

## بررسی حقوقی تشخیص علی‌الرأس و عملیات اجرایی مالیات؛ نمودهای قدرت عمومی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران

### ولی رستمی\*

استادیار گروه حقوق عمومی و عضو هیأت علمی دانشکده

حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

### احمد کتابی رودی

دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه علامه طباطبائی و

عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان دانشگاه آزاد اسلامی

واحد تربت حیدریه

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۹/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۲/۱۸

### چکیده

به طور کلی مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می‌رود و به عنوان مهم‌ترین منبع درآمدهای عمومی نقشی برجسته در تامین هزینه‌های عمومی ایفا می‌کند. به نحوی که می‌توان گفت تداوم فعالیت‌های دولت و حتی استمرار و دوام آن به وصول مالیات بستگی دارد. بدین لحاظ مالیات در نزد دولت‌ها از اهمیت و جایگاهی به‌سزا برخوردار است و در حقوق مالیاتی بیشتر کشورها برای تأمین و تضمین مالیات، اختیارات و اقتدارات گسترده، فوق‌العاده و منحصر به فردی به دستگاه مالیاتی اعطا می‌کنند تا با توسل به آن‌ها بتواند مالیات را به خوبی و به موقع تشخیص و وصول نماید. این حقوق و اختیارات دستگاه مالیاتی که از حاکمیت دولت نشأت می‌گیرد در حقوق عمومی اصطلاحاً «امتيازات قدرت عمومی» نامیده می‌شود و در حقوق مالی و مالیاتی به آن «اموال قدرت مالیاتی» نیز می‌گویند. با توجه به گستردگی این امتیازات این نوشتار بر آن است تا به تبیین و توصیف دو مورد از مهم‌ترین اقتدارات دستگاه مالیاتی در مراحل تشخیص و وصول مالیات که مؤدیان متخلف را همواره به تمکین مالیاتی وادار می‌سازد، یعنی تشخیص علی‌الرأس و

وصول قهری مالیات (عملیات اجرایی مالیات) پردازد.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات، قدرت عمومی مالیاتی، دستگاه مالیاتی، تشخیص علی الرأس، وصول قهری مالیات

طبقه بندی JEL: K۳۴, K۴۱, K۴۲

## The legal study about Ex officio Assessment and Enforcement of tax; Symbols of Taxation Public Power in Iranian Tax Law

**Vali Rostami**

*Assistant professor at school of law at university of Tehran*

**Ahmad Ketabi Roodi**

*PhD student of public law at Allameh Tabatabaee University*

### Abstract

Generally speaking, tax is deemed as a manifestation of the government's authority and plays a key role in procuring public revenues, as the most critical factor. Indeed, we might say, that continuity of the governmental activities depend on receiving taxes. Thus, taxes occupy a high rank of importance in most of the countries, especially Iran and England. Therefore, lots of powers and privileges have been granted to the tax system, in order to assure assessing and receiving taxes. These powers and privileges that emanates from state sovereignty, are called "Privileges of Public Power" in public law; and is named "Taxation Power" in financial and tax law. In attention to variation of these privileges, in the current research we decided to explain and describe two prominent taxation powers in assessment and compliance levels that always persuade taxpayer to pay tax; these powers are Ex officio assessment and Enforcement of tax.

**Key words:** Tax, Taxation public power, Tax system, Ex officio assessment, Enforcement of tax

**JEL:** K۳۴, K۴۱, K۴۲

### ۱- طرح مسأله

روزگاری دولت‌ها وظیفه خود را تنها حفظ مرزها و نظم و امنیت داخلی و نیز بستر سازی‌های

اولیه اقتصادی می‌دانستند. اما با بروز نارسایی‌هایی در مسائل مالی و اقتصادی در جهت تأمین کارایی، عدالت و سایر ارزش‌های انسانی، نقش دولت‌ها به تدریج پررنگ‌تر شد، به ویژه از آن جهت که تعهدات دولت‌ها در قبال مردم افزایش یافت. از طرفی دولت برای تحقق وظایف خویش نیازمند درآمد خواهد بود و یکی از منابع اصلی درآمد دولت‌ها مالیات است که تحت عناوین مختلف وصول می‌شود. درآمد حاصل از مالیات، بخش قابل ملاحظه‌ای از بودجه دولت‌ها را تشکیل می‌دهد و در کشورهایی که مالیات از نظام قانونی و مردمی برخوردار است، حجم وسیعی از بودجه عمومی را تشکیل می‌دهد.

امروزه نقش سازمان مالیاتی در اقتصاد یک کشور از اهمیت بسیاری برخوردار است و دلیل آن زیاد شدن نیازها و محدود شدن منابع دیگر است. با بررسی یک نظام مالیاتی و سازمان مربوطه می‌توان این منبع را در پیشبرد هر چه بهتر و مؤثرتر یک کشور به کار گرفت. نظام مالیاتی هنگامی می‌تواند آثار مفیدی در یک جامعه به جای گذارد که دارای سرعت عمل و کارایی کافی باشد و سطح بالایی از اطاعت را در میان شهروندان ایجاد کند، اما عدم اطمینان مردم به سازمان مالیاتی و تأخیر در پرداخت مالیات از ویژگی‌های منفی یک نظام مالیاتی است.

اعمال قدرت عمومی مالیاتی یکی از نشانه‌های بارز حاکمیت دولت به شمار می‌رود. از این رو در تمام کشورها برای اینکه دستگاه مالیاتی بتواند وظایف خویش را در ارتباط با مالیات به درستی انجام دهد و جوهی را که برای تامین مخارج عمومی و در واقع جهت حفظ و بقای حکومت لازم است، تامین نماید حقوق و اختیارات ویژه‌ای را برای سازمان مذکور در طی مراحل تشخیص و وصول مالیات، در نظر می‌گیرند تا با توسل به این وسایل و ابزار قانونی بتواند به موقع و به سهولت مالیات را وصول نماید. در مقاله حاضر سعی شده است تا بدین سوال پاسخ داده شود که مهم‌ترین امتیازات قدرت عمومی مالیاتی در راستای اعمال ضمانت اجرا چه می‌باشند؟ و نحوه اعمال اینگونه ضمانت اجراها چگونه خواهد بود؟ بر همین اساس فرضیه مقاله نیز بر این امر مبتنی است که تشخیص علی الرأس در مرحله تشخیص و وصول قهری مالیات (اجرای مالیات) در مرحله وصول از جمله مهم‌ترین و قاطع‌ترین امتیازات قدرت عمومی مالیاتی خواهند بود که طی آن‌ها دولت و به تبع آن دستگاه مالیاتی قادر است تا اعمال حاکمیت خویش را به نحو مؤثر بر مؤدیان متخلف تحمیل نموده و آن‌ها را ملزم به تمکین مالیات نماید، به نحوی که امکان فرار و حتی اجتناب ایشان از پرداخت مالیات را منتفی سازد.

البته نباید این نکته را از ذهن دور داشت که اراده و خواست مردم، عمده‌ترین نقش را در اجرای قانون مالیات‌ها ایفا می‌کند و بدین لحاظ، مؤثرترین عامل موفقیت در اجرای این قوانین، همانا جلب مشارکت و همکاری مؤدیان و در رأس آن ارتقای فرهنگ مالیاتی جامعه خواهد بود. بنابر این اصل، در کلیه جوامع، رشد و آگاهی مردم نسبت به قوانین و پیامدهای آن است که موجب هر چه بارورتر شدن نظام‌ها می‌شود.

