آسیب‌شناسی وقفه‌های قانونی مرحله وصول و پرداخت مالیات (مطالعه تطبیقی ایران و ایالات متحده آمریکا)

فرناز آرتا[1]

محسن طاهری[2]

مریم آقایی بجستانی[3]

چکیده

برخی وقفه‌های مرحله وصول و پرداخت مالیات، منتسب به نظام تقنینی و برخی منتسب به نظام‌های مالیاتی است. وقفه‌های مالیاتی نه تنها بر عامل زمان اثرگذار است و منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی می‌گردد؛ بلکه موجب افزایش هزینه‌های مالیاتی نیز می‌شود. از این رو، هدف دستگاه مالیاتی، کاهش زمان فرآیند وصول و پرداخت است. این در حالی است که همواره مؤدیان در تلاش‌اند با شناسایی و سوء استفاده از مواعد قانونی، از پرداخت مالیات اجتناب نمایند یا حداکثر پرداخت آن را جهت دست‌یابی به سود و استفاده از منافع حاصل از این تأخیر، به تعویق اندازند. از این رو، این مقاله در پی آن است با نگاه به نظام‌های مالیاتی جهان از جمله آمریکا و با التفات به ضرورت اصلاح نظام مالیاتی، به آسیب‌شناسی فرآیند مالیات‌ستانی و شکل‌گیری خط مشی‌های کاهش وقفه‌های مرحله وصول و پرداخت بپردازد و پاسخ به این سؤال، که نظام تقنینی مالیاتی در ایران و آمریکا در راستای کاهش وقفه‌های قانونی مرحلهی وصول و پرداخت مالیات مؤثر بوده یا خیر، هدف اصلی این نوشتار است.

واژه‌های کلیدی: وقفه‌های قانونی، مالیات ستانی، مرحله وصول و پرداخت

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۲۹، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۱/۳۰

۱. دانشجوی دکتری رشته حقوق عمومی، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران، (farnazarta202@yahoo.com)

۲. استادیار گروه حقوق، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران،(Taheri.publiclaw@hotmail.com)

۳. دانشیار گروه فقه و حقوق، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران،(maqaib@gmail.com)

doi 10.52547/taxjournal.30.56.3

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

مقدمه

اصولاً حتی در بهترین شرایط و بالاترین سطح مشارکت مؤدیان در پرداخت مالیات، همواره انگیزه عدم پرداخت مالیات وجود دارد؛ هر چند این انگیزه می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار گیرد. به هر حال کندی سرعت وصول مالیات، خود عامل مؤثری بر کاهش انگیزه مؤدیان مالیاتی در پرداخت مالیات است [19] (Vakilifard et al, 2007: 293). از این رو، هدف دستگاه مالیاتی، کاهش زمان فرآیند وصول مالیات، به منظور حفظ ارزش زمانی پول و به تبع آن افزایش درآمدهای مالیاتی است.

دلایل متفاوتی برای تأخیر در وصول مالیات‌ها از جمله مهلت‌های قانونی اعطایی به مأموران و مؤدیان، به تعویق انداختن پرداخت بدهی‌های مالیاتی (نظر به این که انتقال بخشی از بدهی مالیاتی می‌تواند به تثبیت وضعیت مالی و جلوگیری از ورشکستگی کمک کند) و ... می‌توان برشمرد که استفاده از منافع حاصل از این تأخیر منجر به کاهش عمدی سود مشمول مالیات ابرازی به منظور افزایش ارزش شرکت‌ها و در نهایت فرار مالیاتی و فساد می‌شود [8] (Foroghi et al, 2012).

این در حالی است که نرخ تورم طی سال‌های اخیر میزان رشد آن بسیار زیاد بوده به نحوی که در هر سال افزایش فراوانی داشته و منجر به کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی شده است. مضاف بر این که مطالعات اقتصادی آشکار نموده که کاهش درآمدهای مالیاتی منجر به تشدید تورم نیز خواهد شد. از این رو، وصول به موقع مالیات در کشور ما از چالش‌های اصلی نظام مالیاتی است.

همچنان که در بالا بر شمرده شد برخی از عوامل وقفه‌های مالیاتی، منتسب به نظام تقنینی و برخی منتسب به نظام و سیستم‌های مالیاتی است و نظر به این که مراد از قانون خوب، قانون استاندارد و مطلوبی است ضمن کنترل هزینه، باعث کارآمدی و افزایش رفاه اجتماعی نیز می‌شود [1] (Almasi & Habibi Dargah, 2013: 5)؛ توجه به وقفه‌های مالیاتی و لزوم کاهش زمان وصول مالیات‌ها بدین جهت حائز اهمیت است که در تشخیص عادلانه بودن رسیدگی بر درآمدهای مالیاتی نیز مؤثر است و حقوق‌دانان در تلاش‌اند تا با ارائه راهکارهای قانونی مناسب روند تأمین و وصول مالیات‌ها را سرعت بخشند و اجرای عدالت را در کم‌ترین زمان ممکن میسر کنند. همین موضوع هر سال بر درآمدی که دولت در بودجه سالانه خود پیش‌بینی می‌کند، نیز اثرگذار است. بر همین اساس است که قانون‌گذار مهلت‌ها و ظرفیت‌هایی برای رسیدگی و وصول در نظر می‌گیرد که بسته به عوامل متعددی تعیین می‌شوند. در مقابل، رعایت مهلت معقول در سرتاسر فرآیند رسیدگی و وصول مالیات و پیش‌بینی ظرفیت‌های قانونی وصول آن، یکی از بنیادی‌ترین حقوق دولت است که بر ضرورت تسریع معقول در فرآیند رسیدگی در معیت دقت حداکثری تأکید می‌کند که لازمه تحقق رسیدگی عادلانه و غایت مطلوب نظام‌های مالیاتی مدرن است. علی رغم این موضوع رعایت مهلت معقول اظهار و پرداخت مالیات یکی از بنیادی‌ترین حقوق شهروندی است، از این رو، رسیدگی عادلانه تنها در پی تأمین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

یک جانبه حقوق مؤدی نیست، بلکه جامعه از رعایت آن نیز باید منتفع شود.

بیش‌ترین زمان صرف شده در فرآیند وصول مالیات مربوط به زمان رسیدگی به پرونده، فاصله تسلیم اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدی و صدور برگ تشخیص و ثانیاً مربوط به زمان قطعیت پرونده (بعد از ابلاغ برگ تشخیص و بررسی اعتراض مؤدی و صدور برگ قطعی) است که اولی مربوط به پیچیدگی قوانین مالیاتی و نیز نارسایی‌های موجود در فرآیند رسیدگی سازمان امور مالیاتی، حجم زیاد پرونده‌ها و عدم برنامه‌ریزی و اولویت‌بندی پرونده‌ها جهت رسیدگی و دومی سایر عوامل علاوه بر عوامل فوق مربوط به گسترش فرهنگ مالیاتی می‌باشد [10] (Nabovi Ghashmi et al, 2018: 43).

سوال این است نظام تقنینی مالیاتی در ایران و آمریکا در راستای کاهش وقفه‌های قانونی مرحله وصول و پرداخت مالیات مؤثر بوده است؟ پاسخ به این سؤال، هدف اصلی این نوشتار است. ضمن این که منظور از تحلیل حاضر بررسی علل حقوقی بوده و شامل بررسی عوامل سیاسی، فرهنگی، روان شناختی و ... نمی‌شود. در این مقاله سعی بر آن است که صرفاً به فرآیند وصول و پرداخت از این منظر که مرحله تشخیص و محاسبه مالیات پایان یافته و سازمان امور مالیاتی قادر به اعمال اقدامات اجرایی و قهری علیه مؤدی به منظور وصول مالیات است، متمرکز شود و بپردازد.

شایان ذکر است به موجب بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول آن، به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده است. به موجب ماده (۵۰) آیین‌نامه ماده (۲۱۹) ق.م.م، کلیه بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و رویه‌های اجرایی که توسط سازمان جهت اجرای قانون مقرر می‌شود برای کلیه واحدهای تابعه سازمان، مأموران مالیاتی و مؤدیان لازم‌الاتباع بوده و می‌باشد. در ایالات متحده آمریکا ماده اول بخش هشتم قانون اساسی به کنگره این اختیار اعطاء شده است که مالیات، عوارض و ... را وضع و وصول نماید و ... . قانون درآمد داخلی قانون اصلی حاکم بر مالیات‌ها است که به عنوان کد ۲۶ ایالات متحده آمریکا تدوین شده است. مالیات‌های دولت فدرال ایالات متحده آمریکا توسط دستگاه مالیاتی (IRS)[1] وصول و به خزانه داری ایالات متحده واریز می‌شود. توضیح آن که این مقاله در ارتباط با مالیات‌های وصولی در سطح دولت فدرال می‌باشد.

در بخش‌های بعدی این پژوهش، ابتدا در گفتار اول به مهلت‌های قانونی اعطایی به مؤدیان مالیاتی جهت اظهار و پرداخت با نیم نگاهی به نظام مالیاتی ایالات متحده آمریکا، پرداخته شده است و پس از بررسی آن، به مهلت‌ها و ظرفیت‌های قانونی اعطایی به مأموران مالیاتی و بالاخص روش‌های وصول مالیات به وسیله مأموران مالیاتی در ایران اشاره شده و با توجه به سیستم مالیاتی ایالات متحده آمریکا تجزیه و تحلیل و مورد بررسی قرار داده

1. Internal Revenue Service

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

شده است. در انتها به نتیجه گیری و در صورت لزوم روش‌های بهتری که از طریق مطالعه تطبیقی این دو نظام به دست آمده است، به عنوان جایگزین پیشنهاد می‌نماید.

