



فصلنامه مطالعات فقه اقتصادی، سال سوم، شماره دوم، تابستان ۱۴۰۰

### نحوه توقیف اموال منقول در عملیات اجرایی وصول مالیات

هوشنگ لندنیان<sup>۱</sup>، بابک درویشی<sup>۲\*</sup>، ولی رستمی<sup>۳</sup>

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:** یکی از مهم‌ترین مراحل عملیات اجرایی بعد از قطعی شدن مالیات و صدور برگ اجرایی، چنانچه مؤدی در موعد مقرر قانونی نسبت به پرداخت بدهی خود اقدام ننماید، توقیف اموال منقول و غیر منقول وی خواهد بود. هدف مقاله حاضر بررسی این پرسش است که توقیف اموال منقول بدهکاران مالیاتی در عملیات اجرایی وصول مالیات چگونه انجام می‌پذیرد؟

**مواد و روش‌ها:** مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی 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:** یافته‌ها نشان داد عملیات اجرایی، با در نظر گرفتن صلاحیت‌های ذاتی و نسبی اداره اجرائیات انجام می‌پذیرد و با توجه به جنبه آمرانه و اجباری مالیات، دستگاه مالیات ستانی با توسل به قوه قهریه و اجبار نسبت به وصول مالیات اقدام می‌کند. دستگاه مالیات‌ستانی در توقیف اموال بدهکاران مالیاتی جهت وصول مالیات‌ها با محدودیت‌ها و ممنوعیت‌هایی مواجه است.

**نتیجه:** نظام حقوقی حاکم در توقیف اموال منقول در عملیات اجرایی وصول مالیات، تا حدود قابل ملاحظه‌ای قابل انطباق با اصول و قواعد حاکم بر اجرای احکام در بخش مدنی است؛ ولی در پاره‌ای از موارد به جهت خصایص ویژه مالیات‌ستانی با مشکلات و چالش‌های جدی مواجه است و قابل انطباق با قواعد ناظر بر اجرای احکام مدنی نبوده و باید پیرامون این موضوع قانون‌گذار نسبت به بازنگری و اصلاح مقررات در راستای رفع موانع اقدام کند.

#### اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۱۶۹-۱۸۵

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۱۰

تاریخ اصلاح: ۱۳۹۹/۱۱/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۱/۰۹

تاریخ انتشار: ۱۴۰۰/۰۴/۰۱

#### واژگان کلیدی:

عملیات اجرایی، وصول مالیات، توقیف اموال، اجرای احکام مدنی

#### 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:

۰۹۱۲-۱۰۸۹۰۳۲

پست الکترونیک:

[Bab.darvishi@iauctb.ac.ir](mailto:Bab.darvishi@iauctb.ac.ir)

## ۱. مقدمه

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 هرچه 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.

اعمال قدرت عمومی مالیاتی یکی از نشانه‌های بارز حاکمیت دولت به‌شمار می‌رود. از این رو در تمام کشورها برای اینکه دستگاه مالیاتی بتواند وظایف خویش را در ارتباط با مالیات به‌درستی انجام دهد و جوهری را که برای تأمین مخارج عمومی و در واقع جهت حفظ و بقای حکومت لازم است، تأمین 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 بتوانند به موقع و به سهولت مالیات را وصول نمایند. از این قدرت عمومی مالیاتی عموماً در اصطلاح به اجرا گذاشتن مالیات یا توسل به عملیات اجرایی یاد می‌کنند» (رستمی، ۱۳۹۳، ۱۶۲). دستگاه مالیات ستانی در صورت عدم پرداخت مالیات از جانب مؤدی از امتیاز قدرت عمومی بهره خواهد برد و با توسل به قوه قهریه و اجبار نسبت به وصول مالیات اقدام خواهد نمود (رنجبری و دیگران، ۱۳۸۷، ۹۸).

یکی از مهم‌ترین مراحل عملیات اجرایی بعد از قطعی شدن مالیات و صدور برگ اجرایی مرحله توقیف اموال است. قانون‌گذار در ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های

مستقیم به اجرائیات اداره امور مالیاتی اجازه داده است تا «به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرائم متعلق به اضافه ۱۰٪ بدهی از اموال منقول و غیر منقول و مطالبات مؤدی توقیف کند». با اینکه مواد ۲۱۰ تا ۲۱۸ «قانون مالیات‌های مستقیم» قدرت مالیاتی لازم را برای تمکین الزامی مؤدیان مالیاتی و وصول مالیات در مهلت قانونی به دستگاه مالیات-ستانی دولت واگذار کرده است. به نظر می‌رسد در عمل، مواد قانونی و مقررات دولتی (نظام‌نامه‌های دولتی مالیاتی از جمله آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم) دارای ابهامات و کاستی‌هایی می‌باشد. تمایز و نوآوری مقاله حاضر بررسی نحوه توقیف اموال منقول در عملیات اجرایی وصول مالیات است. در مقاله حاضر به بررسی این سؤال پرداخته می‌شود که توقیف اموال بدهکاران مالیاتی در عملیات اجرایی وصول مالیات چگونه انجام می‌گیرد؟ فرضیه مقاله بدین شکل قابل طرح است که «عملیات اجرایی وصول مالیات تا حدی تابع قواعد توقیف اموال در اجرای احکام مدنی می‌باشد؛ اما در برخی موارد قابل انطباق با اجرای احکام مدنی نیست و لازم است در این خصوص اصلاحاتی انجام شود». برای پاسخ به این سؤال ضمن توضیح مراحل توقیف اموال در عملیات اجرایی وصول مالیات و تطبیق اقدامات اجرایی با قانون اجرای احکام مدنی و آئین‌نامه اجرایی مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا (مصوب ۱۳۸۷/۰۶/۱۱) با اصلاحات و الحاقات بعدی به شرح ذیل، جهت رفع برخی از این کاستی‌ها و در راستای جلوگیری از تعویق وصول به هنگام مالیات، پیشنهادهایی به سیاست‌گذاران مالیاتی کشور جهت بازنگری مقررات مالیاتی ارائه خواهد شد.

## ۲. مواد و روش‌ها

مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی است و از فیش‌برداری در گردآوری مطالب و داده‌ها استفاده شده است.

## ۳. ملاحظات اخلاقی

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

## ۴. یافته‌ها

یافته‌ها نشان داد عملیات اجرایی، با در نظر گرفتن صلاحیت‌های ذاتی و نسبی اداره اجرائیات انجام می‌پذیرد و با توجه به جنبه آمرانه و اجباری مالیات، دستگاه مالیات‌ستانی با توسل به قوه قهریه و اجبار نسبت به وصول مالیات اقدام می‌نماید. دستگاه مالیات‌ستانی در توقیف اموال بدهکاران مالیاتی جهت وصول مالیات‌ها با محدودیت‌ها و ممنوعیت‌هایی مواجه می‌باشد.

