



Tax Duties of Notary Public Offices and Guarantee of its Implementation

Ardeshir Mehralian¹, Nader Mirzadeh Kohshahi^{2*}, Iraj Hosseini Sadrabadi³

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

2. Assistant Professor, Department of Public Law, Faculty of Law and Political Sciences, University of Tehran, Tehran, Iran.

3. Professor of Law Department, Faculty of Law, University of Judicial Sciences, Tehran, Iran.

ARTICLE INFORMATION

Article Type: Original Research

Pages: 691-708

Article history:

Received: 13 May 2021

Edition: 07 Jul 2021

Accepted: 07 Sep 2021

Published online: 20 Mar 2022

Keywords:

Tax Regulations, Notary Offices, Crimes, tax Prosecutor, Taxpayers' Rights.

Corresponding Author:

Nader Mirzadeh Kohshahi

Address:

Iran, Tehran, University of Tehran,
Faculty of Law and Political Sciences,
Department of Public Law

Orchid Code:

0000-0002-7169-3102

Tel:

021-6111335821

Email:

mirzadeh@ut.ac.ir

ABSTRACT

Background and Purpose: Tax is one of the important topics and sources of government income, which includes all guilds, including notary offices. The purpose of this article is to examine the tax duties of notary public offices and guarantee its implementation.

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 respected.

Findings: The findings showed that according to Article 22 of the Notary Public Law approved in 1354, the notaries and notary assistants who commit violations in the performance of their duties will be responsible to the clients and interested parties. According to Article 169 of the Civil Code, legal entities and business owners subject to this law, who are obliged to register in the tax system according to the announcement of the Tax Affairs Organization of the country, are obliged to issue invoices for their economic activities transparent and establish an integrated tax information system, the identity, functional and asset database of taxpayers includes items such as financial, monetary and credit, transactional, capital and property information of natural and legal persons in the organization of affairs. The tax of the country is created.

Result: Refusal of notary public offices from the implementation of prescribed tax duties will result in disciplinary, administrative, civil and criminal liability.

Cite this article as:

Mehralian, A; Mirzadeh Kohshahi, N; Hosseini Sadrabadi, I. *Tax Duties of Notary Public Offices and Guarantee of its Implementation*. Documents. Economic Jurisprudence Studies. 2022.



فصلنامه مطالعات فقه اقتصادی، دوره سوم، شماره پیاپی ۵، سال ۱۴۰۰

تکالیف مالیاتی دفاتر اسناد رسمی و ضمانت اجرای آن

اردشیر مهرعلیان^۱، نادر میرزاده کوهشایی^{۲*}، ایرج حسینی صدرآبادی^۳

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

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

۳. استاد گروه حقوق، دانشکده حقوق، دانشگاه علوم قضائی، تهران، ایران.

چکیده

زمینه و هدف: مالیات یکی از موضوعات مهم و منابع درآمد دولت است که همه اصناف از جمله دفاتر اسناد رسمی را شامل می‌شود. هدف مقاله حاضر، بررسی تکالیف مالیاتی دفاتر اسناد رسمی و ضمانت اجرای آن است.

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 طبق ماده ۲۲ قانون دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۵۴ سردفتران و دفتریارانی که در انجام وظایف خود مرتکب تخلفاتی بشوند؛ در مقابل متعاملین و اشخاص ذینفع مسئول خواهند بود. برابر ماده ۱۶۹ ق.م.م اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون، که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت‌نام در نظام مالیاتی می‌شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحساب‌ها، قراردادهای و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند؛ و طبق ماد ۱۶۹ مکرر به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل: مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود.

نتیجه: خودداری دفاتر اسناد رسمی از اجرای تکالیف مالیاتی مقرر، مسئولیت انتظامی، اداری، مدنی، کیفری در پی خواهد داشت.

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۶۹۱-۷۰۸

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۲۳

تاریخ اصلاح: ۱۴۰۰/۰۴/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۱۶

تاریخ انتشار: ۱۴۰۰/۱۲/۲۹

واژگان کلیدی:

مقررات مالیاتی، دفاتر اسناد رسمی، جرایم، دادستان انتظامی مالیاتی، حقوق مؤدیان.

نویسنده مسئول:

نادر میرزاده کوهشایی

آدرس پستی:

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

کد ارکید:

0000-0002-7169-3102

تلفن:

021-6111335821

پست الکترونیک:

mirzadeh@ut.ac.ir

۱. مقدمه

توجه می‌باشد و توسط قانون و به‌صراحت از پیش تعیین و تعریف شده است. شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات و وصول مالیات به‌موجب قانون مالیات‌های مستقیم بر عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد؛ که مأمورین مالیاتی و اداره مالیاتی که بر حسب تکالیف و استفاده از اختیارات و طبق صلاحیت‌های قانونی خود نسبت به تعیین مقدار درآمد مشمول مالیات مؤدیان و وصول آن اقدام می‌نمایند؛ از جمله بازرسی و نظارت بر درآمدهای دفاتر و عملکرد دفاتر در جهت وصول مالیات دیگران که به‌عنوان تکالیف قانونی بر عهده دفاتر اسناد رسمی قرار داده شده است. از آنجا که تشخیص مالیات مشاغل دفاتر اسناد رسمی توسط اداره امور مالیاتی، با عملکردهای متفاوت از سوی ممیزان مالیاتی مواجه است و تشخیص مالیات ظاهراً فاقد معیار و ملاک واحد و مشخصی است و برخی هزینه‌های دفاتر از جمله ده درصد واریزی به حساب کانون سردفتران و دفتریاران مورد محاسبه و توجه قرار نمی‌گیرد. در خصوص مالیات و دفاتر اسناد رسمی پژوهش‌های خیلی محدودی انجام شده است: زینت السادات رحمت نژاد تهرانی، در مقاله‌ای به بررسی ارتباط کار دفاتر اسناد رسمی با مالیات پرداخته است (رحمت نژاد تهرانی، ۱۳۸۰). تمایز و نوآوری مقاله حاضر نسبت به مقاله مورد اشاره این است که، در این مقاله تکالیف مالیاتی دفاتر اسناد رسمی و ضمانت اجرای آن بررسی می‌شود. هدف مقاله حاضر، بررسی این سؤال است که، تکالیف مالیاتی دفاتر اسناد رسمی و ضمانت اجرای آن چیست؟ فرضیه مقاله نیز، عبارت است از اینکه «دفاتر اسناد رسمی مکلفند صورتحساب همه معاملات را به‌سازمان مالیاتی کشور ارائه کنند و در