مهلت‌های قانونی اعطایی به مؤدیان مالیاتی جهت اظهار و پرداخت

در برخی از مالیات‌ها، فاصله‌ای بین مرحله تشخیص مالیات و وصول آن وجود ندارد و مالیات به محض تشخیص، وصول می‌شود [12] (Protaba & Coutre, 2009: 45). بدیهی است سایر پایه‌های مالیاتی، تعیین معیار تشخیص مهلت معقول جهت اظهار و یا پرداخت مالیات، باید به گونه‌ای باشد که منجر به افزایش بدهی مالیاتی، جریمه‌ها و انباشته شدن آن که تبعاً می‌تواند منجر به فرار مالیاتی شود، صورت نپذیرد.

اگر چه استفاده از فناوری و ابلاغ‌های الکترونیکی می‌تواند به کاهش هزینه‌ها، عدم مراجعه حضوری، کاهش هزینه‌های جاری، صرفه‌جویی در زمان و آگاهی از میزان مالیات و بهبود تسریع وصول درآمدهای مالیاتی منجر شود؛ لیکن مصالح جامعه ایجاب می‌کند برای جلوگیری از آثار نامطلوب و زیانبار ناشی از عدم رعایت مهلت معقول تسلیم اظهارنامه و یا رسیدگی مأموران، امکان استفاده از ظرفیت‌های قانونی وصول و اعمال ضمانت اجرا وجود داشته باشد.

امروزه نظام‌های مدرن مالیاتی به دنبال اعمال پایه‌های مالیاتی‌اند که با کم‌ترین وقفه، درآمد مورد نظر دولت‌ها را تأمین نماید و از این رو، نصب و استفاده از سامانه‌های فروشگاهی و متصل نمودن محاسبات مالی فروش و درآمد اشخاص به زیرساخت‌های دستگاه‌های مالیاتی و اجرای پایه‌های مالیاتی که به طور خودکار و همزمان با تاریخ تعلق مالیات، از حساب‌های مالی اشخاص، مالیات متعلق را حساب و مالیات از طریق برخط[1] پرداخت می‌شود، رجحان یافته است.

بند ۱ـ وقفه‌های قانونی مرحله اظهار و مواعد تسلیم اظهارنامه (مهلت قانونی اعطایی به مؤدیان)

تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر شرط برخورداری از هر گونه معافیت است. ضمن این که برای دریافت تسهیلات بانکی یا خدماتی که سالانه دولت در اختیار فعالان اقتصادی قرار می‌دهند (مثل جوایز و مشوق های صادراتی) ارائه اظهارنامه الزامی است. برخی از مواعد تسلیم اظهارنامه در جدول ذیل شرح داده شده است.

اگر مؤدی نسبت به تنظیم و تسلیم اظهارنامه الکترونیکی اقدام ننماید، دستگاه مالیاتی مختار خواهد بود که علاوه بر جریمه قانونی، اظهارنامه برآوردی را بر اساس اطلاعات استخراج شده تهیه و معیار محاسبه عوارض دریافتی قرار دهد. بدیهی است اظهارنامه برآوردی هزینه سنگینی بر مؤدی تحمیل خواهد نمود. البته مؤدی می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات نسبت به اظهارنامه برآوردی اعتراض نماید. عواقب عدم

1. online payment

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانون، محرومیت از بخشودگی‌ها و معافیت‌های مالیاتی و پرداخت جریمه معادل ۳۰٪ مالیات متعلق به اشخاص حقوقی و ۱۰٪ درصد مالیات متعلق به اشخاص حقیقی است با توجه به این که بر مبنای ماده (۱۹۲) ق.م.م منجر به تحمیل جریمه غیرقابل بخشش به مؤدیان خواهد شد. عدم تسلیم اظهارنامه مستوجب جریمه و تأخیر در پرداخت جریمه نیز مستوجب جریمه مضاف خواهد بود که ماهانه بیش از دو درصد است.

با اجرایی شدن قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، مؤدیان قابل اعتماد در قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و قانون مالیات بر ارزش افزوده[1] (به استثناء مؤدیان انتخاب شده در اجرای تبصره ماده ۱۴ ق.م.ب.ا و تبصره ۱ ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان)، نیازی به پرکردن اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده و همچنین ارایه فهرست معاملات فصلی ماده ۱۶۹ ق.م.م ندارند. اظهارنامه عملکرد این گروه از مؤدیان در صورت انطباق با پایگاه اطلاعات مالیاتی، بدون رسیدگی پذیرفته می‌شود. بدیهی است با پیاده سازی سامانه مزبور، امید است مشکلات وقفه ارائه اظهارنامه حداقل در سرفصل مالیات بر ارزش افزوده مرتفع شود.

جدول (۱) ـ مواعد قانونی تسلیم اظهارنامه

ردیف	ماده/قانون	موعد
۱	(۲۶) ق.م.م	ارث ظرف یک سال از تاریخ فوت متوفی
۲	(۳۹) ق.م.م	در مورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذر کننده از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی ظرف سه ماه
۳	(۵۷) ق.م.م	در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی به جزء درآمد اجاره مستغلات ندارند تا آخر تیرماه سال بعد
۴	(۸۰) ق.م.م	مالیات بردرآمد املاک تا آخر تیرماه سال بعد
۵	(۸۰) ق.م.م	مؤدیان فصل املاک در مورد سرقفلی ظرف سی روز پس از انجام معامله
۶	(۸۸) ق.م.م	توسط دریافت کننده حقوق از اشخاص مقیم خارج که در ایران نمایندگی و شعبه ندارند تا پایان ماه بعد
۷	(۱۰۰) ق.م.م	درآمد مشاغل تا آخر خرداد ماه
۸	(۱۱۰) ق.م.م	اشخاص حقوقی تا ۴ ماه پس از پایان سال مالی
۹	(۱۱۴) ق.م.م	اشخاص حقوقی که تصمیم به انحلال گرفته اند قبل از تشکیل مجمع عمومی با سایر ارکان صلاحیت دار

۱. قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

۱۰	(۱۱۶) ق.م.م	اشخاص حقوقی که منحل می‌شوند توسط مدیر تصفیه ظرف مدت شش ماه از تاریخ انحلال
۱	(۱۲۶) ق.م.م	انتقال منافع مال، موضوع ماده ۱۲۳ ق.م.م تا آخر اردیبهشت سال بعد
۱۲	تبصره (۲۲۶) ق.م.م	تسلیم اظهارنامه اصلاحی ظرف یک ماه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه
۱۳	(۴) ق.م.ب.ا.ا	حداکثر تا پایان ماه پس از انقضای هر دوره مالیاتی

منبع: یافته‌های محقق

اخیراً مشاهده شده است سازمان امور مالیاتی کشور رأساً اقدام به تمدید مهلت تسلیم اظهارنامه می‌نماید. این خود نقض غرض است و نه تنها از درآمد به حقه خود دور بلکه با افزایش مهلت تسلیم اظهارنامه موجب کاهش درآمد حقیقی مالیات نیز می‌شود.

دستگاه مالیاتی ایالات متحده آمریکا (IRS) به مؤدیان در خصوص تمدید مهلت اظهارنامه اطلاع رسانی خواهد نمود. این در حالی است که قربانیان حوادث و سوانح[1]، مؤدیان مناطق جنگ زده[2]، مؤدیان مقیم خارج از ایالات متحده[3] و سایر مؤدیان مالیاتی[4] می‌توانند با ارسال درخواست تمدید خودکار تمدید دریافت کنند. بر این اساس ملاحظه می‌شود تمدید مهلت اظهارنامه و پرداخت آن موردی است و شامل همه مؤدیان در یک برهه از زمان نمی‌شود.

بند ۲ـ وقفه‌های قانونی پرداخت بدهی مالیاتی و امهال آن

پرداخت مالیات به صورت نقدی و اقساط در صورت درخواست مؤدی، امکان‌پذیر است. در همه نظام‌های مدرن حقوق مالیاتی، مؤدی که به موقع و در موعد مقرر، نسبت به پرداخت مالیات اقدام نکند مشمول افزایش درصدی از مالیات می‌شود. چنانچه که در ماده (۲۱۱) و تبصره (۱) ماده (۲۱۵) ق.م.م برای مؤدی مستنکف ده درصد مالیات اضافی را تجویز نموده است. علاوه بر این، جریمه مالیات ابرازی پرداخت نشده در موعد مقرر ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت است (جریمه تأخیر تأدیه).

به موجب ماده (۳۷) ق.م.ب.ا.ا مصوب ۱۴۰۰، تأخیر در پرداخت مالیات‌ها و عوارض موضوع این قانون در مواعد مقرر با رعایت مفاد ماده (۱۹۰) ق.م.م، موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات و عوارض پرداخت‌نشده و مدت تأخیر از زمان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات و عوارض، هریک که مقدم باشد، خواهد بود.