روش پژوهش در این مقاله از نوع توصیفی-تحلیلی است که اطلاعات از طریق منابع کتابخانه-ای گردآوری شده است. سازماندهی پژوهش نیز بدین ترتیب است که ابتدا جایگاه قدرت عمومی در حقوق مالیاتی تبیین گردیده و در ادامه طی دو بخش به تحلیل حقوقی هر کدام از ضمانت‌اجراهای تشخیص علی‌الرأس و عملیات اجرایی مالیات پرداخته و جزئیات هر کدام، از منظر قوانین و مقررات بررسی شده است.

### گفتار اول: جایگاه قدرت عمومی در حقوق مالیاتی

با توجه به عنوان انتخابی برای مقاله حاضر، ابتدائاً می‌بایست با مقوله قدرت عمومی که یکی از مباحث بنیادین در حقوق عمومی به شمار می‌رود، آشنا شد و جایگاه آن را در حوزه حقوق مالیاتی مورد کنکاش و بررسی قرار داد.

گسترش فعالیت‌ها در بخش غیر نفتی (خصوصاً درآمدهای مالیاتی) موجب تغییر ساختار بازار کار در جهت ارتقای سرمایه انسانی (تحصیل و تجربه) و کارآیی (نوآوری، اختراع و اکتشاف) می‌گردد (شریفی، ۱۳۸۸: ۱۴۶). بنابراین توجه به نوع دوم درآمدهای دولت اهمیت می‌یابد. نوع دوم درآمد دولت، درآمدی است که در نتیجه وصول بخشی از منابع متعلق به هویت‌های فردی حاصل می‌شود. آنچه که دولت از منابع مالی متعلق به هویت‌های فردی وصول می‌کند، در اصطلاح «مالیات» خوانده می‌شود. بنابراین مالیات می‌تواند فقط قسمتی از پرداخت‌هایی باشد که هویت فردی به هویت جمعی می‌پردازد. با وجود این، دولت‌ها با در نظر گرفتن کلیه امکانات مادی خود باید وظائفی را که به عهده گرفته‌اند، انجام دهند؛ چرا که مردم در عمل رفاه از دست رفته به دلیل پرداخت مالیات (یعنی کاهش منابع تحت کنترل هویت‌های فردی) را با رفاه به دست آمده حاصل خدمات دولت مقایسه می‌کنند (حیرانی، ۱۳۸۰: ۱۲). بر همین اساس وصول مالیات از

جمله مهم‌ترین راهکارهایی است که به وسیله آن دولت در تمامی شئون اقتصادی، اجتماعی افراد جامعه قدرت خویش را اعمال می‌نماید (رضایی زاده و درویش وند، ۱۳۸۸: ۱۵۲). هر چه درجه و میزان حضور دولت در صحنه‌های اقتصادی و اجتماعی فزون‌تر باشد، ابعاد عملی مالیات ستانی در آن جامعه گسترده‌تر خواهد بود (رنگریز و خورشیدی، ۱۳۷۷: ۳).

به همین دلیل در حقوق مالیاتی کشورها حقوق و اقتدارات ویژه‌ای به دولت و دستگاه مالیاتی داده شده است که معمولاً از آن به عنوان اعمال قدرت عمومی مالیاتی نام می‌برند (رستمی، ۱۳۸۷: ۱۶۵). هدف از وضع این امتیازات آن است که دولت قدرت لازم برای پیشبرد اهداف عمومی را داشته باشد و بتواند وظایف خویش را که به منافع همگانی مربوط است به گونه‌ای مطلوب انجام دهد (عباسی، ۱۳۸۹: ۴۱).

اقتصاددانان بعد از کلاسیک‌ها، به خصوص کینز و پیروان وی معتقدند که دولت برای ارشاد فعالیت‌های اقتصادی باید در امور اقتصادی دخالت کند. هنگام مداخله دولت در امور اقتصادی یعنی در سیستم اقتصاد ارشادی دیگر مساله بی‌طرفی مالیات‌ها مطرح نمی‌باشد. امروزه مالیات‌ها علاوه بر آنکه منبع تأمین درآمد برای دولت می‌باشند، وسیله‌ی بسیار موثری برای ارشاد اقتصاد یعنی مداخله دولت در امور اقتصادی به منظور نیل به اهداف اقتصادی و اجتماعی نیز هستند که در صورت عدم ایجاد ثبات و پایداری در اقتصاد با توجه به پیوستگی جوامع و نظام اقتصادی کشورها، این آفت به سایر کشورها منتقل شده و به بی‌ثباتی جهانی در اقتصاد منجر خواهد گردید (Musgrave and Musgrave, ۱۹۸۹: ۱۲).

دخالت دولت در امور اقتصادی از طریق مالیات‌ها، اصل دخالت مالیات خوانده می‌شود. این دخالت امکان دارد به خاطر هدف‌های اقتصادی گوناگونی باشد. هر چند هدف از وضع و اخذ مالیات در گذشته تأمین مالی دولت‌ها بود، اما به تدریج با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی گردید. وقتی دولت مالیات را افزایش می‌دهد و آن را صرف توسعه زیربناها می‌کند یا با کاهش مالیات بر شرکت‌ها امکان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی را بالا می‌برد، هدف رشد را تعقیب می‌کند. دولت در وضع و اخذ مالیات، اهداف فرهنگی و اخلاقی را نیز تعقیب می‌کند و یا ممکن است این گونه باشد، گرچه در متون رایج کمتر از این وجه سخن گفته می‌شود (توکلی، ۱۳۸۶: ۱۹۲).

مجوز دولت یا قدرت عمومی در تحدید حقوق و آزادی‌های اشخاص و وصول مالیات از

منابع درآمدی آنها در هر نظامی توجیهاات خاص خودش را دارد؛ به عنوان مثال این مجوز در هر یک از سیستم‌های اقتصاد اسلامی و متعارف در اخذ مالیات متفاوت است. به عبارت دیگر دولت چگونه این حق را به دست آورده که در درآمد دیگران تصرف نموده و آن‌ها را مجبور کند درصدی از مایملک خود را در اختیار دولت قرار دهند. به نظر می‌رسد در یک نظام اقتصاد اسلامی حق تصرف در مالکیت شخصی دیگران مبتنی بر یک زیربنای ایدئولوژیکی است، در حالی که دخالت دولت و اخذ مالیات در نظام اقتصاد متعارف متکی بر یک ضرورت اقتصادی می‌باشد (درخشان، ۱۳۷۳: ۱۲). اگر مردم حکومت را مشروع بدانند و آن را در خدمت رسانی، کارآمد بشمارند، به عبارت دیگر آن را عادلانه و مردمی تلقی کنند و هم‌چنین خود نیز متعهد و متدین باشند، تمکین بیشتری نشان می‌دهند و اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. در برابر سلامت و پاکی در حکومت و دستگاه مالیاتی که فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد، وجود فساد، ظرفیت مالیاتی قابل وصول را تا حداکثر ممکن تباه می‌کند (Stapenhurst, and Kpundeh, ۱۹۹۹: ۴).

با توجه به موارد پیش گفته و تبیین جایگاه قدرت عمومی در حقوق مالیاتی، این مؤدی مالیاتی است که باید مالیات را به عنوان یک اصل اساسی بپذیرد و خود را موظف به پرداخت آن بداند. در این زمینه باید اهرم‌های قانونی لازم برای الزام مؤدی به تمکین مالیاتی وجود داشته باشد، چرا که استفاده از شیوه‌های ساده هم‌چون تبلیغات از رسانه‌ها یا سخنرانی‌های مختلف و چاپ پوستر تأثیری نداشته و مانع محکمی برای عدم تمکین مؤدیان مالیاتی نخواهد بود، بلکه هم‌چنان موجبی برای بازگذاشته شدن دست آن‌ها در انجام اقداماتی در جهت فرار از پرداخت مالیات محسوب خواهد شد. بنابراین، ایجاد ضابطه‌های محکم قانونی چون تشخیص علی الرأس و وصول قهری مالیات (اجرای مالیات)، می‌تواند تا حد زیادی کار ساز بوده و مؤدیان مالیاتی را به پرداخت مالیات براساس درآمد واقعی‌شان ملزم نماید.

