

اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران

ولی رستمی*

استادیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

(تاریخ دریافت: ۱۳۸۵/۱۲/۹ - تاریخ تصویب: ۱۳۸۶/۳/۲۳)

چکیده:

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

واژگان کلیدی:

مالیات - دستگاه مالیاتی - اعمال قدرت مالیاتی - تشخیص مالیات - وصول مالیات - حقوق مالیاتی - مؤدی مالیاتی - اقتدارات و اختیارات.

Email: arman13782000@yahoo.com

*فاکس: ۶۶۴۰۹۵۹۵

از این نویسنده تاکنون مقالات زیر در همین مجله منتشر شده است:

«مشارکت مردم در فرآیند کیفری (بررسی سیاست جنایی کشورهای غربی)» سال ۱۳۸۶، شماره ۲. «مشارکت مردم در قانون‌گذاری جمهوری اسلامی ایران»، سال ۱۳۸۷، شماره ۱.

مقدمه

به طور کلی مالیات مظهر حاکمیت دولت است و با توجه به نقشی مهم که به عنوان نخستین و مهم‌ترین منبع درآمدهای عمومی در تأمین هزینه‌های عمومی ایفا می‌کند از اهمیت به سزا و جایگاهی ویژه در نزد دولت‌ها برخوردار است. بدین لحاظ در تمام کشورها برای اینکه دستگاه مالیاتی بتواند وظایف خود را در ارتباط با مالیات به خوبی انجام دهد و جوهی را که برای تأمین مخارج عمومی و در واقع، جهت حفظ و بقای حکومت لازم است از این طریق تأمین نماید، حقوق و امتیازات و اقتدراتی ویژه برای سازمان مذکور وضع می‌کنند که به آن «اعمال قدرت مالیاتی» گفته می‌شود.

البته قوه مجریه و سازمان‌های اداری به طور کلی برای انجام امور اداری از حقوق و امتیازات و اختیارات لازم برخوردار هستند که تحت عنوان "امتیازات قدرت عمومی" در قلمرو حقوق عمومی بحث و بررسی می‌شود. طبعاً سازمان مالیاتی نیز از این حقوق و اختیارات برخوردار است، اما به خاطر اهمیت فوق‌العاده مالیات، معمولاً دولت‌ها اختیارات و امتیازاتی منحصر به فرد به سازمان یاد شده اعطا می‌کنند که درخور بحث و بررسی است.

اعمال قدرت مالیاتی در تمام مراحل سه گانه مالیات، شامل مراحل انتخاب مأخذ مالیات، تشخیص مالیات و بالاخره وصول مالیات وجود دارد که در مرحله اول اصولاً با وضع مالیات بر مأخذ و منابع گوناگون توسط قانون انجام می‌گیرد. اما در مراحل دیگر که جنبه اجرایی دارند و به موجب قانون بر عهده و مسئولیت دستگاه مالیه قرار گرفته‌اند به دستگاه مذکور برای ایفای این وظایف و مسئولیت‌های خطیر، اختیارات و امتیازاتی فوق‌العاده واگذار شده است. بنابراین، موضوع مورد بحث را می‌توان در چارچوب این مراحل در دو بخش جداگانه بررسی کرد. مع الوصف در حقوق مالیاتی معاصر بر لزوم جلب مشارکت و همکاری مؤدی مقدم بر استفاده از این اقتدارات و اختیارات تأکید می‌شود به نحوی که مؤدی با رضایت و طیب خاطر نسبت به تشخیص و پرداخت مالیات خود اقدام کند بدون آنکه ضرورتی به اعمال قدرت مالیاتی باشد. این امر علاوه بر کاهش مسائل و مشکلات مالیاتی به افزایش بازدهی مالیات و ارتقای کارایی آن منجر می‌شود. حقوق مالیاتی ایران نیز از این موضوع بی بهره نیست و تمهیدات خاصی در این راستا پیش بینی کرده است که شامل: خود اظهاری، قبول اظهار نامه و اسناد و مدارک ابزاری مؤدی به عنوان مبنای محاسبه و تشخیص مالیات، مشارکت نماینده مؤدی در هیأت حل اختلاف مالیاتی، امکان توافق با مؤدی در جهت حل و فصل اختلاف مالیاتی و تشویقات مالیاتی است که بررسی آنها مجال دیگری را می‌طلبد و صرفاً تأکید می‌شود ایجاد فرهنگ و بستر لازم برای مشارکت و بویژه ترغیب مؤدی به خود اظهاری، در این ارتباط از اهمیت بسزایی برخوردار است.

ضمناً با توجه به گستردگی بحث و به ویژه اهمیت بیشتر مالیات‌های مستقیم در نظام مالیاتی ایران عمدتاً به بررسی موضوع در چارچوب قوانین و مقررات مربوط به این نوع مالیات‌ها و بالاخص قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن (که منبعد با علامت اختصاری «ق.م.م» به کار می‌رود) می‌پردازیم.

بخش اول - اقتدارات و امتیازات دستگاه مالیاتی در مرحله تشخیص

مالیات

منظور از تشخیص مالیات، محاسبه و تعیین مبلغ مالیات است که مؤدی مربوط بایستی پرداخت کند. این امر مستلزم ارزیابی مأخذ مشمول مالیات و سپس اعمال نرخ قانونی بر آن است و از این طریق میزان مالیات معین می‌شود. این مرحله، بسیار مهم و پیچیده است زیرا غالباً مؤدیان سعی می‌کنند که مأخذ مشمول مالیات خود را از دید سازمان مالیاتی مخفی کنند و از طرف دیگر سازمان مذکور نیز برای کسب درآمد مالیاتی بیشتر به ارزیابی دقیق‌تر و هرچه بیشتر مأخذ مالیات تمایل دارد. (امامی، ۱۳۸۴، ص ۳۰).

