

# تحلیل ضمانت اجراهای حقوق مالیاتی ایران و مقایسه آن با نظام مالیاتی انگلستان

ریحانه عامری<sup>۱</sup>

سیدجواد میرقاسمی<sup>۲</sup>

ولی رستمی<sup>۳</sup>

کارن روحانی<sup>۴</sup>

## چکیده

یکی از منابع اصلی درآمد دولت‌ها مالیات است که تحت عناوین مختلف وصول می‌شود. درآمد حاصل از مالیات، بخش قابل ملاحظه‌ای از بودجه دولت‌ها را تشکیل می‌دهد. به نحوی که می‌توان گفت فعالیت‌های دولت و استمرار آن به وصول مالیات بستگی دارد. در این راستا در حقوق مالیاتی برخی کشورها از جمله ایران و انگلستان برای تأمین و تضمین مالیات، اختیارات و اقتدارات گسترده و منحصر به فردی به دستگاه مالیاتی داده می‌شود تا با توسل به آنها بتواند مالیات را در سریع‌ترین زمان و به مناسب‌ترین شیوه وصول نماید که این ضمانت‌های اجرایی در قالب ضمانت اجراهای اداری، کیفری و مدنی تقسیم‌بندی می‌شوند. جدیدترین ضمانت اجراها، بحث جرم‌انگاری در اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد که در اعمال سیاست‌های سازمان مالیاتی تأثیر به‌سزایی خواهد داشت. البته ناگفته نماند که ضمانت اجرای اداری به نسبت دیگر ضمانت اجراها از کارایی اقتصادی بالاتری برخوردار بوده و در مقابل ضمانت اجرای مدنی و کیفری، مطلوبیت کمتری را به همراه دارد. همچنین با استقرار کامل طرح جامع مالیاتی و استمداد از شیوه‌های نوین مالیات ستانی در کنار عواملی چون اغناء فرهنگ مالیاتی و افزایش تمکین مؤدیان و ترغیب آنان به خوداظهاری از طریق ابزارهایی مانند افزایش تشویقات و خدمات اجتماعی و غیره، انتظار می‌رود بیش از پیش رشد و توسعه کشور را در عرصه اقتصادی شاهد باشیم.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات، حقوق مالیاتی، دستگاه مالیاتی، ضمانت اجراها، جرایم مالیاتی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۲۹، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۱۵

۱. گروه حقوق عمومی، واحد: تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، rey.ame1982@gmail.com

۲. گروه حقوق عمومی، واحد: تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول) J.mirghaemi@outlook.com

۳. استاد گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران، vrostami@ut.ac.ir

۴. گروه حقوق عمومی، واحد: تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، karanrohani@yahoo.com

## ۱- مقدمه

وضع مالیات به عنوان یکی از اساسی‌ترین امتیازات دولت برای تضمین درآمدهای دولتی است. (Mutascu, 2011:34) از همین رو شناخت عواملی که بتوانند میزان درآمدهای مالیاتی دولت را تحت تأثیر قرار دهند همواره از ضروریات یک دستگاه مالیاتی محسوب می‌گردد. در همین راستاست که فرار مالیاتی یکی از دغدغه‌های مهم نزد دولت‌ها بوده و تلاش‌های گسترده‌ای برای شناسایی این پدیده و برخورد با آن مورد بررسی قرار گرفته که یکی از این اقدامات در نظر گرفتن ضمانت اجرای مالیاتی می‌باشد (Habibnejad, Izadi, 104).

به طور کلی "ضمانت اجرا عبارت است از قدرتی که برای به کار بستن قانون یا حکم دادگاه یا قراردادها یا غیره از آن بهره برده می‌شود" (Jafari Langroudi, 1996:66). در قوانین و مقررات مالیاتی قریب به اتفاق کشورها ضمن برخی از مواد قانونی، تکالیفی برای مؤدیان مالیاتی، مأموران مالیاتی یا اشخاص ثالث اعم از دولتی و خصوصی مقرر شده است و برای هر تکلیفی جهت اجرای ضمانت‌های اعم از اداری، کیفری و مدنی در نظر گرفته شده است. هرگاه مؤدیان مالیاتی در ارائه اظهارنامه مرتکب تخلف شده و یا قصد فرار از پرداخت مالیات را داشته باشند، با این ضمانت اجراها روبرو خواهند شد.