### گفتار دوم: تشخیص علی الرأس

در اکثر منابع از تشخیص علی الرأس به عنوان مهم‌ترین ضمانت اجرای اداری در مرحله تشخیص یاد شده است (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۴۰؛ وارسته باز قلعه، ۱۳۸۸: ۵۸ و کتابی رودی، ۱۳۹۱: ۱۳۹۱).

۵۷). این ضمانت اجرا در قبال مؤدیانی اعمال می‌شود که با دستگاه مالیاتی همکاری نمی‌کنند و علی‌رغم این که باید وظایف خود را در قبال دستگاه مالیاتی مهم و جدی تلقی نمایند، در مورد آن سهل‌انگاری می‌کنند (Foreman, and Mowles, ۲۰۰۲: ۲) و در نتیجه به جای اظهارنامه و سایر اسناد و مدارک مؤدی، تشخیص سازمان به صورت علی الرأس مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد. (پیرنیا، ۱۳۴۸: ۱۲۷). در این گونه موارد مأموران مالیاتی می‌بایست اطلاعات زیادی را از منابع مختلف جمع‌آوری و کسب نمایند تا تشخیص درآمد مشمول مالیات این گونه مؤدیان متخلف به طور صحیح انجام پذیرد (علیمی، ۱۳۸۳: ۷۸).

گرچه این شیوه مؤدی را در مقابل اداره مالیاتی قرار می‌دهد و از این طریق امکان سوء استفاده مأمورین مالیاتی افزایش پیدا می‌کند، اما با وجود چنین معایبی تشخیص علی الرأس راهکار و ضمانت اجرای مناسبی در جهت مبارزه با مؤدیانی است که با اداره امور مالیاتی همکاری لازم را مبذول نمی‌کنند.

### ۱- موارد اعمال تشخیص علی الرأس

موارد اصلی که سازمان مالیاتی قادر خواهد بود تا از این اقتدار خویش بهره‌گیرد، بر طبق ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم که پس از این ق.م.م مشخص گردیده که از این قرار خواهند بود:

۱- در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان، حسب مورد، تسلیم نشده باشد.

۲- در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید (منظور از محل کار در مورد اشخاص حقوقی نیز همان اقامتگاه قانونی آنها می‌باشد مگر این که قبلاً مرکز عملیات خود را برای ارائه دفاتر و اسناد و مدارک کتباً به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام نموده باشد).

در اجرای این بند هرگاه مؤدی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید چنانچه مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جزء هزینه‌های قابل قبول خودداری می‌شود و در صورتی که مربوط به درآمد باشد، درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی الرأس تعیین خواهد شد.

۳- در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص 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 دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی 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 هیأت مزبور نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آیین نامه حسب مورد اقدام نماید و در هر حال هیأت مکلف است ظرف ده روز پس از انقضای یک ماه نظر خود را با توجیهات و دلایل لازم و کافی به اداره امور مالیاتی اعلام نماید تا براساس آن اقدام گردد. نظر هیأت با اکثریت مناط اعتبار است و نظر عضوی که در اقلیت قرار گیرد باید در صورت جلسه درج گردد. در مواردی که هیأت، نظر اداره امور مالیاتی را در مورد غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر مؤدی مردود اعلام می کند، باید مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی نیز اعلام نماید.

در تبصره دو ماده فوق الذکر نیز آمده است که هرگاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مؤدی وجود داشته باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد تعیین کند. در صورت داشتن درآمد ناشی از فعالیت های مکتوم که مستند به دلایل و قراین کافی باشد، درآمد مشمول مالیات آن فعالیت ها همواره از طریق علی الرأس تشخیص داده و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و مأخذ مطالبه مالیات واقع خواهد شد.

البته بحث موارد تشخیص علی الرأس صرفاً مربوط به ماده ۹۷ ق.م.م نیست بلکه با دقت در ق.م.م برخی مواد دیگری از ق.م.م را نیز می توان مربوط به بحث تشخیص علی الرأس دانست، از جمله مواد ۳۰، ۹۰، ۱۱۳، ۱۶۹، ۱۸۱ و ۲۲۸ که همگی مربوط به مواردی است که مؤدی یا اشخاص حقیقی و حقوقی پرداخت کننده مالیات به نحوی در انجام وظایف خود قصور نموده یا تخلفی کرده باشند و در این صورت به نحوی دستگاه مالیاتی از ابزار تشخیص علی الرأس بهره می برد (کتابی رودی، ۱۳۹۱: ۵۹).

این مهم در مورد مالیات های غیر مستقیم نیز پیش بینی گردیده است چنانچه قانون مالیات بر ارزش افزوده در ماده ۲۶ خود تشخیص علی الرأس را به عنوان ضمانت اجرای عدم ارائه دفاتر و اسناد در نظر گرفته است: «در مواردی که مأمورین ذی ربط سازمان امور مالیاتی کشور جهت رسیدگی به اظهارنامه یا بررسی میزان معاملات به مؤدیان مراجعه و دفاتر و اسناد و مدارک آنان را



در خواست نمایند، مؤدیان و خریداران مکلف به ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد می‌باشند و در صورت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مورد نیاز، متخلف مشمول جریمه مقرر در ماده ۲۲ این قانون گردیده و مالیات متعلق به موجب دستورالعملی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند، به صورت علی الرأس تشخیص داده و مطالبه و وصول خواهد شد».

## ۲- نحوه اعمال تشخیص علی الرأس

«در موارد تشخیص علی الرأس اداره امور مالیاتی باید پس از تحقیقات و بررسی‌های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی و غیر دولتی ابتدا قرینه و یا قرائن مذکور در این قانون را که متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی باشد انتخاب و دلایل انتخاب نوع قرینه یا قرائن و رقم آن‌ها را با توجیه کافی در گزارش رسیدگی قید نماید و سپس با اعمال ضریب یا ضرایب مقرر در قرینه یا قرائن انتخابی درآمد مشمول مالیاتی مؤدی را تعیین نماید. در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود معدلی که از نتایج اعمال ضریب به دست می‌آید، درآمد مشمول مالیات خواهد بود» (ماده ۹۸ ق.م.م).

بنابراین، برای تحقق تشخیص علی الرأس می‌بایست دو اقدام اساسی را انجام داد:

۱- انتخاب قرینه یا قرائن مالیاتی ۲- اعمال ضرایب مالیاتی

### ۲-۱- انتخاب قرینه یا قرائن مالیاتی

در ابتدا اداره امور مالیاتی باید تحقیقات و بررسی‌های لازم را انجام داده و اطلاعات مورد نیاز خود را از مراجع ذی ربط اعم از دولتی یا غیر دولتی گردآوری نموده و سپس با توجه به وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی قرینه یا قرائن و رقم آن‌ها را با توجیه کافی در گزارش خود ذکر نماید (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۴۱).

ماده ۱۵۲ ق.م.م قرائن مالیاتی را این گونه تعریف نموده و بر می‌شمارد: «قرائن مالیاتی عبارت است از عواملی که در هر رشته شغلی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی الرأس به کار می‌رود و فهرست آن به شرح ذیل می‌باشد:

۱- خرید سالانه ۲- فروش سالانه ۳- درآمد ناویژه ۴- میزان تولید در کارخانجات ۵- ارزش حق واگذاری محل کسب ۶- جمع کل وجوهی که بابت حق التحریر و حق الزحمه وصول

عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می شود یا میزان تمبر مصرفی آن‌ها ۷- سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب».

