

بررسی وظایف و اختیارات دولت در وضع نظام مالیاتی در ساختار حقوقی جمهوری اسلامی ایران

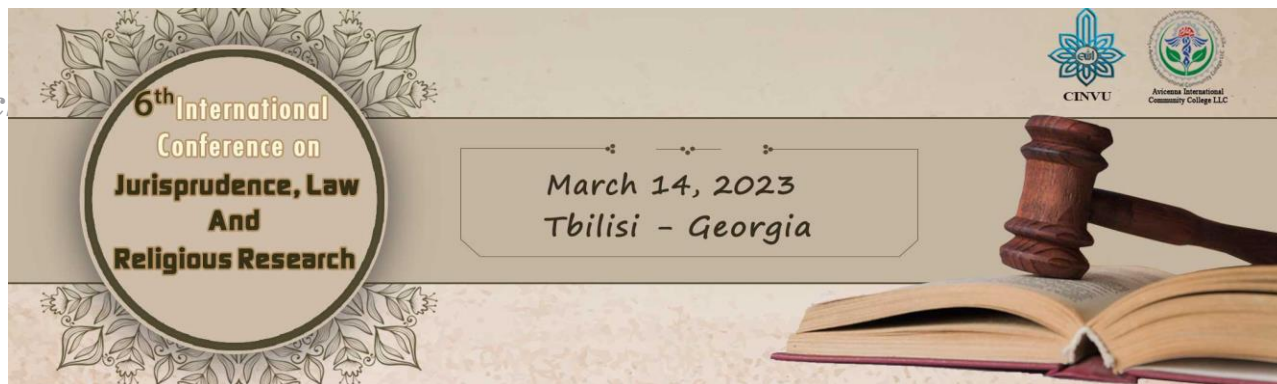
علیر ضاییر جندی

دانشجوی حقوق عمومی دانشگاه تهران

چکیده

جایگاه کلی مالیات و نقش آن در درآمدهای عمومی کشور بسیار کلیدی است. این عنصر با توجه به اثراتی که بر کل اقتصاد دارد سهم قابل توجهی در بررسی های علمی و تجربی به خود اختصاص داده است. در یک نگاه کلی به اقتصاد ایران و ترکیب درآمد دولت، می توان مالیات را به عنوان یکی از اقلام مهم درآمدی دولت در نظر گرفت. بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی در ایران به طور مستقیم و غیرمستقیم وابسته به درآمد نفت است و رشد درآمد دولت از نفت، در عمل زمینه مالیات ستانی را کاهش داده است. همچنین معافیت های مالیاتی به عنوان یکی از ابزارهای سیاست مالی به منظور تأمین دو هدف تخصیص مجدد و عدالت اجتماعی در قوانین مالیاتی اعمال می گردند. مهمترین مؤلفه قانون کارآمد و جامع در نظام قضایی تمام کشورها و به تبع آن در نظام قضایی جمهوری اسلامی ایران، پیشبینی ضمانت اجراهای مؤثر در خصوص اجرای قانون موضوعه است؛ قوانینی که در زمینه وصول مطالبات دولت در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران وضع شده اند، به منظور تأمین منافع و مصالح عمومی، واجد ضمانت اجراها و قواعد خاصی اند که از اقتدار و حاکمیت برتر دولت نشئت میگیرند و از سایر ضمانت اجراهای معمول، متمایزند. این قواعد ویژه که عمدتاً در مواد ۷۴ و ۸۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و آیین نامه های اجرایی مرتبط تبلور یافته است، صرفاً شامل مطالبات وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و منصرف از مطالبات شرکتهای دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی است؛ مگر آنکه مطابق با الحاقات بعدی قانون، به مطالبات نهادهای دیگر تسری یافته باشند. به رغم اهمیت و فواید زیاد این موضوع، تمایل قانونگذار به تسری و توسعه دامنه شمول این قواعد، متأسفانه نظام حقوقی حاکم بر آن، به ویژه در مقام اجرا از ابهاماتی برخوردار است و جامع و کامل نیست. این پژوهش به دنبال بررسی وظایف و اختیارات دولت در وضع نظام مالیاتی می باشد.

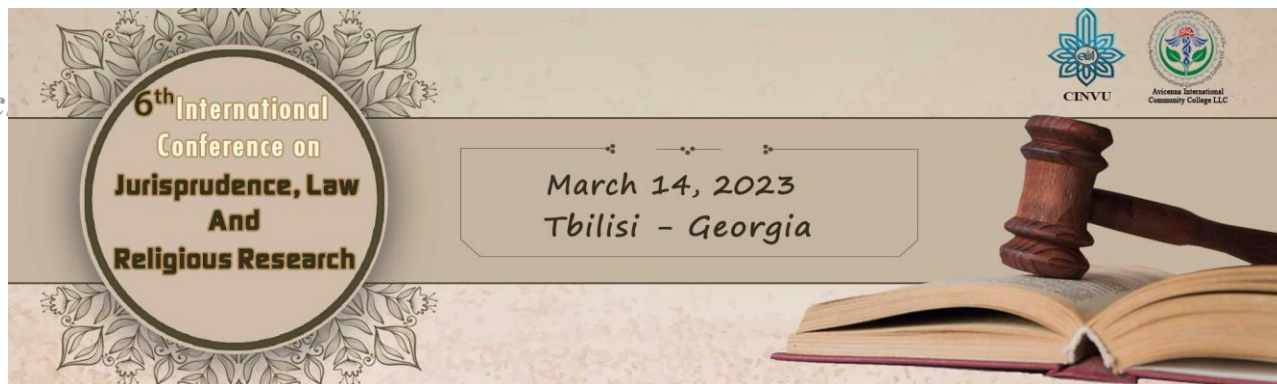
کلیدواژه ها: وظایف، اختیارات، دولت، نظام مالیاتی



مقدمه

به طور کلی مالیات مظهر حاکمیت دولت است و با توجه به نقشی مهم که به عنوان نخستین و مهم ترین منبع درآمد‌های عمومی در تأمین هزینه های عمومی ایفا می کند از اهمیت بسزا و جایگاهی ویژه در نزد دولت ها برخوردار است. بدین لحاظ در تمام کشورها برای اینکه دولت بتواند وظایف خود را در ارتباط با مالیات به خوبی انجام دهد و جوهی را که برای تأمین مخارج عمومی و در واقع، جهت حفظ و بقای حکومت لازم است از این طریق تأمین نماید، حقوق و امتیازات و اقتداراتی ویژه برای سازمان مذکور وضع می کنند که به آن "اعمال قدرت مالیاتی" گفته می شود. البته قوه مجریه و سازمان های اداری به طور کلی برای انجام امور اداری از حقوق و امتیازات و اختیارات لازم برخوردار هستند که تحت عنوان "امتیازات قدرت عمومی" در قلمرو حقوق عمومی بحث و بررسی می شود. طبعاً سازمان مالیاتی نیز از این حقوق و اختیارات برخوردار است. اما به خاطر اهمیت فوق العاده مالیات، معمولاً دولت ها اختیارات و امتیازاتی منحصر به فرد به سازمان یاد شده اعطا می کنند که در خور بحث و بررسی است. اعمال قدرت مالیاتی در تمام مراحل سه گانه مالیات، شامل مراحل انتخاب مأخذ مالیات، تشخیص مالیات و بالاخره وصول مالیات وجود دارد که در مرحله اول وصول با وضع مالیات بر مأخذ و منابع گوناگون توسط قانون انجام می گیرد. اما در مراحل دیگر که جنبه اجرایی دارند و به موجب قانون برعهده و مسئولیت دستگاه مالیه قرار گرفته اند به دستگاه مذکور برای ایفای این وظایف و مسئولیت های خطیر، اختیارات و امتیازاتی فوق العاده واگذار شده است. بنابراین، موضوع مورد بحث را می توان در چارچوب این مراحل در دو بخش جداگانه بررسی کرد. مع الوصف در حقوق مالیاتی معاصر بر لزوم جلب مشارکت و همکاری مؤدی مقدم بر استفاده از این اقتدارات و اختیارات تأکید می شود به نحوی که مؤدی با رضایت و طیب خاطر نسبت به تشخیص و پرداخت مالیات خود اقدام کند بدون آنکه ضرورتی به اعمال قدرت مالیاتی باشد. این امر علاوه بر کاهش مسائل و مشکلات مالیاتی به افزایش بازدهی مالیات و ارتقای کارایی آن منجر می شود. حقوق مالیاتی ایران نیز از این موضوع بی بهره نیست و تمهیدات خاصی در این راستا پیش بینی کرده است که شامل: خوداظهاری، قبول اظهارنامه و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی به عنوان مبنای محاسبه و تشخیص مالیات، مشارکت نماینده مؤدی در هیئت حل اختلاف مالیاتی، امکان توافق با مؤدی در جهت حل و فصل اختلاف مالیاتی و تشویقات مالیاتی است که بررسی آنها مجال دیگری را می طلبد و صرفاً تأکید می شود ایجاد فرهنگ و بستر الزم برای مشارکت و به ویژه ترغیب مؤدی به خود اظهاری، در این ارتباط از اهمیت بسزایی برخوردار است. ضمناً با توجه به گستردگی بحث و به ویژه اهمیت بیشتر مالیات های مستقیم در نظام مالیاتی ایران عمدتاً به بررسی موضوع در چارچوب قوانین و مقررات مربوط به این نوع مالیات ها و بالاخص قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن (که من بعد با علامت اختصاری "ق.م.م" به کار می رود) می پردازیم.

