بررسی حقوقی شرایط قرار تأمین مالیات در قانون مالیات‌های مستقیم

مرتضی سرایی[۱]
ولی رستمی[۲]
محمد راسخ[۳]
یدا... دادگر[٤]

تاریخ دریافت :۱۳۹۸/۵/٦، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۹/۱۳

چکیده

امروزه یکی از مهم‌ترین چالش‌های نظام مالیاتی فرار مؤدیان از پرداخت مالیات است که مانعی برای اداره مطلوب کشور توسط دولت می‌باشد. برای جلوگیری از فرار مالیاتی راهکارهای بسیاری ارائه شده است که یکی از ابزارهای حقوقی آن صدور قرار تأمین است که در ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم شرایط و نحوه صدور آن آمده است. این نهاد مهم حقوقی می تواند مانع از زمینه‌سازی فرار مالیاتی گردد و با توقیف اموال مؤدیان بدحساب از تقلب مالیاتی جلوگیری کند. هدف این مقاله از بررسی حقوقی این نهاد آن است که آیا ماده مورد اشاره با این شرایط می تواند به کارآمدی نظام مالیاتی مدد رساند. با مداقه در شرایط و ویژگی‌های آن به این نتیجه رسیدیم که با وجود ضرورت و اهمیت نهاد تأمین مالیات ایرادات و اشکالاتی بر این ماده وارد است و ماده جایگزین و الگویی مطلوب‌تر را پیشنهاد نمودیم که به نظر بهتر هدف قانون‌گذار را از این نهاد تأمین می‌کند.

واژه‌های کلیدی: قرار تأمین، تقلب مالیاتی، نظام مالیاتی، اصول حقوقی، کارآمدی

۱. دانشجوی دکتری رشته حقوق عمومی، دانشکده حقوق، الهیأت و علوم سیاسی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، morteza.saraaei@gmail.com
۲ . دانشیار گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، vrostami@ut.ac.ir
۳ . استاد گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، m-rasekh@sbu.ac.ir
۴. استاد گروه اقتصاد، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، yydadgar@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

۱- مقدمه

مدت زمان طولانی است که در کشورهای مختلف به خصوص کشورهای پیشرفته بحث اتکاء به درآمدهای مالیاتی و اداره کشور از طریق آنها مطرح است. ولی مشکلات نظام مالیاتی مانع از انجام این هدف مهم شده است. این موضوع در کشورهایی مانند ایران از اهمیت بیشتری برخوردار است چرا که از طرفی درآمدهای جایگزین مالیات مانند منابع طبیعی و نفتی مانع از استقبال از درآمدهای مالیاتی شده و از طرف دیگر معضلات نظام مالیاتی مانند فرار مالیاتی موجب ناکارآمدی آن شده است. فرار مالیاتی علاوه بر اینکه عدالت و بی طرفی مالیاتی را تضعیف می کند، حاکمیت قانون را نیز به مخاطره می اندازد چرا که عدم تمکین به قوانین مالیاتی در جامعه عدم پایبندی به قانون و بی اعتنایی به آنها را اشاعه خواهد داد (لافر، ۲۰۱۷: ۲).

نظامهای مالیاتی مختلف به دنبال حل مشکل اخیر بر آمده اند. به واقع از نشانه های کارآمدی نظام مالیاتی به حداقل رساندن اجتناب و فرار مالیاتی است و دولت برای مبارزه با مشکل فرار مالیاتی باوجود اختیارات بسیار خود با محدودیت هایی مواجه است. چراکه دولت تنها مجاز به دخالت حداقلی در جامعه می‌باشد و اگر هم دخالت اجتناب‌ناپذیر باشد، باید کمترین اقدامات قهری را به کار برد و مجازات کیفری را به عنوان آخرین چاره به‌کار گیرد (جیربورگ، ۱۳۹۰: ۳۸۷). این موضوع به کمترین استفاده از واکنش خشن کیفری توسط دولت و استفاده از واکنش‌های غیرکیفری مانند اداری اشاره دارد. برخی از اندیشه‌های جرم‌شناسی پیشنهاد می‌کند که نباید در مقابله با همه رفتارهای ضداجتماعی واکنش کیفری را به کار برد و تدابیر مربوط به آن را اعمال کرد بلکه بعضی از آنها را در قالب «حقوق کیفری اداری» و سایر تدابیر پاسخ داد (پرادل، ۱۳۸۷: ۷۱). تقلبات مالیاتی از معضلات اجتماعی‌اند که در برخورد با آنها اولاً باید سعی در استفاده از تدابیر اداری داشت چرا که همیشه نظم اجتماعی را چنان مختل نمی‌کنند که بخواهیم با واکنش کیفری آن را اصلاح نماییم، ثانیاً باید به شدت تقلب مالیاتی توجه کامل داشت و فقط در تقلبات شدید به تدابیر غیراداری متوسل گشت و در تقلبات ضعیف که با واکنش کیفری اداری امکان اصلاح آن وجود دارد با نرم‌خویی به دنبال اصلاح بود، هرچند که نباید آن را نیز بدون مجازات رها کرد.

علت گفته فوق آن است که باید تنها در آخرین مرحله به سوی حقوق جزا رفت و آن هم در خصوص اعمالی که ارزش‌های اساسی جامعه را به صورت گسترده نقض می‌کند. شاهد آن در حقوق موضوعه تبدیل تعداد زیادی از جرائم کیفری به جرائم اداری در آلمان و همچنین تقسیم نظام تنبیهی ایتالیا به نظام تنبیهی اداری است (پرادل، ۱۳۸۷: ۱۳۷).

در حوزه مورد بحث نیز هرچند تقلبات مالیاتی می‌توانند نظام اقتصادی و اجتماعی جامعه را مختل نمایند ولی چون نوع تقلب و متقلبان با سایرین تفاوت دارند و دیگر اینکه انواع تقلبات مالیاتی ایجاب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

می‌کند، صرفاً یک نوع واکنش و یا یک درجه برخورد صورت نگیرد. در نظام حقوقی ایران و به طور ویژه قانون مالیات‌های مستقیم دیدگاه اولیه استفاده از تدابیر اداری بوده و حتی دوره‌های تدابیر غیراداری کنار گذاشته شده است. ولی نواقصی در اعمال این تدابیر وجود دارد که اصلاح آنها می‌تواند به موفقیت نظام مالیاتی کمک و حتی ممکن است آن را از استفاده از سایر تدابیر بی‌نیاز کند. به طورکلی ضمانت اجراهای موجود در نظام مالیاتی را به اداری، کیفری و مدنی تقسیم بندی نموده اند (رستمی و کتابی رودی،۱۳۹۱: ۱۶۹). برای نیل به یک نظام مالیاتی کارآمد، اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی باید به حداقل ممکن برسد و استفاده از ضمانت اجراهای فوق ضروری است و الزام مؤدی به انجام تکالیف مالیاتی خود می تواند تأثیر بسیار مهم و اساسی در کارآمدی نظام داشته باشد (سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی، ۲۰۱۴).

