

## قواعد حقوقی حاکم بر وصول مطالبات دولت از اشخاص؛ تحلیل مواد ۴۷ و ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور

سید محسن دهقان منشادی\*، ولی رستمی\*\*

### چکیده

مهم‌ترین مؤلفه قانون کارآمد و جامع در نظام قضایی تمام کشورها و به تبع آن در نظام قضایی جمهوری اسلامی ایران، پیش‌بینی ضمانت‌اجراهای مؤثر در خصوص اجرای قانون موضوعه است؛ قوانینی که در زمینه وصول مطالبات دولت در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران وضع شده‌اند، به منظور تأمین منافع و مصالح عمومی، واجد ضمانت‌اجراها و قواعد خاصی‌اند که از اقتدار و حاکمیت برتر دولت نشئت می‌گیرند و از سایر ضمانت‌اجراهای معمول، متمایزند. این قواعد ویژه که عمدتاً در مواد ۴۷ و ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی مرتبط تبلور یافته است، صرفاً شامل مطالبات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و منصرف از مطالبات شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی است؛ مگر آنکه مطابق با الحاقات بعدی قانون، به مطالبات نهادهای دیگر تسری یافته باشند. به‌رغم اهمیت و فواید زیاد این موضوع، تمایل قانون‌گذار به تسری و توسعه دامنه شمول این قواعد، متأسفانه نظام حقوقی حاکم بر آن، به‌ویژه در مقام اجرا از ابهاماتی برخوردار است و جامع و کامل نیست.

واژگان کلیدی: دولت، اجرای احکام، وصول مطالبات، اشخاص حقوقی حقوق عمومی، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی

\* قاضی دادگستری، کارشناس ارشد حقوق عمومی دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)

manshadi.mohsen@yahoo.com

\*\* دانشیار گروه حقوق عمومی و بین‌الملل دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

vali.rostami@yahoo.com

## مقدمه

آنچه مسلم است همه افراد باید در برابر قانون حقوق و اختیارات یکسانی داشته باشند و در عمل در خصوص دستیابی افراد اعم از حقیقی و حقوقی به ضمانت‌اجراهای قانونی و استفاده از ابزار و قدرت پیش‌بینی‌شده در قانون برای احقاق حق، نباید تفاوتی میان آن‌ها وجود داشته باشد؛ اما بعضاً قانون‌گذار برای وصول مطالبات دولت، قواعد خاصی را وضع کرده است که وصول طلب را برای دولت تسهیل کرده است و در واقع ابزارها و ضمانت‌اجراهایی را در اختیار دولت قرار داده است که اشخاص عادی قادر به استفاده از این ابزارها نیستند.

این موضوع در مواد ۴۷ و ۴۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ بیان شده است. ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی مقرر می‌دارد: «مطالبات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از اشخاصی که به موجب احکام اسناد لازم‌الاجرا به مرحله قطعیت رسیده است، بر طبق مقررات اجرایی مالیات‌های مستقیم قابل وصول خواهد بود.» ماده ۴۷ قانون مذکور اشعار می‌دارد: «در مواردی که برای تقسیط بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی یا دادن مهلت به بدهکاران مزبور و نیز جریمه‌های نقدی ناشی از استنکاف یا عدم پرداخت به موقع بدهی به موجب مقررات خاص یا مقررات عمومی تعیین تکلیف نشده باشد، نحوه عمل بر طبق آیین‌نامه‌ای است که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و پس از تصویب هیئت وزیران به موقع اجرا گذاشته می‌شود.» در تبصره این ماده نیز چنین آمده است: «چنانچه بدهی‌های موضوع این ماده از ارتکاب جرائم یا تخلفاتی ناشی شده باشد، استیفای طلب دولت از طریق تقسیط بدهی یا دادن مهلت، مانع از تعقیب قانونی متخلفین یا مجرمین ذی‌ربط توسط دستگاه‌های اجرایی مربوط یا سایر مراجع ذی‌صلاح نخواهد بود.»

با توجه به اینکه در مواد مذکور، شقوق مختلفی برای وصول مطالبات دولت پیش‌بینی شده است، لازم است ابعاد و زوایای این مواد مورد بررسی و کنکاش قرار گیرد تا پاسخ این سؤالات مشخص شود که منظور از مطالبات، مقررات خاص و مقررات عمومی در مواد فوق کدام است و نحوه وصول مطالبات دولت و قواعد خاص حاکم بر آن چگونه است؟

در راستای یافتن پاسخ این سؤالات با توجه به موضوع مقاله که مبتنی بر تحلیل قواعد خاص وصول مطالبات دولت از اشخاص در مواد ۴۷ و ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور می‌باشد، ابتدا لازم است مفهوم واژه دولت و انواع مطالبات آن در مواد قانونی فوق (مفاهیم) و چرایی و ضرورت وضع قواعد خاص وصول مطالبات دولت از اشخاص (مبانی) را بررسی کنیم که تحت عنوان «مفاهیم و مبانی» در بند یک آمده است؛ سپس در بند ۲ قواعد اصلی وصول مطالبات دولت از اشخاص در چهارچوب ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور و در بند ۳ قواعد موضوع ماده ۴۷

قانون یادشده در خصوص تقسیط بدهی اشخاص به دولت و دادن مهلت به بدهکاران مزبور تحلیل شده و در پایان نتیجه بحث ارائه شده است. شایان ذکر است که این تحقیق از نوع تحلیلی توصیفی بوده و روش تحقیق نوشتار حاضر، استناد به منابع کتابخانه‌ای نظیر کتب و مقالات می‌باشد. در خصوص پیشینه تحقیق، درخور ذکر است که تاکنون تحقیق جامعی با عنوان موضوع این مقاله صورت نگرفته است و صرفاً جناب آقای دکتر صادق منتهی‌نژاد در کتاب «محشای حقوقی، قانونی و مالی قانون محاسبات عمومی» نکات کاربردی مختصری درباره مواد ۴۷ و ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور توضیح داده‌اند که تحلیلی از قواعد وصول مطالبات دولت محسوب نمی‌شود و متفاوت با نوع نگاه تحلیلی این مقاله است (منتهی‌نژاد، ۱۳۸۷).

### ۱. مفاهیم و مبانی

در این قسمت ابتدا مفاهیم دولت و انواع مطالبات دولت مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد که ایضاً آن‌ها برای ورود به موضوع بحث لازم و ضروری است؛ سپس دلایل ضرورت وضع قواعد خاص وصول مطالبات دولت، تحلیل و تبیین می‌شود تا با دستمایه کافی به بررسی موضوع پرداخته شود.

#### ۱-۱. مفهوم دولت (وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی)

اصطلاح دولت در قوانین و مقررات حقوقی ما در مفاهیم مختلفی به کار رفته است؛ به طور کلی این اصطلاح در سه مفهوم رواج پیدا کرده است (رستمی، ۱۳۹۶: ۲۴۴). دولت در مفهوم اول، گاهی به معنی مجموع قوای حاکم بر کشور یعنی قوای سه‌گانه مجریه، قضائیه و مقننه و در واقع معادل و مترادف «حکومت» به کار رفته است. این اصطلاح دولت را در مقابل مردم یا ملت که مرکب از اشخاص است، قرار می‌دهد. دولت در مفهوم دوم، به معنی «کشور» در نظر گرفته شده است که عبارت است از گروهی معین از مردم که در سرزمین معینی تحت حکومتی معین قرار دارند؛ در این مفهوم موسع، حکومت یکی از ارکان دولت است. در مفهوم سوم، عمدتاً در قوانین و مقررات، دولت در مفهوم مضیق آن به معنی «قوة مجریه» به کار رفته است که یکی از ارکان حکومت را تشکیل می‌دهد.

البته در قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های دولتی، با توجه به نصوص قوانین و رویه قضایی مربوط، به‌ویژه رأی وحدت‌رویه مورخ ۲۷ اردیبهشت ۱۳۶۱، هیئت عمومی دیوان عدالت اداری (ابوالحمد، ۱۳۶۹) اطلاق واژه دولت منحصرأ شامل دستگاه‌های حاکمیتی و غیرانتفاعی دولت، یعنی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و منصرف از دستگاه‌های تصدی‌گرایانه و انتفاعی دولت، یعنی شرکت‌های دولتی است؛ بنابراین در مواد مذکور نیز به‌درستی صرفاً از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی نام می‌برد و از شرکت‌های دولتی ذکری به میان نیامده است. شرکت‌های دولتی در

این خصوص، تابع مقررات مندرج در آیین‌نامه‌های مالی و محاسباتی خود هستند. پس واژه دولت، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی را با تعاریف قانونی مذکور در مواد ۲ و ۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶، مواد ۱ و ۲ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ شامل می‌شود که در کتاب‌های حقوق اداری مورد نقد و بررسی قرار گرفته‌اند (امامی و استوارسنگری، ۱۳۸۹: ۱۳۱) که پرداختن به آن‌ها در این مقال نمی‌گنجد.

### ۱-۱-۱. انواع مطالبات دولت (وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی)

به‌طورکلی مطالبات دولت اعم از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی را می‌توان با توجه به ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶، به سه دسته شامل مطالبات ناشی از احکام قطعی صادره از دادگاه‌ها، احکام قطعی صادره از مراجع اختصاصی اداری (مراجع شبه قضایی) و اسناد لازم‌الاجرا تقسیم کرد. البته اگر بخواهیم نگاه جزئی‌تری به این موضوع داشته باشیم، موارد آن بسیار زیاد است که از آن جمله می‌توان به مطالبات بانکی دولت، مطالباتی که دولت به دلایل متفاوت از کشورهای دیگر دارد که خارج از حیطه این بخش قرار می‌گیرند، اشاره کرد؛ بنابراین در بحث مطالبات به موارد زیر بسنده می‌کنیم:

الف) مطالبات ناشی از احکام قطعی دادگاه‌ها؛

ب) مطالبات ناشی از احکام قطعی مراجع اختصاصی اداری (مراجع شبه قضایی)؛

ج) مطالبات ناشی از اسناد لازم‌الاجرا.

لازم به ذکر است که در ماده مذکور، واژه احکام از حیث مرجع صادرکننده به‌صورت مطلق آمده است؛ مع الوصف در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران، مراجع صادرکننده احکام قطعی قابل اجرا صرفاً دو مرجع فوق، یعنی دادگاه‌ها و مراجع اختصاصی اداری (مراجع شبه قضایی) می‌باشند؛ این تقسیم‌بندی نیز بر همین اساس صورت گرفته است. البته احکام دادگاه‌ها و مراجع مذکور را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد:

اول، احکامی که جنبه مطالباتی برای دولت دارد. ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی در واقع بیانگر نحوه اجرای چنین احکامی است که در مباحث آتی بدان خواهیم پرداخت. البته در ماده ۳۳ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۶، استثنایی در این خصوص وجود دارد که مقرر می‌دارد: «مطالبات دولت ناشی از آراء و احکام قطعی صادره، بر طبق مقررات اجرایی احکام قضایی است.» بدیهی است حکم مقرر در این ماده صرفاً ناظر بر مطالبات دولت ناشی از آراء و احکام قطعی صادره از هیئت‌های مستشاری و محکمه تجدیدنظر دیوان محاسبات کشور است که وصول این نوع

مطالبات بر این اساس، مطابق قانون اجرای احکام مدنی و قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی انجام می‌شود؛

دوم، احکامی که فاقد جنبه مطالباتی (پرداخت پول) هستند. تمام احکامی که توسط دادگاه‌ها و مراجع اختصاصی اداری صادر می‌شود، دارای وصف مطالباتی (پرداخت پول) برای دولت نیست؛ بلکه احکامی نیز وجود دارد که اجرای یک تعهد به نفع دولت را شامل می‌شود که فاقد جنبه مطالباتی است و اجرای این‌گونه احکام صادره از دادگاه‌ها تابع اجرای احکام دادگستری است.

از سوی دیگر در این ماده، افزون بر احکام قطعی، از اسناد لازم‌الاجرا نیز نام برده است که منظور همان اسناد ثبتی مذکور در قانون ثبت و قانون دفاتر اسناد رسمی است. انواع اسناد لازم‌الاجراء شامل سند رهنی، سند شرطی، سند معامله با حق استرداد، سند وثیقه‌ای و سند ذمه‌ای می‌باشد. اجرای اسناد رهنی و شرطی و معاملات با حق استرداد و سایر معاملات وثیقه‌ای تابع مواد ۳۴ و ۳۴ مکرر «قانون ثبت» و ماده ۱۰۸ آیین‌نامه «اجرای اسناد رسمی» است. اجرای اسناد ذمه‌ای تابع مقررات نظام‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی مصوب ۱۳۲۲ می‌باشد (جعفری‌لنگرودی، ۱۳۶۷: ۱۹۶-۱۹۴). البته در خصوص وصول مطالبات دولت ناشی از این نوع اسناد نیز استثنائاتی در قوانین و مقررات وجود دارد. مطابق ماده ۹۱ آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌های وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، «مطالبات موسسه از اشخاصی که به موجب احکام اسناد لازم‌الاجرا به مرحله قطعیت رسیده است، بر طبق مقررات اجرایی قانون اجرای احکام و آیین‌نامه اجرایی اسناد رسمی قابل وصول خواهد بود» (متنی‌نژاد، ۱۳۸۳: ۱۱۲).

## ۲-۱. ضرورت وضع قواعد خاص وصول مطالبات دولت

ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین از این دست که در مباحث بعدی بدان خواهیم پرداخت، از جمله ماده ۳۳ قانون دیوان محاسبات، ماده ۳۴ قانون معادن ایران، ماده ۸ قانون امور گمرکی، ماده ۵۰ قانون تأمین اجتماعی و... دولت را در زمینه دریافت مطالباتش نسبت به سایر افراد (حقیقی و حقوقی) در موضع برتری قرار می‌دهد. در اینجا این سؤال مطرح می‌شود که آیا باید این موارد را خلاف عدالت و آن را نابرابری دانست یا اینکه آن را عین عدالت تلقی نمود؟

در نظام خدمات عمومی، دولت از حدود نظارت بر فعالیت‌های آزاد پا را فراتر نهاده است و در مواردی که لازم و حیاتی تشخیص می‌دهد، رأساً تأمین نیازها و منافع عمومی را به‌عهده می‌گیرد؛ از طرفی چون خدمات عمومی متعلق به عموم جامعه است و منافع آن عاید تمام افراد می‌گردد، قانون‌گذار برای حفظ منافع عمومی در برابر منافع خصوصی، برای دولت که مسئول اداره خدمات

است، حق تقدم قائل شده است و به آن امتیازاتی داده است که هیچ شخصی جز او حق استفاده از آن‌ها را ندارد. امتیازات مزبور به امتیازات ناشی از قدرت عمومی یا امتیازات حقوق عمومی موسوم اند. در حقیقت، هدف از وضع این امتیازات و سایر قواعد خاص حقوق اداری آن است که دولت قدرت لازم را برای پیشبرد هدف‌های عمومی داشته باشد و بتواند وظایف خود را که به منافع عمومی مربوط است، به گونه مطلوبی انجام دهد و سازمان‌های عمومی بتوانند به طور منظم به انجام وظایف خود ادامه دهند (طباطبایی مؤتمنی، ۱۳۸۷: ۲۷۲-۲۷۱). از جمله این قوانین، قوانین ویژه مربوط به اجرای احکام به نفع دولت است که امتیازات ویژه‌ای را به دولت در این زمینه اعطا کرده است که اشخاص عادی از آن محروم هستند. البته با توضیحاتی که بیان شد، نمی‌توان آن را نابرابری دانست؛ بلکه با توجه به وظایفی که دولت دارد و لزوم تداوم و استمرار آن خدمات که نیازمند بودجه و امکانات مالی فراوان است، دولت باید این امکان را داشته باشد تا بتواند از طریق راه‌های خاص و خلاف معمول، مطالبات خود را وصول کند. در این راستا، جهات زیر نیز مثبت این ادعا است که وضع قواعد ویژه برای اجرای احکام به نفع دولت به دلیل انجام خدمات عمومی توسط دولت و نیاز به امکانات مالی برای انجام خدمات مذکور است:

الف) همان طور که قبلاً اشاره شد، احکامی را که جنبه مطالباتی (پرداخت پول) برای دولت داشته باشند، می‌توان از طریق قواعد خاص اجرا کرد و احکامی که فاقد جنبه مطالباتی باشد، نحوه اجرای آن‌ها مانند سایر موارد اجرای احکام است که در بردارنده امتیاز خاصی برای دولت نیستند؛

ب) از سوی دیگر، ماده ۳۴ قانون دریایی ایران مصوب سال ۱۳۴۳ بیان داشته است: «مطالبات ممتاز مربوط به مؤسسات دولتی، آنچه مربوط به اعمال تصدی دولت است، طبق مقررات این قانون و آنچه مربوط به اعمال حاکمیت است طبق مقررات مربوط به وصول مالیات‌ها خواهد بود.» بنابراین طبق این ماده، زمانی دولت می‌تواند از اختیارات ویژه برای وصول مطالبات خود استفاده کند که حکم، ناشی از امور حاکمیتی باشد (انجام خدمات عمومی) و در مواردی که ناشی از اعمال تصدی باشد، فاقد چنین اختیاراتی است.<sup>۱</sup>

## ۲. قواعد وصول مطالبات دولت، موضوع ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی

همان طور که ذکر شد، آنچه در ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی آمده است، درباره وصول مطالبات دولت است؛ یعنی زمانی که آرای دادگاه‌ها وصف مطالباتی داشته باشد، باید بر طبق ماده

۱. لازم به ذکر است که طرح ماده ۲۴ قانون امور دریایی، فقط یک مثال بوده و برای درک بهتر موضوع، آورده شده است.

۴۸ قانون مذکور عمل کرد؛ ولی در مواردی که آرای دادگاه‌ها وصف مطالباتی نداشته باشد، باید بر طبق قانون اجرای احکام مدنی عمل نمود. ماده ۳۴ قانون اجرای احکام در اجرای حکم تفاوتی میان اشخاص حقیقی و حقوقی قائل نشده است؛ پس اگر رأی یا حکمی صادر شود که اشخاص بر اساس آن مکلف به اجرای تعهد به نفع دولت گردند که فاقد جنبه مطالباتی به نفع دولت باشد، دیگر نمی‌توان موضوع را تابع قانون محاسبات عمومی و به تبع آن مقررات اجرایی قانون مالیات‌های مستقیم دانست؛ بلکه این‌گونه موضوعات، تابع قانون اجرای احکام مدنی می‌باشد (منتی‌نژاد، ۱۳۸۳: ۱۲۱-۱۲۲).

لازم به ذکر است که ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی و متعاقب آن مقررات اجرایی قانون مالیات‌های مستقیم، صرفاً مربوط به آن قسمت از آراء و احکام مربوط به دولت بوده که وصف مطالباتی داشته باشد؛ بنابراین اگر رأی یا حکمی از مراجع صالح صادر و بر اساس آن اشخاص مکلف به اجرای تعهد به نفع دولت گردند که اجرای آن فاقد جنبه مطالباتی به نفع دولت باشد، اجرای آن تابع قانون «اجرای احکام مدنی مصوب ۱۳۵۶ و قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی مصوب ۱۳۹۴» است.

بدین ترتیب، قانون‌گذار به منظور افزایش امکان وصول مالیات، به‌ویژه در صورتی که مؤدی از انجام وظایف قانونی خود در پرداخت مالیات خودداری کند، تضمین‌هایی را پیش‌بینی کرده و در اختیار دستگاه مالیاتی قرار داده است تا با توسل به آن‌ها بتواند مالیات مؤدیان را وصول کند (رستمی، ۱۳۸۷). ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی مقرر کرده است مطالبات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی بر طبق مقررات مالیات‌های مستقیم قابل وصول است. با این حال به غیر از ماده مذکور، مقررات دیگری نیز وجود دارد که نحوه وصول مطالبات دولت را به ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی یا مقررات اجرایی مربوط به وصول مالیات‌های مستقیم (موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶) ارجاع داده است؛ از جمله ماده ۳۴ قانون دریایی ایران مصوب سال ۱۳۴۳، ماده ۳۰ قانون معادن مصوب ۱۳۷۷/۳/۲۳ مجلس شورای اسلامی و ماده ۸ قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰ که مقرر داشته‌اند هر آنچه از مطالبات دولت که مربوط به اعمال حاکمیت می‌باشد، طبق مقررات مربوط به وصول مالیات‌های مستقیم قابل وصول خواهد بود. اخیراً نیز ماده ۲ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ به سازمان

خصوصی سازی اجازه داده است که برای وصول سود سهام عدالت از شرکت های سرمایه پذیر و سایر اقساط معوق شرکت های واگذار شده از طریق ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور اقدام نماید.<sup>۱</sup> بنابراین، هر حکمی که قانون مالیات های مستقیم در خصوص وصول قهری مالیات بیان کرده است، برای اجرای آراء و احکام مذکور در ماده ۴۸ و قوانینی که برشمردیم، قابل استناد است و باید مطابق آن، احکام اجرا گردد. مهم ترین تضمین یا به عبارتی اقتدار و اختیار دستگاه مالیاتی در این مرحله، وصول مالیات به وسیله عملیات اجرایی یا وصول قهری و اجباری مطالبات است؛ بنابراین لازم است نحوه وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی در راستای اجرای مفاد ماده ۴۸ قانون محاسبات و به تبع آن مقررات اجرایی وصول مالیات های مستقیم، اندکی توضیح داده شود.

### ۲-۱. وصول مالیات و مطالبات از طریق عملیات اجرایی

وصول مالیات آخرین مرحله مالیات است و برای دستگاه مالیاتی اهمیت بسزایی دارد؛ زیرا این مرحله نتیجه نهایی مالیات است؛ لذا چنانچه دستگاه مالیاتی نتواند مالیات را وصول کند، زحمات مراحل قبل از بین می رود؛ بدین لحاظ قانون گذار اختیارات و اقتدارات خاص و گسترده ای به دستگاه مالیاتی در این مرحله داده است که با توسل به آنها بتواند سریع و آسان مالیات را وصول کند (رستمی، ۱۳۹۶: ۳۴۴) که بدون تردید مهم ترین آنها، وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی است (رستمی، ۱۳۹۶: ۱۷۵).

به طور کلی می توان گفت اصل بر این است که در راستای اطمینان فی مابین مؤدی و دولت، مؤدی با اختیار خویش مالیات متعلقه را پرداخت کند؛ اما چنین اصلی استثنابردار است و اعمال استثناء، ناشی از اعمال حاکمیت دولت و جنبه آمرانه مالیات است (کتابی رودی، ۱۳۹۱: ۱۱۳). مهم ترین جنبه این استثناء، وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی است که علیه مؤدی وظیفه نشناس و مستنکف از پرداخت مالیات به کار می رود.

نکته مهم در این خصوص آن است که قانون گذار، اختیارات و اقتدارات لازم برای انجام این تضمین را به دستگاه مالیاتی داده است تا بتواند رأساً بدون مراجعه به دادگستری از طریق اداره اجرائیات خود، برای وصول مالیات اقدام کند. این سازوکار باعث می شود که وصول مالیات با سرعت بیشتری انجام شود و از این رو می توان آن را مهم ترین ضمانت اجرا برای وصول مالیات دانست (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ۱۶۸).

۱. «مطالبات ممتاز مربوط به مؤسسات دولتی، آنچه مربوط به اعمال تصدی دولت است، طبق مقررات این قانون و آنچه مربوط به اعمال حاکمیت است، طبق مقررات مربوط به وصول مالیات ها قابل وصول خواهد بود.»



عملیات اجرایی وصول مالیات که طبق ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی شامل سایر مطالبات دولت می‌شود، به موجب فصل نهم باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم تحت عنوان وصول مالیات طی مواد ۲۱۰-۲۱۸ و آیین‌نامه اجرایی وصول مالیات‌ها موضوع ماده ۲۱۸ قانون مذکور، در سه مرحله جداگانه به ترتیب شامل مرحله صدور برگ اجرایی، مرحله توقیف اموال و مرحله فروش اموال، انجام می‌گیرد.

لازم به ذکر است که طبق ماده ۲۱۶ قانون مذکور، مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از عملیات اجرایی، هیئت حل اختلاف مالیاتی است که به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی می‌کند و رأی صادر خواهد کرد؛ رأی صادره قطعی و لازم‌الاجراست.

## ۲-۲. شرایط توقف عملیات اجرایی وصول مطالبات دولت از طریق عملیات اجرایی مالیات‌های مستقیم

به طور کلی طبق مفاد آیین‌نامه یادشده و سایر قوانین و مقررات مربوط، شکایت از عملیات اجرایی وصول مالیات‌ها مانع جریان این عملیات نیست، مگر در موارد زیر:

الف) مؤدی نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی حسب مقررات این آیین‌نامه اقدام کند؛  
 ب) هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، برای رسیدگی، قرار توقف موقت عملیات اجرایی را صادر نماید. قرار مزبور وقتی صادر خواهد شد که شاکی معادل میزان بدهی، وجه نقد تودیع و رسید آن را ارائه نماید یا تضمین کافی بپردازد. البته در صورتی که هیئت دلایل شاکی را قوی بداند یا شکایت شاکی مستند به سند رسمی یا احکام قطعی مراجع قضایی یا اسناد اداری باشد، بدون اخذ تأمین قرار توقف عملیات اجرایی را صادر می‌نماید (ماده ۵۸ آیین‌نامه و تبصره یک آن)؛

ج) نقض رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی توسط شورای عالی مالیاتی یا دادنامه صادره توسط دیوان عدالت اداری یا مراجع قضایی ذیصلاح. با توجه به تکلیف قانونی شعب دیوان عدالت اداری مبنی بر رسیدگی خارج از نوبت پس از صدور دستور موقت، مسئولین ذی‌ربط سازمان امور مالیاتی کشور مکلفند در اسرع وقت و در مهلت قانونی نسبت به ارسال پاسخ به شعب دیوان اقدام نمایند؛

د) درخصوص پرونده‌های موضوع تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۱</sup> در صورت قطعیت مالیات، پرونده در هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم مطرح و چنانچه مطالبه مالیات از غیر مؤدی مورد تأیید هیئت یادشده باشد، حکم بر رفع تعارض صادر خواهد کرد (تبصره ۲ ماده ۵۸ آیین‌نامه)؛

ه) هرگاه مؤدی مالیاتی در حین اجرا فوت کند، عملیات اجرایی تا زمان معین شدن ورثه قانونی یا قیم آنان (در صورت محجور بودن ورثه) متوقف می‌ماند؛ لیکن اداره اجرا می‌تواند در صورتی که جزء ماترک مؤدی موجودی نقدی باشد، به میزان بدهی با رعایت تشریفات قانونی و قبل از تعیین شدن ورثه قانونی یا قیم آنان از محل موجودی برداشت کند (ماده ۶۱ آیین‌نامه). مطابق تبصره ماده ۵۸ آیین‌نامه، توقف عملیات اجرایی جز در مواردی که بیان شد، تخلف انتظامی است و دادستان انتظامی مالیاتی موظف به رسیدگی و تقاضای مجازات متخلف یا متخلفین از هیئت عالی انتظامی مالیاتی<sup>۲</sup> می‌باشد.

### ۳. قواعد موضوع ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی کشور درباره تقسیط بدهی اشخاص به دولت و دادن مهلت به بدهکاران مزبور

ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی کشور، نحوه تقسیط بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی یا دادن مهلت به بدهکاران مزبور را در صورتی که در مقررات خاص یا مقررات عمومی تعیین تکلیف نشده باشد، به آیین‌نامه‌ای که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، ارجاع داده است؛<sup>۳</sup> بنابراین در صورتی که برای دادن مهلت و تقسیط

۱. این تبصره مقرر می‌دارد: «در مواردی که مالیات به هر علت از غیر مؤدی مطالبه شده باشد، پس از تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی، مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله‌ای که باشد کأن لم یکن تلقی می‌گردد و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده، ظرف یک سال از تاریخ صدور رأی هیئت مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.»

۲. لازم به ذکر است به موجب ماده ۲۶ قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و تبصره آن، هیئت رسیدگی به تخلفات اداری جایگزین هیئت عالی انتظامی مالیاتی شده است.

۳. این ماده مقرر می‌دارد: «در مواردی که برای تقسیط بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی یا دادن مهلت به بدهکاران مزبور و نیز جریمه‌های نقدی ناشی از استنکاف یا عدم پرداخت به موقع بدهی به موجب مقررات خاص و مقررات عمومی تعیین تکلیف نشده باشد، نحوه عمل بر طبق آیین‌نامه‌ای است که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و پس از تصویب هیئت وزیران به موقع اجرا گذارده می‌شود.»

بدهی و اخذ بهره و خسارت تأخیر تأدیه، مقررات خاصی تعیین شود یا بر طبق احکام دادگاه‌ها ترتیبی مقرر شده باشد، مقررات خاص و مدلول حکم دادگاه قابل اجرا خواهد بود.<sup>۱</sup>

به‌طورکلی، از ماده ۴۷ قانون مذکور، سه حالت در خصوص تقسیط بدهی و دادن مهلت به بدهکاران دولت برداشت می‌شود که ذیلاً به ترتیب بررسی خواهند شد.

### ۱-۳. وجود مقررات عمومی

اگر مقررات عمومی در این خصوص وجود داشته باشد، باید بر طبق آن عمل کرد. این نوع مقررات در حال حاضر مقررات موضوع «قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی» مصوب ۱۳۹۴/۳/۲۳ می‌باشد که در ماده یک مقرر می‌دارد: «هر کس به موجب حکم دادگاه به دادن هر نوع مالی محکوم شود و از اجرای حکم خودداری کند، هرگاه محکوم به عین معین نباشد، آن مال اخذ، به محکوم‌له تسلیم می‌شود. در صورتی که رد عین ممکن نباشد، یا محکوم به عین معین نباشد، اموال محکوم‌علیه با رعایت مستثنیات دین، مطابق قانون نحوه اجرای احکام مدنی و سایر مقررات مربوط، توقیف و از محل آن حسب مورد محکوم به یا مثل یا قیمت آن استیفا می‌شود.» مطابق ماده ۲ قانون مزبور، «مرجع اجراکننده رأی، اعم از قسمت اجرای دادگاه صادرکننده اجراییه یا مجری نیابت، مکلف است به تقاضای محکوم‌له از طریق پیش‌بینی شده در این قانون و نیز به هر نحوی دیگر که قانوناً ممکن باشد، نسبت به شناسایی اموال محکوم‌علیه و توقیف آن به میزان محکوم به اقدام کند.» طبق ماده ۳ قانون مذکور، «اگر استیفای محکوم به از طریق مذکور در این قانون ممکن نگردد، محکوم‌علیه به تقاضای محکوم‌له تا زمان اجرای حکم یا پذیرفته شدن ادعای اعسار او یا جلب رضایت محکوم‌له حبس می‌شود. چنانچه محکوم‌علیه تا سی روز پس از ابلاغ اجراییه، ضمن ارائه صورت کلیه اموال خود، دعوی اعسار خویش را اقامه کرده باشد، حبس نمی‌شود، مگر اینکه دعوی اعسار مسترد یا به موجب حکم قطعی رد شود.»

ماده ۱۱ قانون یادشده در خصوص دادن مهلت و حکم تقسیط بدهی محکوم‌علیه مقرر می‌دارد: «در صورت ثبوت اعسار، چنانچه مدیون متمکن از پرداخت به نحو اقساط شناخته شود، دادگاه ضمن صدور حکم اعسار با ملاحظه وضعیت او مهلت مناسبی برای پرداخت می‌دهد یا حکم تقسیط بدهی او را صادر می‌کند. در تعیین اقساط باید میزان درآمد مدیون و معیشت ضروری او لحاظ شده و به نحوی باشد که او توانایی پرداخت آن را داشته باشد...» مطابق تبصره ۱ این ماده، «صدور حکم

۱. ماده ۷ آیین‌نامه دادن مهلت و نحوه تقسیط بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و خسارت تأخیر تأدیه، مصوب ۲۹ آبان ۱۳۵۱ کمیسیون مجلس شورای ملی سابق با اصلاحات بعدی آن.

تقسیم یا دادن مهلت به مدیون، مانع استیفای بخش اجراشده آن از اموالی که از محکوم علیه به دست می آید یا مطالبات وی نیست». همچنین تبصره ۲ ماده مذکور، امکان تعدیل اقساط را پیش بینی نموده و مقرر می دارد: «هریک از محکوم له یا محکوم علیه می تواند با تقدیم دادخواست، تعدیل اقساط را از دادگاه بخواهد. دادگاه با عنایت به تورم بر اساس اعلام مراجع رسمی قانونی کشور یا تغییر وضعیت معیشت و درآمد محکوم علیه، نسبت به تعدیل میزان اقساط اقدام می کند.»

همان طور که گفته شد، در متن ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی، اقدام به تقسیم یا اعطای مهلت توسط وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی بر اساس آیین نامه ماده مذکور، مشروط به این گردیده است که به موجب مقررات خاص یا مقررات عمومی تعیین تکلیف نشده باشد. در حال حاضر نیز با تصویب قانون نحوه اجرای محکومیت های مالی مصوب ۱۳۹۴ به شرحی که گذشت، در برخی موارد در خصوص تقسیم بدهی ناشی از محکومیت های مالی تعیین تکلیف شده است؛ بنابراین گرچه حکم مذکور در ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی کشور، خاص بدهی اشخاص به دستگاه های دولتی است و طبق اصول، قانون عام نمی تواند اصولاً ناسخ قانون خاص باشد، عمل به آیین نامه و دادن مهلت به اشخاص و وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی که در مباحث بعدی به آن خواهیم پرداخت، در برخی موارد جای تأمل دارد (منتی نژاد، ۱۳۸۳: ۱۱۳).

### ۳-۲. وجود مقررات خاص

در صورتی که قانون خاصی در خصوص تقسیم بدهی یا دادن مهلت به بدهکاران وجود داشته باشد، طبیعی است که ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی دیگر قابل اجرا نخواهد بود. برای مثال، یک نمونه از مواردی که قانون گذار مقررات خاصی را در این خصوص (تقسیم بدهی) وضع کرده است، مربوط به مالیات است.

در این خصوص، مهم ترین ماده درباره تقسیم مالیات، ماده ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم است که مقرر می دارد: «وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یک جا نیستند، از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیم نماید.»

### ۳-۳. رعایت آیین نامه موضوع ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی کشور

در صورتی که مقررات عام و خاص در خصوص نحوه تقسیم بدهی وجود نداشته باشد، باید مطابق آیین نامه ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی عمل کرد. آیین نامه اجرایی ماده ۴۷ قانون مذکور تا مدت ها تصویب و ابلاغ نشده بود و به همین دلیل به استناد تبصره ذیل ماده ۱۴۰ قانون محاسبات

عمومی مصوب ۱۳۶۶، آیین‌نامه اجرایی ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ که مربوط به همین موضوع است، ملاک عمل قرار می‌گرفت (منتهی‌نژاد، ۱۳۸۳: ۱۱۸). لازم به ذکر است که هیئت‌وزیران به‌جای تدوین و تصویب آیین‌نامه جدید، در تاریخ ۱۳۸۴/۰۵/۰۹ با اعمال تغییراتی در عنوان و متن، این آیین‌نامه را اصلاح و به‌عنوان آیین‌نامه ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ تنفیذ کرده است که در ذیل به آن پرداخته می‌شود.

با توجه به این آیین‌نامه، به‌طور کلی بدهی‌های دولت و نحوه پرداخت آن را می‌توان به موارد زیر تقسیم کرد.

### ۱-۳-۳. بدهی‌های ناشی از مسائل استخدامی (متعهدین به خدمت)

مطابق ماده یک اصلاحی آیین‌نامه فوق، «در مورد مطالبات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از مستخدمین دولت ناشی از آراء و احکام قطعی صادره از مراجع ذی‌صلاح دیوان محاسبات کشور و احکام صادره از دادگاه‌های کیفری مربوط به تکالیف استخدامی آنان در مورد آن قسمت که متعلق حق مدعی خصوصی می‌باشد و همچنین سایر مطالبات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از مستخدمین دولت ناشی از ارتباط استخدامی آنان، وزارتخانه یا مؤسسه بستانکار می‌تواند با در نظر گرفتن وضع مالی بدهکار با دادن مهلت تا سه ماه یا تقسیط بدهی به مدت ۱۲ ماه موافقت کند. دادن مهلت و تقسیط به مدت بیشتر در صورتی که با توجه به مراتب فوق مقتضی باشد، در هر مورد موکول به پیشنهاد وزارتخانه یا مؤسسه مربوط و موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد».

### ۲-۳-۳. بدهی‌های غیر استخدامی (ناشی از قرارداد و دعاوی حقوقی)

در این خصوص ماده ۲ آیین‌نامه مذکور مقرر کرده است: «در مورد مطالبات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از سایر اشخاص ناشی از آراء و احکام قطعی صادره از مراجع ذی‌صلاح، دیوان محاسبات و احکام صادره از دادگاه‌های حقوقی یا قراردادها و همچنین سایر مطالبات، وزارتخانه یا مؤسسه بستانکار می‌تواند با در نظر گرفتن وضع مالی بدهکار با دادن مهلت تا سه ماه و تقسیط طلب به مدت دوازده ماه موافقت کند. دادن مهلت و تقسیط آن برای مدت بیشتر در صورتی که با توجه به مراتب فوق مقتضی باشد، در هر مورد موکول به پیشنهاد وزارتخانه یا مؤسسه بستانکار و موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد».

بدیهی است که وزارتخانه یا مؤسسه بستانکار مجبور به دادن مهلت یا تقسیط بدهی نیست؛ بلکه با توجه به ماده یک اصلاحی و ماده دو که از کلمه «می‌تواند» استفاده کرده است، سازمان یا مؤسسه مربوط در دادن یا ندادن مهلت یا تقسیط بدهی مختار است.

### ۳-۳-۳. تقسیط با معرفی ضامن معتبر

طبق ماده ۳ آیین نامه، «دادن مهلت یا تقسیط بدهی با اخذ تضمین ملکی یا بانکی باید انجام شود، مگر اینکه شخص بدهکار قادر به دادن تضمین نباشد که در این صورت مقام مربوطه باید با دریافت تضمین شخصی با رعایت صرفه و صلاح دولت، به هر نحو که مقتضی می‌داند، عمل کند».

### ۳-۳-۴. خسارت تأخیر تأدیه

ماده ۵۲۲ قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی مصوب ۱۳۷۹/۱/۲۱ در خصوص خسارت تأخیر تأدیه ناشی از تورم مقرر داشته است:

«در دعاوی ای که موضوع آن دین و از نوع وجه رایج بوده و با مطالبه دائن و تمکن مدیون، مدیون امتناع از پرداخت نموده، در صورت تغییر فاحش شاخص قیمت سالانه از زمان سررسید تا هنگام پرداخت و پس از مطالبه طلبکار، دادگاه با رعایت تناسب تغییر شاخص سالانه که توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین می‌گردد، محاسبه و مورد حکم قرار خواهد داد، مگر اینکه طرفین به نحوه دیگری مصالحه نمایند؛ لیکن این موضوع به این خاطر از حساسیت خاصی برخوردار است که آیین نامه جهت «دادن مهلت و تقسیط بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و خسارت تأخیر تأدیه» مقررات خاصی را در این زمینه وضع کرده است که به ظاهر برای گرفتن خسارت تأخیر تأدیه از اشخاص، شروط مقرر در قانون آیین دادرسی مدنی در خصوص دریافت خسارت تأخیر تأدیه، از جمله شرط مطالبه دائن و متمکن بودن مدیون، برای گرفتن خسارت لحاظ نشده است و این امر بسته به تصمیم مقام صلاحیت‌دار می‌باشد. مطابق آیین نامه مذکور، خسارت تأخیر تأدیه زمانی از بدهکار قابل وصول خواهد بود که بدهی خود را در پایان مهلت یا اقساط آن پرداخت نکند که در این صورت صدی دوازده در سال باید خسارت تأخیر تأدیه بدهد.<sup>۱</sup>

البته قوانین و مقررات دیگری نیز در زمینه خسارت دیرکرد مطالبات دولت وجود دارد که ذیلاً به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود.

الف) ماده ۱۴۰ قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰ مقرر کرده است: «از تاریخ قطعی بودن مطالبه علاوه بر مابه‌التفاوت، به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر معادل نیم درصد دریافتی جریمه دیرکرد احتساب و دریافت می‌شود.»

ب) ماده ۶۲ آیین نامه قانون معادن مصوب ۱۳۷۷/۱۲/۲۳ که مقرر می‌دارد:

۱. ماده ۴ آیین نامه دادن مهلت و نحوه تقسیط بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و خسارت تأخیر تأدیه

«جدول ضرر و زیان ناشی از دیرکرد پرداخت مطالبات حقوق دولت به شرح زیر تعیین می‌شود:

۱. تا (۶) ماه تأخیر به ازای هر ماه معادل (۱) درصد مطالبات قطعی شده؛
۲. از (۶) ماه تا یک سال به ازای هر ماه تأخیر مازاد بر (۶) ماه معادل (۳) درصد مطالبات قطعی شده؛
۳. از یک سال تأخیر به بالا برای هر ماه تأخیر مازاد بر یک سال معادل (۳) درصد مطالبات قطعی شده.»

لازم به ذکر است مواردی که در این دو بند بیان شد، حصری نیستند و مصادیق تمثیلی آن برای درک بهتر موضوع بحث، ذکر گردیده‌اند.

### ۵-۳-۳. بخشودگی خسارت تأخیر تأدیه

در صورتی که گرفتن خسارت تأخیر تأدیه بنا به نظر مقامی که برای دادن مهلت تعیین گردیده است، مصلحت باشد که از گرفتن آن انصراف داده شود، پس از پیشنهاد مقام مذکور و موافقت دیوان محاسبات، تمام یا قسمتی از خسارت تأخیر تأدیه بخشوده خواهد شد (ماده ۶ آیین‌نامه مذکور). همچنین ماده واحده «قانون بخشودگی مطالبات وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی از مستخدمین دولتی در مواردی که مقررات خاصی وجود ندارد» مصوب ۶۶/۷/۱۹ بیان می‌کند: «در مواردی که مقررات خاصی برای بخشودن مطالبات وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی از مستخدمین دولت، دانشجویان، دانش‌آموزان، هنرجویان و کارآموزان متعهد خدمت ناشی از ارتباط استخدامی یا تعهد خدمت در دستگاه‌های مزبور وجود نداشته باشد، مطالبات مذکور در صورت ازکارافتادگی (به تشخیص کمیسیون پزشکی منتخب وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی) یا مفقودالاثر شدن یا شهادت آن‌ها به تأیید بنیاد شهید یا فوت آنان با تأیید وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی ذی‌ربط، کلاً یا بعضاً قابل بخشودن می‌باشد.»

### نتیجه

وصول مطالبات دولت از اشخاص که به موجب ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور به روش عملیات اجرایی وصول مالیات‌های مستقیم ارجاع داده شده است، از مظاهر حاکمیت و اقتدار دولت محسوب می‌شود که بدون مراجعه به دادگستری از طریق واحد اجرائیات اداره امور مالیاتی صورت می‌گیرد. همچنین جلب همکاری و مشارکت بدهکاران و ترغیب و تشویق آن‌ها به پرداخت داوطلبانه و با رضایت بدهی خود باید مقدم بر استفاده از این سازوکار اقتداری باشد و لازم است توسل به این

وسیله در حداقل ممکن به‌عنوان آخرین راه‌حل با رعایت بدهکاران دولت صورت گیرد تا خدشه‌ای به اصل اطمینان بین مردم و اداره و تمکین داوطلبانه آن‌ها به وجود نیاید.

در باره ابهام دامنه شمول این احکام خاص اقتداری، باید گفت که استفاده از اختیارات خاص برای وصول مطالبات دولت، اغلب زمانی است که موضوع حکم و مطالبات ناشی از آن از اعمال حاکمیت دولت ناشی شده باشد؛ بنابراین شرایط خاص مقرر در ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور مختص مطالبات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی است و قابل استفاده برای شرکت‌های دولتی نیست و نحوه وصول مطالبات این‌گونه شرکت‌ها تابع آیین‌نامه مالی آن‌ها می‌باشد، مگر در موارد خاصی که قانون چنین اختیاری را برای یک شرکت دولتی پیش‌بینی کرده باشد؛ به‌عنوان مثال می‌توان به ماده ۲ قانون «الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)» مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ که به سازمان خصوصی‌سازی به‌عنوان یک شرکت دولتی اجازه داده است برای وصول سود سهام عدالت از شرکت‌های سرمایه‌پذیر و سایر اقساط معوق شرکت‌های واگذار شده از طریق ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی کشور اقدام نماید، اشاره کرد.

از سوی دیگر، قواعد مربوط به دادن مهلت به بدهکاران و نحوه تقسیط بدهی اشخاص به دولت که در ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی کشور و آیین‌نامه اجرایی آن آمده است، در واقع تمهیداتی برای تسهیل وصول مطالبات دولت با توجه به وضعیت تمکن مالی بدهکاران دولت محسوب می‌شود که آن هم صرفاً ناظر بر مطالبات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و منصرف از شرکت‌های دولتی است. اجرای این قواعد در خصوص مطالبات دولت ناشی از احکام دادگاه‌های دادگستری محل بحث و تأمل است؛ اما با توجه به ذکر این نوع مطالبات در آیین‌نامه یادشده، باید قائل به جمع استفاده از قواعد اجرای احکام دادگستری و قواعد آیین‌نامه باشیم؛ به‌نحوی که در صورت عدم امکان اعطای مهلت و تقسیط بدهی از سوی اجرای احکام دادگستری، امکان آن طبق قواعد آیین‌نامه موصوف فراهم شود و منتفی نگردد؛ مقتضی است این ابهام در اصلاحات آتی این آیین‌نامه مرتفع گردد.

پیش‌بینی خسارت تأخیر تأدیه، آن هم به میزان صدی دوازده در سال از تاریخ تأخیر در پرداخت بدهی در پایان مهلت یا در سررسید اقساط آن به‌نحو مقرر در ماده ۴ آیین‌نامه موضوع ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی کشور، از لحاظ موازین شرعی محل اشکال و تأمل است. شاید به همین علت هیئت‌وزیران به‌جای تدوین و تصویب آیین‌نامه موضوع این ماده، آیین‌نامه قبلی موضوع قانون محاسبات سابق مصوب ۱۳۵۱/۸/۲۹ کمیسیون داری مجلس شورای ملی سابق را در تاریخ ۱۳۸۴/۵/۹ با اعمال اصلاحاتی در عنوان و متن، البته بدون تغییر و اصلاح ماده بحث‌انگیز مذکور، به‌عنوان آیین‌نامه موضوع ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ تنفیذ کرده است.



البته وجود چنین حکمی با توجه به حکم مشابه در ماده ۵۲۲ قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹ در مورد تعدیل دین در صورت تغییر فاحش شاخص قیمت سالانه، موجه و ضروری به نظر می‌رسد.

در نهایت، با توجه به اینکه وصول طلب دولت و اجرای احکام صادره به نفع دولت به دلیل حمایت از تداوم خدمات عمومی باید بسیار سریع انجام شود و قوانین و مقررات تدوین شده در این خصوص به دلیل ابهام و نارسایی مفاد و نحوه اجرای آن‌ها ناکارآمد هستند، پیشنهاد می‌شود قانونی جامع و شفاف در خصوص وصول مطالبات و نحوه اجرای احکام صادره به نفع دولت تصویب شود.

## منابع

## فارسی

- ابوالحمد، عبدالحمید (۱۳۶۹)، «پیرامون یک رأی وحدت‌رویه هیئت عمومی دیوان عالی کشور و مسئله شخصیت حقوقی دولت»، نشریه دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، ش ۲۵.
- امامی، محمد؛ استوارسنگری، کورش (۱۳۸۹)، حقوق اداری، ج ۱، تهران: نشر میزان.
- تروتابا، لویی وژان ماری کوتره (۱۳۸۷)، حقوق مالیاتی، ترجمه محمدعلی یزدان بخش، تهران: نشر خاتون.
- ثورونی، ویکتور (۱۳۸۴)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه مرتضی ملانظر، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۶۷)، دانشنامه حقوقی، ج ۱، تهران: انتشارات امیرکبیر.
- رستمی، ولی؛ سپهری، کیومرث (۱۳۸۹)، «اجرای احکام مدنی علیه اشخاص حقوقی حقوق عمومی، موانع و راهکارها»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۴۰، شماره ۲.
- رستمی، ولی (۱۳۸۷)، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۸، شماره ۳.
- رستمی، ولی؛ خسروی، احمد (۱۳۹۰)، «حل و فصل اختلافات گمرکی و آیین دادرسی آن در حقوق ایران»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، دوره ۴۱، شماره ۴.
- رستمی، ولی، کتابی رودی، احمد (۱۳۹۱)، «تشخیص علی‌الرأس و عملیات اجرایی مالیات؛ نمودهای قدرت عمومی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، دوفصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی، ش ۲، سال ۱۹.
- رستمی، ولی، قهوه چیان، حمید (۱۳۹۶)، حقوق مالی و محاسباتی، تهران: نشر دادگستر.
- رستمی، ولی (۱۳۹۶)، گفتارهایی در حقوق اداری، تهران: انتشارات خرسندی.
- رستمی، ولی، قهوه چیان، حمید (۱۳۹۶)، حقوق مالی و محاسباتی، تهران: نشر دادگستر.
- رنجبری، ابوالفضل (۱۳۸۵)، حقوق مالیه و مالیه عمومی، چاپ هفتم، تهران: انتشارات مجد.
- سلسله ذاکری، امید (۱۳۹۰)، محشای قانون دیوان محاسبات کشور، تهران: انتشارات مجد.
- طباطبایی مؤتمنی، منوچهر (۱۳۸۷)، حقوق اداری، چاپ پانزدهم، تهران: انتشارات سمت.
- عراقی، سیدحسین (۱۳۸۰)، کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور، چاپ چهارم، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.
- کتابی‌رودی، احمد (۱۳۹۱)، بررسی امتیازات قدرت عمومی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
- معجیبی‌فر، محمدصادق (۱۳۹۰)، حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه مالیاتی ایران، تهران: انتشارات جنگل.
- مدنی، سید جلال‌الدین (۱۳۷۰)، آیین دادرسی مدنی (اجرای احکام)، چاپ دوم، تهران: انتشارات گنج دانش.
- منتی‌نژاد، صادق (۱۳۸۳)، «دیوان محاسبات کشور»، مجله دانش حسابرسی، شماره ۱۳.

- منتهی‌نژاد، صادق (۱۳۸۷)، محشای حقوقی، قانونی و مالی قانون محاسبات عمومی، چاپ دوم، تهران: انتشارات دیوان محاسبات کشور.