طبق اصل ۵۱ قانون اساسی، هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود؛ مگر به‌موجب قانون. یکی از راه‌های کسب درآمد عمومی برای تامین هزینه‌های عمومی، گرفتن مالیات از مردم است، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به‌موجب قانون مشخص می‌شود. با توجه به‌دگرگونی همیشگی مالیات‌ها، ارائه یک تعریف جامع و کامل با توجه به‌ابعاد مختلف حقوقی و اجتماعی آن ممکن نیست؛ ولی می‌توان تحت عناوین ذیل آن را تعریف نمود. مالیات در لغت باج و خراج و یا وجوهی که مأموران دولت بر حسب قانون از صاحبان املاک، اراضی، مستغلات و غیره دریافت می‌کنند، آمده است. مبنای قانونی تکلیف سردفتر در أخذ گواهی مالیات بر ارث، قبلاً ماده ۳۵ قانون مالیات‌های مستقیم بوده که در قانون اصلاحی با حذف ماده ۳۵، در بند ۳ ماده ۳۴ تنظیم تقسیم‌نامه یا هر نوع معامله وراثت راجع به ماترک مستلزم أخذ گواهی مالیات بر ارث اعلام گردیده است. در فصول اول و ششم باب سوم مواد ۵۲ تا ۸۰ (اجاره، رهن، انتقالات قطعی املاک و فسخ و اقاله) و مواد ۱۱۹ تا ۱۲۸ (انتقالات بلاعوض، معاملات محاباتی، صلح و هبه و صلح با شرط عمومی)؛ همان است که در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ وجود داشته است؛ بنابراین قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحی آن مصوب ۱۳۹۴ در سه فصل برای دفاتر اسناد رسمی تکالیفی مقرر کرده است: ۱- فصل چهارم از باب دوم (مالیات بر ارث) ۲- فصل اول از باب سوم (مالیات بر درآمد املاک) ۳- فصل ششم از باب سوم (مالیات بر درآمد اتفاقی) نظارت و بازرسی اداره امور مالیاتی بر دفاتر اسناد رسمی به‌استناد منفعت عمومی و تامین بودجه عمومی دولت قابل

حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می شود.

۵. بحث

قانونگذار، قوانین مختلف عام و خاص را در صورت عدم رعایت مقررات مالیاتی و وقوع تخلف از طرف دفاتر اسناد رسمی در تنظیم اسناد رسمی بصورت عامداً و یا سهواً و اثبات رکن قانونی و مادی تخلف بصورت ایجابی و سلبی را جهت تعقیب و اعمال جرایم و مجازات های انتظامی، حقوقی، کیفری برای مسئولین دفاتر اسناد رسمی به تصویب رسانده اند از جمله مقررات مندرج در قوانین مالیاتی می باشد. خصوصاً موضوع مسئولیت مدنی و اداری دفاتر اسناد رسمی در مورد عدم اخذ گواهی های لازمه مالیاتی و ایجاد مشکلات برای تشخیص و اجرای مقررات مالیاتی می باشد.

«عدم اخذ گواهی مالیاتی، یکی از تخلفات دفاتر اسناد رسمی می باشد که مستند به ماده ۳۲ قانون دفاتر اسناد رسمی رسیدگی مقدماتی به شکایات و گزارش های مربوط به تخلفات سردفتران و دفترباران در اداره امور اسناد سازمان ثبت اسناد و املاک کشور انجام خواهد شد و اداره مزبور پس از رسیدگی موضوع را با اظهار نظر خود به دادسرای انتظامی سردفتران احاله می نماید. و مطابق ماده ۴۶ قانون مذکور مرور زمان نسبت به تعقیب انتظامی و تخلفات سردفتران و دفترباران دوسال از تاریخ وقوع امر مستوجب تعقیب و یا از آخرین تعقیب انتظامی خواهد بود؛ لذا دادستان انتظامی مالیاتی پس از بررسی نهایی و با رعایت ماده مذکور می تواند بر علیه دفاتر اسناد رسمی اقامه دعوی نماید» (کشاوری، ۱۴۰۰، ۱۲).

صورت تخلف، مسئولیت انتظامی، اداری، مدنی، کیفری برای آنها به دنبال دارد». به منظور بررسی سؤال مورد اشاره، ابتدا وظایف دفاتر اسناد رسمی در ارتباط با مقررات مالیاتی و سپس ضمانت اجرای جرائم در این خصوص بررسی شده است.

۲. مواد و روش ها

مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده ها نیز کیفی 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.

۴. یافته ها

یافته ها نشان داد، طبق ماده ۲۲ قانون دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۵۴ سردفتران و دفتربارانی که در انجام وظایف خود مرتکب تخلفاتی بشوند؛ در مقابل متعاملین و اشخاص ذینفع مسئول خواهند بود. برابر ماده ۱۶۹ ق.م.م اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحساب ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند. و طبق ماد ۱۶۹ مکرر به منظور شفافیت فعالیت های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه ای و ملکی اشخاص

تکالیف مذکور به‌وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی تعقیب خواهد شد. محاکمه و مجازات سردفتر متخلف در مرجع صلاحیت‌دار مذکور در قانون دفاتر اسناد رسمی به‌عمل خواهد آمد؛ ولی دادستانی انتظامی مالیاتی علاوه بر تسلیم ادعای نامی می‌تواند از وجوه نماینده اداره امور مالیاتی برای ادای توضیحات لازم در مرجع مزبور استفاده نماید. برابر ماده ۲۵۰ ق.م.م در مواردی که هیأت حل اختلاف مالیاتی برگ تشخیص مالیات را رد یا این که تشخیص اداره امور مالیاتی را تعدیل نماید؛ مکلف است نسخه‌ای از رأی خود را به‌انضمام رونوشت برگ تشخیص مالیات جهت رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال کند تا در صورت احراز تخلف نسبت به تعقیب متخلف اقدام نماید» (شمشیری، ۱۳۹۹، ۷).

۵-۱. وظایف دفاتر اسناد رسمی در ارتباط با مقررات مالیاتی

دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند، جهت ثبت یا فسخ یک سند از جمله انتقال املاک مربوط به‌وراث و درآمدهای اتفاقی و سایر اسنادی که تنظیم آنها مشمول پرداخت مالیات می‌باشد؛ اطلاعات دقیق اسناد مربوطه به‌مورد معامله و سایر موارد را به سازمان امور مالیاتی اعلام و اطلاع و ارائه دهند که، دفاتر مستند به تبصره ۴ ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه بعدی با توجه به‌طرح برون سپاری و الکترونیکی شدن استعلامات، از قبیل اسناد قطعی و رهنی مربوط به‌املاک اداری، زراعی، مسکونی و باغات را به‌صورت الکترونیکی و برخط استعلام و پس از واریز هزینه‌های قانونی بصورت برخط و أخذ مفاصا حساب الکترونیکی و أخذ گواهی صادره مربوطه نسبت به‌تنظیم سند اقدام نمایند

از لحاظ مقررات ثبتی نیز، مسئولیت انتظامی و اداری برای دفاتر اسناد رسمی را در پی خواهد داشت و دفاتر به‌عنوان متخلف طبق گزارش بازرسین اداره ثبت به‌دادسرای انتظامی سردفتران و دفتریاران جهت اعمال مجازات‌های مقرر قانونی معرفی می‌گردند.

