

Taxpayers' Rights in Executive Operation of Tax Collection in the Light of the Tax Payer's Citizenship Rights

Hoshang Landanian¹, Babak Darvishi^{2*}, Vali Rostami³

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

2. Assistant Professor, Department of Public Law, Faculty of Law, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

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

ARTICLE INFORMATION

Article Type: Original Research

Pages: 957-976

Article history:

Received: 29 Apr 2022

Edition: 25 Jun 2022

Accepted: 12 Aug 2022

Published online: 7 MAR 2023

Keywords:

tax collection, executive operations, executive notification, confiscation of property, taxpayers' rights.

Corresponding Author:

Babak Darvishi

Address:

Iran, Tehran, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Faculty of Law, Department of Public Law.

Orchid Code:

0000-0001-9633-124 x

Tel:

09121089032

Email:

Bab.darvishi@iauctb.ac.ir

ABSTRACT

Background and Aims: The purpose of this article is Checking the rights of taxpayers in executive operation of tax collection in the light of the citizenship rights of tax payers.

Materials and Methods: The present article is descriptive and analytical, and data collection was used in data collection.

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

Findings: Taxpayer's Citizenship rights at the notification stage are: 1. The right to inform and notify the tax executive 2. The right to request debt installments 3. The right to request forgiveness of tax crimes 4) The right to request tax settlement 4. The right to refund overpayment of taxes as well as the rights of taxpayers at the stage of confiscation of property including 1. The right to enjoy a minimum living 2. The right to object to the seizure of prohibited property 3. The right to economic activity 4. The right to choose the custodian of the property and 5. The right to receive the report of executive operations and the report of the seized property. Also, the tax in the sales phase of rights such as 1. The right to object to the assessment price 2. The right to request more time for assessment 3. The right of priority of the taxpayer in the purchase of the property owned by the Tax Affairs Organization 4. The right of the taxpayer to the possibility of lifting the seizure of the property 5. The right to pay the debt after the auction 6. The right Participation in the auction 7. Taxpayer's right to request to choose priority or delay in the sale of seized property 8. He has the right to be informed about the auction of property, 9. The right to complain about enforcement actions, and 10. The right to request the suspension of enforcement actions. In the resolution of the Supreme Council regarding the rights of citizens in the administrative system approved on 2016, some of the taxpayer's rights have been addressed, including the claim for damages in case of losses during the confiscation of property.

Conclusion: The tax payer has Citizenship rights in all three stages of the executive operation of tax collection.

Cite this article as:

Landanian H, Darvishi B, Rostami V. Taxpayers' Rights in Executive Operation of Tax Collection in the Light of the Tax Payer's Citizenship Rights. Documents. *Economic Jurisprudence Studies*. 2022.



فصلنامه مطالعات فقه اقتصادی، دوره چهارم، شماره پیاپی ۵، سال ۱۴۰۱

حقوق مؤدیان در عملیات اجرایی وصول مالیات در پرتو حقوق شهروندی

هوشنگ لندنیان^۱، بابک درویشی^{۲*}، ولی رستمی^۳

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

۲. استادیار، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

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

چکیده

زمینه و هدف: هدف مقاله حاضر بررسی حقوق مؤدیان در عملیات اجرایی وصول مالیات در پرتو حقوق شهروندی است.

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

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

یافته‌ها: حقوق شهروندی مؤدی مالیاتی در مرحله ابلاغ عبارت است از: ۱. حق آگاهی و ابلاغ اجرائیه مالیاتی؛ ۲. حق تقاضای تقسیط بدهی؛ ۳. حق تقاضای بخشودگی جرائم مالیاتی؛ ۴. حق تقاضای مفاصاحساب مالیاتی؛ ۵. حق استرداد اضافه‌پرداخت مالیات و نیز حقوق مؤدیان در مرحله توقیف اموال شامل: ۱. حق برخورداری از حداقل معیشت؛ ۲. حق اعتراض به بازداشت اموال ممنوعه؛ ۳. حق بر فعالیت اقتصادی؛ ۴. حق بر انتخاب حافظ اموال؛ ۵. حق اخذ دریافت گزارش عملیات اجرایی و صورت‌مجلس اموال بازداشت‌شده است. هم‌چنین مؤدی مالیاتی در مرحله فروش از حقوقی مانند: ۱. حق اعتراض نسبت به قیمت ارزیابی؛ ۲. حق تقاضای مهلت بیشتر برای ارزیابی؛ ۳. حق اولویت مؤدی در خرید مال مورد تملک سازمان امور مالیاتی؛ ۴. حق مؤدی بر امکان رفع توقیف اموال؛ ۵. حق پرداخت بدهی بعد از انجام مزایده؛ ۶. حق شرکت در مزایده؛ ۷. حق مؤدی بر درخواست انتخاب تقدم یا تأخر فروش اموال بازداشت‌شده؛ ۸. حق اطلاع از حراج اموال؛ ۹. حق شکایت از اقدامات اجرایی؛ ۱۰. حق تقاضای توقف عملیات اجرایی برخوردار است. در مصوبه شورای عالی اداری در خصوص حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۹ برخی از حقوق مودی مالیاتی از جمله مطالبه خسارت در صورت وارد شدن ضرر و زیان در جریان توقیف اموال بیان شده است. نتیجه: مؤدی مالیاتی در هر سه مرحله عملیات اجرایی وصول مالیات از حقوق شهروندی برخوردار است.

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۹۵۷-۹۷۶

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۰۹

تاریخ اصلاح: ۱۴۰۱/۰۴/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۱

تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۱۲/۱۶

واژگان کلیدی:

وصول مالیات، عملیات اجرایی، ابلاغ اجرائیه، توقیف اموال، حقوق شهروندی، مؤدیان مالیاتی.

نویسنده مسئول:

بابک درویشی

آدرس پستی:

ایران، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، دانشکده حقوق، گروه حقوق عمومی.

کد ارکید:

0000-0001-9633-124 x

تلفن:

۰۹۱۲۱۰۸۹۰۳۲

پست الکترونیک:

Bab.darvishi@iauctb.ac.ir

۱. مقدمه

داده است. تمایز و نوآوری مقاله حاضر نسبت به پژوهش های انجام شده این است که در این مقاله، حقوق شهروندی مؤدی مالیاتی در مرحله عملیات اجرایی مورد بررسی قرار می گیرد. پژوهش در این زمینه، می تواند هم تحقیقات حقوقی موضوع را گسترش دهد و هم با شناسایی ظرفیت ها و کاستی های قانونی و حقوقی مربوط به حقوق مؤدیان در مرحله عملیات اجرایی وصول مالیات، پیشنهاد های لازم را برای رفع کاستی ها به سیاست گذاران مالیاتی کشور و مجلس قانون گذاری ارائه کند. بر اساس آن چه گفته شد، سؤال مقاله بدین شکل قابل طرح است که مؤدی مالیاتی در مرحله عملیات اجرایی وصول مالیات از چه حقوق شهروندی برخوردار است؟ به منظور بررسی سؤال مورد اشاره، حقوق مؤدی مالیاتی در مراحل مختلف اجرایی شامل ابلاغ، توقیف و فروش اموال بررسی می شود.

۲. مواد و روش ها

مقاله حاضر توصیفی-تحلیلی است و از فیش برداری در گردآوری مطالب و داده ها استفاده شده است.