از آنجایی که به موجب قانون، اعلام مأخذ مشمول مالیات و خصوصیات و ارزش آن از طریق تسلیم اظهارنامه به عهده مؤدی واگذار شده است و با توجه به اینکه همکاری داوطلبانه مؤدی ممکن است وجود نداشته باشد و برخی از مؤدیان میل به تقلب داشته باشند و از تسلیم اظهارنامه یا اظهارنامه صحیح و منطبق با واقع خودداری کنند که منجر به فرار از مالیات و عدم تأمین اصل تساوی در مقابل مالیات می‌شود. بنابراین برای جلوگیری از چنین وضعیتی قانون‌گذار اختیارات و اقتداراتی قابل توجه به دستگاه مالیاتی در مرحله مورد بحث اعطا کرده است که می‌توان آنها را به دو بخش کلی تحت عناوین "حقوق و اختیارات نظارت" و "حق اعمال ضمانت اجراها" تقسیم‌بندی کرد.

گفتار اول - حقوق و اختیارات نظارت

منظور از این حقوق و اختیارات آن است که دستگاه مالیاتی نظارت و مراقبت کند که مأخذ و منابع مشمول مالیات به درستی شناسایی شوند و مؤدیان مالیاتی اظهارنامه صحیح و مطابق واقع و به موقع تسلیم نمایند (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۱۵۲) و مالیات به صورت دقیق و درست تشخیص داده شود. در حقوق مالیاتی ایران، دستگاه مالیاتی از حقوق و اختیارات زیر در این زمینه برخوردار است:

الف) حق درخواست توضیحات و کسب اطلاعات

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

در قانون مالیات‌های مستقیم ایران، حکم صریحی در این خصوص وجود ندارد. اگر چه از الزامات تشخیص مالیات است و ممنوعیتی ندارد. معهداً بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م در مقام بیان یکی از موارد سه گانه مشمول تشخیص علی الرأس به ادای توضیح کتبی مؤدی اشاره می‌کند و مقرر می‌دارد: "در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابزاری برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص داده شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آئین نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ با مراجعه به هیأت مزبور نسبت به رفع اشکال، رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آئین نامه حسب مورد اقدام نماید."

به علاوه، سازمان مالیاتی طبق مفاد مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ ق.م.م می‌تواند از اشخاص ثالث اعم از اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی حقوق خصوصی و حقوق عمومی، هرگونه اطلاعات مربوط به درآمد و کسب و کار مؤدی را درخواست کند و اشخاص ثالث مکلف به ادای پاسخ هستند.

ب) حق اخذ اسناد و مدارک

با توجه به اینکه به موجب قانون، درآمد مشمول مالیات در مورد بیشتر مؤدیان از جمله صاحبان مشاغل و اشخاص ثالث از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی آنها تشخیص می‌شود (مواد ۹۵ و ۱۰۶ ق.م.م). لذا دسترسی به اسناد و مدارک مؤدی برای تأمین حقوق دستگاه مالیاتی در این مرحله واجد اهمیتی بسزا است. بر این اساس، سازمان مالیاتی اختیار دارد کلیه اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات مؤدی لازم است از قبیل دفاتر قانونی، صورت حساب‌ها و اسناد و معاملات را از وی مطالبه کند و مؤدی مکلف است آنها را در اختیار دستگاه مذکور قرار دهد. ماده ۲۲۹ ق.م.م در این باره مقرر می‌دارد: "اداره امور مالیاتی

می‌تواند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه مراجعه و رسیدگی نماید و مؤدی مکلف به ارائه و تسلیم آنها می‌باشد و گرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آنکه قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مؤدی میسر نبوده است ..."

همچنین دستگاه مالیاتی اختیار دارد که به موجب مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ ق.م.م از اشخاص ثالث درخواست کند که اسناد و مدارک مربوط به درآمد و کسب و کار مؤدی را در اختیارش بگذارند و آنان مکلف به انجام این‌گونه درخواست‌ها می‌باشند و در صورت استتکاف با ضمانت اجراهای پیش‌بینی شده مواجه خواهند شد.

ج) حق بازرسی

این حق از ابزار و لوازم نظارت به شمار می‌رود که در ماده ۱۸۱ ق.م.م برای سازمان مالیاتی پیش‌بینی شده است. طبق مفاد این ماده، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، هیأت‌هایی مرکب از سه نفر را جهت بازدید و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان مالیاتی طبق آئین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان مذکور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد بود اعزام نماید. در صورتی که مؤدی از ارائه دفاتر خودداری نماید با ضمانت اجرای تشخیص علی‌الرأس مواجه خواهد بود.

تبصره این ماده تصریح دارد که هیأت‌های مذکور می‌توانند بر حسب تجویز سازمان یادشده کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مالی مؤدیان را اعم از اینکه مربوط به سال مراجعه یا سنوات قبل باشند به منظور کسب اطلاعات لازم و ارائه آن به اداره امور مالیاتی ذیربط مورد بازرسی قرار دهند.

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

د) حق بازداشت مأخذ مالیاتی

این حق در حقوق مالیاتی ایران در مورد کشف کالاهای قاچاق یا به عبارتی در جهت اجرای قوانین و مقررات مربوط به حقوق و عوارض گمرکی که نوعی مالیات غیرمستقیم است اعمال می‌شود و حتی می‌تواند به توقیف و ضبط وسیله نقلیه حامل کالاهای قاچاق منجر شود (ماده ۳ قانون نحوه اعمال تعزیرات حکومتی راجع به قاچاق کالا و ارز مصوب ۱۳۷۴/۲/۱۲ مجمع تشخیص مصلحت نظام).

در کشور فرانسه اداره مالیاتی اختیار دارد که کالاهای ممنوع یا کالاهایی را که برخلاف مقررات جریان دارد، توقیف کند و حتی وسایلی را که باعث تسهیل تقلب شده‌اند مانند وسیله نقلیه نیز توقیف کند (پروتا و کوتره، ۱۳۶۷، ص ۳۳).