طبق ماده ۲۳۳ ق.م.م در صورتی که اداره امور مالیاتی ضمن رسیدگی خود، متوجه تخلفات مالیاتی دفاتر اسناد رسمی گردند مکلف‌اند مراتب را برای تعقیب به‌دادستان انتظامی مالیاتی گزارش دهند. طبق تبصره ماده ۲۰۱ ق.م.م تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضائی از طرف رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به‌عمل می‌آید. و همچنین اقامه دعوی بر علیه مؤدیان و اقامه دعوی بر علیه کسانی که مأمور در وصول مالیات می‌باشند. که دفاتر اسناد رسمی در حکم ماموران دولتی می‌باشند (منصورآبادی؛ فتحی، ۱۳۹۸، ۲۶۱)؛ که نظارت بر دفاتر اسناد رسمی طبق بندهای ب و الف ماده ۲۶۴ از جمله وظایف دادستان انتظامی مالیاتی می‌باشد. برابر قسمت آخر بند الف ماده ۲۶۲ ق.م.م رسیدگی به تخلفات اداری سایر مامورانی که طبق این قانون مسئول وصول مالیات‌ها هستند و همچنین به درخواست دادستان انتظامی مالیاتی تعقیب و رسیدگی به پرونده‌های مطروحه در دادستانی بر عهده دادستان انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی در قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

«برحسب ماده ۲۶۸ ق.م.م در مواردی که به‌موجب قوانین و مقررات مالیاتی به‌سبب معاملاتی که در دفتر اسناد رسمی انجام می‌شود تکالیفی به‌عهده صاحبان دفتر گذاره شده است تخلف آنان از انجام

کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره و مرجع صدور آن را در سند معامله قید نمایند». و طبق ماده ۱۸۵ ق.م.م. «فهرست خلاصه کلیه معاملات مربوط به فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم قانون مالیات های مستقیم که به موجب سند رسمی صورت می‌گیرد دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند فهرست مذکور را هر ماه تا پایان ماه بعد در مقابل أخذ رسید به‌اداره امور مالیاتی زیربط در محل تسلیم نماید. و همچنین مکلف بودند نسبت به‌أخذ مالیات بر ارزش افزوده اقدام و به حساب سازمان مالیاتی واریز نمایند که از تاریخ بیستم اردیبهشت ماه ۱۴۰۲ مستقیماً به‌صورت آنلاین به حساب سازمان مالیاتی واریز می‌گردد».

۳- طبق ماده ۲۰۰ ق.م.م. «در هر مورد که به‌موجب این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مربوط، مشمول جریمه ای معادل بیست درصد آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به‌مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز، با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد».

طبق ماده ۱۹۷ ق.م.م. «نسبت به‌اشخاصی که بشرح مقررات قانون مذکور مکلف به‌تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به‌مؤدی می‌باشند در صورت تسلیم آنها، در موعد مقرر خودداری؛ و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند، جریمه تعلق می‌گیرد و در هر حال با مودی متضامناً مسئول جبران زیان وارده به‌دولت خواهند بود».

(کشاورز، ۱۴۰۰، ۱۳). لذا أخذ استعلامات املاک ذیل می‌بایست بصورت حضوری انجام گیرد. املاک تجاری و مورثی و انتقال اجرائی و اسناد فاقد پایان کار و صلح و املاک متعلق به‌نهادهای و زیرمجموعه دولت و سایر ارکان حکومتی و املاکی که تعیین بلوک و ردیف در سازمان امور GIS ارزش معاملاتی آنها تعیین نشده است و همچنین اسنادی که معاملات قبلی آنها طبق قانون تسهیل تنظیم اسناد بدون أخذ گواهی مالیاتی به ثبت رسیده است.

۵-۱- ایصال مالیات مؤدیان دیگر از سوی دفاتر اسناد رسمی

صاحبان دفاتر اسناد رسمی، در حکم ماموران دولتی‌اند (منصورآبادی؛ فتحی، ۱۳۹۸، ۲۶۱). در تنظیم اسناد اموال و املاک اعم از منقول و غیرمنقول که طبق قانون و مقررات مالیاتی مشمول مالیات می‌گردد، مکلف می‌باشند که گواهی لازم را از اداره مالیات أخذ نمایند و قبل از تسویه حساب و پرداخت بدهیهای مالیاتی ممنوعیت قانونی دارند و می‌بایست از تنظیم سند خودداری نمایند و در صورت تخلف مسئولیت تضامنی و قانونی بدهیها بر عهده دفاتر می‌باشد.

۱- طبق بند ۱۱۲ مجموعه بخشنامه‌های ثبتی دفاتر اسناد رسمی با توجه به‌مقررات مالیاتهای مستقیم قبل از دریافت مفاصا حساب مالیاتی نباید مبادرت به تنظیم اسناد معاملات املاک نماید.

۲- طبق ماده ۱۸۷ ق.م.م. «دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت و یا اقاله سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به‌اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مودی حسب مورد اعلام و پس از

۵-۱-۲. دفاتر اسناد رسمی به‌عنوان مؤدی مالیاتی

طبق ماده ۹۵ ق.م.م صاحبان مشاغل مکلف‌اند، اسناد و مدارک مثبت‌ه کافی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگهداری نمایند و طبق قسمت ۱۵ بند ب ماده ۹۶ ق.م.م «دفاتر اسناد رسمی به‌عنوان صاحبان مشاغل مشمول مالیات بر درآمد می‌باشند؛ که بصورت خوداظهاری و یا طبق کد ۴۹۸ مجموعه بخشنامه‌های ثبتی مستند به رأی شماره ۶/۷۲/۱۶۹ مورخ ۱۳۷۳/۲/۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری علی‌الراس رسیدگی محاسبه می‌گردد. پرداخت مالیات دفاتر اسناد رسمی و محاسبه به‌صورت علی‌الراس با رعایت مقررات بند ۵ ماده ۱۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم، که قرینه مالیاتی برای دفاتر اسناد رسمی را صراحتاً مشخص و احصاء نموده؛ وجوه پرداختی دفاتر به‌دفتربار و پاداش کارکنان موضوع قانون اصلاح پاره‌ای از مواد قانون دفاتر اسناد رسمی و کانون سردفتران و دفترباران مصوب ۱۳۷۱/۳/۳ و همچنین ماده واحد قانون توزیع حق التحریر دفاتر اسناد رسمی موضوع ماده ۵۴ قانون دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۷۲/۲/۲۸ برای هر مورد ۱۵ درصد و همچنین بانضمام ۱۰ درصد دیگر بابت بیمه و بازنشستگی سردفتران و دفترباران به حساب کانون سردفتران واریز می‌شود، کسر سپس نسبت به بقیه درآمد اعمال ضریب می‌گردد».