۳. ملاحظات اخلاقی

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

یکی از انواع حقوق شهروندی حقوق مؤدیان مالیاتی است. در واقع، هر شهروند از حقوقی برخوردار است که دولت از نظر قانونی وظیفه دارد آن ها را تحقق ببخشد. حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی را می توان به عنوان جدیدترین بحث حقوق مالیاتی برشمرد که در کشور ما دارای قدمتی طولانی نیست و سابقه چندانی ندارد؛ بلکه یک مفهوم تازه و نو است که به تازگی در عرصه حقوق مالیاتی مطرح شده است و نیاز به بررسی دارد. از جمله حقوق شهروندی مربوط به مؤدیان (مالیات دهندگان) حق رازداری، حق داشتن مترجم، مشاور، کارشناس مالیاتی، حق اعتراض، حق شکایت، حق ممیزی های معقول و حق دریافت توضیحات و اطلاع از قوانین و مقررات هستند که نظام مالیاتی کشور ملزم است آن ها را انجام دهد و حقوق شهروندی را رعایت کند. عوامل زیادی سبب شده است مالیات و حقوق شهروندی مهم باشند و به آن توجه شود. شرایط اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی جامعه به گونه ای است که رعایت این حقوق و ارتباط مؤثر یک نیاز محسوب می شود. در جامعه امروزی به حضور پویا در جامعه برای کم کردن اختلاف ها و نابه سامانی ها در بین افراد و سازمان ها نیاز است. با توجه به این مسائل رعایت حقوق شهروندی در نظام مالیات یک امر مهم محسوب می شود و باید به آن توجه کرد. تاکنون پژوهش های متعددی در زمینه حقوق مؤدیان مالیاتی در تشخیص و تعیین و وصول مالیات انجام شده است. اسماعیل استاد محمد (۱۳۹۸)، در مقاله ای، مبانی حقوق مؤدیان مالیاتی با انضمام منشور حقوق مؤدیان مالیاتی را بررسی کرده است. هم چنین ولی رستمی (۱۳۸۸)، در مقاله ای، حقوق مؤدیان مالیاتی را مورد بررسی قرار

۴. یافته‌ها

حقوق شهروندی مؤدی مالیاتی در مرحله ابلاغ عبارت است از: ۱. حق آگاهی و ابلاغ اجرائیه مالیاتی؛ ۲. حق تقاضای تقسیط بدهی؛ ۳. حق تقاضای بخشودگی جرائم مالیاتی؛ ۴. حق تقاضای مفاصاحساب مالیاتی؛ ۵. حق استرداد اضافه پرداخت مالیات و نیز حقوق مؤدیان در مرحله توقیف اموال شامل: ۱. حق برخورداری از حداقل معیشت؛ ۲. حق اعتراض به بازداشت اموال ممنوعه؛ ۳. حق بر فعالیت اقتصادی؛ ۴. حق بر انتخاب حافظ اموال؛ ۵. حق اخذ دریافت گزارش عملیات اجرایی و صورت مجلس اموال بازداشت شده است. همچنین مؤدی مالیاتی در مرحله فروش از حقوقی مانند: ۱. حق اعتراض نسبت به قیمت ارزیابی؛ ۲. حق تقاضای مهلت بیشتر برای ارزیابی؛ ۳. حق اولویت مؤدی در خرید مال مورد تملک سازمان امور مالیاتی؛ ۴. حق مؤدی بر امکان رفع توقیف اموال؛ ۵. حق پرداخت بدهی بعد از انجام مزایده؛ ۶. حق شرکت در مزایده؛ ۷. حق مؤدی بر درخواست انتخاب تقدم یا تأخر فروش اموال بازداشت شده؛ ۸. حق اطلاع از حراج اموال؛ ۹. حق شکایت از اقدامات اجرایی؛ ۱۰. حق تقاضای توقف عملیات اجرایی برخوردار است. در مصوبه شورای عالی اداری در خصوص حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۹ برخی از حقوق مودی مالیاتی از جمله مطالبه خسارت در صورت وارد شدن ضرر و زیان در جریان توقیف اموال بیان شده است.

۵. بحث

«رعایت حقوق ارباب رجوع اداره از جمله مؤدیان مالیاتی به عنوان یکی از نظریه‌های مهم مربوط به مدیریت اخلاقی در خدمات دولتی در دیدگاه‌های نوین مدیریت دولتی مطرح شده است» (لاوتن، ۱۳۸۴، ۷۱). این امر می‌تواند موجبات اعتماد و بالتبع همکاری و مشارکت مؤدیان مالیاتی با دستگاه مالیاتی را فراهم آورد.

با تصویب قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ با اصلاحات و الحاقات بعدی برای نخستین بار در قوانین اداری و استخدامی کشور از حقوق مردم نام برده شده است. فصل سوم قانون مذکور به این عنوان مهم اختصاص یافته است. در ماده ۲۵ ذیل فصل مزبور از منشور اخلاقی مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی نام می‌برد و تصریح می‌کند: «مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی خدمت‌گزاران مردم هستند و باید با رعایت موازین اخلاق اسلامی و اداری و طبق سوگندی که در بدو ورود ادا کرده و منشور اخلاقی و اداری که امضا می‌کنند وظایف خود را به نحو احسن در راه خدمت به مردم و با در نظر گرفتن حقوق و خواسته‌های قانونی آن‌ها انجام دهند». طبق تبصره یک این ماده: «اصول و مفاد منشور فوق‌الذکر و متن سوگندنامه و تعهدات کارمندان دستگاه‌های اجرایی با پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (معاونت توسعه مدیریت و سرمایه انسانی ریاست جمهوری) به تصویب هیئت وزیران می‌رسد». «تبصره دو این ماده به دستگاه‌های اجرایی اجازه داده است که متناسب با وظیفه و شرایط خاص دستگاه مربوط، علاوه بر موارد فوق مواردی را با رعایت منشور اخلاقی مصوب

مؤدیان با میل و رضایت مالیات خود را می‌پردازند. «در واقع، در حقوق مالیاتی، اصل بر رضایت مؤدی در پرداخت مالیات می‌باشد» (پیرنیا، ۱۳۴۴، ۱۳۳). «اما 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» (رنجبری و دیگران، 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). این اختیار دستگاه مالیاتی که مهم‌ترین تضمین برای وصول مالیات محسوب می‌شود در اصطلاح «به اجرا گذاشتن مالیات» نامیده می‌شود (رستمی، ۱۳۹۳، ۱۶۲). «در مورد وصول قهری مالیات (از طریق اجرایی)، قانون اختیارات و اقتدارات لازم را برای دستگاه مالیاتی پیش‌بینی نموده است تا بتواند رأساً و بدون مراجعه به دادگستری و از طریق اداره اجرائیات خود اقدامات مقتضی را صورت دهد» (مجیبی‌فر، ۱۳۹۰، ۱۶۸).