ه) حق ارزیابی، تحقیق و رسیدگی

ارزیابی و تحقیق لازمه رسیدگی و تشخیص مالیات است و در بطن آن قرار دارد. حق رسیدگی در مورد مالیات‌های مستقیم در ماده ۱۵۶ ق.م.م به نحو تکلیف پیش بینی شده است که به موجب آن اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف مدت یک سال از تاریخ انقضای مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی و برگ تشخیص درآمد صادر نماید، در غیر این صورت و یا عدم ابلاغ برگ مذکور تا ظرف سه ماه پس از انقضای مدت یاد شده به مؤدی، اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می‌شود.

فصل چهارم آئین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م مصوب ۱۳۸۲/۱۰/۲۰ وزیر امور اقتصادی و دارایی به «عنوان رسیدگی و تشخیص» اختصاص دارد. طبق ماده ۳۱ ذیل فصل مذکور مأموران مالیاتی مکلفند هرگونه تحقیق و رسیدگی که برای آگاهی از وضع مؤدیان لازم است با رعایت مقررات مربوط به عمل آورند تا بتوانند در مهلت قانونی با توجه به اطلاعات مکتسبه نسبت به تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات متعلق اقدام نمایند.

در مورد مالیات‌های غیرمستقیم به ویژه حقوق و عوارض گمرکی حق ارزیابی برای دستگاه وصول عایدات دولت (گمرک) صراحتاً پیش بینی شده است. در این مورد مؤدی در اظهارنامه گمرکی ارزش کالا و حقوق گمرکی آن را اظهار می‌کند و این اظهارنامه در قسمت ارزیابی گمرک توسط مأموران ارزیابی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و حقوق و عوارض گمرکی که مؤدی باید بپردازد به این طریق دقیقاً مشخص و تعیین می‌شود (پیرنبا، ۱۳۴۴، ص ۱۵۶).

(و) حق شناسایی مؤدیان و فعالیت‌های اقتصادی

این حق مقدم بر تشخیص مالیات و همزاد و مستلزم آن است. ماده ۲۱۹ ق.م.م این اختیار و وظیفه را همراه تشخیص درآمد مشمول مالیات و مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول کرده است. فصل سوم آئین نامه اجرایی موضوع ماده مذکور تحت همین عنوان است. ماده ۱۸ ذیل همین فصل مقرر می‌دارد: "شناسایی عبارت است از مجموعه اقداماتی که جهت شناسایی هویت مؤدیان مالیاتی، نوع، شروع و میزان فعالیت اقتصادی و سایر منابع درآمد مشمول مالیات آنها انجام می‌گیرد." ماده ۲۰ ادارات کل یا ادارات امور مالیاتی را مکلف نموده است که با استفاده از اطلاعات سایر دستگاه‌ها، مجامع، اتحادیه‌ها، واحدیابی جغرافیایی و سایر منابع اطلاعات، نسبت به شناسایی و یا تکمیل شناسایی مؤدیان اقدام نمایند.

گفتار دوم- حق اعمال ضمانت اجراها

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

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

۲- تنبیه و مجازات مؤدی در صورت عدم رعایت تکالیف قانونی از قبیل عدم تسلیم اظهارنامه و دفاتر قانونی در موعد مقرر و تسلیم اظهارنامه نادرست و غیرمنطبق با واقع و یا دفاتر و اسناد و مدارک غیرقابل قبول و جعلی و مخدوش.

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

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

الف) ضمانت اجرای اداری

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

اول- تشخیص علی الرأس

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

طبق ماده ۹۷ ق.م.م "در موارد زیر درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی الرأس تشخیص خواهد شد:

- ۱- در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان حسب مورد تسلیم نشده باشد.
 - ۲- در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید.
 - ۳- در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آئین نامه مربوط مورد قبول واقع نشود..."
- با توجه به مفاد ماده ۹۸ ق.م.م نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی الرأس مستلزم دو اقدام اساسی به شرح زیر است:

۱- انتخاب قرینه یا قرائن مالیاتی

طبق قسمت اول ماده مذکور در موارد تشخیص علی الرأس، اداره امور مالیاتی باید پس از تحقیقات و بررسی‌های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی یا غیر دولتی، ابتدا قرینه و یا قرائن مذکور در این قانون را که متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی باشد انتخاب و دلایل انتخاب نوع قرینه یا قرائن و رقم آنها را با توجیه کافی در گزارش رسیدگی قید نماید.

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

۱- خرید سالانه ۲- فروش سالانه ۳- درآمد ناویژه ۴- میزان تولید در کارخانجات ۵- ارزش حق واگذاری محل کسب ۶- جمع کل وجوهی که بابت حق التحریر و حق الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها و ۷- سایر عوامل به تشخیص کمیسیون ضرایب.

۲- اعمال ضرایب

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

ضرایب مالیاتی با توجه به تعریف ماده ۱۵۳ ق.م.م: "عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آنها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شود."

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

دوم - جرایم مالیاتی

این جرایم غالباً به صورت افزایش مالیات یعنی معادل درصدی از مالیات متعلق است که بر حسب نوع تخلف تفاوت دارد و عمدتاً در ذیل فصل هفتم ق.م.م تحت عنوان تشویقات و جرایم مالیاتی در مواد ۱۹۲ ق.م.م به بعد ذکر شده‌اند. به عنوان مثال، طبق ماده ۱۹۲ ق.م.م در تمام مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه می‌باشد چنانچه از تسلیم آن در موعد مقرر خودداری نماید مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات متعلق خواهد بود. مطابق تبصره این ماده عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و برخی صاحبان مشاغل موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۴۰٪ مالیات متعلق می‌گردد و مشمول بخشودگی نمی‌شود. در مورد مؤدیانی که اظهارنامه خود را تسلیم

می‌نمایند حکم این تبصره نسبت به مالیات متعلق به درآمدهای کتمان شده یا هزینه‌های غیرواقعی که غیرقابل قبول نیز باشد جاری خواهد بود.