یکی از ساز و کارهای موجود در این ضمانت اجراها، تأمین مالیات است که می‌تواند ابزاری مهم برای جلوگیری از تقلب مالیاتی و وصول به موقع مالیات از مؤدیان باشد که در این مقاله به بررسی حقوقی آن می‌پردازیم. این نهاد که در ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم[1] با استفاده از تدابیر حقوقی غیر خشن و از طریق ساز و کارهای تضمین مالی می‌تواند نقشی اساسی را در نظام مالیاتی بازی کرده و نظام مالیاتی را به‌سمت کارآمدی هدایت کند. در خصوص ماهیت این نهاد از طرفی با توجه به اینکه از طریق محاکم غیر قضایی و در واقع توسط اداره مالیاتی درخواست و به تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌رسد، باید ضمانت اجرایی اداری دانست (رستمی و کتابی رودی، ۱۳۹۱ : ۱۹۹). از طرف دیگر به جهت اینکه اداره مالیاتی صرفاً پیشنهاد دهنده آن است و بررسی حقوقی و صدور یا عدم صدور قرار نیز بر عهده هیأت حل اختلاف به عنوان نهادی بی طرف می‌باشد که هیچ الزامی در پذیرش آن ندارد و این هیأت نیز از مراجع شبه قضایی می‌باشد که در رسیدگی های خود مکلف به اجرای بسیاری از اصول حاکم بر دادرسی محاکم قضایی است و این موضوع را از طریق ساز و کارهای حقوقی انجام می دهد، لذا آن را می توان ضمانت اجرای حقوقی دانست. در طبقه بندی دیگر باید قرار تأمین مالیات را از تضمین های وصول مالیات در کنار وصول قهری دانست (رستمی، ۱۳۹۵: ۱۷۷). هرچند که قرار دادن این ضمانت اجرا به معنای قرارگرفتن آن در مرحله وصول نمی‌باشد و خواهیم گفت که صدور این قرار قبل از مراحل اجرایی برای وصول و اخذ مالیات می‌باشد و در مرحله وصول، از طریق ساز و کارهای مختلف مالیات اخذ می‌گردد و صدور قرار تأمین در مرحله اجرا معنا پیدا

۱. در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده و یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات باشد، ممیز مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیأت مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیأت صدور قرار لازم را تشخیص دهد، ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی صادر خواهد کرد. ممیز مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اوال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد تأمین نماید در این صورت مؤدی و اشخاص ثالث پس از ابلاغ اخطار کتبی ممیز مالیاتی حق نخواهد داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند مگر این که معادل مبلغ مرد مطالبه تأمین دهند و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش خواهند بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

نمی‌کند. البته قرار تأمین که قبل از قطعیت برگ تشخیص صادر می‌شود در مرحله اجرا به کمک مأموران مالیاتی (اداره اجراییات مالیاتی) می‌آید و آنها از اموال توقیف شده مؤدی می‌توانند بدهی‌های وی را وصول کنند. این موضوع در نظام های حقوقی دیگر نیز دارای سابقه می‌باشد و در حقوق مالیاتی انگلیس با عنوان طرح گواهی سپرده و تأمین مالیاتی[1] مورد توجه قرار گرفته است با این تفاوت که در آنجا مؤدی مختار به تأمین مالیات و در دسترس گذاشتن اموال خود برای اداره مالیاتی است (رستمی و کتابی رودی،۱۳۹۱: ۱۹۱) که به نظر صدور قهری تأمین مالیات و بنا به صلاحدید اداره مالیاتی در نظام حقوقی ایران مناسب‌تر باشد و می‌تواند مانعی برای فرار مالیاتی باشد. به هر حال نگارندگان این مقاله به دنبال این سؤال هستند که آیا ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم با شرایط ذکر شده می‌تواند نظام مالیاتی ایران را مدد رساند. لذا در این مقاله پس از بررسی مختصر مفهوم تأمین، ابتدا شرایط نهاد مورد اشاره را با برخی از نهادهای مشابه در نظام حقوقی مقایسه و سپس با مداقه در نقاط قوت و ضعف آن به دنبال ارائه الگویی مطلوب تر از قرار تأمین مالیات می‌باشد.

۲- مفهوم تأمین در نظام حقوقی

«تأمین» در لغت به معنای ایمن کردن، حفظ کردن، امن کردن آمده است (معین،۱۳۸۶: ۲۷۵). این کلمه در نظام حقوقی به‌خصوص در حقوق کاربردی نقش مهمی را ایفاء می‌کند. در حقوق خصوصی به‌منظور حفظ حقوق خواهان مفهوم تأمین خواسته پیش‌بینی شده است (شمس،۱۳۸۵: ۴۲۶). تأمین خواسته یعنی توقیف مالی که دسترسی خواهان به خواسته را تضمین می‌کند (مهاجری،۱۳۸۹: ۱۴۷). به عبارت دیگر به معنای حفظ خواسته از نقل و انتقال آن و جلوگیری از دسترسی سایر بستانکاران خوانده نسبت به آن می‌باشد (شمس،۱۳۸۵: ۴۲۶). قانون آیین دادرسی مدنی در ماده ۱۰۸[2] شرایط و ویژگی‌های آن را ذکر کرده است. در حقوق کیفری نیز به منظور تضمین حضور متهم در مراحل مختلف تحقیقات و پرداخت خسارت بزه دیده، نهاد تأمین کیفری پیش‌بینی شده است (خالقی،۱۳۹۶: ۲۲۶). خوشبختانه قانون‌گذار مالیاتی نیز با تأسی از این دو نظام حقوقی در ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم، تأمین مالیاتی را مورد توجه قرار داده است. ولی باوجود این که تأمین مالیات با هر دو نهاد تأمین خواسته و تأمین کیفری شباهت‌هایی دارد ولی به جهت این که تأمین خواسته در حقوق خصوصی به دنبال تضمین مال خواهان و جلوگیری از فرار از پرداخت دین

1.The Certificate of Tax Deposit Scheme

۲. خواهان می تواند قبل از تقدیم دادخواست یا ضمن دادخواست راجع به اصل دعوا یا در جریان دادرسی تا وقتی که حکم قطعی صادر نشده است در موارد زیر از دادگاه درخواست تأمین خواسته نماید و دادگاه مکلف به قبول آن است: الف- دعوا مستند به سند رسمی‌باشد. ب- خواسته در معرض تضییع یا تفریط باشد. ج- در مواردی از قبیل اوراق تجاری واخواست شده که به موجب قانون، دادگاه مکلف به قبول درخواست تأمین باشد. د- خواهان، خساراتی را که ممکن است به طرف مقابل وارد نماید نقداً به صندوق دادگستری بپردازد.

تبصره- تعیین میزان خسارت احتمالی، با درنظر گرفتن میزان خواسته به نظر دادگاهی است که درخواست تأمین را می پذیرد. صدور قرار تأمین موکول به ایداع خسارت خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

توسط خوانده است و قانون‌گذار مالیاتی نیز در پی استفاده از ابزارهای حقوقی در کنار ساز و کارهای کیفری برای مبارزه با تقلب مالیاتی بوده، به نظر تأمین مالیات با تأمین خواسته مشترکات بیشتری دارد و از شرایط و ویژگی های مشابهی نیز برخوردار است.

۳- شرایط صدور قرار تأمین مالیات

قانون مالیات‌های مستقیم برای صدور قرار تأمین مالیات شرایطی را در نظر گرفته است که با تأمل در ماده ۱۶۱ قانون اشارت رفته، می‌توان شرایط زیر را استنباط کرد که در ادامه به بررسی و تحلیل آنها می‌پردازیم.