## ۵. بحث

### ۵-۱. توقیف اجرایی

در اصطلاح حقوقی، نظریه‌پردازان در زمینه معنا و مفهوم توقیف اختلاف نظر دارند. عده‌ای توقیف را به معنای بازداشت و بازداشتن و به‌طور کلی، به‌معنای سلب آزادی از شخص یا مال او با حالت انتظار ترخیص می‌دانند که در صورت نخست، توقیف شخص و در صورت دوم توقیف مال صدق می‌کند (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۲، ۱۸۱). قانون آئین دادرسی مدنی در ماده ۱۲۶ درباره توقیف اموال مقرر کرده است که «توقیف اموال، اعم از منقول و غیرمنقول و صورت‌برداری، ارزیابی و حفظ اموال توقیف‌شده و توقیف حقوق استخدامی خواننده و اموال منقول وی که نزد شخص ثالث موجود است، به

ترتیبی است که در قانون اجرای احکام مدنی پیش بینی شده است». وقتی مالی توقیف می‌شود باید مشخص شود که منظور از توقیف، استیفای بدهی مالیاتی از آن است یا جلوگیری مقطعی و ایجاد محدودیت زمانی در نقل و انتقالات مؤدی مالیاتی، که بر همین مبنا توقیف به دو دسته تقسیم می‌شود: (۱) توقیف تأمینی: قانون اجرای احکام مدنی، همین‌که اجرائیه به محکوم‌علیه ابلاغ شد، او موظف است ظرف مدت ده روز، مفاد آن را اجرا کند؛ اما کاملاً روشن است که احتمال دارد، محکوم‌علیه در این مهلت ده روزه اموال خود را به دیگران انتقال دهد یا آن‌ها را مخفی کند و یا از بین ببرد و یا به‌طور کلی کاری کند که محکوم‌له نتواند به حق خود برسد. بر همین اساس، تبصره ۱ ماده ۳۵ قانون اجرای احکام مدنی، مقرر کرده است که محکوم‌له می‌تواند حتی قبل از تمام شدن مهلت ده روزه محکوم‌علیه، اموال او را برای توقیف، معرفی کند که به این توقیف، توقیف تأمینی یا توقیف احتیاطی می‌گویند. (۲) توقیف اجرایی: توقیف اجرایی یکی از انواع توقیف بر اساس هدف می‌باشد که در آن، محکوم‌علیه، موظف است ظرف مدت ده روز بعد از ابلاغ اجرائیه، آن را اجرا نماید؛ اما ممکن است که او در این مهلت، حکم را اجرا ننماید و به هیچ یک از وظایف جایگزین دیگر هم عمل نکند. در چنین وضعی بر طبق ماده ۴۹ قانون اجرای احکام مدنی، محکوم‌له می‌تواند درخواست کند تا معادل محکوم‌به، از اموال محکوم‌علیه توقیف شود. در این صورت، بدون تأخیر، اقدام به توقیف اموال محکوم‌علیه خواهد شد که به این توقیف، توقیف اجرایی گفته می‌شود. «در این نوع توقیف اموال و دارایی محکوم علیه با لحاظ استثنائاتی برای فروش و وصول محکوم به در حق

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 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 باز کردن در، مانع عملیات اجرایی نبوده و هیئت مزبور، می‌تواند در باز و اموال را با تنظیم صورت جلسه بازداشت نماید».

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.

#### ۵-۲-۲. توقیف اموال در شرایط خاص

«توقیف مال همیشه آسان نیست. ممکن است مال در تصرف شخص دیگری باشد یا در محل سکونت مؤدی نباشد یا مشکلات دیگری در مسیر توقیف مال باشد؛ در چنین شرایطی راه‌های فوق‌العاده توقیف در پیش گرفته می‌شود. به‌عنوان مثال مال منقولی که در تصرف کسی غیر از شخص مؤدی باشد و متصرف نسبت به آن ادعای مالکیت کند یا آن را متعلق به دیگری معرفی کند، به‌عنوان مال مؤدی توقیف نمی‌شود و در صورتی که خلاف ادعای متصرف ثابت شود، او مسئول جبران خسارت به اداره امور مالیاتی خواهد بود. وضعیت خاص دیگر این است که اموال منقول خارج از محل سکونت یا محل کار مؤدی باشد. در چنین حالتی مال مذکور در صورتی توقیف خواهد شد که دلائل و قرائن کافی بر احراز مالکیت او در دست باشد» (رستمی و دیگران، ۱۳۸۹، ۱۵۹).

محکوم له توقیف می‌شود. محکوم علیه در این زمینه باید در صورت داشتن اموال جهت وصول طلب محکوم له به قسمت اجرا معرفی نماید و مالی که معرفی می‌نماید باید از جهت سهولت فروش و استیفای محکوم به از آن مناسب باشد؛ البته باید توجه داشت که مأمورین اجرا در حین اجرای حکم توقیف باید توجه و دقت نظر داشته باشند که مستثنیات دین و موازین قانونی در رابطه با این امر رعایت شود و در مواقع اختلاف نیز حل اختلاف با دادگاه می‌باشد. در این زمینه نظریه اداره حقوق قوه قضائیه به شماره ۷/۵۲۲ مورخ ۱۳۷۱/۲/۵ موجود می‌باشد که اعلام نموده است: تشخیص قابل توقیف بودن یا نبودن مال با دادگاه است...» (حسینی و دیگران، ۱۳۸۵، ۹۵).

در حقوق مالیاتی مطابق ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات و الحاقات بعدی، توقیف اجرایی زمانی انجام می‌گیرد که: «مؤدی پس از ابلغ برگ اجرائی 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 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».

#### ۵-۲. شرایط و احکام توقیف

در این بند به توقیف اموال در شرایط عادی و خاص به‌طور مجزا خواهیم پرداخت:

##### ۵-۲-۱. توقیف اموال در شرایط عادی

توقیف اموال مؤدی به استناد ماده ۲۱۰ ق.م.م و ماده ۵ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م «پس از عدم

حکم مسئولان قضایی و توسط ضابطین دادگستری امکان‌پذیر است.

در خصوص شرایط و چگونگی توقیف اموال منقول در شرایط عادی و خاص احکام مشابهی در مواد ۶۴، ۶۳، ۶۲، ۶۱، ۳۴ و ۶۹ قانون اجرای احکام مدنی پیش‌بینی شده است.

### ۳-۵. ارزیابی اموال توقیف‌شده و چگونگی اعتراض به آن

در این بند به نحوه ارزیابی اموال منقول و همچنین چگونگی اعتراض و رفع اختلاف در خصوص قیمت ارزیابی اموال توقیف‌شده، خواهیم پرداخت:

#### ۳-۵-۱. چگونگی ارزیابی اموال

بر طبق ماده ۷۳ قانون اجرای احکام مدنی که مقرر می‌دارد: «ارزیابی اموال منقول حین توقیف به عمل می‌آید و در صورت اموال درج می‌شود. قیمت اموال را محکوم له و محکوم علیه به تراضی تعیین می‌نمایند و هرگاه طرفین حین توقیف حاضر نباشند یا حاضر بوده و در تعیین قیمت تراضی ننمایند، ارزیاب معین می‌شود».

قیمت‌گذاری اموال منقول حین توقیف به عمل می‌آید و خودداری از ارزیابی اموال در حین توقیف تخلف محسوب می‌شود. چنانچه ارزیابی بعد از توقیف به عمل آید، حسب نص صریح قانون فاقد اعتبار است زیرا قاعده مذکور آمره می‌باشد (مردانی و دیگران، ۴۷، ۱۳۹۰).