همچنین به موجب ماده ۱۹۳ ق.م.م: "نسبت به مؤدیانی که به موجب مقررات این قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند، در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات برای هر یک از موارد مذکور و در مورد رد دفتر مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات خواهند بود."

سوم- محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مالیاتی

این ضمانت اجراهای اداری علاوه بر جرایم مالیاتی است. به عنوان مثال، طبق تبصره ماده ۱۹۴ ق.م.م: "عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت مقرر در سال مربوط خواهد بود."

همچنین به موجب ماده ۲۰۱ ق.م.م: "هر گاه مؤدی به قصد فرار از مالیات عامداً به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد."

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

ب) ضمانت اجراهای جزایی

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

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

۲- مطابق قسمت اخیر ماده ۲۳۱ ق.م.م مسئولین سازمان‌های دولتی و عمومی که بدون دلیل رونوشت گواهی شده اسناد و مدارک مربوط و هرگونه اطلاعات لازم مورد درخواست کتبی ادارات امور مالیاتی را در اختیار آنان نگذارند به تخلف آنها با اعلام دادستان انتظامی مالیاتی در مراجع قضایی خارج از نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهند شد (ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی).

ج) ضمانت اجراهای مدنی

این نوع ضمانت اجرا که همان مسئولیت مدنی یا حکم به جبران خسارات وارده به دولت است در ماده ۲۳۰ ق.م.م به عنوان ضمانت اجرای عدم ارائه اسناد و مدارک و اطلاعات درخواستی سازمان امور مالیاتی راجع به مؤدیان توسط اشخاص حقیقی و حقوقی حقوق خصوصی پیش بینی شده است که مقرر می‌دارد: "... و گرنه در صورتی که در اثر این استنکاف آنها زبانی متوجه دولت شود به جبران زیان وارده به دولت محکوم خواهند شد. مرجع ثبوت استنکاف اشخاص ثالث و تعیین زیان وارده به دولت مراجع صالحه قضایی است که با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی و خارج از نوبت به موضوع رسیدگی خواهند کرد."

بخش دوم - اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در مرحله وصول

مالیات

مرحله وصول مالیات به عنوان آخرین مرحله مالیات از اهمیت بسزایی برخوردار است، زیرا در این مرحله تمام اقدامات و عملیات مرحله قبل به نتیجه می‌رسد و موجب انتقال مالیات از جیب مؤدیان به خزانه دولت می‌شود. بدیهی است که دستگاه مالیاتی باید در مرحله مذکور وسایلی موثر در اختیار داشته باشد تا مؤدی را به پرداخت مالیات ملزم کند و در صورت خودداری وی بتواند مالیات متعلقه را مستقیماً از اموال و دارایی‌های او برداشت نماید و با هر گونه اقدام مؤدی برای فرار از پرداخت مالیات برخورد نموده و جلوگیری به عمل آورد. قانون‌گذار در این راستا حقوق و امتیازاتی قابل توجه برای دستگاه مالیاتی پیش بینی کرده است که تحت عنوان "تضمین‌های وصول مالیات" به شرح ذیل مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم:

گفتار اول - تضمین‌های مربوط به تمیز مؤدی از بدهکار مالیاتی

اصولاً مؤدی در عین حال بدهکار مالیاتی است و باید شخصاً مالیاتش را بپردازد، در چنین حالتی تمیز بدهکار و مؤدی منتفی است و مطرح نمی‌باشد اما در مواردی قانون به منظور

تضمین بیشتر وصول مالیات، شخصی را که مؤدی نیست بدهکار مالیاتی می‌شناسد و مالیات را از او مطالبه می‌کند. در چنین فرضی تمیز بدهکار از مؤدی مالیاتی اهمیت دارد. ماده ۱۸۲ ق.م.م در این خصوص مقرر می‌دارد: "کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشد و همچنین هر کسی که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشند و کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه‌ای شناخته شده‌اند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانون اجرای وصول مالیات‌ها با آنها رفتار خواهد شد." این ماده به درستی کسانی که مؤدی واقعی نیستند و در واقع در حکم مؤدی محسوب و بدهکار مالیاتی می‌باشند را برشمرده است. معمولاً تمیز مؤدی از بدهکار مالیاتی در دو حالت اساسی زیر اتفاق می‌افتد (سالار نصری، ۱۳۶۷، ص ۱۰۲):

- الف) بر اساس تضامن (مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات)
ب) در صورت وصول مالیات از منبع توزیع درآمد

الف) مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات

مسئولیت تضامنی که نوعی مسئولیت مدنی مشترک است با توجه به ویژگی‌هایی که دارد ابزار و تضمینی مناسب برای وصول مالیات به شمار می‌رود، زیرا دامنه مسئولیت و مسئولین پرداخت مالیات را گسترده می‌کند به نحوی که به اداره اختیار می‌دهد که برای وصول مالیات به اشخاص متعدد منفرداً و مجتمعاً مراجعه کند و مراجعه به یکی از آنها موجب عدم مراجعه به سایرین نخواهد بود چرا که در این نوع ضمان، ذمه‌ای به ذمه‌ی دیگر ضمیمه می‌شود (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۲، ص ۴۲۰) و برخلاف قاعده ضمان در قانون مدنی که نقل ذمه به ذمه است می‌باشد. لذا در اینجا ذمه مضمون عنه بری نمی‌شود. این قاعده در قانون تجارت از جمله در مورد اسناد تجاری مانند برات، سفته و چک پذیرفته شده است (کاتبی، ۱۳۷۰، ص ۲۰۳ و اسکینی، ۱۳۷۲، ص ۱۱۶). مسئولیت تضامنی بین مؤدی و بدهکار از خساراتی که ممکن است به علت غیرقابل وصول بودن مالیات از مؤدی برای اداره ایجاد کند جلوگیری می‌کند. همین طور مانع سازش بین مؤدی و برخی اشخاص به منظور تقلب و فرار مالیاتی می‌شود (سالار نصری، ۱۳۶۷، ص ۱۰۳). این نوع مسئولیت در قانون مالیات‌های مستقیم به صوت یک قاعده کلی در ماده ۱۶۲ آمده است و در موارد متعددی نیز به آن تصریح شده است.