پیش‌بینی قرائن مالیاتی مانع از تعیین مالیات به وسیله مأمور بر اساس حدس و گمان و تشخیص‌های شخصی متفاوت و بدون مبنا می‌گردد و در جهت اجرای اصل عدم ابهام در تعیین مالیات یا تلاشی جهت نزدیک شدن به عدالت مالیاتی است (عباسی، ۱۳۸۷: ۲۴۳).

## ۲-۲- اعمال ضرایب مالیاتی

از آنجایی که مأمور مالیاتی ضریب یا ضرایب مقرر را در قرینه یا قراین انتخابی خود، اعمال و درآمد مشمول مالیات مؤدی را تعیین می‌نماید، بنابراین شناخت مفهوم ضرایب مالیاتی نیز از اهمیت خاصی برخوردار است. ماده ۱۵۳ ق.م.م در این زمینه می‌گوید: «ضرایب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه ای که حاصل ضرب آن‌ها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد».

پس به طور خلاصه می‌توان گفت:

ضریب مالیاتی مربوطه  $\times$  قرینه یا قراین مالیاتی = درآمد مشمول مالیات

معافیت سالانه قانونی - درآمد سالانه برآوردی = درآمد مشمول مالیات

نرخ مالیاتی  $\times$  درآمد مشمول مالیات = مالیات قابل پرداخت

در این زمینه نرخ مالیاتی را درصدی از مأخذ مالیات می‌دانند که مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر رقمی است که میزان برداشت از مأخذ مالیات را تعیین می‌کند. (Samuelson, And Nordhaus, ۱۹۹۸: ۲۹۳)

قانون‌گذار با توجه به اینکه در مشاغل مختلف، هزینه‌ها و عوامل دخیل در تعیین درآمد مشمول مالیات، متفاوت هستند، مقرر داشته است که کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی همه ساله ضرایب مربوط به هر شغل را با توجه به اهمیت و رونق شغل و هزینه‌های جانبی آن و جریان معاملات و نیز اوضاع و احوال اقتصادی تعیین نماید. بر اساس ماده ۱۵۴ ق.م.م اعضای کمیسیون مذکور عبارتند از: نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف، نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی، نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران در مورد سایر مشاغل.

عموماً در ارتباط با تعیین نوع ضرایب از سوی مأموران مالیاتی، رویه واحدی اعمال نمی شود، لذا در بخشنامه‌هایی خاص به منظور ایجاد وحدت رویه، ضوابطی مقرر شده است. از جمله بخشنامه شماره ۱۶۷۳۸ احکامی را در جهت تشخیص مؤدی عمده فروش از خرده فروش بر می‌شمارد که هر کدام از آن‌ها ضرایب مخصوص به خود خواهند داشت. هم‌چنین در بخشنامه شماره ۵/۳۰-۱۷۰۲۴/۹۱۵ به تشکیل هیأت حل اختلاف جهت تعیین ضریب مالیاتی در آمدی که در جدول ضرایب مالیاتی سال مربوطه برای آن ضریب تعیین نشده، حکم داده است. از جمله موارد دیگر که در جهت حمایت از توسعه اقتصادی و فرهنگی ضوابطی حمایتی مقرر نموده است، می‌توان به بخشنامه‌هایی در ارتباط با تولید نان صنعتی (بخشنامه شماره ۴/۳۰-۳۴۵۲۴) و حمایت از ناشران و کتابفروشان (بخشنامه شماره ۵۰۰۷۶/۱۰۱۹۳/۴/۳۰) اشاره داشت که طی آن‌ها کمیسیون تعیین ضرایب را مکلف نموده است تا بر اساس مقتضیات و وضعیت اقتصادی هر کدام، اقدام به تعیین ضریب متناسب و عادلانه بنماید.

### ۳- نکاتی که در تشخیص علی الرأس می‌بایست رعایت نمود

در ارتباط با تشخیص علی الرأس، قانون‌گذار به دستگاه مالیاتی اختیار تام اعطا ننموده است بلکه بالطبع به منظور جلوگیری از سوء استفاده احتمالی از این اقتدار، دستگاه مالیاتی را مجاب نموده است تا با رعایت احتیاط و ذکر دلایل کافی به این امر اقدام نماید. در همین راستا است که در بند ۳ ماده ۹۷ حق اعتراض را نیز برای مؤدی در نظر گرفته است.

برخی دیگر از نکات قابل توجه را می‌توان در آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوطه استخراج نمود که از جمله آن‌ها ماده ۳۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م می‌باشد که طی آن مأموران مالیاتی باید برای انتخاب قرینه یا قرآینی که متناسب با فعالیت مؤدی است و هم‌چنین ضریبی که برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به کار می‌رود در گزارش رسیدگی دلایل کافی اقامه نماید. هم‌چنین در ماده ۳۷ آیین‌نامه مذکور آمده است که «در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ ق.م.م، مأموران مالیاتی مکلف‌اند تاریخ مراجعه به محل، جهت رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک را کتباً به مؤدی ابلاغ نمایند و فاصله تاریخ تا روز مراجعه در هیچ مورد نباید کم‌تر از یک هفته و بیشتر از ۱۵ روز باشد و در صورت تقاضای مؤدی مشروط به عذر موجه، مهلت مزبور تا ۵ روز بیشتر تمدید می‌شود». به نظر می‌رسد این تکلیف برای مأموران مالیاتی در جهت رعایت حقوق مؤدیان می‌باشد و برای این کار

مدتی را جهت ابلاغ معین کرده و حتی با رعایت شرایطی، اجازه تمدید نیز داده است. این اقدام می‌تواند در امر تشخیص مالیات و نیز حسن اعتماد طرفین مفید واقع شود (افتخاری، ۱۳۸۶: ۸۱).

در این راستا در بخشنامه شماره ۲۷۸۷۶/۶۸۸۷/۴/۳۰ نیز به منظور رفع هر گونه اشکال و اتخاذ رویه‌های اصولی و هماهنگ، نکاتی را که مورد تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز قرار گرفته است، متذکر می‌گردد. از جمله اینکه مأموران تشخیص و یا کارشناسان مالیاتی و حساب‌رسان مالیاتی را ملزم دانسته است تا در صورتی که امکان استخراج قرائن مالیاتی از دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی وجود نداشته باشد، با مراجعه به محل کار یا تولید و عنداللزوم به اشخاص ثالث و انجام تحقیقات کافی قرینه یا قرائن مناسب را مشخص و آن‌گاه با اعمال ضریب یا ضرائب مالیاتی مقرر حسب مورد نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام نمایند. هم‌چنین در قسمت دیگری از این بخشنامه آمده است «در مواردی که درآمد مشمول مالیات تعیین شده به طریق علی‌الرأس بنا به جهاتی کمتر از سودی است که مؤدیان مالیاتی در صورت‌های مالی تسلیمی در مهلت مقرر یا خارج از آن ابراز نموده‌اند، سود مندرج در صورت‌های مالی با توجه به مفاد تبصره ۲ ماده ۲۱۰ ق.م.م و مقررات قانون مدنی در باب اقرار، باید مبنای محاسبه مالیات قرار گیرد». در این ارتباط لازم به توضیح است که اگرچه اقرار، اخبار به حقی است به نفع مقرر له و به ضرر خود، ولی اظهار نامه این خاصیت را همیشه نداشته، زیرا گاهی مؤدی در قالب اظهارنامه خود را معاف از مالیات اعلام می‌دارد، لذا می‌توان گفت که اقرارنامه عام‌تر از اظهارنامه می‌باشد (افتخاری، ۱۳۸۶: ۸۴).

