

اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران^۱

ولی رستمی^۲

چکیده:

اصولاً مالیات به عنوان نخستین و مهم‌ترین منبع درآمدهای عمومی، نقشی مهم در تأمین هزینه‌های عمومی ایفا می‌کند و در این راستا از اهمیت و جایگاهی فوق‌العاده نزد دولت‌ها برخوردار است. بدین لحاظ در حقوق مالیاتی همه کشورهای و از جمله ایران، برای اینکه دستگاه مالیاتی بتواند وظایف و مسؤولیت‌های خود را در این باره به خوبی انجام دهد، حقوق و اختیاراتی ویژه به سازمان مذکور اعطاء شده است که از آن به عنوان «اعمال قدرت مالیاتی» نیز نام می‌برند. مع‌الوصف امروزه مقدم بر استفاده از این اقتدارات و امتیازات، بر لزوم جلب مشارکت و همکاری مؤدیان مالیاتی تأکید می‌شود که حقوق مالیاتی ایران نیز از آن بی‌بهره نیست. بررسی و تبیین موضوع بحث به خوبی نشان می‌دهد که مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می‌رود و با اقتدار و تداوم بقای آن عجین است.

واژگان کلیدی: مالیات، دستگاه مالیاتی، اعمال قدرت مالیاتی، تشخیص مالیات، وصول

مالیات، حقوق مالیاتی، مؤدی مالیاتی، اقتدارات و اختیارات

۱. نقل از «فصلنامه حقوق»، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۸، شماره ۳، پاییز ۱۳۸۷.

۲. استادیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.

مقدمه

به طور کلی مالیات مظهر حاکمیت دولت است و با توجه به نقشی مهم که به عنوان نخستین و مهم‌ترین منبع درآمدهای عمومی در تأمین هزینه‌های عمومی ایفا می‌کند از اهمیت بسزا و جایگاهی ویژه در نزد دولت‌ها برخوردار است. بدین لحاظ در تمام کشورها برای اینکه دستگاه مالیاتی 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 می‌کنند که به آن «اعمال قدرت مالیاتی» گفته می‌شود.

البته قوه مجریه و سازمان‌های 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 می‌شود. طبعاً سازمان مالیاتی نیز از این حقوق و اختیارات برخوردار است. اما به خاطر اهمیت فوق‌العاده مالیات، معمولاً دولت‌ها اختیارات و امتیازاتی منحصر به فرد به سازمان یاد شده اعطا می‌کنند که در خور بحث و بررسی است. اعمال قدرت مالیاتی در تمام مراحل سه‌گانه مالیات، شامل مراحل انتخاب مأخذ مالیات، تشخیص مالیات و بالاخره وصول مالیات وجود دارد که در مرحله اول اصولاً با وضع مالیات بر مأخذ و منابع گوناگون توسط قانون انجام می‌گیرد. اما در مراحل دیگر که جنبه اجرایی دارند و به موجب قانون برعهده و مسؤلیت دستگاه مایه قرار گرفته‌اند به دستگاه مذکور برای ایفای این وظایف و مسؤلیت‌های خطیر، اختیارات و امتیازاتی فوق‌العاده واگذار شده است. بنابراین، موضوع مورد بحث را می‌توان 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 می‌شود 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 می‌شود. حقوق مالیاتی ایران نیز از این موضوع بی‌بهره نیست و تمهیدات خاصی در این راستا پیش‌بینی 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 می‌طلبد و صرفاً تأکید می‌شود ایجاد فرهنگ و بستر لازم 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 مالیات‌های مستقیم در نظام مالیاتی ایران عمدتاً به بررسی موضوع در چارچوب قوانین و مقررات مربوط به این نوع مالیات‌ها و بالأخص قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن (که من بعد با علامت اختصاری «ق.م.م» به کار می‌رود) می‌پردازیم.

بخش اول - اقتدارات و امتیازات دستگاه مالیاتی 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 می‌شود. این مرحله، بسیار مهم و پیچیده است زیرا غالباً مؤدیان سعی می‌کنند که مأخذ مشمول مالیات خود را از دید سازمان مالیاتی مخفی کنند و از طرف دیگر سازمان مذکور نیز برای کسب درآمد مالیاتی بیشتر به ارزیابی دقیق‌تر و هرچه بیشتر مأخذ مالیات تمایل دارد. (امامی، ۱۳۸۴، ص ۳۰).

از آنجایی که به موجب قانون، اعلام 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 می‌شود، بنابراین برای

جلوگیری از چنین وضعیتی قانون‌گذار اختیارات و اقتداراتی قابل توجه به دستگاه مالیاتی در مرحله مورد بحث اعطا کرده است که می‌توان آنها را به دو بخش کلی تحت عناوین «حقوق و اختیارات نظارت» و «حق اعمال ضمانت اجراها» تقسیم‌بندی کرد.

گفتار اول - حقوق و اختیارات نظارت

منظور از این حقوق و اختیارات آن است که دستگاه مالیاتی 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، دستگاه مالیاتی از حقوق و اختیارات زیر در این زمینه برخوردار است:

الف) حق درخواست توضیحات و کسب اطلاعات

دستگاه مالیاتی اختیار دارد که درباره اظهارنامه و اسناد و مدارکی که مؤدی تسلیم کرده است توضیحاتی را بخواهد و هرگونه اطلاعات که مربوط به کسب و کار مؤدی است از او مطالبه کند و مؤدی مکلف است این توضیحات و اطلاعات را در اختیار دستگاه مالیاتی قرار دهد. درخواست مذکور ممکن است شفاهی یا کتبی باشد. در برخی کشورها اگر به درخواست شفاهی جواب قانع‌کننده داده نشود، دستگاه مالیاتی باید توضیحات را کتباً بخواهد و مؤدی بیست روز فرصت دارد که به آن جواب بدهد. (پروتایا و کوتره، ۱۳۶۷، ص ۳۳).

در قانون مالیات‌های مستقیم ایران، حکم صریحی در این خصوص وجود ندارد. اگرچه از الزامات تشخیص مالیات است و ممنوعیتی ندارد. مع‌هذا بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م در مقام بیان یکی از موارد سه‌گانه مشمول تشخیص علی‌الرأس به ادای توضیح کتبی مؤدی اشاره می‌کند و مقرر می‌دارد: «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 آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیئتی

متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می‌تواند 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 آیین‌نامه حسب مورد اقدام نماید».