طبق ماده ۱۶۲ ق.م.م: "در مواردی که اشخاص متعدد مسئول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند ادارات امور مالیاتی حق دارند به همه آنها مجتمعاً یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نخواهد بود."

- علی‌رغم این قاعده کلی، قانون مذکور در مواردی این نوع مسئولیت را برای برخی اشخاص صراحتاً برقرار کرده است که اهم آن به شرح ذیل می‌باشد:
- ۱- مواردی که قانون شخص یا اشخاص دیگری را مسئول پرداخت مالیات مؤدیان کرده است در این باره ۱۹۹ ق.م.م.م. مقرر می‌دارد هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشد در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر با مؤدی در پرداخت مالیات مسئولیت تضامنی دارد. به علاوه طبق تبصره ۲ این ماده هر گاه مکلف به کسر مالیات، شخص حقوقی غیر دولتی باشد مدیر یا مدیران مربوط نیز نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق مسئولیت تضامنی دارند. از جمله این موارد مالیات حقوقی بگیران است که طبق ماده ۸۶ ق.م.م. کسر و پرداخت آن به اداره امور مالیاتی بر عهده پرداخت کنندگان حقوق است. مورد دیگر مشمولین ماده ۱۰۴ ق.م.م. است که مکلفند در مورد هر پرداخت بابت موارد مذکور در این ماده پنج درصد آن را به عنوان علی الحساب مالیاتی مؤدی از دریافت کنندگان وجوه کسر و به اداره مالیاتی بپردازند.
 - ۲- در موردی که کسی پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد (ماده ۱۸۲ ق.م.م.) که در این صورت طبق ماده ۱۶۲ ق.م.م. مسئولیت تضامنی دارد.
 - ۳- در صورتی که سازمان مالیاتی مال مؤدی را که نزد اشخاص ثالث است در اجرای قرار تأمین مالیات توقیف کند. اگر اشخاص ثالث به توقیف مذکور ترتیب اثر ندهند در پرداخت مالیات مسئولیت تضامنی دارند (ماده ۱۶۱ ق.م.م.).
 - ۴- در صورتی که مراجع صلاحیتدار بدون ارائه گواهی پرداخت مالیات نسبت به صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی اقدام نمایند (ماده ۱۸۶ ق.م.م.).
 - ۵- در شرکت‌های منحل مدیران اشخاص حقوقی مجتمعاً یا منفرداً نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت (ماده ۱۹۸ ق.م.م.).
 - ۶- در هر مورد که به موجب مقررات قانون یاد شده تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است (مانند لزوم اخذ گواهی انجام معامله قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله مذکور در ماده ۱۸۷) در صورت تخلف، سر دفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مسئولیت تضامنی دارد (ماده ۲۰۰ ق.م.م.).

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

ب) وصول مالیات از منبع توزیع درآمد

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

گفتار دوم- تضمین‌های مربوط به شیوه پرداخت مالیات

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

الف) وصول نقدی مالیات

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

ب) مسئول بودن مؤدی برای رساندن مالیات به خزانه دولت

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

ج) منع تهاتر بدهی مالیاتی

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

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

ممنوعیت تهاتر در حقوق عمومی دلایلی دارد. دلیل اول واجد جنبه مالی است و آن اینکه خزانه دولت به پول مالیات احتیاج دارد و تهاتر پول نقد در اختیار خزانه نمی‌گذارد. دلیل دوم ماهیت بودجه‌ای دارد و آن مغایرت تهاتر با اصل کاملیت یا جامعیت بودجه است. به موجب این اصل که در اصل ۵۳ قانون اساسی آمده است کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌شود. دلیل سوم مغایرت تهاتر با یکی از اصول اساسی و مهم حقوق عمومی یعنی اصل منع اعمال قدرت علیه دولت است. زیرا وقتی که طلبکار دولت، بدهی مالیاتی خود را نپردازد و اعلام تهاتر کند در واقع نوعی اعمال قدرت علیه دولت است که انحصاراً قدرت عمومی را در اختیار دارد و حاکمیت برتر محسوب می‌شود و قابل قبول نیست که اشخاص علیه این قدرت برتر، اعمال قدرت و گردنکشی کنند (سالار نوری، ۱۳۶۷، ص ۱۰۵).

گفتار سوم - تضمین های مربوط به زمان پرداخت

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

الف) وصول فوری و وصول مؤجل مالیات

به طور کلی در مورد زمان پرداخت مالیات بین مالیات های مستقیم و غیرمستقیم تفاوت وجود دارد. در مورد مالیات های غیرمستقیم اصل بر فوری بودن پرداخت مالیات است. لیکن در مورد مالیات های مستقیم با توجه به سالانه بودن این نوع مالیات ها بین تاریخ حصول مأخذ مالیات و تاریخ پرداخت مالیات فاصله زیادی وجود دارد. زیرا اولاً زمان مشخصی برای تسلیم اظهارنامه و اسناد و مدارک مؤدی تعیین شده است. مثلاً در مورد مالیات بر مشاغل تا آخر تیرماه سال بعد (ماده ۱۰۰ ق.م.م) و در خصوص مالیات اشخاص حقوقی حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی است (ماده ۱۱۰ ق.م.م). ثانیاً سازمان مالیاتی نیز زمانی برای رسیدگی و تشخیص مالیات در اختیار دارد که طبق ماده ۱۵۶ ق.م.م حداکثر یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه است. لذا می توان گفت که وصول مالیات مستقیم اصولاً مؤجل است. لیکن این نوع مالیات ها پس از رسیدگی و تشخیص و طی مراحل ابلاغ و قطعیت یافتن، بایستی فوراً پرداخت شوند. در غیر این صورت به ترتیبی که در گفتار بعدی خواهیم گفت دستگاه مالیاتی به قهر و اجبار مالیات قطعی را وصول خواهد کرد.