۳-۱- قطعی نبودن مالیات

ماده ۱۶۱ ق.م.م زمان اعمال قرار تأمین مالیات را قطعی نبودن مالیات یا زمانی که مراحل اجرایی طی نشده باشد، تعیین کرده است. اگر قطعی نبودن مالیات را، عدم قطعیت برگ تشخیص بدانیم، ماده ۲۲۹ قانون مذکور آن را زمانی قطعی می‌داند که مؤدی ظرف سی روز کتباً اعتراض ننماید و یا طبق ماده ۲۳۸ ق.م.م ظرف سی روز به اداره مالیاتی مراجعه و تقاضای رسیدگی اداری نکرده باشد. قانون‌گذار مبدأ قطعی شدن را ابلاغ برگ تشخیص به مؤدی دانسته است ولی نوع ابلاغ را مشخص نکرده است که از اطلاق بیان قانون‌گذار می‌توان استفاده کرد و هرنوع ابلاغ (واقعی یا قانونی) را مبدأ سی روز دانست هرچند که تأمین منافع و حقوق مؤدی ایجاب می کند که آن را به ابلاغ واقعی تعبیر نماید. به هرحال قانون‌گذار در این ماده قطعی نشدن مالیات یا طی نشدن مراحل اجرایی را از شروط صدور قرار تأمین مالیات دانسته است. از صدر ماده ۱۶۱ ق.م.م برمی‌آید صدور این قرار از زمان صدور برگ تشخیص تا هنگام قطعی نشدن آن است و قبل از صدور برگ تشخیص امکان صدور قرار وجود ندارد، درصورتی که اداره مالیاتی در مواردی می تواند میزان مالیات مؤدی و امکان فرار مالیاتی او را پیش‌بینی و با اقدامات پیشگیرانه از آن جلوگیری کند. لذا محدود نمودن صدور قرار تأمین به هنگام صدور برگ تشخیص قابل انتقاد به نظر می رسد. چنانچه با بررسی نهاد مشابه قرار تأمین مالیات در قانون آیین دادرسی مدنی، قانون‌گذار به خواهان اجازه داده که حتی قبل از اثبات حقانیت خود نسبت به خواسته، آن را تأمین و تضمین کند و در ماده ۱۰۸ قانون اشاره شده که خواهان می‌تواند درخواست تأمین خواسته را حتی قبل از دادخواست خود ارائه دهد. لذا بهتر بود قانون‌گذار مالیاتی صدور قرار تأمین مالیات قبل از صدور برگ تشخیص را نیز تجویز می نمود چراکه فرار مالیاتی ممکن است قبل از صدور برگ تشخیص توسط مؤدیان بدحساب در دست اقدام باشد و مقامات اداره مالیاتی از آن اطلاع پیدا کنند و حتی در تقریر قانون‌گذار بیم تفریط اموالی که در آینده از آن مالیات دریافت می‌شود وجود دارد و یکی از ابزارهایی که در اختیار اداره می‌باشد و می‌تواند از آن در جهت مقابله

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

با تقلب مالیاتی یا فرار مالیاتی استفاده کند، قرار تأمین مالیات است. این مفهوم چنانکه گفته شد در سایر رشته‌های حقوقی نیز مورد توجه قرار گرفته است که آن را به منظور حفظ حقوق خواهان دانسته‌اند (شمس، ۱۳۸۵، ج۳: ۴۲۶). تأمین خواسته در حقوق خصوصی «یکی از تدابیر احتیاطی است که به وسیله آن خواهان عین خواسته یا معادل آن را از اموال خوانده تا پایان دادرسی، به حیطه توقیف درآورده و از نقل و انتقال آن جلوگیری می‌کند تا طلب خود را وصول و ایصال نماید» (صدرزاده افشار، ۱۳۸۲: ۳۳۷). قانون‌گذار مالیاتی نیز آگاهانه و منطقی پیش‌بینی کرده است که ممکن است در خصوص پرداخت مالیات نیز مؤدی به فکر حیله و تقلب مالیاتی بیافتد و اموالی که باید از آنها مالیات را به دولت پرداخت نماید، از دسترس خارج کند، پس تأمین مالیات را در ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم در نظر گرفته است. البته معنای دیگری که از کلمه «قطعی نشده» در ماده اخیر استفاده می‌شود این است که آن را کلمه غیر حقوقی بدانیم یا مطابق با منظور قانون‌گذار معنای غیر حقوقی آن را استنباط کنیم و بگوییم امکان صدور قرار حتی قبل از تکمیل برگ تشخیص نیز وجود دارد. البته باید گفت که خواسته در دادرسی مدنی با دادرسی مالیاتی تفاوت‌هایی نیز دارد و در حقوق خصوصی خواهان با ارائه دلایلی محکمه را متقاعد می‌کند که خواسته وی از طریق صدور قرار تأمین باید تضمین گردد هر چند که به‌طور کامل و مطلق خواسته وی به اثبات نرسیده باشد. ولی در نظام مالیاتی ارائه دلایلی که قبل برگ تشخیص میزان مالیات مؤدی را تعیین کند مشکل است زیرا این موضوع بستگی به دسترسی اداره مالیاتی به اسناد و مدارک فعالیت‌های مؤدی دارد. هرچند اداره مالیاتی می‌تواند از اسناد و مدارک سابق یا سالهای گذشته مؤدی و یا حتی بدهی های سابق او به عنوان قرینه برای صدور قرار تأمین استفاده کند. در مورد گزاره دیگری که قانون‌گذار به کار برده است یعنی «طی نشدن مراحل اجرایی» می‌توان از استدلال اخیر استفاده کرد و آن را به پایان نیافتن صدور برگ تشخیص تعبیر نمود و آن را به طی نشدن مرحله اجرای برگ قطعی تشخیص معنا نمود، زیرا درصورت صدور اجراییه (به تعبیر فصل نهم قانون مالیات‌های مستقیم) یا مرحله وصول مالیات نیازی به درخواست قرار تأمین نمی‌باشد و اداره مالیاتی بر اساس ابزارهای پیش روی خود اقدام به وصول مالیات می‌نماید.

۳-۲- بیم تفریط اموال

شرط دیگری که قانون‌گذار برای صدور قرار تأمین مالیات در نظر گرفته است، بیم تفریط مال یا اموال توسط مؤدی است. قانون‌گذار از کلمه بیم استفاده کرده است که به معنی ترس است لذا حتی قبل از تفریط اموال نیز درخواست قرار تأمین امکان‌پذیر و نیازی به تفریط اموال یا برخی از آن برای صدور قرار نیست و همین که اداره مالیاتی این ترس را داشته باشد کافی است و نیازی به ارائه دلیل برای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

اثبات فرار مالیاتی وجود ندارد.

از طرف دیگر تفریط لفظی حقوقی است که ماده ۹۵۲ قانون مدنی آن را تعریف کرده است. این ماده بیان داشته: «تفریط عبارت است از ترک عملی که به موجب قرارداد یا متعارف برای حفظ مال غیر لازم است». اگر این معنای حقوقی تفریط را در نظر بگیریم تنها با ترک فعل مؤدی در حق اموال خود است که امکان صدور قرار تأمین وجود دارد ولی در بیشتر اوقات مؤدی از طریق فعل و با انعقاد قراردادهای مختلف اموال خود را از دسترسی اداره مالیاتی خارج می‌کند. بنابراین بهتر بود که قانون‌گذار از لفظ تقصیر به جای تفریط استفاده می‌کرد چرا که تقصیر طبق ماده ۹۵۳ قانون مدنی اعم است از تفریط و تعدی، و تعدی نیز مطابق با ماده ۹۵۱ قانون مدنی «تجاوز نمودن از حدود اذن یا متعارف نسبت به مال یا حق دیگری است» هرچند که از نظر لغوی تفریط را «کوتاهی کردن، ضایع ساختن، بر باد دادن»دانسته اند (معین، ج اول، ۱۰۹۴) و اگر معنای لغوی آن را در نظر بگیریم اشکال حقوقی آن برطرف خواهد شد. از سوی دیگر قانون‌گذار فرض گرفته است که اداره مالیاتی در اموال مؤدی حقوق و منافعی را دارد که مؤدی نمی‌تواند آن را در نظر نداشته باشد.