به علاوه، سازمان مالیاتی طبق مفاد مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ ق.م.م می‌تواند از اشخاص ثالث اعم از اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی حقوق خصوصی و حقوق عمومی، هرگونه اطلاعات 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 می‌شود (مواد ۹۵ و ۱۰۶ ق.م.م) لذا دسترسی به اسناد و مدارک مؤدی برای تأمین حقوق دستگاه مالیاتی در این مرحله واجد اهمیتی بسزا است. براین اساس، سازمان مالیاتی اختیار دارد کلیه اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات مؤدی لازم است از قبیل دفاتر قانونی، صورت حساب‌ها 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 می‌دارد: «اداره امور مالیاتی می‌تواند 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 می‌باشد وگرنه 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 دستگاه مالیاتی 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 درخواست‌ها می‌باشند و در صورت استتکاف با ضمانت اجراهای پیش‌بینی شده مواجه خواهند شد.

ج) حق بازرسی

این حق از ابزار و لوازم نظارت به شمار می‌رود که در ماده ۱۸۱ ق.م.م برای سازمان مالیاتی پیش‌بینی شده است. طبق مفاد این ماده، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، هیئت‌هایی مرکب از سه نفر را جهت بازدید و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان مالیاتی طبق آیین‌نامه‌ای 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 علی‌الرأس مواجه خواهد بود.

تبصره این ماده تصریح دارد که هیئت‌های مذکور می‌توانند 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 ذی‌ربط مورد بازرسی قرار دهند.

در مورد مالیات‌های غیرمستقیم این حق در کشورهای دیگر به ویژه در مورد مالیات بر مشروبات نمودی بیشتر دارد و دستگاه مالیاتی حق دارد کلیه اماکنی که اموال مشمول مالیات غیرمستقیم در آنها قرار دارد را بازرسی کند و گاهی هم به طور مستمر صورت می‌گیرد و معمولاً با حضور نماینده‌ای از دادگستری انجام می‌شود. (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۱۵۶ و پروتایا و کوتره، ۱۳۶۷، صص ۳۳ - ۳۲). در ایران این حق جهت کشف کالاهای قاچاق که بدون پرداخت حقوق و عوارض گمرکی وارد کشور می‌شوند، پیش‌بینی شده است که با همکاری دادرسی و ضابطین دادگستری انجام می‌شود (ماده ۱۲ قانون مجازات مرتکبین قاچاق، اصلاحی ۱۳۱۹/۳/۱۴).

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 می‌شود و حتی می‌تواند 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 شده‌اند مانند وسیله نقلیه نیز توقیف کند. (پروتا و کوتره، ۱۳۶۷، ص ۲۳)

ه) حق ارزیابی، تحقیق و رسیدگی

ارزیابی و تحقیق لازمه رسیدگی و تشخیص مالیات است و در بطن آن قرار دارد. حق رسیدگی در مورد مالیات‌های مستقیم در ماده ۱۵۶ ق.م.م به نحو تکلیف پیش‌بینی 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 می‌شود.

فصل چهارم آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م مصوب ۱۳۸۲/۱۰/۲۰ 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 لازم 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 مالیات‌های غیرمستقیم به ویژه حقوق و عوارض گمرکی حق ارزیابی برای دستگاه وصول عایدات دولت (گمرک) صراحتاً پیش‌بینی شده است. در این مورد مؤدی در اظهارنامه گمرکی ارزش کالا و حقوق گمرکی آن را اظهار می‌کند و این اظهارنامه در

قسمت ارزیابی گمرک توسط مأموران ارزیابی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و حقوق و عوارض گمرکی که مؤدی بایدپردازد به این طریق دقیقاً مشخص و تعیین می‌شود. (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۱۵۶)

(و) حق شناسایی مؤدیان و فعالیت‌های 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 آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده مذکور تحت همین عنوان است. ماده ۱۸ ذیل همین فصل مقرر می‌دارد: «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 می‌گیرد». ماده ۲۰ ادارات کل یا ادارات امور مالیاتی را مکلف نموده است که با استفاده از اطلاعات سایر دستگاه‌ها، مجامع، اتحادیه‌ها، واحدهایی جغرافیایی و سایر منابع اطلاعات، نسبت به شناسایی و یا تکمیل شناسایی مؤدیان اقدام نمایند.

گفتار دوم - حق اعمال ضمانت اجراها

به طور کلی «ضمانت اجرا عبارت است از قدرتی که برای به کار بستن قانون یا حکم دادگاه یا قراردادهای غیره از آن بهره برده می‌شود» (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۵، ص ۶۶) ضمانت اجراهایی که در این مرحله در اختیار سازمان مالیاتی قرار دارد و حق اعمال آنها را دارد نیز قدرتی است که به منظور الزام مؤدیان مالیاتی به انجام تکالیف قانونی در مرحله یاد شده و برخورد با مؤدیان متخلف و وظیفه شناس و متقلب به کار می‌رود. اهداف اعمال ضمانت اجراها را می‌توان به شرح ذیل برشمرد: (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۱۵۸)

۱ - الزام مؤدی به رعایت تکالیف و مقررات قانونی یعنی تسلیم اظهارنامه صحیح و به موقع و منطبق با واقع و سایر مقررات مربوط به اظهار و ارائه دفاتر قانونی و سایر اسناد و مدارک معتبر لازم.

۲ - تنبیه و مجازات مؤدی در صورت عدم رعایت تکالیف قانونی از قبیل عدم تسلیم

اظهاریانه و دفاتر قانونی در موعد مقرر و تسلیم اظهارنامه نادرست و غیرمنطبق با واقع و یا دفاتر و اسناد و مدارک غیرقابل قبول و جعلی و مخدوش.

۳ - الزام مؤدی به جبران خساراتی که به علت عدم رعایت تکالیف و مقررات قانونی و تقلب به دولت وارد کرده است.