مفهوم دولت (وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی) اصطلاح دولت در قوانین و مقررات حقوقی ما در مفاهیم مختلف ی به کار رفته است؛ به طور کلی این اصطلاح در سه مفهوم رواج پیدا کرده است (رستمی، ۱۳۹۶: ۴۴). دولت در مفهوم اول، گاهی به معنی مجموع قوای حاکم بر کشور یعنی قوای سه گانه مجریه، قضائیه و مقننه و در واقع معادل و مترادف «حکومت» به کار رفته



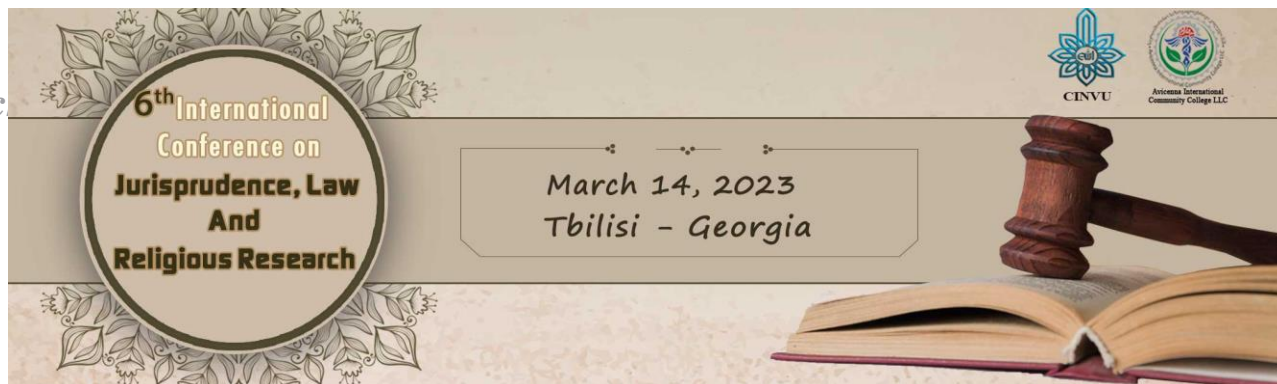
است. این اصطلاح

دولت را در مقابل مردم یا ملت که مرکب از اشخاص است، قرار می دهد. دولت در مفهوم دوم، به معنی «کشور» در نظر گرفته شده است که عبارت است از گروهی معین از مردم که در سرزمین معینی تحت حکومتی معین قرار دارند؛ در این مفهوم موسع، حکومت یکی از ارکان دولت است. در مفهوم سوم، در قوانین و مقررات عمده، دولت در مفهوم مضیق آن به معنی «قویه مجریه» به کار رفته است که یکی از ارکان حکومت را تشکیل می دهد.

البته در قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه های دولتی، با توجه به نصوص قوانین و رویه قضایی مربوط، به ویژه رأی وحدت رویه مورخ ۲۷ اردیبهشت ۱۳۶۱، هیئت عمومی دیوان عدالت اداری اطلاق واژه دو شامل دستگاه های حاکمیتی و غیرانتفاعی دولت یعنی وزارتخانه ها و موسسات دولتی و منصرف از دستگاه های تصدی گرایانه و انتفاعی دولت، یعنی شرکت های دولتی است؛ بنابراین در مواد مذکور نیز به درستی از وزارتخانهها و مؤسسات دولتی نام می برد و از شرکت های دولتی ذکری به میان نیامده است. شرکت های دولتی در این خصوص، تابع مقررات مندرج در آیین نامه های مالی و محاسباتی خود هستند. پس واژه دولت، وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی را با تعاریف قانونی مذکور در مواد ۲ و ۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶، مواد ۱ و ۲ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ شامل می شود که در کتاب های حقوق اداری مورد نقد و بررسی

قرار گرفته اند (امامی و استوارسنگری، ۱۳۹۸، ۱۳۱):

وصول مالیات و مطالبات از طریق عملیات اجرایی وصول مالیات آخرین مرحله مالیات است و برای دستگاه مالیاتی اهمیت بسزایی دارد؛ زیرا این مرحله نتیجه نهایی مالیات است؛ لذا چنانچه دستگاه مالیاتی نتواند مالیات را وصول کند، زحمات مراحل قبل از بین می رود؛ بدین لحاظ قانونگذار اختیارات و اقتدارات خاص و گسترده ای به دستگاه مالیاتی در این مرحله داده است که با توسل به آنها بتواند سریع و آسان مالیات را وصول کند (رستمی، ۱۳۹۶)؛ که بدون تردید مهمترین آنها، وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی است (رستمی، ۱۳۹۶). به طور کلی می توان گفت اصل بر این است که در راستای اطمینان فیما بین مؤدی و دولت، مؤدی با اختیار خویش مالیات متعلقه را پرداخت کند؛ اما چنین اصلی استثنابردار است و اعمال استثنا، ناشی از اعمال حاکمیت دولت و جنبه های آمرانه مالیات است (کتابی رودی، ۱۳۹۱) ۱۱۳: مهمترین جنبه این استثنا، وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی است که علیه مؤدی وظیفه شناس و مستنکف از پرداخت مالیات به کار می رود. نکته مهم در این خصوص آن است که قانونگذار، اختیارات و اقتدارات الزم برای انجام این تضمین را به دستگاه بدون مراجعه به مالیاتی داده است تا بتواند رأساً داد گستری از طریق اداره اجرائیات خود، برای وصول مالیات اقدام کند. این ساز و کار باعث می شود که وصول مالیات با سرعت بیشتری انجام شود و از اینرو می توان آن را مهم ترین ضمانت اجرا برای وصول مالیات دانست (مجیبی فرد ۱۳۸۶، ۱۶). عملیات اجرایی وصول مالیات که طبق ماده ۸۴ قانون محاسبات عمومی شامل سایر مطالبات دولت می شود، به موجب فصل نهم باب چهارم قانون مالیات های مستقیم تحت عنوان وصول مالیات طی مواد ۲۱۰ الی ۲۱۸ و آیین نامه اجرایی وصول مالیات ها موضوع ماده ۲۱۸ قانون مذکور، در سه مرحله جداگانه به ترتیب شامل مرحله صدور برگ اجرایی، مرحله توقیف اموال و مرحله



فروش اموال، انجام می گیرد.

لازم به ذکر است که طبق ماده ۲۱۶ قانون مذکور، مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از عملیات اجرایی، هیئت حل اختلاف مالیاتی است که به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی می کند و رأی صادر خواهد کرد؛ رأی صادره قطعی و لازم الاجراست. شرایط توقف عملیات اجرایی وصول مطالبات دولت از طریق عملیات اجرایی مالیات های مستقیم به طور کلی طبق مفاد آیین نامه یادشده و سایر قوانین و مقررات مربوط، شکایت از عملیات اجرای وصول مالیات ها مانع جریان این عملیات نیست، مگر در موارد زیر:

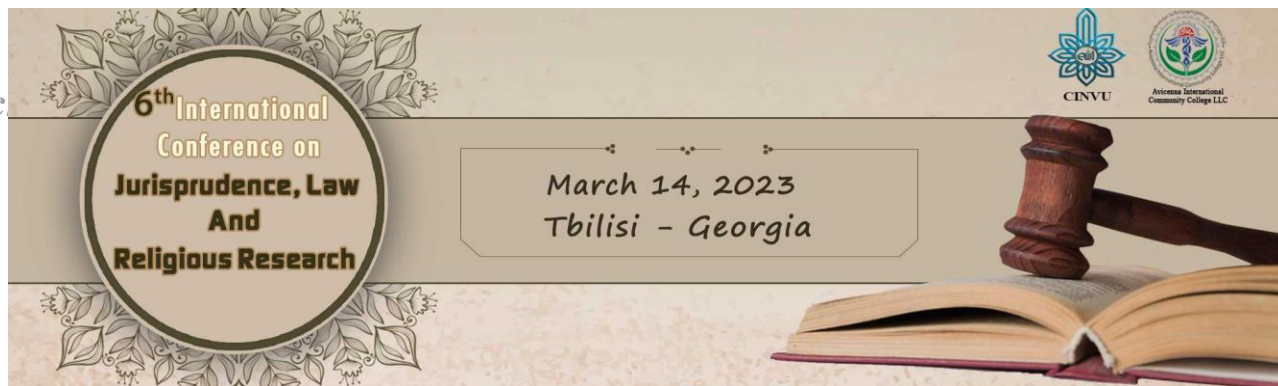
(الف) مؤدی نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی حسب مقررات این آیین نامه اقدام کند؛

(ب) هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم، برای رسیدگی، قرار توقف موقت عملیات اجرایی را صادر نماید. قرار مزبور وقتی صادر خواهد شد که شاکی معادل میزان بدهی، وجه نقد تودیع و رسید آن را ارائه نماید یا تضمین کافی بسپارد. البته در صورتی که هیئت دلیل شاکی را قوی بداند 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 می نماید (ماده ۸۵ آیین نامه و تبصره یک آن)؛

(ج) نقض رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی توسط شورای عالی مالیاتی یا دادنامه صادره توسط دیوان عدالت اداری یا مراجع قضایی ذی صالح. 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 مهلت قانونی نسبت به ارسال پاسخ به شعب دیوان اقدام نمایند؛

(د) در صورت قطعیت مالیات، پرونده در هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم مطرح و چنانچه مطالبه مالیات از غیر مؤدی مورد تأیید هیئت یادشده باشد، حکم بر رفع تعارض صادر خواهد کرد (تبصره ۲ ماده ۸۵ آیین نامه)؛ ه) هرگاه مؤدی مالیاتی در حین اجرا فوت کند، عملیات اجرایی تا زمان معین شدن ورثه قانونی یا قیم آنان (در صورت محجور بودن ورثه) متوقف می ماند؛ لیکن اداره اجرا می تواند در صورتی که جزء ماترک مؤدی موجودی نقدی باشد، به میزان بدهی با رعایت تشریفات قانونی و قبل از تعیین شدن ورثه قانونی یا قیم آنان از محل موجودی برداشت کند (ماده ۶۱ آیین نامه) مطابق تبصره ماده ۸۵ آیین نامه، توقف عملیات اجرایی جز در مواردی که بیان شد، تخلف انتظامی است و دادستان انتظامی مالیاتی موظف به رسیدگی و تقاضای مجازات متخلف یا متخلفین از هیئت عالی انتظامی مالیاتی می باشد.