باید توجه داشت که دستگاه مالیاتی معمولاً بدون فشار عمل می‌کند. زیرا خواهان همکاری آزادانه مؤدی مالیاتی است (پروتابا و دیگران، ۱۳۸۷، ۶۶). پس به‌طور کلی می‌توان گفت: «اصل بر این است که در جهت اطمینان فی‌مابین مؤدیان و دولت، مؤدی با اختیار و اراده خویش مالیات متعلقه را پرداخت نماید؛ اما چنین اصلی استثنا‌بردار است و اعمال استثنا ناشی از اعمال حاکمیت دولت و جنبه آمرانه بودن مالیات است» (رستمی و دیگران، ۱۳۹۱، ۱۱۳). «از آنجا که وصول مالیات از طریق عملیات

هیئت وزیران به آن اضافه نمایند. این تجویز قانونی می‌تواند در ارتباط با حقوق مؤدیان مالیاتی مورد توجه و اقدام سازمان امور مالیاتی قرار گیرد. به‌علاوه در مواد ۲۸ و ۹۰ قانون یادشده بر رعایت حقوق مردم و مراجعان و پاسخ‌گویی در مقابل آن‌ها تأکید شده است. عوامل مذکور در مجموع می‌تواند موجبات رعایت حقوق مردم و مراجعان اداره از جمله مؤدیان مالیاتی را فراهم کند. اما در ارتباط با حقوق مؤدیان مالیاتی کافی نیست. حقوق مؤدیان مالیاتی باید از ضمانت اجراهای قانونی کافی و مؤثر برخوردار باشد. در برخی کشورها از جمله فرانسه در قانون مالیاتی مربوط تصریح شده که عدم ابلاغ و تفهیم این حقوق موجب لغو ممیزی انجام‌شده می‌شود» (رستمی، ۱۳۸۸، ۱۱۲). در ادامه از حقوق مؤدی مالیاتی در مراحل مختلف عملیات اجرایی وصول مالیات بحث می‌شود.

۵-۱. مؤدی مالیاتی و وصول مالیات

«منظور از مؤدی مالیاتی، پرداخت‌کننده مالیات و هم‌چنین عوارض است و باید حقوق او را در تمام قوانین مربوط به مالیات‌ها و عوارض جست‌وجو کرد. حقوق مؤدی مالیاتی را می‌توان شامل حق رازداری، و حق اخذ توضیحات، دانست. هم‌چنین شامل هر حق دیگری نیز می‌شود که مشخصاً از وی انتظار نمی‌رود مثل حق عدم نگهداری اسناد و مدارک غیر ضروری و حق عدم تحمل جریمه به‌خاطر مبالغی که قانوناً بر عهده وی نبوده است» (ثورونی، ۱۳۸۴، ج ۲، ۱۷۳). از آنجایی که دستگاه مالیاتی تلاش دارد تا همکاری مؤدیان مالیاتی را زمینه وصول مالیات جلب کند، در این مورد اصل را بر آن گذاشته است که

۵-۲-۱. حقوق شهروندی مؤدی مالیاتی در مرحله صدور و ابلاغ برگ اجرایی

حقوق شهروندی مؤدی مالیاتی در مرحله صدور و ابلاغ برگ اجرایی عبارت‌اند از مواردی که در ادامه بیان می‌شود

۵-۲-۱-۱. حق آگاهی و ابلاغ اجرائیه مالیاتی

مطابق بند ۶ ماده دوم مصوبه شورای عالی اداری در خصوص حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۹، حق آگاهی به موقع از تصمیمات و فرایندهای اداری و دسترسی به اطلاعات مورد نیاز از جمله مصادیق حقوق شهروندی شهروندان است. حق ابلاغ برگ اجرایی از جمله این تصمیمات است که مودی مالیاتی از آن برخوردار است. ابلاغ را می‌توان مطلع ساختن مخاطب از مفاد ورقه قضایی طبق تشریفات قانونی تعریف کرد. ابلاغ را با توجه به مواد ۳۰۲ و ۳۰۶ ق. آ. د. مدنی می‌توان به ابلاغ واقعی و قانونی تقسیم کرد. ابلاغ واقعی، وقتی تحقق می‌شود که ورقه موضوع ابلاغ طبق تشریفات قانونی به شخص مخاطب در مورد اشخاص حقیقی یا به شخصی که صلاحیت وصول ورقه را دارد، در مورد اشخاص حقوقی توسط مأموری که مسئول اجرای امر ابلاغ است تحویل و رسید دریافت و مراتب گزارش شود. ابلاغ قانونی، در مواردی تحقق می‌یابد که تسلیم اوراق به اشخاص مزبور میسر نباشد و مطلع کردن آن‌ها از مفاد ورقه طبق تشریفات قانونی به طریقی غیر از تحویل به مخاطب به اطلاع او رسانده شود. ازاین‌رو قانون‌گذار تشریفات دیگری را پیش‌بینی کرده است که با رعایت آن‌ها مفاد اوراق به اطلاع

اجرایی رأساً توسط دستگاه مالیاتی و بدون مراجعه به دادگستری صورت می‌گیرد، سبب می‌شود وصول مالیات با سرعت بیشتری انجام شود و ازاین‌رو می‌توان آن را مهم‌ترین ضمانت اجرا برای وصول مالیات دانست» (مجیبی‌فر، ۱۳۹۰، ۱۶۸). «در رابطه با وصول قهری مالیات مقرر، هرگاه مؤدی مالیات قطعی‌شده 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 جرائم 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 توقیف‌شده به فروش خواهد رفت» (پیرنیا، ۱۳۴۴، ۱۳۳). 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.

۵-۲. حقوق شهروندی مؤدی مالیاتی در مراحل مختلف عملیات اجرایی

در این قسمت حقوق مؤدی مالیاتی در مراحل مختلف عملیات اجرایی شامل مرحله ابلاغ، توقیف و فروش اموال بررسی می‌شود.

را به اداره امور مالیاتی بدهد» (طاهری تاری، ۱۳۹۰، ۱۷۴).

«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 بپردازد یا مورد تعقیب قانونی قرار خواهد گرفت» (پروتا و دیگران، 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 حقوق مالیاتی ایران مطابق ماده ۲۱۰ ق.م.م: «هرگاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می‌کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد 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 کند. از آنجا که در متن ماده به مؤدی اجازه داده است که ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد، می‌توان این‌گونه برداشت کرد که دستگاه مالیاتی الزامی در وصول نقدی و فوری بدهی مالیاتی نداشته است و می‌تواند با مؤدی به گونه دیگری مانند تقسیط بدهی مالیاتی توافق کند. برگ اجرایی می‌باید حاوی اطلاعات و مدارک خاصی باشد که این مهم در تبصره یک ماده ۲۱۰ ق.م.م و ماده ۳ آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ 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،

مخاطب رسانده شود و یا چنین فرض شود که او آگاه شده است. اجرا (به کسر همزه) به معنای انجام دادن، روان ساختن، جاری کردن (عمید، ۱۳۸۴، ۹۱)؛ «و اقدام به اعمالی برای مرحله اجرا و عمل درآوردن حکم قضایی را گویند و در اصطلاح، به کار بردن قانون یا به کار بستن احکام دادگاه‌ها و مراجع رسیدگی اداری و یا اسناد رسمی اجرا گویند و اجرای احکام، گاهی به معنی اجرای حکم دادگاه و گاهی به معنی اجرای رأی دادگاه به کار می‌رود و در مقابل اجرای اسناد رسمی و سایر اقسام اجرا به کار برده شده است» (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۰، ۹۰). در تعریف برگه اجرائیه نیز آورده‌اند که اجرائیه ورقه‌ای است که به موجب آن الزام محکوم‌علیه به انجام مدلول حکم دادگاه به او گوشزد تا ظرف مهلت قانونی آن را به موقع اجرا گذارد. تعریف فوق متضمن این مطلب است که به موجب اجرائیه از محکوم‌علیه خواسته می‌شود کار معینی را که در حکم به عهده او گذاشته شده است، انجام دهد و نفس این خواستن، دلالت دارد که حکم، جنبه اجرایی داشته است که منجر به صدور اجرائیه شده است و الا صدور اجرائیه معنا نداشت (مهاجری، ۱۳۸۸، ۴۲).

