایی ادامه یافته و وی می‌تواند نزد مرجع صالح شکایت کند. آیا می‌توان گفت نظر به این که میان ماده ۸ و مواد ۲۷ و ۳۰ آیین‌نامه مزبور به لحاظ ماهوی تفاوتی وجود ندارد و از طرفی به دور از حکمت مقررات‌گذار است که در یک موضوع دو مرجع رسیدگی به اعتراض ثالث پیش‌بینی کرده باشد، بنابراین منظور از مرجع صالح همان هیأت حل اختلاف مالیاتی است؟ با این همه، از آنجا که رسیدگی به اختلاف اداره مالیات و شخص ثالث در اصل موضوع مالکیت و حدود آن، ترافعی است، با توجه به رأی وحدت رویه ۴۰۲۵ هیأت عمومی دیوان عالی کشور و بند ۳۵ دستورالعمل دادرسی مالیاتی باید قائل به این بود که عبارت «مرجع صالح یا صلاحیت‌دار» منصرف به مرجع قضایی است و حکم تبصره

---

۱. اعتراض فرجام‌خواه خلاصه در اطراف ماده ۴۱ قانون مالیات بر درآمد و این که مرجع رسیدگی نسبت به دعوای اقامه شده هیأت حل اختلاف مالیاتی بوده، می باشد و اعتراض وارد نیست. زیرا ماده ۴۱ قانون مالیات بردرآمد مصوب سال ۱۳۳۵ ناظر به اختلافاتی است که بین مؤدی و اداره دارایی حاصل می‌گردد و بعبارت اخری اختلافی که جنبه اداری داشته و احتیاج به رسیدگی و إعمال نظر قضائی نداشته باشد و در مورد دعاوی اشخاص ثالث که اختلاف در مالکیت و محتاج به رسیدگی و اظهارنظرقضایی است، اصولا این دعاوی در صلاحیت محاکم عمومی می‌باشد و خلاصه نسبت به حکم فرجام‌خواسته اشکال مؤثرموجب نقض وارد نبوده و به اتفاق آراء ابرام می‌گردد.

۲. ماده ۴۱ قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر مصوب ۱۳۳۵/۱/۱۶ مقرر می‌دارد: «از تاریخ تصویب این قانون رسیدگی به دعاوی ناشی از اقدامات اجرایی برای وصول مالیاتها به معنی اعم (از قبیل گمرک - مالیات بردرآمد) ... در صلاحیت هیأت عالی حل اختلاف مالی می‌باشد. هیأت مذکور در تهران تشکیل می‌گردد...».

۳. ... چنانچه رسیدگی به اعتراض مؤدی منوط به اثبات ادعایی باشد که رسیدگی به آن در صلاحیت مرجع دیگری است، رسیدگی به اختلاف تا اتخاذ تصمیم از مرجع صلاحیت دار متوقف می شود. در این مورد مؤدی مالیاتی مکلف است ظرف یک ماه در مرجع صالح اقامه دعوی نموده و رسید آن را به دبیرخانه هیأت حل اختلاف مالیاتی تسلیم نماید، در غیر اینصورت خواسته مؤدی به موجب قراری توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی رسیدگی می شود و رأی مقتضی صادر می گردد.

۴. در اجرای بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و به استناد ماده ۲۱۹ « قانون » کلیه بخشنامه ها،دستور العملها و رویه‌های اجرایی که توسط « سازمان » جهت اجرای « قانون » مقرر می شود برای کلیه واحدهای تابعه «سازمان»،مأموران مالیاتی، ومودیان لازم الاتباع است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

یک ماده ۸ آیین‌نامه نیز برخلاف حق دادخواهی ملت[۱] و صلاحیت عام دادگاه‌های دادگستری[۲] و خارج از حدود اختیارات مرجع واضع است.

به موجب ماده ۵۹ آیین نامه « اشخاص ثالثی که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده یا به موجب قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات دیگری می‌باشند و نسبت به پرداخت مالیات با مؤدی مسئولیت تضامنی دارند؛ چنانچه نسبت به مطالبات و مالیات‌های قطعی‌شده و مورد اجراء، از اقدامات اجرایی شکایت نمایند صدور قرار توقف عملیات اجرایی به طریق مقرر در ماده ۵۸ این آیین‌نامه و بندها و تبصره آن خواهد بود». به موجب ماده ۵۸ آیین نامه «شکایت از اقدامات اجرایی یا درخواست توقف موقت عملیات اجرایی و یا درخواست رفع اثر از اقدامات اجرایی مانع از ادامه عملیات اجرایی نمی‌گردد، مگر در موارد ذیل: الف) مؤدی نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی حسب مقررات این آیین‌نامه اقدام نماید و یا معادل میزان بدهی، وجه نقد یا تضمین بانکی و یا وثیقه ملکی بسپارد و یا ضامن معتبر که اعتبارضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد، معرفی نماید. ب) براساس رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر توقف عملیات اجرایی؛ در صورتی که هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم دلایل شاکی را قوی بداند و یا شکایت شاکی مستند به سند رسمی یا احکام قطعی مراجع قضایی یا اسناد اداری باشد، بدون اخذ تأمین قرار توقف عملیات اجرایی را صادر مینماید. ج) نقض رای هیأت حل اختلاف مالیاتی توسط شورای عالی مالیاتی یا دادنامه صادره توسط دیوان عدالت اداری و یا مراجع قضایی ذیصلاح؛ با توجه به تکلیف قانونی شعب دیوان عدالت اداری مبنی بر رسیدگی خارج از نوبت پس از صدور دستور موقت، مسئولین ذیربط سازمان امور مالیاتی کشور مکلفند در اسرع وقت و در فرجه قانونی نسبت به ارسال پاسخ به شعب دیوان اقدام نمایند. د) پرونده‌های موضوع تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم در صورت قطعیت مالیات در هیأت حلاختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم مطرح و چنانچه مطالبه مالیات از غیرمؤدی موردتأیید هیأت یادشده قرار گرفته باشد حکم بر مطالبه مالیات، کان لم یکن تلقی میگردد». نکاتی چند در این مواد جلب توجه می‌کند: نخست، با دقت نظر در مفاد ماده ۵۹ مشخص می‌شود یک دسته از اشخاص ثالث یعنی کسی که «وجه نقد، اموال، دارایی و یا مطالبات مؤدی نزد او باشد»، از قلم افتاده است. البته، از جمع مواد ۸، ۲۷، ۳۰، ۵۶، ۵۸ و ۵۹ مشخص می‌شود که باز هم هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم مرجع تصمیم‌گیری درباره توقف عملیات اجرایی است؛ با این توضیح که هیأت مزبور صلاحیت تصمیم‌گیری پیرامون اختلاف در مالکیت یا سهم مالکانه را ندارد و باید عملیات اجرایی پیش از اتخاذ تصمیم مقتضی در مراجع قضایی متوقف شود و پس