بخش اول - اقتدارات و امتیازات دولت در مرحله تشخیص مالیات منظور از تشخیص مالیات، محاسبه و تعیین مبلغ مالیات است که مؤدی مربوط بایستی پرداخت کند. این امر مستلزم ارزیابی مأخذ مشمول مالیات و سپس اعمال نرخ قانونی بر آن است و از این طریق میزان مالیات معین می شود. این مرحله، بسیار مهم و پیچیده است زیرا غالباً مؤدیان سعی می کنند که مأخذ مشمول مالیات خود را از دید سازمان مالیاتی مخفی کنند و از طرف دیگر سازمان مذکور نیز برای کسب درآمدهای مالیاتی بیشتر به ارزیابی دقیق تر و هرچه بیشتر مأخذ مالیات تمایل دارد. (امامی، ۱۳۸۴، ص ۳۰) از آنجایی که به موجب قانون، اعالم مأخذ مشمول مالیات و



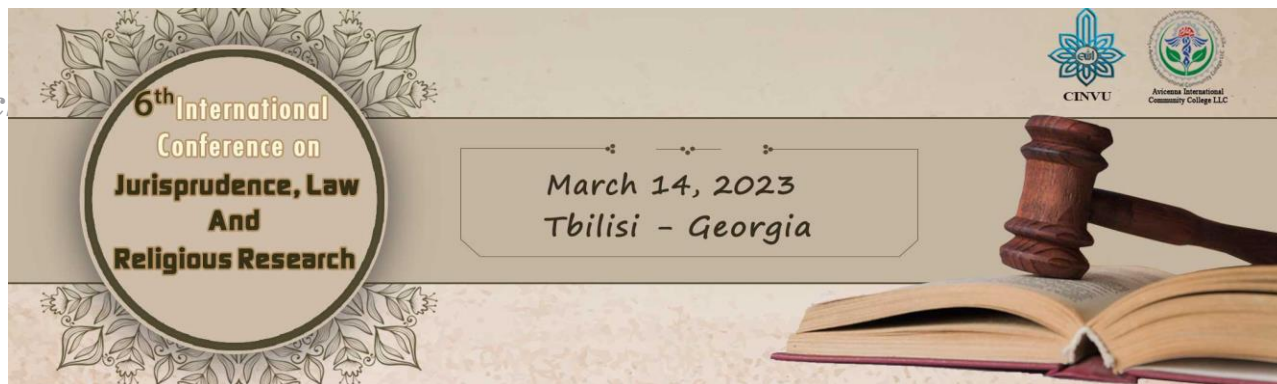
خصوصیات و ارزش آن از طریق تسلیم اظهارنامه به عهده مؤدی واگذار شده است و با توجه به اینکه همکاری داوطلبانه مؤدی ممکن است وجود نداشته باشد و برخی از مؤدیان میل به تقلب داشته باشند و از تسلیم اظهارنامه یا اظهارنامه صحیح و منطبق با واقع خودداری کنند که منجر به فرار از مالیات و عدم تأمین اصل تساوی در مقابل مالیات می شود، بنابراین برای جلوگیری از چنین وضعیتی قانون گذار اختیارات و اقتداراتی قابل توجه به دولت در مرحله مورد بحث اعطا کرده است که می توان آنها را به دو بخش کلی تحت عناوین "حقوق و اختیارات نظارت" و "حق اعمال ضمانت اجراها" تقسیم بندی کرد.

گفتار اول - حقوق و اختیارات نظارت منظور از این حقوق و اختیارات آن است که دولت نظارت و مراقبت کند که مأخذ و منابع مشمول مالیات به درستی شناسایی شوند و مؤدیان مالیاتی اظهارنامه صحیح و مطابق واقع و به موقع تسلیم نمایند. (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۱۵۲) و مالیات به صورت دقیق و درست تشخیص داده شود. در حقوق مالیاتی ایران، دولت از حقوق و اختیارات زیر در این زمینه برخوردار است:

الف) حق درخواست توضیحات و کسب مدارک

دولت اختیار دارد که درباره اظهارنامه و اسناد و مدارکی که مؤدی تسلیم کرده است توضیحاتی را بخواهد و هرگونه مدارک که مربوط به کسب و کار مؤدی است از او مطالبه کند و مؤدی مکلف است این توضیحات و مدارک را در اختیار دولت قرار دهد. درخواست مذکور ممکن است شفاهی یا کتبی باشد. در برخی کشورها اگر به درخواست شفاهی جواب قانع کننده داده نشود، دولت باید توضیحات را کتباً بخواهد و مؤدی بیست روز فرصت دارد که به آن جواب بدهد. (پروتابا و کوتره، ۱۳۷۶، ص ۳۳) در قانون مالیات های مستقیم ایران، حکم صریحی در این خصوص وجود ندارد. اگرچه از الزامات تشخیص مالیات است و ممنوعیتی ندارد. مع هذا بند ۳ ماده ۷۹ ق.م.م در مقام بیان یکی از موارد سه گانه مشمول تشخیص علی الرأس به ادای توضیح کتبی مؤدی اشاره می کند و مقرر می دارد: "در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص داده شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلیل کافی کتباً به مؤدی مبالغ و پرونده برای رسیدگی به هیئتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ با مراجعه به هیئت مزبور نسبت به رفع اشکال، رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آیین نامه حسب مورد اقدام نماید."

به علاوه، سازمان مالیاتی طبق مفاد مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ ق.م.م می تواند از اشخاص ثالث اعم از اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی حقوق خصوصی و حقوق عمومی، هرگونه مدارک مربوط به درآمد و کسب و کار مؤدی را درخواست کند و اشخاص ثالث مکلف به ادای پاسخ هستند.



ب) حق اخذ اسناد و مدارک

با توجه به اینکه به موجب قانون، درآمد مشمول مالیات در مورد بیشتر مؤدیان از جمله صاحبان مشاغل و اشخاص ثالث از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی آنها تشخیص می شود (مواد ۹۵ و ۱۰۶ ق.م.م) لذا دسترسی به اسناد و مدارک مؤدی برای تأمین حقوق دولت در این مرحله واجد اهمیتی بسزا است. براین اساس، سازمان مالیاتی اختیار دارد کلیه اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات مؤدی الزم است از قبیل دفاتر قانونی، صورت حساب ها و اسناد و معاملات را از وی مطالبه کند و مؤدی مکلف است آنها را در اختیار دستگاه مذکور قرار دهد. ماده ۲۲۹ ق.م.م در این باره

مقرر می دارد: "اداره امور مالیاتی می تواند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه مراجعه و رسیدگی نماید و مؤدی مکلف به ارائه و تسلیم آنها می باشد و گرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آنکه قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مؤدی میسر نبوده است" ... همچنین دولت اختیار دارد که به موجب مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ ق.م.م از اشخاص ثالث درخواست کند که اسناد و مدارک مربوط به درآمد و کسب و کار مؤدی را در اختیارش بگذارند و آنان مکلف به انجام این گونه درخواست ها می باشند و در صورت استنکاف با ضمانت اجراهای پیش بینی شده مواجه خواهند شد.

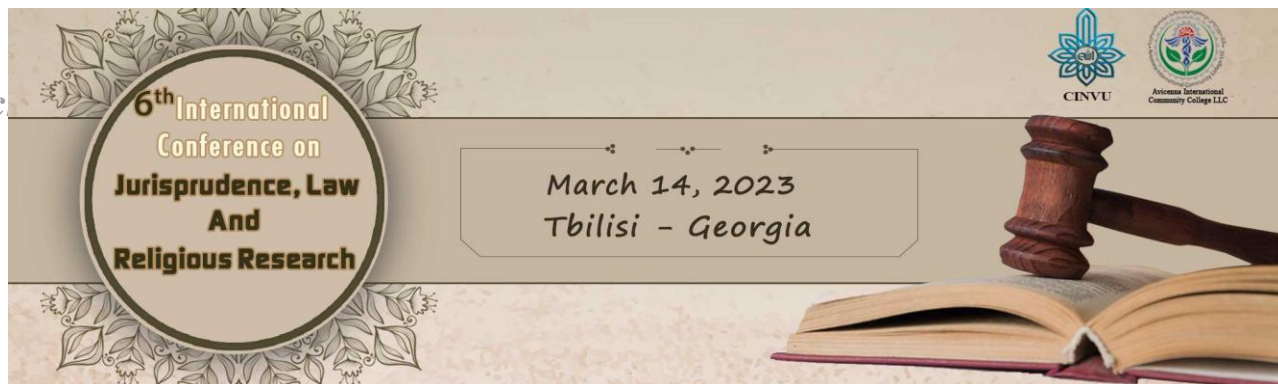
ج) حق بازرسی

این حق از ابزار و لوازم نظارت به شمار می رود که در ماده ۱۸۱ ق.م.م برای سازمان مالیاتی پیش بینی شده است. طبق مفاد این ماده، سازمان امور مالیاتی کشور می تواند به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، هیئت هایی مرکب از سه نفر را جهت بازدید و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان مالیاتی طبق آیین نامه ای که به پیشنهاد سازمان مذکور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد بود اعزام نماید. در صورتی که مؤدی از ارائه دفاتر خودداری نماید با ضمانت اجرای تشخیص علی الرأس مواجه خواهد بود.

تبصره این ماده تصریح دارد که هیئت های مذکور می توانند برحسب تجویز سازمان یاد شده کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مالی مؤدیان را اعم از اینکه مربوط به سال مراجعه یا سنوات قبل باشند به منظور کسب اطلاعات لازم و ارائه آن به اداره امور مالیاتی ذی ربط مورد بازرسی قرار دهند. در مورد مالیات های غیرمستقیم این حق در کشورهای دیگر به ویژه در مورد مالیات بر مشروبات نمودی بیشتر دارد و دولت حق دارد کلیه اماکنی که اموال مشمول مالیات غیرمستقیم در آنها قرار دارد را بازرسی کند و گاهی هم به طور مستمر صورت می گیرد و معمولاً با حضور نماینده ای از دادگستری انجام می شود. (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۱۵۶ و پروتایا و کوتره، ۱۳۷۶، صص ۳۳-۳۲) در ایران این حق جهت کشف کالاهای قاچاق که بدون پرداخت حقوق و عوارض گمرکی وارد کشور می شوند، پیش بینی شده است که با همکاری دادسرا و ضابطین دادگستری انجام می شود (ماده ۱۲ قانون مجازات مرتکبین قاچاق، اصلحی ۱۳۹۴)

د) حق بازداشت مأخذ مالیاتی

این حق در حقوق مالیاتی ایران در مورد کشف کالاهای قاچاق یا به عبارتی در جهت اجرای قوانین و مقررات مربوط به حقوق



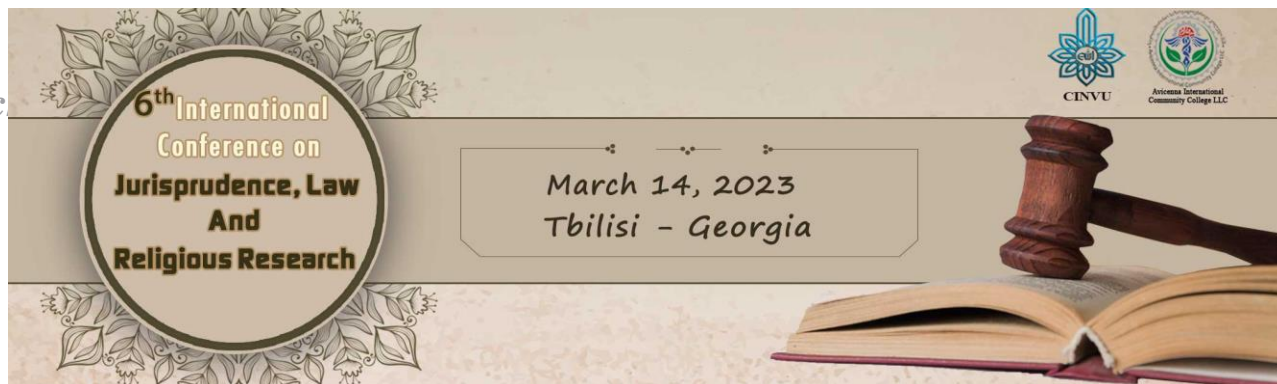
و عوارض گمرکی که نوعی مالیات غیرمستقیم است اعمال می شود و حتی می تواند به توقیف و ضبط وسیله نقلیه حامل کالاهای قاچاق منجر شود (ماده ۳ قانون نحوه اعمال تعزیرات حکومتی راجع به قاچاق کالا و ارز مصوب ۱۳۷۴/۲/۱۲ مجمع تشخیص مصلحت نظام).