ماده ۴۲ آئین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرای ثبت مصوب ۱۳۸۷/۶/۱۱ ضمن رعایت سقف معینی برای ارزیابی بیان می‌دارد: «در صورتی که دین و متفرعات تا سی میلیون ریال ارزش داشته باشد و مال معرفی شده حسب‌الظاهر بیش از مبلغ مزبور به

بر اساس تبصره ماده ۹ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۰/۳/۲۳: «در خصوص توقیف اموالی که در محل زندگی زن و شوهر است و مشخص نیست که دقیقاً متعلق به کدام یک از آنهاست، توقیف اموال به این ترتیب است که آنچه معمولاً مورد استفاده اختصاصی زن باشد (مانند زیورآلات) متعلق به زن و آنچه مورد استفاده اختصاصی مرد باشد متعلق به شوهر و بقیه میان آنها مشترک محسوب می‌شود؛ مگر اینکه خلاف آن را طی شکایتی که به هیئت موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م. تقدیم می‌دارد، ثابت نماید».

مطابق ماده ۲۷ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۰/۳/۲۳: در میان اموال توقیف‌شده ممکن است اموالی وجود داشته باشد که در معرض ضایع شدن باشد؛ این اموال به همراه اموالی که ادامه توقیف آن مستلزم هزینه نامتناسب یا کسر فاحش قیمت است فوراً ارزیابی و با پیشنهاد و تأیید اداره امور مالیاتی بدون رعایت تشریفات مربوط به توقیف و مزایده به فروش می‌رسد. فرض دیگر حالتی است که اموال مؤدی نزد شخص ثالثی قرار دارد؛ توقیف این مال امکان‌پذیر است و محض ابلاغ به شخص ثالث، وی نباید مال یا طلب توقیف‌شده را به مؤدی مالیاتی بدهد، بلکه باید مطابق دستور هیئت اجرایی عمل کند و در صورت تخلف، مسئول جبران خسارت وارده خواهد بود». همان‌گونه که مشاهده می‌شود عملیات اجرایی باید به هر صورت در سریع‌ترین فرصت انجام گیرد و عدم همکاری مؤدی با مأموران توقیف مانع تأخیر در آن نخواهد بود. دلیل حضور نماینده دادستان یا دادگاه عمومی بخش آن است که توقیف اموال مستلزم ورود و تفتیش منزل، محل کار یا ... مؤدی است که فقط با

چنانچه ویژگی اموال بازداشت شده 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. نحوه ارزیابی اموال منقول در اقدامات اجرایی با توجه به ماده ۱۳ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م. که عملاً بعد از توقیف صورت گرفته و حین توقیف انجام نمی‌گیرد و فقط قید فوریت ذکر شده است، می‌تواند سبب بروز مشکلاتی عدیده‌ای از قبیل توقیف اموال بیش از اندازه بدهی مؤدی و هم-چنین سبب بروز خسارات به مؤدی گردد.

### ۵-۳-۲. چگونگی اعتراض و رفع اختلاف

چنانچه مؤدی نسبت به ارزیابی معترض باشد، می‌تواند ظرف مدت ده روز از تاریخ ابلاغ، کتباً از اداره امور مالیاتی تقاضا نماید که ارزیابی به‌وسیله کارشناس رسمی دادگستری یا خبره به‌عمل آید. در این صورت وقتی به درخواست مزبور ترتیب اثر داده خواهد شد که حق‌الزحمه 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 (محبی‌فر، ۱۳۹۰، ۲۵).

هرگاه اختلاف ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری یا خبره منتخب مؤدی با ارزیابی اداره امور مالیاتی کمتر از پانزده درصد باشد، نظر کارشناس یا خبره منتخب، ملاک عمل قرار خواهد گرفت؛ در غیر این

تشخیص مأمور اجرا ارزش نداشته باشد، بدون نظر کارشناس از اموال مدیون بازداشت خواهد کرد. در غیر اینصورت مأمور اجرا در موقع بازداشت اموال نظر کارشناس رسمی را جلب خواهد کرد و از اموال متعهد معادل طلب و یک تا دو عشر اضافه بازداشت می‌کند اگر مال مورد بازداشت غیر قابل تجزیه و بیش از میزان مذکور فوق باشد تمام آن بازداشت می‌شود». با این وصف دادورز در موقع صورت برداری از اموال باید نظر کارشناس و ارزیاب را جلب و در موقع درج مشخصات هر یک از ارقام، قیمت آر زیبایی شده را صورت جلسه نماید (مردانی و دیگران، ۱۳۹۰، ۴۸).

در حقوق مالیاتی ایران در ماده ۲۱۳ ق.م.م. در خصوص ارزیابی اموال توقیف‌شده مقرر می‌دارد: «ارزیابی اموال مورد توقیف به‌وسیله 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 به‌وسیله ارزیاب رسمی به عمل آید».

در آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م. ارزیابی اموال اعم از منقول و غیر منقول به‌طور کلی یک‌جا بیان شده که مقرر می‌دارد: «اموال مورد توقیف به قید فوریت به‌وسیله کارشناس ارشد مالیاتی ارزیابی شده 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. حق‌الزحمه کارشناس رسمی دادگستری یا خبره - که به قید قرعه از میان سه برابر تعداد مورد نیاز انتخاب می‌شود - در هر صورت طبق مقررات بر عهده مؤدی می‌باشد».



دادورز (مأمور اجرا) بدهد و رسید دریافت دارد. این رسید به منزله تأدیه وجه یا دین یا تحویل عین معین از طرف شخص ثالث به محکوم علیه خواهد بود.» «قسمت اخیر ماده مذکور قاعده قائم مقامی محکوم له نسبت به محکوم علیه نسبت به اموالی که نزد ثالث دارد می‌باشد. قائم مقام کسی است که به طور مستقیم یا به وسیله نماینده خود در بستن قرارداد شرکت نداشته؛ ولی به سبب انتقال حقی از دارایی یکی از دو طرف به او از عقد متأثر می‌شود» (کاتوزیان، ۱۳۷۰، ۱۷۶).

اگر تعهد نسبت به محکوم علیه مؤجل باشد، دادورز نمی‌تواند آن را از ثالث مطالبه نماید مگر اینکه تعهد ثالث حال باشد و شرط مطالبه از ثالث حال بودن طلب محکوم علیه است. با تحویل مالی از ثالث به مأمور اجرا باید رسیدی کتبی ممضی به امضای وی اخذ نماید که حاوی مشخصات کامل مال و تاریخ تحویل باشد. ماده ۲۷۱ قانون مدنی بیان می‌دارد: «دین باید به شخص دائن یا به کسی که از طرف او وکالت دارد تأدیه گردد یا به کسی که قانوناً حق قبض دارد.» حسب حکم مذکور محکوم له قائم مقام محکوم علیه در وصول مطالبات و در حکم طلبکار است و با تحویل مال از سوی محکوم علیه به دادورز بری الذمه می‌گردد.

شخص ثالث پس از ابلاغ اخطار توقیف نباید مال یا طلب توقیف شده را به محکوم علیه بدهد و مکلف است طبق دستور مدیر اجرا عمل نماید و در صورت تخلف مسوول جبران خسارت وارده به محکوم له خواهد بود.

چنانچه ثالث دین خود را به اقساط و به تدریج به محکوم علیه می‌پردازد و محکوم له تقاضای استیفای

صورت نظر کارشناس رسمی یا خبره اداره امور مالیاتی به عنوان قیمت پایه قطعی فروش، ملاک عمل قرار خواهد گرفت.

در خصوص اعتراض به قیمت ارزیابی و چگونگی رفع اختلاف آن در مواد ۷۴، ۷۵ و ۷۶ ق.ا.م احکام مشابهی در نظر گرفته شده است.