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

ب) پیش پرداخت مالیاتی

با توجه به مؤجل بودن وصول مالیات های مستقیم و مدت دار بودن زمان رسیدگی و قطعیت مالیات، قانون گذار در ماده ۱۶۶ ق.م.م تدبیری اندیشیده که قبل از قطعی شدن مالیات، دستگاه مالیاتی بتواند مبالغی را به عنوان پیش پرداخت مالیات دریافت کند. طبق این ماده:

"سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند قبوض پیش پرداخت مالیاتی تهیه و برای استفاده مؤدیان عرضه نماید. قبوض مذکور با نام و غیرقابل انتقال بوده و در موقع واریز مالیات مؤدی مبلغ پیش پرداخت به اضافه دو درصد آن به ازاء هر سه ماه زود پرداخت از بدهی مالیاتی مربوط کسر خواهد شد."

ج) علی الحساب مالیاتی

این تدبیر برای وصول فوری و پیش از موعد مالیات پیش بینی شده است. در این راستا علاوه بر اینکه طبق ماده ۱۰۴ ق.م.م کلیه اشخاص حقوقی و برخی صاحبان مشاغل مکلف شده‌اند که در هر مورد پرداخت بابت موارد معنونه، پنج درصد آن را به عنوان علی الحساب مالیات مؤدی کسر و به سازمان مالیاتی پرداخت کنند. همچنین به موجب ماده ۱۰۳ ق.م.م و کلاء دادگستری مکلفند که معادل پنج درصد رقم حق الوکاله مندرج در وکالتنامه‌های خود را بابت علی الحساب مالیاتی روی وکالتنامه تمبر الصاق و ابطال نمایند. از همه مهم‌تر اینکه ماده ۱۶۳ ق.م.م امکان اخذ علی الحساب مالیاتی را به عنوان یک قاعده کلی پیش‌بینی و مقرر می‌داد: "سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است که مضمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد کسر و پرداخت نمی‌شود کلاً یا بعضاً مکلف نماید در طول سال مالیات متعلق به همان سال را به نسبتی از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا به نسبتی از حجم فعالیت به طور علی الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف، علی الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد."

البته طبق ماده ۱۹۰ ق.م.م: "علی الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق به همان عملکرد کسر خواهد شد و پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازاء هر ماه خواهد بود..."

همچنین به موجب ماده ۲۸ ق.م.م مضمولین مالیات بر ارث مکلفند مالیات متعلق را بر اساس اظهارنامه تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی الحساب پرداخت و رسید دریافت دارند.

گفتار چهارم - اختیار وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی

مهم‌ترین تضمین برای وصول مالیات، اختیار وصول آن به قهر و اجبار یا به عبارتی توسط عملیات اجرایی یا اجرا است که در اصطلاح مالیاتی در ایران تحت عنوان "به اجرا گذاشتن

ارزیابی اموال مورد توقیف به وسیله ارزیاب اداره امور مالیاتی به عمل خواهد آمد ولی مؤدی می‌تواند با تودیع حق الزحمه ارزیابی طبق مقررات مربوط به دستمزد کارشناسان رسمی دادگستری تقاضا کند که ارزیابی اموال به وسیله ارزیاب رسمی به عمل آید. (ماده ۲۱۳ ق.م.م) ماده ۲۱۲ ق.م.م اموالی که توقیف آنها ممنوع است را برشمرده که در واقع بیانگر مستثنیات دین است.

طبق ماده ۴۶ آئین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها اصل بر توقیف اموال منقول است و در صورتی که اموال منقول مؤدی برای استیفای طلب دولت کافی نباشد قسمت اجرا نسبت به بازداشت اموال غیرمنقول مؤدی اقدام می‌نماید. ضمناً مواد ۲۷ تا ۳۰ آئین نامه مذکور، نحوه بازداشت اموال منقول نزد شخص ثالث را بیان می‌کند. توقیف اموال غیرمنقول توسط بازداشت نامه صورت می‌گیرد. که جزئیات آن در ماده ۴۷ آئین نامه فوق آمده است.

ج) مرحله فروش اموال

در صورتی که مؤدی تا انقضای مدتی که برای توقیف اموال تعیین شده است مالیات را پرداخت نکند و موجبات رفع توقیف اموال را فراهم نسازد سازمان امور مالیاتی حق دارد که اموال توقیف شده را وفق مقررات از طریق حراج یا مزایده به فروش رسانده و طلب دولت به اضافه کلیه هزینه‌های فروش را از محل آن برداشت و وصول کند. تمام اقدامات لازم مربوط به آگهی حراج و مزایده و فروش اموال مورد توقیف اعم از منقول و غیرمنقول به عهده مسئول اجرائیات اداره امور مالیاتی می‌باشد (ماده ۲۱۴ ق.م.م). طبق مقررات آئین نامه اجرائی وصول مالیات‌ها، تشریفات فروش اموال منقول با اموال غیرمنقول تفاوت دارد.