در کشور فرانسه اداره مالیاتی اختیار دارد که کالاهای ممنوع یا کالاهایی را که برخلاف مقررات جریان دارد، توقیف کند و حتی وسایلی را که باعث تسهیل تقلب شده اند مانند وسیله نقلیه نیز توقیف کند. پروتایا و کوتره، ۱۳۷۶، ص 33)

ه) حق ارزیابی،

تحقیق و رسیدگی ارزیابی و تحقیق الزمه رسیدگی و تشخیص مالیات است و در بطن آن قرارداد دارد. حق رسیدگی در مورد مالیات های مستقیم در ماده ۱۵۶ ق.م.م به نحو تکلیف پیش بینی شده است که به موجب آن اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف مدت یک سال از تاریخ انقضاء مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی و برگ تشخیص درآمد صادر نماید، در غیر این صورت و یا عدم ابلاغ برگ مذکور تا ظرف سه ماه پس از انقضای مدت یاد شده به مؤدی، اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می شود. فصل چهارم آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۲۱ ق.م.م وزیر امور اقتصادی و دارایی به "عنوان رسیدگی و تشخیص" اختصاص دارد. طبق ماده ۳۱ ذیل فصل مذکور مأموران مالیاتی مکلفند هرگونه تحقیق و رسیدگی که برای آگاهی از وضع مؤدیان الزم است با رعایت مقررات مربوط به عمل آورند تا بتوانند در مهلت

قانونی با توجه به اطلاعات مکتسبه نسبت به تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات متعلق اقدام نمایند.



در مورد مالیات های غیرمستقیم به ویژه حقوق و عوارض گمرکی حق ارزیابی برای دستگاه وصول عایدات دولت (گمرک) صراحتاً پیش بینی شده است. در این مورد مؤدی در اظهارنامه گمرکی ارزش کال و حقوق گمرکی آن را اظهار می کند و این اظهارنامه در قسمت ارزیابی گمرک توسط مأموران ارزیابی مورد رسیدگی قرار می گیرد و حقوق و عوارض گمرکی که مؤدی باید پردازد به این طریق دقیقاً مشخص و تعیین می شود. (پیرنیا ۱۳۴۴، ص

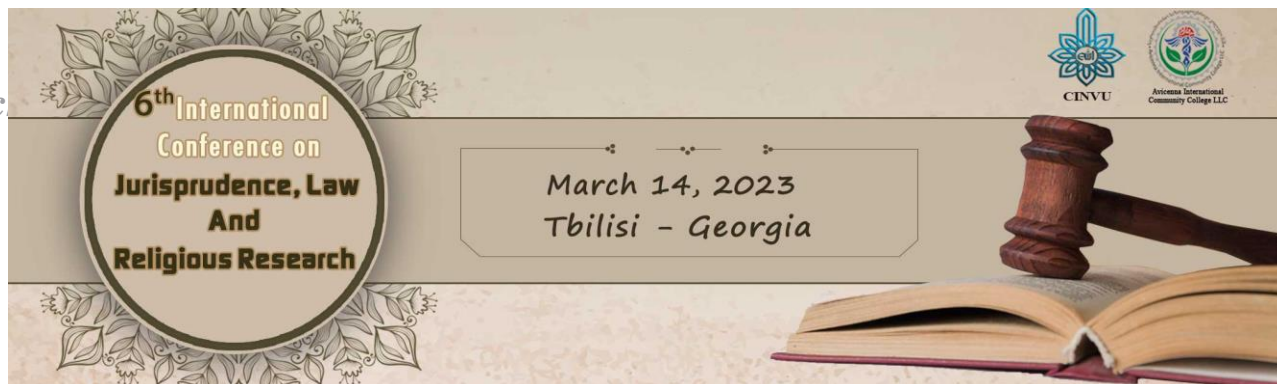
156)

(و) حق شناسایی مؤدیان و فعالیت های اقتصادی

این حق مقدم بر تشخیص مالیات و همزاد و مستلزم آن است. ماده ۲۱۹ ق.م.م این اختیار و وظیفه را همراه تشخیص درآمد مشمول مالیات و مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول کرده است. فصل سوم آئین نامه اجرایی موضوع ماده مذکور تحت همین عنوان است. ماده ۱۸ ذیل همین فصل مقرر می دارد: "شناسایی عبارت است از مجموعه اقداماتی که جهت شناسایی هویت مؤدیان مالیاتی، نوع، شروع و میزان فعالیت اقتصادی و سایر منابع درآمد مشمول مالیات آنها انجام می گیرد." ماده ۲۰ ادارات کل یا ادارات امور مالیاتی را مکلف نموده است که با استفاده از اطلاعات سایر دستگاه ها، مجامع، اتحادیه ها، واحدهای جغرافیایی و سایر منابع اطلاعات، نسبت به شناسایی و یا تکمیل شناسایی مؤدیان اقدام نمایند. جرایم مالیاتی این جرایم غالباً به صورت افزایش مالیات یعنی معادل درصدی از مالیات متعلق است که برحسب نوع تخلف تفاوت دارد و عمدتاً در ذیل فصل هفتم ق.م.م تحت عنوان تشویقات و جرایم مالیاتی در مواد ۱۹۲ ق.م.م به بعد ذکر شده اند. به عنوان مثال، طبق ماده ۱۹۲ ق.م.م در تمام مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه می باشد چنانچه از تسلیم آن در موعد مقرر خودداری نماید مشمول جریمه ای معادل ۱۰٪ مالیات متعلق خواهد بود. مطابق تبصره این ماده عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و برخی صاحبان مشاغل موجب تعلق جریمه ای معادل ۰۴٪ مالیات متعلق می گردد و مشمول بخشودگی نمی شود. در مورد مؤدیانی که اظهارنامه خود را تسلیم می نمایند حکم این تبصره نسبت به مالیات متعلق به درآمدهای کتمان شده یا هزینه های غیرواقعی که غیرقابل قبول نیز باشد جاری خواهد بود. همچنین به موجب ماده ۱۹۲ ق.م.م: "نسبت به مؤدیانی که به موجب مقررات این قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند، در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه ای معادل ۲۰٪

مالیات برای هر یک از موارد مذکور و در مورد رد دفتر مشمول جریمه ای معادل ۱۰٪ مالیات خواهند بود.

محرومیت از معافیت ها، تسهیلات و بخشودگی های مالیاتی این ضمانت اجرایی علاوه بر جرایم مالیاتی است. به عنوان مثال، طبق تبصره ماده ۱۹۴ ق.م.م: "عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت مقرر در سال مربوط خواهد بود." همچنین به موجب ماده ۲۰۱ ق.م.م: "هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات عمداً به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات مالک عمل می باشد و برخلاف حقیقت تهیه



شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند عالوه بر جریمه ها و مجازات های مقرر در این قانون از کلیه معافیت ها و بخشودگی های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد. " قبال نیز گفتیم که مشمولین ماده ۱۹۴ ق.م.م.ع. عالوه بر جرایم مقرر که قابل بخشودن نیست تا سه سال از هر گونه تسهیلات و بخشودگی های قانونی محروم خواهند شد.

ب) ضمانت اجراهای جزایی

این ضمانت اجراها همان مجازات های کیفری مقرر در قوانین جزایی است که در موارد پیش بینی شده در قانون مالیات های مستقیم با شکایت سازمان مالیاتی توسط مراجع قضایی مورد رسیدگی، صدور حکم و اجرا قرار می گیرند که به شرح زیر می باشند:

1. طبق تبصره ماده ۲۰۱ ق.م.م. که مقرر می دارد: "تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی از طرف رئیس سازمان مالیاتی به عمل خواهد آمد." می توان گفت که مرتکبین مذکور در ماده فوق یعنی کسانی که برای فرار از پرداخت مالیات عمداً به اسناد و مدارک خلاف واقع و جعلی استناد کرده اند با تعقیب و اقامه دعوی از سوی سازمان امور مالیاتی در مراجع قضایی و در صورت اثبات جرم مذکور به مجازات های مقرر در قانون مجازات اسلامی (ماده ۵۳۶) محکوم خواهند شد.

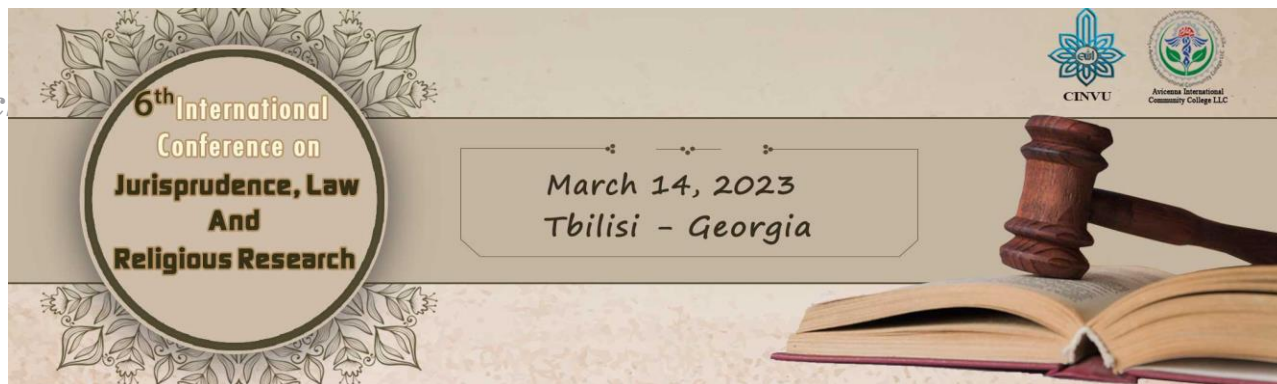
2. مطابق قسمت اخیر ماده ۲۳۱ ق.م.م.س مؤولین سازمان های دولتی و عمومی که بدون دلیل رونوشت گواهی شده اسناد و مدارک مربوط و هرگونه اطلاعات لازم مورد درخواست کتبی ادارات امور مالیاتی را در اختیار آنان نگذارند به تخلف آنها با اعلام دادستان انتظامی مالیاتی در مراجع قضایی خارج از نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهند شد. (ماده ۶۷۵ قانون مجازات اسلامی)

ج) ضمانت اجراهای مدنی

این نوع ضمانت اجرا که همان مسؤولیت مدنی یا حکم به جبران خسارات وارده به دولت است در ماده ۲۳۰ ق.م.م. به عنوان ضمانت اجرای عدم ارائه اسناد و مدارک و اطلاعات درخواستی سازمان امور مالیاتی راجع به مؤدیان توسط اشخاص حقیقی و حقوقی حقوق خصوصی پیش بینی شده است که مقرر می دارد: "... و گرنه در صورتی که در اثر این استنکاف آنها زیانی متوجه دولت شود به جبران زیان وارده به دولت محکوم خواهند شد. مرجع ثبوت استنکاف اشخاص ثالث و تعیین زیان وارده به دولت مراجع صالحه قضایی است که با اعالم دادستانی انتظامی مالیاتی و خارج از نوبت به موضوع رسیدگی خواهند کرد."