1. Disaster victims
2. Combat zone Taxpayers
3. Taxpayers outside the United States
4. Everyone else

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

جدول (۲) ـ مهلت قانونی پرداخت

ردیف	ماده/قانون	موعد
۱	ماده ۱۱۰ ق.م.م	همزمان با ارائه اظهارنامه مواد (۱۰۵) و (۱۳۱)
۲	تبصره ۹ ماده ۵۳ ق.م.م	یک ماه از تاریخ دریافت اجاره مربوطه
۳	م ۸۶ ق.م.م	تا پایان ماه بعد پس از پرداخت
۴	ماده ۲۱۰ ق.م.م	برگ قطعی تا ۱۰ روز از تاریخ ابلاغ پرداخت مالیات در مرحله صدور اجراییه واحد مربوطه تا یک ماه از تاریخ ابلاغ
	ماده ۴ ق.م.ب.ا.ا	حداکثر تا پایان ماه پس از انقضای هر دوره مالیاتی
۵	تبصره ۱ م ۱۷ ق.م.ب.ا.ا	همزمان با صدور صورتحساب

منبع: یافته‌های محقق

جدول (۳) ـ مهلت قانونی پرداخت مالیات در ایالات متحده آمریکا

مواعد پرداخت و وصول مالیات بر درآمد مشاغل	موعد تسلیم اظهارنامه	موعد پرداخت نهایی	موعد تخمینی پرداخت نهایی
	۳۱ ژانویه پس از پایان سال مالیاتی.	۳۱ ژانویه پس از پایان سال مالیاتی.	دو قسط، در ۳۱ ژانویه در طی سال مالیاتی و در ۳۱ ژوئیه پس از سال مالیاتی.[1]
	۱۵ آوریل	تا پانزدهمین روز از دوازدهمین ماه سال مالیاتی.	چهار پرداخت تخمینی مساوی در طول سال، در روز پانزدهم ماه های چهارم، ششم، نهم و دوازدهم سال مالیاتی سررسید است.[2]

منبع: یافته‌های محقق

با التفات به دو جدول بالا و تفاوت‌های دو نظام مالیاتی آمریکا و ایران، مشخص می‌شود، ترتیبات و تشریفات تقسیط بدهی مالیاتی اصولاً، می‌بایست توسط قانون گذار معین شود تا هم بار تعیین آن بر دوش مأمور مالیاتی و یا نمایندگان هیأت‌های حل اختلاف نیفتد و هم مؤدیان نظام مالیاتی را در معرض خطر آسیب ناشی از استبداد دستگاه مالیاتی قرار ندهد.

1. https://taxsummaries.pwc.com/quick_charts/personal_income_tax_pit_due_dates
2. https://taxsummaries.pwc.com/quick_charts/corporate_income_tax_cit_due_dates

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

برای تخمین وصول درآمدهای مالیاتی، سال به چهار دوره پرداخت تقسیم می‌شود. هر دوره دارای یک سررسید پرداخت خاص است . اگر تا تاریخ سررسید هر یک از دوره‌های پرداخت مالیات را پرداخت ننماید، مکلف به پرداخت جریمه خواهند شد.

امهال در سیستم مالیاتی مهلت دادن به بدهکار جهت بازپرداخت بدهی‌های معوقه می‌باشد. در دهه‌های اخیر قوانین مختلفی از جمله قوانین بودجه و بخشنامه‌های صادره بر موضوع امهال تأکید کرده‌اند. به طور مثال می‌توان ذکر نمود که با توجه به شرایط موجود اقتصادی به منظور جلوگیری از بروز اختلال در روند تولید و اشتغال، و یا هدف امکان پذیر نمودن وصول مطالبات مالیاتی از بنگاه‌های تولیدی غیر دولتی، مدت زمان تقسیط مندرج در ماده (۱۶۷) ق.م.م برای بنگاه‌هایی که برنامه احیای تولید و ساماندهی مالی آن‌ها به تأیید ستاد ملی تسهیل و رفع موانع تولید رسیده است به حداکثر ۶۰ ماه افزایش می‌یابد. (بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۹۲ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۱)

این در حالی است که ورود قانون گذار به موضوع امهال، تقسیط و یا بخشودگی جرایم مالیاتی پیامدهای مثبت و منفی دارد. امهال بدهی مالیاتی به منزله تشویق مؤدی بدحساب و مغبون ساختن مؤدیان خوش‌حساب است که تأمین منابع مالی دولت را دشوارتر می‌سازد. به طور کلی و اصولی هر گونه دخالت پسینی قانون‌گذار در خصوص امهال، تقسیط و یا بخشش جریمه دیرکرد با هدف کمک به بدهکاران مالیاتی هر چند ممکن است در کوتاه مدت تسهیل یا گشایشی ایجاد نماید ولی به طور قطع به دلیل تشویق مؤدیان بد حساب و افزایش انگیزه عدم باز پرداخت به این امید که قانون گذار یا دولت جریمه یا تنبیه مالی ناشی از تأخیر در پرداخت بدهی مالیاتی را خواهد بخشید موجب کژ کارکردی در کل نظام اقتصادی و مالی می‌شود و نظم حاکم بر نظام مالیاتی از بین خواهد رفت. علاوه بر تبعیض ناروا بین مؤدیان، این انتظار را در بین مؤدیان به وجود می‌آورد که در آینده قانون گذار با تقسیط بدهی مالیاتی مؤدیان و یا بخشودن جریمه‌های مالیاتی آنان اقدام خواهد نمود این رویکرد مترادف با تنبیه مؤدیان خوش‌حساب است که در موعد مقرر مطالباتشان را تسویه نموده‌اند.

مهلت‌ها و ظرفیت‌های قانونی اعطایی به مأموران مالیاتی

ادارات مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی مکلف‌اند در زمان ابلاغ دعوت‌نامه موضوع ماده (۲۲۹) ق.م.م به مؤدیان ذی‌ربط، نسبت به ارائه اطلاعات مالیاتی استخراج شده از سامانه‌های مالیاتی از جمله فهرست اطلاعیه‌های خرید، فروشی، واردات، صادرات و قرارداد حسب مورد به مؤدیان مالیاتی اقدام نمایند. در هر مرحله از رسیدگی‌های مالیاتی که مؤدیان محترم به اطلاعات استخراج شده از سامانه‌های اطلاعات مالیاتی اعتراض داشته باشند، مسئول مربوط در همان مرحله مکلف به راهنمایی دقیق مؤدی بوده و می‌بایست حداکثر همکاری لازم را برای رفع مغایرت با افراد ذینفع به عمل آورد و در صورت لزوم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

کسب اطلاعات تکمیلی و اخذ مدارک و مستندات لازم از اشخاص ثالث، نسبت به انجام مکاتبات با رعایت سلسله مراتب اداری اقدام و از احاله کردن موضوع رفع مغایرت به مؤدیان مالیاتی اجتناب نماید. کلیه مأموران مالیاتی رسیدگی‌کننده به پرونده‌های مالیاتی می‌بایست بر اساس ادله، مستندات و مدارک مثبته ارائه شده و یا به دست آمده با رعایت قوانین و مقررات مربوط اقدام مقتضی به منظور احراز درآمد واقعی مؤدیان را به عمل آورند و نسبت به اعتراض ایشان در خصوص اطلاعات بهره‌برداری شده پیگیر و پاسخ‌گو باشند. به نظر می‌رسد تاکنون صرف امکان استفاده از حداکثر مهلت‌های قانونی مصرح در مواد قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده (ماده ۱۵۶ ق.م.م)، سبب شده بسیاری از مأموران کادر تشخیص و وصول خود را ملزم و موظف به رعایت این مهلت بدانند در صورتی که طولانی شدن فرآیند رسیدگی و تشخیص فروش، درآمد مشمول مالیات و مراحل بعد از آن نتیجه‌ای به جزء کاهش ارزش حقیقی درآمد مالیاتی به سبب گذشت زمان ندارد. این در حالی است که مأموران مالیاتی که بی‌دلیل پرونده را رسیدگی نمی‌نمایند، بر این اساس باید راه‌کاری اندیشید تا از اطاله رسیدگی و تأخیر بی مورد جلوگیری شود. اگر مالیات و اظهارنامه مؤدیان به خاطر غفلت و کوتاهی مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان شود یا غیر قابل وصول تشخیص داده شود رسیدگی به آن الزامی نبوده و مقصر به خاطر رأی هیأت رسیدگی به تخلفات اداری از خدمات مالیاتی برکنار شده و بر حسب نوع تخلف، مجازات مقرر برایش در نظر گرفته می‌شود و محکوم به تخلفات اداری خواهد شد. در این راستا در حقوق مالیاتی برخی کشـورها از جمله ایران برای تأمین و تضمین مالیات، اختیارات و اقتدارات گسترده و منحصر به فردی به دستگاه مالیاتی داده می‌شود تا با توسل به آن‌ها بتواند مالیات را در سریع‌ترین زمان و به مناسب ترین شیوه وصول نمایدکه این ضمانت های اجرایی در قالب ضمانت اجراهای اداری، کیفری و مدنی تقسیم‌بندی می‌شوند. [2] (Ameri et al, 2021: 109).

بدیهی است دستگاه مالیاتی باید در مرحله وصول وسایل مؤثری در اختیار داشته باشد تا مؤدی را به پرداخت مالیات ملزم کند و در صورت خودداری وی بتواند مالیات مالیات متعلقه را مستقیماً از اموال و دارایی او برداشت نماید و با هر گونه اقدام مؤدی برای فرار از پرداخت مالیات برخورد نموده و جلوگیری به عمل آورد [13] (Rostami, 2008: 43). با ملاک قرار دادن موازین و احکام قانونی می‌توان ظرفیت‌های وصول مالیات را شامل مواردی چون: «تقدم سازمان در وصول مالیات»، «تقسیط بدهی مالیاتی»، «صدور قرار تأمین مالیاتی»، «وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی»، «مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات»، «دریافت مالیات به صورت علی‌الحساب» و ... نام برد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

بند ۱ـ در زمان رسیدگی به پرونده (فاصله تسلیم اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدی و صدور برگ قطعی)

مفهوم معقول بودن مهلت رسیدگی‌های مالیاتی آن است که با صرف مهلتی متعارف به توان به پرونده مؤدی رسیدگی و از این طریق عدالت برقرار نمود. تعیین این که چه مهلتی متعارف و معقول است، امر آسانی نیست. بی تردید مسئله رعایت مهلت معقول رسیدگی‌های مالیاتی یکی از مباحث بسیار مهم و مؤلفه‌های اساسی حق رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی و دادرسی عادلانه است زیرا اجرای عدالت در مدت معقول رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی و دادرسی .... و یکی از ضروری‌ترین شروط یک نظام مالیاتی مؤثر و کارا است.