#### ۴-۵. چگونگی توقیف اموال منقول نزد اشخاص

##### ثالث

هرگاه مؤدی کتباً یا شفاهاً اعلام نماید که وجه نقد، اموال منقول، ودیعه یا مطالبات یا مازاد وثیقه و یا به طور کلی هر چیزی که ارزش مالی داشته باشد متعلق به او نزد شخص ثالثی (اعم از حقیقی یا حقوقی) است و یا اداره امور مالیاتی به هر نحو از چنین امری مطلع شود مکلف است از آن اموال و یا وجه معادل بدهی اعم از اصل و جرائم متعلقه و ده درصد وجه بدهی موضوع ماده ۵ آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م و سایر هزینه‌های اجرایی بازداشت، و توقیف نامه‌ای در دو نسخه با درج ساعت و تاریخ مراجعه تهیه و یک نسخه از آن را به شخص ثالث که مال یا وجه نقد و یا مطالبات مالی نزد اوست ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ نماید (طاهری تازی، ۱۳۹۴، ۶۵).

در احکام مشابهی در مواد ۸۷، ۸۸، ۸۹ ق.ا.م در خصوص چگونگی توقیف اموال نزد شخص ثالث ذکر شده است.

#### ۴-۵.۱. اصل قائم مقامی مالیاتی

ماده ۸۹ قانون اجرای احکام مدنی در بیان قاعده مذکور بیان می‌دارد: «هرگاه مالی که نزد شخص ثالث توقیف شده عین معین یا وجه نقد یا طلب حال باشد، شخص ثالث باید در صورت مطالبه آن را به

محکوم به را از آن بنماید دادورز به شخص ثالث اخطار می‌کند که اقساط را به قسمت اجرا تسلیم نماید. چنانچه ثالث منکر طلب یا عواید محکوم علیه نزد خود باشد باید ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ اخطاریه به قسمت اجرا اعلام نماید و در صورتی که اعلام مذکور بر خلاف واقع باشد مسوول جبران خسارت خواهد بود. در آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م حکم پرداخت دین نزد اشخاص ثالث در صورت اقساطی یا اجور بودن پیش‌بینی نشده است.

### ۵-۴-۲. اصل توقیف معادل مال یا وجه یا بدهی مالیاتی توقیف شده نزد ثالث

اداره امور مالیاتی مکلف است از اموال و یا وجه نزد شخص ثالث معادل بدهی اعم از اصل و جرائم متعلقه و ده درصد وجه بدهی موضوع ماده ۵ آئین‌نامه اجرایی و سایر هزینه‌های اجرایی بازداشت نماید. ماده ۹۳ قانون اجرای احکام مدنی در راستای اجرای مفاد این قاعده می‌باشد و مقرر می‌دارد که «گر شخص ثالث از تسلیم عین مال توقیف‌شده امتناع نماید و دادورز به آن مال دسترسی پیدا نکند معادل قیمت آن از دارایی او برای استیفای محکوم به توقیف خواهد شد. در صورتی که شخص ثالث مدعی باشد که مال قبل از مطالبه قسمت اجرا بدون تعدی و تفریط او از بین رفته می‌تواند به دادگاه دادخواست دهد. دادگاه در صورتی که دلایل او را موجه تشخیص دهد قراری در باب توقیف عملیات اجرایی تا تعیین تکلیف نهایی صادر می‌کند». در همین راستا ماده ۹۴ قانون اجرای احکام مدنی بیان می‌دارد: «هرگاه شخص ثالث از تأدیه وجه نقد یا طلب حال که نزد او توقیف شده امتناع نماید به میزان وجه مزبور از دارایی او توقیف خواهد شد».

«ماده ۹۴ قانون اجرای احکام مدنی نتیجه عدم تأدیه وجه نقد یا طلب توقیف‌شده نزد ثالث را بیان می‌کند ولی ماده ۹۳ ق.ا.ا.م نتیجه عدم تسلیم عین مال توقیف شده را بیان می‌کند. به هر حال اصل بر این است که اگر ثالث از تسلیم یا تأدیه اموال یا وجوه توقیف‌شده نزد او امتناع نماید در خصوص وجه نقد به میزان آن از دارایی ثالث توقیف می‌گردد و در خصوص عین مال، ابتدا دادورز برای دسترسی به آن کوشش و تلاش لازم را به عمل خواهد آورد و در صورت عدم حصول نتیجه معین از دارایی ثالث معادل آن توقیف می‌گردد» (مردانی و دیگران، ۱۳۹۰، ۵۱). منظور از امتناع ثالث، امتناع وی از دستور مدیر اجراست اعم از اینکه دستور مذکور متضمن تسلیم عین یا تأدیه وجه به دایره اجرا یا به محکوم له باشد. در همین راستا ماده ۷۸ آئین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا مصوب ۱۳۸۷ مقرر می‌دارد: «هرگاه شخص ثالثی که مال یا طلب حال متعهد نزد او بازداشت شده است از تأدیه آن امتناع ورزد بازداشت اموال او مطابق مقررات این آئین‌نامه خواهد بود». شایان ذکر است که حسب تبصره ماده ۸۰ آیین‌نامه مذکور، در مواردی که وجود مال یا طلب نزد شخص ثالث بموجب سند رسمی محرز باشد صرف انکار شخص ثالث مانع از تعقیب نسبت به او نیست.

### ۵-۴-۳. وظایف شخص ثالث در آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م

الف: شخص ثالث مکلف است در زمان ابلاغ توقیف نامه، وجه نقد، اموال و مطالبات اعم از نقدی و غیرنقدی نزد خود را در متن توقیف‌نامه اعلام و نسبت به حفظ و حراست آن اقدام و حسب درخواست اداره امور مالیاتی عمل نماید، والا اداره امور



شخص ثالث است پرداخت نشده و یا نشود، شخص منکر به تأدیة وجوه و مطالبات و تحویل اموال یا قیمت آن و هر نوع هزینه مترتبه ملزم خواهد شد. جمع این مبالغ از طریق فروش اموال وی وصول خواهد شد.

#### ۵-۵. ممنوعیت‌ها و محدودیت‌ها در توقیف اموال

با قطعی شدن مالیات و صدور برگ اجرایی وعدم پرداخت بدهی مالیاتی از طرف مؤدی در مهلت مقرر قانونی، عملیات اجرایی بایستی شروع و توقیف اموال با رعایت شرایط و تشریفات مندرج در آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م.ا انجام گیرد و طولانی کردن امر توقیف اموال، غیر منطقی و خلاف هدف و فلسفه لازم‌الاجرا بودن حکم قطعی مالیات است. اما قانون‌گذار مقرراتی وضع کرده است که به برخی از مراجع دولتی و عمومی مهلت اضافی برای اجرای احکامی که علیه آن‌ها صادر شده داده است. با توجه به عناوین و مفاد این قوانین اینکه کدام یک از دستگاه‌های اجرایی مشمول این قوانین هستند و اینکه اصولاً با تصویب قوانین بعدی (قانون مالیات‌های مستقیم و قانون محاسبات عمومی که دارای مقررات گسترده‌ای است) آیا این مقررات که در شرایط خاصی به تصویب رسیده‌اند، دارای اعتبار هستند یا خیر و با فرض اعتبار، مراجع ذی‌ربط با چه شرایطی می‌توانند به استناد آن‌ها اجرای حکم را به تأخیر اندازند و در صورت تخلف و سوءاستفاده از ظاهر قانون چه آثاری برای آن‌ها دارد (رستمی و دیگران، ۱۳۸۹، ۱۵۹).