بخش دوم -

اقتدارات و اختیارات دولت در مرحله وصول مالیات مرحله وصول مالیات به عنوان آخرین مرحله مالیات از اهمیت بسزایی



برخوردار است، زیرا در این مرحله تمام اقدامات و عملیات مرحله قبل به نتیجه می رسد و موجب انتقال مالیات از جیب مؤدیان به خزانه دولت می شود. بدیهی است که دولت باید در مرحله مذکور وسایلی مؤثر در اختیار داشته باشد تا مؤدی را به پرداخت مالیات ملزم کند و در صورت خودداری وی بتواند مالیات متعلقه را مستقیماً از اموال و دارایی های او برداشت نماید و با هر گونه اقدام مؤدی برای فرار از پرداخت مالیات برخورد نموده و جلوگیری به عمل آورد. قانونگذار در این راستا حقوق و امتیازاتی قابل توجه برای دولت پیش بینی کرده است که تحت عنوان "تضمین های وصول مالیات" به شرح ذیل مورد بحث و بررسی قرار می دهیم:

گفتار اول -

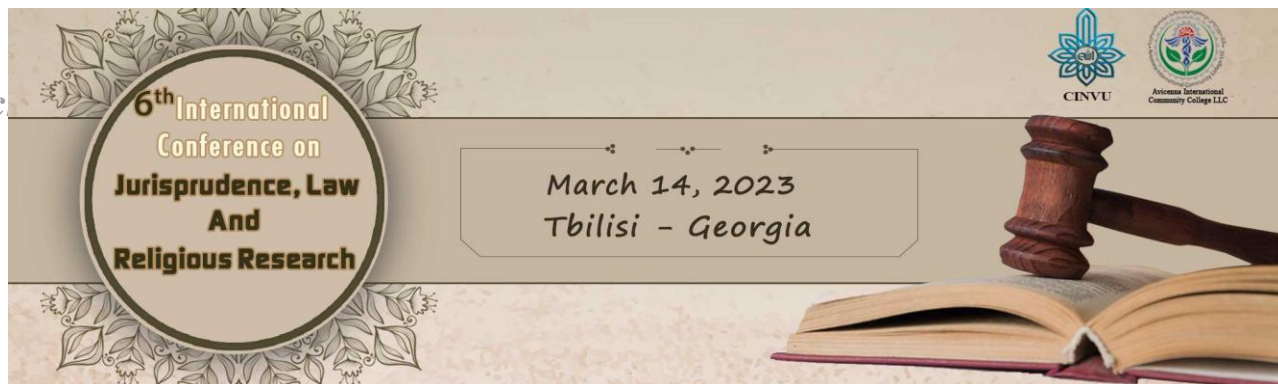
تضمین های مربوط به تمیز مؤدی از بدهکار مالیاتی اصولاً مؤدی در عین حال بدهکار مالیاتی است و باید شخصاً مالیاتش را بپردازد، در چنین حالتی تمیز بدهکار و مؤدی منتفی است و مطرح نمی باشد اما در مواردی قانون به منظور تضمین بیشتر وصول مالیات، شخصی را که مؤدی نیست بدهکار مالیاتی می شناسد و مالیات را از او مطالبه می کند. در چنین فرضی تمیز بدهکار از مؤدی مالیاتی اهمیت دارد. ماده ۱۸۲ ق.م.م در این خصوص مقرر می دارد: "کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می باشد و همچنین هر کسی که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشند و کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه ای شناخته شده اند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانون اجرای وصول مالیات ها با آنها رفتار خواهد شد." این ماده به درستی کسانی که مؤدی واقعی نیستند و در واقع در حکم مؤدی محسوب و بدهکار مالیاتی می باشند را بر شمرده است.

معمولاً تمیز مؤدی از بدهکار مالیاتی در دو حالت اساسی زیر اتفاق می افتد:

الف) براساس تضامن (مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات)

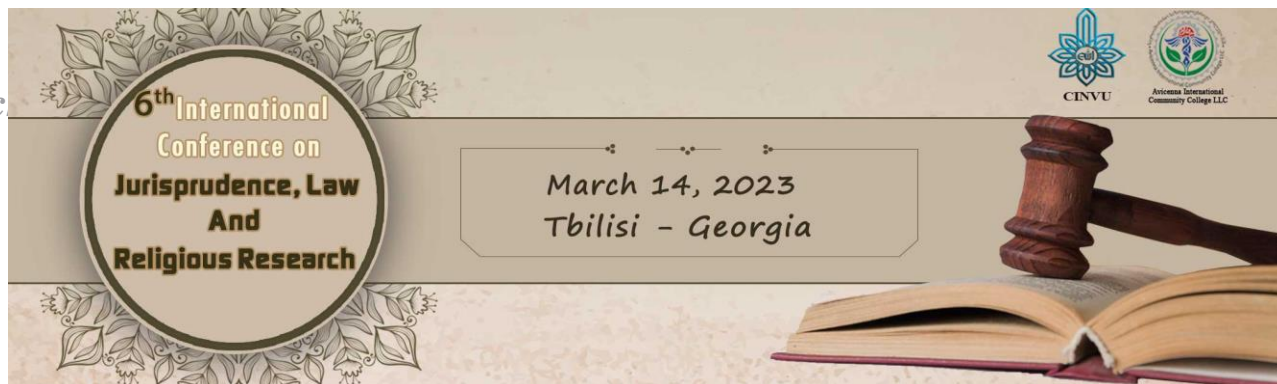
ب) صورت وصول مالیات از منبع توزیع درآمد الف)
مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات

مسئولیت تضامنی که نوعی مسئولیت مدنی مشترک است با توجه به ویژگی هایی که دارد ابزار و تضمینی مناسب برای وصول مالیات به شمار می رود، زیرا دامنه مسئولیت و مسئولین پرداخت مالیات را گسترده می کند به نحوی که به اداره اختیار می دهد که برای وصول مالیات به اشخاص متعدد منفرداً و مجتمعاً مراجعه کند و مراجعه به یکی از آنها موجب عدم مراجعه به سایرین نخواهد بود چرا که در این نوع ضمان، ذمه ای به ذمه دیگر ضمیمه می شود. (جعفری لنگرودی، ۱۳۲۷، ص ۲۰۴) و برخالف قاعده ضمان در قانون مدنی که نقل ذمه به ذمه است می باشد. لذا در اینجا ذمه مضمون عنه بری نمی شود. این قاعده در قانون تجارت از جمله در مورد اسناد تجاری مانند برات، سفته و چک پذیرفته شده است. (کاتبی، ۱۳۷۰، ص ۲۰۳ و اسکینی، ۱۳۷۲،

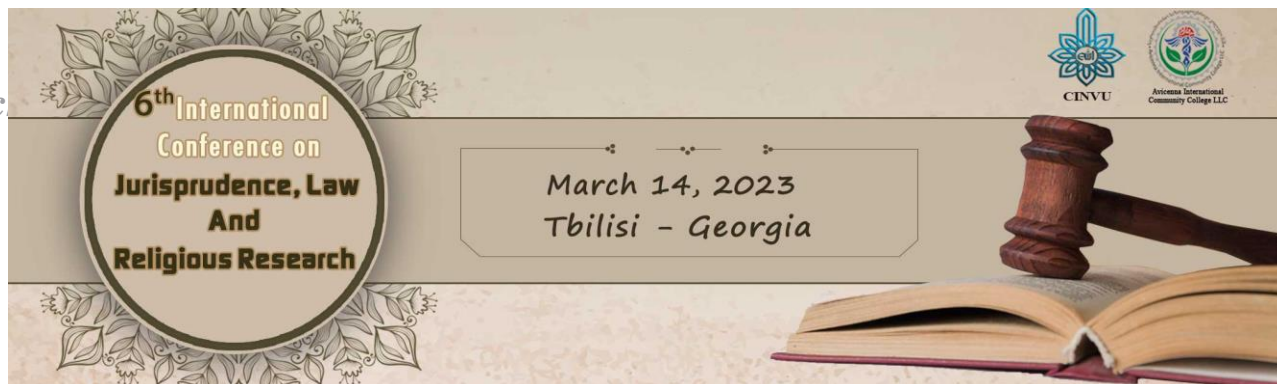


ص ۱۱۶) مسئولیت تضامنی بین مؤدی و بدهکار از خساراتی که ممکن است به علت غیرقابل وصول بودن مالیات از مؤدی برای اداره ایجاد کند جلوگیری می کند. همین طور مانع سازش بین مؤدی و برخی اشخاص به منظور تقلب و فرار مالیاتی می شود. این نوع مسئولیت در قانون مالیات های مستقیم به صورت یک قاعده کلی در ماده ۱۶۲ آمده است و در موارد متعددی نیز به آن تصریح شده است. طبق ماده ۱۶۲ ق.م.م "در مواردی که اشخاص متعدد مسئول پرداخت مالیات شناخته می شوند ادارات امور مالیاتی حق دارند به همه آنها مجتمعاً یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نخواهد بود." علی رغم این قاعده کلی، قانون مذکور در مواردی این نوع مسئولیت را برای برخی اشخاص صراحتاً برقرار کرده است که اهم آن به شرح ذیل می باشد:

1. مواردی که قانون شخص یا اشخاص دیگری را مسئول پرداخت مالیات مؤدیان کرده است، در این باره ماده ۱۹۹ ق.م.م مقرر می دارد هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ارسال مالیات مؤدیان دیگر می باشد در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر با مؤدی در پرداخت مالیات مسئولیت تضامنی دارد. به علاوه طبق تبصره ۲ این ماده هرگاه مکلف به کسر مالیات، شخص حقوقی غیردولتی باشد مدیر یا مدیران مربوط نیز نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق مسئولیت تضامنی دارند. از جمله این موارد مالیات حقوق حقوق بگیران است که طبق ماده ۸۶ ق.م.م کسر و پرداخت آن به اداره امور مالیاتی برعهده پرداخت کنندگان حقوق است.
2. در موردی که کسی پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد (ماده ۱۸۲ ق.م.م) که در این صورت طبق ماده ۱۶۲ ق.م.م مسئولیت تضامنی دارد.