در آخر باید گفت که تفریط مؤدی شامل هر نوع عمل حقوقی اعم از عقد یا ایقاع است (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۶). پس اعمال حقوقی مؤدی در قالب عقد (عمل حقوقی دوطرفه مانند بیع) یا ایقاع (عمل حقوقی یک طرفه مانند هبه) می‌تواند مصداق تفریط مؤدی باشد. باوجود مطالب گفته شده در اینجا منظور از تفریط هرگونه از دسترس خارج نمودن اموال توسط مؤدی برای جلوگیری از وصول مالیات از طرف اداره مالیاتی است. مؤدی نیز ممکن است از طرق مختلف اموال خود را از دسترس خارج نماید که در هر صورتی می توان آن را مصداق تفریط دانست.

۳-۳ - قصد فرار از مالیات

قانون‌گذار در ماده ۱۶۱ ق.م.م به نوعی قصد فرار از پرداخت مالیات را یکی از شروط صدور قرار دانسته است. ولی در موارد مشابه مانند قرار تأمین خواسته موضوع ماده ۱۰۸ قانون آیین دادرسی مدنی صرف درخواست خواهان و جمع شرایط دیگر این قرار صادر خواهد شد و نیازی به تحقق قصد فرار از دین نمی‌باشد. ولی قانون مالیاتی این شرط را در نظر گرفته و صدور قرار تأمین مالیات را مشروط به آن دانسته است. لذا اداره مالیات باید این قصد را با قرینه‌های مشخص و محسوس به اثبات برساند. به طور مثال اعلام دارد که مؤدی با وجود بدهی بسیاری که به اداره مالیاتی دارد و یا با توجه به فعالیت اقتصادی گسترده خود در آینده باید مبلغ مالیاتی زیادی را به اداره مالیاتی بپردازد. اثبات حقوقی این موضوع می‌تواند بسیار سخت و اداره مالیاتی را با مشکل روبه‌رو کند.

لذا بهتر بود که با جمع سایر شرایط مصرح در ماده ۱۶۱ ق.م.م قرار تأمین مالیات صادر می‌شد و قانون‌گذار شرط قصد فرار از مالیات را نمی‌آورد چرا که این امر مستلزم دلایل حقوقی متقن می‌باشد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

که فرایند خاص خود را می‌طلبد.

به هرحال بهتر است هدف قانون‌گذار را از به‌کار بردن تفریط اموال از طرف مؤدی، جلوگیری از دسترس خارج نمودن اموال دانست و اداره مالیاتی می‌تواند با هرگونه از دسترس خارج نمودن اموال از سوی مؤدی تقاضای صدور تأمین مالیات را دهد.

۳-۴- ارائه دلایل کافی

دستگاه مالیاتی از اختیارات و اقتدارات فوق‌العاده در مقابل مؤدیان برخوردار است (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۰۸) که صدور قرار تأمین مالیات از جمله آن‌ها می‌باشد. لذا جهت جلوگیری از نقض حقوق و منافع مؤدیان این قرار را باید در چارچوب خاص و مشخص صادر کرد. از موارد تضمین حقوق و منافع مؤدیان در خصوص قرار تأمین مالیات این است که قانون‌گذار صرف ادعای دستگاه مالیاتی را کافی برای صدور قرار نداسته و آن را مشروط به ارائه دلایل کافی توسط اداره مالیاتی می داند. این دلایل نیز باید بر اساس مستندات حقوقی محکمه‌پسندی باشد که مورد قبول هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد چرا که قانون اساسی در اصول ۱۶۶ و ۱۶۷ ق.م.م دادگاه‌ها را مکلف به صدور احکام مستدل و مستند نموده است. چنانکه در مورد مشابه قانون آیین دادرسی کیفری در ماده ۱۰۷ خود صدور قرار تأمین خواسته را مشروط به وجود ادله قابل قبول دانسته است.

از طرف دیگر مستند و مستدل بودن اقدامات و تصمیمات اداری یکی از راهکارهای جلوگیری از خودسری اداره محسوب می‌شود (عطریان، ۱۳۹۶: ۱۲۶). لذا قانون‌گذار اداره مالیاتی را مکلف به ارائه دلایل کافی دانسته است زیرا قراری که هیأت حل اختلاف برای تأمین مالیات صادر می‌کند نیز طبق ماده ۲۴۸ ق.م.م باید موجه و مدلل باشد. البته بند ۲۸ دستورالعمل دادرسی مالیاتی نیز به این موضوع امر نموده است.[۱]

۳-۵- تصویب هیأت حل اختلاف مالیاتی

گفته شده است تأمین خواسته صرفاً توسط دادگاه‌های دادگستری قابل تجویز است و سایر مراجع فقط در صورت مجوز صریح قانون می‌توانند آن را صادر کنند (ش ۷/۹۴۳۱/م مورخ ۱۳۷۷ به نقل از حیاتی،۱۳۹۲: ۲۳۰) که موضوع مورد بررسی مقاله را می‌توان از موارد استثنایی دانست که قانون‌گذار مالیاتی آن را پیش‌بینی کرده و به یک نهاد شبه قضایی اختیار صدور قرار تأمین را داده است. بر این اساس قانون‌گذار صرف درخواست اداره مالیاتی را برای صدور قرار تأمین مالیات کافی ندانسته و هیأت حل اختلاف باید این درخواست را برای بررسی وجود شرایط موجود در ماده ۱۶۱ ق.م.م مورد واکاوی قرار دهد و در این صورت است که قرار توسط هیأت صادر می‌گردد. از ظاهر ماده این‌طور

۱. بند ۲۸دستورالعمل مالیاتی: رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهارنظر 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

بر می‌آید که اداره مالیاتی در صورت تشخیص شرایط، مکلف به تقدیم تقاضا یا درخواست به‌صورت موردی برای صدور تأمین است ولی هیأت، تکلیفی برای صدور این قرار ندارد بلکه از صلاحیت اختیاری برخوردار است. گفته شده است که این صلاحیت باید تکلیفی باشد چرا که اعضاء هیأت به عنوان صاحب منصب اداری مکلف به اقدام بر اساس قاعده حقوقی مالیاتی مذکور در ماده ۱۶۱ ق.م.م می‌باشند (طاهری‌تاری، ۱۳۹۴، ج۲: ۶۲) هرچند که صلاحیت تکلیفی هیأت (مانند آنچه که در ماده ۱۰۸ قانون آیین دادرسی مدنی به عنوان تکلیف دادگاه برای صدور قرار تأمین خواسته قرار داده شده) در صدور قرار تأمین مالیات مفید و منطقی به نظر می‌رسد. اما برخلاف گفته فوق هیأت حل اختلاف مالیاتی مرجعی شبه‌قضایی و مانند دادگاهی است که باید در کمال بی‌طرفی اختلافات مالیاتی بین مؤدی و اداره مالیاتی را حل و فصل نماید و در موضوع مورد بحث در صورت احراز شرایط قانونی باید قرار را صادر نماید. پس هیأت را باید مانند دادگاهی مستقل دانست که مکلف به تبعیت از درخواست اداره مالیاتی نیست.