ضمانت‌های اجرایی مالیاتی با اهداف زیر تحقق می‌پذیرد:

-الزام مؤدیان به رعایت مقررات و تکالیف قانونی؛ تنبیه و مجازات مؤدیانی که قصد فرار از مالیات را داشته‌اند و تعیین و وصول خساراتی که در نتیجه عدم رعایت تکالیف و مقررات قانونی به دولت وارد شده است (Pirnia, 1966:126). به طور کلی بر طبق این اهداف، ضمانت‌های اجرایی مالیاتی به سه دسته تقسیم می‌شود:

۱. ضمانت‌های اجرایی اداری یا مالیاتی که صرفاً جنبه مالی داشته و دستگاه مالیاتی می‌تواند 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؛
۳. الزام به جبران خسارت یا ضمانت اجرای مدنی که دستگاه مالیاتی عموماً از طریق محاکم عمومی به اعمال آنها می‌پردازد (Rostami, Ketabirudy, 2012:170). ضمانت اجرای اداری مانند تشخیص علی‌الرأس، جرایم مالیاتی و محروم نمودن مؤدی بدحساب از معافیت‌ها و بخشودگی‌ها. ضمانت اجرای کیفری و مدنی را دستگاه مالیاتی با استمداد از محاکم حقوقی و کیفری اعمال می‌نماید که مواردی از قبیل تعقیب قانونی، حبس و جبران خسارات وارده را شامل خواهد گردید. (Ketabirudy, 2012:4) در ایران امتیازاتی

به سازمان امور مالیاتی کشور داده شده است تا با توسل به آن‌ها و با استمداد از سایر ارگان‌های ذی‌صلاح امکان تخطی و اجتناب و فرار مالیاتی را به حداقل برساند. در کشور انگلستان نیز با توجه به گستردگی قوانین و مقررات و تاریخچه‌ای غنی در زمینه وضع و وصول این نهاد، سازمان درآمدها و گمرکات سلطنتی است که با سازمان مالیاتی ایران در یک راستا قرار دارد و به اعمال نظارت، ضمانت اجرا و تضمیناتی خاص در جهت وصول مالیات می‌پردازد (Rostami, Ketabirudy, 2012:19-20).

شایان ذکر است که دولت انگلیس با تصور از رعایت قوانین توسط مؤدیان حقیقی و شرکت‌ها و نهادهای ناظر، به نمایندگی اداره درآمد و گمرکات بریتانیا، اقداماتی از قبیل: ارزیابی مبتنی بر ریسک بر اساس کشور، اندازه بخش فعال، میزان تراکنش، شرکای تجاری، محصول و مشتری؛ تناسب روش‌های پیشگیری مبتنی بر ریسک با شناسایی فرصت، انگیزه و روش در پدیده فرار مالیاتی؛ افزایش دقت با استفاده از بروز کردن ابزارهای مبتنی بر فن‌آوری اطلاعات؛ آموزش و ارتباط‌های مداوم با مؤدیان برای گزارشگری اقدامات مرتبط با مالیات و فرار مالیاتی؛ نظارت، بررسی و به‌روز رسانی سالانه قوانین همچون قانون منع تسهیل فرار مالیاتی در شرکت‌ها؛ تعیین جریمه برای فرد مجرم و تسهیل گران و سوت زنی توسط فعالان شرکت‌ها یا اشخاص ثالث را نیز برای جلوگیری از فرار مالیاتی انجام می‌دهد.<sup>۱</sup>

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 عمده‌ای از تاریخ این کشور را مبارزه بین پادشاه و مجلس آن کشور برای تصویب مالیات‌ها و نظارت بر مخارج عمومی تشکیل می‌دهد. 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 (Pirmia, 1966:27) و روز به روز بر توسعه امر مالیات در این کشور افزوده گردید و الگوپردازی از این نظام به مرور گسترش یافت به طوری که می‌توان گفت حقوق مالیاتی حدود ۶۰ کشور جهان از نظام حقوق مالیاتی انگلستان برگرفته شده است (Thoroni, 1998:26).

لازم به ذکر است که در سال ۱۳۹۱ مقاله‌ای تحت عنوان «بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرایی مالیات ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان» توسط آقای دکتر ولی رستمی و آقای احمد کتابی‌رودی چاپ شده است که پژوهش حاضر براساس این مقاله به تحلیل و بررسی ضمانت‌های اجرایی مالیات ستانی در ایران و مقایسه آن با نظام مالیاتی انگلستان، با توجه به نوآوری‌های قانون مالیات‌های مستقیم (ضمن اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱) پرداخته تا از این طریق نواقص و نارسایی‌های نظام موجود شناسایی و در جهت اصلاح آنها اقدام شود. بدین منظور برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز از قوانین و مقررات مربوطه، کتب، مقالات و رساله‌های منتشر شده و همچنین

1. plink.ir/FFzzG

از مجموعه دستورالعمل‌ها و دفترچه راهنماهای مؤدیان کشور انگلستان که در سایت رسمی سازمان مالیاتی این کشور منتشر شده، بهره‌گیری شده است.