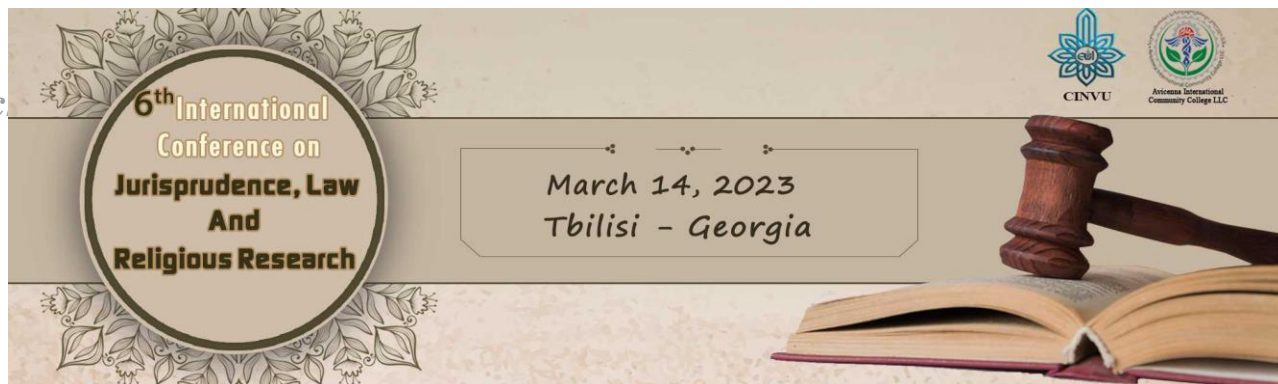
3. در صورتی که سازمان مالیاتی مال مؤدی را که نزد اشخاص ثالث است در اجرای قرار تأمین مالیات توقیف کند. اگر اشخاص ثالث به توقیف مذکور ترتیب اثر ندهند در پرداخت مالیات مسئولیت تضامنی دارند. (ماده ۱۶۱ ق.م.م.)
4. در صورتی که مراجع صالحیت دار بدون ارائه گواهی پرداخت مالیات نسبت به صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی اقدام نمایند. (ماده ۱۸۶)
- در شرکت های منحل مدیران اشخاص حقوقی مجتمعاً یا منفرداً نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات هایی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهد داشت. (ماده ۱۹۸ ق.م.م.)
6. در هر مورد که به موجب مقررات قانون یاد شده تکلیف یا وظیفه ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است (مانند لزوم اخذ گواهی انجام معامله قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله مذکور در ماده ۷۸ در صورت تخلف، سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات های متعلق مسئولیت تضامنی دارد (ماده ۲۰۰ قانون مدنی).
7. سایر موارد در تبصره ۲ ماده ۲، ماده ۳۴، ماده ۱۰۷، ماده ۱۲۱۸، تبصره های ۱ و ۲ ماده ۱۶۹ مکرر و ماده ۱۷۹ ق.م.م. آمده است که برای جلوگیری از اطاله بحث به بررسی آنها نمی پردازیم.
- وصول فوری و وصول مؤجل مالیات به طور کلی در مورد زمان پرداخت مالیات بین مالیات های مستقیم و غیرمستقیم تفاوت وجود دارد. در مورد مالیات های غیرمستقیم اصل بر فوری بودن پرداخت مالیات است. لیکن در مورد مالیات های مستقیم با توجه به سالیانه بودن این نوع مالیات ها بین تاریخ حصول مأخذ مالیات و تاریخ پرداخت مالیات فاصله زیادی وجود دارد. زیرا اولاً زمان مشخصی برای تسلیم اظهارنامه و اسناد و مدارک مؤدی تعیین شده است. مثالاً در مورد مالیات بر مشاغل تا آخر تیرماه سال بعد (ماده ۱۰۰ ق.م.م.) و در خصوص مالیات اشخاص حقوقی حداکثر تا چهارماه پس از سال مالیاتی است (ماده ۱۱۰ ق.م.م.). ثانیاً سازمان مالیاتی نیز زمانی برای رسیدگی و تشخیص مالیات در اختیار دارد که طبق ماده ۱۵۶ ق.م.م. حداکثر یک سال از تاریخ انقضاء مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه است. لذا می توان گفت که وصول مالیات مستقیم اصولاً مؤجل است. لیکن این نوع مالیات ها پس از رسیدگی و تشخیص و طی مراحل ابلاغ و قطعیت یافتن، بایستی فوراً پرداخت شوند. در غیر این صورت به ترتیبی که در گفتار بعدی خواهیم گفت دولت به قهر و اجبار مالیات قطعی را وصول خواهد کرد.



مع الوصف در بعضی موارد این نوع مالیات، فوری وصول می شود، مانند مالیات بر حقوق که همزمان با به وجود آمدن مأخذ و حتی قبل از پرداخت حقوق وصول می شود. به علاوه تمهیدات دیگری نیز برای وصول زودتر مالیات پیش بینی شده است که در بندهای بعدی خواهد آمد. پیش پرداخت مالیاتی با توجه به مؤجل بودن وصول مالیات های مستقیم و مدت دار بودن زمان رسیدگی و قطعیت مالیات، قانونگذار در ماده ۱۶۶ ق.م.م تدبیری اندیشیده که قبل از قطعی شدن مالیات، دولت بتواند مبالغی را به عنوان پیش پرداخت مالیات دریافت کند. طبق این ماده: "سازمان امور مالیاتی کشور می تواند قبوض پیش پرداخت مالیاتی تهیه و برای استفاده مؤدیان عرضه نماید. قبوض مذکور با نام و غیرقابل انتقال بوده و در موقع واریز مالیات مؤدی مبلغ پیش پرداخت به اضافه دو درصد آن به ازاء هر سه ماه زود پرداخت از بدهی مالیاتی مربوط کسر خواهد شد."

علی الحساب مالیاتی این تدبیر برای وصول فوری و پیش از موعد مالیات پیش بینی شده است. در این راستا علاوه بر اینکه طبق ماده ۱۰۴ ق.م.م کلیه اشخاص حقوقی و برخی صاحبان مشاغل مکلف شده اند که در هر مورد پرداخت بابت موارد معنونه، پنج درصد آن را به عنوان علی الحساب مالیات مؤدی کسر و به سازمان مالیاتی پرداخت کنند، همچنین به موجب ماده ۱۰۳ ق.م.م و کالء دادگستری مکلفند که معادل پنج درصد رقم حق الوکاله مندرج در و کالتنامه های خود را بابت علی الحساب مالیاتی روی و کالتنامه تبر الصاق و ابطال نمایند. از همه مهم تر اینکه ماده ۱۶۳ ق.م.م امکان اخذ علی الحساب مالیاتی را به عنوان یک قاعده کلی پیش بینی و مقرر می دارد: "سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است که مشمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد کسر و پرداخت نمی شود کلا یا بعضاً مکلف نماید در طول سال مالیات متعلق به همان سال را به نسبتی از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا به نسبتی از حجم فعالیت به طور علی الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف، علی الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد." البته طبق ماده ۱۹۰ ق.م.م: "علی الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق به همان عملکرد کسر خواهد شد و پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه ای معادل ۵/۲ درصد مالیات به ازاء هر ماه خواهد بود..." همچنین به موجب ماده ۸۲ ق.م.م مشمولین مالیات بر ارث مکلفند مالیات متعلق را براساس اظهارنامه تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی الحساب پرداخت و رسید دریافت دارند.

مجازات های اداری و کیفری



این مجازات ها عمدتاً برای اشخاص ثالث مستنکف از انجام وظایف قانونی مقرر در این مرحله پیش بینی شده است که ذیال به آنها اشاره می کنیم.

الف) مجازات های اداری و انتظامی

مجازات های اداری مربوط به مسئولین اشخاص حقوقی عمومی مستنکف از انجام وظیفه کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است. به موجب ماده ۱۹۹ ق.م.م در مواردی که مکلفین به کسر مالیات، وزارتخانه، شرکت یا مؤسسه دولتی یا شهرداری باشد مسئولین امر مشمول مجازات مقرر طبق قانون تخلفات اداری خواهند بود.

مجازات های انتظامی نیز برای سردفتران اسناد رسمی متخلف از انجام تکالیف مقرر در قانون در نظر گرفته شده است. طبق ماده ۲۶۸ ق.م.م: "در مواردی که به موجب قوانین و مقررات مالیاتی به سبب معامالتی که در دفتر اسناد رسمی انجام می شود، تکالیفی به عهده صاحبان دفتر گذارده شده است، تخلف آنان از انجام تکالیف مذکور توسط دادستانی انتظامی مالیاتی تعقیب خواهد شد. محاکمه و مجازات سردفتر متخلف در مرجع صالحیتدار مذکور در قانون دفاتر اسناد رسمی به عمل خواهد آمد..."

مرجع موصوف طبق ماده ۴۳ قانون دفاتر رسمی مصوب ۱۳۴۵، دادگاه بدوی و تجدیدنظر انتظامی سردفتران و دفترباران است. (شهری ۱۳۷۰، ص ۷۸)

ب) مجازات های کیفری

موارد مربوط به اعمال این نوع مجازات ها در قانون مالیات های مستقیم به شرح ذیل است:

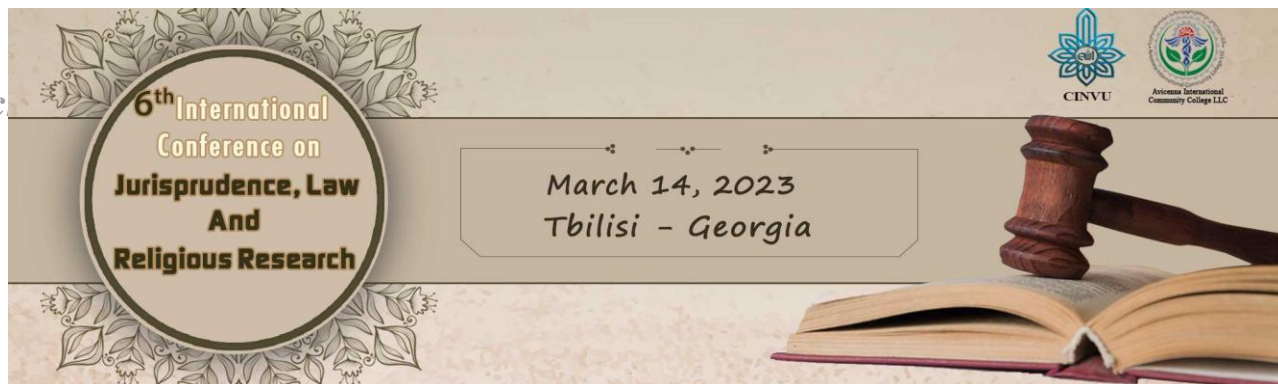
1. هرگاه مکلف به کسر مالیات، شخص حقوقی غیردولتی باشد مدیر یا مدیران نیز علاوه بر مسئولیت

تضامنی نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد. این حکم شامل مدیر یا مدیران اشخاص حقوقی که برای پرداخت مالیات های مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور تأمین سپرده اند نخواهد بود چنانچه کسر کننده مالیات، شخص حقیقی باشد به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.