۵-۲. ضمانت عدم اجرای تکالیف قانونی از طرف دفاتر اسناد رسمی

ضمانت عدم اجرای تکالیف قانونی برای متخلف مسئولیت جزایی و مدنی در پی خواهد داشت. تأمین بودجه عمومی و هزینه‌های لازم برای اداره کشور، بر

اساس مقررات خط مشی‌گذاری توسط قانونگذار و دولت صورت می‌گیرد؛ که با وصول مالیات از طریق مودیان و ماموران به‌کسر و وصول مالیات صورت می‌گیرد. از جمله دفاتر اسناد رسمی که سهم به‌سزایی در جهت وصول مالیات برای دولت و همچنین پرداخت مالیات به‌عنوان مؤدی نسبت به درآمد مشاغلی خود خواهند داشت؛ که اجرای مقرراتی مالیاتی دارای آثار و پیامدهای حقوقی مثبت در جهت توسعه و اداره کشور می‌باشد.

«از لحاظ جزایی طبق ماده ۲۰۱ ق.م.م هرگاه مؤدی به‌قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به‌ترازنامه و حساب سود و زیان یا به‌دفاتر و اسناد مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و بر خلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است؛ استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهار نامه مالیاتی و ترازنامه و سود و زیان خود، خودداری کند؛ علاوه بر جریمه و مجازات‌های مقرر در قانون فوق از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد. طبق تبصره ماده ۲۰۱ ق.م.م تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضائی از طرف رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به عمل می‌آید» (شاگری؛ شیخ الاسلامی، ۱۳۹۸، ۱۳۱).

طبق ماده ۱۹۹ و تبصره ۲ ماده مذکور و همچنین طبق ماده ۲۰۰ و ماده ۱۸۲ ق.م.م دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند در کسر و ایصال مالیات مودیان دیگر که در دفترخانه اسناد رسمی معاملات مشمول مالیات انجام می‌دهند اقدام به‌وصول مالیات مربوطه نمایند. از جمله طبق بند ۳ ماده ۳۴ ق.م.م، و در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی مسئول دفترخانه (سردفتر) یا مؤدی در پرداخت مالیات

متعلق، مشمول جریمه نیز می‌گردند و به مجازات مقرر در قانون نیز محکوم خواهند شد.

طبق تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م مؤدیان مکلفند اطلاعات مالیاتی خود را به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام نمایند. و اشخاص متخلف از حکم ماده فوق، علاوه بر محکومیت به مجازات مقرر در قانون فوق، مسئول جبران زیان‌ها و خسارت وارده به دولت خواهند بود.

و طبق ماده ۲۰۲ ق.م.م وزارت امور اقتصاد و دارایی و یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از خروج بدهکاران مالیاتی منجمله سردفتران اسناد رسمی که بدهی قطعی آنها از ده میلیون ریال بیشتر است جلوگیری نماید؛ اعم از اینکه مالیات بردرآمد مربوط به دفاتر اسناد رسمی باشد و یا اینکه مکلف به کسر و ایصال آن از اشخاص دیگر (طرفین اسناد رسمی) که معاملات آنها مشمول مالیات بوده و دفترخانه مکلف به وصول آن می‌باشد؛ همچنین طبق تبصره ماده مذکور ابطال اسناد انتقالی اموال مسئولان دفاتر به همسر یا فرزندان جهت فرار از پرداخت مالیاتی، از طریق مراجع قضائی اقدام می‌نماید. طبق ماده ۲۳۰ ق.م.م در مواردی که مدارک و اسناد حاکی از تحصیل درآمد نزد اشخاص ثالث باستثناء اشخاص مذکور در ماده ۲۳۱ ق.م.م موجود باشد، اشخاص ثالث مکلف به گواهی و مدارک و اطلاعات لازم به ادارت امور مالیاتی می‌باشد؛ در غیر این صورت با اعلام دادستانی مالیاتی در مراجع صالح قضائی خارج از نوبت رسیدگی حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهند شد (سرایی و همکاران، ۱۳۹۸، ۱۳۵).

در قانون مالیات‌های مستقیم ایران، جرأیم مالیاتی به اشکال مختلف عنوان گردیده است؛ که ذیلاً بیان

می‌گردد؛ ولی در قوانین تعدادی از کشورهای دیگر جرائم اجتماعی در قانون مالیات‌های آنها قید گردیده است. که در قانون مالیات‌های ایران وجود ندارد؛ که در آن متخلف و مجرم مالیاتی بهح=کم قانونی مجبور به اشتغال در بعضی از صنوف و مشاغل بصورت رأیگان برای مدت تعیین شده می‌گردد، جا داشت در قوانین ایران نیز مصوب می‌گردید.

انواع مختلفی از جرأیم مالیاتی وجود دارد؛ که از جمله مهم‌ترین آنها می‌توان به جریمه عدم پرداخت مالیات قطعی، عدم ارسال اظهارنامه، درآمدهای کتمان شده، هزینه‌ها و درآمدهای غیرواقعی و عدم پرداخت مالیات عملکرد اشاره کرد.

۵-۲-۱. جریمه مالیات عملکرد

طبق ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص حقیقی و حقوقی مکلفند مالیات بر عملکرد هر ساله خود را در موعد تعیین شده به سازمان مالیاتی پرداخت نمایند و چنانچه پس از موعد تعیین شده توسط امور مالیاتی از پرداخت مالیات خودداری نمایند جریمه مالیات بر عملکرد پرداخت خواهند کرد. موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲.۵ درصد به ازای هرماه تأخیر می‌شوند.

۵-۲-۲. جریمه اظهارنامه مالیاتی

دفاتر اسناد رسمی، نسبت به درآمدهای که بابت تنظیم اسناد و یا فسخ و یا گواهی امضاء و یا سایر موارد طبق قوانین کسب می‌نمایند به‌عنوان مؤدیان مالیاتی شناخته می‌شوند و طبق ماده یک قانون مالیات‌ها مشمول پرداخت مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشند. دفاتر اسناد رسمی به‌عنوان صاحبان مشاغل و به‌عنوان مؤدیان مالیاتی طبق ماده ۱۷۷

قابل وصول گردد جز در مورد اظهار نامه هایی که در اجرای ماده ۱۵۸ قانون فوق الزامی نیست مقصر به عنوان متخلف محکوم خواهد شد».

۵-۲-۳. جریمه درآمدها و هزینه‌های غیرواقعی و کتمان درآمد

ادارات مالیات برای تعیین درآمد مشمول مالیات مجاز نخواهند بود تا زمانی که مستندات غیر قابل انکاری حاکی از کتمان درآمد تحصیل نکرده‌اند، درآمدی مزاد بر آنچه مؤدی اظهار نموده است لحاظ نمایند.