۱. اصل ۳۴ قانون اساسی: «دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هر کس می تواند به منظور دادخواهی به دادگاه های صالح رجوع نماید. ...».
۲. اصل ۱۵۹ قانون اساسی: «مرجع رسمی تظلمات و شکایات، دادگستری است...».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

از صدور رأی در مراجع مزبور، شاکی(معترض ثالث اجرایی) می‌تواند به هیأت حل اختلاف مالیاتی مراجعه کند. دوم، مستنبط از بند (ج) ماده ۵۸ ثالث می‌تواند از تصمیم هیأت حل اختلاف مالیاتی در رسیدگی به اعتراض او به اقدامات و عملیات اجرایی و آثار آن نزد شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری یا مرجع قضایی صالح شکایت کند و در صورت نقض تصمیم مزبور در مراجع پیش‌گفته عملیات اجرایی متوقف خواهد شد. نکته جالب توجه آن که مرجع قضایی صالح نیز می‌تواند رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی را نقض کند و در خصوص اعتراض به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی که راجع به عملیات اجرایی است، در کنار دیوان عدالت اداری، محاکم دادگستری را نیز صالح به رسیدگی اعلام کرده است. سوّم، نظر به این که هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، علی الاصول هیأت بدوی است، و تصمیم این مرجع در رسیدگی به اعتراض شخص ثالث در قالب رأی خواهد بود، به استناد ماده ۲۴۷ قانون مزبور ظرف ۲۰ روز قابل تجدیدنظر در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر است.

در نظام مالیاتی، علاوه بر مؤدی، پاره‌ای از اشخاص ثالث نیز به طور مستقیم مسئولیت تضامنی دارند و تحت شرایطی باید از عهده پرداخت مالیات برآیند.[۱] این اشخاص بر سه دسته اند: ۱- کسانی که مطابق قانون مالیات‌های مستقیم، مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند؛ ۲- هر کس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد؛ ۳- کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در قانون مذکور، مشمول جریمه‌ای شناخته شده‌اند.[۲] این افراد «در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیاتها با آنان رفتار خواهد شد» (ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم). نکته قابل توجه آن که تعهد یا تضمین بدهی مالیاتی باید در مقابل ادارات مالیاتی محقق شود، نه اینکه در روابط خصوصی دو شخص؛ به عبارت دیگر، شخصی که در مقابل ادارات مالیاتی متعهد به پرداخت بدهی دیگری شود، مشمول حکم ماده ۱۸۲ مذکور است ولی این ماده قابل تسری به قرارداد خصوصی طرفین، خارج از ادارات مالیاتی نیست و اگر این ادارات درصدد استفاده از شرط هستند، باید بر اساس قواعد مربوط به تعهد به سود ثالث، در دادگستری اقامه دعوا کنند و الزام متعهد را به پرداخت مالیات خواستار شوند. بنا بر استدلال مقابل، طبق قاعده العقود تابعه للقصود و رضایی بودن قراردادها و تعهداتی از این قبیل، در فرض پیشین صرفا اثبات صحت یا عدم صحت تعهد به سود ثالث(اداره مالیات) باید در مرجع قضایی صورت گیرد تا ثالث قراردادی(اداره مالیات) بتواند از باب عدم اجرای تعهد به نفع خود علیه متعهدله عملیات اجرایی را آغاز کند. با توجه به حکم ماده ۱۸۲ می توان قبول ثالث (اداره مالیات) را در خصوص تعهد به نفع خود در قرارداد منعقد شده میان مؤدی و متعهد به پرداخت مالیات مفروض انگاشت و

۱. رجوع کنید به فصل ششم قانون مالیات‌های مستقیم با اصلاحات بعدی، ذیل عنوان «وظایف اشخاص ثالث».
۲. رجوع شود به مواد ۱۹۸ الی ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

انحلال بعدی قرارداد را در این رابطه بی‌تأثیر دانست. مؤدی با توجه به رابطه قراردادی خود با متعهد، دیگر نمی‌تواند به اداره مالیات جهت انجام تعهد قراردادی پرداخت مالیات خود توسط متعهد رجوع کند و باید الزام به انجام تعهد را پس از اخذ حکم قطعی از محاکم قضایی از طریق اجرای احکام دادگستری دنبال کند. با این حال، از منظر ماده ۱۸۲ متعهد در رابطه‌ی میان اداره امور مالیاتی و مؤدی به عنوان ثالث شناخته می‌شود. به همین دلیل است که طرف قرارداد(ثالث) که متعهد به پرداخت مالیات مؤدی شده است به همراه او در مقابل اداره امور مالیاتی مسئولیت تضامنی دارد و اداره مزبور حق رجوع به هر دو را منفردا یا مجتعا دارد.