این ضمانت اجراها را می‌توان به سه دسته تقسیم‌بندی کرد. اول ضمانت اجراهای اداری که رأساً توسط سازمان مالیاتی اعمال می‌شوند. دوم و سوم ضمانت اجراهای کیفری و مدنی که با شکایت و پیگیری سازمان مذکور در مراجع ذیصلاح قضایی مورد رسیدگی و صدور حکم و اجرا قرار می‌گیرند.

الف) ضمانت اجراهای اداری

این نوع ضمانت اجراها که صرفاً جنبه مالی دارند ویژه نظام مالیاتی هستند و سازمان مالیاتی حق دارد آنها را رأساً اعمال کند و شامل تشخیص علی‌الرأس، جرایم مالیاتی و محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی مالیاتی است.

اول - تشخیص علی‌الرأس

مهم‌ترین ضمانت اجرای اداری در مرحله تشخیص مالیات را می‌توان تشخیص علی‌الرأس دانست که در مورد برخورد با مؤدیانی که از تسلیم به موقع اظهارنامه و دفاتر قانونی و سایر اسناد و مدارک لازم خودداری نموده و یا آنها را برخلاف واقع و نادرست تسلیم کرده‌اند به کار می‌رود که در این صورت دستگاه مالیاتی اظهارنامه آنها را نادیده گرفته و خود رأساً مالیات آنها را تشخیص می‌دهد.

طبق ماده ۹۷ ق.م.م. «در موارد زیر درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد:

۱ - در صورتی که تا موعد مقرر ترانزانه 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 مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید.

۳ - در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود...»

با توجه به مفاد ماده ۹۸ ق.م.م نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس مستلزم دو اقدام اساسی به شرح زیر است:

۱ - انتخاب قرینه یا قرائن مالیاتی

طبق قسمت اول ماده مذکور در موارد تشخیص علی‌الرأس، اداره امور مالیاتی باید پس از تحقیقات و بررسی‌های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی یا 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.

قرائن مالیاتی طبق ماده ۱۵۲ ق.م.م عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس به کار می‌رود و فهرست آن به شرح زیر است:

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 حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها و ۷ - سایر عوامل به تشخیص کمیسیون ضرایب.

۲ - اعمال ضرایب

طبق قسمت اخیر ماده ۹۸ ق.م.م اداره امور مالیاتی پس از اقدام فوق با اعمال ضریب یا ضرایب مقرر در قرینه یا قرائن انتخابی درآمد مشمول مالیات مؤدی را تعیین می‌نماید و در صورتی که به چند قرینه اعمال ضرایب شود معدلی که از نتایج اعمال ضریب به دست می‌آید درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

ضرایب مالیاتی با توجه به تعریف ماده ۱۵۲ ق.م.م عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آنها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس درآمد مشمول مالیاتی تلقی می‌شود».

طبق ماده ۱۵۴ ق.م.م تعیین ضرایب مالیاتی هر سال توسط کمیسیون مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف و نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران در مورد سایر مشاغل تعیین می‌گردد.

دوم - جرایم مالیاتی

این جرایم غالباً به صورت افزایش مالیات یعنی معادل درصدی از مالیات متعلق است که برحسب نوع تخلف تفاوت دارد و عمده‌تاً در ذیل فصل هفتم ق.م.م تحت عنوان تشویقات و جرایم مالیاتی در مواد ۱۹۲ ق.م.م به بعد ذکر شده‌اند. 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 می‌باشد چنانچه از تسلیم آن در موعد مقرر خودداری نماید مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات متعلق خواهد بود. مطابق تبصره این ماده عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و برخی صاحبان مشاغل موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۴۰٪ مالیات متعلق می‌گردد و مشمول بخشودگی نمی‌شود. در مورد مؤدیانی که اظهارنامه خود را تسلیم می‌نمایند حکم این تبصره نسبت به مالیات متعلق به درآمدهای کتمان شده یا هزینه‌های 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 جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات برای هر یک از موارد مذکور و در مورد رد دفتر مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات خواهند بود.

سوم - محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مالیاتی

این ضمانت اجراهای آداری 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 عامداً به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد 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 علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد».

قبلاً نیز گفتیم که مضمولین ماده ۱۹۴ ق.م.م علاوه بر جرایم مقرر که قابل بخشودن نیست تا سه سال از هرگونه تسهیلات و بخشودگی‌های قانونی محروم خواهند شد.

ب) ضمانت اجرای جزایی

این ضمانت اجراها همان مجازات‌های کیفری مقرر در قوانین جزایی است که در موارد پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم با شکایت سازمان مالیاتی توسط مراجع قضایی مورد رسیدگی، صدور حکم و اجرا قرار می‌گیرند که به شرح زیر می‌باشند:

۱ - طبق تبصره ماده ۲۰۱ ق.م.م که مقرر می‌دارد: «تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی از طرف رئیس سازمان مالیاتی به عمل خواهد آمد». می‌توان گفت که مرتکبین مذکور در ماده فوق یعنی کسانی که برای فرار از پرداخت مالیات عامداً به اسناد و مدارک خلاف واقع و جعلی استناد کرده‌اند با تعقیب و اقامه دعوی از سوی سازمان امور مالیاتی در مراجع قضایی و در صورت اثبات جرم مذکور به مجازات‌های مقرر در قانون مجازات اسلامی (ماده ۵۳۶) محکوم خواهند شد.

۲ - مطابق قسمت اخیر ماده ۲۳۱ ق.م.م مسؤولین سازمان‌های 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 ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی)

ج) ضمانت اجرای 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 پیش‌بینی شده است که مقرر می‌دارد: «... و گرنه در صورتی که در اثر این استتکاف آنها زیانی متوجه دولت شود به جبران زیان وارده به دولت محکوم خواهند شد. مرجع ثبوت استتکاف اشخاص ثالث و تعیین زیان وارده به دولت مراجع صالحه قضایی است که با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی و خارج از نوبت به موضوع رسیدگی خواهند کرد».