دفاتر اسناد رسمی می‌بایست برای ثبت درآمدها و هزینه‌های خود و تنظیم ترازنامه دفاتر قانونی از جمله دفتر درآمد را نگهداری نمایند؛ که با الکترونیکی شدن ثبت اسناد و قید مبلغ دقیق درآمد از جمله حق‌التحریر و گواهی امضاء و درآمدهای متفرقه درآمدهای دفاتر مشخص و پس از کسر، کسور قانونی و تعیین ضرایب مالیات مربوطه را پرداخت نماید و از ثبت هرگونه درآمدها و هزینه‌های مغایر خودداری نماید و هزینه‌های مربوطه را به‌طور شفاف و براساس مدارک و اسناد مربوطه طبق ماده ۱۴۸ ق.م.م.ا اعلام نماید.

مؤدیان مکلفند میزان درآمدی که از طریق فعالیت اقتصادی به‌دست می‌آورند را در اظهارنامه مالیاتی به ثبت برسانند اما چنانچه سازمان امور مالیاتی طی بررسی‌هایی به‌میزان درآمدی مغایر با درآمد اظهار شده برسد، براساس ماده ۱۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، شخص را مکلف به پرداخت جریمه غیرقابل بخشش می‌کند. در ماده مذکور آمده: «مؤدیانی که اظهارنامه آنها در اجرای مقررات ماده (۱۵۸) این

ق.م.م. مکلف به تسلیم و ارسال اظهارنامه مالیاتی به اداره امور مالیاتی محل بابت درآمدهای حاصل از حق‌التحریر و گواهی امضاء از محل فعالیت خود می‌باشند. و در صورت عدم تسلیم اظهارنامه در مواعد مقرر در قانون مذکور طبق ماده ۱۹۲ ق.م.م.م. مشمول جریمه معادل ده درصد مالیات متعلقه خواهند بود و طبق تبصره ماده مذکور مشمول بخشودگی نیز نمی‌گردند. و همچنین در صورت عدم تسلیم اظهارنامه در مدت سه سال متوالی مدارکی در مورد درآمدها و هزینه‌ها و همچنین چنانچه در موعد مقرر دفاتر و اسناد و مدارکی را که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم نمایند طبق ماده ۲۰۱ ق.م.م. و تبصره ذیل آن تحت تعقیب و اقامه دعوی قرار خواهند گرفت.

«یکی از جرایم غیر قابل بخشش مالیاتی، عدم ارسال اظهارنامه در موعد مقرر قانونی است. بر اساس ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر خودداری نماید مشمول جریمه معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات متعلقه خواهد بود و همچنین طبق تبصره مذکور عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و مشمولان بند الف و ب ماده ۹۵ که شامل دفاتر اسناد رسمی در گروه ب این ماده نیز می‌باشد، جریمه معادل چهل درصد مالیات متعلقه می‌گردد و مشمول بخشودگی نمی‌باشد» (رحیمی نیت؛ ملک‌زاده‌رودبند، ۱۳۹۸، ۵۶). طبق بند ۲ ماده ۲۷۰ ق.م.م. «چنانچه بر اثر مسامحه و غفلت ماموران مالیاتی، مالیات مؤدیان مشمول مرور زمان یا غیر

۵-۲-۴. جریمه عدم تسلیم ترازنامه و حساب

سود و زیان

به موجب حکم صریح ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن مطالبه، مالیات باید براساس مأخذ صحیح و متکی که به دلایل، مستندات و اطلاعات کافی باشد.

طبق ماده ۲۰۱ ق.م.م.ه. هر گاه مودی به قصد فرار از مالیات، از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و بر خلاف حقیقت تهیه و تنظیم 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 (صالح احمدی، ۱۳۹۳، ۳۹).

دفاتر قانونی نیز از آن دسته مواردی است که اگر مؤدیان در موعد مقرر آن را به‌سازمان امور مالیاتی تسلیم نکنند مشمول پرداخت جرأیم مالیاتی می‌شوند؛ لذا دفاتر اسناد رسمی مکلفند اظهارنامه، و حساب درآمد و هزینه‌های خود را مستند به دفاتر و مدارک بابت تعیین درآمد مشمول مالیات عملکرد سالیانه خود به‌اداره مالیاتی حوزه مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند.

براساس ماده ۱۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم «نسبت به مؤدیانی که به موجب این قانون و مقررات مربوط به آن مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل بیست

قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد (۱۵٪) اختلاف داشته باشد؛ علاوه بر تعلق جرأیم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات‌ها نیز محروم خواهند شد (مجاهدی جهرمی، ۱۴۰۰، ۹۱).

طبق تبصره ۲ ماده ۹۷ ق.م.م.ه. در صورت داشتن درآمد ناشی از فعالیت‌های مکتوم که مستند به دلایل و قرأین کافی باشد، درآمد مشمول آن فعالیت‌ها همواره از طریق علی‌الراس تشخیص داده و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و مأخذ مطالبه مالیات واقع خواهد شد.

همچنین طبق بند ۱ ماده ۲۷۰ ق.م.م.ه. چنانچه مأمور مالیاتی از روی عمد و مسامحه درآمد واقعی مودی را بیشتر یا کمتر از واقعیت و بر خلاف مدارک موجود و تحقیقات کافی تشخیص دهد متخلف محسوب می‌گردد و به مجازات اداری بر حسب رأی شورای عالی مالیاتی محکوم خواهد شد.

براساس ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه‌های تسلیمی یا برآورد هزینه‌های غیرواقعی مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد (۳۰٪) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ده درصد (۱۰٪) مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می‌باشد.

درصد است (عبدالرحیمی؛ احمدی موسوی، ۱۴۰۱، ۳۰۱).

براساس ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم «هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مودی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به‌ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود. چنانچه مالیات توسط دریافت‌کننده وجوه پرداخت شود، در این صورت جریمه دو و نیم درصد (۲/۵٪) موضوع این ماده تا تاریخ پرداخت مالیات توسط مودی مزبور از مکلفین به کسر و ایصال مالیات، مطالبه و وصول خواهد شد.

۵-۲-۷. جریمه مالیات بر ارزش افزوده

طبق ماده ۲۲ قانون ارزش افزوده «مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون و یا در صورت تخلف از مقررات این قانون، علاوه بر پرداخت مالیات متعلق و جریمه تأخیر، مشمول جریمه‌ای به شرح زیر خواهند بود: ۱. عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد ۲. عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق ۳. عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب معادل یک برابر ما به‌التفاوت مالیات متعلق ۴. عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق ۵. عدم تسلیم اظهارنامه از

درصد (۲۰٪) مالیات برآی هریک از موارد مذکور خواهند بود.» همچنین تبصره این ماده قانونی می‌گوید: «عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت مقرر در سال مربوط خواهد شد. انواع مختلفی از جرأیم مالیاتی وجود دارد که، از جمله مهم‌ترین آنها می‌توان به جریمه عدم پرداخت مالیات قطعی، عدم ارسال اظهارنامه، درآمدهای کتمان شده، هزینه‌های غیرواقعی و عدم پرداخت مالیات عملکرد اشاره کرد.