شایان ذکر است که به موجب ماده ۲۱۶ ق.م.م مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از عملیات اجرایی، هیأت حل اختلافات مالیاتی است. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم‌الاجرا است. ضمناً طبق ماده ۵۸ آئین نامه اجرایی موصوف، شکایت از اقدامات اجرایی مانع جریان عملیات اجرایی نیست مگر اینکه هیأت مذکور برای رسیدگی قرار توقف موقت عملیات اجرایی را صادر نماید. قرار مزبور وقتی صادر خواهد شد که شاکی معادل مبلغ بدهی اعم از اصل و جرایم و در مورد مؤدیانی که پس از ابلاغ برگ اجرایی شکایت می‌نمایند به اضافه ده درصد بدهی، وجه به حساب سپرده تعیین شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تودیع و رسید آن را ارائه نماید یا تضمین کافی بسپارد.

گفتار پنجم - جرایم مالی مرحله وصول مالیات

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

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

همچنین مطابق قسمت اخیر ماده ۱۹۰ ق.م.م تأخیر در پرداخت علی الحساب مالیاتی (موضوع ماده ۱۶۳ ق.م.م) موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازاء هر ماه خواهد بود.

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

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

گفتار ششم - مجازات‌های اداری و کیفری

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

الف) مجازات‌های اداری و انتظامی

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

مجازات‌های انتظامی نیز برای سردفتران اسناد رسمی متخلف از انجام تکالیف مقرر در قانون در نظر گرفته شده است. طبق ماده ۲۶۸ ق.م.م: "در مواردی که به موجب قوانین و مقررات مالیاتی به سبب معاملاتی که در دفتر اسناد رسمی انجام می‌شود، تکالیفی به عهده"

صاحبان دفتر گذارده شده است، تخلف آنان از انجام تکالیف مذکور توسط دادستانی انتظامی مالیاتی تعقیب خواهد شد. محاکمه و مجازات سردفتر متخلف در مرجع صلاحیتدار مذکور در قانون دفاتر اسناد رسمی به عمل خواهد آمد... "مرجع موصوف طبق ماده ۳۴ قانون دفاتر رسمی مصوب ۱۳۵۴، دادگاه بدوی و تجدید نظر انتظامی سردفتران و دفتریاران است (شهری، ۱۳۷۰، ص ۲۸۷).

ب) مجازات‌های کیفری

- موارد مربوط به اعمال این نوع مجازات‌ها در قانون مالیات‌های مستقیم به شرح ذیل است:
- ۱- هرگاه مکلف به کسر مالیات، شخص حقوقی غیردولتی باشد مدیر یا مدیران نیز علاوه بر مسئولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد. این حکم شامل مدیر یا مدیران اشخاص حقوقی که برای پرداخت مالیات‌های مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور تأمین سپرده‌اند نخواهد بود (تبصره ۲ ماده ۱۹۹ ق.م.م).
 - ۲- چنانچه کسر کننده مالیات، شخص حقیقی باشد به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد. (تبصره ۳ ماده ۱۹۹ ق.م.م)
 - ۳- در صورت تکرار تخلف سردفتر اسناد رسمی از انجام وظایف و تکالیف مقرر در این قانون، به مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ (حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال) با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد. (قسمت اخیر ماده ۲۰۰ ق.م.م)
 - ۴- در صورت تخلف مؤدی یا اشخاص ثالث در خصوص اموال مورد تأمین مالیات (یعنی خارج کردن اموال مذکور از تصرف خود بدون دادن تأمین معادل آن) مشمول مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ خواهند بود (قسمت اخیر ماده ۱۶۱ ق.م.م).

گفتار هفتم - تکالیف اشخاص ثالث

علاوه بر مواردی که در گفتارهای قبلی راجع به تکالیف برخی اشخاص ثالث نسبت به پرداخت مالیات مؤدیان دیگر بیان کردیم، در فصل ششم قانون مالیات‌های مستقیم تحت عنوان وظایف اشخاص ثالث، طی مواد ۱۸۳ تا ۱۸۸ تکالیفی را به منظور اطمینان از وصول مالیات بر عهده اشخاص ثالث دیگری مانند ادارات ثبت اسناد و املاک، دفاتر اسناد رسمی، مراجع صدور پروانه کسب و بانک‌ها قرار داده است که برای جلوگیری از اطاله کلام از ذکر آنها خودداری می‌کنیم:

صرفاً متذکر می‌شود که بند «ج» ماده یک قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵/۵/۲۴ حکم ماده ۱۸۷ در مورد تکلیف دفاتر اسناد رسمی به اخذ مفاسد حساب مالیاتی به هنگام تنظیم سند رسمی را تعدیل و اصلاح کرده و به دفاتر مذکور اجازه داده است در صورتی که انتقال گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی مالیاتی احتمالی گردد مفاسد حساب مالیاتی را از وی مطالبه نکند که در این صورت متعاملین نسبت به پرداخت آن مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

گفتار هشتم - سایر تضمینات وصول

حقوق و اختیارات قابل توجه دیگری برای دستگاه مالیاتی به منظور تضمین وصول مالیات در قانون پیش بینی شده است که در اینجا به بررسی آنها می‌پردازیم.

الف) حق تقدم مالیه

این حق در ماده ۱۶۰ قانون ق.م.م تصریح شده که در واقع بدهی مالیاتی را در ردیف دیون ممتازه قرار داده است. به موجب این ماده: "سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرایم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت حق تقدم خواهد داشت..."

ب) اختیار اخذ قرار تأمین مالیات از هیأت حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن

طبق ماده ۱۶۱ ق.م.م: "در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود اداره امور مالیات باید با ارائه دلایل کافی از هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیأت صدور قرار را لازم تشخیص دهد ضمن تعیین مبلغ، قرار تأمین مقتضی صادر خواهد کرد. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد تأمین نماید. در این صورت مؤدی و اشخاص ثالث پس از ابلاغ اخطار کتبی اداره امور مالیاتی حق نخواهند داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند مگر اینکه معادل مبلغ مورد مطالبه تأمین دهند و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ این قانون نیز خواهند بود."