بخش دوم - اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی 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 می‌رسد و موجب انتقال مالیات از جیب مؤدیان به خزانه دولت می‌شود. بدیهی است که دستگاه مالیاتی 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 دارایی‌های 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 دستگاه مالیاتی

پیش‌بینی کرده است که تحت عنوان «تضمین‌های وصول مالیات» به شرح ذیل مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم:

گفتار اول - تضمین‌های 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 نمی‌باشد اما در مواردی قانون به منظور تضمین بیشتر وصول مالیات، شخصی را که مؤدی نیست بدهکار مالیاتی می‌شناسد و مالیات را از او مطالبه می‌کند. در چنین فرضی تمیز بدهکار از مؤدی مالیاتی اهمیت دارد. ماده ۱۸۲ ق.م.م. در این خصوص مقرر می‌دارد: «کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشد 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 جریمه‌های شناخته شده‌اند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانون اجرای وصول مالیات‌ها با آنها رفتار خواهد شد». این ماده به درستی کسانی که مؤدی واقعی نیستند و در واقع در حکم مؤدی محسوب و بدهکار مالیاتی می‌باشند را برشمرده است.

معمولاً تمیز مؤدی از بدهکار مالیاتی در دو حالت اساسی زیر اتفاق می‌افتد: (سالار نصری، ۱۳۶۷، ص ۱۰۲)

الف) براساس تضامن (مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات)

ب) در صورت وصول مالیات از منبع توزیع درآمد

الف) مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات

مسئولیت تضامنی که نوعی مسئولیت مدنی مشترک است با توجه به ویژگی‌هایی که دارد ابزار و تضمینی مناسب برای وصول مالیات به شمار می‌رود، زیرا دامنهٔ مسئولیت و مسؤولین پرداخت مالیات را گسترده می‌کند به نحوی که به اداره اختیار می‌دهد 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، ذمه‌ای به ذمهٔ دیگر

ضمیمه می‌شود. (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۲، ص ۴۲۰) و برخلاف قاعده ضمان در قانون مدنی که نقل ذمه به ذمه است می‌باشد. لذا در اینجا ذمه مضمون عنه بری نمی‌شود. 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 می‌کند. همین‌طور مانع سازش بین مؤدی و برخی اشخاص به منظور تقلب و فرار مالیاتی می‌شود. (سالار نصری، ۱۳۶۷، ص ۱۰۳)

این نوع مسئولیت در قانون مالیات‌های 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 مسؤول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند 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».

علی‌رغم این قاعده کلی، قانون مذکور در مواردی این نوع مسئولیت را برای برخی اشخاص صراحتاً برقرار کرده است که اهم آن به شرح ذیل می‌باشد:

۱ - مواردی که قانون شخص یا اشخاص دیگری را مسؤول پرداخت مالیات مؤدیان کرده است، در این باره [ماده] ۱۹۹ ق.م.م مقرر می‌دارد هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشد در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر به 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 پرداخت‌کنندگان حقوق است. مورد دیگر مشمولین ماده ۱۰۴ ق.م.م است که مکلفند در مورد هر پرداخت بابت موارد مذکور در این ماده پنج درصد

آن را به عنوان علی‌الحساب مالیاتی مؤدی از دریافت‌کنندگان وجوه کسر و به اداره مالیاتی بپردازند.

۲ - 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 مسؤولیت تضامنی دارد.

۳ - 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 مسؤولیت تضامنی دارند. (ماده ۱۶۱ ق.م.م).

۴ - در صورتی که مراجع صلاحیت‌دار 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 ق.م.م).

۵ - در شرکت‌های منحل مدیران اشخاص حقوقی مجتمعاً یا منفرداً نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی 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 مسؤولیت تضامنی خواهد داشت. (ماده ۱۹۸ ق.م.م).

۶ - در هر مورد که به موجب مقررات قانون یاد شده تکلیف یا وظیفه‌ای 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 ۱۸۷) در صورت تخلف، سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مسؤولیت تضامنی دارد (ماده ۲۰۰ قانون مدنی).

۷ - سایر موارد در تبصره ۲ ماده ۲، ماده ۴۳، ماده ۱۰۷، ماده ۱۱۸، تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۶۹ مکرر و ماده ۱۹۷ ق.م.م آمده است که برای جلوگیری از اطلاع بحث به بررسی آنها نمی‌پردازیم.

ب) وصول مالیات از منبع توزیع درآمد

در این حالت برای سهولت در وصول مالیات، قانون پرداخت آن را برعهده دیگری قرار

می‌دهد که همان توزیع کننده درآمد است و مکلف است که قبل از پرداخت درآمد به مؤدی مبلغ مالیات متعلقه را از آن کسر و به دستگاه مالیاتی پرداخت کند و بدین لحاظ بدهکار مالیاتی محسوب می‌شود و به سادگی از مؤدی قابل تشخیص است. ماده ۸۶ ق.م.م در این خصوص مقرر می‌دارد: «پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده ۸۵ این قانون محاسبه و کسر و ظرف ۳۰ روز با صورتی حاوی نام و نشانی دریافت‌کنندگان و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت کنند».

گفتار دوم - تضمین‌های مربوط به شیوه پرداخت مالیات

به منظور وصول مناسب و مطلوب مالیات توسط سازمان مالیاتی، در قانون مالیات‌های مستقیم تمهیداتی به شرح ذیل مقرر شده است:

الف) وصول نقدی مالیات

امروزه اصل بر وصول مالیات به صورت نقدی است و مؤدی باید مالیات خود را به پول نقد رایج کشور پرداخت کند و اخذ مالیات به صورت جنسی و غیرنقدی جنبه استثنایی و فرعی دارد. این امر ناشی از مشکلات و تبعات وصول غیرنقدی است زیرا اولاً محاسبه و تقویم اجناس آسان نیست و غالباً باعث اختلاف و اعتراض می‌شود. ثانیاً جمع‌آوری، حمل و نقل، نگهداری و فروش اجناس برای دستگاه مالیه مشکل و تقریباً غیرمقدور است. (بادامچی و رنجبری، ۱۳۸۴، ص ۶۴) به علاوه، دولت‌های جدید به پول نقد و نه جنس و کالا احتیاج دارند، بدین لحاظ امروزه این روش منسوخ شده است و فقط در موارد نادر و استثنایی که امکان وصول نقدی وجود ندارد، کاربرد دارد. از جمله در مورد مالیات بر ارث ماده ۴۱ ق.م.م مقرر می‌دارد: «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورتی که جزء ماترک وجوه نقد نباشد به تقاضای کتبی وراث معادل مالیات متعلق مالی را اعم از منقول یا غیرمنقول از ماترک با توافق وراث انتخاب و به قیمتی که مبنای محاسبه مالیات بر ارث قرار گرفته است به جای مالیات قبول کند».