بخشنامه شماره ۴/۳۰-۲۱۰۳۴/۴۲۲۱- نیز حوزه‌های مالیاتی را مکلف می‌کند که پس از تأیید مردودی دفاتر از سوی هیأت سه نفره موضوع بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م، در صورت عدم امکان تعیین درآمد از طریق رسیدگی به اسناد و مدارک یا دفاتر مؤدی، مراتب را با توجیه کافی در گزارش رسیدگی درج و سپس به طریق علی‌الرأس اقدامات لازم معمول دارند.

از جمله نکات مهم دیگری که به کارایی این نوع ضمانت اجرا می‌افزاید، قدرت بیشتر تشخیص علی‌الرأس است تا مؤدی را از گرایش‌های کنونی نسبت به تشخیص مالیات توسط مأمور مالیاتی دور سازد و انگیزه‌ای در او پدید آورد که مالیات خود را دقیقاً براساس موازین قانون محاسبه و اظهارنامه پرداخت کند، به نحوی که تشخیص علی‌الرأس به عنوان یک ابزار نیرومند نهایی متوجه مالیات‌گريزان شود (علیزاده، ۱۳۸۲: ۵۹).

### گفتار سوم: عملیات اجرایی مالیات (وصول قهری مالیات)

در حقوق مالیاتی، اصل بر رضایت مؤدی در پرداخت مالیات می‌باشد (پیرنیا، ۱۳۴۸: ۱۳۳). اما همان‌طور که قبلاً نیز اشاره شده است مالیات از مصادیق اعمال حاکمیت دولت بوده و دستگاه مالیاتی در صورت عدم پرداخت مالیات از جانب مؤدی از امتیاز قدرت عمومی بهره برده و با توسل به قوه قهریه و اجبار، نسبت به وصول مالیات اقدام خواهد کرد (رنجیری، و بادامچی، ۱۳۸۴: ۹۸)

از این اقتدار قدرت عمومی مالیاتی عموماً در اصطلاح به «اجرا گذاشتن مالیات» یا توسل به عملیات اجرایی یاد می‌کنند (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۶۲ و پیرنیا، ۱۳۴۸: ۱۳۳). اما باید توجه داشت که دستگاه مالیاتی معمولاً بدون فشار عمل می‌کند. زیرا خواهان همکاری آزادانه مؤدی مالیاتی است (پروتابا و ماری کوتره، ۱۳۸۷: ۶۶). پس به طور کلی می‌توان گفت اصل بر این است که در جهت اطمینان فی مابین مؤدیان و دولت، مؤدی با اختیار و اراده خویش مالیات متعلقه را پرداخت نماید؛ اما چنین اصلی استثنا بردار است و اعمال استثنا ناشی از اعمال حاکمیت دولت و جنبه آمرانه بودن مالیات است (کتابی رودی، ۱۳۹۱: ۱۱۳).

از آنجا که وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی رأساً توسط دستگاه مالیاتی و بدون مراجعه به دادگستری صورت می‌گیرد، سبب می‌شود وصول مالیات با سرعت بیشتری انجام شود و از این رو می‌توان آن را مهم‌ترین ضمانت اجرا برای وصول مالیات دانست (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ۱۶۸).

در رابطه با وصول قهری مالیات مقرر، هرگاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ۱۰ روز از ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید، اداره امور مالیاتی مربوطه، به موجب برگ اجرایی به وی ابلاغ می‌کند که می‌بایستی ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی‌اش را بپردازد. چنانچه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرایی مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند یا ترتیب پرداخت آن را ندهد به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرایم متعلقه به اضافه ۱۰٪ بدهی از اموال منقول و یا غیر منقول و یا مطالبات مؤدی توقیف خواهد شد و در صورت عدم تمکین مؤدی این اموال توقیف شده به فروش خواهد رفت. بنابراین برای اجرای صحیح و منصفانه عملیات اجرایی قانون‌گذار مراحل را برای اعمال این قدرت در نظر گرفته است تا دستگاه مالیاتی بتواند رأساً و بدون مراجعه به دادگستری بلکه از طریق اداره اجرائیات، خود این اقدام را انجام دهد. این مراحل عبارتند از:

مرحله صدور و ابلاغ برگ اجرایی، مرحله توقیف اموال و مرحله فروش اموال که به بررسی هر کدام پرداخته می‌شود:

### ۱- ابلاغ برگ اجرایی

قبل از الزام مؤدی به پرداخت مالیات، اداره مالیات‌ها بدون اینکه جنبه تهدید داشته باشد او را مخیر می‌کند که یا داوطلبانه مالیات خود را پردازد یا مورد تعقیب قانونی قرار خواهد گرفت (پروتابا و ماری کوتره، ۱۳۸۷: ۶۶). اولین اقدامی که دستگاه مالیاتی در مقابل عدم پرداخت مالیات توسط مؤدی، به کار می‌بندد این است که برای مؤدی ابلاغیه می‌فرستد. در فرانسه دستگاه مالیاتی در صورتی که مؤدی در وصول مالیات‌ها یا در پرداخت علی الحساب‌ها تأخیر ورزد، دوازده روز قبل از هر اقدام اجرایی برای مؤدی ابلاغیه می‌فرستد و اگر او باز هم بدهی خود را پردازد آن موقع دستگاه مالیاتی به عملیات اجرایی متوسل می‌شود (همان: ۶۷).

در حقوق مالیاتی ایران نیز در ماده ۲۱۰ ق.م.م است که در آن قانون‌گذار بیان می‌دارد: «هرگاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرائی به او ابلاغ می‌کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را پردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد». بنابراین مؤدی پس از صدور این ابلاغیه یک ماه یا سی روز فرصت خواهد داشت تا بدهی مالیاتی خود را پرداخت نماید. از آن جا که در متن ماده به مؤدی اجازه داده است که ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد، می‌توان این‌گونه برداشت نمود که دستگاه مالیاتی الزامی در وصول نقدی و فوری بدهی مالیاتی نداشته و می‌تواند با مؤدی به گونه دیگری مانند تقسیط بدهی مالیاتی توافق نماید.

برگ اجرایی می‌بایست حاوی اطلاعات و مدارک خاصی باشد که این مهم در تبصره یک ماده ۲۱۰ ق.م.م مورد اشاره قرار گرفته است و در آن آمده است: «در برگ اجرایی باید نوع و مبلغ مالیات مدارک تشخیص قطعی بدهی، سال مالیاتی، مبلغ پرداخت شده قبلی و جریمه متعلق درج گردد».

از آن جا که اجرای مالیات پس از قطعی شدن آن تحقق می‌یابد قانون‌گذار در تبصره ۲ ماده مذکور به این نکته اشاره دارد که: «آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی مذکور در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می‌شود و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است».

لازم به ذکر است که برگ اجرایی در سه نسخه تهیه و تنظیم می‌شود. یک نسخه در پرونده مؤدی بایگانی می‌شود. نسخه دوم به مؤدی ابلاغ می‌شود و نسخه سوم با قید تاریخ ابلاغ به مؤدی، به امضای مأمور ابلاغ و مؤدی رسیده و جهت ضبط در پرونده مربوط به قسمت اجرا فرستاده می‌شود (ماده ۳ آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۸/۲/۲۴).

## ۲- توقیف اموال

مرحله دوم عملیات اجرایی، مرحله توقیف اموال مؤدی است که قانون‌گذار تمهیداتی را پیش بینی نموده تا دستگاه مالیاتی قدرت توقیف اموال مؤدیان متخلف را داشته و با فروش آن‌ها مالیات را وصول نماید (ثورونی، ۱۳۸۴: ۱۹۰). با اعمال حق توقیف، اداره مالیاتی می‌تواند کالاهای ممنوع یا کالاهایی را که برخلاف مقررات جریان دارد بازداشت کند. در این مورد نه تنها می‌تواند مال مشمول مالیات، بلکه حتی اشیایی هم که باعث تسهیل تقلب شده‌اند مانند وسیله حمل نقل را توقیف کند (پروتابا، و ماری کوتره، ۱۳۸۷: ۴۲).