۵-۲-۵. جریمه عدم ارسال لیست حقوق کارکنان

شخصی که موظف به ارسال لیست حقوق دستمزد کارکنان است، در صورتی که از انجام این کار در موعد مقرر خودداری کند، مشمول جرأیم مالیاتی می‌شود. براساس ماده ۱۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم «نسبت به‌اشخاصی که به شرح مقررات این قانون مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی می‌باشند، در صورتی که از تسلیم آنها در موعد مقرر خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند، جریمه متعلق در مورد حقوق عبارت خواهد بود از دو درصد (۲٪) حقوق پرداختی و در خصوص پیمانکاری یک درصد (۱٪) کل مبلغ قرارداد و در هر حال با مودی متضامنا مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.

۵-۲-۶. جریمه مالیات‌های تکلیفی

یکی دیگر از انواع جرأیم مالیاتی، جریمه عدم پرداخت مالیات تکلیفی است. در واقع عدم تعهد نسبت به مالیات‌های تکلیفی نیز مشمول جرأیم مالیاتی با نرخ ۱۰ درصد و به‌ازای هر ماه تأخیر ۲.۵

دادرسی مشخص رسیدگی و اختلافات حل و فصل گردد (پیرنیا، ۱۳۴۲). دادگاه‌های اداری یا مراجع شبه قضائی و کمیسیونها در کلیه سازمانها و ادارات جهت رسیدگی به تخلفات و عدم رعایت مقررات قانونی در مورد وظایف صنفی و شغلی تشکیل و دارای ساختار و آئین‌نامه دادرسی مشخص و مدون می‌باشند.

تعیین درآمد مشمول مالیات دفاتر اسناد رسمی با توجه به درآمدهای قانونی آنها ناشی از حق التحریر و گواهی امضاء و درآمدهای متفرقه تعیین می‌گردد که بعضاً در محاسبه درآمد دفاتر و هزینه‌ها و نحوه محاسبه آن توسط ماموران مالیاتی، بدون نادیده گرفتن بند ۵ ماده ۱۵۵ ق.م.م. مصوب سال ۱۳۶۶ و همچنین عدم رعایت موضوع ماده ۵۴ قانون دفاتر اسناد رسمی و همچنین عدم توافق فی ما بین سازمان امور مالیاتی و کانون سردفتران و دفتریاران (بابت ده درصد سهم بیمه و بازنشستگی)؛ که می‌بایست مجموعاً چهل درصد از درآمد دفترخانه، کسر و شصت درصد باقیمانده طبق ضرایب محاسبه گردد. که درآمده متفرقه مازاد بدون رعایت مأخذ صحیح مالیاتی برای دفاتر وضع و تعیین می‌گردد؛ که موجب اعتراض دفاتر و اتلاف وقت هیأت‌های حل اختلاف و تضييع حقوق دولتی در تطویل مراحل قطعیت پرونده و وصول مالیات می‌گردد (زارعی، ۱۳۸۹، ۵۶).

لذا، مراحل و مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی دفاتر به‌عنوان مختلف در ذیل صورت می‌گیرد:

۵-۳-۱. رسیدگی مجدد (تجدید رسیدگی)

پس از صدور برگه تشخیص مالیات و ابلاغ به مؤدی طبق ماده ۲۰۳ و ۲۰۸ ق.م.م. مؤدی مکلف است طبق ماده ۲۳۹ ق.م.م. قبولی خود را نسبت به آن کتباً

تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق ۶. عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق. همچنین بر اساس ماده ۲۳ قانون مذکور «تأخیر در پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون در مواعد مقرر، موجب تعلق جریمه‌ای به‌میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر خواهد بود» (تاجیم ریاحی؛ آل محمد، ۱۳۹۹، ۳۲).

دفاتر اسناد رسمی، تا قبل از پرداخت آنلاین و الکترونیکی ارزش افزوده می‌بایست مالیات بر ارزش افزوده خدمات ارائه شده را بشرح ماده فوق‌الذکر دریافت، و به‌شکل دوره‌ای و هر ۳ ماه یکبار به‌واحد مالیات بر ارزش افزوده و حساب مربوطه واریز نمایند. و تا ۱۵ روز پس از هر دوره این فرصت داشت که اقدام به پرداخت نماید؛ در غیر این صورت عدم پرداخت و عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی موجب تعلق جریمه مالیات بر ارزش افزوده می‌گردید که، بر اساس پرداخت برخط ارزش افزوده بصورت الکترونیکی به حساب مالیاتی مربوطه، تکلیف دفاتر اسناد رسمی در جهت وصول ارزش افزوده ساقط ولی مکلفند آمار دوره‌ای فوق را به‌واحد مالیات ارزش افزوده اعلام نمایند. و همچنین اظهارنامه مربوطه را طبق مقررات به‌واحد مالیاتی مربوط به ارزش افزوده ارسال نمایند.

۵-۳. مراجع رسیدگی به اختلاف مالیاتی مربوط

به فعالیت دفاتر اسناد رسمی

همواره، در نحوه تشخیص و رسیدگی بین مؤدی و دستگاه مالیاتی به‌علل‌های مختلف، اختلاف حادث می‌گردد که می‌بایست در محاکم عام و خاص با آئین

طبق ماده ۱۷۰ ق م مرجع رسیدگی به هر گونه اختلاف که در تشخیص مالیات‌های قانون مالیات‌های مستقیم بین اداره امور مالیاتی و مؤدی ایجاد شود؛ هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد مگر مواردی که به موجب مقررات سایر مواد قانون مذکور مرجع رسیدگی دیگری تعیین شده باشد (عبدالرحیمی؛ احمدی موسوی، ۱۴۰۱، ۳۰۲).

طبق ماده ۲۴۴ ق.م.م و تبصره‌های مربوطه هیأت مذکور توسط یک نفر نماینده سازمان مالیاتی، یک نفر قاضی و یک نفر نماینده صنف مؤدی تشکیل با رعایت ماده ۲۴۶ قانون مذکور و تبصره ذیل آن پس از ابلاغ وقت رسیدگی با حضور مؤدی یا نماینده وی یا بدون حضور آنها رسیدگی صورت می‌گیرد. که صدور رأی می‌بایست توسط خود قاضی صادر گردد و صدور رأی توسط نماینده سازمان مالیاتی خلاف مقررات مالیاتی می‌باشد (بی نام، ۱۳۸۵، ۷۸).

طبق ماده ۲۱۶ ق.م.م 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 وصول می‌باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود.

طبق ماده ۲۴۸ ق.م.م رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهارنامه موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیأت در متن رأی قید شود.