۴- موضوع دعوا و متن دادنامه‌ها

شخص «الف»، در مقابل شخص «ب» متعهد می‌شود: «کلیه بدهی‌های شرکت و کارخانه... اعم از مطالبات اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله بانک، دارایی، تأمین اجتماعی و ... و نیز بدهی مالیات متعلق به آقای «ب» ...» را پرداخت کند. سازمان امور مالیاتی، به منظور وصول مالیات و استفاده از شرط مذکور، عملیات اجرایی را نسبت به اموال متعهد آغاز می‌کند که پس از توقیف و ارزیابی، مزایده برگزار می شود. شخص الف در مقام اقامه دعوای بطلان مزایده و رفع توقیف از اموال خود و توقف عملیات اجرایی برمی‌آید. دادگاه نخستین (شعبه ۱۲) با پذیرش صلاحیت و ورود به ماهیت دعوا، حکم به ابطال مزایده می‌دهد، اما دادگاه تجدیدنظر (شعبه ۵۹) با نقض رأی نخستین، عقیده به صلاحیت مراجع موضوع قانون مالیات‌های مستقیم (هیأت حل اختلاف مالیاتی) دارد:

۴-۱- شعبه ۱۲ دادگاه عمومی حقوقی تهران

به موجب دادنامه شماره ۹۲۰۹۹۷۰۲۲۷۲۰۰۰۲۱- ۱۳۹۲/۱/۲۷ شعبه ۱۲ دادگاه عمومی حقوقی تهران (موضوع پرونده شماره ۸۹۰۵۱۵): «خوانده ردیف اول به استناد مواد ۱۷۰ و ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۲۱۶ این قانون، هیأت حل اختلاف مالیاتی را مرجع صالح به دعوای خواهان اعلام و به صلاحیت دادگاه ایراد نموده است، درحالی که مدلول مقررات پیش گفته ناظر به وقوع اختلاف در تشخیص مالیات، شکایات ناشی از اقدامات اجرایی و اختلاف‌های مالیاتی است و هیأت حل اختلاف مالیاتی به عنوان مرجع حل اختلاف پیش‌بینی شده است و حال آن‌که خواسته خواهان منصرف از موارد مندرج در مقررات استنادی خوانده می باشد و نظر به اینکه به صراحت اصل ۱۵۹ قانون اساسی مرجع رسمی تظلمات و شکایات دادگستری است و مطابق اصل ۶۱ قانون اساسی، اعمال قوه قضاییه به وسیله دادگاه‌های دادگستری است، دادگاه با رد ایراد صلاحیت به شرح آتی وارد ماهیت دعوا شده و اعلام نظر می نماید ... دقت نظر در مفاد صورتجلسه استنادی خوانده ردیف اول، دلالت بر آن دارد که مطابق بند ۲ مقرر گردیده است «آقای ... متعهد گردید کلیه بدهی‌های شرکت و کارخانه مذکور اعم از مطالبات اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله بانک، دارایی، تأمین اجتماعی و ... و نیز بدهی مالیات متعلق به آقای ... از بابت اجاره به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

شرکت ... ارایه گردید». به استناد این صورتجلسه آقای ... با اقامه دعوا در شعبه ۱۷ دادگاه عمومی حقوقی تهران، الزام آقای ... را به اجرای تعهدات خواستار گردید که به موجب دادنامه شماره ۰۰۷۴۲ ملزم به اجرای تعهدات مندرج در صورت جلسه مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۱۳ گردید و شعبه ۵۹ دادگاه تجدیدنظر دادنامه را تأیید و استوار نموده است. استناد خوانده ردیف اول (سازمان امور مالیاتی) به صورتمجلس مذکور و نیز دادنامه‌های صادره، با اصل نسبی بودن آرای صادره از دادگاه‌های حقوقی به عنوان یکی از نتایج نسبی بودن قراردادها در تعارض آشکار است. قرارداد بین اشخاصی بسته می‌شود که در تراضی دخالت داشته‌اند. اثر عقد نیز دامنگیر دو طرف می‌شود. رأیی هم که راجع به قراردادهاست تنها در رابطه حقوقی اصحاب دعوا مؤثر است. بنابراین مادام که متعهد قرارداد به طریق قانونی و از رهگذر صدور حکم از مراجع قضایی ملزم به اجرای تعهدات خود در حق ذینفع (در این پرونده سازمان امور مالیاتی) نگردیده است، اقدام سازمان در توقیف اموال وی و سپس برگزاری مزایده جهت وصول مالیات از طریق فروش اموال مدیون، منطبق با موازین قانونی و به ویژه اصل نسبی بودن قراردادها و آرای صادره از دادگاه عمومی حقوقی نیست. استناد خوانده ردیف اول به ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی در جهت توجیه اقدامات خود در توقیف و فروش اموال خواهان مؤثر در مقام نیست چه آنکه در این ماده به صراحت از احکام و اسناد لازم الاجرا سخن به میان آمده است و هرچند ممکن است ادعای لازم الاجرا بودن آرای صادره از هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شود، لکن مادام که مبنای صدور رأی بر پرداخت مالیات، صورتجلسه عادی است که به وجه قانونی به اجرای مفاد آن ملزم نگردیده است، نمی تواند برای دادگاه ایجاد تکلیف در تبعیت از آن نماید. بنابه مراتب، دادگاه دعوای مطروح را مبنی بر صحت تلقی و به استناد ماده ۱۸۹ قانون آیین دادرسی مدنی و مدلول مواد ۸۳ و ۵۸۸ قلنون تجارت و ماده ۱۲۵۸ قانون مدنی، حکم بر بطلان مزایده ... و رفع توقیف از ... صادر می کند».