«هرگاه مالیات بر اساس عدم اعتراض مؤدی به برگ تشخیص و یا حل اختلاف مالیاتی در مراجع حل اختلاف قطعی قلمداد گردیده باشد، مؤدی می‌بایست مالیات متعلقه و قطعی شده را به خزانه دولت بپردازد، که در صورت عدم پرداخت در مهلت مقرر (۱۰ روز)، ابتدائاً دستگاه مالیاتی اخطار عملیات اجرایی را صادر و به مؤدی ابلاغ خواهد نمود تا ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن

مبلغ پرداخت شده قبلی و جریمه متعلق درج گردد». و طبق ماده ۳ آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م «برگ اجرایی در سه نسخه تهیه و تنظیم می شود، یک نسخه در پرونده مؤدی بایگانی می شود. نسخه دوم به مؤدی ابلاغ می شود و نسخه سوم با قید تاریخ ابلاغ به مؤدی به امضای مؤدی و مأمور ابلاغ رسیده و جهت ضبط در پرونده مربوط به قسمت اجرا اعاده می شود». از آنجا که اجرای مالیات پس از قطعی شدن آن تحقق می یابد قانون گذار در تبصره ۲ ماده ۲۱۰ ق.م.م به این نکته اشاره دارد که: «آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی مذکور در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می شود و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است». در مجموع بر اساس آنچه گفته شد، حق بر آگاهی و ابلاغ اجرائیه مالیاتی از جمله حقوق مؤدی مالیاتی در مرحله ابلاغ و صدور اجرائیه است. ضمن اینکه مطابق بند ۱ ماده مصوبه شورای عالی داری در خصوص حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب ۱۳۵۹/۱۱/۹، دستگاه های اجرایی در تمامی فعالیت های اطلاع رسانی، دعوت نامه ها، آگهی ها، ابلاغ ها و هشدارها باید از ادبیات محترمانه و غیر تحکم آمیز استفاده کنند.

۵-۲-۱-۲. حق تقاضای تقسیط بدهی

حق تقاضای تقسیط بدهی از دیگر حقوق مؤدی مالیاتی در مرحله ابلاغ و صدور اجرائیه است. بر اساس ماده ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی «وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی

مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید. اما در مرحله اقدامات اجرایی ترتیب پرداخت بدهی بایستی با اداره امور مالیاتی توافق گردد و این توافق با اجازه سازمان امور مالیاتی کشور با رعایت موضوع ماده ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم با اخذ وثیقه ملکی یا تضمین مناسب انجام خواهد شد».

۵-۲-۱-۳. حق تقاضای بخشودگی جرائم مالیاتی

علاوه بر این، حق تقاضای بخشودگی جرائم مالیاتی از دیگر حقوق مؤدی مالیاتی در مرحله ابلاغ و صدور اجرائیه است. بر اساس ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی «تمام یا قسمتی از جرائم مقرر در قانون مالیات های مستقیم بنا به درخواست مؤدی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می باشد».

۵-۲-۱-۴. حق تقاضای مفاصاحساب مالیاتی

به موارد مورد اشاره، می توان، حق تقاضای مفاصاحساب مالیاتی اضافه کرد. بر اساس ماده ۲۳۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی: «تقاضای مفاصاحساب مالیاتی به موجب ماده ۲۳۵ قانون مالیات های

قانون مالیات‌های مستقیم، مؤدی مکلف است تمام اسناد و مدارک و دفاتر قانونی خود را برای تشخیص مالیات در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهد.

به‌علاوه به‌موجب مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم تمام اشخاص حقوقی حقوق خصوصی و حقوق عمومی مکلف هستند هر گونه اطلاعات، اسناد و مدارکی که درباره کسب‌وکار و درآمد مؤدی در نزد خود دارند در صورت درخواست دستگاه مالیاتی در اختیار آن قرار دهند. در غیر این صورت با ضمانت اجرای مذکور در این مواد مواجه خواهند شد. بدیهی است افشای اندکی از این اطلاعات مالیاتی در میدان رقابت اقتصادی می‌تواند آثار ناگوار برای مؤدی و فعالیت‌های اقتصادی وی به همراه داشته باشد و حتی او را ورشکسته کند.

بدین لحاظ لازم است که مؤدیان مالیاتی از حق محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی و رازداری و عدم افشای آن‌ها تا حد اکثر ممکن برخوردار باشند (امامی، ۱۳۸۷، ۳۰). اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به‌دست می‌آورند، محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذی‌ربط در حد نیاز خودداری کنند و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آن‌ها رفتار خواهد شد.

۵-۲-۲. حقوق شهروندی مؤدی مالیاتی در مرحله توقیف اموال

مرحله دوم عملیات اجرایی، مرحله توقیف اموال مؤدی است که قانون‌گذار تمهیداتی را پیش‌بینی کرده است تا دستگاه مالیاتی قدرت توقیف اموال

مستقیم، اداره امور مالیاتی مکلف است نسبت به مؤدیانی که بدهی مالیاتی قطعی خود را پرداخت نموده‌اند، حداکثر ظرف مدت ۵ روز از تاریخ وصول تقاضای مؤدی، مفاد حساب مالیاتی تهیه و به مؤدی تسلیم کند.

۵-۱-۲-۵. حق استرداد اضافه‌پرداخت مالیات

حق استرداد اضافه‌پرداخت مالیات از جمله حقوق مؤدی مالیاتی در مرحله ابلاغ و صدور اجرائیه است. بر اساس ماده ۲۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۰/۲۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی: «استرداد اضافه‌پرداخت مالیات، مؤدی مالیاتی حق دارد از اداره امور مالیاتی بخواهد چنانچه به هر دلیل وجوهی اضافه بر میزان مالیات واقعی‌اش پرداخته است و نیز مبالغی که تحت عنوان خسارت وارده به اضافه‌پرداختی مزبور تعلق می‌گیرد را در مدت زمان مصرح در قانون به وی مسترد نماید».

۵-۱-۲-۶. حق بر حریم خصوصی مالی و مالیاتی (حق بر محرمانگی مالیاتی)

مطابق ماده ۷ مصوبه شورای عالی اداری در خصوص حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۹، حفظ و رعایت حریم خصوصی همه افراد لازم و ضروری است. دستگاه مالیاتی در روند تشخیص وصول مالیات به اطلاعاتی مهم از کسب‌وکار، درآمد و وضعیت مالی و اقتصادی مؤدی دسترسی پیدا می‌کند. به‌ویژه آنکه از اقتدارات و اختیارات قانونی فوق‌العاده در این زمینه برخوردار است. در ماده ۲۲۹

می‌بایست از اموال نقدی وی و به آسان‌ترین روش ممکن صورت گیرد و مالیات باید در اسرع وقت و به صورت نقد به خزانه دولت واریز شود» (پیرنیا، ۱۳۴۴، ۱۳۴).