۵-۳-۳. هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر
طبق ماده ۲۴۷ ق.م.م آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجراء است، مگر این که

اعلام و یا نسبت به پرداخت آن، در مدت سی روز از تاریخ ابلاغ اقدام نماید؛ یا مؤدی وکیل تام‌الاختیار وی چنانچه به‌برگه تشخیص معترض باشد؛ طبق ماده ۲۳۸ ق.م.م ظرف سی روز می‌تواند به اداره مالیاتی مراجعه و با ارائه مدارک و مستندات به‌میز کل مالیاتی یا رئیس امور مالیاتی کتباً درخواست رسیدگی مجدد را نماید. مطابق ماده ۲۵۱ مکرر در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیر مستقیم، که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مودی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. که رأی هیأت در اکثریت آراء قطعی و لازم الاجراء می‌باشد. (تاجیمیر ریاحی؛ آل محمد، ۱۳۹۹، ۳۳).

در صورت عدم اعتراض در مهلت سی روزه در ماده ۲۳۸ ق.م.م و سپری شدن مهلت مقرر، طبق ماده ۲۳۹ مذکور فوق و تبصره ذیل آن درآمد تعیین شده در برگه تشخیص مالیات قطعی است؛ و همچنین طبق تبصره ماده اخیرالذکر پس از ابلاغ، چنانچه مؤدی اقدامات لازم انجام نداد در حکم معترض محسوب می‌شود و پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد.

۵-۳-۲. هیأت حل اختلاف مالیاتی

مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است.

۵-۳-۵. هیأت رسیدگی به تخلفات اداری (هیأت عالی انتظامی سابق)

طبق ماده ۲۶۶ ق.م.م مرجع رسیدگی به تخلفات کلیه ماموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلافات مالیاتی می‌باشد. و بر اساس بند ۱ و ۲ ماده ۲۷۰ چنانچه از طرف مامورین مالیاتی و نمایندگان امور سازمان مالیاتی عمداً یا سهواً درآمد مودی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص بدهند و یا اینکه بر علیه مسامحه و غفلت ماموران مالیاتی، مالیات مؤدیان مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول گردد؛ به جز اظهارنامه مجازات تخلف از وظایف قانونی مشمول حال آنها می‌گردد. و همچنین در صورت ضرر و زیان به دولت، جبران آن طبق تشخیص شورای عالی مالیاتی با توجه به مسئولیت مدنی ماموران به وسیله دادستان انتظامی مالیاتی پیگیری و در دادگاه‌های حقوقی دادگستری بر علیه آنها اقامه دعوی می‌گردد؛ و همچنین در هر مورد که بعد از صدور برگ تشخیص در هر مرحله‌ای که باشد مطالبه مالیاتی مربوطه صورت نگرفته باشد (پیری؛ قیوم‌زاده، ۱۳۹۵، ۵). به عنوان مثال از جمله طبق ماده ۱۵۶ ق.م.م چنانچه پس از ابلاغ برگ تشخیص اعم از اینکه به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد مشخص شود که مؤدی درآمد کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد. و همچنین طبق ماده ۱۵۷ ق.م.م در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهار نامه در مورد مقرر خوددای نموده باشند و مرور زمان مالیاتی پنج سال را طی نموده باشند و برگ تشخیص مالیاتی مؤدی صادر نشده باشد. و همچنین طبق ماده ۲۲۷ و ۲۳۹ ق.م.م بعد از صدور برگ تشخیص مالیات مربوطه مطالبه نگردیده باشد.

ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف ماموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد، که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم الاجرا می‌باشد.

۵-۳-۴. شورای عالی مالیات

طبق تبصره ۴ ماده ۲۴۷ ق.م.م آراء قطعی هیأت حل اختلاف‌های مالیاتی باستثناء مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مامور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد برابر مقررات ماده ۲۵۱ این قانون ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی و یا همچنین با استناد ماده ۲۵۱ مکرر ادعای غیر عادلانه بودن مالیات، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی، مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌تواند شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست نماید که شامل نقض آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نیز می‌گردد. که طبق ماده ۲۵۶ و ۲۵۷ و ۲۵۸ ق.م.م رسیدگی و رأی قطعی و لازم الاجراء صادر می‌گردد. مطابق بند ۴ ماده ۲۵۵ ق.م.م رسیدگی به آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی واقع شده باشد (صالح احمدی، ۱۳۹۳، ۴۱).

۵-۳-۶. دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری در رأس دادگاه‌های اداری قرار دارند. و عالی‌ترین مرجع قضائی است که صلاحیت رسیدگی به دعاوی علیه دولت (نه هر نوع دعوی) و اعتراضات نسبت به آراء مراجع شبه قضائی از جمله هیأت‌های حل اختلاف و کمیسیون‌های مالیاتی را دارا می‌باشد (امامی؛ استوارسنگری، ۱۳۹۲، ۱۵). و یکی از صلاحیت‌های دیوان رسیدگی به شکایات و تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از تصمیمات و اقدامات ماموران واحدهای دولتی در امور راجع به وظایف آنهاست. و همچنین رسیدگی به آراء صادره در مراجع شبه قضائی که می‌توان آنها را به‌عنوان دادگاه اداری نام برد، از جمله کمیسیون مالیاتی در اداره مالیات هستند. طبق اصل ۳۴ قانون اساسی دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هر کس می‌تواند به‌منظور دادخواهی به دادگاه صالح رجوع نماید. و هیچ‌کس را نمی‌توان از دادگاهی که به‌موجب قانون حق مراجعه به آن را دارد منع کرد. و طبق ماده ۳۳ قانون مالیات و ارزش افزوده، حق اعتراض برای مودیان به رسمیت شناخته شده است.

۶. نتیجه

در مقاله حاضر به بررسی این سؤال پرداخته شد که تکالیف مالیاتی دفاتر اسناد رسمی و ضمانت اجرای آن چیست؟ یافته‌ها نشان داد مطابق قانون اساسی تعیین وصول مالیات می‌بایست برحسب قانون صورت بگیرد و دریافت مالیات از مؤدیان از جمله دفاتر اسناد رسمی جهت تامین بخشی از بودجه و هزینه کشور، طبق قانون اساسی و قوانین مدون قانون مالیات‌های مستقیم اعمال و اجراء می‌گردد. دفاتر علاوه بر پرداخت مالیات بردرآمد مشاغل خود، به‌عنوان مامور