## ۲- انواع ضمانت‌های اجرایی

با مروری بر قوانین مالیاتی کشور طی چند دهه اخیر ملاحظه می‌شود که قانون مالیاتها بیش از ۱۰ بار بطور کلی یا جزئی دستخوش تغییر و اصلاح گردیده که عمده اصلاحات آن مربوط به روان‌سازی مفاد قانون و افزایش ضمانت‌های اجرائی بوده است. مع الوصف در آخرین اصلاحیه قانون مالیاتها مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانونگذار به نحو چشمگیری اقدام به افزایش ضمانت‌های اجرائی قانون نموده است که در ادامه به آنها اشاره خواهد شد.

### ۲-۱- ضمانت اجرای اداری

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

### ۲-۱-۱- اظهارنامه برآوردی

یکی از نوآوری‌های اخیر قانون مالیات‌های مستقیم حذف روش تشخیص علی‌الرأس و تعیین مالیات بر مبنای «برگ ارزیابی مالیاتی» به جای آن می‌باشد که با توجه به اطلاعات اقتصادی مؤدیان تکمیل می‌گردد. روش تشخیص علی‌الرأس به عنوان یک روش ناعادلانه همواره مورد نقد فعالان مالیاتی بوده است. این روش با توجه به اینکه بر اساس قراین و شواهد تخمین زده می‌شود، نمی‌تواند واقعی باشد. این مسئله ممکن است عدالت مالیاتی را به مخاطره اندازد. از آنجا که یکی از اهداف قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم افزایش عدالت در نظام مالیاتی کشور است، مقنن با حذف تشخیص علی‌الرأس یک گام به این هدف نزدیک شده است. البته تشخیص علی‌الرأس علیرغم ناعادلانه بودن، ضمانت اجرای نیرومندی برای جلوگیری از فرار مالیاتی است و حذف آن از این نظر شایسته نیست؛ ولی در نظام مالیاتی تنها به شدت ضمانت اجراها نباید نگاه کرد، بلکه منصفانه بودن آنها نیز مهم است؛ زیرا، عادلانه بودن نظام مالیاتی می‌تواند اعتماد عمومی را به دستگاه مالیاتی افزایش داده و این نگرش مثبت، خود افزایش تمکین دواطلبانه را به دنبال خواهد داشت. با این وجود، ضمانت اجرای جدید در صورتی می‌تواند کارایی لازم را داشته باشد که اطلاعات اقتصادی مؤدی به طور کامل در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار بگیرد. این نکته ضرورت توجه جدی به ایجاد بانک اطلاعاتی مؤدیان در سازمان امور مالیاتی کشور را بیش از پیش نمایان می‌سازد. علیرغم اینکه این ضمانت اجرا نسبت به سلف خود یعنی تشخیص علی‌الرأس قدرت اربابی کمتری دارد؛ ولی دو عامل می‌تواند این خلأ را جبران نماید: اول اینکه نگرش مؤدیان نسبت به عادلانه بودن این

روش می‌تواند عاملی برای ترغیب آنها به تمکین مالیاتی باشد و از سوی دیگر اصلاحات اخیر، ضمانت اجرایی اداری را مانع الجمع با آن ندانسته و جرایمی را برای آن در نظر گرفته است (Habibnejad, Izadi, 113-114).

ناگفته نماند که در ماه ۱۵۸ ق.م.م مصوب ۱۳۸۰ نیز روش خود اظهاری پیش‌بینی شده بود که به موجب بند (۲۲) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ حذف شد. معهذا اختیار آن در صدر ماده (۹۷) قانون اخیرالذکر در مورد رسیدگی به مالیات بر درآمد مشاغل به سازمان امور مالیاتی کشور داده شده است. براساس ماده موصوف درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه می‌باشند از طریق اظهارنامه دریافتی از سوی مؤدی براساس شاخص‌ها و معیارهای تعیین شده مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت و در صورت عدم ارائه اظهارنامه توسط مؤدی در مهلت قانونی، سازمان امور مالیاتی مطابق مقررات سازمان مالیاتی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی حاصل از طرح جامع مالیاتی نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ ارزیابی عملکرد اقدام می‌نماید.