شد.

۲. در صورت تکرار تخلف سردفتر اسناد رسمی از انجام وظایف و تکالیف مقرر در این قانون، حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال) با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد. (قسمت اخیر ماده ۲۰۰ ق.م.م) 4. در صورت تخلف مؤدی یا اشخاص ثالث در خصوص اموال مورد تأمین مالیات (یعنی خارج کردن اموال مذکور از تصرف خود بدون دادن تأمین معادل آن) مشمول مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۹۹۱

خواهند بود (قسمت اخیر ماده ۱۶۱ ق.م.م.)



گفتار هفتم - تکالیف اشخاص ثالث

علاوه بر مواردی که در گفتارهای قبلی راجع به تکالیف برخی اشخاص ثالث نسبت به پرداخت مالیات مؤدیان دیگر بیان کردیم، در فصل ششم قانون مالیات های مستقیم تحت عنوان وظایف اشخاص ثالث، طی مواد ۱۸۲ تا ۱۸۸ تکالیفی را به منظور اطمینان از وصول مالیات برعهده اشخاص ثالث دیگری مانند ادارات ثبت اسناد و املاک، دفاتر اسناد رسمی، مراجع صدور پروانه کسب و بانک ها قرار داده است که برای جلوگیری از اطاله کلام از ذکر آنها خودداری می کنیم. صرفاً متذکر می شود که بند "ج" ماده یک قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵/۵/۲۴ حکم ماده ۱۸۷ در مورد تکلیف دفاتر اسناد رسمی به اخذ مفاصاحساب مالیاتی به هنگام تنظیم سند رسمی را تعدیل و اصلاح کرده و به دفاتر مذکور اجازه داده است در صورتی که انتقال گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی مالیاتی احتمالی گردد مفاصاحساب مالیاتی را از وی مطالبه نکند که در این صورت متعاملین نسبت به پرداخت آن مسؤولیت تضامنی خواهند داشت.

گفتار هشتم - سایر تضمینات وصول

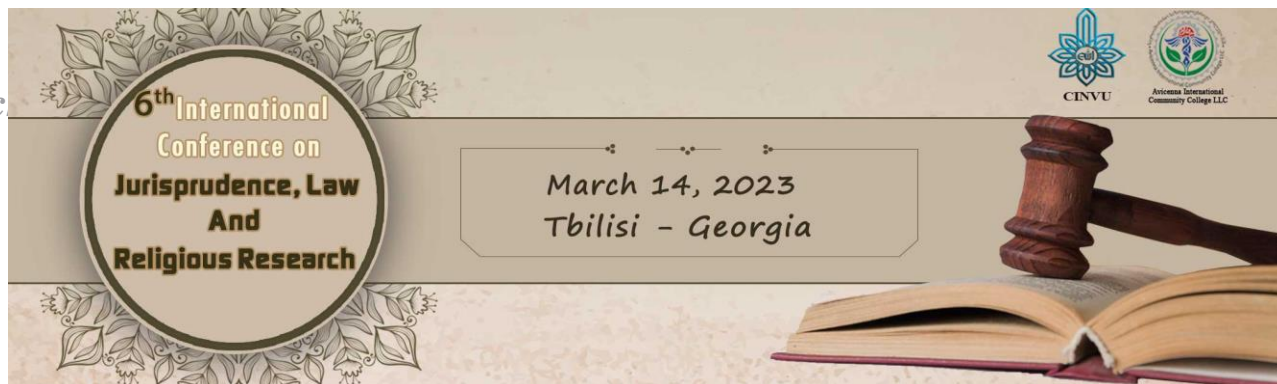
حقوق و اختیارات قابل توجه دیگری برای دولت به منظور تضمین وصول مالیات در قانون پیش بینی شده است که در اینجا به بررسی آنها می پردازیم.

الف) حق تقدم مالیه این حق در ماده ۱۶۰ قانون ق.م.م تصریح شده که در واقع بدهی مالیاتی را در ردیف دیون ممتازه قرار داده است. به موجب این ماده: "سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرایم متعلق از مؤدیان و مسؤولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت حق تقدم خواهد داشت..."

ب) اختیار اخذ قرار تأمین مالیات از هیئت حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن طبق ماده ۱۶۱ ق.م.م: "در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می رود اداره امور مالیات باید با ارائه دلیل کافی از هیئت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیئت صدور قرار را لازم تشخیص دهد ضمن تعیین مبلغ، قرار تأمین مقتضی صادر خواهد کرد. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد تأمین نماید. در این صورت مؤدی و اشخاص ثالث پس از ابلاغ اخطار کتبی اداره امور مالیاتی حق نخواهند داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند مگر اینکه معادل مبلغ مورد مطالبه تأمین دهنده و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات مقرر در تبصره

۲ ماده ۹۹۱ این

قانون نیز خواهند بود."

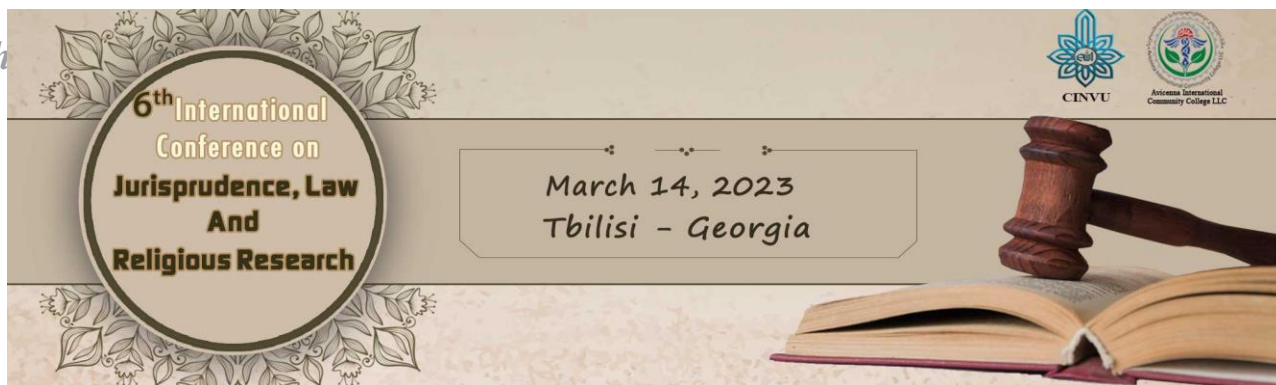


ج) اختیار ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی این اختیار در زمره قرارهای سالب آزادی است که در مرحله تحقیقات مقدماتی کیفری توسط مقامات قضایی قابل صدور است و ماده ۱۳۳ قانون آئین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور کیفری آن را به قرارهای تأمینی افزوده است. (آشوری، ۱۳۸۰، ص ۱۶۷) لذا واگذاری آن به سازمان مالیاتی در خور توجه و بی سابقه به نظر می رسد. در این راستا ماده ۲۰۲ ق.م.م مقرر می دارد: "وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند از خروج بدهکارانی که میزان بدهی آنها از ده میلیون ریال بیشتر است از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی یا مالیات هایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ارسال آن می باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است و مراجع ذی ربط با اعلام وزارت یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده می باشند."

د) اختیار اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات به موجب تبصره ماده ۲۰۲ ق.م.م: "در صورتی که مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر یا فرزندان نمایند سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام نماید." حکم این تبصره که به معنای قابل ابطال بودن نقل و انتقال اموال مؤدیان به قصد فرار از پرداخت بدهی مالیاتی است مناسب تر از حکم ماده ۸۲۱ قانون مدنی است که معامله به قصد فرار از دین به طور صوری را باطل می کند. زیرا بین معامله به قصد فرار از دین و معامله صوری تفاوت وجود دارد. (شهیدی، ۱۳۸۰، صص ۶۰ - ۵۹)

نتیجه گیری

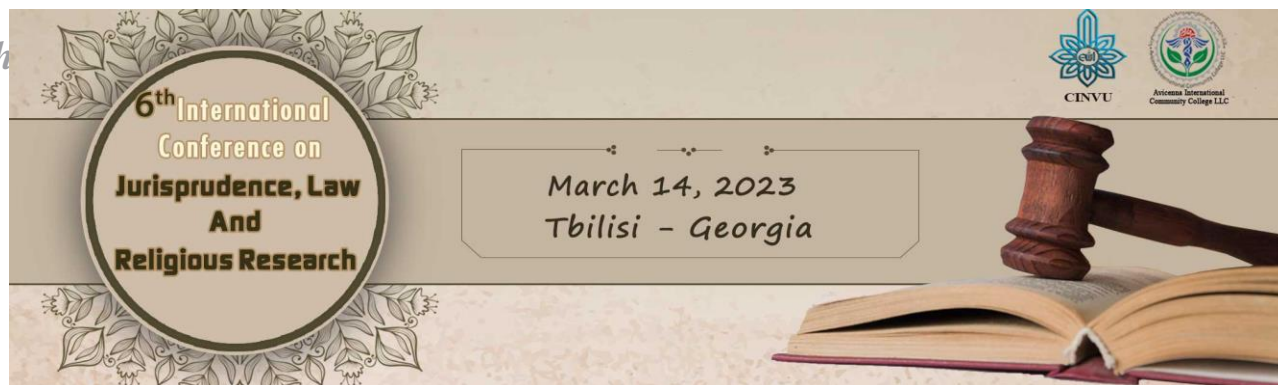
به طور کلی، مالیات با توجه به نقش و سهمی مهم که به عنوان نخستین و مهم ترین منبع درآمدهای عمومی در تأمین هزینه های عمومی ایفا می کند از اهمیت و جایگاهی ویژه در نزد دولت ها برخوردار است. بنابراین در حقوق مالیاتی همه کشورها و از جمله ایران، برای اینکه دولت بتواند به خوبی از عهده وظایف و مسؤولیت های خود در ارتباط با تشخیص و وصول مالیات برآید، حقوق و اختیارات ویژه ای در این راستا به سازمان مزبور اعطاء شده است که از آن به عنوان "اعمال قدرت مالیاتی" نیز نام برده می شود و خود یکی از مباحث مهم و عمده حقوق مالیاتی به شمار می رود. اقتدارات و اختیارات دولت در مرحله تشخیص مالیات در نظام حقوق مالیاتی ایران را می توان به دو دسته عمده: "حقوق و اختیارات نظارت" و "حق اعمال ضمانت اجرا" تقسیم بندی کرد. در مورد دسته اول، سازمان مالیاتی از حق درخواست توضیحات و کسب اطلاعات و حق اخذ اسناد و مدارک (از مؤدی و اشخاص ثالث)، حق بازرسی،