۳-۶ -تعیین مبلغ قرار

در قرار تأمین مالیات قانون‌گذار، هیأت حل اختلاف را مکلف به تعیین مبلغ قرار تأمین مالیات کرده است. در واقع هیأت نمی‌تواند فراتر از بدهی یا پیش‌بینی بدهی مالیات مؤدی قرار تأمین صادر کند، البته مبلغ قرار را نیز اداره مالیاتی باید به هیأت پیشنهاد دهد و هیأت با در نظر گرفتن سایر شرایط و پیشنهاد اداره مبلغی را که به نظرش مطابق با انصاف است و به نوعی مانع هدررفت منافع دولت و جامعه می‌شود را تعیین می‌کند.

این یکی از شروطی است که قانون‌گذار مالیاتی به طور مناسب به آن اشاره کرده است در حالی که در مورد مشابه ماده ۱۰۸ قانون آیین دادرسی مدنی در خصوص مبلغ قرار تأمین خواسته چیزی را مشخص نکرده است. لذا قانون‌گذار صلاحیت اختیاری تعیین مبلغ را برای دادرس قائل شده است. هرچند در رویه قضایی، دادگاه‌ها برای تأمین خواسته مبلغ را بر اساس خواسته تعیین می‌کنند.

۳-۷ - منع خروج از تصرف

بعد از صدور قرار تأمین مالیات توسط هیأت حل اختلاف، ممیز مالیاتی که از مقامات مالیاتی است کتباً به مؤدی و اشخاص ثالثی که اموال مؤدی را در اختیار دارند ابلاغ می‌کند که نباید اموالی که در خصوص آنها قرار صادر شده است از تصرف خارج نمایند، به این معنا که حق ندارند آن اموال را از تصرف حقوقی خارج کنند و از طریق هر نوع عمل حقوقی به دیگری منتقل نمایند.

ماده ۱۶۱ ابلاغ کتبی به مؤدی یا شخص ثالث به عنوان ممنوعیت از تصرف در برخی از اموال کافی دانسته است، در واقع قانون‌گذار حکم به اجرای اختیاری قرار را مدنظر داشته است و در صورتی که به این اقدام اختیاری عمل نکنند مجازات کیفری را به دنبال دارد. در حالی که در اجرای احکام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

مدنی پیش‌بینی شده است که با صدور قرار تأمین خواسته، دایره اجرا اقدام به توقیف اموال خوانده می‌نماید (شمس، ۱۳۹۷، ج ۲: ۱۳۹۷). پس بهتر این بود که قانون‌گذار مالیاتی مانند قانون اجرای احکام مدنی به اقدام اختیاری مؤدی اکتفا نمی‌کرد و صلاحیت توقیف اموال مؤدی را به هیأت حل اختلاف مالیاتی اعطاء می‌کرد. شاید قانون‌گذار با این تصور که هیأت مذکور دادگاه محسوب نمی‌شود، این صلاحیت را برای آن در نظر نگرفته است. البته این موضوع مانع از اعمال صلاحیت های اداره اجراییات نیست و به نظر صرفاً ابلاغ کتبی ممیز مالیاتی به مؤدی یا شخص ثالث کافی برای جلوگیری از تصرفات بعدی نسبت به اموال نخواهد بود. قانون‌گذار می‌توانست به هیأت صلاحیت صدور دستور توقیف اموال منقول و غیر منقول را بدهد. به طور مثال هیأت می‌تواند دستور توقیف اموال غیر منقول مؤدی بدهکار یا بد حساب را به اداره ثبت اسناد صادر کند و صرفاً به ابلاغ اخطار کتبی اکتفا نکند. در واقع از ابزارهای قوی تر حقوقی استفاده نموده و اموال منقول و غیر منقول مؤدی را از طریق ساز و کارهای پیش‌بینی شده در قانون اجرای احکام مدنی یا آیین‌نامه ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم توقیف نماید.

۳-۸- عدم دریافت خسارت احتمالی

باوجود این که در قانون آیین دادرسی مدنی پرداخت خسارت احتمالی الزامی بوده و با عدم پرداخت آن دادگاه تکلیفی برای صدور قرار ندارد، ولی در قانون مالیات های مستقیم قانون‌گذار خسارت احتمالی را پیش‌بینی نکرده است. خسارت احتمالی برای تضمین خساراتی است که ممکن است از صدور قرار به طرف دعوی وارد شود. لذا قانون‌گذار آن را در نظر گرفته است تا این ضرر یا خسارت را از طریق آن جبران کند (صدرزاده افشار،۱۳۸۲: ۳۴۲). البته در قانون آیین دادرسی مدنی نیز پرداخت خسارت احتمالی را در صورتی الزامی دانسته است که دعوی مستند به سند رسمی و یا از اوراق تجاری واخواست شده نباشد و در این صورت نیازی به پرداخت خسارت احتمالی نیست. شاید قانون‌گذار مالیاتی نیز به این دلیل برگ تشخیص مالیاتی را که مستند درخواست قرار تأمین است، نیازمند پرداخت خسارت احتمالی ندانسته است چرا که در حقوق مدنی سندی که از طرف مأموران رسمی و در حدود صلاحیت ها و اختیارات آنها صادر شده باشد، سند رسمی تلقی می‌شود (امامی،۱۳۸۲: ۷۶) و یا با توجه به اینکه اداره مالیاتی نهاد دولتی بوده و در بیشتر موارد به اقدامات و تصمیمات مقامات دولتی اعتماد می‌شود، مگر این که این تصمیمات و اقدامات در مراجع صالح ابطال شود، لذا قانون‌گذار درخواست آنها را که مستند به برگ تشخیص است و مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار می‌گیرد را بدون خسارت احتمالی پذیرفته است. با وجود این قانون‌گذار در دستورالعمل دادرسی مالیاتی نقص عدم دریافت خسارت احتمالی را تا حدودی برطرف نموده و اداره

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

مالیاتی و مأموران متخلف را دارای مسئولیت و پاسخگو دانسته است.[۱] بر اساس این بند در صورتی قرار تأمین می تواند مبنایی برای مسئولیت باشد که اولاً: به موجب رأی قطعی هیأت حل اختلاف، مؤدی مستحق پرداخت مالیات نباشد که به نظر بهتر بود که قانون‌گذار مؤدی را مستحق قرار تأمین نمی دانست زیرا در بیشتر مواقع مؤدی مستحق پرداخت مالیات است و با این بیان ممکن است در اکثر مواقع نیازی به صدور قرار تأمین نباشد که با وجود بیان مذکور در بند ۲۷ دستورالعمل امکان اثبات مسئولیت در این موضوع وجود ندارد. ثانیاً تنها زمانی مسئولیت ناشی از صدور قرار به وجود می‌آید که مؤدی برابر قرار تأمین متحمل خسارتی گردد که اثبات این نیز مشکل و بر عهده مؤدی است. پس علاوه بر وجود خسارت، اثبات رابطه سببیت (بین اقدام اداره مالیاتی مبنی بر درخواست تأمین و تأیید هیأت حل اختلاف و خسارت ایجاد شده در اثر اعمال قرار) نیز لازم و ضروری می‌باشد تا بتوان مسئولیت را به اثبات رساند. اما درصورت اثبات موضوع فوق مسئولیت برای اداره مالیاتی می‌باشد و اگر تخلفی توسط مأموران اداره انجام شده باشد، قانون‌گذار برای آنها تنها مسئولیت انتظامی را پیش‌بینی کرده است هرچند که بر اساس اصول کلی مسئولیت مدنی حاکم بر نظام حقوقی ما حتی می‌توان مسئولیت مدنی مأمور متخلف را نیز اثبات نمود.