۴-۲- شعبه ۵۹ دادگاه تجدیدنظر استان تهران

با تجدیدنظرخواهی از این رأی، شعبه ۵۹ دادگاه تجدیدنظر استان تهران به موجب دادنامه شماره ۹۲۰۹۹۷۰۲۷۰۴۰۱۱۸۷-۱۳۹۲/۹/۳۰ موضوع پرونده شماره ۹۲۰۲۶۳ مقرر می‌دارد: «قطع نظر از اینکه استدلال مرجع محترم بدوی در جهت فقدان اثر دادنامه ۷۴۲ مورخ ۱۳۸۸/۸/۲۶ صادره از شعبه ۱۷ دادگاه عمومی حقوقی تهران که به موجب دادنامه شماره ۳۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۲۸ این شعبه تأیید شده است، موجه و منطقی نیست زیرا از یک سو دادنامه قطعی مذکور که در زمره اسناد رسمی است نسبت به اشخاص ثالث هم مؤثر بوده و در وضع حقوقی ایشان موضوع توافق نامه و صورتجلسه مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۱۳ در حق متعهد له آقای ... موجد پدیدار شدن وضعیت حقوقی در ارتباط بین نهاد مالیاتی و محکوم علیه پرونده مزبور می‌باشد. ثانیاً ماده ۱۹۶ قانون مدنی معطوف به عقود و قراردادها بوده و منصرف از احکام قطعی مرجع قضایی است و تسری اصل نسبی بودن قراردادها به احکام قضایی محمل قانونی نداشته و سنخیت با ماده مرقوم ندارد. در باب توجیهات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

مرجع محترم بدوی در رد ایراد صلاحیت تجدیدنظرخواهان‌ها و استناد به اصل کلی مرجعیت عام دادگستری، با عنایت به اینکه دامنه نفوذ و حاکمیت اصل مذکور تا حدی است که به موجب قوانین موضوعه تخصیص نیافته باشد و از جمله در موضوع دعوا، به حکم ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی در وصول مطالبات دولت در قالب مالیاتها، هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مرقوم تعیین شده است و مطابق تبصره ماده ۱۵۷ قانون مرقوم حتی در فرضی که معترض خود را مؤدی نداند، برای اثبات ادعای خود و کأن لم یکن شدن تصمیم به توقیف اموال می‌بایستی به هیأت‌های مذکور مراجعه نماید و ایراد به اینکه موکل، شخص ثالث بوده و عنوان مؤدی به وی قابل اطلاق و موجه نیست وانگهی سازمان امور مالیاتی می‌بایستی دعوای الزام متعهد به ایفای تعهدات قراردادی را در مرجع صالح مطرح نماید تا متعاقب کسب نتیجه از آن، ضمانت اجرای مقرر در قانون مورد بحث را بر وی تحمیل می‌نمود، وارد و موجه نیست. زیرا اولاً مطابق ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم، هرکس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد در حکم مؤدی است. لذا با توجه به تعهد صادره از تجدیدنظرخوانده در قبال مدیون اصلی در پرتو صورت جلسه مذکور که مستظهر به حکم قطعی مرجع قضایی است و اصالت و صحت آن ثابت گردیده است، تجدیدنظرخوانده نیز در حکم مؤدی تلقی می‌شود. ثانیاً ماده ۱۱۰ قانون مرقوم ناظر بر تعهدات امضاکننده اظهارنامه مالیاتی و ماده ۵۹ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مرقوم ناظر بر مسئولیت تضامنی اشخاص ثالث که پرداخت مالیات دیگری را ضمانت و تعهد نمایند و نیز ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنج ساله دوم توسعه اقتصادی و اجتماعی دلالت بر شمول مقررات مالیاتی بر شخص ثالث با وصف اقدامات صادره از تجدیدنظرخوانده دارد و ثالثا متوقف نمودن ضمانت اجرای مذکور به اقامه دعوا از سوی مرجع مالیاتی، ضمن اینکه متکی بر نص قانون نیست و مأخوذ بودن متعهد در برابر شخص ثالث، به نحو اطلاق مورد تأکید مقنن قرارگرفته است، اساساً با مقررات مورد بحث در قانون مالیات‌های مستقیم که به روشنی بر تصمیم هیأت‌های مالیاتی نسبت به اشخاص ثالث و حتی مراجعه و اعتراض این اشخاص به نهاد مزبور و نسبت به تصمیمات صادره ولو آنکه خود را مؤدی ندانند، تأکید دارد، مغایرت دارد. بنابراین شخص حقوقی تجدیدنظرخواه برای انتفاع از تعهدات ثالث به حکم صریح قانون مرقوم مستغنی از طرح دعوای علی حده علیه تجدیدنظرخوانده به الزام وی در پذیرش تعهدات قراردادی است؛ ضمن آنکه همین نتیجه در فرایند دادرسی منتهی به آرای مذکور از شعبه ۱۷ دادگاه عمومی حقوقی تهران و این شعبه در قالب دعوای متعهد له قرارداد مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۱۳ حاصل آمده است. بنابراین اعمال صلاحیت مرجع محترم بدوی به موضوع مورد نزاع محمل قانونی نداشته با موازین قانونی مرقوم و اصول حقوقی منافات داشته است و این مرجع موضوع دعوا را قابل طرح در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم می‌داند و بر این اعتبار و به استناد بندهای «د» و «ه» ماده ۳۴۸ و ماده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