#### ۵-۵-۱. محدودیت‌های توقیف اموال

مالیاتی معادل بدهی از وجه یا قیمت آن اموال را از شخص ثالث وصول خواهد کرد و این نکته در توقیف-نامه قید می‌شود.

ب: هرگاه شخص ثالث، منکر وجود تمام یا قسمتی از طلب، وجه نقد یا اموال منقول مؤدی نزد خود باشد باید ظرف مدت سه روز کاری از تاریخ ابلاغ توقیف‌نامه مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط اطلاع داده و رسید دریافت نماید. در این صورت عملیات اجرایی نسبت به مورد ادعای شخص ثالث متوقف می‌شود و قسمت اجرا می‌تواند برای اثبات وجود وجوه و اموال یا مطالبات در نزد شخص ثالث به مرجع صلاحیت‌دار مراجعه نماید. مرجع صلاحیت‌دار موضوع را به قید فوریت و خارج از نوبت رسیدگی می‌نماید در صورتی-که اطلاع مزبور داده نشود شخص ثالث مکلف است وجه نقد یا سایر اموال را به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط تسلیم نماید؛ اگر اعتراضی داشته باشد به مرجع صالح شکایت کند (رستمی و دیگران، ۱۳۹۱، ۲۷).

ج: در مواردی که وجود اموال یا وجوه یا حقوق موضوع ماده ۲۷ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م.ا نزد شخص ثالث طبق اسناد رسمی محرز باشد، صرف انکار شخص ثالث، مانع از ادامه عملیات اجرایی نمی‌باشد و اگر شخص ثالث از تسلیم اموال یا وجه یا حقوق مذکور توقیف‌شده نزد وی امتناع نماید و اداره امور مالیاتی به آن مال دسترسی پیدا نکند معادل قیمت و هزینه‌های آن از اموال وی توقیف و به فروش خواهد رسید.

د: چنانچه وجود وجوه و یا اموال یا حقوق موضوع ماده ۲۷ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م.ا مورد ادعای قسمت اجرا در نزد شخص ثالث در مراجع صلاحیت‌دار به اثبات برسد و بدهی مالیاتی معادل آنچه نزد

محدودیت‌های توقیف اموال عبارت‌اند از:

### الف) عدم امکان توقیف اموال دولتی

ماده واحده قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی مصوب ۸/۱۵/۱۳۶۵ که مقرر می‌دارد: «وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی که در آمد و مخارج آن‌ها در بودجه کل کشور منظور می‌گردد مکلفند وجوه مربوط به محکوم به دولت در مورد احکام قطعی دادگاه‌ها و اوراق ثبتی و دفاتر اسناد رسمی و یا اجرای دادگاه‌ها و سایر مراجع قانونی را با رعایت مقررات از محل اعتبار مربوط به پرداخت تعهدات بودجه مصوب سال‌های قبل، منظور در قانون بودجه کل کشور و در صورت عدم وجود اعتبار و عدم امکان تأمین از محل‌های قانونی دیگر در بودجه سال بعد خود منظور و پرداخت نمایند.

اجرای دادگستری و ادارات ثبت اسناد و املاک و سایر مراجع قانونی دیگر مجاز به توقیف اموال منقول و غیر منقول وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی که اعتبار و بودجه لازم را جهت پرداخت محکوم به ندارند تا تصویب و ابلاغ بودجه یکسال و نیم بعد از صدور حکم نخواهد بود. ضمناً دولت ازدادن هر گونه تأمین در زمان مذکور نیز معاف می‌باشد، چنانچه ثابت شود وزارتخانه‌ها و مؤسسات یادشده با وجود تأمین اعتبار از پرداخت محکوم به مستنکاف کرده‌اند، مسئول یا مسئولین استنکاف توسط محاکم صالحه به یکسال انفصال از خدمات دولتی محکوم خواهند شد و چنانچه متخلف به وسیله استنکاف، سبب وارد شدن خسارت بر محکوم له شده باشد، ضامن خسارت وارده می‌باشد. مطابق تبصره ۱ قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی مصوب ۸/۱۵/۱۳۶۵: «دستگاه مدعی

علیه با تقاضای مدعی باید تضمین بانکی لازم را به- عنوان تأمین مدعی به دادگاه بسپارد. در صورتی که دعوا یا مقداری از خواسته رد شود. به حکم دادگاه تضمین و یا مبلغ مانده به دستگاه مدعی علیه رد خواهد شد».

تبصره ۵۳ قانون بودجه سال ۱۳۵۷ و تبصره ۱۸ قانون بودجه سال ۱۳۳۴ لغو می‌شود. شورای عالی مالیاتی طبق صورت جلسه شماره ۱۷۲۹۳-۲۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۲۷ راجع به تعیین تکلیف واحدهای وصول و اجرای ادارات امور مالیاتی در مواجهه با آن گروه از بدهکاران مالیاتی که عنوان وزارتخانه یا مؤسسه دولتی را دارا بوده و از بودجه دولتی استفاده می‌نمایند، مبنی بر اینکه احکام مقرر در مواد ۲۱۰ الی ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم و آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.ا عمل نسبت به کلیه بخش‌ها اعم از دولتی، تعاونی و خصوصی خواهد بود و طبق بخش‌نامه شماره ۸۷۹۶/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۰/۴/۱۴ صورت جلسه شورای عالی مالیاتی جهت اجرا به ادارات امور مالیاتی ابلاغ گردیده است.

روند اعلام نظر شورای عالی مالیاتی با توجه به نامه شماره ۲۲۷۸۰/۲۱۰/د مورخ ۱۳۸۹/۹/۹ معاونت فنی و حقوقی عنوان رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور حسب ارجاع مورخ ۱۳۸۹/۹/۱۴ مقام مزبور مطرح گردیده است: گزارش یادشده مشعر بر طرح موضوع راجع به لزوم تعیین تکلیف واحدهای وصول و اجراء ادارات امور مالیاتی در مواجهه با آن گروه از بدهکاران مالیاتی که عنوان وزارتخانه یا مؤسسه دولتی را دارا بوده و از بودجه دولتی استفاده می‌نمایند و اشخاص مزبور با استناد به مفاد ماده واحده قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی مصوب

واحدۀ فوق دستور بازداشت وجوه دولت و شهرداری را به بانک صادر نماید، بانکها باید در پاسخ مفاد دو ماده واحد فوق را به مرجع قضایی یادآوری نمایند و در صورت تأکید مقام قضایی بانکها مکلف به توقیف می‌باشند.

قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی مصوب ۱۳۶۵ صرفاً شامل وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی است و شرکت‌های دولتی که دارای استقلال مالی و حقوقی هستند مثل بانک‌های ملی شده، مخابرات و بنیاد شهید، مشمول قانون مذکور نیستند و مضافاً به اینکه قانون مذکور و قانون منع توقیف اموال شهرداری‌ها مصوب ۱۳۶۱ یک استثنا بر قاعدۀ عمومی توقیف اموال هستند.

اداره کل حقوقی قوه قضائیه در این زمینه طی نظریۀ شماره ۸۰/۱۱/۱۷-۷/۱۰۶۵۵-۷/۱۰۶۵۵ اظهار نظر کرده است که: "تعریف موسسه دولتی و شرکت دولتی به ترتیب در مادتین ۳ و ۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ ذکر شده است، قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی مصوب ۱۳۶۵ منحصرأً شامل وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی است که درآمد و مخارج آنها در بودجۀ کل کشور منظور می‌گردد و به شرکت‌های دولتی و نهادها و بنیادها تسری ندارد، هرچند درآمد و مخارج آنها در بودجۀ کل کشور منظور شده باشد" (رستمی و دیگران، ۱۳۸۹، ۱۷۱).

در قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) که در جلسۀ علنی روز دوشنبه مورخ چهارم اسفند ماه ۱۳۹۳ مجلس شورای اسلامی تصویب شد و در تاریخ ۶/۱۲/۱۳۹۳ به تأیید شورای نگهبان رسیده است در بند (ج) ماده ۳۳ در

مدعی هستند که توقیف و برداشت از حساب بانکی آنها توسط ادارات امور مالیاتی بابت بدهی مالیاتی دستگاه دولتی مربوط مجاز نبوده و مقررات مواد ۲۱۰ الی ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم و آئین‌نامه‌های اجرایی ماده ۲۱۸ قانون اخیرالذکر دایر بر امکان توقیف و تأمین و برداشت از اموال منقول و غیر منقول نسبت به اشخاص دولتی مجری نمی‌باشد. معاون فنی و حقوقی سازمان در این مورد مفاد ماده واحدۀ فوق‌الذکر را تنها در رابطه با «محکوم به» مندرج در احکام و دادنامه‌های قطعی مراجع قضایی جاری دانسته و آن را قابل تسری به مالیات به‌عنوان یک حق عمومی دولت نمی‌داند.

اما با بررسی قانون مذکور در قانون اجرای احکام مدنی می‌توان نتایج به شرح زیر از آن تلقی نمود:

اولاً؛ کلیه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی که درآمد و مخارج آنها از بودجۀ کل کشور است مشمول قانون می‌باشند. ثانیاً؛ اموال آنها قابل توقیف نمی‌باشد. ثالثاً؛ در صورت عدم وجود اعتبار کافی به منظور پرداخت دین و محکوم به تا تصویب و ابلاغ بودجۀ یکسال و نیم بعد از صدور حکم قطعی اموال آنها قابل توقیف نمی‌باشد. رابعاً؛ بین صدر ماده و تبصرۀ آن منافات و تعارض وجود دارد؛ زیرا از یک طرف دولت از دادن هر گونه تأمین در زمان مذکور معاف گردیده است؛ درحالی که به موجب تبصرۀ یک ماده واحدۀ یادشده باید به تقاضای مدعی تضمین بانکی لازم را به‌عنوان تأمین مدعی به دادگاه بسپارد. خامساً؛ با توجه به استثنایی بودن حکم صرفاً شامل وجه نقد و اموال می‌باشد نه انجام عملی یا... سادساً؛ ۱/۵ سال موعده تأمین وجه از زمان صدور حکم است نه ابلاغ. اگر مقام قضایی بر خلاف مقررات دو ماده

قطعی قابل تأمین و توقیف و برداشت نمی‌باشد. شهرداری‌ها مکلفند وجوه مربوط به محکوم به احکام قطعی صادره از دادگاه‌ها و یا اوراق اجرایی ثبتی و یا اجرای دادگاه‌ها و مراجع قانونی دیگر را در حدود مقررات مالی خود از محل اعتبار بودجه سال مورد عمل یا در صورت عدم امکان از بودجه سال آتی خود بدون احتساب خسارت تأخیر تأدیه به محکوم له پرداخت نمایند. در غیر این صورت ذی‌نفع می‌تواند برابر مقررات نسبت به استیفای طلب خود از اموال شهرداری تأمین یا توقیف یا برداشت نماید».

با این وصف قبل از صدور حکم قطعی اموال شهرداری‌ها قابل تأمین و توقیف نیستند، ثانیاً تأخیر تأدیه محاسبه نخواهد شد، ثالثاً شهرداری در صورت عدم امکان پرداخت محکوم به باید در بودجه سال آتی خود لحاظ نمایند، رابعاً سازمان‌های وابسته و تابع شهرداری‌ها هم مشمول قانون مذکور می‌باشند، خامساً «چنانچه ثابت شود که شهرداری با داشتن امکانات لازم از پرداخت دین خود استنکاف نموده شهردار به مدت یکسال از خدمت منفصل خواهد شد. همچنین اشخاص حقوقی که وابسته به شهرداریها هستند ولی بطور مستقل اداره می‌شوند، نمی‌توانند مشمول عنوان شهرداری باشند، مثلاً اگر شهرداری فلان شهر، شرکتی تأسیس نماید که کار آن تولید و پخش آسفالت باشد و محکومیتی حاصل نماید، نمی‌تواند از فرصت‌های قانونی مذکور استفاده نماید. اما در شهرهای بزرگ شهرداری‌ها برای انجام وظایف به نحو احسن و با توجه به گستردگی کار در داخل خود شهرداری، سازمان و تشکیلات مختلفی را با تعیین اساسنامه داخلی سازماندهی می‌نمایند، بدون اینکه شخصیت حقوقی مستقل واقعی داشته باشند مثل: سازمان خدمات موتوری، سازمان پارک‌ها و

مورد چگونگی اجرای احکام قطعی دادگاه‌ها و اوراق لازم الاجرای ثبتی و دفاتر اسناد رسمی و سایر مراجع قضایی علیه دستگاه‌های دولتی حکمی به شرح زیر پیش‌بینی شده که مقرر می‌دارد: "در مورد احکام قطعی دادگاه‌ها و اوراق لازم الاجرای ثبتی و دفاتر اسناد رسمی و سایر مراجع قضایی علیه دستگاه‌های دولتی، چنانچه دستگاه‌های مذکور ظرف مهلت مقرر در قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی مصوب ۱۳۶۵ به هر دلیل از اجرای حکم خودداری کنند، مرجع قضایی یا ثبتی یادشده باید مراتب را جهت اجرا به معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور اعلام کند و معاونت مذکور موظف است ظرف سه ماه، محکوم به را بدون رعایت محدودیت‌های جابه‌جایی در بودجه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و هزینه‌ای از بودجه سنواتی دستگاه مربوط کسر و مستقیماً به محکوم له یا اجرای احکام دادگاه یا سایر مراجع قضایی و ثبتی مربوط پرداخت نماید.

مراجع قضایی و ثبتی مذکور نمی‌توانند به منظور اجرای حکم، حساب دستگاه‌های دولتی را توقیف یا مسدود نمایند یا از حساب آنها وجوهی برداشت نمایند.

### ب) عدم امکان توقیف اموال منقول و غیر منقول شهرداری

ماده واحده قانون راجع به منع توقیف اموال منقول و غیر منقول متعلق به شهرداری‌ها مصوب ۱۳۶۱/۲/۴ که مقرر می‌دارند: «وجوه و اموال منقول و غیرمنقول متعلق به شهردارها اعم از اینکه در بانک‌ها و یا در تصرف شهرداری و یا نزد شخص ثالث و به صورت ضمانت نامه به نام شهرداری باشد، قبل از صدور حکم

مؤسسات است و در لیست آن‌ها در قانون دیوان محاسبات نیز ذکر شده است مصوبه خاص دارد. پس نتیجه می‌گیریم که قانون‌گذار اگر بنا داشت این گونه مؤسسات نیز مشمول باشند یا مثل شهر داری مصوبه خاص برای آن‌ها داشت و یا آن‌ها را صریحاً مشمول ماده واحده مذکور قرار می‌داد (آقایی طوق و دیگران، ۱۳۹۶، ۱۶۹).