هر چند تبصره (۲) ماده (۱۹۰) ق.م.م مقرر داشته «... سازمان امور مالیاتی مکلف است ترتیباتی اتخاذ نماید که رسیدگی و قطعیت یافتن مالیات مؤدیان حداکثر تا یک سال پس از تاریخ تسلیم اعتراض آنان صورت پذیرد» اما در عمل رسیدگی در هر یک از این مراحل مستلزم صرف زمان طولانی به خصوص در مورد پرونده‌های پیچیده که در آن موضوعاتی به کارشناسی ارجاع می‌شود است. همین مسأله موجب وقفه مالیاتی است. بدیهی است مهلت‌های مقرر در قانون موجب ایجاد وقفه قانونی می‌شود و طبق آن قانون به مؤدی مالیاتی اجازه تأخیر در پرداخت مالیات را می‌دهد [22] (Yavari & Idrisian, 2017: 10).

تسریع در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی و دادرسی آن‌ها یکی از پایه های اساسی تدارک یک رسیدگی عادلانه است که بروز عواملی ناسنجیده و اطاله آن در روند رسیدگی نه تنها مانع تحقق درآمدهای دولت می‌گردد بلکه شاکله رسیدگی و دادرسی عادلانه را نیز خدشه وارد می‌آورد. بدین منظور در بیش‌تر کشورها در مراحل تشخیص و وصول مالیات، مرور زمان به نفع مؤدیان پیش‌بینی شده است و می‌توان آن را حقی برای مؤدی به شمار آورد [18] (Thoronyi, 2012: 197).

در ایالات متحده آمریکا، مأمور وصول مالیات می‌تواند همزمان، برخی از پایه‌های مالیاتی را همچون مالیات بر ارزش افزوده و مالیات خرده فروشی را رسیدگی نماید. بر این اساس ملاحظه می‌شود زمان به صرفه‌ای در رسیدگی مالیاتی صورت می‌پذیرد. بدیهی است در صورت تغییر مالیات در پایه مالیاتی خرده فروشی، به نسبت مالیات‌های وصول شده تغییر می‌یابد [11] (OECD: 2004). این در حالی است که با توجه به اقدامات اخیر سازمان امور مالیاتی کشور در راستای اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی اقدامات قابل توجهی در این خصوص صورت پذیرفته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

مرور زمان تشخیص مالیات[1]

مرور زمان مالیاتی، اشاره به مقرراتی که به موجب آن می‌توان عمل حقوقی معینی نظیر تشخیص و وصول مالیات، پژوهش خواهی از تصمیم مقام مالیاتی یا دادگاه بدوی و غیره را فقط طی یک دوره زمانی مشخص انجام داد [17] (Tawakkuli, 2018: 361) دارد. اگر از این مهلت و فرصت مقرر بگذرد تشخیص یا مطالبه مالیات از مؤدی سلب می‌شود. پذیرش مرور زمان از این منظر که از معلق ماندن دیون مالیاتی به مدت طولانی جلوگیری به عمل می‌آورد و بدین وسیله اداره امور مالیاتی ملزم به سرعت و دقت در کار خواهد شد [14] (Rostami, Ebadi Bashir, 2013: 537). در این مقاله مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

در قانون مالیات‌های مستقیم، مرور زمان در مرحله تشخیص پیش‌بینی شده، پیش‌بینی مهلتی برای تشخیص مالیات باعث می‌شود هم مأموران مالیاتی خود را ملزم به انجام وظیفه در مهلت مقرر بدانند تا مالیات به عنوان منبع مهم درآمد دولت به موقع وصول شود، هم تکلیف مؤدیان مالیاتی هرچه سریع‌تر روشن شود [5] (Chakad, 2006: 63).

ضمانت اجرای این قاعده در قسمت اخیر بند (۲) ماده (۲۷۰) قانون م.م آمده است که مقرر می‌دارد: «در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیرقابل وصول گردد جز در مورد اظهارنامه‌هایی که در اجرای ماده (۱۵۸) این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست مقصر به موجب رأی هیأت رسیدگی به تخلفات اداری از خدمات مالیاتی برکنار و حسب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد.»

در ایالات متحده آمریکا مقرراتی در خصوص مرور زمان مرحله تشخیص و وصول مالیات وجود دارد که این مقررات موجب کاهش وقفه مالیاتی مأموران مالیاتی می‌شود. دستگاه مالیاتی[2] معمولاً سه سال مهلت رسیدگی دارد. مرور زمان قانونی فدرال سه سال پس از ثبت اظهارنامه مالیاتی از تاریخ سررسید تسلیم اظهارنامه مؤدی شروع می‌شود. در صورتی که اظهارنامه مؤدی در مورد کتمان قابل توجه درآمد باشد این محدودیت به شش سال افزایش می‌یابد. در سایر موارد هنگامی که اظهارنامه مؤدی بیش از ۲۵٪ کم‌تر از درآمد ناخالص را نشان می‌دهد به آن سه سال افزوده می‌شود. لازم به ذکر است رسیدگی به برخی از عملکردهای مؤدیان از جمله فرار مالیاتی و تقلب مشمول مرور زمان نمی‌باشد [21] (W. Wood, 2017: 2).

---

۱. مرور زمان تشخیص: شناسایی مأخذ مالیاتی و محاسبه مالیات مربوط و ابلاغ آن به مؤدی مالیاتی باید در محدوده زمانی معینی انجام گیرد و اگر این مهلت قانونی به پایان برسد و برگ تشخیص مالیاتی به مؤدی ابلاغ نشده باشد دیگر آن مالیات قابل مطالبه از آن مؤدی نخواهد بود

مرور زمان وصول: منظور آن است وصول مالیات بعد از تشخیص و ابلاغ به مؤدی در محدوده زمانی خاصی میسر است و بعد از پایان آن مدت دیگر اقدامات اجرایی و قهری علیه مؤدی دیگر ممکن نیست

2. Internal Revenue Service

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

بند ۲ـ زمان قطعیت پرونده (بعد از ابلاغ برگ تشخیص و بررسی اعتراض مؤدی و صدور برگ قطعی)

نظر به این که اصل بر حال بودن دین است، هر مالیاتی به محض تشخیص و قطعی شدن باید پرداخت شود مگر این که قانون مهلتی را برای مؤدی پیش‌بینی کرده باشد. بر این اساس، عدم پیش‌بینی مرور زمان برای وصول مالیات‌ها در قوانین مالیاتی ایران، ایراد مهمی است که باید مورد توجه قرار گیرد. این امر می‌تواند مخاطرات جدی هم برای دستگاه مالیاتی و هم مؤدیان مالیاتی داشته باشد. از یک سو، چون زمان خاصی برای وصول مالیات مقرر نشده مأمورین وصول تلاشی برای وصول سریع مطالبات دولت از خود نشان نمی‌دهند، از سوی دیگر این مسئله گونه‌ای بلاتکلیفی برای مؤدی رقم خواهد زد که باعث نقض حقوق مؤدیان خواهد شد.

همچنین، عدم پیش‌بینی مرور زمان مالیاتی در مرحله وصول مالیات سبب می‌شود که مؤدیان بدحساب در مرحله تشخیص همکاری لازم را با اداره مالیاتی انجام نداده تا مشمول مرور زمان در این مرحله شده و از پرداخت مالیات فرار کنند که این امر با توجه به حجم کار دستگاه مالیاتی محتمل است [20] (Varasteh, 2009: 61).

اشکال دیگری که از عدم پیش‌بینی مرور زمان مالیاتی در مرحله وصول ممکن است ایجاد شود در مورد جریمه‌های مالیاتی است. به عنوان مثال ماده (۱۹۰) ق.م.م. جریمه تأخیر در پرداخت مالیات را ماهیانه ۲/۵درصد مالیات علی الحساب در نظر گرفته است. حال، چنانچه این جریمه هر ماه لحاظ شود و مالیات مورد نظر چندین سال پس از تشخیص مورد مطالبه قرار گیرد، مجموع این عوامل می‌تواند وضعیتی نامطلوب را ایجاد کند [5] (Chakad, 2006: 63). این امر نه تنها به وصول مالیات کمکی نمی‌کند؛ افزایش جریمه‌ها و انباشته شدن آن‌ها بر مالیات می‌تواند منجر به فرار مالیاتی گردد چرا که مؤدی در واقع توانایی پرداخت آن را ندارد. یکی دیگر از اشکالاتی که عدم پیش‌بینی مرور زمان می‌تواند ایجاد کند افزایش دعاوی مالیاتی است. یکی از دلایل اعمال قاعده مرور زمان کاهش بار دستگاه قضائی است و عدم پیش‌بینی آن در قانون مالیات‌ها در حقیقت نقض غرض است.

آن چه از قوانین بر می‌آید این است که طبق ماده (۲۱۰) ق.م.م هر گاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می‌کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد و یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد.

۱. پس از قطعیت بدهی ضمن تسریع در ابلاغ بدهی به مؤدی (حداکثر ظرف مدت یک هفته) در صورتی که مؤدی بدهکار است ظرف مهلت مقرر در ماده (۲۱۰) ق.م.م جهت پرداخت یا ترتیب پرداخت اقدام لازم به عمل آید.