ب) مسؤول بودن مؤدی برای رساندن مالیات به خزانه دولت

طبق این اصل، مسؤولیت و خطرات حمل وجه نقد تا موقع واریز آن به خزانه یا صندوق دولت به عهده مؤدی است و امروزه برخلاف گذشته، دستگاه مالیاتی برای جمع‌آوری و حمل مالیات و تحویل آن به صندوق دولت مبادرت به تعیین و اعزام تحصیلدار نمی‌کند. در این راستا، ماده ۱۶۴ ق.م.م سازمان امور مالیاتی کشور را مکلف کرده است که به منظور تسهیل در پرداخت مالیات و تقلیل موارد مراجعه مؤدیان به ادارات امور مالیاتی حساب مخصوصی از طریق بانک مرکزی در بانک ملی افتتاح نماید تا مؤدیان بتوانند مستقیماً به شعب یا باجه‌های بانک مزبور مراجعه و مالیات‌های خود را به حساب مذکور پرداخت کنند.

ج) منع تهاتر بدهی مالیاتی

تهاتر طبق بند ۵ ماده ۲۶۴ قانون مدنی یکی از طرق سقوط تعهدات به شمار می‌رود و در بیان قاعده آن ماده ۲۹۲ قانون مذکور مقرر می‌دارد: «وقتی دو نفر در مقابل یکدیگر مدیون باشند بین دیون آنها به یکدیگر... تهاتر حاصل می‌شود. به موجب ماده ۲۹۵ قانون مذکور تهاتر قهری است و بدون اینکه طرفین در این موضوع تراضی نمایند حاصل می‌شود. به همین دلیل به تهاتر به معنای اخص، تهاتر قهری گفته می‌شود. (شهیدی، ۱۳۸۰، ص ۱۳۰)

اما در حقوق عمومی و از جمله حقوق مالی و مالیاتی، تهاتر پذیرفته نشده و در اصل ممنوع است. مؤدی که مکلف به پرداخت نقدی بدهی مالیاتی خود می‌باشد نمی‌تواند از تهاتر استفاده کند و اگر طلبی از دولت داشته باشد با توسل به تهاتر و پا به پا کردن بدهی مالیاتی با طلب خود از دولت، از پرداخت مالیات خودداری کند.

ممنوعیت تهاتر در حقوق عمومی دلایلی دارد. دلیل اول واجد جنبه مالی است و آن اینکه خزانه دولت به پول مالیات احتیاج دارد و تهاتر پول نقد در اختیار خزانه نمی‌گذارد. دلیل دوم ماهیت بودجه‌ای دارد و آن مغایرت تهاتر با اصل کاملیت یا جامعیت بودجه است. به موجب این اصل که در اصل ۵۳ قانون اساسی آمده است کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به

موجب قانون انجام می‌شود. دلیل سوم مغایرت تهاتر با یکی از اصول اساسی و مهم حقوق عمومی یعنی اصل منع اعمال قدرت علیه دولت است. زیرا وقتی که طلبکار دولت، بدهی مالیاتی خود را نپردازد و اعلام تهاتر کند در واقع نوعی اعمال قدرت علیه دولت است که انحصاراً قدرت عمومی را در اختیار دارد و حاکمیت برتر محسوب می‌شود و قابل قبول نیست که اشخاص علیه این قدرت برتر، اعمال قدرت و گردنکشی کنند. (سالار نصری، ۱۳۶۷، ص ۱۰۵)

گفتار سوم - تضمین‌های مربوط به زمان پرداخت

با توجه به اینکه مالیات منبع مهم تأمین درآمدهای عمومی است که جهت انجام تعهدات دولت مصرف می‌شود لذا برای اینکه دولت بتواند تعهدات خود را به موقع انجام دهد باید مالیات‌ها در زمان مشخص وصول شود. بنابراین وصول مالیات در سر موعد به همان اندازه مبلغ مالیات اهمیت دارد و اگر مبلغ مالیات زیاد باشد و در موعد مقرر پرداخت نشود مشکلات زیادی برای دولت ایجاد خواهد کرد. (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۱۶۳) بدین جهت دستگاه مالیاتی در این زمینه از حقوق و اختیاراتی برخوردار است که ذیلاً به آنها اشاره می‌کنیم:

الف) وصول فوری و وصول مؤجل مالیات

به طور کلی در مورد زمان پرداخت مالیات بین مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تفاوت وجود دارد. در مورد مالیات‌های غیرمستقیم اصل بر فوری بودن پرداخت مالیات است. لیکن در مورد مالیات‌های مستقیم با توجه به سالانه بودن این نوع مالیات‌ها 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. مثلاً 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 می‌توان گفت که وصول مالیات

مستقیم اصولاً مؤجل است. لیکن این نوع مالیات‌ها 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 دستگاه مالیاتی به قهر و اجبار مالیات قطعی را وصول خواهد کرد.

مع الوصف در بعضی موارد این نوع مالیات، فوری وصول می‌شود، مانند مالیات بر حقوق که همزمان با به وجود آمدن مأخذ و حتی قبل از پرداخت حقوق وصول می‌شود. به علاوه تمهیدات دیگری نیز برای وصول زودتر مالیات پیش‌بینی شده است که در بندهای بعدی خواهد آمد.

ب) پیش پرداخت مالیاتی

با توجه به مؤجل بودن وصول مالیات‌های مستقیم و مدت‌دار بودن زمان رسیدگی و قطعیت مالیات، قانونگذار در ماده ۱۶۶ ق.م.م. تدبیری اندیشیده که قبل از قطعی شدن مالیات، دستگاه مالیاتی بتواند مبالغی را به عنوان پیش پرداخت مالیات دریافت کند. طبق این ماده: «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند قبوض پیش‌پرداخت مالیاتی تهیه و برای استفاده مؤدیان عرضه نماید. قبوض مذکور با نام و غیرقابل انتقال بوده و در موقع واریز مالیات مؤدی مبلغ پیش‌پرداخت به اضافه دو درصد آن به ازاء هر سه ماه زود پرداخت از بدهی مالیاتی مربوط کسر خواهد شد».