قانون‌گذار ایران در ماده ۲۱۱ ق.م.م مقرر داشته است که: «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 مالیاتی ندهد به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرائم متعلق به اضافه ده درصد (۱۰٪) بدهی از اموال منقول یا غیر منقول و مطالبات مؤدی توقیف خواهد شد. صدور دستور توقیف و دستور اجرای آن به عهده اجرائیات اداره امور مالیاتی می‌باشد». مراد از موعد مقرر در این ماده، یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ اجرایی صادره از اداره امور اقتصادی و دارایی می‌باشد که بر طبق ماده ۲۱۰ آن را تعیین نموده است.

لازم به ذکر است که بر طبق ماده ۲۱۱ و هم‌چنین مواد ۵ و ۴۶ آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها می‌توان گفت که توقیف اموال غیر منقول مؤدی در صورتی است که اموال منقول مؤدی تکافوی بدهی مؤدی را ننماید یا به اموال منقول وی دسترسی نباشد. چرا که توقیف اموال مؤدی می‌بایست از نقدترین اموال و ساده‌ترین آن وی صورت گیرد و مالیات باید در اسرع وقت و به صورت نقد به خزانه دولت واریز شود (پیرنیا، ۱۳۴۸: ۱۳۴).

در مورد نحوه بازداشت و توقیف اموال مؤدی ماده ۶ آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها مقرر

می‌دارد: «توقیف اموال مؤدی توسط هیأت اجرایی شامل مأمور اجراء و حسب اقتضاء با کمک مأمورین نیروی انتظامی با حضور نماینده دادستان یا دادگاه عمومی بخش به عمل خواهد آمد. عدم حضور مؤدی، بسته یا قفل بودن محلی که اموال در آن است یا امتناع مؤدی و کسان او از بازکردن در، مانع عملیات اجرایی نبوده و هیأت مزبور می‌تواند در را باز و اموال را با تنظیم صورت جلسه بازداشت نماید».

از آن جایی که توقیف اموال مستلزم ورود و تفتیش منزل، محل کار و ... مؤدی می‌باشد حضور مسئولان قضایی و ضابطین دادگستری ضروری است و حتی عدم همکاری مؤدی با مأموران توقیف مانع انجام امر توقیف و یا تأخیر در آن نخواهد شد (کتابی رودی، ۱۳۹۱: ۱۱۶).

مطابق ماده ۲۱۲ ق.م.ا امکان توقیف برخی از اموال وجود ندارد که این اموال که به اصطلاح حقوقی، جزو مستثنیات دین به حساب می‌آیند (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۶۳) شامل موارد زیر می‌گردد:

- ۱- دو سوم حقوق حقوق بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه.
- ۲- لباس و اشیاء و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مؤدی و افراد تحت تکفل او لازم است و هم چنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب النفقه مؤدی.
- ۳- ابزار آلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تأمین حداقل معیشت مؤدی لازم است.

۴- محل سکونت به قدر متعارف.

در ادامه این ماده طی سه تبصره احکام دیگری را در این زمینه بر می‌شمارد از جمله اینکه: هر گاه ارزش مالی که برای توقیف در نظر گرفته می‌شود زاید بر میزان بدهی مالیاتی مؤدی بوده و قابل تفکیک نباشد تمام مال توقیف و فروخته خواهد شد و مازاد مسترد می‌شود مگر اینکه مؤدی اموال بلامعارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید؛ هم‌چنین هر گاه مؤدی یکی از زوجین باشد که در یک خانه زندگی می‌نمایند از اثاث البیت آنچه عادتاً مورد استفاده زنان است، متعلق به زن و بقیه متعلق به شوهر شناخته می‌شود مگر آنکه خلاف ترتیب فوق معلوم شود و بالاخره اینکه توقیف واحدهای تولیدی اعم از کشاورزی و صنعتی در مدت عملیات اجرائی نباید موجب تعطیل واحد تولیدی گردد. هم‌چنین در ماده ۸ آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها، توقیف اموالی که در تصرف غیر است و متصرف نسبت به آن ادعای مالکیت می‌کند را نیز غیر ممکن دانسته است. «در صورتی که شخص ثالث نسبت به مال غیر منقول توقیف شده ادعای حق کند، اگر دعوی مستند به



سند رسمی بوده تاریخ سند مقدم بر بازداشت مال غیر منقول باشد و مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م.م قرار گیرد، عملیات اجرایی متوقف خواهد گردید» (تبصره ۱ ماده ۸ آیین نامه اجرایی وصول مالیات ها).

یکی از اقدامات اساسی در مرحله توقیف، ارزیابی اموال می باشد که این اموال ترجیحاً به وسیله کارشناس ذی ربط وزارت امور اقتصادی و دارایی (کارشناس ارشد مالیاتی) ارزیابی خواهد شد و پس از تأیید رئیس گروه مالیاتی که در صورت عدم تأیید، نظر رئیس گروه مالیاتی ملاک عمل خواهد بود، یک نسخه از برگ ارزیابی به مؤدی ابلاغ خواهد شد. چنانچه مؤدی نسبت به ارزیابی مذکور معترض باشد، می تواند ظرف مدت ده روز از تاریخ ابلاغ، کتباً از اداره امور مالیاتی تقاضا نماید که ارزیابی به وسیله کارشناس رسمی دادگستری یا خبره به عمل آید. در این صورت وقتی به درخواست مزبور ترتیب اثر داده خواهد شد که حق الزحمه کارشناس طبق مقررات مربوط تودیع و قبض آن به اجرائیات اداره امور مالیاتی ارائه شود؛ گزارش کارشناس رسمی یا خبره باید ظرف مدت پانزده روز از تاریخ تقاضای مؤدی تهیه و توسط کارشناس رسمی دادگستری یا خبره به اجرائیات اداره امور مالیاتی مربوط ارائه گردد (ماده ۲۱۳ ق.م.م.م و ماده ۱۳ آیین نامه اجرایی وصول مالیات ها).

مطابق ماده ۲۷ آیین نامه اجرایی وصول مالیات ها توقیف از اموال منقول مؤدی صورت می گیرد و چنانچه مؤدی ادعا نماید که وجه نقد یا اموال منقول او نزد شخص ثالث (اعم از حقیقی یا حقوقی و اعم از بدهی حال یا مؤجل) است و یا قسمت اجرا از این امر مطلع شود، از آن اموال معادل بدهی اعم از اصل و جرائم متعلقه و ده درصد اضافی و سایر هزینه های اجرایی توقیف خواهد شد و قسمت اجرائیات توقیف نامه ای در دو نسخه تهیه کرده و یک نسخه را به شخص ثالث ابلاغ نموده و در نسخه دوم رسید اخذ می شود. ماده ۲۸ آیین نامه فوق الذکر شخص ثالث را ملزم می سازد که در صورت ابلاغ توقیف نامه به وی، وجه یا اموال توقیف شده را به صاحب آن ندهد والا معادل وجه یا قیمت آن از وی وصول خواهد شد. هر گاه شخص ثالث از تحویل وجه یا اموال توقیف شده مؤدی به مأمور اجرا خودداری کند و یا در صورت حال بودن طلب، از واریز آن ظرف ۵ روز از تاریخ ابلاغ توقیف نامه به حساب تعیین شده از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی خودداری نماید و نیز طلبی که مهلت پرداخت آن رسیده را به حساب مربوط واریز ننماید، مستنکف محسوب شده و معادل آن از اموال شخصی او (شخص ثالث) توقیف می گردد (مجیبی

فر، ۱۳۹۰: ۱۷۲). ماده ۲۹ آیین نامه مذکور گواهی واريز وجه يا طلب به حساب مربوطه که از طرف اداره اجرائيات صادر می شود را به منزله پرداخت داین به مؤدی می داند.