۲. چنانچه مؤدی ظرف مهلت مقرر در ماده (۲۱۰) اقدام ننماید، در مواردی که امکان صدور سیستمی برگ اجرایی در پایان مهلت قانونی فراهم نشده است، حداکثر ظرف مهلت یک هفته برگ اجرایی صادر و ابلاغ گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

۳. در صورتی که مؤدی ظرف مهلت مقرر برگ اجرایی نسبت به پرداخت بدهی اقدام ننماید، برای وصول مالیات با رعایت مقررات فصل نهم باب چهارم و مفاد آیین نامه ماده (۲۱۸) ق.م.م از اموال مؤدی اعم از وجوه نقد، خودرو، املاک و ... نزد خود یا اشخاص ثالث به عمل آید.

از آن جا که در متن ماده به مؤدی اجازه داده است که ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد، می‌توان این گونه برداشت نمود که دستگاه مالیاتی الزامی به وصول نقدی و فوری بدهی مالیاتی نداشته و می‌تواند با مؤدی به گونه ی دیگری مانند تقسیط بدهی مالیاتی توافق نماید [15] (Rostami & Ketabi Roodi, 2013: 34).

از آن جا که اجرای مالیات پس از قطعی شدن آن تحقق می‌یابد قانون گذار در تبصره (۲) ماده مذکور به این نکته اشاره دارد که «آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی که در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می‌شود از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است» [15] (Rostami & Ketabi Roodi, 2013: 34).

ایفای اجباری پس از ابلاغ برگ تشخیص قطعی مالیات باید ظرف ده روز نسبت به پرداخت آن اقدام نماید.

در حقوق ایران نیز با توجه به مواد (۲۱۰) و (۲۱۱) ق.م.م عدم پرداخت مالیات قطعی شده تمرد تلقی می‌شود به شرط آن که برگ تشخیص مالیات به صورت واقعی به مؤدی ابلاغ شده باشد و گرنه چنان که ابلاغ قانونی باشد عدم پرداخت در مهلت تعیین شده به منزله اعتراض به تشخیص مالیات مزبور خواهد بود.

چنان که تبصره ماده (۲۳۹) ق.م.م مقرر می‌دارد در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده (۲۰۳) و ماده (۲۰۸) ابلاغ نشده باشد و مؤدی برابر مقررات این ماده اقدام نکرده باشد در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود و پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد.

تقدم سازمان در وصول مالیات این حق نمادی از حق اعمال حاکمیت از سوی دستگاه‌های حکومتی است. به علاوه تعطیل بردار نبودن ارائه خدمات عمومی نیز با این موضوع مرتبط است چرا که وصول هر چه سریع‌تر مالیات، تضمین کننده استمرار ارائه این خدمات خواهد بود. بر این اساس ماده (۱۶۰) ق.م.م مقرر داشته سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرایم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران دارای حق تقدم است[1].

۱. مستفاد از ماده (۱۶۰) ق.م.م چنان چه «شخصی که صاحبان حق نسبت به مال مورد وثیقه است» وجود داشته باشد اساساً «حقی برای سازمان امور مالیاتی جهت وصول مالیات» متصور نیست. (رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۲۶۶ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۳۰ در خصوص ابطال بخشنامه شماره ۲۳۰/۵۹۸۹/د مورخ ۱۳۹۰/۰۲/۲۸ راجع به نقل و انتقال املاک مورد وثیقه موضوع ماده (۱۶۰) قانون مالیات‌های مستقیم).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

روش‌های وصول مالیات به وسیله مأموران مالیاتی در ایران

روش پرداخت داوطلبانه

گاهی دولت‌ها بنا به شرایط اضطراری و با انگیزه‌های مختلف مردم را مخیر به پرداخت تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی خود می‌کنند. (لایحه تأدیه و تصفیه مالیاتی بعد از پیروزی انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۸)

روش وصول مالیات از طریق تخفیف و بخشودگی عمومی و روش بخشیدن جرایم مالیاتی

در مقاطعی، دولت برای ترغیب مؤدیان به پرداخت بدهی‌های مالیاتی معوق، با تصویب اعطای تخفیف یا بخشودگی (اعم از اصل و جرایم) ضمن دست یابی به مطالبات خود و تأمین منابع مالی پرونده‌های مالیاتی را مختومه اعلام می‌نمایند. مالیات های معوق عمدتاً پس از تغییر یا اصلاح قوانین، تحت عنوان بقایای مالیاتی مورد بخشودگی قرار می‌گیرد (ماده (۱۳۰) ق.م.م و تبصره آن، ماده (۱۷۴) ق.م.م).

به نظر می‌رسد در واقع هر مؤدی بدون اتلاف وقت و **انرژی** و ... صرفاً با مراجعه به اداره امور مالیاتی ذیربط و پرداخت اصل بدهی، با سهولت هر چه تمام و با عزت و احترام از بار سنگین جرایم خلاص می‌شود. لیکن با تداوم سیاست‌های بخشودگی جرایم مالیاتی، موجب می‌شود که به مرور مؤدیان همیشه این فرصت را برای خود در نظر بگیرند که زمان برای پرداخت مالیات متعلقه خود وجود دارد و بدیهی است این موضوع خود موجب وصول درآمدهای مالیاتی با حداکثر وقفه است و مؤدیان خوش حساب را بد انگیزه می‌نماید.

روش وصول مالیات از طریق مالیات‌های تکلیفی

مؤدی به معنی شخص اعم از حقیقی و حقوقی است که به دلایل مختلف (فعالیت یا درآمد، ثروت و دارایی، مصرف و...) به موجب قوانین مالیاتی مشمول پرداخت مالیات است؛ لیکن در مواردی اشخاص به لحاظ ارتباط اقتصادی و تعامل با مؤدیان و دسترسی به اطلاعات ثروت و درآمد آن‌ها به موجب قوانین عهده دار تأمین درآمدهای مالیاتی خواهندبود. عدم انجام وظیفه قانونی یاد شده، موجب اخذ جرایم عدم کسر و عدم پرداخت و نیز جریمه تأخیر و همچنین مسئولیت تضامنی متخلف در پرداخت اصل مالیات خواهد بود. مالیات‌های تکلیفی به عنوان مالیات علی‌الحساب مؤدی محسوب و جنبه قطعیت ندارد، لیکن در حساب مالیات قطعی مؤدیان قابل کسر خواهد بود.

روش وصول مالیات از طریق دریافت مالیات علی‌الحساب [1]

از جمله ظرفیت‌هایی که قانون گذار جهت وصول مالیات در نظر گرفته امکان اخذ بخشی از مالیات پیش از قطعی شدن آن است بر این اساس سازمان امور مالیاتی مجاز است که مشمولان را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد و کسر پرداخت نمی‌شود کلاً یا بعضاً مکلف نماید در طول سال مالیات متعلق را پرداخت نمایند

1. as an on_account payment and equal to a percentage of their latest finalized tax of previous years

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

(ماده ۱۶۳ ق.م.م) از جمله موارد دریافت علی الحساب مالیاتی «درآمد و کلای دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند» «درآمد ناشی از ساخت و فروش ساختمان»، «درآمد سهم صاحب سرمایه از مضاربه» و «بخشی از درآمد پزشکان» است.

لازم به ذکر است عدم پرداخت علی‌الحساب مالیاتی منجر به تعلق جرایم موضوع ماده ۱۹۰ ق.م.م خواهد شد اما جوایزی که در این ماده ذکر شده صرفاً ناظر بر مواردی است که مالیات علی الحساب به شکل «داوطلبانه» پرداخت شود و در صورت وجود تکلیف قانونی مشمول جایزه خواهد شد.

سازمان امور مالیاتی می‌تواند در خصوص اشخاصی که حین تحصیل درآمد مالیاتشان کسر نمی گردد مبلغی را به عنوان علی‌الحساب در طول سال معین نماید و مؤدی مکلف به پرداخت است [13] (Rostami, 2008: 165) .

اخیراً در ایالات متحده توافق قیمت گذاری پیشاپیش [1] که همان قرارداد حقوقی بین مؤدیان و سازمان مالیاتی پیرامون روش قیمت‌گذاری انتقالات که مؤدی باید آن را نسبت به هر گونه تسهیم و یا تخصیص درآمد، اعتبارات، کسور و تخفیف های مالیاتی در رابطه با معاملات خود به کار برد با این قراردادها در هزینه و وقت مسئولان مالیاتی و نیز مؤدیان صرفه جویی قابل توجهی صورت می‌پذیرد، است [3] (Arabmazar et al, 2014: 18). این توافقات به شرکت های چند ملیتی اجازه می‌دهد تا با IRS در مورد توافق در مورد قیمت گذاری مناسب معاملات بین شرکت‌های بین المللی مذاکره کنند. تحت فرآیند APA، مؤدی یک روش قیمت گذاری را پیشنهاد می‌نماید، روش پیشنهادی به بهترین شکل منعکس کننده قیمت تمام شده است. مؤدی مالیات باید قبل از پایان مهلت مقرر درخواست APA را به منظور ثبت اظهارنامه برای اولین سال تحت پوشش ثبت کند. در حال حاضر مؤدیان مشاغل کوچک می‌توانند APAها را با یک روند ساده و کاهش هزینه کمتر به توافق دست یابند. بر این اساس، برخی از مؤدیان مایلند قبل از ارائه اظهارنامه، از عواقب مالیاتی معاملات قبلاً انجام شده مطلع شوند. تعیین مقدمات به سازمان امور مالیاتی و مؤدی اجازه می‌دهد تا داوطلبانه در مورد معاملات این نوع توافق کنند [4] (Biller, 2000: 5) . این اگر مؤدی با تعیین IRS موافقت نکند، اداره امور مالیاتی (IRS) کاملاً از وضعیت مؤدی آگاه است و احتمالاً هر وضعیت مغایری را به چالش می‌کشد.