توقیف هم در خصوص اموال منقول امکان‌پذیر هم در خصوص اموال غیر منقول. نکته مهم در این خصوص امکان توقیف مالکیت معنوی است (طاهری تار، ۱۳۹۳، ج ۲، ۱۴۲). تنها در حوزه مالکیت ادبی و هنری توقیف اموال با محدودیت‌هایی پذیرفته شده است. در ماده ۳۷ آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم شرایط ممنوعیت توقیف عنوان شده است و تا زمانی که این شرایط به درستی توسط مأموران مالیاتی احراز نشود توقیف طلب از این گونه از اموال مؤدی مجاز نخواهد بود و در صورت بی‌توجهی مأموران مالیاتی، مؤدی می‌تواند در هیئت حل اختلاف اعتراض خویش را مطرح کند: «تصنیفات، تألیفات و ترجمه‌های چاپی که هنوز برای خرید و فروش منتشر نشده، بدون رضایت مصنف یا مؤلف یا مترجم یا قائم‌مقام یا وراث و یا نماینده قانونی آن‌ها به معرض فروش گذاشته نمی‌شود» (گلشیک، ۱۳۹۵، ۱۰۰).

۵-۲-۱. حق شکایت از اقدامات اجرایی

مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل مطالبه و وصول است، هیئت اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم است و به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و

مؤدیان متخلف را داشته و با فروش آن‌ها مالیات را وصول کند (ثورونی، ۱۳۸۴، ج ۲، 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 و نقل را توقیف کند» (پروتابا و دیگران، ۱۳۸۷، ۴۲).

توقیف اموال مؤدی به استناد ماده ۲۱۰ ق.م. و م ماده ۵ آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق.م. و م. پس از عدم اجرای تعهد (پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات) توسط مؤدی مالیاتی ظرف مهلت ۳۰ روز توسط هیئت اجرایی شامل مأمور اجرا و حسب اقتضا با کمک مأموران نیروی انتظامی با حضور نماینده دادستان یا دادگاه عمومی بخش به عمل خواهد آمد. توقیف اموال مؤدی از انقد و اسهل اموال وی صورت می‌گیرد. زیرا مالیات باید در اسرع وقت و به صورت نقد به خزانه دولت واریز شود. به همین دلیل از انقد و اسهل اموال مؤدی توقیف می‌شود (لندنیان، ۱۳۹۴، ۹۵).

«قانون‌گذار در ماده ۲۱۱ ق.م. و م. به اجرائیات اداره امور مالیاتی اجازه داده است تا به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرائم متعلق به اضافه ده درصد بدهی از اموال منقول یا غیر منقول و مطالبات مؤدی را توقیف کند. لازم به ذکر است که بر طبق ماده ۲۱۱ ق.م. و م. همچنین مواد ۵ و ۴۶ آئین‌نامه اجرای ماده ۲۱۸ ق.م. و م. می‌توان گفت که توقیف اموال غیر منقول مؤدی در صورتی است که اموال منقول مؤدی تکافوی بدهی مؤدی را نکند یا به اموال منقول وی دسترسی نباشد. چرا که توقیف اموال مؤدی

نفقه اشخاص واجب‌النفقه مؤدی؛ ۳. ابزار آلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تأمین حداقل معیشت مؤدی لازم است؛ ۴. محل سکونت به قدر متعارف. همچنین در ماده ۸ آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م توقیف اموالی که در تصرف غیر است و متصرف نسبت به آن ادعای مالکیت می‌کند را نیز غیر ممکن دانسته است. «ماده ۲۸ این آئین‌نامه نیز شخص ثالث را ملزم می‌سازد که در صورت ابلاغ توقیف‌نامه به وی، وجه یا اموال توقیف‌شده را به صاحب آن ندهد؛ وگرنه معادل وجه یا قیمت آن از وی خواهد شد» (رستمی و دیگران، ۱۳۹۱، ۱۱۶).

بر اساس قوانین مختلف، اعم از قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی مصوب سال ۱۳۹۴، قانون آئین دادرسی مدنی مصوب سال ۱۳۷۹، قانون اجرای احکام مدنی مصوب سال ۱۳۵۶ و در نهایت آئین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی مصوب سال ۱۳۸۷ در روند توقیف اموال، قانون‌گذار یک سری استثنائات را برای حمایت از حق و حقوق اولیه فرد بدهکار و اشخاص تحت تکفل وی پیش‌بینی کرده است که این موارد را مستثنیات دین نامیده‌اند که این گزینه‌ها از نظر قانونی قابل توقیف و قابل فروش نیستند. تنها تفاوت اموال موضوع ماده ۲۱۲ ق.م.م با مستثنیات دین قیدشده در قوانین یادشده در این است که بر اساس ماده ۲۷ آئین‌نامه اجرای محکومیت‌های مالی: «محکوم علیه، می‌تواند با رضایت خود، مالی را که جز مستثنیات دین است، جهت استیفا محکوم به معرفی نماید». بنابراین، اگر اموالی جز مستثنیات دین تعیین شوند؛ اما خود محکوم‌علیه رضایت دهد، می‌توان آن را از دسته اموال غیر قابل توقیف، خارج

رأی صادر خواهد شد رأی صادره قطعی و لازم‌الاجرا است.

۵-۲-۲-۲. حق برخورداری از حداقل معیشت

چنانچه حین اقدامات اجرایی اموالی مطابق ماده ۲۱۲ قانون مالیات‌های مستقیم از مؤدی توقیف شود، قانون‌گذار جهت حمایت از حقوق مؤدی توقیف برخی از اموال را که لازمه برخورداری مؤدی مالیاتی از حداقل معیشت به‌شمار می‌آیند، ممنوع دانسته است که شامل موارد زیر می‌شود: «۱. دو سوم حقوق حقوق‌بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه؛ ۲. لباس و اشیا و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مؤدی و افراد تحت تکفل او لازم است و هم-چنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب‌النفقه مؤدی؛ ۳. ابزار و آلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تأمین حداقل معیشت مؤدی لازم است؛ ۴. محل سکونت به قدر متعارف».

۵-۲-۲-۳. حق اعتراض به بازداشت اموال

ممنوعه

حق اعتراض به بازداشت اموال ممنوعه از دیگر حقوق مؤدی مالیاتی در مرحله توقیف است (مجیبی-فر، ۱۳۹۰، ۷۲). مطابق ماده ۲۱۲ ق.م.م «امکان توقیف برخی از اموال وجود ندارد، این اموال شامل موارد زیر است: ۱. دو سوم حقوق حقوق‌بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه؛ ۲. لباس و اشیا و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مؤدی و افراد تحت تکفل او لازم است و هم‌چنین آذوقه موجود و

۵-۲-۲-۶. حق اخذ دریافت گزارش عملیات اجرا و صورت مجلس اموال بازداشت شده

هیئت اجرایی مکلف است، گزارشی از عملیات خود را در پنج نسخه حسب نوع مال به شرح ماده ۱۲ آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم تنظیم کند و به امضای حاضرین رساند و نسخه ای از آن را به انضمام صورت مجلس اموال توقیفی در قبال اخذ رسید به ترتیب به مسئول اجرائیات، حافظ اموال، نماینده دادستان و مؤدی تسلیم و یک نسخه از آن را در پرونده اجرائیات نگه داری کند.

۵-۲-۳. حقوق شهروندی مؤدی در مرحله 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، نگه داری، ارزیابی، و مخارج فروش آن از حاصل فروش اموال مؤدی کسر و اگر مازاد آن مبلغی باقی ماند به مؤدی پرداخت خواهد شد» (رستمی، ۱۳۸۷، ۱۸۲).