در حقوق مالیاتی انگلستان<sup>۲</sup> آنچه که بتوان مستقیماً با تشخیص علی‌الرأس در حقوق مالیاتی ایران مطابقت داد به سختی قابل تشخیص است. اما در شرایطی خاص می‌توان برخی از موارد را از بعضی 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<sup>۳</sup> و مؤدی موظف 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 (دفترچه راهنمای ضرب‌العجل تسلیم اظهارنامه مالیاتی و جرایم<sup>۴</sup>). این مالیات که بر اساس تخمین دستگاه مالیاتی محاسبه می‌گردد، در حکم مالیات قطعی خواهد بود.

۱. ماده ۹۷ ق.م.م: درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند، به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست.

۲. 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) به عنوان نهادی که در تاریخ ۱۸ آوریل ۲۰۰۵ میلادی با ادغام دو نهاد «درآمد داخلی و گمرکات سلطنتی» (Her Majesty's Customs and Excise) ایجاد گردید، ایفای وظیفه می‌نماید 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.

3. Tax Estimate

4. Manual: Tax Return Deadlines and Penalties

دستگاه مالیاتی انگلستان تحت شرایط خاص دیگری رأساً به محاسبه مالیات<sup>۱</sup> می‌پردازد 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 (دفترچه راهنمای درک و بررسی نحوه محاسبه مالیات شما<sup>۲</sup>). مشهود است که در کشور انگلیس در مقایسه با کشورمان تشخیص علی‌الرأس به عنوان ضمانت اجرای نهایی کمتر مورد استعمال قرار می‌گیرد، 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 می‌دهد تا از شیوه‌های جایگزین مانند جرایم مالیاتی، کیفری و مدنی بهره جوید. شاهد مثال این مطلب را می‌توان 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.

#### ۲-۱-۲- جرایم مالیاتی

از انواع دیگر ضمانت‌های مالیاتی می‌توان به جرایم مالیاتی اشاره نمود. موارد با توجه به نوع تخلف با یکدیگر متفاوتند و از آن‌ها به عنوان «عامل بازدارنده از فرار مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات» یاد می‌کنند (Mozaf-fari, 2008:47). این نوع ضمانت اجرا معمولاً به صورت افزایش مبلغ مالیات می‌باشد بدین صورت که مؤدی مکلف است درصدی از مالیات متعلقه را اضافه بر کل مالیات قطعی شده پرداخت نماید (Rostami, 2012: 143). و عمدتاً در ذیل فصل هفتم ق.م.م تحت عنوان تشویقات و جرائم مالیاتی در مواد ۱۸۹ ق.م.م به بعد ذکر شده‌اند. 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 کرده‌اند. 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 (Muji bifar, 2012: 121).

دستگاه مالیاتی در مراحل تشخیص و وصول دارای اختیارات گسترده و منحصر به فردی می‌باشد که با توسل به آنها می‌تواند سریع و آسان مالیات را وصول نماید (Rostami, Qahvehchian, 2018:344). در این قسمت بدلیل تنوع و کثرت جرایم مالیاتی، آنها را در قسمت جرایم مالیاتی مرحله تشخیص و وصول مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌دهیم.

1. Tax Calculation

2. Manual: Understanding and Checking your Tax Calculation

## 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 می‌گردند. 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 آن‌ها می‌پردازیم:

در ماده ۱۹۲ ق.م.م. برای مؤدیان یا نمایندگان آنان که مکلف به تسلیم اظهارنامه بوده و از آن در موعد مقرر خودداری کرده‌اند، جریمه ده درصدی در نظر گرفته شده است و در صدر تبصره این ماده نیز جریمه ۳۰ درصدی را برای اشخاص حقوقی و ۱۰ درصدی را برای سایر مؤدیان 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 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 نمی‌باشد تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هر گونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات‌ها 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 می‌نمود و یا به مواد قانونی دیگر ارجاع می‌داد. همچنین ماده ۱۹۵ ق.م.م. 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 سرمایه پرداخت شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال در نظر گرفته است. از سایر جرایم مذکور در ق.م.م. جرایم مربوط به عدم نگهداری دفاتر قانونی و فرم‌ها و ... است که جریمه ۲۰ درصدی را در پی خواهد داشت.

در حال حاضر دولت با هدف توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی و در راستای ارتقاء اشراف اطلاعاتی دستگاه مالیاتی، در اصلاحیه اخیر ق.م.م. سامانه اطلاعات درآمدی اشخاص حقیقی و پایگاه اطلاعات هویتی و عملکردی مؤدیان مالیاتی (ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م.) و وجود واحد بازرسی مالیاتی (ماده ۱۸۱ ق.م.م.) را مصوب 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 زیان‌ها و خسارات وارده به

دولت خواهد بود، به حبس تعزیری درجه ۱۶ 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؛ برای عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) مالیات؛ عدم صدور صورتحساب معادل يك برابر مالیات متعلق؛ عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب معادل يك 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 مدارك 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 جریمه يك روز تأخیر 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 فوق الذکر می باشد و برای ۱۲ ماه 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 (دفترچه 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 (Same).