۴- حق اعتراض به قرار تأمین

یکی از حقوق دفاعی در دعوی، حق اعتراض به آراء صادره است که در موضوع مورد بحث نیز باید رعایت گردد. در تأمین خواسته و مطابق با قانون آیین دادرسی مدنی و مطابق با ماده ۱۱۶ این قانون قرار تأمین ظرف ده روز قابل اعتراض می‌باشد. مرجع رسیدگی به اعتراض همان دادگاهی است که قرار را صادر کرده است ولی این قرار قابل تجدید نظر و فرجام خواهی نمی‌باشد (شمس،۱۳۸۵: ۴۶۶). اما درمورد قرار تأمین مالیات قانون‌گذار در خصوص قابلیت اعتراض یا تجدید نظرخواهی از آن ساکت می‌باشد و براین اساس قرار تأمین مالیات را غیرقابل اعتراض دانسته است (باختر و زارع مقدم، ۱۳۹۵: ۴۰). ولی به نظر می‌رسد باید به اصول کلی و حاکم بر قانون مالیات‌های مستقیم رجوع کرد و هرچند که قانون‌گذار به صورت خاص به قابلیت اعتراض و نحوه آن برای قرار تأمین مالیات اشاره نکرده است ولی در ماده ۲۴۷ قانون اشارت رفته آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ قابل اعتراض یا تجدیدنظرخواهی در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر دانسته است لذا از این اطلاق ماده ۲۴۷ می‌توان استفاده کرد و قرار تأمین مالیات را نیز قابل تجدیدنظر دانست.

---

۱. بند ۲۷ دستورالعمل دادرسی مالیاتی: در صورتی که قرار تأمین اجرا گردد و مؤدی به موجب رأی قطعی هیأت یا سایر مراجع ذی صلاح مستحق پرداخت مالیات نباشد و برابر قرار تأمین صادره متحمل خسارتی گردد، اداره امور مالیاتی متقاضی قرار تأمین، برابر قوانین و مقررارت مربوط، مسئول و پاسخگو خواهد بود و متخلف مورد تعقیب انتظامی مالیاتی قرار خواهد گرفت.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

۵- ضمانت اجرای قرار تأمین مالیات

قانون‌گذار از ضمانت اجرای قرار تأمین مالیات غافل نبوده است و مؤدی و شخص ثالثی که قرار برای آن صادر شده است و پس از اخطار کتبی ممیز مالیاتی به دستور وی اعتنایی نکند در انتهای ماده ۱۶۱ تخلف از قرار صادره را با ضمانت اجرای کیفری پاسخ داده است و مجازات حبس درجه شش را پیش‌بینی کرده است. بر اساس ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ مجازات درجه شش شامل حبس شش ماه تا دو سال می‌باشد. اگرچه این ضمانت اجرا می‌تواند موجب ارعاب افراد متخلف گردد و جنبه بازدارندگی آن غیرقابل اجتناب است و می‌تواند راهکاری مفید برای مقابله با جرم یا عمل خلاف نظم عمومی جامعه باشد (توسلی‌زاده، ۱۳۹۲: ۷۳). اما بر اساس اصول جرم‌انگاری «رفتاری که به طور قابل توجهی سرزنش‌آمیز نیست»، نباید جرم‌انگاری شود (نوبهار، ۱۳۹۰: ۳۹۷). به همین دلیل استفاده از ضمانت اجرای کیفری در ابتدا امر به نظر مفید و بر اساس قواعد جرم‌شناسانه نمی‌باشد و قانون‌گذار می‌توانست همچنان که گفته شد از طریق توقیف اموال مؤدی مانع از تخلف مؤدی یا شخص ثالث می‌شود و در نهایت اگراین نوع ضمانت اجرا و راهکار کارساز نشد، مجازات کیفری را تنها به عنوان آخرین حربه مورد توجه قرار می‌دهد (بهره‌مند، ۱۳۹۶: ۱۷۲).

۶- مسئولیت در قرار تأمین مالیات

نظام حقوقی مناسب به دنبال صلاحیت مقامات دولتی، مسئولیت آنها را مورد توجه قرار می‌دهد. در خصوص موضوع مورد بحث این مقاله با وجود سکوت ماده ۱۶۱ مزبور در بند ۲۷ دستورالعمل دادرسی مالیاتی مسئولیت اداره مالیاتی و همچنین مأموران مالیاتی را پذیرفته است. در این بند چنانکه گفته شد عناصری را برای پذیرش مسئولیت در نظر گرفته است. اولاً قرار تأمین اجرا گردد؛ ثانیاً بر اساس رأی قطعی هیأت یا سایر مراجع، مؤدی مستحق پرداخت مالیاتی نباشد؛ ثالثاً برابر قرار تأمین صادره متحمل خسارتی گردد. بر اساس قواعد عام مسئولیت مدنی نیز زمانی می‌توان شخصی را مسئول دانست که خسارتی در نتیجه عمل وی به دیگری وارد آید، هرچند که نیازی به اثبات تقصیر وی نمی‌باشد چرا که بر طبق نظریه مسئولیت، تقصیر شرط مسئولیت فاعل نیست و همین که متضرر ثابت کند که خسارت ناشی از فعل طرف است کافی می‌باشد (امامی، ۱۳۸۳، ج اول: ۸۴). حتی ممکن است در نتیجه عمل مرتکب سودی برای او حاصل نشود و لذا معیار تعیین مسئولیت متصرف مال ضرری است که به مالک وارد آمده نه منفعتی که او از تصرف مال برده است (کاتوزیان، ۱۳۹۰: ۲۵۵). از نظریه مسئولیت می‌توان استفاده کرد و مسئولیت اداره مالیاتی به جهت اعمال خسارت (یا ایجاد زمینه آن) به مؤدی را اثبات کرد، هرچند که این اداره مرتکب تقصیر نشده و صرفاً برای اجرای قانون قرار تأمین را اعمال نموده است. از طرف دیگر اجرای قرار تأمین منفعت مستقیمی برای اداره مالیاتی به دنبال ندارد ولی چنان که گفته شد معیار ضرری است که به مؤدی (مالک مال تأمین شده) به جهت ممنوعیت از تصرف در مال خود وارد شده است و وی می تواند خسارات ناشی از بازداشت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

اموال خود را به خواهان قرار(اداره مالیاتی) تحمیل کند (شمس،۱۳۸۵: ۴۷۱).

نکته دیگر این است که بر اساس اصول کلی حاکم بر مسئولیت مدنی دولت در نظام حقوقی ما، دولت تنها در قبال اعمال تصدی خود دارای مسئولیت می‌باشد و اعمال حاکمیت نمی‌تواند مبنای مسئولیت او باشد (امامی و استوارسنگری، ۱۳۸۸: ۳۶۵). ولی نظام مالیاتی با وجود این اصل پذیرفته شده در ماده ۱۱ قانون مسئولیت مدنی، اقدامی را که اداره مالیاتی به عنوان یکی از اعمال حاکمیتی خود انجام می‌دهد، مواجه با مسئولیت دانسته است که به نوبه خود می تواند تحولی در نظام مسئولیت مدنی دولت باشد چرا که امروزه تفکیک مسئولیت مدنی دولت به اعمال حاکمیت و تصدی و تنها پذیرش مسئولیت در قبال اعمال تصدی در نظام‌های حقوقی پیشرفته مانند فرانسه منسوخ شده است (موسی‌زاده، ۱۳۹۱: ۶۲۷).