۳۵۲ قانون آیین دادرسی مدنی ضمن نقض رأی تجدیدنظرخواسته قرار عدم صلاحیت ذاتی به شایستگی هیأت مذکور صادر می نماید. رأی صادره قطعی است. مقرر است دفتر پرونده جهت تنفیذ رأی و ادامه جریان امر به مرجع محترم دیوان عالی کشور ارسال گردد».

۴-۳- نقد آرای صادر شده

۴-۳-۱- شعبه ۱۷ دادگاه بدوی

۱- خواسته خواهان دعوای نخستین، بطلان مزایده و رفع توقیف از اموال خود و توقف عملیات اجرایی بوده و مشخص نیست که چگونه دادگاه بدوی عناوین مزبور را خارج از قلمرو مواد ۲۱۶ و ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم دانسته است. زیرا، انجام مزایده و اعلام برنده بخشی از فرآیند عملیات اجرایی است. از طرفی، صحت صورتجلسه مورد استناد قبلا طی دادنامه‌های صادر شده از شعب ۱۷ دادگاه بدوی و ۵۹ دادگاه تجدیدنظر تأیید شده است.

۲- مطابق اصل نسبی بودن قراردادها، آثار قرارداد صرفا به طرفین معاملی بار شده و تأثیر بر اشخاص ثالث ندارد. اما این موضوع به این معنا نیست که دیگران می‌توانند این عقد را نادیده بگیرند و خود را پای‌بند آثار ناشی از عقد ندانند. باید گفت بین اثر نسبی قرارداد با قابلیت استناد آن تفاوت وجود دارد. از یک سو حقوق و تکالیف ناشی از قرارداد دامن طرفین را می‌گیرد و دیگران را صاحب حق یا مکلف نمی‌کند، از سوی دیگر، پس از انعقاد قرارداد و تحقق آثار آن دیگران مکلف به پذیرش این نهاد و وضعیت ناشی از آن هستند. یعنی، طرفین قرارداد می‌توانند به وجود قرارداد و آثار حقوقی آن در مقابل سایر اشخاص استناد کنند (Souki, 2009: 59-60). بر این اساس و در فرض مسئله، ذینفع ثالث قراردادی(اداره مالیات) نمی‌تواند به استناد آراء صادرشده در دعوای الزام به ایفای تعهدات که خواهان و خوانده آنها به ترتیب متعهدله(مؤدی) و متعهد بوده، از طریق اجرای احکام مدنی تقاضای اجرای حکم را نماید. زیرا، به درستی مشخص است که از این منظر سمتی برای اداره مالیات متصور نیست؛ مگر این که با توجه به مفاد ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم، قبول ثالث(اداره مالیات) را مفروض بیانگاریم تا ثالث قراردادی با طرح دعوای الزام به انجام تعهد به نفع خود در مرجع قضایی و اخذ رأی قطعی از طریق اجرای احکام مدنی نسبت به وصول مطالبات خود از متعهد اقدام کند. با این همه، آراء پیش‌گفته در حدّ اثبات صورتجلسه عادی مزبور در اجرائیات اداره مالیات و هیأت حل اختلاف مالیاتی قابل استناد می‌باشد و معترض ثالث مالیاتی باید از سازوکار پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه موضوع ماده ۲۱۸ استفاده نماید؛ نه این که به استناد صلاحیت عمومی دادگستری و بر خلاف نصوص خاصّ قانونی که در این گونه موارد، رسیدگی به اعتراض اشخاص ثالث به اقدامات و عملیات اجرایی را برعهده هیأت حلّ اختلاف مالیاتی قرار داده، عمل نماید. در تأیید این مدّعا می‌توان به دادنامه شماره ۸۵۸-۸۵۷

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

مورخ ۱۳۹۵/۱۰/۲۸[1] هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال ماده ۳۰ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره نمود.

۳- حکم دادگاه از جهت موضوع، اسباب و منطوق اعتبار سند رسمی را دارد و در این معنا نه تنها برای اصحاب دعوا بلکه برای همگان به مثابه دلیل و حجت بوده و قابل استناد است. بند (ب) ماده ۴۱۹ قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی در مقام بیان اعتراض شخص ثالث طاری به قرینه لفظی، رأی دادگاه را ابزار اثباتی طرفین دعوا می‌داند که همان معنای دلیل موضوع ماده ۱۹۴ همان قانون را می‌رساند (Salehi Zahabi, 2010: 49-50). به حکم ماده ۱۲۹۱ قانون مدنی صورتجلسه مزبور که اصالت و صحّت آن در محکمه ثابت شده است، اعتبار اسناد رسمی را داشته و دربارهٔ طرفین و وراث و قائم مقام آنان معتبر است و طبق ماده ۱۳۰۵ تاریخ صورتجلسه تنظیمی حتی علیه اشخاص ثالث نیز معتبر است. این سند به حکم ماده ۱۲۸۴ همان قانون در مقام دعوی یا دفاع قابل استناد است و اداره مالیات می‌تواند به استناد رأی قطعی صادر شده از شعبه ۵۹ دادگاه تجدیدنظر، اقدامات و عملیات اجرایی خود مبنی بر توقیف و مزایده اموال ثالث (طرف قرارداد با مؤدی) را انجام دهد و معترض ثالث به اقدامات و عملیات اجرایی حق رجوع به هیأت حل اختلاف مالیاتی را خواهد داشت.