همان طور که گفته شد اصل بر توقیف اموال منقول است ولی چنانچه اموال منقول کافی نباشد، از اموال غیر منقول مؤدی توقیف خواهد شد که از طریق بازداشت نامه صورت می گیرد. بازداشت نامه در چهار نسخه تهیه و نسخه چهارم بلافاصله به اداره ثبت اسناد محل ارسال و کتباً اعلام می شود که ملک یا املاک مذکور در بازداشت نامه ضمیمه، در قبال بدهی مؤدی بازداشت بوده و نقل و انتقال آن ممنوع است. اداره ثبت به محض وصول اعلامیه مذکور باید توقیف بودن ملک را در دفاتر مربوط قید و موقوف معامله بودن آن را در پرونده ثبتی نیز منعکس نموده و نتیجه اقدامات را ظرف یک هفته اعلام دارد (ماده ۴۷ آیین نامه اجرایی وصول مالیات ها)

### ۳- فروش اموال

پس از توقیف و ارزیابی اموال توقیفی چنانچه مؤدی به وظیفه خود در پرداخت مالیات عمل نکند، نوبت به مرحله سوم عملیات اجرایی می رسد و آن مرحله فروش اموال می باشد. اموال توقیف شده از طریق مزایده یا حراج به فروش رسیده، مالیات، جرائم متعلقه، مخارج توقیف، نگهداری، ارزیابی و مخارج فروش آن از حاصل فروش اموال مؤدی کسر و اگر مازاد آن مبلغی باقی ماند، به مؤدی پرداخت خواهد شد (پیرنیا، ۱۳۴۸: ۱۶۹). بدین ترتیب آخرین مرحله از مراحل سه گانه اجرای مالیات ها مرحله فروش مال توقیف شده می باشد که احکام و مقررات مربوط بدان در ق.م.م و آیین نامه اجرایی وصول مالیات ها به تفصیل آمده است.

تا قبل از ورود به این مرحله مؤدی می تواند در پرداخت بدهی خود با قسمت اجرا توافق نماید و مانع فروش اموال توقیف شده گردد و در این صورت حتی اجازه داده شده است که با مجوز وزارت امور اقتصادی و دارایی بدهی مربوط برای مدت حداکثر سه سال از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی طبق سند رسمی و با اخذ تضمین کافی تقسیط گردد (ماده ۳۱ آیین نامه اجرایی وصول مالیات ها) اما با ورود به این مرحله و با انقضای مدت تعیین شده، سازمان امور مالیاتی حق دارد که اموال توقیف شده را مطابق مقررات از طریق حراج یا مزایده به فروش رسانده و طلب دولت به اضافه کلیه هزینه های فروش و مخارج توقیف، نگهداری و ارزیابی اموال مؤدی را کسر نموده و اگر مبلغی مازاد بر آن ها ماند به مؤدی برگرداند (رستمی، ۱۳۸۷: ۱۸۳). این موضوع در

ماده ۲۱۴ ق.م.م مورد اشاره قرار گرفته است که طی آن: «کلیه اقدامات لازم مربوط به آگهی حراج و مزایده فروش اموال مورد توقیف اعم از منقول و غیر منقول به عهده مسئول اجرائی اداره امور مالیاتی می‌باشد. در مورد فروش اموال غیر منقول در صورتی که پس از انجام تشریفات مقرر و تعیین خریدار، مالک برای امضای سند حاضر نشود مسئول اجرائیات اداره امور مالیاتی به استناد مدارک مربوط از اداره ثبت محل تقاضای انتقال ملک به نام خریدار خواهد کرد و اداره ثبت اسناد و املاک مکلف به اجرای آن است».

در مورد اموال منقول در آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها آمده است که آگهی فروش، پس از انقضای مدت ده روز پس از توقیف منتشر خواهد شد که در آن نوع اموال بازداشت شده، قیمت مزایده، روز و ساعت و محل فروش و ... مشخص خواهد گردید. در مورد نحوه فروش نیز آمده است که در روز فروش کسی که بالاترین قیمت را پیشنهاد دهد، خریدار شناخته شده و باید تمام قیمت را به حسابی که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین شده واریز نماید. در صورت خودداری شخص، فی المجلس مال به دیگری فروخته می‌شود. البته در صورتی که مالی به قیمت ارزیابی شده خریدار نداشته، اداره اجرائیات می‌تواند با انتشار آگهی اعلام کند که اموال مورد آگهی به هر مبلغ که خریدار داشته باشد از طریق حراج به فروش می‌رسد. در این صورت چنانچه حاصل فروش برای بدهی مؤدی کافی نباشد، قسمت اجرا اموال دیگری از مؤدی را تا میزان تأدیه بقیه بدهی به توقیف می‌رساند (مواد ۳۲، ۴۰ و ۴۲ آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها). در مورد اموال منقول علاوه بر اینکه دستگاه مالیاتی می‌تواند هر گاه خریداری برای مال توقیف شده در مرحله اول پیدا نشد ترتیب مزایده را به حراج تبدیل کند، ملزم است که اموال منقول توقیفی را که ارزش آن‌ها کمتر از سیصد هزار ریال است را نیز به طریقه حراج و بدون نیاز به انتشار آگهی به فروش برساند (ماده ۲۴ آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها) حراج همان مزایده حضوری و شفاهی است که طبق ماده ۳۷ آیین نامه معاملات دولتی مصوب ۱۳۴۹ مخصوص معاملات متوسط است (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۶۳).

در مورد اموال غیر منقول نیز طبیعتاً می‌بایست آگهی مزایده از اطلاعات جامع تری از قبیل: نام و نام خانوادگی مؤدی، نوع مال غیر منقول، محل وقوع و مساحت تقریبی آن، علت فروش، روز و ساعت و محل فروش، قیمت مزایده و ... برخوردار باشد. (ماده ۴۹ آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها)

پس از این که مزایده به اتمام رسیده و مال مربوطه به فروش رسید، صورت مجلس امضاء خواهد شد اما سند انتقال بعد از دو ماه از تاریخ تنظیم صورت مجلس مزایده صادر خواهد شد. این حکم بدین خاطر است که اگر مؤدی در مهلت دو ماه کلیه بدهی خود را به اضافه ده درصد آن و هزینه‌های متعلقه تأدیه نماید، از مال یا اموال توقیف شده رفع توقیف خواهد شد (ماده ۵۲ آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها).

اگر مؤدی پس از انقضای دو ماه مذکور برای امضای سند انتقال حاضر نشود. مسئول اجرائیات مستندات و مدارک لازم را به دفتر اسناد رسمی ارسال و نماینده حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به نمایندگی از طرف مؤدی سند انتقال را امضا خواهد کرد (ماده ۵۳ آیین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها).

با توجه به این که مقوله اجرای مالیات یکی از اختیارات موسع و با اهمیتی محسوب می‌گردد امکان بروز اختلاف در آن بسیار زیاد است؛ به همین دلیل قانون‌گذار مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی را هیأت حل اختلاف مالیاتی دانسته است و مقرر نموده است تا به این نوع شکایات به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی شود. یکی از موارد احتمالی اختلاف این است که دستگاه مالیاتی قبل از قطعیت مالیات به اقدامات اجرایی مبادرت ورزد که در این صورت هیأت حل اختلاف اگر شکایت مربوطه را وارد بداند ضمن صدور رأی به بطلان اجرائیه، حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره از هیأت حل اختلاف در این زمینه قطعی و لازم الاجرا خواهد بود (ماده ۲۱۶ ق.م.م و تبصره یک آن).