۵-۲-۳-۱. حق توافق مؤدی با قسمت اجرائیات اداره مالیاتی

کرد و به محکوم له داد. ولی اعلام رضایت مؤدی در توقیف اموال موضوع ماده ۲۱۲ ق.م.م قابل استماع نیست و توقیف اموال مذکور ممنوع قید شده است. مطابق بند ۱ ماده ۱۲ مصوبه شورای عالی اداری در خصوص حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۹، لازم است به اعتراض مودی مالیاتی به صورت منصفانه و بی طرفانه رسیدگی شود.

۵-۲-۴. حق عدم توقیف واحد تولیدی

به موجب تبصره ۳ ماده ۲۱۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ جهت حمایت از واحدهای تولیدی، قانون گذار به این نکته اشاره داشته است که توقیف واحدهای تولیدی اعم از کشاورزی و صنعتی در مدت عملیات اجرایی نباید موجب تعطیل واحد تولیدی شود.

۵-۲-۵. حق انتخاب شخص معتمد به عنوان حافظ اموال

هیئت اجرایی برای حفاظت اموال مورد توقیف، شخص معتمدی را به عنوان حافظ اموال -و در صورت امکان با موافقت مؤدی- تعیین می کند که مسئولیت حفاظت اموال و یا حسب مورد حفاظت پلمپ های الصاقی برابر صورت مجلس تنظیمی را برعهده دارد. حافظ اموال حق جابه جایی اموال را ندارد. حدود وظایف و مسئولیت های حافظ اموال و عنداللزوم مراقب، توسط هیئت اجرایی به وی تفهیم می شود (ماده ۱۷ آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۰/۳/۲۳).

در این مرحله مؤدی می‌تواند در اجرای ماده ۳۱ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م. راجع به پرداخت بدهی با اجرائیات اداره امور مالیاتی توافق کند که این توافق با رعایت ماده ۱۶۷ ق.م.م. اجازه داده شده است که با مجوز وزارت امور اقتصادی و دارایی با سازمان امور مالیاتی کشور بدهی مربوط برای مدت سه سال از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی با اخذ وثیقه ملکی یا تضمین مناسب تقسیط شود. در این صورت فروش اموال توقیف‌شده، متوقف می‌شود (طاهری ۱۳۹۰، ۱۷۷). اما چنانچه از طرف مؤدی توافقی صورت نپذیرد و مدت تعیین‌شده مقرر در ماده ۳۱ آئین‌نامه یادشده منقضی شود «سازمان امور مالیاتی حق دارد که اموال توقیف‌شده را مطابق مقررات از طریق حراج با مزایده به فروش رساند و طلب دولت به اضافه کلیه هزینه‌های فروش و مخارج توقیف نگهداری و ارزیابی اموال مؤدی را از محل آن برداشت و وصول کند و اگر مبلغی مازاد بر آن ماند به مؤدی برگرداند» (رستمی، ۱۳۸۷، ۱۸۳).

۵-۲-۳-۲. حق اعتراض نسبت به قیمت ارزیابی

«یکی از اقدامات اساسی در مرحله توقیف، ارزیابی اموال می‌باشد که این اموال ترجیحاً به وسیله کارشناس ذی‌ربط 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،

می‌تواند 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» (طاهری تاری، ۱۳۹۰، ۱۷۷). «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. و ماده ۱۳ آئین‌نامه اجرایی وصول مالیات‌ها).

۵-۲-۳-۳. حق بر تقاضای مهلت بیشتر برای ارزیابی

مؤدی مالیاتی از حق بر تقاضای مهلت بیشتر برای ارزیابی نیز برخوردار است. بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۳ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۰/۳/۲۳: «چنانچه ویژگی اموال بازداشت‌شده به گونه‌ای باشد که برای ارزیابی نیاز به مهلت بیشتری باشد، به تشخیص اداره امور مالیاتی با توجه به دلایل توجیهی و درخواست استمهال کارشناس و یا ارزیاب ذی‌ربط، حداکثر تا پانزده روز افزون بر مهلت یادشده تمدید خواهد شد».

۵-۲-۳-۴. حق اولویت مؤدی در خرید مال مورد تملک سازمان امور مالیاتی

ملک مزبور رفع بازداشت به عمل خواهد آمد. مؤدی می‌تواند مثل سایر اشخاص در مزایده شرکت کند؛ ولی مأموران اجرا و مباشران فروش و اقارب درجه اول آن‌ها حق شرکت در مزایده را ندارند. مؤدی می‌تواند تقدم و تأخر فروش را نسبت به اموال بازداشت‌شده تقاضا کند. این تقاضا در صورتی پذیرفته خواهد شد که به وصول مطالبات لطمه وارد نسازد.

۵-۳-۲-۷. حق اطلاع از حراج اموال

از دیگر حقوق مؤدی در مرحله فروش، حق اطلاع از حراج اموال است. هرگاه اموال به قیمت ارزیابی‌شده، خریدار نداشته باشد، اداره امور مالیاتی باید با رعایت مدت مذکور در ماده ۳۳ آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم، آگهی فروش را با قیمت پایه تجدید کند و چنانچه برای بار دوم نیز خریداری پیدا نشود برای بار سوم آگهی منتشر و در آن قید می‌کند اموال توقیفی به هر قیمتی خریدار داشته باشد از طریق حراج به دفعات فروخته خواهد شد. طبق ماده ۴۲ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۰/۳/۲۳: «این موضوع بایستی قبل از مزایده طی خطاری به صاحب مال ابلاغ شود و چنانچه حاصل فروش تکافوی بدهی مؤدی را نکند، اجرائیات اداره امور مالیاتی تا میزان بقیه بدهی او، از اموال دیگر مؤدی بازداشت و طبق مقررات این آئین‌نامه به فروش می‌رساند».

از طرفی اولویت در خرید مال مورد تملک سازمان امور مالیاتی با مؤدی است. مطابق تبصره ۲ ماده ۲۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی: «در صورتی که مال به تملک سازمان امور مالیاتی کشور درآمده باشد اگر آمادگی جهت فروش داشته باشد و مؤدی درخواست نماید در شرایط مساوی اولویت با مؤدی است».

۵-۳-۲-۵. حق مؤدی در امکان رفع توقیف اموال

از دیگر حقوق مؤدی در مرحله فروش، امکان رفع توقیف اموال است. طبق تبصره ۱ ماده ۲۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶/۱۲/۳: «در صورتی که مؤدی قبل از انتقال مال مذکور به نام سازمان امور مالیاتی کشور و یا دیگری، حاضر به پرداخت بدهی خود باشد سازمان امور مالیاتی کشور با دریافت بدهی مؤدی به اضافه ده درصد (۱۰٪) بدهی و هزینه‌های متعلقه از ملک مزبور رفع توقیف می‌نماید».