در جهت کسر و وصول مالیات از اصحاب معامله بابت اسناد تنظیمی دارای وظایف و تکالیفی طبق قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند. شیوه‌های پرداخت مالیات شغلی است که براساس سه روش قابل وصول می‌باشد یا براساس دفاتر ابرازی یا تشخیص علی‌الراس یا خود اظهاری پایه‌گذاری گردیده است، که در هر روش بطور مفصل شیوه‌های جمع‌آوری درآمد و هزینه و طریق محاسبه مالیات آن مشخص گردید، که هر کدام از این روشها مزایا و معایبی دارد. در روش اول که محاسبه مالیات براساس دفاتر قانونی است همواره این امکان وجود دارد که دفاتر مورد قبول ممیزان مالیاتی قرار نگیرد. در این صورت به هیأت موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون ارجاع می‌گردد. این هیأت که متشکل از سه نفر حسابرس به انتخاب رئیس سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد؛ به‌موضوع چگونگی تنظیم دفاتر رسیدگی می‌نماید. این قانون به‌گونه‌ای تنظیم شده است که امکان انتخاب حسابرس را از سوی مودی سلب گردیده است. در روش دوم که ممیزان مالیاتی باید برگ تشخیص را براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد، بطور عمده نادیده گرفته و تشخیص فردی را جایگزین آن می‌نمایند؛ که بسیاری از اعتراضات به برگ تشخیص و انبوه پرونده‌ها در هیأت حل اختلاف مالیاتی ناشی از همین عملکرد می‌باشد. در روش سوم که ایرادات آن در متن مقاله بیان گردید؛ با توجه به اینکه تخلفات مؤدیان در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور نمایندگان صنف و یک نفر قاضی و نماینده مالیاتی رسیدگی می‌گردد و انشاء رأی در اختیار نماینده مالیاتی بوده که با اصل اجرای عدالت در جهت رعایت حقوق مؤدیان سازگار نبوده، و در قانون جدید هیأت حل اختلاف مالیاتی تبدیل

۷. سهم نویسندگان

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

۸. تضاد منافع

در این پژوهش هیچگونه تضاد منافی وجود ندارد.

به‌دادرسی امور مالیاتی گردیده است و انشاء رأی می‌بایست توسط قاضی صورت بگیرد. وجود آیین نامه دادرسی خاص و مستقل و دادسرای ویژه مالیاتی به‌جای مراکز و مراکز دادرسی مالیاتی در جهت وصول حقوق دولتی از مؤدیان از جمله دفاتر اسناد رسمی بسیار حائز اهمیت می‌باشد. اعمال قانون مالیات و وصول آن براساس قانون بسیار عالی می‌باشد؛ ولی وجود هزاران بخشنامه متعدد خلاف قانونی و ابهامات قانونی متعدد و عدم شفافیت لازم در رعایت حقوق مؤدیان به‌علت نبودن آیین دادرسی خاص و دادسرای ویژه رسیدگی به تخلفات و جرائم مالیاتی، مشکلات عدیده‌ای را برای سازمان امور مالیاتی از جمله فرار مالیاتی و معوق ماندن مطالبات دولت و مرور زمان در جهت عدم وصول مالیات را فراهم می‌نماید؛ لذا اقدامات موثر شورای عالی مالیاتی در جهت برطرف کردن ابهامات لازم و تدوین آئین دادرسی مدون مالیاتی در مورد رسیدگی به تمام جرائم مالیاتی و همچنین تشکیل دادسرا و دادگاه اختصاصی مالیاتی برای رسیدگی تخصصی به همه نوع تخلفات مالیاتی به‌نظر نگارنده، امری ضروری می‌باشد. در کنار جرائم که قانوناً بر علیه مؤدیان از جمله دفاتر اسناد رسمی اعمال می‌شود به نظر نگارنده استفاده از ضریب مالیاتی ۵ درصد برای دفاتری که خوش حساب و منظم بودند می‌تواند باعث تشویق آنها در همکاری بیشتر در پرداخت حقوق دولتی گردد.

منابع

منابع فارسی

- زارعی، محمد، «نگاهی به مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی»، مجله قضاوت، شماره شصت و چهار، ۱۳۸۹.
- سرآیی، مرتضی؛ راسخ، محمد؛ دادگر، یدالله؛ رستمی، ولی، «بررسی حقوقی شرایط قرار تأمین مالیات در قانون مالیات‌های مستقیم»، مجله پژوهشنامه مالیات، شماره نود، ۱۳۹۸.
- شاکری، ابوالحسن؛ شیخ اسلامی، عاطفه، «تأملی بر رویکرد کیفری قانون مالیات‌های مستقیم با تأکید بر قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۴/۰۴/۳۱»، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره سی و هفت، ۱۳۹۸.
- شمشیری، تورج، «بررسی علل و عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی و جلوگیری از آن در رویکرد نظام کیفری ایران»، مجله پژوهش و مطالعات اسلامی، شماره چهارده، ۱۳۹۹.
- صالح احمدی، سحر، قانون مجازات اسلامی در نظم حقوقی کنونی، چاپ اول، تهران، انتشارات موسسه گام حق، ۱۳۹۳.
- عبدالرحیمی، فرشته؛ احمدی موسوی، سید مهدی، «تحلیل کیفرشناختی جرائم مالیاتی»، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره چهل و نه، ۱۴۰۱.
- کشاورز، مزده، «فرار از مالیات و نقش آن در حقوق کیفری ایران»، فصلنامه فقه-حقوق و علوم جزا، شماره بیست، ۱۴۰۰.
- امامی، محمد؛ استوار سنگری، کوروش، حقوق اداری، جلد اول، چاپ شانزدهم، تهران، نشر میزان، ۱۳۹۲.
- بی‌نام، «آشنایی با مراجع رسیدگی اداری مراجع مربوط به اختلافات مالیاتی»، مجله دادرسی، شماره پنجاه و هشت، ۱۳۸۵.
- پیرنیا، حسین، مالیه عمومی، چاپ اول، تهران، انتشارات کتاب خانه ابن سینا، ۱۳۴۲.
- پیری، فاطمه؛ قیوم زاده، محمود، «بررسی حقوق مودیان مالیاتی در مراجع مالیاتی با تأکید بر حق دفاع مالیاتی»، رشت، دومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، ۱۳۹۵.
- تاجمیر ریاحی، حسین؛ آل محمد، سیده فاطمه، «واکاوی و نقد سیاست جنایی جرائم مالیاتی»، مجله پژوهشنامه مالیات، شماره نود و چهار، ۱۳۹۹.
- رحمت‌نژاد تهرانی، زینت‌السادات، ارتباط کار دفاتر اسناد رسمی با مالیات، مجله کانون، شماره بیست و پنجم، ۱۳۸۰.
- رحیمی‌نیت، ایمان؛ ملک‌زاده رودبند، ریحانه، حقوق کیفری مالیاتی، چاپ اول، تهران، انتشارات مجد، ۱۳۹۸.

- مجاهدی جهرمی، فرزانه، «تحلیل جرم شناختی فرار از مالیات در حقوق کیفری ایران»، فصلنامه فقه- حقوق و علوم جزا، شماره نوزده، ۱۴۰۰.
- منصورآبادی، عباس؛ فتحی، محمدجواد، جعل و تزویر و جرائم وابسته، چاپ چهارم، تهران، نشر سمت، ۱۳۹۸.