#### د) محدودیت‌های ناشی از دارایی‌های مربوط به مالکیت‌های فکری و معنوی

از جمله محدودیت‌های ناشی از دارایی‌های مربوط به مالکیت‌های فکری و معنوی می‌توان به غیر ملموس بودن حقوق مالکیت‌های فکری و معنوی، نبود قوانین و مقررات کافی و شفاف، هم‌چنین کمبود نیروی انسانی متخصصی که بتواند موارد و مصادیق قیمت-گذاری انتقالی حقوق مالکیت‌های معنوی و فکری را شناسایی کند؛ چرا که، قیمت‌گذاری انتقالی به‌ویژه در عملیات‌های مالی و معاملات حقوقی شرکت‌های چند ملیتی از فرایندهای پیچیده برخوردار است، که شناسایی آن به آگاهی و دانش و خبرگی ویژه در زمینه‌های حسابداری و حسابرسی، مالی و مالیاتی و حقوقی می‌خواهد. همه‌ی این مواردی که گفته آمد، تشخیص و شناسایی چگونگی قیمت‌گذاری انتقالی را برای دستگاه مالیاتی ایران با دشواری روبه‌رو می‌سازد (طاهری تازی، ۱۳۹۳، ۵۸).

#### ۵-۵-۲. ممنوعیت‌ها

همیشه محکوم له یا طلبکار مجبور است با توسل به حکم یا دستور مراجع قضایی یا ثبتی، اموال بدهکار یا مدیون را معرفی، توقیف و مزایده گذاشته و نهایتاً طلب خود را از آن وصول نماید، از طرفی هم محکوم‌علیه، طبق شرع مقدس اسلام و قوانین

فضای سبز، سازمان آرامستان‌ها و ... در این موارد به نظر می‌رسد این تشکیلات همان شهرداری است اما به شکل تخصصی‌تر فعالیت می‌نمایند» (رستمی؛ سپهری، ۱۳۸۹، ۱۶۹). در کل یکی از مهم‌ترین قوانین مدنی در کشورها مربوط به توقیف اموال می‌باشد این امر زمانی اتفاق می‌افتد که بدهکاری حاضر به پرداخت بدهی خود به طلبکار نباشد حال این اموال می‌تواند منقول یا غیر منقول باشد اما توقیف اموال در صورتی که طلبکار اشخاص عمومی و بدهکار مؤسسه یا نهادی دولتی باشد با محدودیت-هایی مواجه است. البته قانون‌گذار بانک‌ها را از این قاعده مستثنی کرده است و بانک می‌تواند نسبت به توقیف اموال شهرداری اقدام نماید البته چنانچه ثابت شود که شهرداری با داشتن امکانات لازم از پرداخت دین استنکاف نموده است، شهردار به مدت یک سال از خدمت منفصل خواهد شد.

#### ج) توقیف اموال نهادهای عمومی و انقلابی

با توجه به نص صریح قانون‌گذار در قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی مصوب ۱۳۶۵ / ۸ / ۱۵ و دسته بندی‌هایی که قانون محاسبات عمومی و قانون مدیریت خدمات کشوری از ادارات و مؤسسات دولتی و نهادهای انقلابی به صورت جداگانه نموده است، قطعاً دامنه شمول این ماده شامل مؤسسات و نهادهای انقلابی نمی‌شود. پس اولاً چون قانون‌گذار نامی از این مؤسسات انقلابی چه به صورت عام یا موردی و خاص نبرده است پس باید گفت مشمول بودن نیاز به تصریح دارد و چون تصریح نشده پس شامل نمی‌شوند. ثانیاً اگر بنا بود این مؤسسات مشمول باشند چرا شهرداری که از جمله همین

مالیات، مطالبه و وصول آن از هر شخص حقیقی و یا حقوقی به‌عنوان مؤدی مالیاتی، یک اقدام اداری و حقوقی به‌شمار می‌آید که یک سوی این رابطه، دولت (دستگاه مالیات ستانی) با توسل به ابزاری به نام «قدرت عمومی» قرار داشته و سوی دیگر این رابطه اشخاص قرار دارند.

با توجه به آنکه مالیات از مصادیق اعمال حاکمیت دولت بوده و جنبه آمرانه و اجباری دارد، دستگاه مالیاتی در صورت عدم پرداخت آن می‌تواند با توسل به قوه قهریه و اجبار نسبت به وصول مالیات مبادرت ورزد. اختیار و تضمین دستگاه مالیاتی در این مرحله از طریق عملیات اجرایی و توسط اداره اجرائیات انجام می‌پذیرد.

عدم پرداخت بدهی با توجه به برگ اجرایی صادره سبب توقیف اموال مؤدی یا بدهکار مالیاتی برطبق موازینی قانونی می‌گردد. حساس‌ترین و دقیق‌ترین بخش اقدامات اجرایی مربوط به زمان توقیف اموال است. بر این اساس توقیف اجرایی یکی از انواع توقیف بر اساس هدف می‌باشد که به‌منظور استیفای بدهی مالیاتی و یا جلوگیری مقطعی و ایجاد محدودیت زمانی در نقل و انتقال دارایی مودی مالیاتی خواهد بود. توقیف اموال منقول و غیر منقول از انواع توقیف بر اساس موضوع است.

توقیف اموال منقول می‌تواند در شرایط عادی در اجرای ماده ۲۱۰ ق.م.م و ماده ۵ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م صورت پذیرد و یا در شرایط خاص و در اجرای تبصره ماده ۹ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م و یا در راستای حکم مصرح در ماده ۱۶ آیین-نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م و تبصره ذیل آن صورت پذیرد.

موضوعه حق حیات خود را از دست نمی‌دهد و مصلحت زندگی او هم ایجاب می‌کند که برخی اموالش از توقیف و مزایده مصون بماند. بنابراین اموالی را که جزء ضروریات زندگی مدیون باشد، قانون‌گذار از توقیف معاف دانسته و به‌عنوان مستثنیات دین شناخته و پذیرفته است. در این راستا اداره اجرائیات به‌عنوان متصدی وصول بدهی‌های مالیاتی بایستی در اقدامات اجرایی و توقیف اموال بدهکار مالیاتی مفاد ماده ۲۱۲ قانون مالیات‌های مستقیم که عدم امکان توقیف برخی از اموال که به اصطلاح حقوقی، جزو مستثنیات دین به‌شمار می‌آیند (رستمی، ۱۳۹۰، ۱۶۳) را در نظر گرفته و شامل موارد زیر می‌گردد:

- دو سوم حقوق حقوق‌بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه.

- لباس و اشیا و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مؤدی و افراد تحت تکفل او لازم است و همچنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب‌النفقه مؤدی.

- ابزار و آلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تامین حداقل معیشت مؤدی لازم است.

- محل سکونت به قدر متعارف.

هم‌چنین در احکام دیگری، توقیف اموالی که در تصرف غیر بوده و متصرف نسبت آن ادعای مالکیت می‌نماید نیز غیر ممکن می‌باشد.

## ۶. نتیجه

به‌طور کلی تأمین هزینه‌ها و مخارج کشور از طریق مشارکت شهروندان به‌وسیله پرداخت مالیات صورت می‌پذیرد. مالیات منبع مهم مالی در تأمین هزینه‌های عمومی بوده و عامل مؤثر در تحقق عدالت در جامعه محسوب می‌گردد. تشخیص و تعیین



آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص برخی احکام سکوت کرده به قانون اجرای احکام مدنی ارجاع داده شود و همچنین جهت جلوگیری از پراکندگی احکام، نحوه فصل بندی و مبحث‌های آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم باید اصلاح گردد و موارد ذیل می‌بایست به وسیله قانون‌گذار در راستای تحقق عملیات اجرایی به نحو شایسته مورد اصلاح و الحاق قرار گیرد.