۵-۳-۲-۶. حق پرداخت بدهی بعد از انجام مزایده و شرکت در مزایده و تقاضای تقدم و تأخر فروش نسبت به اموال بازداشت‌شده

پس از انجام مزایده، تنظیم و امضای صورت‌مجلس و صدور سند موکول به انقضای یک ماه از تاریخ تنظیم صورت‌مجلس یادشده خواهد بود. هرگاه مؤدی ظرف این مدت نسبت به پرداخت کلیه بدهی خود به اضافه ده درصد موضوع ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم اقدام و هزینه‌های متعلقه را پرداخت کند، از

۵-۲-۳-۸. حق تقاضای توقف عملیات اجرایی

مؤدی از حق تقاضای توقف عملیات اجرایی برخوردار است. بر اساس ماده ۵۸ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۰/۳/۲۳: «شکایت از اقدامات اجرایی یا درخواست توقف موقت عملیات اجرایی و یا درخواست رفع اثر از اقدامات اجرایی مانع از ادامه عملیات اجرایی نمی‌گردد، مگر در موارد ذیل: ۱. مؤدی نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی حسب مقررات این آئین‌نامه اقدام نماید و یا معادل میزان بدهی، وجه نقد یا تضمین بانکی و یا وثیقه ملکی بسپارد و یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد، معرفی نماید. ۲. بر اساس رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر توقف عملیات اجرایی؛ در صورتی که هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم دلایل شاکی را قوی بداند و یا شکایت شاکی مستند به سند رسمی یا احکام قطعی مراجع قضایی یا اسناد اداری باشد، بدون اخذ تأمین قرار توقف عملیات اجرایی را صادر می‌نماید. ۳. نقض رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی توسط شورای عالی مالیاتی یا دادنامه صادره توسط دیوان عدالت اداری و یا مراجع قضایی ذی‌صلاح؛ با توجه به تکلیف قانونی شعب دیوان عدالت اداری مبنی بر رسیدگی خارج از نوبت پس از صدور دستور موقت، مسئولین ذی‌ربط سازمان امور مالیاتی کشور مکلف‌اند در اسرع وقت و در فرجه قانونی نسبت به ارسال پاسخ به شعب دیوان اقدام نمایند. ۴. پرونده‌های موضوع تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم در صورت قطعیت مالیات در هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶

قانون مالیات‌های مستقیم مطرح و چنانچه مطالبه مالیات از غیر مؤدی مورد تأیید هیئت یادشده قرار گرفته باشد حکم بر مطالبه مالیات، کان لم یکن تلقی می‌گردد».

۵-۲-۳-۷. حق مطالبه خسارت از سوی مؤدی

چنانچه در مرحله اجرا هر اشتباهی بر ضرر مؤدی مالیاتی صورت گیرد، وی از حق درخواست میزان خسارت برخوردار است. در بند ۱۱ ماده دوم و ماده ۱۳ مصوبه شورای عالی اداری در خصوص حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۹، بر حق جبران خسارت وارده بر اثر قصور یا تقصیر دستگاه‌های اجرایی و کارکنان آنها تأکید شده است. بر اساس بند دو ماده ۱۳ مصوبه مورد اشاره: «دستگاه‌های اجرایی، مسئول جبران خساراتی هستند که در نتیجه عیب و خرابی اشیاء یا اموال منقول یا غیر منقول متعلق یا تحت تصرف آنها به جان، مال و یا سایر حقوق دیگران وارد می‌شود. مودی مالیاتی در صورت هر گونه ضرر در جریان توقیف و فروش اموال امکان مطالبه خسارت از نظام مالیاتی دارد. سازوکارهای جبران خسارت در قوانین ایران از جمله: در قانون آئین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹/۱/۲۱، قانون آئین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۴، قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۰ با اصلاحات و الحاقات بعدی، قانون مسئولیت مدنی مصوب ۱۳۳۹/۲/۲۷ و... پیش‌بینی شده است. هم‌چنین در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مسئولیت قضات و دستگاه قضایی به جبران خسارت عدم اجرای عدالت پذیرفته شده است. در قانون مسئولیت مدنی نیز، هم

مسئولیت قاضی و کارکنان دولت و هم مسئولیت مدنی دولت، تحت شرایطی پذیرفته شده است. مسئولیت قاضی و کارکنان دولت، می‌تواند برای دادرسان هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و مأموران و ادارات امور مالیاتی نیز قابل استناد باشد. زیرا دادرسان مالیاتی و اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی نیز ممکن است عمداً و یا سهواً عدالت را نقض کنند و یا از اجرای آن خودداری کنند. در هر صورت قربانی آن، مؤدیان مالیاتی به‌شمار می‌آیند. بنابراین، اقتدار و قدرت دستگاه مالیاتی نباید ناقض امنیت قضایی و امنیت مالی مؤدیان و شهروندان باشد. از این رو برای جلوگیری از سوءاستفاده احتمالی مقامات، مأموران و دادرسان مالیاتی از قدرت و اقتدار مالیاتی قانونی خود، ضرورت دارد که ضمانت اجرای جبران خسارت نقض و یا عدم اجرای عدالت در مراجع مالیاتی پیش‌بینی شود. برابر اصل ۱۷۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران: «هرگاه در اثر تقصیر یا اشتباه قاضی در موضوع یا در حکم یا در تطبیق حکم بر مورد خاص، ضرر مادی و معنوی متوجه کسی گردد، در صورت تقصیر، مقصر طبق موازین اسلامی ضامن است و در غیر این صورت، خسارت به وسیله دولت جبران می‌شود و در هر حال از متهم اعاده حیثیت می‌گردد» (طاهری تاری، ۱۳۹۰، ۱۷۶).

برابر ماده یک قانون مسئولیت مدنی: «هرکس بدون مجوز قانونی عمداً یا در نتیجه بی احتیاطی به جان یا سلامتی یا مال یا آزادی یا حیثیت یا شهرت تجاری یا به هر حال حق دیگری که به موجب قانون برای افراد ایجاد گردیده لطمه‌ای فراهم نماید که موجب ضرر مادی یا معنوی دیگری شود مسئول جبران خسارت

ناشی از عمل خود می‌باشد». ماده یک قانون مسئولیت مدنی، اصل کلی مسئولیت و لزوم جبران خسارت وارده را بیان می‌کند و تفاوتی بین شخص حقیقی و یا حقوقی، دولتی و یا غیر دولتی واردکننده خسارت و قربانی قائل نمی‌شود. بنابراین، بر پایه این ماده قانونی؛ کارمندان، مأموران مالیاتی و سازمان امور مالیاتی کشور در صورت ورود خسارت به مؤدیان مالیاتی مسئول جبران خسارت هستند. اما آنچه به صورت صریح و اختصاصی به مسئولیت کارکنان دولت و دولت اشاره دارد، ماده ۱۱ قانونی مسئولیت مدنی است که مقرر می‌دارد: «کارمندان دولت و شهرداری و مؤسسات وابسته به آن‌ها که به مناسبت انجام وظیفه عمداً یا در نتیجه بی احتیاطی خسارتی به اشخاص وارد نمایند شخصاً مسئول جبران خسارت وارده می‌باشند؛ ولی هرگاه خسارت وارده مستند به اعمال آنان نبوده و مربوط به نقص وسایل ادارات و مؤسسات مزبور باشد در این صورت جبران خسارت وارده بر عهده اداره یا مؤسسه مربوط است». مقررات قانونی یادشده، هم در دادرسی‌های مالیاتی و هم در امور مربوط به تشخیص، تعیین و وصول مالیات کاربرد دارند و نشان‌دهنده مسئولیت مدنی عام مأموران مالیاتی و سازمان امور مالیاتی کشور بابت عدم اجرای عدالت و یا نقض عدالت در روابط بین خود با مؤدیان مالیاتی هستند.