ج) علی‌الحساب مالیاتی

این تدبیر برای وصول فوری و پیش از موعد مالیات پیش‌بینی شده است. در این راستا علاوه بر اینکه طبق ماده ۱۰۴ ق.م.م. کلیه اشخاص حقوقی و برخی صاحبان مشاغل مکلف شده‌اند که در هر مورد پرداخت بابت موارد معنونه، پنج درصد آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی کسر و به سازمان مالیاتی پرداخت کنند، همچنین به موجب ماده ۱۰۳ ق.م.م. وکلاء دادگستری مکلفند که معادل پنج درصد رقم حق‌الوکاله مندرج در وکالتنامه‌های خود را بابت علی‌الحساب مالیاتی روی وکالتنامه تمبر الصاق و ابطال نمایند. از همه مهم‌تر اینکه ماده ۱۶۳ ق.م.م. امکان اخذ علی‌الحساب مالیاتی را به عنوان یک

قاعده کلی پیش بینی و مقرر می‌دارد: «سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است که مشمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد کسر و پرداخت نمی‌شود کلاً 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 علی‌الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف، علی‌الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد».

البته طبق ماده ۱۹۰ ق.م.م: «علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه‌ای 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 جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازاء هر ماه خواهد بود...»

همچنین به موجب ماده ۲۸ ق.م.م مشمولین مالیات بر اربث مکلفند مالیات متعلق را براساس اظهارنامه تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی‌الحساب پرداخت و رسید دریافت دارند.

گفتار چهارم- اختیار وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی

مهم‌ترین تضمین برای وصول مالیات، اختیار وصول آن به قهر و اجبار یا به عبارتی توسط عملیات اجرایی یا اجرا است که در اصطلاح مالیاتی در ایران تحت عنوان «به اجرا گذاشتن مالیات» نامیده می‌شود و منظور از آن توسل سازمان مالیاتی به قوه قهریه برای وصول مالیات است. (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۱۶۸)

نکته قابل توجه در این خصوص آن است که قانون، اختیارات و اقتدارات لازم برای انجام این امر مهم را به دستگاه مالیاتی اعطاء کرده است تا بتواند رأساً و بدون مراجعه به دادگستری و از طریق اداره اجرائیات خود در این زمینه اقدام نماید.

عملیات اجرایی وصول مالیات که جزئیات آن در آیین‌نامه اجرایی مربوط به موضوع

ماده ۲۱۸ ق.م.م مصوب ۱۳۷۴/۴/۱۱ وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری آمده است طی سه مرحله زیر انجام می‌گیرد:

الف) مرحله صدور و ابلاغ برگ اجرایی

در مورد این مرحله آغازین عملیات اجرایی وصول مالیات که می‌توان آن را مرحله صدور و ابلاغ اخطار اجرایی نیز نامید؛ ماده ۲۱۰ ق.م.م مقرر می‌دارد: «هرگاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ قطعی پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می‌کند که ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد».

مطابق تبصره‌های ۱ و ۲ ماده مذکور، در برگ اجرایی باید نوع و مبلغ مالیات، مدارک تشخیص قطعی بدهی، سال مالیاتی، مبلغ پرداخت شده قبلی و جریمه متعلق درج گردد، 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.

ب) مرحله توقیف اموال

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 جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدهی از اموال منقول یا غیرمنقول و مطالبات مؤدی توقیف خواهد شد. صدور دستور توقیف و دستور اجرای آن به عهده اجرائیات اداره امور مالیاتی می‌باشد (ماده ۲۱۱ ق.م.م).

توقیف اموال مؤدی توسط مأمورین اجرا و حسب اقتضاء با کمک مأمورین نیروهای انتظامی با حضور نماینده ادارات کل دادگستری و یا دادگاه‌های محل به عمل خواهد آمد (ماده ۶ آیین‌نامه اجرایی وصول مالیات‌ها)

ارزیابی اموال مورد توقیف به وسیله ارزیاب اداره امور مالیاتی به عمل خواهد آمد 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. (ماده

۲۳۱ ق.م.م)

ماده ۲۱۲ ق.م.م اموالی که توقیف آنها ممنوع است را برشمرده که در واقع بیانگر مستثنیات دین است.

طبق ماده ۴۶ آیین‌نامه اجرایی وصول مالیات‌ها اصل بر توقیف اموال منقول است و در صورتی که اموال منقول مؤدی برای استیفای طلب دولت کافی نباشد قسمت اجرا نسبت به بازداشت اموال غیرمنقول مؤدی اقدام می‌نماید. ضمناً مواد ۲۷ تا ۳۰ آیین‌نامه مذکور، نحوه بازداشت اموال منقول نزد شخص ثالث را بیان می‌کند.

توقیف اموال غیرمنقول توسط بازداشت نامه صورت می‌گیرد. که جزئیات آن در ماده ۴۷۶ آیین‌نامه فوق آمده است.

ج) مرحله فروش اموال

در صورتی که مؤدی تا انقضای مدتی که برای توقیف اموال تعیین شده است مالیات را پرداخت نکند و موجبات رفع توقیف اموال را فراهم نسازد سازمان امور مالیاتی حق دارد که اموال توقیف شده را وفق مقررات از طریق حراج یا مزایده به فروش رسانده و طلب دولت به اضافه کلیه هزینه‌های فروش را از محل آن برداشت و وصول کند.

تمام اقدامات لازم مربوط به آگهی حراج و مزایده و فروش اموال مورد توقیف اعم از منقول و غیرمنقول به عهده مسؤول اجرائیات اداره امور مالیاتی می‌باشد (ماده ۲۱۴ ق.م.م).

طبق مقررات آیین‌نامه اجرایی وصول مالیات‌ها، تشریفات فروش اموال منقول با اموال غیرمنقول تفاوت دارد.