روش تقسیط بدهی مالیات[2]

ممکن است مؤدی مالیاتی به دلایلی قادر به پرداخت در این مهلت زمانی نباشد، لذا در برخی از کشورها مسأله تقسیط دین مالیاتی تحت شرایطی پذیرفته شده است. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند با اخذ تضمین معتبر قرار تقسیط را بدهد. نظر به این که «تقسیط» از مصادیق «پرداخت» است به بیان دیگر اثر حقوقی موافقت سازمان

1. Advance Pricing Agreement (APA)
2. Installment Agreement Request

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

با تقسیط این است که بدهی مالیاتی مؤدی در حکم «بدهی پرداخت شده» تلقی می‌شود؛ حال شدن اقساط در حقوق ایران حکم صریحی پیش‌بینی نشده است. بر این اساس می‌بایست مقرره‌ای دراین خصوص در صورتی که مؤدی یکی از اقساط مالیات تقسیط شده خویش را پرداخت نکند شایستگی اعتماد را از دست می‌دهد لذا اقساط بعدی که هنوز موعد آن نرسیده است حال و قابل مطالبه می‌گردد؛ پیش‌بینی شود.

جریمه ناشی از دیرکرد در پرداخت اقساط

به نظر می‌رسد اثر حقوقی تقسیط این است که می‌بایست تقسیط مالیات را باعث «تغییر در زمان سررسید قانونی پرداخت» تلقی کرد یعنی با پذیرش تقسیط سررسید قانونی پرداخت از زمان اولین قسط در نظر گرفته می‌شود بنابراین «وضع جریمه ناشی از پذیرش تقسیط» فاقد مبنای حقوقی تلقی می‌شود. لیکن به موجب بخشنامه ۲۳۰/۴۰۸۳۰/ص مورخ ۱۳۹۳/۰۳/۱۰ صادره از سازمان «تقسیط مالیات عملکرد، تغییر در سررسید قانونی پرداخت محسوب نگردیده و مشمول جریمه خواهد بود»[۱].

در ایالات متحده آمریکا، روش‌های پرداخت مالیات در آمریکا[۲]، چنانچه در موعد تسلیم اظهارنامه مالیاتی، مؤدی مالیات خود را به طور کامل پرداخت ننماید، برگ مطالبه‌ای[۳] مبین مبلغی که بدهی مالیاتی دارد دریافت خواهد نمود. با ابلاغ آن، فرآیند وصول مالیات آغاز می‌شود و تا زمانی که ترتیب پرداخت از سوی مؤدی صورت نگیرد و یا این که IRS نتواند به طور قانونی مالیات را وصول نماید از جمله پیاده سازی قاعده مرور زمان[۴]، فرآیند مزبور ادامه می‌یابد. این مبلغ شامل مبلغ مالیات، به اضافه هر گونه جریمه و جریمه‌ی تأخیر در پرداخت

---

۱. در پی درخواست ابطال بخشنامه یاد شده، نهایتاً در رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۴۳۴ـ۴۳۵ مورخ ۹۶/۵/۱۰ چنین آمده است که با توجه به این که حکم ماده (۱۹۰) ق.م.م اطلاق دارد و شامل کلیه مؤدیانی می‌شود که به هر دلیلی تا تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا تاریخ مطالبه یا سررسید، از پرداخت مالیات خودداری می‌کنند، بنابراین بخشنامه یاد شده در تبیین حکم مواد (۱۹۰) و (۱۶۷) ق.م.م و شیوه های اجرایی آن و مطابق قانون تلقی می‌شود

بررسی الف ـ مقدمتاً لازم به ذکر است که بخشنامه یاد شده در مورد «جریمه ناشی از دیرکرد در پرداخت اقساط» نیست؛ چرا که این نوع از جریمه، قانونی و قابل پذیرش است، بلکه موضوع آن فی الواقع «وضع جریمه ناشی از پذیرش تقسیط» است زیرا به مجرد پذیرش تقسیط بدهی توسط بدهی سازمان به مؤدی تعلق خواهد گرفت.

ب ـ استناد هیئت محترم در رأی یاد شده به اطلاق ماده (۱۹۰) ق.م.م است چرا که ماده مذکور، جریمه را شامل کلیه مؤدیانی می‌داند که به هر دلیل تا تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا «تاریخ مطالبه یا سررسید» از پرداخت مالیات خودداری می‌کنند، اما نکته اینجاست که اولاً در نتیجه اعمال ماده (۱۶۷) ق.م.م «موافقت» سازمان یا تقسیط بدهی، تحصیل می‌گردد و اثر این موافقت، فی الواقع تعویق تاریخ مطالبه یا سررسید تا زمان پرداخت اقساط خواهد بود و اساساً مفهوم «پذیرش تقسیط» نیز امری جز این تلقی نمی شود و یکی از اهداف و نتایج تقسیط اصولاً تأخیر در تاریخ مطالبه و سررسید است ، ثانیاً متعاقب موافقت سازمان با تقسیط، «خودداری از پرداخت مالیات» (مصرح در ماده ۱۹۰) فاقد معنا خواهد شد.

ج ـ هدف مقنن از وضع ماده (۱۶۷) ق.م.م که به وضوح در نص آن منعکس شده مساعدت با مؤدیانی است که فاقد قدرت پرداخت بدهی مالیاتی به صورت یک جا هستند بر این مبنا وضع جریمه ناشی از پذیرش تقسیط با هدف مصرح مقنن قابل جمع به نظر نمی‌رسد.

2. Electronic Federal Tax Payment System (EFTPS)
3. Notice
4. when the time or period for collection expires

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

مالیات[1] است که از تاریخ سررسید مالیات به موجودی پرداخت نشده مؤدی تعلق می‌گیرد. جریمه تأخیر در پرداخت [2]جریمه‌ای است که روزانه و ماهانه تا حداکثر مجاز قانون تعیین شده است.[3] چنانچه مؤدی نتواند به طور کامل پرداخت کند، می‌بایست به IRS اعلام نماید.

اگر مؤدی نتواند فوراً بدهی خود را به طور کامل پرداخت نماید، ممکن است واجد شرایط طرح پرداخت[4] شود. یکی از گزینه ها، طرح پرداخت کوتاه مدت[5] تا ۱۸۰ روز است که برای مؤدیانی که بدهی مالیاتی آنان تا ۱۰۰۰۰۰ دلار به صورت ترکیبی مالیات، جریمه و بهره بدهکار هستند، در دسترس است.

اگر نتواند مؤدی ظرف ۱۸۰ روز پرداخت نماید، ممکن است واجد شرایط پرداخت ماهانه از طریق قرارداد اقساطی[6] باشد. مؤدی می‌تواند با استفاده از برنامه توافق‌نامه پرداخت آنلاین (OPA)[7] برای طرح پرداخت درخواست دهد یا می‌تواند فرم ۹۴۶۵، درخواست قرارداد اقساط[8] را تکمیل کرده و همراه با برگ مطالبه خود پست نماید.

تنظیم قرارداد اقساطی، برای مؤدی هزینه دارد. برای مؤدیان کم درآمد، هزینه استفاده از این تسهیلات کاهش می‌یابد و در صورت اعمال شرایط خاص، از هزینه مزبور، چشم پوشی می‌شود. تا پرداخت اقساط، جریمه و جریمه‌های تأخیر[9] تا سقف مجاز قانونی همچنان به مؤدی تعلق می‌گیرد.

روش‌های قهرآمیز وصول مالیات

عملیات اجرایی شامل سه مرحله «صدور و ابلاغ برگ اجرایی»، «توقیف اموال» و نهایتاً «فروش یا تملک اموال» خواهد بود که ابعاد حقوقی این مراحل به ترتیب بررسی خواهد شد.در این روش مالیات‌های قانونی و قطعی شده مؤدیان متخلف و بد حساب که از پرداخت مالیات‌های قانونی مورد مطالبه خودداری می‌کنند و باعث اتلاف وقت و منابع دولت می‌شوند از طریق توقیف اموال یا مسدود کردن حساب‌های بانکی و ... به حیطه وصول در می‌آید (مواد (۲۱۱) تا (۲۱۷) ق.م.م).

صدور وابلاغ برگ اجرایی

هر گاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به

1. interest accrued on your unpaid balance from the date the tax was due.
2. The Unpaid Balance
3. daily and a monthly late payment penalty
4. a short_term payment plans
5. a short_term payment plan of up to 180 days
6. installment agreement
7. the Online Payment Agreement (OPA) Application
8. Form 9465, Installment Agreement Request
9. late payment penalties

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می‌کند تا ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را بدهد (تقسیط نماید)، در غیر این صورت سازمان اقدام به توقیف اموال مؤدی خواهد نمود (مواد ۲۱۰ و ۲۱۱ ق.م.م)[۱]

در ایالات متحده آمریکا اگر مؤدی نتواند طبق قرارداد اقساط کامل پرداخت کند، می‌تواند پیشنهاد مصالحه (OIC)[۲] درخواست نماید. OIC توافقی است بین مؤدیان و IRS که بدهی مالیاتی مؤدیان را با پرداخت مبلغ کاهش یافته مورد توافق حل می‌نمایند. قبل از این که پیشنهادی در این خصوص از سوی IRS توافق شود، مؤدی می‌بایست اظهارنامه‌های خود را ارسال نموده باشد، سایر پرداخت‌های مالیاتی برآورد شده برای سال جاری پرداخت شده باشد. مؤدیان ورشکستگی علنی واجد شرایط پیشنهاد مصالحه نیستند.