۴- اداره کل فنی مالیاتی در پاسخ به استعلام یکی از از ادارات کل طی نامه شماره ۱۱-۴۷۵۷ مورخ ۸۵/۱۲/۲۴ چنین مقرر داشته که مراد از تعهد در ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم تعهدی است که طبق سند رسمی به عمل آمده که در این صورت واحد امور مالیاتی ذی‌ربط می‌تواند پس از طی مراحل مربوط به تشخیص درآمد و قطعیت موضوع، مالیات متعلق را از متعهد با رعایت مقررات وصول نماید. در مقایسه، در خصوص، تعهداتی که طبق سند عادی انجام شده است، چون می‌تواند مورد انکار و تردید قرار گیرد، مأمور مالیاتی نمی‌تواند مستقیما به متعهد پرداخت مالیات مراجعه کند. اجرای عملیاتی که موضوع آن محل تردید و ابهام است، صحیح نمی باشد. لذا، بر اساس قواعد عمومی، اداره مالیات به عنوان ذینفع ثالث می‌تواند الزام مشروط علیه پرداخت مالیات را به انجام تعهد از دادگاه بخواهد (Tavasoli naeeni and Baqeri, 2015: 107-108). با این حال، ایراد مربوط به جعل در خصوص سند عادی و رسمی نیز متصور خواهد بود که در این رابطه نیز مرجع قضایی صالح به رسیدگی است.

۱- الف- با توجه به اینکه حسب نامه شماره ۳۳۳۴/۱۰۰/۹۳ - ۱۳۹۳/۱۰/۲۸ دبیر شورای نگهبان، فقهای شورای نگهبان ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم را مغایر موازین شرع تشخیص نداده اند، بنابراین در اجرای حکم مقرر در تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ و در تبعیت از نظر فقهای شورای نگهبان رأی بر عدم ابطال ماده ۳۰ آیین نامه مورد اعتراض از بُعد عدم مغایرت با موازین شرعی صادر می شود. ب- با توجه به حکم مقرر در ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر این‌که قسمت وصول مالیات به آیین‌نامه موکول شده و چگونگی وصول مالیات در ماده ۳۰ آیین نامه پیش‌بینی شده است، بنابراین تصویب آن از حدود اختیارات مرجع مصوِّب خارج نیست و با مواد قانونی مورد استناد شاکیان نیز مغایرت ندارد و قابل ابطال تشخیص نشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

۵- آن چه از شرح ماوقع برمی‌آید این است که خواهان دعوای ابطال مزایده و توقف عملیات اجرایی با علم کامل از این که اعتراض او به عملیات اجرایی در هیأت حل اختلاف مالیاتی به دلیل اثبات صورتجلسه مزبور در مرجع قضایی راه به جایی نخواهد برد، بر اساس ضرب‌المثل معروف «الغریق یتشبّث بکلّ حشیش» اقدام کرده است که از قضا دادگاه بدوی ادلّه وی در این باره را پذیرفته است.

۴-۳-۲- شعبه ۵۹ دادگاه تجدیدنظر

۱- ماده ۱۲۲ مورد اشاره، مربوط به قانون برنامه دوم توسعه نیست و در برنامه پنجم (۱۳۸۹-۱۳۹۵) آمده است که در این صورت نیز نمی‌تواند حاکم بر تعهدات سال‌های قبل باشد. دادگاه تجدیدنظر بدون توجه به این امر، در استناد به قانون و نیز تسری قانون به گذشته، به خطا رفته است. در این ماده می‌خوانیم: «مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات هایی که اشخاص حقوقی به‌موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن ها به شخص حقوقی نیست»؛

۲- دادگاه در مقام رد یا قبول صلاحیت دادگاه نخستین و البته صلاحیت خود است؛ ورود در ماهیت و اعلام تصمیم خود، برخلاف اصول دادرسی است، زیرا با فرض اینکه دیوان عالی کشور، تصمیم دادگاه تجدیدنظر را نپذیرد و رسیدگی با این مرجع باشد، نتیجه رأی از پیش معلوم شده و جایی برای دفاع در ماهیت باقی نمی‌ماند. به باور ما، دادگاه تجدیدنظر با چنین رأیی، از ورود در ماهیت (با فرض مذکور) ممنوع خواهد بود (بند د ماده ۹۱ قانون آیین دادرسی مدنی).