حق ارزیابی و رسیدگی و بالخره حق شناسایی مؤدیان و فعالیت های اقتصادی برخوردار است که در مورد مالیات های غیرمستقیم، حق بازداشت به آنها اضافه می شود. در خصوص دسته دوم، مهم ترین ضمانت اجرا، تشخیص علی الرأس است که نوعی ضمانت اجرای اداری ویژه محسوب می شود. اگرچه قانون، شرایط و نحوه اعمال آن را معین کرده است، اما الزم است که حقوق مؤدی و به

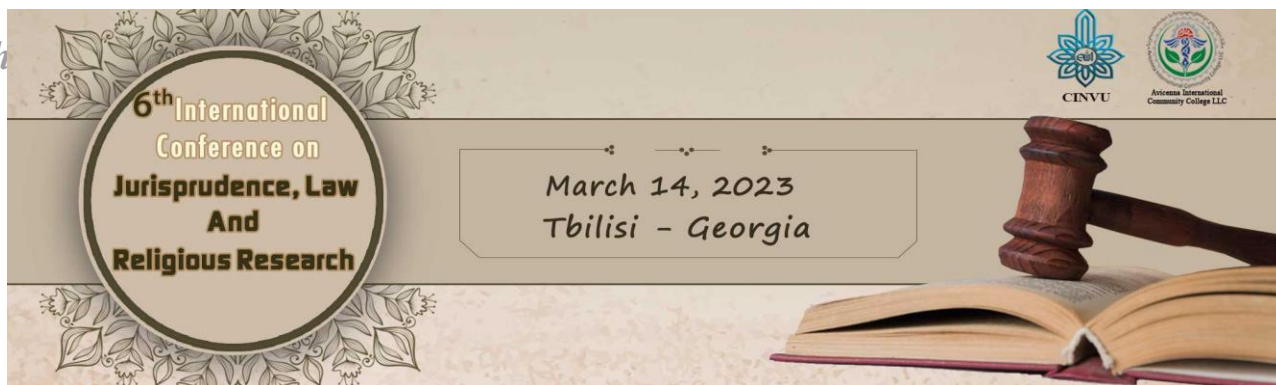
ویژه حق اعتراض وی در این خصوص به صراحت پیش بینی شود. جرایم مالی (که به صورت افزایش مالیات است) و محرومیت از معافیت ها، تسهیالت و بخشودگی های مالیاتی از دیگر ضمانت اجرای اداری در این مرحله به شمار می روند که دولت می تواند آنها را رأساً اعمال کند. به علاوه ضمانت اجرای کیفری و مدنی مکملی در مورد مؤدیان و اشخاص ثالث متخلف در قانون پیش بینی شده است که البته با پیگیری دستگاه یاد شده از طریق مراجع قضایی ذی صالح قابل اجرا هستند. در مرحله وصول مالیات، اختیارات و امتیازات متعدد و برجسته ای برای دولت وجود دارد که از آن به عنوان تضمینات وصول نام برده می شود که مهم ترین آنها را می توان برقراری موارد متعدد مسؤولیت تضامنی در پرداخت مالیات و وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی بدون مراجعه به دادگستری برشمرد. ضمن اینکه اصل وصول نقدی مالیات، اصل منع تهاثر بدهی مالیاتی، امکان علی الحساب و پیش پرداخت مالیاتی و همچنین جرایم مالی و ضمانت اجرای اداری و کیفری، حق تقدم مالیه، امکان اخذ قرار تأمین مالیاتی از مرجع اداری حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن، اختیار ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی و تکالیف اشخاص ثالث در زمینه وصول مالیات بر مراتب اقتدار دولت در این مرحله می افزاید. به هر حال، دولت در حقوق مالیاتی ایران از امتیازات و اختیارات منحصر به فردی برخوردار است که به نظر می رسد کافی و مطلوب هستند. اما اجرای درست، دقیق و عادلانه و منصفانه آنها به ویژه با رعایت حقوق مؤدیان مهم تر است. بنابراین، تبیین دقیق تر این امتیازات قدرت عمومی و همچنین حقوق مؤدیان مالیاتی در برابر اعمال آنها توصیه می

شود.



منابع و مأخذ

- ابوالحمد، عبدالحمید ۱۳۹۶ «پیرامون یک رأی وحدت رویه هیئت عمومی دیوان عالی کشور و مسئله شخصیت حقوقی دولت»، نشریه دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، ش ۲۵.
- اداره کل تدوین و تنقیح قوانین و مقررات ریاست جمهوری، ۱۳۸۵ مجموعه قانون مالیات های مستقیم، چ چهارم، تهران، اداره چاپ و انتشار معاونت پژوهش، تدوین و تنقیح قوانین و مقررات معاونت حقوقی و امور مجلس ریاست جمهوری.
- اداره کل حقوقی سازمان تعزیرات حکومتی، ۱۳۷۹ مجموعه کامل قوانین و مقررات مربوط به امور تعزیرات حکومتی، چ اول، تهران، سازمان تعزیرات حکومتی.
- اسکینی، ربیعا، ۱۳۷۴ حقوق تجارت، (برات، سفته، قبض انبار، اسناد در وجه حامل و چک)، چ دوم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها (سمت).
- آشوری، محمد، ۰۸.۱۳ آیین دادرسی کیفری، ج دوم، چ دوم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها (سمت).
- امامی، محمد، ۱۳۸۴ کلیات حقوق مالی، چ اول، تهران، نشر میزان.
- امامی، محمد؛ استوارسنگری، کورش ۱۳۸۹ حقوق اداری، ج ۱، تهران: نشر میزان. بادامچی، علی و رنجبری، ابوالفضل (1384)، حقوق مالی و مالیه عمومی، چ دوم، تهران، انتشاراتمجد.
- پیرنیا، حسین، ۱۳۴۸ مالیه عمومی، مالیات ها و بودجه، چ سوم، تهران، کتابخانه ابن سینا.
- تروتابا، لویی و کوتره، ژان ماری، ۱۳۷۶ حقوق مالیاتی، ترجمه و تلخیص محمدعلی یزدان بخش، چ اول، تهران، شرکت چاپ و نشر و پخش خاتون.
- تروتابا، لویی و ژان ماری کوتره ۱۳۷۸ حقوق مالیاتی، ترجمه محمدعلی یزدان بخش، تهران نشر خاتون.
- ثورونی، ویکتور ۱۳۸۴ طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه مرتضی مال نظر، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر ۱۳۷۶ دانشنامه حقوقی، ج ۱، تهران: انتشارات امیرکبیر.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر ۱۳۷۵ دانشنامه حقوقی، ج چهارم، چ اول، تهران، مؤسسه انتشارات امیرکبیر.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفری، ۱۳۷۲ ترمینولوژی حقوق، چ ششم، تهران، کتابخانه گنج دانش.
- رستمی، ولی ۱۳۷۸ «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۸۳، شماره ۳.



- رستمی، ولی ۱۳۹۶ گفتارهایی در حقوق اداری، تهران: انتشارات خرسندی.
- رستمی، ولی، قهوه چیان، حمید ۱۳۹۶ حقوق مالی و محاسباتی، تهران: نشر دادگستر.
- رستمی، ولی، قهوه چیان، حمید ۶۹.۱۳ حقوق مالی و محاسباتی، تهران: نشر دادگستر.
- رستمی، ولی، کتابی رودی، احمد ۱۳۹۱ «تشخیص علی الرأس و عملیات اجرایی مالیات؛ نمودهای قدرت عمومی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، دوفصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی، ش ۲، سال ۹.۱
- رستمی، ولی؛ خسروی، احمد ۱۳۹۰ «حل و فصل اختلافات گمرکی و آیین دادرسی آن در حقوق ایران»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، دوره ۱۴، شماره ۴.
- رستمی، ولی؛ سپهری، کیومرث ۱۳۹۸ «اجرای احکام مدنی علیه اشخاص حقوقی عمومی، موانع و راهکارها»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۴۰، شماره ۲.
- رنجبری، ابوالفضل ۱۳۸۵ حقوق مالی و مالیه عمومی، چاپ هفتم، تهران: انتشارات مجد.
- سلسله ذاکری، امید ۱۳۹۰ محشای قانون دیوان محاسبات کشور، تهران: انتشارات مجد. شهری، غلامرضا، ۱۳۷۰ حقوق ثبت اسناد و املاک، چ دوم، تهران، مؤسسه انتشارات جهاد دانشگاهی (ماجد).
- شهیدی، مهدی، ۱۳۸۰ حقوق مدنی ۳-، تعهدات، چ اول، تهران، انتشارات مجد.
- طباطبایی مؤتمنی، منوچهر ۷۸.۱۳ حقوق اداری، چاپ پانزدهم، تهران: انتشارات سمت. عراقی، سیدحسین ۱۳۸۰ کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور، چاپ چهارم، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.
- کاتبی، حسینقلی، ۱۳۷۰ حقوق تجارت، چ پنجم، تهران، کتابخانه گنج دانش.
- کاتوزیان، ناصر، ۱۳۶۷ مقدمه علم حقوق و مطالعه در نظام حقوقی ایران، چ بیست و دوم، تهران، شرکت سهامی انتشار.
- کتابی رودی، احمد ۱۳۹۱ بررسی امتیازات قدرت عمومی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
- مجیبی فر، محمدصادق ۱۳۹۰ حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه مالیاتی ایران، تهران: انتشارات جنگل. مدنی، سید جلال الدین ۱۳۷۰ آیین دادرسی مدنی (اجرای احکام)، چاپ دوم، تهران: انتشارات گنج دانش.
- منتی نژاد، صادق ۱۳۸۳ «دیوان محاسبات کشور»، مجله دانش حسابرسی، شماره ۱۳.
- منتی نژاد، صادق ۱۳۷۸ محشای حقوقی، قانونی و مالی قانون محاسبات عمومی، چاپ دوم، تهران: انتشارات دیوان محاسبات کشور.
- واحدی، قدرت الله ۱۳۹۷ بایسته های آیین دادرسی مدنی، چ اول، تهران، نشر میزان.