اگر IRS تشخیص دهد که مؤدی نمی تواند هیچ یک از بدهی های مالیاتی خود را به دلیل مشکلات مالی پرداخت نماید، IRS می‌تواند به طور موقت وصول مالیات را با گزارش غیرقابل وصول از مؤدی به تأخیر بیاندازد تا زمانی که وضعیت مالی مؤدی بهبود یابد. وصول نشدن بدهی مالیاتی به معنای از بین رفتن بدهی نیست. این بدان معناست که IRS تشخیص داده است که مؤدی را در حال حاضر توانایی پرداخت بدهی را ندارید.[۳]

قبل از تأیید درخواست برای تأخیر در جمع آوری، از مؤدی خواسته می‌شود که یک بیانیه اطلاعات مجموعه[۴] (فرم ۴۳۳-F PDF، فرم ۴۳۳-A PDF، یا فرم ۴۳۳-B PDF) را تکمیل و مدرکی برای وضعیت مالی خود ارائه نماید (این ممکن است شامل اطلاعات مربوط به دارایی ها و درآمد و هزینه های ماهانه شما).

اگر وصول مالیات به تعویق افتاد، تا زمانی که بدهی به طور کامل پرداخت نشود، جریمه و جریمه تأخیر تعلق می‌گیرد. IRS ممکن است به طور موقت برخی از اقدامات وصول (تا زمانی که وضعیت مالی مؤدی بهبود یابد)، را به حالت تعلیق درآورد. علی ایحال این موضوع مانع آن نخواهد بود که برای مؤدی که وضعیت وی به حالت تعلیق درآمده است، اعلامیه حق بدهی مالیاتی فدرال[۵] ارسال نگردد.

IRS اعلان بدهی مالیاتی فدرال[۶] را در پرونده عمومی مؤدی ثبت می‌نماید تا بدهکاران مؤدی را از بدهی مالیاتی مؤدی مطلع نماید. این اعلان را می‌توان یک ادعای حقوقی نسبت به حبس دارایی مؤدی دانست که حتی اموالی که پس از ایجاد این اعلان، از سوی مؤدی تحصیل می‌شود را نیز شامل شود. تسلیم اعلان حق مالیات

---

۱. البته به موجب مصوبات سی و یکمین و سی و دومین جلسه شورای عالی هماهنگی اقتصادی مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۰۷ و ۱۳۹۸/۰۲/۲۸ به ستاد تسهیل و رفع موانع تولید اجازه داده شده تا به منظور جلوگیری از تعطیلی بنگاه های تولیدی که طرح احیای تولید و ساماندهی مالی آن ها به تأیید آن ستاد رسیده است نسبت به تعویق یک ساله اجراییه‌هایی که به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور علیه بنگاه‌های مذکور صادر گردیده، در صورت تعیین تکلیف، استمهال و تقسیط بدهی توسط ستاد اقدام نماید همچنین سازمان امور مالیاتی می‌تواند در صورت تصویب ستاد ملی تسهیل و رفع موانع تولید، نسبت به تعویق اجراییه‌های مربوطه اقدام نماید.

2. Offer in Compromise (OIC)

3. report your account as currently not collectible

4. a Collection Information Statement

5. Notice of Federal Tax Lien

6. Notice of Federal Tax Lien

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

فدرال ممکن است بر توانایی مؤدی برای دریافت اعتبار و تسهیلات نیز تأثیر بگذارد. IRS معمولاً نمی‌تواند حق حبس را تا زمانی که مالیات، جریمه، جریمه های تأخیر و هزینه‌های ضبط به طور کامل پرداخت نشده باشد یا تا هنگامی که IRS به طور قانونی دیگر امکان وصول مالیات را ندارد، آزاد نماید.

توقیف اموال

میزانی که سازمان اقدام به توقیف می‌نماید معادل اصل و جرایم متعلق است همچنین از آن جا که اجرای این اقدامات برای سازمان هزینه بردار است به میزان ۱۰٪ بدهی مؤدی نیز به عنوان هزینه اقدامات اجرایی به این مبالغ افزوده می‌شود لازم به ذکر است در این مرحله، میزان ۱۰٪ مذکور صرفاً «توقیف» می‌شود و «تملک» این مبلغ تنها در حالتی است که مؤدی قبل از انتقال مال مذکور به نام سازمان امور مالیاتی کشور و یا دیگری حاضر به پرداخت بدهی خود باشد. هر گاه مؤدی تا انقضای ده روز از تاریخ توقیف اموال بدهی خود را تأدیه ننماید اموال توقیف شده از طریق مزایده و انتشار آگهی به فروش رسیده و کلیه بدهی و هزینه ها از حاصل فروش برداشته می‌شود مگر این که وی راجع به پرداخت بدهی با اداره امور مالیاتی توافق (تقسیط) نماید (ماده ۳۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م) نهایتاً در مورد اموال غیر منقول توقیف شده در صورتی که پس از دو نوبت آگهی خریداری برای آن پیدا نشود سازمان می‌تواند معادل کل بدهی مؤدی به علاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف تملک و بهای آن را به حساب بدهی مؤدی منظور نماید (ماده ۲۱۵ ق.م.م)

IRS ممکن است دارایی‌هایی مانند حقوق و دستمزد، حساب‌های بانکی، مزایای تامین اجتماعی و مستمری بازنشستگی را نیز توقیف کند. IRS همچنین ممکن است دارایی مؤدی (از جمله ماشین، قایق یا املاک) را مصادره[1] و ملک را برای برداشت بدهی مالیاتی بفروشد. علاوه بر این، هرگونه بازپرداخت مالیات فدرال آتی یا بازپرداخت مالیات بر درآمد ایالتی که به مؤدی تعلق می‌گیرد، ممکن است ضبط شده و برای بدهی مالیاتی فدرال مؤدی کسر شود. اگر چه مؤدی در طول فرآیند وصول مالیات از حقوق و حمایت‌هایی برخوردار است.

فروش یا تملک

برابر ماده (۲۱۵) ق.م. در مورد اموال غیر منقول توقیف شده در صورتی که پس از دو نوبت آگهی که نوبت دوم آن بدون حداقل قیمت آگهی می‌شود خریداری برای آن پیدا نشود سازمان امور مالیاتی می‌تواند مطابق ارزیابی کارشناسان رسمی دادگستری معادل کل بدهی مؤدی به علاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف تملک و بهای آن را به حساب مؤدی منظور نماید. بدین ترتیب ملاحظه می‌گردد در شرایطی که مال توقیف شده خریداری نداشته باشد همان مال به عنوان موضوع مالیات به حساب دولت منتقل می‌گردد.

1. levy (seize) assets

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

ممنوع الخروج کردن

از جمله ظرفیت های قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی و همچنین سازمان امور مالیاتی جهت وصل مالیات ممانعت از خروج بدهکاران مالیاتی از کشور است (ماده ۲۰۲) مطابق مقررات متعدد استفاده از صلاحیت یاد شده منوط به تحقق شرایطی من جمله «ابلاغ اخطار در مورد ممنوع‌الخروج کردن، قبل از ممنوع‌الخروجی و انقضای مهلت یک ماه از تاریخ ابلاغ»، «اعلام پس از ممنوع‌الخروج نمودن» و همچنین «عدم امکان اجرای سایر طرق وصول مالیات اعم از توقیف اموال، استفاده از مطالبات بدهکار از ثالث» شده است.

سایر اقدامات اجرایی

به جز ظرفیت‌های قانونی وصول مالیات که در بندهای قبلی بیان شد موارد متعدد دیگری را نیز می‌توان مطرح کرد که از آن جمله منوط نمودن صدور پروانه خروج از کشور یا تمدید پروانه اقامت و یا اشتغال برای اتباع خارجه ابطال اسناد به قصد فرار از پرداخت مالیات و پرداخت مالیاتی (ماده ۱۶۶) است.

ـ صدور قرار تأمین مالیاتی[1]: اخذ قرار تأمین مالیاتی یکی از تدابیر احتیاطی دستگاه مالیاتی برای جلوگیری از فرار مالیاتی و وصول کامل مالیات است که توسط قانون گذار پیش‌بینی شده است [6] (Emami, 2008: 37). بر این اساس مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مالی یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی درخواست صدور قرار تأمین را از هیئت حل اختلاف مالیاتی بخواهد. در صورتی که هیئت صدور قرار را لازم تشخیص دهد ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی صادر خواهد کرد. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از امال 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 این که معادل مبلغ مورد مطالبه تأمین دهند (ماده ۱۶۱ ق.م.م).

با توجه به ماده فوق، صدور قرار تأمین توسط هیئت‌های یاد شده که از مراجع حل اختلاف اداری هستند صورت می‌پذیرد و دارا بودن چنین صلاحیتی توسط یک دادگاه اداری (و نه مرجع قضایی) در چارچوب نظام قضایی ایران خلاف اصل به نظر می‌رسد. البته برخی نویسندگان امکان صدور این قرار را از مظاهر اعمال حاکمیت و در راستای قدرت عمومی تلقی کردند و همچنین با توجه به طولانی بودن روند رسیدگی در مراجع قضایی و از سوی دیگر لزوم وصول هر چه سریع تر مالیات، صدور این قرار توسط هیئت های مذکور را قابل توجیه دانسته اند به نظر می‌رسد چنانچه صدور قرار تأمین مالیاتی را در صورتی ممکن بدانیم که قاضی عضو هیئت حل اختلاف مالیاتی نیز در میان موافقان باشد عملاً تلاش می‌شود تمامی ملاحظات (تأیید مقام قضایی سرعت در صدرو رأی و تسریع در

1. Writ of attachment

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

وصول مالیات) رعایت گردد [9] (Mujibifar, 2011: 180).

بر اساس قانون FDCPA[1]، در پرونده‌های برای کاهش ارزش دارایی ها قرار صادر می‌شود و دولت می‌تواند در راستای حق حاکمیت برخی از اموال غیرمنقول مالیات دهندگان را توقیف نماید. چنین قراری صرفاً در خصوص اموال غیر منقول صورت می‌گیرد. حکم حکم بر اموال شخصی را می‌توان تنها با توقیف اموال تحت رویه های اجرایی احکام به دست آورد.[2]

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

با توجه به انگیزه عدم پرداخت مالیات از سوی مؤدیان و افزایش نرخ تورم طی سال‌های اخیر و به تبع آن کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی، همواره کاهش زمان فرآیند وصول مالیات، به منظور حفظ ارزش زمانی پول و به تبع آن افزایش درآمدهای مالیاتی مدنظر قانون گذار و دستگاه مالیاتی کشور بوده است. پس از قطعیت بدهی، وصول مطالبات قطعی با رعایت مقررات، یکی از اولویت‌های سازمان جهت تحقق کامل درآمدهای پیش‌بینی شده می‌باشد .شاید بتوان مهلت‌های قانونی اعطایی به مؤدیان به منظور پرداخت را بسته به فرهنگ مالیاتی و تمکین مؤدیان دانست و بدیهی است این موضوع نیازمند سیاست‌های بلند مدت مالیاتی جهت افزایش تمکین مؤدیان است لیکن وضع و اعمال ظرفیت‌های قانونی برای اعمال وظایف مأموران نه تنها ما را در جهت کاهش وقفه مالیاتی کمک می‌نماید بلکه در قانون مندسازی و پایبندی مؤدیان و به تبع آن ارتقاء فرهنگ مالیاتی تأثیر شگرفی خواهد داشت.

به نظر می‌رسد برخی از اعمال ظرفیت‌های قانونی از جمله اهمال در سیستم مالیاتی و یا مهلت دادن به بدهکار جهت بازپرداخت بدهی‌های معوقه نتیجه عکس داده است و این موضوع خود به تنهایی به منزله تشویق مؤدی بدحساب و مغبون ساختن مؤدیان خوش‌حساب است که تأمین منابع مالی دولت را دشوارتر می‌سازد. در عمل مشاهده شده است بخشنامه‌های صادره سازمان امور مالیاتی با افزایش مهلت پرداخت و یا تقسیط با این توجیه که باعث کاهش ورودی و وصول مالیات می‌شود، به تصویب رسیده است که در نهایت به سود کسانی است که بدهی خود را پرداخت نمی‌کنند. این در حالی است که در ایالات متحده آمریکا تقسیط اقساط صرفاً با انعقاد قراردادهای اقساط صورت می‌پذیرد[3] و به این گونه نیست که با بخشنامه‌ای تقسیط از سوی ادارات امور مالیاتی کل مؤدیان را شامل شود. در این راستا تأکید می‌نماید تنظیم قرارداد اقساطی، برای مؤدیان در نظام مالیاتی ایالات متحده، هزینه دارد و خود منجر به ورود مؤدیان به چرخه پرداخت و سازش با دستگاه مالیاتی می‌شود.

1. Federal Debt Collection Procedures Act of 1990
2. Effect of Judgment on Collection Statute of Limitations https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05_017_004
3. debit payments by entering into a Direct Debit Installment Agreement (DDIA)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

علاوه بر این موضوع، پذیرش مرور زمان صرفاً با این هدف که اداره امور مالیاتی در بازه زمانی مشخص با توجه به معیارهای دقیق تعیین مهلت معقول رسیدگی به پرونده های مالیاتی ملزم به سرعت و دقت در کار خواهد شد، فرهنگ بدی را پایه گذاری نموده است این است که همیشه مهلت و بخشودگی جرایم امکان‌پذیر است که سبب شده بسیاری از مأموران کادر تشخیص و وصول خود را ملزم و مؤظف به رعایت این مهلت بدانند. از این رو، بنابراین عدم پیش‌بینی مرور زمان در مرحله وصول مالیات در قوانین مالیاتی ما خلا بزرگی را به وجود آورده که می‌تواند پیامدهای ناگواری برای سیستم مالیاتی ما در پی داشته باشد. امید است که قانونگذار با درك این مسئله گامی به سوی حل این معضل بردارد.

در ایالات متحده آمریکا صرفاً تعلیق وصول مالیات به مدت سی روز[1] امکان پذیر است.

در خاتمه نویسنده بر خود واجب می‌داند پیشنهادات ذیل را به منظور کاهش وقفه مالیاتی در دستگاه مالیاتی ایران پیشنهاد نماید.

- کاهش مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه مالیاتی
- پیش‌بینی مقرراتی در خصوص مرور زمان مالیاتی در فرآیندهای وصول مالیات و افزایش ضمانت اجراهای مربوطه
- اعمال جریمه‌های بیش‌تر از میزان زیان درآمدی دولت
- شاخص بندی مالیات تشخیص داده شده با توجه به نرخ تورم
- کاهش مدت تقسیط بدهی مالیاتی و منطقی نمودن روش تقسیط با هدف حفظ ارزش درآمدهای مالیاتی
- مکانیزه نمودن سیستم مالیاتی به منظور دسترسی به اطلاعات کامل و شفاف.

1. the running of the collection period is suspended for 30 days: Understanding your Collection Statute Expiration Date (CSED) and the time the IRS can collect taxes

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

فهرست منابع

1. Almasi, NejadAli, Habibi Dargah, Behnam, (2013). Principles Governing the Efficient Laws on Economic Analysis of Law, Journal of Economic Law: 5_24. (Persian)
2. Ameri R, Mirghasemi S J M, Rostami V, Roohani K. (2021). Analysis of Iran's Tax Law Enforcement Guarantees and Comparing it with the UK Tax System, Tax Research Journal; 28(48):109_138. (Persian)
3. Arabmazar A, Bagheri B, Jafari Parvar M. (2014). An Investigation into Transfer Pricing (TP) in Iranian Tax System, Tax Research Journal; 22(21): 9_38. (Persian)
4. Biller John, (2000). IRS Alternative Dispute Resolution Plans by in the February 2000 issue of Tax Advisor For a detailed discussion of these Procedures, as well as other methods that may be available
5. Chakad, Barzo, (2006). Statute of Limitations for Tax Purposes and Old Claims, Tax Quarterly, No. 4. (Persian)
6. Emami, Mohammad, (2008), Public Finance Law, 2th edition, Tehran, Mizan Publishing: 37. (Persian)
7. Eva Hafmann, Katharina Gangl and Jennifer Stark, (2010). Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently Diminishing or Facilitating Trust in Tax Authorities.
8. Foroghi D, Mirzaei M, Rasaiian A. (2012). The Impact of Tax Avoidance on the Future Stock Price Crash Risk of the Listed Companies in Tehran Stock Exchange, Tax Research Journal; 20(13): 71_102. (Persian)
9. Mujibifar, Mohammad Sadeq, (2011). Mutual Rights and Duties of Taxpayers and Tax Authorities of Iran, Jangal Publishing House, Javadane: 180. (Persian)
10. Nabovi Chashmi, Seyyed Ali, Barzegar Tehmtan, Nasser, (2018). The Study and Assessment of Factors Affecting on Tax Lags in the Iranian Tax System (A Case Study of Mazandaran Province's Tax Directorate General), Tax Research Journal; 26(39): 46_68. (Persian)
11. Organisation for Economic Co_Operation and Developmet (OECD), Committee on Fiscal, Affairs Compliance Sub_group (2004). G U I D A N C E N O T E Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, P23
12. Protaba, Louis, Jean_Marie, Coutre, (2009). General Issues in legal rights and

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]

powers and tax collection, translated by Mohammad Ali Yazdanbakhsh, Khatun Publishing. (Persian)

13. Rostami, Vali, (2008). The Authorities and Powers of the Tax Authority in Iran's Tax Law, The Journal of Private Law Studies: 189-165. (Persian)
14. Rostami, Vali, Ebadi Bashir, Maqsood, (2013). The Fall of the Tax Debt, Proceedings of the Eight Iran Fiscal and Tax Policy Conference, p. 537. (Persian)
15. Rostami, Vali; Ketabi Roodi, Ahmad, (2013). The legal study about Ex officio Assessment and Enforcement of tax; Symbols of Taxation Public Power in Iranian Tax Law , Journal Encyclopedia of Economic Law, 19(2): 21-43. (Persian)
16. Susan Striz, (2010). The Key to Closing the Tax Gap: Understanding, west Virginia Law Review, 112(3), 12.
17. Tawakkul, Mohammad, (2018). International Glossary of Tax Terms, Tehran, Tax Specialist journal. (Persian)
18. Thoronyi, Victor, (2012). Tax Law Design and Drafting, translated by Morteza Molanazhar, Vol. 1, Tehran: Iranian National Tax Administration. (Persian)
19. Vakilifard, Hamidreza, Nazarpour, Mahmoud, Amouri, Mehdi, (2007). the Effect of Conducting a Tax Audit on the Legal Tax Lags (a case study of the General Department of Tax Affairs of Big Taxpayers), Tax Research Journal, (120-93): 293. (Persian)
20. Varasteh Bazqolaeh, Mohammad, (2009). Citizen Rights of Taxpayers, Public Law Master's Thesis, Faculty of Law, University of Tehran, under the guidance of Vali Rostami, 138. (Persian)
21. W. Wood, Robert, (2017). IRS Can Audit for three years, six or forever: Here' s How to Tell, Americanbarassocation
22. Yavari, Asadullah, Idrisian, Hamed, (2017). Strategies to Reducing the Delay of Tax Proceedings, Economic Law Quarterly, New Edition, 25(13): 1-26. (Persian)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-30]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.3]