۳- صلاحیت مراجع خارج از دادگستری خلاف اصل است و بویژه وقتی بحث از اموری است که نیازمند ارزیابی قضایی و اثبات انتساب یا عدم انتساب اسناد عادی و احراز تعهدات شخص ثالث است، باید از طریق مراجع قضایی رسیدگی کرد و مراجع دیگر حق دخالت ندارند. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز در پاره ای از آرای خود به این موضوع اشاره کرده است. برای مثال در ماده ۱۵۷ قانون کار آمده است که «هرگونه اختلاف فردی بین کارفرما و کارگر یا کارآموز که ناشی از اجرای این قانون و سایر مقررات کار، قرارداد کارآموزی، موافقت نامه‌های کارگاهی یا پیمان‌های دسته‌جمعی کار باشد، در مرحله اول از طریق سازش مستقیم بین کارفرما و کارگر یا کارآموز و یا نمایندگان آنها در شورای اسلامی کار و در صورتی که شورای اسلامی کار در واحدی نباشد، از طریق انجمن صنفی کارگران و یا نماینده قانونی کارگران و کارفرما حل وفصل خواهد شد و در صورت عدم سازش از طریق هیئت‌های تشخیص و حل اختلاف به ترتیب آتی رسیدگی و حل‌وفصل خواهد شد». با اینکه ممکن است از اطلاق و عموم این ماده چنین استنباط شود که هر نوع دعوایی که مربوط به رابطه کارگر و کارفرما است، در مراجع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

مذکور حل و فصل خواهد شد اما دیوان عالی کشور در رأی وحدت رویه شماره ۶۰۴ مورخه ۱۳۷۴/۱۲/۲۲ به ضابطه‌ای اشاره می‌کند که به موجب آن اگر مسأله‌یی مستلزم «امعان نظر قضایی» باشد، در صلاحیت مراجع حل اختلاف کارگر و کارفرما نیست و اگر این‌گونه نباشد، هیئت‌های قانون کار رسیدگی می‌کنند. باید دید آیا این معیار قابل اعمال در موارد دیگر هم هست یا رأی وحدت رویه مذکور نمی‌تواند چنین معیاری را وضع کند؟[1] در موردی مشابه، با وجود عموم مقررات قانون دیوان عدالت اداری در رسیدگی به دعاوی علیه دولت و نهادهای عمومی، رأی وحدت رویه‌ای از این مرجع صادر شده که بر اساس آن، دعاوی که مستلزم «ترافع و حل مسأله حقوقی» هستند از صلاحیت دیوان عدالت اداری خارج و در دادگاه‌های عمومی رسیدگی می‌شوند.[2]

این استنباط در سایر مواردی که صلاحیت مراجع قضایی مطرح می‌شود نیز قابل دفاع است و می‌توان بر ضابطه تمرکز «مسائل قضایی و ترافعی» در دادگاه‌های عمومی تکیه کرد. بند ۶ سیاست‌های کلی قضایی مجمع تشخیص مصلحت نظام مصوب ۱۳۷۹/۱۲/۱۵ که سخن از تمرکز مسائل قضایی در قوه قضاییه دارد نیز مؤید این استنباط است. در این بند آمده است: «تمرکز کلیه اموری که ماهیت قضایی دارد در قوه قضائیه. تبصره ۱ـ تعریف ماهیت قضایی امور و بررسی و اصلاح قوانین و مقررات مربوط با توجه به این تعریف. تبصره ۲ـ رسیدگی مؤثر ماهوی قضایی به همه دادخواهی‌ها و تظلمات».

۴- این استدلال که «شخص حقوقی تجدیدنظرخواه برای انتفاع از تعهدات ثالث به حکم صریح قانون مرقوم مستغنی از طرح دعوای علی حده علیه تجدیدنظرخوانده به الزام وی در پذیرش تعهدات قراردادی است»، تا اندازه‌ای رهزن است. توضیح این که در هر صورت نمی‌توان در صورت حدوث اختلاف در صحت و اصالت صورتجلسه عادی مورخ ۸۶/۱۲/۱۳ و ایراد انکار و تردید از طرف غیرمؤدی(شخص ثالث)، تصمیم‌گیری در این باره را به دلیل اطلاق مواد و مقررات مربوط به وصول مالیات در صلاحیت هیأت حلّ اختلاف مالیاتی بداند. آنچه مستند اقدامات اجرایی قرار گرفته، سند عادّی است و تنها مراجع قضایی صلاحیت رسیدگی به اختلاف ترافعی در این باره را دارند.

۱- در این رأی می‌خوانیم: «نظر به تعریف کارگر در ماده ۲ قانون کار مصوب سال ۱۳۶۹ و با توجه به حقوق و تکالیفی که در قانون مذکور برای کارگر و پیمانکار ملحوظ گردیده مطالبه دستمزد و حقوق پیمانکار نسبت به کار انجام شده بر اساس قرارداد تنظیمی که مستلزم امعان نظر قضایی است انطباقی با اختلاف بین کارگر وکارفرما نداشته و موضوع با توجه به شرح دعاوی مطروحه و کیفیت قراردادهای مستند دعوا از شمول ماده ۱۵۷ قانون کار خارج و بالنتیجه رسیدگی به‌موضوع در صلاحیت محاکم عمومی است بنا به مراتب رأی شعبه ششم دیوان عالی کشور که بر این اساس صدور یافته صحیح و منطبق با موازین‌قانونی تشخیص داده می‌شود».