بند ۲۷ دستورالعمل فوق‌الذکر به مسئولیت و پاسخگویی اداره مالیاتی اکتفا نکرده و مسئولیت انتظامی کارکنان اداره مالیاتی را نیز شناسایی نموده است که نکات زیر در این خصوص حائز اهمیت است: اول، صرف اقدام مأمور مالیاتی به تقاضای تأمین مالیات تخلف محسوب نمی‌شود و تخلف وی باید به اثبات برسد و مسئولیت و پاسخگویی اداره مالیاتی قرینه برای تخلف مأمور محسوب نخواهد شد. دوم، این بند در صورت اثبات تخلف مأمور مالیاتی مجازاتی را برای آن تعیین ننموده است. سوم، برخی ایراد گرفته‌اند که برقراری مسئولیت مدنی و انتظامی تنها در صلاحیت انحصاری و تقنینی مجلس شورای اسلامی است (طاهری‌تاری، ۱۳۹۴، ج۲: ۶۳). ولی در مقابل گفته شده که تخلف اداری قابل وضع توسط آیین‌نامه یا مقرره دولتی نیز می‌باشد (امامی و استوارسنگری، ۱۳۸۸: ۲۵۸). به هرحال زمانی می‌توان مأمور مالیاتی تقاضادهنده قرار را متخلف مشمول بند ۲۷ دانست که عمل وی در خصوص قرار تأمین مالیات، مشمول یکی از بندهای ۳۹گانه ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری باشد.

۷- اجرای قرار تأمین مالیات

یکی از مهمترین موضوعات در فرآیند دادرسی ها اجرای آراء صادره توسط محاکم است. این موضوع در خصوص قرار تأمین مالیات نیز صدق می‌کند. لذا قانون‌گذار در همین ماده ۱۶۱ موصوف آن را بیان نموده است. در این ماده بیان شده است: «...ممیز 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 ممیز مالیاتی حق نخواهد داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند ... ». با مدنظر قرار دادن این حکم قانون‌گذار در اجرای قرار تأمین با اخطار ممیز مالیاتی به مؤدی یا شخص ثالث که اموال مؤدی نزد وی می‌باشد آنها را مکلف به اجرای دستور صادره نموده است و آنچنان که گفته شد درصورتی که آنها اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند علاوه بر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

تکلیف پرداخت مطالبات با ضمانت اجرای کیفری نیز مواجه خواهند شد. قانون‌گذار به این نحوه اجرا اکتفاء کرده است در حالی که می‌توانست از ساز و کارهای موجود در ماده ۲۱۸ و آیین‌نامه اجرایی آن استفاده کند چراکه این آیین‌نامه به جزییات اجرای احکام مالیاتی اشاره کرده است و در زمینه اجرای قرار تأمین نیز قادر بود از اصول و قواعد کلی حاکم بر آن استفاده می نماید. هرچند که این آیین‌نامه مربوط به مالیات قطعی و عملیات اجرایی مالیات در مرحله وصول می‌باشد (رستمی و کتابی رودی،۱۳۹۱ :۲۱) ولی قانون‌گذار می‌توانست ساز وکارهای عملیاتی آن را برای اجرای قرار تأمین قبل از قطعیت نیز مورد توجه و استفاده قرار می دهد و از روش‌ها و نحوه توقیف اموال منقول و غیر منقول مؤدی استفاده می‌کند. لذا به نظر می‌رسد ضمانت اجرای کیفری در این جا کارایی لازم را نداشته و در رویه موجود بهتر است اجرای قرار تأمین را به اداره اجراییات ارجاع و از موادی مانند ۱۳،۵،۱ و... آیین‌نامه اخیر استفاده نماید. نکته دیگری که ممکن است در حین اجرای قرار تأمین پیش بیاید صدور قرارهای مختلف تأمین توسط مراجع قضایی و هیأت‌های مالیاتی است که با وجود عدم ترجیح هر یک از آنها هر کدام که زودتر اموال مؤدی را تأمین نمایند از اولویت برخوردارند و مازاد آن توسط سایرین قابل تأمین می‌باشد.

۸-تأمین مالیات قبل از اصلاحات سال ۱۳۹۴

باوجود این که حتی در قانون مالیات‌های مستقیم قبل از اصلاحات سال ۱۳۹۴ قانون‌گذار در ماده ۱۶۱ قرار تأمین مالیات را پیش‌بینی کرده بود ولی در اصلاحات اخیر دو نکته را مورد توجه قرار داده است. اولاً قانون‌گذار در قانون سابق به «اداره مالیاتی» به عنوان پیشنهاد دهنده صدور قرار اشاره کرده بود ولی در اصلاحات سال ۱۳۹۴ از «ممیز مالیاتی» به جای آن استفاده کرده است، به نظر عامداً این تغییر را داده است تا ممیز مالیاتی به صورت مستقل و حتی بدون نیاز به اجازه یا اذن مقامات عالی مالیاتی مانند مدیر اداره مالیاتی درخواست صدور قرار را از هیأت داشته باشد که این امر می‌تواند در سرعت بخشیدن به صدور قرار و جلوگیری از تضیع حقوق بیت‌المال کمک شایانی داشته باشد که با فلسفه تأسیس این نهاد هماهنگ بیشتری دارد. دوماً در قبل از اصلاحات مجازات کسی که به قرار صادره از طرف مرجع صالح توجه نکند به تبصره ۲ ماده ۱۹۹ ارجاع داده بود که (اگر مجازات را در معنای عام آن در نظر بگیریم) علاوه بر مسئولیت تضامنی، حبس تادیبی سه ماه تا دو سال را پیش‌بینی کرده بود ولی پس از اصلاحات سال ۱۳۹۴ به مسئولیت تضامنی اشاره نکرده و صرفاً مجازات حبس تعزیری درجه شش را در نظر گرفته است که باتوجه به ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ حبس شش ماه تا دو سال می‌باشد که حداقل حبس متخلف در اصلاحات اخیر قانون مالیاتی افزایش یافته است که ناشی از تغییر رویکرد قانون‌گذار در قبال جرائم مالیاتی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

۹- نتیجه‌گیری

اگرچه قانون‌گذار در قانون مالیات‌های مستقیم به تمام جزییات قرار تأمین مالیات نپرداخته است و به عبارت دیگر، فرآیند و نحوه صدور این قرار به طور کامل تشریح نشده است و در واقع به طور ناقص به آن پرداخته است ولی می‌توان از اصول کلی حقوقی استفاده کرد و آن را در چارچوب مشخصی قرار داد، پس استفاده از این اصول و همچنین قوانین مربوط به سایر رشته‌های حقوقی ایرادی را بر اعمال آن وارد نمی‌کند چرا که همه رشته‌های مختلف حقوقی زیرمجموعه علم حقوق بوده و نیازی نیست که یک موضوع مشترک در قوانین مختلف تکرار گردد و بهتر آن بود که قانون‌گذار در قانون مالیاتی درباره قرار تأمین مالیات به قانون آیین دادرسی مدنی یا اجرای احکام مدنی ارجاع می‌داد و صرفاً مواردی که این دو قانون با هم متفاوت بودند یا استثنائات قرار تأمین مالیات در قانون مالیاتی ذکر می‌گردید. مانند آنچه که در قانون آیین دادرسی کیفری در خصوص ابلاغ به قانون آیین دادرسی مدنی ارجاع شده است و تنها در موارد اختلافی مانند حداقل زمان ابلاغ اخطاریه طرفین جهت حضور در جلسه رسیدگی اشاره کرده است. این بدان علت است که اولاً قانون مالیاتی نمی‌تواند و نباید جهت یکپارچگی و ساده بودن قانون موارد و موضوعات تکراری را وضع نماید و ثانیاً در صورت سکوت قانون‌گذار مالیاتی، مجری قانون مالیاتی نتواند از آن سوء استفاده کند و یا با نگاه خوشبینانه از تشتت آرا و تصمیمات و رویه‌های مالیاتی ممانعت نماید. علاوه بر این قانون‌گذار حتی در زمینه قرار تأمین مالیات نتواسته است از مواد دیگر قانون مالیات‌ها مانند ماده ۲۱۸ و آیین‌نامه اجرایی آن و دستورالعمل دادرسی مالیاتی استفاده مطلوب را ببرد. به هرحال به نظر نظام مالیاتی ایران نتوانسته است تأمین مالیات را به عنوان ابزار و ظرفیتی برای هرچه کارآمدتر نمودن نظام مورد توجه قراردهد.