۶. نتیجه

با توجه به اینکه مالیات از مصادیق اعمال حاکمیت دولت است و جنبه آمرانه و اجباری دارد، در مرحله وصول مالیات، اختیارات و امتیازات متعدد و برجسته‌ای برای دستگاه مالیاتی وجود دارد که از آن به‌عنوان اعمال قدرت مالیاتی نام برده می‌شود که از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان توسل به قوه قهریه و اجبار وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی توسط اداره اجرائیات بدون مراجعه به دادگستری اشاره کرد. به‌هرحال، دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران از امتیازات و اختیارات منحصربه‌فردی برخوردار است که به نظر می‌رسد کافی و مطلوب هستند. قانون‌گذار برای حمایت از حقوق شهروندی مؤدی در مرحله عملیات اجرایی وصول مالیات، حقوق و امتیازاتی در نظر گرفته است که می‌توان به حق آگاهی و ابلاغ اجرائیه مالیاتی، حق برخورداری از حداقل معیشت، حق اعتراض نسبت به قیمت ارزیابی، حق تقاضای مهلت بیشتر برای ارزیابی، حق انتخاب حافظ اموال، حق اعتراض به بازداشت اموال ممنوعه، حق فعالیت اقتصادی، حق حریم خصوصی مالی و مالیاتی (حق محرمانگی مالیاتی)، حق اولویت مؤدی در خرید مال مورد تملک سازمان امور مالیاتی، حق مؤدی بر امکان رفع توقیف اموال، حق پرداخت بدهی بعد از انجام مزایده، حق اخذ دریافت گزارش عملیات اجرایی و صورت‌مجلس اموال بازداشت‌شده، حق تقاضای تقسیط بدهی (با اخذ وثیقه ملکی یا تضمین مناسب)، حق تقاضای بخشودگی جرائم مالیاتی، حق شرکت در مزایده، حق مؤدی بر درخواست انتخاب تقدم یا تأخر فروش اموال بازداشت‌شده، حق اطلاع از حراج اموال، حق شکایت از اقدامات اجرایی، حق تقاضای

توقف عملیات اجرایی، حق تقاضای مفاصاحساب مالیاتی، حق استرداد اضافه‌پرداخت مالیات، حق درخواست میزان خسارت اشاره کرد. برخی از حقوق مودی مالیاتی مانند حفظ حریم و اطلاعات خصوصی، حق مطالبه خسارت و حق ابلاغ در مصوبه شورای عالی اداری در خصوص حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۹ مورد تأکید قرار گرفته است.

بر این اساس برای رفع برخی از چالش‌های موجود و تبیین دقیق‌تر این امتیازات قدرت عمومی و همچنین رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی در برابر اعمال آن‌ها، پیشنهاد می‌شود ضمن استخراج و بازشناسایی مواد قانونی پراکنده و غیر منسجم موجود در قانون مالیات‌های مستقیم ایران یا دیگر قوانین مرتبط، قانونی خاص تحت عنوان حقوق مؤدیان با ضمانت اجراهای قانونی لازم به‌عنوان سند قانونی برای شناخت و بررسی مصادیق حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی از طرف قانون‌گذار مورد تصویب قرار گیرد و همچنین سازوکارهای لازم در جهت آموزش و آگاهی مؤدیان مالیاتی از این حقوق خود در قوانین مالیاتی پیش‌بینی لازم به‌عمل آید و در مواقعی که آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص برخی احکام سکوت کرده است به قانون اجرای احکام مدنی ارجاع داده شود. بدیهی است رعایت این حقوق می‌تواند موجبات مشارکت و همکاری مؤدیان مالیاتی با دستگاه مالیاتی را در مراحل تشخیص و وصول مالیات فراهم کند و باعث بهبود و ارتقای فرهنگ مالیاتی و افزایش بازدهی مالیات بشود و از توسل دستگاه مالیاتی به اقتدارات و اختیارات بعضاً قهرآمیز خود بکاهد.

۷. سهم نویسندگان

همه نویسندگان در پژوهش و نگارش این مقاله به صورت برابر مشارکت داشته‌اند.

۸. تضاد منافع

در نگارش و چاپ این مقاله تضاد منافع وجود ندارد.

منابع

- رستمی، ولی، «حقوق مؤدیان مالیاتی»، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، شماره ۱، ۱۳۸۸.
- رستمی، ولی؛ کتابی‌رودی، احمد، «بررسی حقوق تشخیص علی‌الراس و عملیات اجرایی مالیات نمودهای قدرت عمومی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، دو فصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی (دانش و توسعه سابق)، شماره ۲، ۱۳۹۱.
- رنجبری، ابوالفضل؛ بادامچی، علی، حقوق مالی و مالیه عمومی، چاپ نهم، تهران، نشر مجد، ۱۳۸۴.
- طاهری تازی، میرمحسن، آئین دادرسی مالیاتی، جلد دوم، چاپ اول، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۳.
- طاهری تازی، میرمحسن، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آئینه حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، چاپ اول، تهران، نشر دانش، ۱۳۹۰.
- عمید، حسن، فرهنگ فارسی عمید، چاپ سی‌و-سوم، تهران، انتشارات امیرکبیر، ۱۳۸۴.
- گلشیک، محمد، تحلیل حقوقی عملیات اجرایی وصول مالیات و راه‌های توقف آن در حقوق ایران، چاپ اول، تهران، نشر دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۹۵.
- لاوتن، آلن، مدیریت اخلاقی در خدمات دولتی، ترجمه محمدرضا ربیعی مندجین و حسن گیوریان، چاپ دوم، تهران، نشر یکان، ۱۳۸۴.
- لندیان، هوشنگ، «تحلیل حقوقی عملیات اجرایی وصول مالیات‌های مستقیم در ایران»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، ۱۳۹۴.
- استادمحمد، اسماعیل، مبانی حقوق مؤدیان مالیاتی با انضمام منشور حقوق مؤدیان مالیاتی (مجموعه مقالات)، جلد دوم، چاپ اول، تهران، نشر روناس، ۱۳۹۸.
- پروتوبا، لویی؛ ژان ماری، کوتره، حقوق مالیاتی، ترجمه محمدعلی یزدان‌بخش، چاپ اول، تهران، انتشارات خاتون، ۱۳۸۷.
- پیرنیا، حسین، مالیه عمومی (مالیات‌ها و بودجه)، دانشگاه تربیت مدرس، مؤسسه تحقیقات اقتصادی تهران، ۱۳۴۴.
- ثورونی، ویکتور، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه مرتضی ملانظر، جلد دوم، چاپ اول، تهران، نشر سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۴.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر، ترمینولوژی حقوق، چاپ ششم، تهران، انتشارات گنج دانش، ۱۳۷۰.
- رستمی، ولی؛ کتابی‌رودی، احمد، «بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرایی مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان»، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۱۴، ۱۳۹۱.
- رستمی، ولی، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، شماره ۳، ۱۳۸۷.
- رستمی، ولی، مالیه عمومی، چاپ سوم، تهران، انتشارات میزان، ۱۳۹۳.

- مجیبی فر، محمدصادق، حقوق و تکالیف متقابل
مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران، چاپ اول، تهران،
انتشارات جاودانه (جنگل)، ۱۳۹۰.

- مهاجری، علی، شرح جامع قانون اجرای احکام
مدنی، جلد اول و دوم، چاپ چهارم، نشر فکر سازان،
۱۳۸۸.