۲- این رأی بیان می‌دارد: «نظر به این که رسیدگی به دعاوی ناشی از قراردادها که مسائل حقوقی می‌باشند و باید به‌صورت ترافعی در محاکم صالحه دادگستری مورد رسیدگی حقوقی قرار گیرند در مقررات دیوان عدالت اداری مقرر نشده و شکایات مطروحه که مستند به قرارداد اجاره مطرح گردیده از مصادیق دعاوی ناشی از قرارداد و خارج از حدود صلاحیت دیوان عدالت اداری بوده است...».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

۵- نتیجه‌گیری

به صراحت ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم، اگر کسی پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد، در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها با وی رفتار خواهد شد. ماده مزبور در خصوص این که تعهد یا ضمانت پرداخت مالیات دیگری به صورت سند رسمی انجام شده باشد، ساکت است و بر طبق عمومات حاکم در این باره، اسناد عادی نیز نزد مراجع وصول مالیات قابل استناد است و رویه این مراجع نیز مؤید این موضوع است. البته، از آنجا که این اشخاص در حکم مؤدی محسوب شده و مؤدی واقعی نیستند، از مراحل مالیات صرفاً مشمول مرحله وصول مالیات می‌شوند و اعتراض‌های ایشان به اجرائیه‌های صادر شده علی‌الاصول در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی رسیدگی می‌شود. حال اگر در مرحله رسیدگی در هیأت از طرف وی نسبت به اصل قرارداد یا سند تعهد ادعای جعل و یا تردید و انکاری شود، قاعدتا هیأت باید با صدور قرار توقف رسیدگی، وی را جهت اثبات ادعای خود به طرح دعوا در مراجع قضایی هدایت کند. زیرا، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی خارج از آنچه به موجب قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی آن، عهده دار رسیدگی تخصصی هستند، اختیار ورود به مسائل دارای طبع قضایی را ندارند. گذشته از اصل عدم صلاحیت و این‌که در صورت تردید، باید صلاحیت عام دادگستری را معیار قرار داد، وقتی پای اشخاص ثالث به میان آید، وضعیت دشوارتر می‌شود و مصلحت اجتماعی و رعایت حقوق دفاعی نیز ایجاب می‌کند، رسیدگی به مراجع قضایی واگذار شود. اگر شخص ثالث، به اصالت اسناد متعرض شود و مدعی جعل، تصفیه حساب و مانند آن شود یا اساساً وجود چنان تعهدی را انکار نماید، مراجع مالیاتی اعم از اجرائیات و هیأت حلّ اختلاف مالیاتی باید رسیدگی را متوقف کرده، آن گاه بر اساس تصمیم مرجع قضایی اقدام کنند. حال اگر هیأت به ایراد اصالت سند توجه نکرد، نظم و نظام حاکم بر رسیدگی به اعتراضات مالیاتی این چنین حکم می‌کند که از رأی مزبور در دیوان عدالت اداری شکایت شده و پس از ابطال آن، مرجع قضایی صالح راجع به ایراد اصالت سند رسیدگی کند. لذا، از این منظر رسیدگی ابتدایی محاکم دادگستری به اعتراض به عملیات اجرایی مالیات محلّ تأمل است. تنها در جایی که شخص ثالث از طریق مجاری قانونی (در دوایر مالیاتی) یا بموجب تعهد رسمی، پرداخت مالیات دیگری را عهده گرفته باشد، از جهت قابلیت استناد اسناد مذکور، امکان اقدامات اجرایی علیه او وجود دارد. البته، در فرض انکار و تردید در اصالت سند عادی توسط ثالث، نظر به این‌که اداره مالیات از منظر قراردادی، ذینفع ثالثی محسوب می‌شود که قبول وی مفروض است و از طرف دیگر بنا بر قاعده البینه علی‌المدعی، باید نسبت به طرح دعوای اثبات سند یا قرارداد عادی فیمابین مؤدی و شخص ثالث در مراجع قضایی اقدام و پس از اخذ رأی قطعی در این باره اقدامات و عملیات اجرایی را شروع کرده یا ادامه دهد؛ اگرچه ظاهرا رویه عملی اداره مالیات این گونه نیست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

فهرست منابع

1. Emami, Mohammad (2016). Public Tax Law, Tehran: Mizan Publishing, sixth edition (Persian).
2. Fadaei, Iman and Chaharband, Farzaneh and Kamyab, Behnaz (2015). A Study of the Tax Procedure in Iran: Pathology and Strategies for Its Improvement, Office of Public Sector Studies, Deputy Minister of Economic Affairs, Ministry of Economic Affairs and Finance, Report (Persian).
3. Mansourian N, Cheshmpayam B. (2013). The Comparative Legal Analysis of Iran's Tax Legal Procedures system, Journal of Tax Research. NO.21(Series 19) :107-134 (Persian).
4. Parvan, Abbas Ali (2014). The Status of Substantive Appeal in the Iranian Tax Judicial System, Journal of Tax Research, No. 23 (Series 71) :37-66 (Persian).
5. Rostami, Vali (2008), Power and Authorities of Tax Organization in Iranian Tax Law, Law Quarterly, Volume 38, Number 3: 165-189 (Persian).
6. Rostami, Vali (2016), Public Finance, Tehran: Mizan Publishing, Fourth Edition, (Persian).
7. Salehi Zahabi, Jamal (2010), The Privity of Verdict, The Judiciary Law Journal, No. 71: 41-71 (Persian).
8. Souki, Azar (2009), The Principle of Privity of Contracts and Obligation in Favor of Third Parties in Iranian Positive Law, Theology Quarterly, No. 7: 72-57 (Persian).
9. Tavasoli naeeni M and Baqeri M. (2015), The Analysis of Contracts with the Provision of Tax Paid by the Transferee, Journal of Tax Research , No. 27 (Series 75): 91-120 (Persian).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.7] [Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]