ج) اختیار ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی

این اختیار در زمره قرارهای سالب آزادی است که در مرحله تحقیقات مقدماتی کیفری توسط مقامات قضایی قابل صدور است و ماده ۱۳۳ قانون آئین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور کیفری آن را به قرارهای تأمینیه افزوده است (آشوری، ۱۳۸۰، ص ۱۷۶). لذا واگذاری آن به سازمان مالیاتی در خور توجه و بی سابقه به نظر می‌رسد. در این راستا ماده ۲۰۲ ق.م.م. مقرر می‌دارد: "وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از خروج بدهکارانی که میزان بدهی آنها از ده میلیون ریال بیشتر است از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی یا مالیات‌هایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن می‌باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است و مراجع ذیربط با اعلام وزارت یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده می‌باشند."

د) اختیار اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت**مالیات**

به موجب تبصره ماده ۲۰۲ ق.م.م. "در صورتی که مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر یا فرزندان نمایند سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام نماید."

حکم این تبصره که به معنای قابل ابطال بودن نقل و انتقال اموال مؤدیان به قصد فرار از پرداخت بدهی مالیاتی است مناسب‌تر از حکم ماده ۲۱۸ قانون مدنی است که معامله به قصد فرار از دین به طور صوری را باطل می‌کند. زیرا بین معامله به قصد فرار از دین و معامله صوری تفاوت وجود دارد (شهیدی، ۱۳۸۰، صص ۶۰-۵۹).

نتیجه‌گیری

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

اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در مرحله تشخیص مالیات در نظام حقوق مالیاتی ایران را می‌توان به دو دسته عمده؛ «حقوق و اختیارات نظارت» و «حق اعمال ضمانت اجرا» تقسیم‌بندی کرد. در مورد دسته اول، سازمان مالیاتی از حق درخواست توضیحات و کسب اطلاعات و حق اخذ اسناد و مدارک (از مؤدی و اشخاص ثالث)، حق بازرسی، حق ارزیابی و رسیدگی و بالاخره حق شناسایی مؤدیان و فعالیت‌های اقتصادی برخوردار است که در مورد مالیات‌های غیر مستقیم، حق بازداشت به آنها اضافه می‌شود.

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

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

در مرحله وصول مالیات، اختیارات و امتیازات متعدد و برجسته‌ای برای دستگاه مالیاتی وجود دارد که از آن به عنوان تضمینات وصول نام برده می‌شود که مهم‌ترین آنها را می‌توان برقراری موارد متعدد مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی بدون مراجعه به دادگستری برشمرد. ضمن اینکه اصل وصول نقدی مالیات، اصل منع تهاتر بدهی مالیاتی، امکان علی‌الحساب و پیش‌پرداخت مالیاتی و همچنین جرایم مالی و ضمانت‌های اجرای اداری و کیفری، حق تقدم مالی، امکان اخذ قرار تأمین مالیاتی از مرجع اداری حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن، اختیار ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی و تکالیف اشخاص ثالث در زمینه وصول مالیات بر مراتب اقتدار دستگاه مالیاتی در این مرحله می‌افزاید.

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

منابع و مأخذ

۱. اداره کل تدوین و تنقیح قوانین و مقررات ریاست جمهوری، (۱۳۸۵)، مجموعه قانون مالیات‌های مستقیم، چاپ چهارم، تهران، اداره چاپ و انتشار معاونت پژوهش، تدوین و تنقیح قوانین و مقررات معاونت حقوقی و امور مجلس ریاست جمهوری.
۲. اداره کل حقوقی سازمان تعزیرات حکومتی، (۱۳۷۹)، مجموعه کامل قوانین و مقررات مربوط به امور تعزیرات حکومتی، چاپ اول، تهران، سازمان تعزیرات حکومتی.
۳. اسکینی، ربیعا، (۱۳۷۴)، حقوق تجارت (برات، سفته، قبض انبار، اسناد در وجه حامل و چک)، چاپ دوم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۴. آشوری، محمد، (۱۳۸۰)، آیین دادرسی کیفری، جلد دوم، چاپ دوم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۵. امامی، محمد، (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، چاپ اول، تهران، نشر میزان.
۶. بادامچی، علی و رنجبری، ابوالفضل، (۱۳۸۴)، حقوق مالی و مالیه عمومی، چاپ دوم، تهران، انتشارات مجد.
۷. پیرنیا، حسین، (۱۳۴۴)، مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه، چاپ سوم، تهران، کتابخانه ابن سینا.
۸. تروتابا، لویی و کوتره، ژان ماری، (۱۳۶۷)، حقوق مالیاتی، ترجمه و تلخیص محمد علی یزدان بخش، چاپ اول، تهران، شرکت چاپ و نشر و پخش خاتون.
۹. جعفری لنگرودی، محمد جعفر، (۱۳۷۲)، ترمینولوژی حقوق، چاپ ششم، تهران، کتابخانه گنج دانش.
۱۰. جعفری لنگرودی، محمد جعفر، (۱۳۷۵)، دانشنامه حقوقی، جلد چهارم، چاپ اول، تهران، موسسه انتشارات امیرکبیر.
۱۱. شهری، غلامرضا، (۱۳۷۰)، حقوق ثبت اسناد و املاک، چاپ دوم، تهران، موسسه انتشارات جهاد دانشگاهی (ماجد).
۱۲. شهیدی، مهدی، (۱۳۸۰)، حقوق مدنی ۳- تعهدات، چاپ اول، تهران، انتشارات مجد.
۱۳. کاتبی، حسینقلی، (۱۳۷۰)، حقوق تجارت، چاپ پنجم، تهران، کتابخانه گنج دانش.
۱۴. کاتوزیان، ناصر، (۱۳۷۶)، مقدمه علم حقوق و مطالعه در نظام حقوقی ایران، چاپ بیست و دوم، تهران، شرکت سهامی انتشار.
۱۵. واحدی، قدرت الله، (۱۳۷۹)، بایسته‌های آیین دادرسی مدنی، چاپ اول، تهران، نشر میزان.