در این جا لازم به ذکر است که بر طبق ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، کلیه مطالب گفته شده در فصل نهم باب چهارم ق.م.م به قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل تسری است. لذا مطالب پیش گفته نسبت به این نوع مالیات‌ها نیز قابل اجراست.

### جمع بندی و نتیجه گیری

مالیات ابزاری است برای توزیع عادلانه درآمد و ثروت کشور که نقش تعدیل کننده ثروت در جامعه را بر عهده دارد. مهم‌ترین عاملی که می‌تواند عدالت اجتماعی را محقق کند، مالیات است و

تا زمانی که بخش مالیات سازماندهی نشود، نمی‌توان چندان امیدی به اقتصاد یک کشور داشت. اجرای دقیق و عادلانه قوانین مربوط به اخذ مالیات در جامعه نه تنها سبب از میان رفتن فاصله طبقاتی بلکه باعث کاهش تورم در اقتصاد نیز می‌شود.

در همین راستا دو مورد از مهم‌ترین اقتدارات قانونی دستگاه مالیاتی یکی در مرحله تشخیص و دیگری در مرحله وصول یعنی «تشخیص علی الرأس» و «عملیات اجرایی مالیات»، از اهمیت به‌سزایی برخوردار خواهند بود که در این مقاله ضمن تفهیم اجمالی هر یک، به قواعد و ضوابطی که بر طبق قوانین و مقررات بر هر کدام از این اقتدارات حاکم است، اشاره گردد. دستگاه مالیاتی، تشخیص علی الرأس را در قبال مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه و سایر اسناد و مدارک در موعد مقرر خودداری نموده و یا آن‌ها را بر خلاف واقع تسلیم کرده باشند، اعمال می‌نماید. بدین صورت که به جای اظهارنامه مؤدی، خود دستگاه مالیاتی رأساً به محاسبه مالیات متعلقه از طریق انتخاب قرائن و اعمال ضرایب مالیاتی اقدام می‌نماید. در مرحله وصول نیز دستگاه مالیاتی به عنوان نماینده قدرت عمومی، علیه مؤدیانی که مالیات متعلقه و جرایم مربوطه را در موعد مقرر پرداخت ننمایند، به ابزار اجبار و قوه قهریه تمسک می‌جوید و به اصطلاح حقوقی، مالیات را به اجرا می‌گذارد. دستگاه مالیاتی این اقتدار خویش را از طریق اداره اجرائیات سازمان مالیاتی، اداره می‌کند و در آن طرق سه گانه عملیات اجرایی شامل: ابلاغ برگ اجرایی، توقیف اموال و در نهایت فروش اموال توقیف شده را دنبال خواهد نمود.

البته باید توجه داشت، هم‌چنان که آگاهی دستگاه مالیاتی از حقوق و تکالیف خود می‌تواند بر کارآیی نظام مالیاتی بیفزاید، توسل دستگاه مالیاتی به اقتدارات قهری خویش گاهی موجب بی‌اعتنایی و فرار بیش‌تر مؤدیان از پرداخت مالیات می‌گردد. به همین دلیل می‌بایست به مقوله مشارکت و همکاری مؤدیان که با اعطای حقوق ویژه به آن‌ها تحقق خواهد پذیرفت، توجه نمود.

## منابع

- ۱- افتخاری. محمد. ۱۳۸۶. تحلیل ضمانت اجرای قانون مالیات‌های مستقیم. رساله کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی. دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبائی.
- ۲- پروتوبا. لویی و ژان ماری کوتره. ۱۳۸۷. حقوق مالیاتی. ترجمه محمد علی یزدان بخش.

- تهران. انتشارات خاتون.
- ۳- پیرنیا. حسین. ۱۳۴۸. مالیه عمومی «مالیات ها و بودجه». تهران. ابن سینا.
  - ۴- توکلی. احمد. ۱۳۸۶. مالیه عمومی برای رشته های علوم انسانی. تهران. سمت.
  - ۵- ثورونی. ویکتور. ۱۳۸۴. طراحی و نگارش قانون مالیاتی. ترجمه مرتضی ملا نظر. تهران. سازمان امور مالیاتی کشور.
  - ۶- حیرانی. یاسین. ۱۳۸۰. بررسی موانع نهادی وصول مالیات های مستقیم در ایران. رساله کارشناسی ارشد علوم اقتصادی. دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
  - ۷- درخشان. مسعود. ۱۳۷۳. ملاحظاتی در مفاهیم و نقش مالیات در اقتصاد اسلامی و اقتصاد متعارف. تهران. معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی.
  - ۸- رستمی. ولی. ۱۳۸۷. «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران». فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران. دوره ۳۸. شماره ۳. صص ۱۶۵ تا ۱۸۹
  - ۹- رستمی. ولی. ۱۳۹۰. مالیه عمومی. تهران. میزان.
  - ۱۰- رضایی زاده. محمد جواد و درویش وند ابوالفضل. ۱۳۸۸. «نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور». فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران. دوره ۳۹. شماره ۲. صص ۱۴۹ تا ۱۶۷.
  - ۱۱- رنجبری. ابوالفضل و بادامچی علی. ۱۳۸۴. حقوق مالی و مالیه عمومی. تهران. مجد.
  - ۱۲- رنگریز. حسن و خورشیدی غلامحسین. ۱۳۷۷. مالیه عمومی و تنظیم خط مشی مالی دولت. تهران. شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
  - ۱۳- شریفی. محمد. ۱۳۸۸. «پارادوکس نفت و توسعه در ایران». فصلنامه تحقیقات سیاسی و بین المللی. دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهرضا. شماره دوم. صص ۱۴۵ تا ۱۶۴
  - ۱۴- عباسی. بیژن. ۱۳۸۹. حقوق اداری. تهران. نشر داد گستر.
  - ۱۵- عباسی. عبادالله. ۱۳۸۷. مطالعه نظام مالیاتی بر مبنای قانون مالیات های مستقیم. قم. انشراح.
  - ۱۶- علیزاده. حسین. ۱۳۸۲. بررسی عوامل تأثیر گذار بر عدم تشخیص صحیح مالیات در نظام مالیاتی ایران و ارائه روشی مطلوب در جهت افزایش وصول در استان آذربایجان غربی. رساله کارشناسی ارشد رشته مدیریت دولتی. دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
  - ۱۷- علیمی. حسینعلی. ۱۳۸۳. برنامه های حسابرسی مالیاتی. مروری بر مالیات. تهران. مؤسسه

فرهنگی حسابداران امروز.

۱۸- کتابی رودی. احمد. ۱۳۹۱. بررسی امتیازات قدرت عمومی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان. رساله کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی. دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.

۱۹- مجیبی فر. محمد صادق. ۱۳۹۰. حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران. تهران. انتشارات جاودانه. جنگل.

۲۰- وارسته باز قلعه. محمد. ۱۳۸۸. حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی در حقوق ایران. رساله کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی. دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.

۲۱- Foreman. (Antohony) Gerald (Mowles). ۲۰۰۲. Tax Handbook. Zurich. Zurich Financial Service.

۲۲- Musgrave.(R.A). Musgrave.(P.B) ۱۹۸۹. Public Finance in Theory and Practice. New York. Mc Graw- Hill.

۲۳- Samuelson.(P.A). Nordhaus. (W.D) ۱۹۹۸. Economics. USA. McGraw-Hill.

۲۴- Stapenhurst.R. Kpundeh.S. ۱۹۹۹. Corruption. toward a Model for Building National Integrity. USA. Word Band.

**Received: ۷ May ۲۰۱۲**

**Accepted: ۱۰ Dec ۲۰۱۳**