باتوجه به مباحث مطرح شده پیشنهاد مشخص نگارندگان این است که ماده مربوط به قرار تأمین مالیات در قانون مالیات های مستقیم به صورت زیر اصلاح شود:

اگر مؤدی مالیاتی به دنبال فرار مالیاتی و از دسترس خارج نمودن اموال خود باشد، رییس حوزه مالیاتی می تواند قبل از صدور برگ تشخیص یا قبل از قطعیت آن درخواست تأمین مالیات و توقیف اموال وی (به تناسب بدهی مالیاتی حال یا آینده) را به هیأت حل اختلاف بدهد. این هیأت در وقت فوق العاده بدون حضور طرفین رسیدگی و در صورت وجود دلایل قرار تأمین مالیات را صادر می‌کند. براین اساس هیأت با استفاده از ماده ۲۱۸ و آیین اجرایی آن دستورات لازم درخصوص توقیف اموال منقول و غیر منقول مؤدی را تا صدور حکم نهایی به اجراییات اداره مالیاتی می‌دهد. این قرار ظرف ۲۰ روز قابل اعتراض در هیأت تجدیدنظر می‌باشد. مسئولیت حقوقی صرفاً در صورت سوءنیت در خصوص صدور قرار یا خارج از عرف بودن اقدامات مالیاتی می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

فهرست منابع

۱. امامی، سیدحسن (۱۳۸۲). حقوق مدنی جلد۶، انتشارات اسلامیه.
۲. امامی، سیدحسن (۱۳۸۳). حقوق مدنی، جلد اول، انتشارات اسلامیه.
۳. امامی، محمد، استوارسنگری، کورش (۱۳۸۸). حقوق اداری، جلد اول، انتشارات میزان.
۴. باختر، سید احمد، زارع مقدم، احمد (۱۳۹۵). حقوق مالیاتی کاربردی، مراجع حل اختلاف مالیاتی، انتشارات جنگل.
۵. بهره‌مند، حمید (۱۳۹۶). آسیب‌شناسی قوانین مربوط به جرایم اقتصادی در نظام حقوقی ایران، پژوهشگاه قوه قضاییه، مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضاییه.
۶. پرادل، ژان (۱۳۸۷). تاریخ اندیشه های کیفری، ترجمه علی حسین نجفی ابرندآبادی، انتشارات سمت.
۷. توسلی‌زاده، توران (۱۳۹۲). پیشگیری از جرایم اقتصادی، انتشارات جنگل، تهران.
۸. حیاتی، عباسعلی(۱۳۹۲)، آیین دادرسی مدنی در نظم کنونی، بنیادحقوقی میزان، چاپ سوم.
۹. خالقی، علی (۱۳۹۶). آیین دادرسی کیفری،جلد اول، شهر دانش.
۱۰.رستمی، ولی (۱۳۹۵). مالیه عمومی، بنیاد حقوقی میزان.
۱۱.شمس، عبداله (۱۳۸۵). آیین دادرسی مدنی، جلد سوم، انتشارات دراک، چاپ پنجم.
۱۲.شمس، عبداله (۱۳۹۷). اجرای احکام مدنی، جلد دوم، انتشارات دراک.
۱۳.شمس، عبداله (۱۳۸۵). آیین دادرسی مدنی، جلد سوم، انتشارات دراک.
۱۴.صدرزاده افشار، میرمحسن (۱۳۸۲). آیین دادرسی مدنی و بازرگانی، جهاد دانشگاهی.
۱۵.طاهری‌تاری، میرمحسن (۱۳۹۴). آیین دادرسی مالیاتی، جلد دوم، شهر دانش.
۱۶.عطریان، فرامرز (۱۳۹۶). حقوق اداری تطبیقی اداره خوب (مطالعه تطبیقی نظام حقوقی ایران و اتحادیه اروپا)، بنیاد حقوقی میزان، چاپ اول.
۱۷.کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۳). دوره مقدماتی حقوق مدنی، اعمال حقوقی، شرکت سهامی انتشار با همکاری بهمن برنا، چاپ نهم.
۱۸.کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۶). قانون مدنی در نظم کنونی، بنیاد حقوقی میزان.
۱۹.معین، محمد (۱۳۸۶). فرهنگ فارسی معین، انتشارات بهزاد.
۲۰.موسی‌زاده، ابراهیم (۱۳۹۱). حقوق اداری، نشر دادگستر، چاپ اول.
۲۱.مهاجری، علی (۱۳۸۹). آیین قضاوت مدنی در محاکم ایران، انتشارات فکرسازان.
۲۲.هداوند، مهدی، آقایی‌طوق، مسلم (۱۳۸۹). دادگاه‌های اختصاصی اداری در پرتو اصول و آیین‌های دادرسی منصفانه (حقوق ایران و مطالعه تطبیقی)، انتشارات خرسندی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

۲۳.جیربورگ، نیلز، جرم‌انگاری همچون آخرین چاره، ترجمه رحیم نوبهار و فاطمه نوبهار (۱۳۹۰)، مجله تحقیقات حقوقی دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی، شماره۵۳.
۲۴.رستمی، ولی، کتابی رودی، احمد (۱۳۹۱). بررسی حقوقی تشخیص علی الرأس و عملیات اجرایی مالیات: نمودهای قدرت عمومی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران، دو فصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۲.
۲۵.رستمی، ولی، کتابی رودی، احمد (۱۳۹۱). بررسی تطبیقی ضمانت های اجرایی مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان،پژوهشنامه مالیات،شماره چهاردهم(مسلسل ۶۲) .
۲۶.رستمی، ولی (۱۳۸۸). حقوق مؤدیان مالیاتی، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره۳۹، شماره۱.
۲۷.آیین‌نامه اجرایی وصول مالیات‌ها موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اردیبهشت ماه ۱۳۶۸.
۲۸.دستورالعمل دادرسی مالیاتی مصوب ۱۳۸۷.
۲۹.قانون اجرای احکام مدنی مصوب سال ۱۳۷۲.
۳۰.قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
۳۱.قانون آیین دادرسی کیفری مصوب سال ۱۳۹۲.
۳۲.قانون آیین دادرسی مدنی مصوب سال ۱۳۷۹.
۳۳.قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲.
۳۴.قانون رسیدگی به تخلفات اداری کارکنان دولت مصوب سال ۱۳۷۲.
۳۵.قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶.
۳۶.قانون مجازات اسلامی مصوب سال ۱۳۹۲.
۳۷.قانون مدنی مصوب ۱۳۰۱.
۳۸.قانون مسئولیت مدنی مصوب سال ۱۳۳۹.
39. Fundamental Principles of Taxation: Digital Economy: OECD 2014, University of Leeds.
40. Feria, Rita De La (2017). Tax Fraud and Rule of Law. University of Leeds.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.42.128] [Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]