شایان ذکر است که به موجب ماده ۲۱۶ ق.م.م مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از عملیات اجرایی، هیئت حل اختلافات مالیاتی است. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم‌الاجرا است. ضمناً طبق ماده ۵۸ آیین‌نامه اجرایی موصوف، شکایت از اقدامات اجرایی مانع جریان عملیات اجرایی

نیست مگر اینکه هیئت مذکور برای رسیدگی قرار توقف موقت عملیات اجرایی را صادر نماید. قرار مزبور وقتی صادر خواهد شد که شاکی معادل مبلغ بدهی اعم از اصل و جرایم و در مورد مؤدیانی که پس از ابلاغ برگ اجرایی شکایت می‌نمایند به اضافه ده درصد بدهی، وجه به حساب سپرده تعیین شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تودیع و رسید آن را ارائه نماید یا تضمین کافی بپردازد.

گفتار پنجم - جرایم مالی مرحله وصول مالیات

این جرایم که به صورت افزایش درصدی از مالیات متعلقه است برای برخورد با مؤدیان و اشخاص ثالث متخلف و مستنکف از اجرای وظایف قانونی مقرر در این مرحله پیش‌بینی شده است که عبارتند از:

۱ - همان‌طور که قبلاً بیان شد طبق ماده ۲۱۰ ق.م.م در صورتی که مؤدی پس از صدور و ابلاغ برگ اجرایی، ظرف مدت یک ماه، نسبت به پرداخت مالیات اقدام نکند، علاوه بر میزان بدهی مالیاتی، ده درصد آن نیز از اموال وی توقیف می‌شود. این اضافه در واقع نوعی جریمه مالی است.

همچنین مطابق قسمت اخیر ماده ۱۹۰ ق.م.م تأخیر در پرداخت علی‌الحساب مالیاتی (موضوع ماده ۱۶۳ ق.م.م) موجب تعلق جریمه‌ای معادل $\frac{۲}{۵}$ درصد مالیات به ازاء هر ماه خواهد بود.

۲ - اشخاص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشند در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات پرداخت نشده خواهند بود. (ماده ۱۹۹ ق.م.م).

۳ - سردفترانی که در اتمام تکالیف مقرر در این قانون در مورد دفاتر اسناد رسمی تخلف کنند مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات یا مالیات‌های متعلق مربوط قرار می‌گیرند (ماده ۲۰۰ ق.م.م).

گفتار ششم - مجازات‌های اداری و کیفری

این مجازات‌ها عمدتاً برای اشخاص ثالث مستنکف از انجام وظایف قانونی مقرر در این مرحله پیش‌بینی شده است که ذیلاً به آنها اشاره می‌کنیم.

الف) مجازات‌های اداری و انتظامی

مجازات‌های اداری مربوط به مسؤولین اشخاص حقوقی عمومی مستنکف از انجام وظیفه کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است. به موجب تبصره ۱ ماده ۱۹۹ ق.م.م در مواردی که مکلفین به کسر مالیات، وزارتخانه، شرکت یا مؤسسه دولتی یا شهرداری باشد مسؤولین امر مشمول مجازات مقرر طبق قانون تخلفات اداری خواهند بود.

مجازات‌های 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 معاملاتی که در دفتر اسناد رسمی انجام می‌شود، 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 صلاحیتدار مذکور در قانون دفاتر اسناد رسمی به عمل خواهد آمد...» مرجع موصوف طبق ماده ۳۴ قانون دفاتر رسمی مصوب ۱۳۵۴، دادگاه بدوی و تجدیدنظر انتظامی سردفتران و دفتریاران است. (شهری ۱۳۷۰، ص ۲۸۷)

ب) مجازات‌های کیفری

موارد مربوط به اعمال این نوع مجازات‌ها در قانون مالیات‌های مستقیم به شرح ذیل است:

۱ - هرگاه مکلف به کسر مالیات، شخص حقوقی غیردولتی باشد مدیر یا مدیران نیز علاوه بر مسؤولیت 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 مالیات‌های مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور تأمین سپرده‌اند نخواهد بود (تبصره ۲ ماده ۱۹۹ ق.م.م).

۲ - چنانچه کسر کننده مالیات، شخص حقیقی باشد به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو

سال محکوم خواهد شد. (تبصره ۳ ماده ۱۹۹ ق.م.م)

۳ - در صورت تکرار تخلف سردفتر اسناد رسمی از انجام وظایف و تکالیف مقرر در این قانون، به مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ (حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال) با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد. (قسمت اخیر ماده ۲۰۰ ق.م.م)

۴ - 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 ۱۹۹ 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 مالیات‌های مستقیم تحت عنوان وظایف اشخاص ثالث، طی مواد ۱۸۳ 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 بانک‌ها قرار داده است که برای جلوگیری از اطاله کلام از ذکر آنها خودداری می‌کنیم.

صرفاً متذکر می‌شود 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 دستگاه مالیاتی به منظور تضمین وصول مالیات در قانون پیش‌بینی شده است که در اینجا به بررسی آنها می‌پردازیم.

الف) حق تقدم ماليه

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 می‌رود اداره امور مالیات باید با ارائه دلایل 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 وجوده 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 دهند و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ 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 دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور کیفری آن را به قرارهای تأمینی افزوده است. (آشوری، ۱۳۸۰، ص ۱۷۶) لذا واگذاری آن به سازمان مالیاتی در خور توجه و بی سابقه به نظر می‌رسد. در این راستا ماده ۲۰۲ ق.م.م مقرر می‌دارد: «وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند 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 مسؤول اشخاص حقوقی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی یا مالیات‌هایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن می‌باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است و مراجع ذی‌ربط با اعلام وزارت یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده می‌باشند».

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 می‌تواند 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 مناسب‌تر از حکم ماده ۲۱۸ قانون مدنی است که معامله به قصد فرار از دین به طور صوری را باطل می‌کند. زیرا بین معامله به قصد فرار از دین و معامله صوری تفاوت وجود دارد. (شهیدی، ۱۳۸۰، صص ۶۰ - ۵۹)

نتیجه‌گیری

به طور کلی، مالیات با توجه به نقش و سهمی مهم که به عنوان نخستین و مهم‌ترین منبع درآمدهای عمومی در تأمین هزینه‌های عمومی ایفا می‌کند از اهمیت و جایگاهی ویژه در نزد دولت‌ها برخوردار است. بنابراین در حقوق مالیاتی همه کشورهای و از جمله ایران، برای اینکه دستگاه مالیاتی بتواند به خوبی از عهده وظایف و مسؤولیت‌های خود در ارتباط با تشخیص و وصول مالیات برآید، حقوق و اختیارات ویژه‌ای در این راستا به سازمان مزبور اعطاء شده است که از آن به عنوان «اعمال قدرت مالیاتی» نیز نام برده می‌شود و خود یکی از مباحث مهم و عمده حقوق مالیاتی به شمار می‌رود.

اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در مرحله تشخیص مالیات در نظام حقوق مالیاتی ایران را می‌توان به دو دسته عمده: «حقوق و اختیارات نظارت» و «حق اعمال ضمانت

اجرا» تقسیم‌بندی 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 بالاخره حق شناسایی مؤدیان و فعالیت‌های اقتصادی برخوردار است که در مورد مالیات‌های غیرمستقیم، حق بازداشت به آنها اضافه می‌شود.

در خصوص دسته دوم، مهم‌ترین ضمانت اجرا، تشخیص علی‌الرأس است که نوعی ضمانت اجرای اداری ویژه محسوب می‌شود. اگرچه قانون، شرایط و نحوه اعمال آن را معین کرده است، اما لازم است که حقوق مؤدی و به ویژه حق اعتراض وی در این خصوص به صراحت پیش‌بینی شود.

جرایم مالی (که به صورت افزایش مالیات است) و محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مالیاتی از دیگر ضمانت‌اجراهای اداری در این مرحله به شمار می‌روند که دستگاه مالیاتی می‌تواند آنها را رأساً اعمال کند. به علاوه ضمانت‌اجراهای کیفری و مدنی مکملی در مورد مؤدیان و اشخاص ثالث متخلف در قانون پیش‌بینی شده است که البته با پیگیری دستگاه یاد شده از طریق مراجع قضایی ذی‌صلاح قابل اجرا هستند.

در مرحله وصول مالیات، اختیارات و امتیازات متعدد و برجسته‌ای برای دستگاه مالیاتی وجود دارد که از آن به عنوان تضمینات وصول نام برده می‌شود که مهم‌ترین آنها را می‌توان 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 علی‌الحساب و پیش‌پرداخت مالیاتی و همچنین جرایم مالی و ضمانت‌اجراهای اداری و کیفری، حق تقدم مالیه، امکان اخذ قرار تأمین مالیاتی از مرجع اداری حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن، اختیار ممنوع‌الخروج کردن بدهکاران مالیاتی و تکالیف اشخاص ثالث در زمینه وصول مالیات بر مراتب اقتدار دستگاه مالیاتی در این مرحله می‌افزاید.

به هر حال، دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران از امتیازات و اختیارات منحصر به

فردی برخوردار است که به نظر می‌رسد کافی و مطلوب هستند. اما اجرای درست، دقیق و عادلانه و منصفانه آنها به ویژه با رعایت حقوق مؤدیان مهم‌تر است. بنابراین، تبیین دقیق‌تر این امتیازات قدرت عمومی و همچنین حقوق مؤدیان مالیاتی در برابر اعمال آنها توصیه می‌شود.

منابع و مأخذ:

- ۱ - اداره کل تدوین و تنقیح قوانین و مقررات ریاست جمهوری، (۱۳۸۵)، *مجموعه قانون مالیات‌های مستقیم*، چ چهارم، تهران، اداره چاپ و انتشار معاونت پژوهش، تدوین و تنقیح قوانین و مقررات معاونت حقوقی و امور مجلس ریاست جمهوری.
- ۲ - اداره کل حقوقی سازمان تعزیرات حکومتی، (۱۳۷۹)، *مجموعه کامل قوانین و مقررات مربوط به امور تعزیرات حکومتی*، چ اول، تهران، سازمان تعزیرات حکومتی.
- ۳ - اسکینی، ربیعا، (۱۳۷۴)، *حقوق تجارت، (بروات، سفته، قبض انبار، اسناد در وجه حامل و چک)*، چ دوم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- ۴ - آشوری، محمد، (۱۳۸۰)، *آیین دادرسی کیفری*، چ دوم، چ دوم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- ۵ - امامی، محمد، (۱۳۸۴)، *کلیات حقوق مالی*، چ اول، تهران، نشر میزان.
- ۶ - بادامچی، علی و رنجبری، ابوالفضل (۱۳۸۴)، *حقوق مالی و مالیه عمومی*، چ دوم، تهران، انتشارات مجد.
- ۷ - پیرنیا، حسین، (۱۳۴۴)، *مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه*، چ سوم، تهران، کتابخانه ابن سینا.
- ۸ - تروتابا، لویی و کوتره، ژان ماری، (۱۳۶۷)، *حقوق مالیاتی*، ترجمه و تلخیص محمدعلی یزدان بخش، چ اول، تهران، شرکت چاپ و نشر و پخش خاتون.
- ۹ - جعفری لنگرودی، محمدجعفری، (۱۳۷۲)، *ترمیمولوژی حقوق*، چ ششم، تهران، کتابخانه گنج دانش.
- ۱۰ - جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۵)، *دانشنامه حقوقی*، چ چهارم، چ اول، تهران، مؤسسه انتشارات امیرکبیر.
- ۱۱ - شهری، غلامرضا، (۱۳۷۰) *حقوق ثبت اسناد و املاک*، چ دوم، تهران، مؤسسه انتشارات جهاد دانشگاهی (ماجد).

- ۱۲ - شهیدی، مهدی، (۱۳۸۰)، حقوق مدنی ۳ - تعهدات، ج اول، تهران، انتشارات مجد.
- ۱۳ - کانی، حسینقلی، (۱۳۷۰)، حقوق تجارت، ج پنجم، تهران، کتابخانه گنج دانش.
- ۱۴ - کاتوزیان، ناصر، (۱۳۷۶)، مقدمه علم حقوق و مطالعه در نظام حقوقی ایران، چ بیست و دوم، تهران، شرکت سهامی انتشار.
- ۱۵ - واحدی، قدرت‌الله (۱۳۷۹)، بایسته‌های آیین دادرسی مدنی، ج اول، تهران، نشر میزان.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی