بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرایی مالیات ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان

ولی رستمی[۱]

احمد کتابی‌رودی[۲]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۳/۱۳ دریافت پذیرش: ۱۳۹۱/۶/۲۹

چکیده

به‌طور کلی مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می‌رود و به‌عنوان مهمترین منبع درآمدهای عمومی، نقشی برجسته ای در تأمین هزینه‌های عمومی ایفاء می‌کند. به نحوی که می‌توان گفت تداوم فعالیت‌های دولت به وصول مالیات بستگی دارد. بدین لحاظ در حقوق مالیاتی بیشتر کشورها از جمله ایران و انگلستان برای تأمین و تضمین مالیات، به دستگاه مالیاتی قدرت اعمال ضمانت‌های اجرایی فوق‌العاده و منحصر به‌فردی اعطاء می‌شود تا با توسل به آن‌ها بتواند مالیات را به‌خوبی و به‌موقع تشخیص و وصول نماید. این ضمانتهای اجرایی را می توان در قالب ضمانت‌های اجرایی اداری، کیفری، مدنی و سایر ضمانت‌های اجرایی تقسیم بندی نمود که در این مقاله، با توجه به قوانین و مقررات و همچنین اسناد رسمی در دسترس، به بررسی و تطبیق هر کدام از آن‌ها در دو کشور ایران و انگلستان خواهیم پرداخت. البته نباید این نکته را از ذهن دور داشت که اراده و خواست مردم، عمده ترین نقش را در اجرای قانون مالیات‌ها و اعمال ضمانت های اجرایی ایفاء می‌کند و بدین لحاظ، مؤثرترین عامل موفقیت در تضمین اجرای این قوانین، همانا جلب مشارکت و همکاری مؤدیان و در رأس آن ارتقای فرهنگ مالیاتی جامعه خواهد بود. بنابراین در کلیه جوامع، رشد و آگاهی مردم نسبت به قوانین و پیامدهای آن اصلی است که موجب هر چه بارورتر شدن نظام‌ها می‌شود.

واژه های کلیدی: مالیات، ضمانت اجرا، مؤدی، دستگاه مالیاتی، ایران، انگلستان

۱- عضو هیأت علمی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران vali.rostami@yahoo.com

۲- کارشناس ارشد حقوق عمومی دانشگاه تهران (نویسنده مسئول) ketabi.ahmad@alumni.ut.ac.ir

۱- مقدمه

ضمانت اجرا عبارت است از: «قدرتی که برای به کار بستن قانون یا حکم دادگاه یا قراردادها و غیره از آن بهره برده می شود» (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۵: ص۶۶). در قوانین و مقررات مالیاتی قریب به اتفاق کشورها در بسیاری از مواد قانونی، تکالیفی برای مؤدیان مالیاتی، مأموران مالیات، یا اشخاص ثالث اعم از دولتی و خصوصی مقرر شده است. هر تکلیفی جهت اجرا باید ضمانت اجراهای مؤثر اداری، کیفری یا حقوقی داشته باشد در غیر اینصورت آن تکالیف برای مکلفین در زمره قواعد اخلاقی محسوب می گردد.

هرگاه مؤدیان مالیاتی در ارائه اظهارنامه مرتکب تخلف شده و یا صداقت و راستگویی را مراعات ننمایند و یا قصد فرار از پرداخت مالیات را داشته باشند، با ضمانت های اجرایی متعددی مواجه خواهند شد. ضمانت های اجرایی مالیاتی با اهداف زیر تحقق می پذیرد:

الزام مؤدیان به رعایت مقررات و تکالیف قانونی؛ تنبیه و مجازات مؤدیانی که قصد فرار از مالیات را داشته اند و تعیین و وصول خساراتی که در نتیجه عدم رعایت تکالیف و مقررات قانونی به دولت وارد شده است (پیرنیا، ۱۳۴۴: ص۱۲۶).

به طورکلی بر طبق این اهداف، نویسندگان ضمانت‌های اجرایی مالیاتی را به سه دسته تقسیم می کنند: ۱- ضمانت‌های اجرایی اداری یا مالیاتی که صرفاً جنبه مالی داشته و دستگاه مالیاتی می تواند این اقتدار را رأساً اعمال نماید؛ ۲- ضمانت‌های اجرایی کیفری که مؤدی متخلف را به مجازات‌های کیفری از جمله جزای نقدی و حبس محکوم می‌نماید؛ و ۳- الزام به جبران خسارت یا ضمانت اجرای مدنی که دستگاه مالیاتی عموماً از طریق محاکم عمومی به اعمال آن‌ها می پردازد (رستمی، ۱۳۸۷).

کسانی که با تاریخ انگلستان آشنایی داشته باشند به خوبی می‌دانند که موضوع وضع مالیات‌ها مهمترین نقش را در تحول سیاسی و اجتماعی این کشور داشته است. قسمت عمده ای از تاریخ این کشور را مبارزه بین پادشاه و مجلس آن کشور برای تصویب مالیات ها و نظارت بر مخارج عمومی تشکیل می دهد. در نتیجه همین مبارزات مردمی بود که برای اولین بار یکی از مهمترین اصول حقوق اساسی ملت‌ها که اصل قانونی بودن مالیات‌هاست، در کشور انگلیس تثبیت شد (پیرنیا، ۱۳۴۴: ص۲۷) و روز به روز بر توسعه امر مالیات در این کشور افزوده گردید و الگوبرداری از این نظام به مرور گسترش یافت به طوری که می توان گفت حقوق مالیاتی حدود ۶۰ کشور جهان از نظام حقوق مالیاتی انگلستان برگرفته شده است (ثورونی، ۱۹۹۸: ۲۶). در این مقاله سعی شده است هر یک از این

ضمانت‌های اجرایی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان به روش تطبیقی مورد بررسی و مداقه قرار گرفته تا از این طریق نواقص و نارسایی‌های نظام موجود شناسایی و در جهت اصلاح آن‌ها گامی مهم برداشته شود. بدین منظور برای جمع آوری اطلاعات مورد نیاز از قوانین و مقررات مربوطه، کتب، مقالات و رساله‌های منتشر شده و همچنین از مجموعه دستورالعمل‌ها و دفترچه راهنماهای مؤدیان کشور انگلستان که در سایت رسمی سازمان مالیاتی این کشور منتشر شده، بهره‌گیری شده است. علاوه بر آن احکام مرتبط وارده در لایحه تحول نظام مالیاتی کشور که هم اکنون با قید دو فوریت در مجلس شورای اسلامی در جریان تصویب می باشد، متناسب با هر مبحث مورد نقد و بررسی قرار گرفته است.

۲- ضمانت‌های اجرایی اداری

ضمانت‌های اجرایی اداری مالیاتی شامل تشخیص علی‌الرأس، جرایم مالیاتی، محرومیت از معافیت‌های مالیاتی و اجرای مالیات است که در این قسمت به بررسی هرکدام در دو کشور ایران و انگلستان می پردازیم.

۲-۱- تشخیص مالیات به طریق علی‌الرأس

در اکثر منابع از تشخیص علی‌الرأس به عنوان مهم ترین ضمانت اجرایی اداری در مرحله تشخیص یاد شده است (وارسته باز قلعه، ۱۳۸۸: ص ۵۸). این ضمانت اجرا در قبال مؤدیانی اعمال می شود که با دستگاه مالیاتی همکاری نمی‌کنند و علی رغم این که باید وظایف خود را در قبال دستگاه مالیاتی مهم و جدی تلقی نمـایند، در مورد آن سهل انگاری می‌کنند (فورمن و ماولس، ۲۰۰۲ :۲). و در نتیجه به جای اظهارنامه و سایر اسناد و مدارک مؤدی تشخیص سازمان به صورت علی‌الرأس مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد (پیرنیا، ۱۳۴۴: ص ۱۲۷)

از مهمترین مواردی که سازمان مالیاتی ایران قادر خواهد بود تا از اقتدار خویش بهره گیرد، بر طبق ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مشخص گردیده که شامل: عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان در موعد مقرر؛ خودداری مؤدی از ارایه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود[۱] در صورت درخواست کتبی اداره امور مالیاتی؛ غیر قابل رسیدگی بودن یا عدم قبول دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی

۱- منظور از محل کار در مورد اشخاص حقوقی نیز همان اقامتگاه قانونی آن ها می باشد مگر این که مؤدی قبلاً مرکز عملیات خود برای ارایه دفاتر و اسناد و مدارک را کتباً به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام نموده باشد.

برای محاسبه درآمد مشمول مالیات با نظر اداره امور مالیاتی و یا وجود درآمد ناشی از فعالیت‌های مکتوم که مستند به دلایل و قراین کافی باشد.

البته بحث موارد تشخیص علی‌الرأس صرفاً مربوط به ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیست، بلکه این مورد در مواد دیگری از جمله مواد ۳۰، ۹۰، ۱۱۳، ۱۶۹، ۱۸۱ و ۲۲۸ که همگی مربوط به مؤدیانی است که در انجام وظایف خود قصور نموده یا تخلفی کرده اند، به دستگاه مالیاتی جواز استفاده از ضمانت‌اجرای تشخیص علی‌الرأس را اعطا نموده است. این مهم در مورد مالیات‌های غیرمستقیم نیز پیش‌بینی گردیده است؛ چنانچه قانون مالیات بر ارزش افزوده در ماده ۲۶ خود تشخیص علی الرأس را به عنوان ضمانت اجرای عدم ارائه دفاتر و اسناد در نظر گرفته است.

مطابق ماده ۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم برای تحقق تشخیص علی‌الرأس می‌بایست دو اقدام اساسی را انجام داد:

۲-۱-۱- انتخاب قرینه یا قرائن مالیاتی

طبق ماده ۹۸ ق.م.م در ابتدا اداره امور مالیاتی باید تحقیقات و بررسی های لازم را انجام داده و اطلاعات مورد نیاز خود را از مراجع ذی‌ربط اعم از دولتی یا غیر دولتی گردآوری نموده و سپس با توجه به وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی قرینه یا قرائن و رقم آن ها را با توجیه کافی در گزارش خود ذکر نماید (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ص۱۳۸).

ماده ۱۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم، قرائن مالیاتی را این گونه تعریف نموده و بر می‌شمارد: «قرائن مالیاتی عبارت است از: عواملی که در هر رشته شغلی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس به کار می رود و فهرست آن به شرح ذیل می باشد:

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

۲-۱-۲- اعمال ضرایب مالیاتی

از آن جایی که این قرینه یا قرائن مالیاتی باید در ضرایب مالیاتی ضرب گردد، بنابراین شناخت مفهوم ضرایب مالیاتی نیز از اهمیت برخوردار است. ماده۱۵۳ ق.م.م در این زمینه می گوید: «ضرایب مالیاتی

عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصلضرب آن‌ها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی الرأس درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد».

تشخیص مالیات به صورت علی‌الرأس هر چند از تقلب و تخلف مالیاتی جلوگیری به عمل می‌آورد اما عاری از معایب نیز نمی‌باشد، چرا که بر طبق این شیوه گاهی منابع مشمول مالیات به درستی و دقیق ارزیابی نمی‌گردد و همچنین در صورت بهبود شرایط اقتصادی مؤدی، چون نشانه‌های خارجی به کندی دچار تغییر می‌شود تا حدودی غیرمنصفانه به نظر می‌رسد. این شیوه صرفاً برای بررسی تحقیق در مورد درستی اظهارنامه‌ها به کار می‌رود و کمتر به عنوان شیوه‌ای مستقل برای تشخیص مالیات کاربرد دارد (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۴: ص ۸۹). خوشبختانه اخیراً تلاش‌های زیادی در جهت اصلاح نظام تشخیص علی‌الرأس صورت گرفته است که از جمله مهمترین اقدامات می‌توان به اصلاحاتی اشاره داشت که در لایحه تحول نظام مالیاتی کشور وارد شده و در شرف تصویب قرار دارد. بر همین اساس در ماده ۱۷ لایحه مذکور، ضمن اینکه تعیین مالیات را بر مبنای اظهارنامه مؤدی دانسته، به سازمان مالیاتی اجازه داده است در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه در مهلت قانونی و مطابق با مقررات مربوط خودداری نماید، نسبت به تنظیم اظهارنامه برآوردی (متضمن درآمد و هزینه) و مطالبه مالیات متعلق اقدام نماید. بر طبق ماده اخیرالذکر ضمن اینکه ماده ۹۷ق.م.م و تبصره‌های ذیل آن اصلاح می‌گردد، مواد ۱۵۸،۱۵۴،۱۵۳،۱۵۲،۹۸ و تبصره‌های ذیل آنها نیز حذف خواهد شد.

البته به نظر می‌رسد تنظیم اظهارنامه برآوردی چیزی شبیه به همان تشخیص علی‌الرأس بوده و تنها تفاوت در امکان انتخاب قراین و اعمال ضرایب باشد. با این حال باید منتظر ماند تا پس از تصویب لایحه مذکور در قالب قانون، دستورالعمل اجرایی مربوط به این ماده نیز تهیه و تصویب گردد و براساس آن بتوان ارزیابی درستی از اصلاحات به عمل آمده انجام داد.

در حقوق مالیاتی انگلستان[1] آنچه که بتوان مستقیماً با تشخیص علی الرأس در حقوق مالیاتی ایران مطابقت داد به سختی قابل تشخیص است. اما در شرایطی خاص می توان برخی از موارد را از بعضی

۱- در ارتباط با ساختار سازمانی مالیات در کشور انگلستان باید اشاره نمود که امروزه در این کشور «سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی»"Her Majesty's Revenue & Customs (HMRC)" به عنوان نهادی که در تاریخ ۱۸ آوریل ۲۰۰۵ میلادی با ادغام دو نهاد «درآمد داخلی»"Inland Revenue" و «مالیات بر درآمد داخلی و گمرکات سلطنتی» "Her Majesty's Customs and Excise" ایجاد گردید، ایفای وظیفه می نماید و مسئولیت دریافت هر گونه مالیات از اشخاص حقیقی و حقوقی در انگلستان و یا خارج از انگلستان را بر عهده دارد و همچنین وظیفه دارد تا پرداخت سریع و صحیح مالیات توسط مؤدیان را تضمین نماید.

جهات با تشخیص علی‌الرأس مرتبط دانست. از جمله بحث تخمین یا برآورد مالیات است که توسط دستگاه مالیاتی صورت می‌گیرد. هر گاه مؤدی اظهارنامه خویش را در موعد مقرر به دستگاه مالیاتی تحویل ندهد، دستگاه مالیاتی، مالیات مربوطه را به صورت تخمینی محاسبه خواهد کرد[1] و مؤدی مؤظف است این مبلغ را به همراه جریمه تأخیر پرداخت نماید. این مالیات تنها زمانی قابل تغییر است که مؤدی اظهارنامه ارائه دهد که البته در این صورت جرایم دیر کرد خود را نیز خواهد پرداخت (دفترچهٔ راهنمای ضرب العجل تسلیم اظهارنامه مالیاتی و جرایم[2]). این مالیات که بر اساس تخمین دستگاه مالیاتی محاسبه می گردد، در حکم مالیات قطعی خواهد بود.

دستگاه مالیاتی انگلستان تحت شرایط خاص دیگری رأساً به محاسبه مالیات[3] می پردازد و آن در مواردی است که خود مؤدی از دستگاه مالیاتی تقاضای محاسبه مالیات متعلقه را بنماید یا اینکه مؤدی اظهارنامه را فرستاده باشد، اما دستگاه مالیاتی با ارزیابی مؤدی موافقت ننماید (دفترچهٔ راهنمای درک و بررسی نحوه محاسبه مالیات شما[4]).

مشهود است که در کشور انگلیس در مقایسه با کشورمان تشخیص علی الرأس به عنوان ضمانت اجرای نهایی کمتر مورد استعمال قرار می گیرد، چرا که در این کشور الزامات ابتدایی در تکمیل و ارسال اظهارنامه به شیوه خوداظهاری به نحو مطلوب اعمال شده و راه را برای هرگونه تشخیص مالیات به صورت تخمینی و یا محاسبه مالیات به صورت علی‌الرأس بسته است. حتی در مواقعی که امکان توسل به این شیوه برای دستگاه مالیاتی فراهم است، دستگاه مالیاتی ترجیح می دهد تا از شیوه های جایگزین مانند جرایم مالیاتی، کیفری و مدنی بهره جوید. شاهد مثال این مطلب را می توان در شرایط استفاده از این ضمانت اجرا یافت که در آن حتی به اجازه یا درخواست مؤدی در اعمال این شیوه توسط دستگاه مالیاتی اشاره دارد.

۲-۲- جرایم مالیاتی

از انواع دیگر ضمانت‌های اجرایی مالیاتی می‌توان به جرایم مالیاتی اشاره نمود. این جرایم در هر مورد با توجه به نوع تخلف با یکدیگر متفاوتند و از آن ها به عنوان «عامل بازدارنده از فرار مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات» یاد می‌کنند (مظفری، ۱۳۸۷: ص ۴۷). این نوع ضمانت اجرا معمولاً به

1 -Tax Estimate
2 - Manual: Tax return deadlines and penalties
3-Tax Calculation
4 -Manual: Understanding and checking your tax calculation

صورت افزایش مبلغ مالیات می‌باشد. بدین صورت که مؤدی مکلف است درصدی از مالیات متعلقه را اضافه بر کل مالیات قطعی شده پرداخت نماید (رستمی، ۱۳۹۰: ص۱۴۳).

جرایم مالیاتی هیچگاه به منظور کسب درآمد برای دستگاه مالیاتی وضع نشده است بلکه هدف از آنها، تنبیه و مجازات مؤدیانی است که در انجام وظایف خود برای تشخیص مالیات کوتاهی نموده و یا از انجام آن خودداری کرده اند. از این روست که به دستگاه مالیاتی این اختیار داده شده است که برای تشویق مؤدیان به پرداخت مالیات در مواقع مقتضی قسمتی از این جرایم را ببخشند (مجیبی‌فر، ۱۳۹۰: ص۱۲۱). در این قسمت بدلیل تنوع و کثرت جرایم مالیاتی، آنها را در دو قسمت جرایم مالیاتی مرحله تشخیص و وصول مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌دهیم.

۲-۲-۱- جرایم مالیاتی مرحله تشخیص

جرایم مالیاتی مرحله تشخیص آن دسته از جرایمی هستند که در قبال تخلفات مؤدیان یا نمایندگان قانونی آنها در امر تسلیم اظهارنامه، نگه‌داری اسناد و دفاتر و سایر موارد مرتبط به جز پرداخت مالیات، اعمال می گردند. قانون مالیات‌های مستقیم ایران در فصل هفتم باب چهارم تحت عنوان تشویقات و جرایم مالیاتی به مباحث مربوط به جرایم مالیاتی پرداخته است که به بررسی آن ها می پردازیم.

در ماده ۱۹۲ق.م.م برای مؤدیان یا نمایندگان آنان که مکلف به تسلیم اظهارنامه بوده و از تسلیم آن در موعد مقرر خودداری کرده‌اند، جریمهٔ ده درصدی در نظر گرفته شده است و در صدر تبصره این ماده نیز جریمهٔ ۴۰ درصدی را برای اشخاص حقوقی و مشمولان بندهای الف و ب ماده ۹۵ ق.م.م که اظهارنامه خود را تسلیم نکرده‌اند، مقرر داشته است.

در ماده ۱۹۳ نسبت به مؤدیانی که مکلف به نگه‌داری دفاتر قانونی هستند در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات و در مورد ردّ دفتر، جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات در نظر گرفته است.

در ماده ۱۹۴ که در واقع ضمانت اجرای خوداظهاری می‌باشد، مقرر داشته است که چنانچه مشخص شود درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقمی که از سوی مؤدی اظهار شده بیش از ۱۵ درصد اختلاف دارد علاوه بر جرایم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نمی باشد تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هر گونه تسهیلات و بخشودگی های مقرر در قانون مالیات ها نیز محروم خواهد شد.

نکته جالب توجه در این ماده این است که نوع و مقدار جریمه مشخص نگردیده که این خود باعث پیچیدگی و ابهام گردیده است و قانونگذار از عبارت «جرایم مقرر» استفاده کرده که بهتر بود نوع و مقدار جریمه را نیز مشخص می نمود و یا به مواد قانونی دیگر ارجاع می داد.

همچنین ماده ۱۹۵، جریمه تخلف آخرین مدیران شخص حقوقی از لحاظ عدم تسلیم اظهارنامه ظرف مهلت مقرر یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع را به ترتیب دو درصد و یک درصد سرمایهٔ پرداخت شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال درنظر گرفته است. در این زمینه اخیراً قانونگذار در ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجم توسعه نیز مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی که به طور جمعی یا فردی، مکلف به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی بوده اند و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات ق.م.م و ق.م.ب.ا.ا. مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می باشند و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد را با شخص حقوقی متضامناً مسؤول می‌داند. بنابراین جرایم مربوط به این گونه مؤدیان شامل این مدیران نیز خواهد گردید. از سایر جرایم مذکور در ق.م.م.، جرایم مربوط به عدم نگه‌داری دفاتر قانونی و فرم ها و ... است که جریمهٔ ۲۰ درصدی را در پی خواهد داشت.

امروزه دولت با هدف توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی در راستای ارتقاء اشراف اطلاعاتی دستگاه مالیاتی، در لایحه تحول نظام مالیاتی بر ضرورت تأسیس سامانه اطلاعات درآمدی اشخاص حقیقی (ماده ۱۲۹ الحاقی به ق.م.م مقرر در ماده ۲۲ لایحه مذکور) و پایگاه اطلاعات هویتی و عملکردی مؤدیان مالیاتی (ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ق.م.م مقرر در ماده ۳۲ لایحه مذکور) و وجود واحد بازرسی مالیاتی (ماده ۱۸۱ اصلاحی ق.م.م مقرر در ماده ۳۳ لایحه مذکور) تأکید نموده و بر اساس آن کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی اعم از دولتی، غیردولتی و همچنین مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی را مکلف کرده است تا با پایگاه‌های فوق‌الذکر همکاری نمایند. متخلف از حکم این مواد علاوه بر آنکه مشمول تمام جرایم و محرومیت از معافیتهای موضوع این قانون و نیز مسئول جبران زیان ها و خسارات وارده به دولت خواهد بود، به حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد. حکم این مواد در مورد اشخاص حقوقی، نسبت به مدیران اشخاص مذکور جاری خواهد بود.

در مورد جرایم مالیات بر ارزش افزوده نیز ماده ۲۲ قانون مربوطه جرایمی را در نظر گرفته است. در این ماده برای عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) مالیات؛ عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق؛ عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب معادل یک برابر مابه التفاوت مالیات متعلق؛ عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده

معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق؛ عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق و عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق.

جرایم مالیاتی مرحله تشخیص در کشور انگلستان نیز مربوط به مواردی است که مؤدی در ارائه اظهارنامه خویش تأخیر ورزد. هر چه مدت تأخیر بیشتر باشد، جریمه بیشتری به وی تعلق خواهد گرفت. به عنوان مثال برای یک روز تأخیر جریمه ای معادل ۱۰۰ پوند می باشد ؛ برای سه ماه تأخیر به ازای هر روز تأخیر ۱۰ پوند که برای ۹۰ روز ۹۰۰ پوند خواهد شد. البته به این جریمه، جریمه ثابت قبلی هم اضافه خواهد شد؛ برای ۶ ماه تأخیر ۳۰۰ پوند یا ۵ درصد مالیات متعلقه هر کدام بیشتر باشد که علاوه بر جرایم فوق‌الذکر می باشد و برای ۱۲ماه تأخیر ۳۰۰ پوند یا ۵ درصد هر کدام که بیشتر باشد و بالاخره در بعضی از شرایط خاص امکان دارد که معادل ۱۰۰٪ مالیات متعلقه جریمه تعیین شود و این جریمه نیز علاوه بر جرایم فوق الذکر خواهد بود (دفترچۀ راهنمای ضرب العجل تسلیم اظهارنامه مالیاتی و جرایم).

جرایمی که در بالا ذکر شده است از تاریخ ۶ آوریل ۲۰۱۱ قابل اجرا هستند و بنابراین بر طبق اصل عطف بماسبق نشدن قوانین مالیاتی نسبت به بدهی های مالیاتی قبل از این تاریخ قابل اعمال نبوده و جرایم منتج از قواعد قبلی نسبت به آنها اجرا خواهد شد (همان منبع).

علاوه بر مواردی که تأخیر در ارائه اظهارنامه موجب اعمال جرایم مالیاتی مرحله تشخیص خواهد شد، غفلت از ارائه اطلاعات صحیح در مورد اظهارنامه و همچنین عدم اطلاع دستگاه مالیاتی از تغییر شرایطی که در وضعیت مؤدی ایجاد می شود در صورتیکه اطلاع از این تغییرِ شرایط مورد نیاز بوده باشد، نیز موجب اعمال جرایم مالیاتی خواهد شد. لازم به ذکر است که چنانچه این تخلفات تکرار شود یا اینکه چندین تخلف همزمان انجام شود، جرایم اضافه‌ای به شخص متخلف تعلق خواهد گرفت. اما در صورتی که قبل از رسیدگی به اظهارنامه، شخص متخلف تخلف خویش را به دستگاه مالیاتی اطلاع دهد، جرایم مربوطه تخفیف داده خواهند شد. به عنوان مثال اگر عدم مراقبت معقولانه از اسناد صورت گرفته باشد، در صورت اعلام تخلف توسط خود مؤدی، وی جریمه ای متحمل نخواهد شد و اگر ناشی از خطای عمدی یا جدی و اظهارات نادرست عمدی و سازمان‌یافته باشد، در این شرایط جریمه متعلقه به نصف تنزل خواهدیافت (دفترچۀ راهنمای جریمه های مالیاتی اعتباری[1]).

1 - Manual: Tax credit penalties

بخش ۹۷ قانون مالی ۲۰۰۷ انگلستان یک نظام متمرکز و یکسان سازی شده جرایم مالیاتی را برای تخلفات مالیاتی در همه انواع مالیات های اصلی اعم از مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر سود سرمایه، مالیات بر شرکت ها و ... پیش بینی نموده است (قانون مالی ۲۰۰۷، بخش ۹۷). همچنین بخش ۱۲۲و ضمیمه ۴۰ از قانون مالی ۲۰۰۸ نیز این جرایم را نسبت به مالیات‌های جزئی دیگری نیز مثل مالیات بر محیط زیست، عوارض، مالیات بر حق تمبر، مالیات بر ارث و مالیات بر درآمدهای نفتی شامل دانسته است (قانون مالی ۲۰۰۸، بخش ۱۲۲ و جدول ۱۴۰). لازم به ذکر است که از آوریل ۲۰۱۰ ثبت نام خارج از موعد و ارائه اظهارنامه کاغذی در مواردی که اظهار نامه الکترونیک لازم است نیز از جمله مواردی است که مستحق اعمال جرایم مالیاتی می شود (جریمه های مربوط به اشتباهات مالیاتی).

۲-۲-۲- جرایم مالیاتی مرحله وصول

جرایم مالـی مرحله وصول برای مؤدیان متخلف در پرداخت مالیات می‌باشد و به صورت افزایش درصدی بر مالیات متعلقه است که مؤدیان مؤظف به پرداخت آن خواهند بود. قانونگذار ما یکی از جرایم مرحله وصول را در مورد تأخیر در پرداخت علی‌الحساب مالیاتی دانسته و مطابق ماده ۱۹۰ق.م.م. پرداخت مالیات پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود.

از موارد دیگر می‌توان به ماده ۲۱۱ ق.م.م اشاره داشت که طی آن مقرر می دارد: «هرگاه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرائی در موعد مقرر مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی ندهد به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد (۱۰٪) بدهی از اموال منقول یا غیر منقول و مطالبات مؤدی توقیف خواهد شد. صدور دستور توقیف و دستور اجرای آن به عهده اجرائیات اداره امور مالیاتی می‌باشد».

همچنین اشخاص حقیقی یا حقوقی مکلف به کسر مالیات مؤدیان (ماده ۱۹۹) و سردفتران (ماده ۲۰۰) هر کدام در انجام تکالیف مقرر خود تخلف کنند، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد قرار می گیرند. البته در ماده ۳۷ لایحه تحول نظام مالیاتی کشور، ماده ۱۹۹ق.م.م مورد اصلاح قرار گرفته و علاوه بر۲۰ درصد مذکور، دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه تأخیر از سر رسید پرداخت، نیز به لیست جرایم اضافه خواهد شد. ماده ۱۲ لایحه مذکور نیز با اصلاح تبصره ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم، وجوهی را که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود پرداخت می‌کنند،

مشمول مالیات دانسته و در صورت تخلف، کارفرمایان مسئول پرداخت مالیات و جرایم متعلق خواهند بود.

قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز در ماده ۲۳ خود تأخیر در پرداخت این نوع مالیات‌ها را موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر دانسته است.

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز بخش ۵۹ از «قانون مدیریت مالیات ها ۱۹۷۰»[1] افزودن مبلغی بر مالیات[2] متعلقه بدلیل تأخیر در پرداخت مالیات به عنوان جریمه مالیاتی را عاملی می‌داند که باعث بی اثر کردن سود مالی افرادی که مالیاتشان را خارج از موعد پرداخت کرده اند، نسبت به مؤدیانی که به موقع مالیات خود را پرداخته اند، می‌گردد.

جرایم مالیاتی مرحله وصول مربوط به مواردی است که مؤدی در پرداخت مالیات تأخیر ورزد. بنابراین اگر مؤدی مالیات مربوط به سال قبل را پرداخت نکند به تناسب تأخیری که داشته است جریمه‌ای درنظر گرفته می‌شود. این جرایم از قرار زیر خواهند بود: به ازای۳۰ روز تأخیر ۵٪ مالیات متعلقه؛ ۶ ماه تأخیر ۵٪ مالیات متعلقه به اضافه ۵٪ فوق الذکر؛ ۱۲ ماه تأخیر ۵ ٪ مالیات متعلقه به اضافه ۲جریمه فوق الذکر.

لازم به ذکر است که جرایم مالی فوق‌الذکر پرداخت های مالی علی‌الحسابی که با تأخیر صورت گرفته است را شامل نمی شود و چنانچه مؤدی عذر موجهی داشته باشد از میزان این جرایم کاسته یا حذف خواهد شد. جرایمی که در بالا بیان شد مربوط به تخلفات بعد از ۶ آوریل ۲۰۱۱ خواهد بود. بنابراین چنانچه تخلفی قبل از تاریخ مذکور تحقق یافته باشد، جرایم جدید عطف بما سبق نشده و بر اساس قواعد قبلی عمل خواهد شد (دفترچۀ راهنمای ضرب العجل تسلیم اظهارنامه و جرایم).

در صورتی که مؤدی نسبت به تصمیم دستگاه مالیاتی در اعمال مالیات تعیین شده یا مقدار جرایم مخالفتی داشته باشد می‌تواند درخواست کند تا مأمور مالیاتی جدیدی که قبلاً در مورد آن اظهار نظر نکرده است مجدداً به موضوع رسیدگی کند یا اینکه مستقیماً به دادگاه مالیاتی مستقل[3] شکایت کند که

1-Taxes Management Act 1970, section 59 C(1)
2- Surcharge
3- Independent Tax Tribunal

مهلت این درخواست ها ۳۰ روز پس از دریافت اخطارنامه جریمه می باشد (دفترچهٔ راهنمای جرایم مربوط به اشتباهات و تأخیر در مالیات بر ارزش افزوده[1]).

از آوریل ۲۰۰۲ نیز رویکرد جدیدی در ارتباط با مالیات های معوقه ایجاد شده است که طی آن دستگاه مالیاتی نهایت تلاش خویش را انجام می دهد تا با توافق مؤدی و استماع دلایل و مستندات وی نهایت همکاری را ایجاد نماید و بدین وسیله در همان مراحل اولیه مالیات متعلقه و جرایم مربوطه را وصول نمایند و جرایمی را که از این طریق پرداخت گردد، نباید از ۲۰٪ جرایم اصلی بیشتر شود (دفترچهٔ راهنمای رسیدگی به جریمه مدنی، اخطاریه ۷۳۰: حکم رویه ای سپتامبر ۲۰۰۴[2]).

۲- ۳- محرومیت از معافیت های مالیاتی و سایر تسهیلات اقتصادی و اجتماعی

اصولاً سازمان مالیاتی با توجیهات اقتصادی و اجتماعی خاص و همچنین در جهت تشویق و حمایت از مؤدیانی که همکاری لازم را با سازمان مالیاتی داشته و اصطلاحاً مؤدیان خوش حساب نامیده می شوند، پاره ای از تسهیلات، بخشودگی ها و معافیت‌هایی را در مورد آن‌ها اعمال می نماید. اما در طرف مقابل نسبت به مؤدیانی که از همکاری با سازمان مالیاتی اجتناب می ورزند مجموعه ای از تنبیهات را لحاظ می‌نماید که از جمله آن ها محروم نمودن این افراد از معافیت ها، تسهیلات و بخشودگی های مقرر برای افراد خوش حساب می باشد که نویسندگان و صاحبنظران از این نوع تنبیه به عنوان نوعی ضمانت اجرایی اداری یا مالیاتی یاد می کنند (شهبازیان، ۱۳۷۳: ص۴۵).

قانون برنامه پنجم در تبصره دو ماده ۱۱۹ لازمه برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی را تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر دانسته که در صورت تخلف از این وظیفه هیچ‌گونه معافیتی برای مؤدی امکانپذیر نخواهد بود که البته قانونگذار حکم مشابه آن را قبلاً در تبصره ماده ۱۹۳ق.م.م بیان کرده بود. ضمن اینکه در ذیل ماده ۲۸ لایحه تحول نظام مالیاتی نیز عین این عبارت تحت عنوان ماده ۱۴۶مکرر الحاقی ق.م.م وارد شده است.

همچنین در این رابطه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در رأی شماره ۶۸۳۸۰-۲۰۱ مورخ ۱۳۸۱/۸/۱۳ خود نتیجه می گیرد که «چون بنا به حکم ماده ۱۱۰ ق.م.م. مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و

1 - Manual: Penalties for mistakes and delays with your VAT
2- Manual: Notice 730 Civil Penalty Investigations: Statement of Practice September 2004)

اصلاحیه‌های بعدی اشخاص حقوقی و کارخانه‌داران در دوران معافیت مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی می باشند و از طرفی بنا به حکم تبصره ماده ۱۹۳ قانون مذکور عدم تسلیم اظهارنامه و صورت‌های مالی فوق الذکر در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت مقرر در سال مربوط خواهد شد، بنابراین کتمان درآمد در صورت های مالی مذکور در حکم عدم تسلیم صورت های مالی نسبت به آن قسمت از درآمدهای کتمان شده بوده و صرفاً باعث عدم استفاده از معافیت مورد نظر نسبت به درآمدهای مکتوم خواهد شد» (افتخاری، ۱۳۸۶: ص۹۶).

در ماده ۱۹۴ق.م.م نیز به عنوان ضمانت‌اجرای خوداظهاری، مؤدیان متخلفی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف آنها بیش از (۱۵٪) اختلاف داشته باشد، علاوه بر تعلق جرایم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود، تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی، از هرگونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات ها نیز محروم می‌شوند».

از سایر موارد اعمال این ضمانت اجرای ماده ۲۰۱ ق.م.م است که در مقابل استناد مؤدی به اسناد خلاف واقع و خودداری از تسلیم اظهارنامه برای سه سال متوالی وضع گردیده است و نیز در تبصره ۳ ماده ۱۷۷ ق.م.م برای صاحبان مشاغلی که ظرف چهار ماه از تاریخ شروع فعالیت خود مراتب را کتباً در اختیار اداره امور مالیاتی قرار ندهند، جریمه ای معادل ۱۰٪ مالیات قطعی و هم چنین محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت های مالیاتی از تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی، در نظر گرفته شده است.

علاوه بر محرومیت از معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی به عنوان ضمانت اجرا، در ماده ۲۲ لایحه تحول نظام مالیاتی کشور با الحاق ماده ۱۲۹به ق.م.م، دولت در راستای توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی، عدم شناسایی اشخاص حقیقی توسط سامانه اطلاعات درآمدی را موجب محرومیت این اشخاص از کلیه پوشش‌های حمایتی توسط دولت یا نهادهای حمایتی دانسته است که با تصویب این حکم (تبصره ۲ ماده ۱۲۹ الحاقی) توسط مجلس، دامنه ضمانت اجرای محرومیت از تسهیلات به مواردی غیر از معافیت های مالیاتی نیز تسری خواهد یافت. لایحه تحول نظام مالیاتی، محرومیت‌های متخلفان را به این موارد منحصر نمی‌سازد، بلکه محرومیت‌های اقتصادی و اجتماعی دیگری را نیز در مورد مؤدیان متخلفی که سیستم مالیات بر جمع درآمد را اعمال ننمایند، مقرر می‌دارد. ماده ۲۳ لایحه مذکور که ماده ۱۲۹مکرر را به ق.م.م الحاق می‌نماید، در تبصره ۹ خود این محرومیت‌ها را شامل موارد زیر می‌داند: محرومیت از شرکت در مناقصه ها و مزایده ها یا انجام معامله یا انعقاد قرارداد با نصاب

معاملات بزرگ با برخی اشخاص موضوع حقوق عمومی، محرومیت از دریافت تسهیلات مالی و اعتباری از جانب اشخاص مذکور، محرومیت از تأسیس شرکت تجاری، مؤسسه غیرتجاری و عضویت در هیأت مدیره و مدیریت و بازرسی هر نوع شرکت یا مؤسسه، محرومیت از دریافت و یا استفاده از کارت بازرگانی، عدم امکان اخذ موافقتنامه اصولی و یا مجوز واردات و صادرات، محرومیت از عضویت در ارکان مدیریتی و نظارتی تشکل‌های حرفه‌ای، صنفی، شوراها و نمایندگی مجلس‌شورای‌اسلامی و محرومیت از عضویت در هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری، انتظامی و انتصاب به مشاغل مدیریتی. تصویب چنین ضمانت‌های اجرایی تحولی عظیمی را در نظام ضمانت اجرایی مالیات ستانی در کشور ما بوجود خواهد آورد.

در گذشته در کشور انگلستـان طبقه ممتاز، مالیـات پرداخت نمی‌کردند، لیکـن مردم عادی مالیات می‌پرداختند و این تبعیض بسیار ناروا بود و همین امر اعتراضات مردم را برانگیخت و سبب شد تا برای معافیت مالیاتی مجوز قانونی لازم باشد. بنابراین در زمان کنونی این امتیاز را قانون تعیین می کند، چرا که اصل بر این است که هر کسی درآمدی داشته باشد، مشمول مالیات خواهد بود (هاریس، ۲۰۰۶: ۱۶).

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز دستگاه مالیاتی متعاقب قوانین و مقررات از این اقتدار برخوردار است که مؤدی را از معافیت‌های منظوره قانونی محروم نماید. برای نمونه در مواردی که جریمه مالیاتی به دلیل بی‌احتیاطی[1] مؤدی تحقق پذیرد، دستگاه مالیاتی قادر خواهد بود که برای مدت بیش از دو سال جریمه مربوطه را به حالت تعلیق در آورد البته به شرطی که مؤدی شروط لازم برای تعلیق جرایم را مراعات نماید و تخلف مشابهی را مرتکب نشود. حال چنانچه مؤدی تمام شرایط تعلیق را به طور کامل مراعات نماید، دستگاه مالیاتی حق اعمال معافیت از جرایم مربوطه و نادیده گرفتن آن‌ها را خواهد داشت به شرطی که هیچ جریمه دیگری در دوران تعلیق متوجه مؤدی نباشد. بنابراین یکی از مواردی که دستگاه مالیاتی امکان محرومیت مؤدی از معافیت مقرر شده را دارد هنگامی است که مؤدی در حین تعلیق جریمه، مرتکب تخلفی مستوجب جـریمه گـردد. لازم به ذکـر است که این معافیت صرفاً مربـوط به جرایمـی است که بر اثـر بی‌احتیاطی و نه تخلف عمدی[2] بوجود آمده باشد (دفترچهٔ راهنمای جرایم مربوط به اشتباهات و تأخیر در مالیات بر ارزش افزوده).

1- Carelessness
2 - Deliberate Defaulter

۲- ۴- عملیات اجرایی (به اجرا گذاشتن مالیات)

در حقوق مالیاتی اصل بر رضایت مؤدی در پرداخت مالیات می باشد (پیرنیا، ۱۳۴۴: ص ۱۳۳). اما از آنجاکه مالیات از مصادیق اعمال حاکمیت دولت است، دستگاه مالیاتی در صورت عدم پرداخت مالیات از جانب مؤدی از امتیاز قدرت عمومی بهره خواهد برد و با توسل به قوه قهریه و اجبار نسبت به وصول مالیات اقدام خواهد کرد (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۴: ص۹۸). از این اقتدار قدرت عمومی مالیاتی عموماً در اصطلاح «به اجرا گذاشتن مالیات» یا توسل به عملیات اجرایی یاد می‌کنند (رستمی، ۱۳۹۰: ص۱۶۲).

برای اجرای صحیح و منصفانه عملیات اجرایی، قانونگذار مراحلی را برای اعمال این قدرت در نظر گرفته است تا دستگاه مالیاتی بتواند رأساً و بدون مراجعه به دادگستری بلکه از طریق اداره اجرائیات، خود این اقدام را انجام دهد. این مراحل عبارتند از ۱- مرحله صدور و ابلاغ برگ اجرایی؛ ۲- مرحله توقیف اموال؛ و ۳- مرحله فروش اموال (رستمی، ۱۳۸۷). که به بررسی هر کدام می پردازیم:

۲-۴-۱- مرحله صدور و ابلاغ اجرائیه

هرگاه مالیات براساس عدم اعتراض مؤدی به برگ تشخیص و یا حل اختلاف مالیاتی در مراجع حل اختلاف قطعی قلمداد گردیده باشد، مؤدی می‌بایست مالیات متعلقه و قطعی شده را به خزانه دولت بپردازد، که در صورت عدم پرداخت در مهلت مقرر (۱۰روز)، ابتدائاً دستگاه مالیاتی اخطار عملیات اجرایی را صادر و به مؤدی ابلاغ خواهد نمود تا ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد. در برگ اجرائی باید نوع و مبلغ مالیات، مدارک تشخیص قطعی بدهی، سال مالیاتی، مبلغ پرداخت شده قبلی و جریمه متعلق درج گردد (ماده ۲۱۰ ق.م.م. و تبصره یک آن).

بر طبق ماده ۳ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۰ ق.م.م، برگ اجرایی در سه نسخه تهیه و تنظیم می شود. یک نسخه در پرونده مؤدی بایگانی می شود. نسخه دوم به مؤدی ابلاغ می شود و نسخه سوم با قید تاریخ ابلاغ به مؤدی، به امضای مؤدی و مأمور ابلاغ رسیده و جهت ضبط در پرونده مربوط به قسمت اجرا اعاده می‌شود.

۲-۴-۲- مرحله توقیف اموال

مرحله دومِ عملیات اجرایی، مرحله توقیف اموال مؤدی است که قانونگذار تمهیداتی را پیش بینی نموده تا دستگاه مالیاتی قدرت توقیف اموال مؤدیان متخلف را داشته و با فروش آن ها مالیات را وصول نماید (ثورونی، : ص۱۹۰)

قانونگذار در ماده ۲۱۱ ق.م.م به اجرائیات اداره امور مالیاتی اجازه داده است تا به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد (۱۰٪) بدهی از اموال منقول یا غیرمنقول و مطالبات مؤدی را توقیف کند. لازم به ذکر است که بر طبق ماده ۲۱۱ و همچنین مواد ۵ و ۴۶ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م می‌توان گفت که توقیف اموال غیرمنقول مؤدی در صورتی است که اموال منقول مؤدی تکافوی بدهی مؤدی را ننماید یا به اموال منقول وی دسترسی نباشد. چرا که توقیف اموال مؤدی می‌بایست از اموال نقدی وی و به آسانترین روش ممکن صورت گیرد و مالیات باید در اسرع وقت و به صورت نقد به خزانه دولت واریز شود (پیرنیا، ۱۳۴۴: ص۱۳۴)

توقیف اموال مؤدی توسط هیأت اجرایی شامل مأمور اجراء و حسب اقتضاء با کمک مأموران نیروی انتظامی با حضور نماینده دادستان یا دادگاه عمومی بخش به عمل خواهد آمد. عدم حضور مؤدی، بسته یا قفل بودن محلی که اموال در آن است یا امتناع مؤدی و کسان او از بازکردن در، مانع عملیات اجرایی نبوده و هیأت مزبور، می‌تواند در را باز و اموال را با تنظیم صورت جلسه توقیف نماید (ماده۶ آیین نامه اجرایی مذکور).

مطابق ماده ۲۱۲ ق.م.م امکان توقیف برخی از اموال وجود ندارد، این اموال که همان مستثنیات دین است، شامل موارد زیر می باشد:

۱- دو سوم حقوق حقوق بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه؛

۲- لباس و اشیاء و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مؤدی و افراد تحت تکفل او لازم است و همچنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب النفقه مؤدی؛

۳- ابزارآلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تأمین حداقل معیشت مؤدی لازم است؛

۴- محل سکونت به قدر متعارف.

همچنین در ماده ۸ آیین نامه اجرایی مذکور توقیف اموالی که در تصرف غیر است و متصرف نسبت به آن ادعای مالکیت می کند را نیز غیر ممکن دانسته است. ماده ۲۸ این آیین‌نامه نیز شخص ثالث را

ملزم می سازد که در صورت ابلاغ توقیف نامه به وی، وجه یا اموال توقیف شده را به صاحب آن ندهد، وگرنه معادل وجه یا قیمت آن از وی خواهد شد.

۲-۴-۳- مرحله فروش اموال

پس از توقیف و ارزیابی اموال توقیفی، چنانچه مؤدی به وظیفه خود در پرداخت مالیات عمل نکند، نوبت به مرحله سوم عملیات اجرایی می رسد و آن مرحله فروش اموال می باشد. اموال توقیف شده از طریق مزایده یا حراج به فروش رسیده؛ مالیات، جرایم متعلقه، مخارج توقیف، نگه‌داری، ارزیابی، و مخارج فروش آن از حاصل فروش اموال مؤدی کسر و اگر مازاد آن مبلغی باقی ماند به مؤدی پرداخت خواهد شد (رستمی، ۱۳۸۷).

ماده ۳۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م امکان توافق مؤدی با قسمت اجرائیه را پیش بینی نموده است که در این صورت فروش اموال توقیف شده متوقف شده و با اجازه سازمان امور مالیاتی بدهی برای مدت حداکثر سه سال از تاریخ ابلاغ مالیات طبق سند رسمی با اخذ تضمین کافی تقسیط می گردد.

ماده ۲۱۶ ق.م.م مرجع رسیدگی به شکایات مربوط به عملیات اجرایی را هیأت حل اختلاف مالیاتی معرفی می‌کند که به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی کرده و رأی صادر خواهد نمود.

در این جا لازم به ذکر است که بر طبق ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، کلیه مطالب گفته شده در فصل نهم باب چهارم ق.م.م به قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل تسری است. لذا مطالب پیش گفته نسبت به این نوع مالیات نیز قابل اجراست.

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز اجرای مالیات به عنوان نوعی اعمال قدرت عمومی مالیاتی در جهت مقابله با مؤدیان متخلف و بد حساب به نحو قهری مطمح نظر می باشد. سازمان مالیاتی انگلستان اجرای مالیات[۱] را این گونه تعریف کرده است: فرآیندی که طی آن اموال مؤدی در قبال هزینه های مالیاتی و بدهی معوقه توقیف شده و به حراج گذاشته می‌شود (دفترچۀ راهنمای توقیف اموال[۲]).

لازم به ذکر است که از اول آوریل ۲۰۰۹ تغییرات وسیع و گسترده ای در محاکم مالیاتی انگلستان تحقق پذیرفت. قبلاً سه محکمه اصلی وجود داشت که اعتراضات وارده بر تصمیمات دستگاه مالیاتی را

1-Distraint and Execution warrant
2 - Manual: Distraint

رسیدگی می‌نمود و از آوریل ۲۰۰۹ به بعد منسوخ گردید و یک دادگاه مالیاتی واحد[1] در سطح بدوی[2] به همه تعارضات مالیاتی رسیدگی نموده و درخواست های تجدیدنظر مربوط به مالیات های مستقیم و غیرمستقیم را استماع می نماید.

محاکم بدوی و تجدید نظر[3] مالیاتی که متعاقب قانون محاکم، دادگاه ها و اجرای احکام ۲۰۰۷[4] تأسیس شده بودند در یک نهاد خاص با عنوان دادگاه مالیاتی با یکدیگر ادغام شدند و درخواست تجدید نظر از آراء این دادگاه نیز با دادگاه بالاتری تحت عنوان دادگاه مالی و مالیاتی[5] می باشد. مجموعه همه این دادگاه ها به عنوان بخشی از وزارت دادگستری انگلستان[6] محسوب می شوند.

با وجود همه اصلاحات ایجاد شده در محاکم مالیاتی انگلستان، به نظر می رسد در زمینه اجرای مالیات، دستگاه مالیاتی می تواند علیه مؤدی بدهکار از دادگاه قضایی بدوی[7] درخواست رسیدگی کند به شرطی که مؤدی ۲۰۰۰ پوند یا کمتر بدهی داشته و بیش از یکسال از بدهی وی نگذشته باشد (راهنما: عواقب نپرداختن مالیات و عوارض به سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان[8]) که در در این حالت اجرای مالیات همانند سایر عملیات اجرایی مستلزم این است که ضابط اجرای دادگستری[9] دادگستری[9] ابتدائاً با فرد بدهکار تماس حاصل نماید و او را به تأدیه دین وادار نماید و گرنه به میزان کافی که تکافوی میزان بدهی و هزینه های توقیف و فروش اموال او را بنماید، از اموال وی توقیف نموده و به فروش می‌رساند.

چنانچه بدهکار ورشکسته[10] شده باشد یا به هر دلیل دیگر امکان اجرای مالیات وجود نداشته باشد، دادگاه ترتیبی را اتخاذ خواهد نمود که مالیات به صورت اقساط، طوری پرداخت شود که ۱۲ ماه پس از تاریخ صدور ابلاغیه، بدهی تأدیه گردد (ضمانت های اجرا).

در این زمینه آنچه حائز اهمیت است، این است که برخی از کالاها را نمی توان توقیف نمود از قبیل:

1 -Tax Chamber
2- First-tier Tribunal
3-Upper Tribunal
4-Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007
5 - Finance and Tax Chamber
6 - Ministry of Justice
7- Magistrates Court Proceeding
8- Manual: What could happen if you don't pay HMRC
9- Bailiff
10 - Insolvent

– لوازم ضروری تجارت، مگر اینکه کالای قابل توقیف دیگری وجود نداشته باشد؛
– اثاث البیت مثل وسایل پخت و پز و استراحت؛
– منزل مؤدی؛
– ابزار و وسایلی که بر طبق قرارداد در اجاره فردی دیگر باشد (دفترچۀ راهنمای توقیف اموال).

۲– ۵– اقدام به ابطال اسناد صوری نقل و انتقال اموال به قصد فرار از مالیات

در حقوق مالیاتی ایران هرگاه مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر و یا فرزندان نمایند، سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام نماید (تبصره ماده ۲۰۲ ق.م.م). اما اگر مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات، اموال خود را به افرادی غیر از همسر و فرزندان خود منتقل کند، می‌توان از حکم عام ماده ۲۱۸ قانون مدنی استفاده کرد که طی آن «هرگاه معلوم شود که معامله با قصد فرار از دین به طور صوری انجام شده آن معامله باطل است».

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز یکی از مواردی که دستگاه مالیاتی را قادر می سازد تا از روش رسیدگی کیفری استمداد نماید، همین بحث مقابله با تنظیم اسناد خلاف واقع و جعلی[1] می باشد که در در این زمینه این‌گونه بیان می‌دارد: «هر گاه اسناد جعلی و خلاف واقع توسط مؤدی فراهم شود تا بدین وسیله قصد فریب دستگاه مالیاتی و یا اخلال در رسیدگی مدنی[2] را داشته باشد، مأمور مالیاتی می می تواند از ابزار رسیدگی کیفری[3] بهره ببرد تا متخلف به سبب این رفتار مجازات گردد»(دفترچۀ راهنمای آیین نامه رویه ۹، ژوییه ۲۰۱۱[4]).

طبعاً رسیدگی کیفری مستلزم ابطال این اسناد خواهد بود و البته نباید از نظر دور داشت که چون این تخلف از نوع عمدی می باشد، دستگاه مالیاتی نیز به نوبه خود جرایم مالیاتی سنگینی را برای مؤدی متخلف تحمیل خواهد نمود که معمولاً بین ۵۰ تا۱۰۰ درصد مالیات متعلقه می باشد(همان منبع).

1- Materially False Document
2-Civil Investigation
3- Criminal Investigation
4 -Manual: Code of Practice 9 "July 2011"

۲-۶- ممنوع الخروج نمودن مؤدی بدهکار

از جمله قرارهای سلب کننده آزادی که در مرحله تحقیقات مقدماتی کیفری از سوی مقامات قضایی قابل صدور است، ممنوع‌الخروج کردن متهم و مجرم می باشد که واگذاری آن به سازمان مالیـاتی در خور توجه و بی سابقه به نظـر می رسد (رستمی، ۱۳۸۷). قانونگذار ما این اقتدار را بر طبق ماده ۲۰۲ ق.م.م به مقامات ذی ربط مالیاتی اعطا نموده است که طی آن می توانند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آن ها از ۱۰میلیون ریال بیشتر باشد از کشور جلوگیری نمایند. لازم به ذکر است که با توجه به حکم ماده ۳۳ ق.م.ا.ا.، ضمانت اجرای مقرر در ماده ۲۰۲ در مورد این نوع مالیات ها نیز جاری است. چنین استنباط می شود که منظور از مراجع ذی‌ربط در ماده ۲۰۲ ق.م.م با توجه به مفاد بخشنامه ۳۱/۱۳۵۵۲۲/۵۸۸۰۲ صادره توسط معاون درآمدهای مالیاتی نیروی انتظامی است (مجیبی‌فر، ۱۳۹۰: ص۱۵۹). هم چنین با توجه به بخشنامه شماره ۲۳۰/۳۵۳۲/۳۳۸۱۱ صادره از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی، قدرت عمومی مالیاتی در موارد بسیار محدود و در صورتی که تمام مراحل قانونی از جمله ابلاغ برگ انجام عملیات اجرایی و... صورت گرفته باشد باید به این امر اقدام نماید تا بدین ترتیب موجبات نارضایتی و سلب آزادی مؤدیان فراهم نگردد.

شمول مدیران اشخاص حقوقی بر این ضمانت اجرا به خاطر اختیار و مسؤلیت آن ها در اداره امور اشخاص حقوقی است که شامل پرداخت بدهی های مالیاتی نیز می باشد که در بخشنامه ۱۱۴۲۵/ ۲۱۰/۱۱۱۱۵۰ این ضمانت اجرا را در مورد مدیرانی که حق امضای اوراق مالیاتی و پرداخت های شخص حقوقی را نداشته و یا از اعضای غیر مؤظف هیأت مدیره شخص حقوقی بوده اند، قابل اعمال ندانسته است. زیرا این افراد برای پرداخت بدهی مالیاتی شخص حقوقی مسئولیتی ندارند.

این در حالی است که بر طبق رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ممنوع الخروج کردن مدیران اشخاص حقوقی که بدهی مالیاتی مربوط به دوران مدیریت آن‌ها می باشد شمول عام بر همه این نوع مدیران دارد. لذا استثناء کردن بعضی از مدیران مذکور از بعضی دیگر و عدم اجرای حکم ماده ۲۰۲ در مورد بعضی از آن ها وجهه قانونی ندارد و این امر باعث اختلال در امر وصول حقوق حقه دولت خواهد بود. البته باید خاطر نشان کرد که ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجم توسعه نیز این اشکال را رفع نموده است، چرا که در این ماده آمده است: «مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیاتهایی که اشخاص حقوقی به‌موجب مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال

آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسؤولیت تضامنی خواهند داشت. این مسؤولیت مانع از مراجعه ضامنها به شخص حقوقی نیست». بنابراین با درنظر گرفتن مسئوولیت تضامنی برای مدیران، امکان استثناء نمودن برخی مدیران از سایرین منتفی است.

با مداقه در متون و قوانین مربوط به حقوق مالیاتی انگلستان به نظر می رسد چنین ضمانت اجرایی برای مقابله با مؤدیان بدهکار با هر مقدار بدهی مالیاتی در نظام ضمانت اجرایی مالیاتی این کشور پیش بینی نشده است. شاید با وجود ضمانت اجراهای مالی پیش گفته از جمله جرایم سنگین و متنوع مالیاتی و اجرای مالیات و حتی ضمانت اجراهای کیفری مانند بازداشت، امکان هرگونه محدودیت بیشتر آزادی های افراد ضروری تشخیص داده نشده است.

۲-۷- افشای اسامی متخلفان مالیاتی

افشای اسامی متخلفین و بدهکاران مالیاتی به عنوان اعمال نوعی ضمانت اجرا از جانب قدرت عمومی مالیاتی، آثار زیانباری را برای اشخاص و خصوصاً شرکت های بزرگ و صاحب نامی که در عرصه تجارت مشهور هستند به بار خواهد آورد. بنابراین این نوع اشخاص حقیقی و حقوقی که همواره به ثبات و ارتقای موقعیت خویش در عرصه داخلی و جهانی می اندیشند به هیچ عنوان حاضر نخواهند بود با انجام تخلفات عمدی مالیاتی به جایگاه خودشان لطمه زده و اعتبار و حیثیت خویش را به خطر اندازند.

قانونگذار ما تاکنون در هیچ یک از قوانین و مقررات مالیاتیِ مصوب به افشای اسامی متخلفان و بدهکاران مالیاتی به عنوان ضمانت اجرا، اشاره‌ای نداشته است و شاید تصور بر این بوده که افشای هرگونه اطلاعات توسط سازمان مالیاتی تحت هر شرایطی جرم محسوب شده و مستلزم مجازات است (ماده ۲۳۲ ق.م.م). اما خوشبختانه ضرورت اعمال این نوع ضمانت اجرا اخیراً توسط سازمان مالیاتی مورد توجه قرارگرفته است، چنانچه در ماده ۳۲ لایحه تحول نظام مالیاتی با اصلاح ماده ۱۶۹مکرر ق.م.م و به منظور استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی و عملکردی مؤدیان مالیاتی را تأسیس نموده است که یکی از کارکردهای آن انتشار اسامی بدهکاران مالیاتی جهت اطلاع عموم خواهد بود و سازمان امور مالیاتی کشور با موافقت وزیر امور اقتصادی و دارائی مبادرت به اعمال این ضمانت اجرا از طریق این پایگاه خواهد نمود (بند ۴ ماده مذکور). البته همانطور که در قسمت اخیر ماده آمده است، باید پس از تصویب لایحه فوق الذکر، آیین‌نامه اجرایی آن نیز به تصویب هیأت

وزیران برسد تا از این طریق نوع مؤدیان و مبلغ بدهی مالیاتی برای تحقق این ضمانت اجرا تبیین گردد.

یکی از اقتدارات دستگاه مالیاتی انگلستان که اخیراً توسط قانونگذار به وی اعطا شده است اعلان عمومی و افشای اسامی و مشخصات متخلفان به عمد مالیاتی[1] می باشد. دستگاه مالیاتی انگلستان از ۱ آوریل ۲۰۱۰ می تواند علاوه بر کلیه جرایم و مجازاتهای مالیاتی، کیفری و مدنی اسامی و مشخصات افراد و شرکتهایی که به موجب تخلف و فرار عمدی، حداقل ۲۵ هزار پوند جریمه شده اند را منتشر نماید (دفترچهٔ راهنمای چگونه مشمول پرداخت جریمه نشوید[2]).

قبل از وضع این مقررات جدید، امکان افشای اسامی متخلفان مالیاتی صرفاً در مورد جرایم کیفری مالیاتی قابل اعمال بود، اما از تاریخ مذکور تمامی جرایم مالیاتی که به نحو عمدی اتفاق افتاده باشند و مشمول بیش از ۲۵۰۰۰ پوند جریمه شده باشند را در بر خواهد گرفت.

این ضمانت اجرا در بخش ۹۴ قانون مالی سال ۲۰۰۹[3] انگلستان مقرر گردیده و تخلفات مربوط به ارائه اظهارنامه خلاف واقع، قصور در ارائه اطلاعات و تخلفات خاص مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر کالاهای داخلی را در بر گرفته است. باید خاطر نشان ساخت که این ضمانت اجرا یا اقتدار دستگاه مالیاتی عطف بما سبق نشده و نسبت به جرایم صورت گرفته در قبل از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون که اول آوریل ۲۰۱۰ می باشد، اعمال نخواهد گردید (دفترچهٔ راهنمای انتشار جزییات تخلفات عمدی مالیات[4]).

۲-۸- حق تقدم مالیات

قانونگذار ایران در ماده ۱۶۰ ق.م.م، بدهی مالیاتی را جزء دیون ممتازه قرار داده که طی آن سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرایم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت، حق تقدم خواهد داشت (رستمی، ۱۳۸۷).

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز بنا به اصل فوری بودن وصول مالیات و تعیین مهلت های پرداخت، دستگاه مالیاتی تمام توان خویش را به کار می‌گیرد تا مؤدیان امور مالی خود را همواره مدیریت نمایند

---

1 - Publishing details of deliberate tax defaulters
2 -Manual: Take care to avoid a penalty
3 - Finance Act 2009, Section 94
4 - Manual: Publishing details of deliberate tax defaulters

(قانون مدیریت مالیاتهای ۱۹۷۰، بخش ۶۰ (۱)). برای تحقق این موضوع بدهی مالیاتی باید مقدم بر سایر بدهی ها و مخارج مؤدی باشد. در همین راستاست که دستگاه مالیاتی انگلستان برای مؤدیانی که بدهی های شخصی و یا مشکلات اساسی در پرداخت مالیات دارند، راهکارهایی مانند کاهش هزینه های غیرضروری و مذاکره با بانک ها یا مؤسسات اعتباری و قرض گرفتن از سایر مردم یا نهادهای خصوصی وصول بدهی[1] را پیشنهاد می‌دهد و در نهایت به عنوان آخرین راهکار به مؤدی اجازه می دهد تا با دستگاه مالیاتی تماس گرفته و تقاضای تمدید مهلت نماید (دفترچهٔ راهنمای مشکلات پرداخت به سازمان گمرکات و درآمدهای انگلستان[2]).

۲-۹- اخذ قرار تأمین مالیاتی

در ایران هرگاه احتمال فرار مؤدی از پرداخت مالیات وجود داشته باشد به دستگاه مالیاتی این اجازه داده شده است که از هیأت حل اختلاف که یک مرجع اداری اختصاصی است قرار تأمین مالیات را بخواهد که این موضوع در ماده ۱۶۱ ق.م.م. وارد شده است. تبصره ۲ ماده ۱۹۹ ق.م.م. مجازات این تخلف را مسئوولیت تضامنی مؤدی و شخص ثالث نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق و حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال در نظر گرفته است.

در حقوق مالیاتی انگلستان نحوه اخذ تأمین مالیاتی به گونه ای که در ایران وجود دارد شناخته نشده است. در انگلستان دستگاه مالیاتی به مؤدیان این اختیار را می دهد که قبل از وصول مالیات اموال یا مبالغی را در جهت تأمین مالیات در دسترس دستگاه مالیاتی قرار دهند. در این زمینه دستگاه مالیاتی به صورت روزانه تا مدت شش سال سود حاصله از مبلغ یا مقدار تأمین را به مؤدی خواهد پرداخت و همچنین این سپرده در هر زمانی توسط مؤدی قابل استرداد و برداشت خواهد بود. در انگلستان از این ساز و کار که با صدور گواهی تحقق می پذیرد، تحت عنوان «طرح گواهی سپرده یا تأمین مالیاتی»[3] یاد می کنند (دفترچهٔ راهنمای طرح گواهی سپرده یا تأمین مالیاتی[4]).

۳- ضمانت های اجرایی کیفری

دستگاه مالیاتی برای این که بتواند وظایف خود را با قاطعیت انجام دهد باید به انواع ضمانت های اجرایی مجهز باشد. تجربه ثابت کرده است که ضمانت های اجرایی اداری جهت الزام مؤدیان به انجام

1 - Private Debt Collection Agency
2 - Manual: Problems paying HMRC
3 -The Certificate of Tax Deposit Scheme
4 - Manual: The Certificate of Tax Deposit scheme

وظایف قانونی کافی نیست. در نتیجه قانونگذار مجازات های کیفری را به عنوان ضمانت اجرا در نظر گرفته است. به همین دلیل در اغلب کشورها علاوه بر مجازات های اداری در مواردی چون طفره یا گریز عمدی از مالیات، استفاده از اسناد و مدارک خلاف واقع و جعلی و... ، مجازات های کیفری در نظر گرفته شده است (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ص ۱۲۵).

البته قانونگذار کشور ما در مقام تبیین جرایم کیفری مالیاتی تا حدودی ناقص عمل نموده و در قانون مالیاتهای مستقیم، کمتر جرم‌انگاری صورت گرفته است و در مواردی هم که اعمال این نوع ضمانت اجرا را به قانون مجازات اسلامی ارجاع می‌دهد، از ذکر دقیق ماده قانونی صرف‌نظر کرده است. البته این تشتت ضمانت‌های اجرایی کیفری بدلیل متمرکز نبودن این مجازات‌هاست که خوشبختانه در لایحه تحول نظام مالیاتی کشور به این مهم توجه شده و با الحاق مواد ۲۷۴ تا ۲۸۰ به ق.م.م ضوابط متعددی را ذیل ماده ۴۲ این لایحه وارد نموده است. در ماده ۲۷۴ الحاقی، نظام متمرکز جرایم کیفری مالیاتی را تبیین کرده که مرتکبین آن‌ها در دادگاههای عمومی محاکمه و به حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد. این جرایم شامل موارد زیر است: تنظیم اسناد خلاف واقع و استناد به آن‌ها، اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در سه سال متوالی، عدم ایصال مالیات توسط اشخاص ثالث مکلف به این امر، تنظیم معاملات و قراردادهای صوری و خلاف واقع عالماً و عامداً به قصد فرار از مالیات و منع دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی خود یا اشخاص ثالث. از دیگر نکات مثبت لایحه مزبور می‌توان به موارد مهم دیگری اشاره داشت که ازجمله: شناسایی مجازات شروع به جرم (ماده ۲۷۵)، کشف جرم توسط سازمان مالیاتی (تبصره ذیل ماده ۲۷۵)، پیش بینی شراکت و مباشرت در جرم و اعمال مجازات شدیدتر نسبت به مأموران مالیاتی اعم از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی و... (ماده ۲۷۶)، معاونت در جرم از طریق ترغیب، تطمیع، تهدید یا تحریک مجرم (ماده ۲۷۷)، پیش بینی جرم افتراء (ماده ۲۷۸)، قواعد تکرار و تعدد جرم و شرایط تخفیف و تشدید و تعلیق مجازات جرم مالیاتی (ماده ۲۷۹) و در نهایت ایجاد دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور در هر یک از استان‌ها و مناطقی که رئیس قوه قضائیه مقتضی بداند (ماده ۲۸۰). مجازات‌های کیفری را نیز می‌توان در دو مرحله تشخیص و وصول مالیات، از یکدیگر تفکیک نمود.

۳-۱- ضمانت های اجرایی کیفری مرحله تشخیص

در حقوق مالیاتی ایران ضمانت اجراهای کیفری مرحله تشخیص را می‌توان در موادی از قانون مالیاتهای مستقیم ملاحظه نمود. از جمله ماده ۲۰۱ ق.م.م. ضمانت اجرای مربوط به استناد به اسناد و مدارک خلاف واقع از روی علم و عمد و یا عدم تسلیم اظهارنامه برای سه سال متوالی را علاوه بر جرایم و محرومیت از معافیت‌ها، مشمول مجازات‌های مقرر در آن قانون (ق.م.م) دانسته است و در تبصره این ماده نیز تعقیب و اقامه دعوا علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی را به عهده رئیس سازمان مالیاتی کشور قرار داده است. در ماده مذکور هیچ اشاره‌ای به نوع مجازات این افراد نشده است، حال آنکه در تبصره، به صلاحیت مراجع قضایی در رسیدگی اذعان داشته است. این نوع تقریر باعث ایجاد ابهاماتی در امر رسیدگی می‌گردد که امید است با تصویب لایحه تحول نظام مالیاتی کشور، حکم ماده ۲۷۴ الحاقی مقرر در ماده ۴۲ این لایحه که مشخصاً ضمانت اجرای کیفری این جرم را حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال در نظر گرفته است، اعمال گردیده و ابهام موجود را رفع نماید. در ارتباط با حکم ماده ۲۰۱ ق.م.م باید اشاره داشت به اینکه شرط علم و عمد نه تنها برای فعل مقرر در ابتدای ماده مذکور ضروری است؛ بلکه برای اعمال مجازات بر ترک ِفعل ذکر شده نیز باید عالمانه و عامدانه بودن آن توسط مراجع قضایی احراز گردد. مستند این قول رویه قضایی است که در رأی شماره ۲۰۱/۱۷۰۳۶ مورخه ۱۳۸۸/۱۰/۱۳ شورای عالی مالیاتی ابراز گردیده است.

ماده ۲۳۱ ق.م.م، حکم به مجازات مسئوولان اشخاص حقوقی حقوق عمومی در صورت عدم ارائه اسناد و مدارک درخواستی از سوی ادارات امور مالیاتی را به جز در مواردی که مخالف مصالح مملکت نباشد، توسط مراجع صالحه قضایی دانسته که خارج از نوبت رسیدگی خواهد شد. بنابراین دست مراجع قضایی در اعمال این مجازات باز است و می‌توانند آن را برطبق ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی مورد رسیدگی قرار دهند که منجر به انفصال از خدمات دولتی از یک تا پنج سال می‌گردد (رستمی،۱۳۸۷). اما باز هم با تبیین نظام متمرکز جرایم کیفری در لایحه فوق‌الذکر، این نقیصه برطرف شده و ضمانت اجرای کیفری این جرم، حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال تعیین شده است.

علاوه بر موارد فوق‌الذکر که مجازات‌های مؤدیان متخلف را تبیین نموده است، قانونگذار ایران در ماده ۲۷۰ ق.م.م.، کیفرهایی را برای مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت حل اختلاف، در نظر گرفته است و آن مربوط به مواردی است که اشخاص مذکور از روی تعمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی، درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از

میزان واقعی تشخیص داده و یا اینکه با دادن گزارش خلاف واقع در امر مالیاتی، تعمداً وسایل تعقیب مؤدیانی که بی‌تقصیرند را فراهم سازند. قانونگذار مجازات‌های این اشخاص را به ترتیب انفصال از خدمات دولتی (حداقل ۳ ماه و حداکثر ۵ سال) و حبس (از ۶ ماه تا ۲سال) مقرر کرده است. در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز هرچند صراحتاً اشاره ای به ضمانت اجرای کیفری ندارد اما این موضوع را طبق ماده ۳۳ خود به ق.م.م. احاله داده است.

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید عدم همکاری اشخاص حقیقی یا حقوقی با سامانه اطلاعات درآمدی اشخاص حقیقی و پایگاه اطلاعات هویتی و عملکردی مؤدیان مالیاتی و واحد بازرسی مالیاتی (مواد ۲۲، ۳۲ و۳۳ لایحه مذکور) علاوه برآنکه موجب اعمال تمامی جرایم و محرومیت از معافیتهای موضوع این قانون و نیز جبران زیان‌ها و خسارات وارده به دولت خواهد بود، حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال را به همراه خواهد داشت. حکم این مواد در مورد اشخاص حقوقی، نسبت به مدیران اشخاص مذکور جاری خواهد بود.

در قوانین مالیاتی انگلستان نیز می‌توان مواردی را یافت که در آن اعمال مجازات‌های کیفری در مورد جرایم مالیاتی، پیش بینی شده است. قانون مالی ۲۰۰۷ انگلستان در بخش‌های ۸۲ تا ۸۶[1] خود ضوابطی مربوط به ضمانت اجرای کیفری تخلفات مالیاتی مقرر داشته است که متعاقب آن احکام قانون ادله جنایی و پلیسی ۱۹۸۴[2] را نسبت به تمامی رسیدگی های کیفری دستگاه مالیاتی تعمیم داده است. ضمانت اجرای بازداشت که در بخش ۷۲(۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۹۹۴[3] مورد شناسایی قرار گرفته است، از جمله این موارد می‌باشد. در مورد این جرایم باید عمل تعقیب را از رسیدگی مجزا نمود. در انگلستان دستگاه مالیاتی حق رسیدگی کیفری را دارد، اما تعقیب مجرمان به نهادی بنام اداره تعقیب مجرمان مالیات و گمرک[4] واگذار شده است.

از مهمترین مواردی که دستگاه مالیاتی انگلستان اقدام به مجازات کیفری می نماید، موارد زیر می-باشد:

1- Finance Act 2007, sections 82-86
2 - Police and Criminal Evidence Act 1984 (PACE)
3 - VAT Act 1994, section72(9)
4 -The Revenue and Customs Prosecution Office (RCPO)

– مواردی که گروه‌های سازمان یافته جنایی به نظام مالیاتی حمله‌ور می شوند یا تخلفات نظام-مندی را مرتکب می شوند که تهدیداتی جدی برای پایه مالیاتی محسوب می شود، مانند توطئه و طرح خیانت آمیز[1]؛

– جرایمی که توسط افرادی انجام می شود که در جایگاهی ایمن و مورد اطمینان و وثوق کامل قرار دارند؛

– در جایی که اظهارات مادی نادرست و یا اسناد صوری خلاف واقع و دستکاری شده و از روی تدلیس استناد شده باشد تا بدین وسیله بر اعتبار طرح بیافزاید؛

– جایی که در مظان پنهان کاری عمدی، فریب، توطئه و فساد باشد؛

–در موارد استفاده از اسناد جعلی و نادرست[2]؛

–در موارد انجام صادرات و واردات ممنوعه و محدود شده؛

–در موارد پول شویی[3] با تمرکز خاص بر روی مشاوران، حسابداران، وکلا و سایر افرادی که احتمالاً با فراهم نمودن ابزارهایی قصد خارج کردن دسترسی قانون از پول های آلوده را دارند[4]؛

–در مواردی که مجرمی جرایم مرتکب شده قبلی خود را تکرار نماید؛

و موارد دیگری شامل سرقت، سوء استفاده یا تخریب غیر قانونی اسناد دستگاه مالیاتی (راهنمای مربوط به خط مشی رسیدگی جنایی سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان[5]).

در انگلستان همانند اکثر کشورهای دیگر عموماً تخلفات و جرایم مالیاتی از طریق مکانیزم های مدنی و اداری و همچنین از طریق مذاکره حل و فصل می‌شوند و کمتر از نظام عدالت‌کیفری استفاده می‌گردد (لوی، ۲۰۰۹ : ۲).

---

1 – Conspiracy

2– Forged documents

3–Money laundering

۴– لازم به ذکر است که در ایران نیز در تاریخ ۱۳۸۶/۱۱/۲ قانون مبارزه با پول شویی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید که طی آن ضمانت های اجرایی کیفری را برای مرتکبین این جرم در نظر گرفته است (ماده ۹) و در این جهت قوه قضائیه را ملزم به ارائه همکاری نموده (ماده ۱۰)و شعبی از دادگاه‌های عمومی در تهران و در صورت نیاز در مراکز استان‌ها را به امر رسیدگی به جرم پولشویی و جرایم مرتبط اختصاص می دهد (ماده ۱۱).

5 – Manual: HMRC Criminal Investigation Policy

۳-۲- ضمانت های اجرایی کیفری مرحله وصول

علاوه بر مجازات‌های کیفری مرحله تشخیص، در مرحله وصول نیز دستگاه مالیاتی پاره‌ای از مجازات‌های کیفری را اعمال خواهد نمود. موارد مربوط به اعمال این نوع مجازات‌ها در قانون مالیات-های مستقیم ایران به شرح ذیل است:

هرگاه مکلف به کسر مالیات، شخص حقوقی غیردولتی باشد، مدیر یا مدیران نیز علاوه بر مسئولیت تضامنی و جرایم متعلق، به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد. این حکم شامل مدیر یا مدیرانی نخواهد نشد که به سازمان امور مالیاتی کشور تأمین سپرده‌اند (تبصره ۲ ماده ۱۹۹ ق.م.م. و ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجم توسعه). همچنین چنانچه کسر کننده مالیات شخص حقیقی باشد به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد (تبصره ۳ ماده ۱۹۹ق.م.م.). در مورد تکرار تخلف سردفتران اسناد رسمی به مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ق.م.م. (حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال) نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد (ماده۲۰۰ ق.م.م.). در صورت تخلف مؤدی یا اشخاص ثالث در خصوص اموال مورد تأمین مالیات (یعنی خارج کردن اموال مذکور از تصرف خود بدون دادن تأمین معادل آن) مشمول مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ خواهند بود (ماده ۱۶۱ ق.م.م.).

سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان، نظام جرایم و مجازات های متنوع و متفاوتی را از دو نهاد پیشین یعنی «سازمان مالیات بر درآمد داخلی و گمرکات سلطنتی» و «سازمان درآمد داخلی» به ارث برده بود که این نظام مجازات های چندگانه، موجب ابهام و عدم شفافیت و همچنین تحمیل بار اداری غیر ضروری می گردید. به همین دلیل این سازمان به فکر تجدید نظر و اصلاح این قدرت خویش برآمد که از آن تحت عنوان «تجدید نظر در اقتدارات»[1] یاد می کنند و طی آن به دنبال امنیت و حمایت بیش‌تر از مؤدیان متعهد و مقابله و فشار بیشتر به مؤدیان متخلف و بدحساب برآمد. سپس این جرایم و مجازات های متمرکز شده و سازمان یافته به موجب قوانین مالی سال های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ مورد تأکید قرار گرفت و مقررات گذاری آن ها تکمیل گردید (دفترچهٔ راهنمای چگونه مشمول جریمه نشوید).

به منظور اطمینان از وصول مالیات و ممانعت از فرار مالیاتی بسیار ضروری است که عنصر قضایی به عنوان یکی از مراحل پایانی و اثر بخش، با قدرت عمل نماید. این اختیارات صرفاً برای جرایم

1-Powers Review

کیفری مالیاتی اعمال خواهد شد و شامل سایر تخلفات مالیاتی مؤدیان نخواهد گردید (آلم، ۲۰۱۰). جرایم کیفری مالیاتی در انگلستان در موارد بسیار حاد، حساس و محدود اعمال شده و دستگاه مالیاتی نهایت حساسیت را در این زمینه خواهد داشت که پرونده مربوط به تخلف مالیاتی جز در موارد ضرورت به این نوع ضمانت اجرا ارجاع نشود. به همین منظور دستگاه مالیاتی انگلستان همواره بر قانونی بودن جرایم و مجازات ها بیش از هر امر دیگری تأکید دارد. این نظر را می توان در پرونده معروف دوک وستمینیستر[1](۱۹۳۶) یافت که در آن دادگاه استیناف در ارتباط با تفسیر قوانین مالیاتی گفته بود: «هر کس مجاز است، اگر بتواند امور خود را به نحوی ترتیب دهد که مطابق قانون، مالیات مربوطه را به میزان کمتری بپردازد. اگر او در تنظیم امور خود جهت رسیدن به این نتیجه موفق شود، دیگر نمی‌توان وی را ملزم به پرداخت مالیات اضافی و تحمیل مجازات کرد؛ ولو این که مأموران سازمان مالیاتی یا مؤدیان دیگر هم ردیف وی به هر اندازه از عدم اصالت امر ناخرسند باشند». در سال ۱۹۸۸ نیز مجلس لردان نظر فوق را تکمیل کرد و ضمن رسیدگی به دعوائی، دادگاه ها را مجاز ندانست که آزادانه برای هر مورد اجتناب از پرداخت مالیات به اختیار خود قاعده و قانونی وضع کنند، در حالی که پارلمان چنان قوانینی را قبلاً وضع نکرده است (فریدمن، ۲۰۰۴).

۴- ضمانت اجرای مدنی یا جبران خسارت

نوع دیگر از ضمانت اجرا که در ماده۲۳۰ ق.م.م. پیش بینی شده، ضمانت اجرای مدنی (مسؤلیت مدنی) است که خاص اشخاص ثالثی می باشد که از ارائه اسناد و مدارک حاکی از تحصیل درآمد مؤدی به دستگاه مالیاتی خودداری کنند و از این طریق باعث ورود زیان به دولت شوند. این افراد مکلف به جبران زیان وارده به دولت خواهند شد و تعیین میزان زیان وارده در مراجع صالح قضایی و خارج از نوبت صورت می گیرد. همچنین قانونگذار در ماده ۲۷۰ ق.م.م.، حکم مشابهی را برای مأموران مالیاتی متخلف در نظر گرفته است که طی آن چنانچه این افراد بر اساس تعمد، مسامحه و یا غفلت باعث زیان به دولت گردند، نسبت به زیان وارده به میزانی که شورای عالی مالیاتی تشخیص می‌دهد، مسئولیت مدنی داشته و به وسیله دادستان انتظامی مالیاتی در دادگاه‌های حقوقی دادگستری به این عنوان دعوای جبران ضرر و زیان اقامه خواهد شد و درصورت وجود سوء نیت، متهم مورد تعقیب جزایی نیز قرار خواهد گرفت.

---

1 -Duke of Westminister

در لایحه تحول نظام مالیاتی کشور نیز در مواردی به جبران زیان‌ها و خسارات وارده به دولت اشاره شده است. از جمله این موارد عدم همکاری اشخاص حقیقی یا حقوقی با سامانه اطلاعات درآمدی اشخاص حقیقی و پایگاه اطلاعات هویتی و عملکردی مؤدیان مالیاتی و واحد بازرسی مالیاتی (مواد ۲۲، ۳۲ و۳۳ لایحه مذکور) خواهد بود. همچنین برطبق تبصره ۳ الحاقی ق.م.م. که در ذیل ماده ۳۵ این لایحه آمده است، دفاتر اسناد رسمی را مؤظف به ارسال یک نسخه از اسناد تنظیمی خود به سازمان مالیاتی ظرف یک ماه نموده که در صورت استنکاف، علاوه بر شمول تمام جرایم و مجازاتهای مقرر در این قانون، مستنکف می‌باید زیان مالی وارده به دولت که به هر طریق ایجاد شده باشد را جبران نماید.

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز ضمانت اجرای مدنی یا الزام به جبران خسارت از بدیهیات قدرت عمومی مالیاتی است. اما در مورد رویه عملی این نوع اقتدار باید گفت که در گذشته نهادی به نام دفتر ویژه تمکین[1] به هر دو دعاوی مدنی و کیفری مالیاتی رسیدگی می کرد اما امروزه این دو مقوله کاملاً از هم تفکیک شده است. دعاوی مدنی بیشتر توسط تعدادی از نهادهای محلی وصول مالیات مورد رسیدگی قرار می گیرد. البته مدیریت اختیارات جزایی و مدنی دستگاه مالیاتی در سطح مدیر کل متمرکز است و تصمیمات متخذه هر دو نوع دعاوی با مسئولیت نهایی کمیته اجرایی دستگاه مالیاتی[2] خواهد بود (دفترچهٔ راهنمای[3] گزارش سالانه سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان، ۰۶–۲۰۰۵: ۲۰ و ۲۱).

در این ارتباط نیز باید توجه نمود که ضمانت اجرای مدنی باید متناسب با تخلف و قصور اعمال گردد و همچنین قانون باید آن را تصریح کرده باشد. به عنوان مثال دیوان عالی در پرونده «بارنز» علیه «شرکت با مسئولیت محدود ویلتون مین کانستراکشن»[4] به این رأی داد که ضمانت اجرای الزام به جبران خسارت دستگاه مالیاتی به هیچ وجه در قانون ذکر نشده است، بنابراین متناسب و عادلانه نمی باشد (دفترچهٔ راهنمای[5] پاسخ به مشاوره های صورت گرفته با سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان؛ رویکرد جدید در زمینه بررسی تمکین مؤدیان و حفظ حقوق آنها).

1-Special Compliance Office
2- HMRC's Executive Committee(Ex com)
3 -Manual: HMRC's Annual Report 2005-06, pp 20, 21
4 -Barnes v Hilton Main Construction Ltd
5 -Manual: Response to HMRC consultations ‘A new approach to compliance checks’ and ‘Safeguards for taxpayers’

۵- نتیجه گیری

امروزه نقش دستگاه مالیاتی در اقتصاد یک کشور از اهمیت بسیاری برخوردار است و دلیل آن زیاد شدن نیازها و محدود شدن منابع دیگراست. با بررسی یک نظام مالیاتی و سازمان مربوطه می‌توان این منبع را در پیشبرد هر چه بهتر و مؤثرتر یک کشور به کار گرفت. نظام مالیاتی هنگامی می تواند آثار مفیدی در یک جامعه به جای گذارد که دارای سرعت عمل و کارآیی کافی باشد و سطح بالایی از اطاعت را در میان شهروندان ایجاد کند، اما عدم اطمینان مردم به سازمان مالیاتی و تأخیر در پرداخت مالیات از ویژگی‌های منفی یک نظام مالیاتی است.

ضمانت اجراهای اعمال شده توسط دستگاه مالیاتی را می‌توان شامل ضمانت‌اجراهای اداری و ضمانت‌اجراهای کیفری و همچنین ضمانت اجراهای مدنی دانست. ضمانت‌اجراهای اداری را خود دستگاه مالیاتی رأساً اعمال می‌نماید، مثل: تشخیص علی‌الرأس، جرایم مالیاتی، محروم نمودن مؤدی بدحساب از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌ها و اجرای مالیات یا همان عملیات اجرایی، ابطال اسناد صوری نقل و انتقال به قصد فرار از مالیات، ممنوع الخروج کردن بدهکار مالیاتی، افشای اسامی مؤدیان بدهکار، حق تقدم مالیات و اخذ قرار تأمین مالیاتی؛ ضمانت های اجرایی کیفری و مدنی را دستگاه مالیاتی با استمـداد از محاکم حقوقـی و کیفـری اعمال می‌نماید که مواردی از قبیل تعقیب قانونی، حبس و جبران خسارات وارده را شامل خواهد گردید. هرکدام از موارد فوق‌الذکر به تفصیل در دو کشور ایران و انگلستان مورد بررسی و تطبیق قرار گرفت. در حقوق مالیاتی کشورمان در مقایسه با انگلستان، نظام ضمانت‌های اجرایی مالیات تا حدودی از پراکندگی و پیچیدگی بیشتری رنج می برد که خوشبختانه با پیشنهاد لایحه تحول نظام مالیاتی بیشتر به سمت افزایش مشارکت اجتماعی از طریق بهبود ساختار نظام مالیاتی و زمینه سازی برای به روزآوری دستگاه مالیاتی و تقویت ضمانت‌های اجرایی مالیات ستانی از جمله حذف عنوان تشخیص علی‌الرأس، گسترش محرومیت از تسهیلات متنوع اقتصادی–اجتماعی و ایجاد نظام متمرکز جرایم کیفری مالیاتی پیش رفته ایم.

بررسی و تحلیل تطبیقی هر یک از ضمانت های اجرایی مصرح و مبرم دستگاه های مالیاتی در دو کشور ایران و انگلستان و بیان تفاوت ها و مشابهت های این دو نظام به ما کمک خواهد نمود تا ضمن استفاده از تجارب مفید سایر کشورها نقاط ضعف و اشکالات نظام مالیاتی کشور خود را شناسایی نموده و در جهت بهبود فرهنگ مالیاتی مناسب و تمکین بیشتر مؤدیان گام‌های مؤثری برداریم. امیدواریم با توسل صحیح و منصفانه دستگاه مالیاتی بر این ضمانت‌های اجرایی، هر چه بیشتر به سوی نظام

مالیاتی کارآمدتر و منصفانه تری گام برداریم و به جایی برسیم که مالیات به عنوان مهمترین و نخستین منبع درآمدی موجب پیشرفت و ارتقای همه جانبه کشورمان گردد.

فهرست منابع

۱- افتخاری، محمد (۱۳۸۶)، تحلیل ضمانت اجرای قانون مالیات های مستقیم (رساله کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی)، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبایی.

۲- پیرنیا، حسین (۱۳۴۴)، مالیه عمومی «مالیات ها و بودجه»، تهران، ابن سینا.

۳- ثورونی، ویکتور (۱۳۸۴)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ج۲، ترجمه مرتضی ملا نظر، تهران، سازمان امورمالیاتی کشور.

۴- جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۸۵)، ترمینولوژی حقوق، تهران، انتشارات گنج دانش.

۵- رستمی، ولی (۱۳۸۷)، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی، در حقوق مالیاتی ایران»، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۸، شماره۳: صص ۱۸۹-۱۶۵.

۶- رستمی، ولی (۱۳۹۰)، مالیه عمومی، تهران، میزان.

۷- رنجبری، ابوالفضل؛ علی بادامچی (۱۳۸۴)، حقوق مالی و مالیه عمومی، تهران، مجد.

۸- شهبازیان، ابوالقاسم (۱۳۷۳)، چگونگی تشخیص مالیات و حل اختلاف در حقوق مالیاتی ایران(رساله کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی)، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.

۹- مجیبی فر، محمد صادق (۱۳۹۰)، حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاههای مالیاتی ایران، تهران، انتشارات جاودانه(جنگل).

۱۰- مظفری، هاشم (۱۳۸۷)، مبانی مالیات، تهران، انتشارات مهر غزال.

۱۱- وارسته بازقلعه، محمد (۱۳۸۸)، حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی (رساله کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی)، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.

12. Alm, James and others (2010), "Taxpayer information assistance services and tax compliance behaviour", Journal of Economic Psychology, No. 31: pp 577-586.

13. Foreman, Antohony and Gerald Mowles (2006), Tax Handbook, Zurich, Zurich Financial Service.

14. Freedman, Judith (2004), “Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle”, BTR, No.4: pp 332-357.

15. Harris, Peter (2006), Income Tax in common law jurisdictions, New York, Cambridge University Press.
16. Levi, Michael, (2009), Civil and Criminal penalties for serious tax non-compliance: a review of impact evidence, Cardiff University Press.
17. Thuronyi, Victor (1998), Tax Law Design and Drafting, Vol. II, WashingtonD.C., IMF.
Manuals:
18. Code of Practice 9 (July 2011), published in:
http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/cop9-2011.htm -4/4/2012
19. Distraint , published in:
http://www.hmrc.gov.uk/payinghmrc/problems/dontpay/debts.htm -5/6/2012
20. HMRC Criminal Investigation Policy, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/prosecutions/crim-inv-policy.htm -4/6/2012
21. HMRC's Annual Report2005-06, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/-4/5/2012
22. Notice730 Civil Penalty Investigations:Statement of Practice September 2004, published in:
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp=document -3/4/2012
23. Penalties for mistakes and delays with your VAT, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/problems/penalties.htm -5/5/2012
24. Penalties for tax errors, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties.htm -4/6/2012
25. Publishing details of deliberate tax defaulters, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/about/tax-defaulters-q-a.htm -5/3/2012
26. Response to HMRC consultations ‘A new approach to compliance checks’ and ‘Safeguards for taxpayers’, published by PCG in: www.pcg.org.uk -6/4/2012

27. Take care to avoid a penalty, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties/new-penalties.pdf -5/6/2012
28. Tax credit penalties,published in:
www.hmrc.gov.uk/leaflets/credit.htm -5/6/2012
29. Tax return deadlines and penalties, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/sa/deadlines-penalties.htm# 6-4/5/2012
30. Understanding and checking your tax calculation, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/sa/understand-calc.htm -5/3/2012
31. Warrants of execution, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/manuals/dmbmanual/DMBM666810.htm -5/6/2012
32. What could happen if you don't pay HMRC, published in:
http://www.hmrc.gov.uk/payinghmrc/problems/dontpay/debts.htm -4/4/2012