#### ۷. سهم نویسندگان

همه نویسندگان به صورت برابر در تهیه و تدوین پژوهش حاضر مشارکت داشته‌اند.

#### ۸. تضاد منافع

در این پژوهش، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

قانون مالیات‌های مستقیم و آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م، علاوه بر مؤدی تکالیفی برای اشخاص ثالث در مواقعی که اموال بدهکار مالیاتی نزد وی توقیف می‌گردد و همچنین پیامدهای حقوقی عدم انجام تکالیف قانونی از طرف شخص ثالث پیش بینی نموده است. مقامات ذی‌صلاح در اقدامات اجرایی مربوط به وصول مالیات‌ها با محدودیت‌ها و ممنوعیت‌هایی مواجه هستند که مهم‌ترین این محدودیت‌ها مربوط به عدم امکان توقیف اموال نهادهای عمومی و انقلابی، عدم امکان توقیف اموال دولتی، عدم امکان توقیف اموال منقول و غیر منقول شهرداری و حقوق مالکیت‌های فکری و معنوی به علت غیر ملموس بودن این حقوق به جهت فقدان قوانین و مقررات کافی و شفاف، و کمبود نیروی انسانی متخصص در قیمت‌گذاری این حقوق اشاره کرد. اما می‌توان در ارتباط با ممنوعیت‌ها اداره اجراییات به عنوان متصدی وصول بدهی‌های مالیاتی بایستی در اقدامات اجرایی و توقیف اموال بدهکار مالیاتی مفاد ماده ۲۱۲ ق.م.م که عدم امکان توقیف برخی از اموال که در اصطلاح حقوقی، از آن‌ها به عنوان مستثنیات دین ذکر می‌گردد و همچنین توقیف اموال نزد اشخاص ثالث در مواقعی که ادعای شخص ثالث مستند به حکم یا رأی قطعی دادگاه یا سند رسمی بوده اشاره کرد.

آنچه در پایان این تحقیق حاصل می‌شود آن است که توقیف اموال منقول در عملیات اجرایی وصول مالیات در نظام حقوق مالی ایران عمدتاً برگرفته از معیارها و موازین حاکم بر اجرای احکام مدنی در نظام قضایی کشور است. از این رو نگارنده در جهت رفع برخی از این چالش‌ها در قالب پیشنهادها عملیاتی و اجرایی معتقد است که در مواقعی که

## منابع

## فارسی

- طاهری تاری، میرمحسن، آئین دادرسی مالیاتی  
پاره نخست مبانی حقوقی اختلاف دادخواهی و  
دادرسی مالیاتی، تهران، نشر مؤسسه مطالعات و  
پژوهش‌های حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۴.
- کاتوزیان، ناصر، حقوق مدنی (اعمال حقوقی)، چاپ  
اول، تهران، نشر شرکت انتشار، ۱۳۷۰.
- مجیبی فر، محمداصادق، حقوق و تکالیف متقابل  
مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران، تهران، نشر  
جاودانه جنگل، ۱۳۹۰.
- مردانی، نادر؛ قهرمان، محمد، اجرای احکام مدنی  
و احکام و اسناد لازم‌الاجراء خارجی در ایران، چاپ  
اول، تهران، نشر میزان، ۱۳۹۰.
- آقای طوق، مسلم؛ لطفی، حسن، «قاعده عدم  
امکان توقیف اموال عمومی و دولتی در ایران؛  
رویکردی انتقادی- تطبیقی»، مجله پژوهش حقوق  
عمومی، شماره ۵۶، ۱۳۹۶.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر، ترمینولوژی  
حقوق، چاپ سیزدهم، تهران، نشر گنج دانش،  
۱۳۸۲.
- حسینی، سیدکاظم؛ گودرزی، فرح‌دخت، اداره امور  
اموال، چاپ سوم، تهران، انتشارات گنج دانش،  
۱۳۸۵.
- رستمی، ولی؛ کتابی رودی، احمد، «بررسی  
حقوقی تشخیص علی‌الرأس و عملیات اجرایی  
مالیات؛ نمودهای قدرت عمومی مالیاتی در حقوق  
مالیاتی ایران»، مجله دانش‌نامه حقوق اقتصادی،  
سال نوزدهم، شماره ۲، ۱۳۹۱.
- رستمی، ولی، مالیه عمومی، چاپ ششم، تهران،  
انتشارات میزان، ۱۳۹۳.
- رستمی، ولی؛ سپهری، کیومرث، «اجرای احکام  
مدنی علیه اشخاص حقوقی حقوق عمومی، موانع و  
راهکارها»، فصلنامه حقوق (مجله دانشکده حقوق و  
علوم سیاسی دانشگاه تهران)، شماره ۲، ۱۳۸۹.
- رنجبر، مسعودرضا؛ عسگری، علی حسن، «موارد  
توقیف عملیات اجرای احکام مدنی»، فصلنامه  
قضاوت، شماره ۹۲، ۱۳۹۶.
- طاهری تاری، میرمحسن، جایگاه رویه قضایی در  
حقوق مالیاتی ایران و (شوندهای ابطال نظام‌نامه‌های  
دولتی مالیاتی) چاپ چهارم، تهران، نشر  
جنگل/جاودانه، ۱۳۹۳.



## The Method of Seizure of Movable Property in the Executive Operation of Tax Collection

Hoshang landanian<sup>1</sup>, Babak Darvishi<sup>2\*</sup>, Vali Rostami<sup>3</sup>

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:** 169-185

### Article history:

**Received:** 30 Nov 2020

**Edition:** 24 Jan 2021

**Accepted:** 29 Mar 2021

**Published online:** 22 Jun 2021

### Keywords:

executive operations, tax collection, confiscation of property, enforcement of civil judgments.

### 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

### Tel:

0912-1089032

### Email:

[Bab.darvishi@iauctb.ac.ir](mailto:Bab.darvishi@iauctb.ac.ir)

### ABSTRACT

**Background and Aims:** One of the most important stages of the enforcement operation after the tax is finalized and the enforcement certificate is issued, if the taxpayer does not pay his debt within the legal deadline, his movable and immovable property will be seized. The purpose of this article is to examine the question of how the seizure of Movable property of tax debtors is carried out in the executive operation of tax collection.

**Materials and Methods:** This article is descriptive and analytical. Materials and data are also qualitative and data collection was used in collecting materials and data.

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

**Findings:** The findings showed that the executive operations are carried out by taking into account the inherent and relative competences of the executive department, and due to the mandatory and compulsory aspect of taxes, the provincial tax authority acts by resorting to coercion and coercion to collect taxes. The provincial tax authority faces restrictions and prohibitions in confiscating property of tax debtors in order to collect taxes.

**Conclusion:** The legal system that governs the confiscation of Movable property in the enforcement operations of tax collection is compatible to a considerable extent with the principles and rules governing the execution of judgments in the civil sector, but in some cases, due to the special characteristics of provincial taxation, it has problems and challenges.

Cite this article as:

Landanian H, Darvishi B, Rostami V. The Method of Seizure of Movable Property in the Executive Operation of Tax Collection. *Economic Jurisprudence Studies*. 2021.