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 صورتی که اطلاع از این تغییر 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 اضافه ای 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 خواهد یافت (دفترچه راهنمای جریمه‌های مالیاتی اعتباری)<sup>۱</sup>.

بخش ۹۷ قانون مالی ۲۰۰۷ انگلستان یک نظام متمرکز و یکسان‌سازی شده جرایم مالیاتی را برای تخلفات مالیاتی در همه انواع مالیات‌های اصلی اعم از مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر سود سرمایه، مالیات بر شرکت‌ها و ... پیش‌بینی نموده است (قانون مالی ۲۰۰۷، بخش ۹۷). همچنین بخش ۱۲۲ و 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 اظهارنامه الکترونیک لازم است نیز از جمله مواردی است که مستحق اعمال جرایم مالیاتی می‌شود (جریمه‌های مربوط به اشتباهات مالیاتی).

### جرایم مالیاتی مرحله وصول

جرایم مالی مرحله وصول برای مؤدیان متخلف در پرداخت مالیات می‌باشد و به صورت افزایش درصدی بر مالیات متعلقه است که مؤدیان موظف به پرداخت آن خواهند بود. قانونگذار مایکی از جرایم مرحله وصول را در مورد تأخیر در پرداخت علی‌الحساب مالیاتی دانسته و مطابق ماده ۱۹۰ ق.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 می‌دارد: «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 ق.م.م.) و سردفتران (ماده ۲۰۰ ق.م.م.) هر کدام در انجام تکالیف مقرر خود تخلف کنند، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد قرار می‌گیرند. البته در اصلاحیه اخیر قانون مالیاتی کشور، ماده ۱۹۹ ق.م.م. مورد اصلاح قرار گرفته و علاوه بر ۲۰ 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. در تبصره ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم، نیز 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.

1. Manual: Tax Credit Penalties

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»<sup>۱</sup> افزودن مبلغی بر مالیات<sup>۲</sup> متعلقه بدلیل تأخیر در پرداخت مالیات به عنوان جریمه مالیاتی را عاملی می‌داند که باعث بی‌اثر کردن سود مالی افرادی که مالیاتشان را خارج از موعد پرداخت کرده‌اند، نسبت به مؤدیانی که به موقع مالیات خود را پرداخته‌اند، 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 برای او در نظر گرفته می‌شود. این جرایم به قرار زیر خواهند بود:

به ازای ۳۰ روز تأخیر ۵٪ مالیات متعلقه؛ ۶ ماه تأخیر ۵٪ مالیات متعلقه به اضافه ۵٪ فوق‌الذکر؛ ۱۲ ماه تأخیر ۵٪ مالیات متعلقه به اضافه ۲ جریمه فوق‌الذکر. لازم به ذکر است که جرایم مالی فوق‌الذکر پرداخت‌های مالی علی‌الحسابی که با تأخیر صورت گرفته است را شامل نمی‌شود 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 بامسابق نشده و بر اساس قواعد قبلی عمل خواهد شد (دفترچه راهنمای ضرب‌الاجل 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<sup>۳</sup> شکایت کند که مهلت این درخواست ها ۳۰ روز پس از دریافت اظهارنامه جریمه می‌باشد (دفترچه راهنمای جرایم مربوط به اشتباهات و تأخیر در مالیات بر ارزش افزوده<sup>۴</sup>).

از آوریل ۲۰۰۲ نیز رویکرد جدیدی در ارتباط با مالیات‌های معوقه ایجاد شده است که طی آن دستگاه مالیاتی نهایت تلاش خویش را انجام می‌دهد 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 (دفترچه راهنمای رسیدگی به جریمه مدنی، اظهاریه ۷۳۰: حکم رویه‌ای سپتامبر ۲۰۰۴<sup>۵</sup>).

1. Taxes Management Act 1970, section 59 C(1)

2. Surcharge

3. Independent Tax Tribunal

4. Manual: Penalties for Mistakes and Delays with your VAT

5. Manual: Notice 730 Civil Penalty Investigations: Statement of Practice September 2004

## ۳-۱-۲- محرومیت از معافیت های مالیاتی و سایر تسهیلات اقتصادی و اجتماعی

اصولاً سازمان مالیاتی با توجیحات 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 می‌شوند، پاره‌ای از تسهیلات، بخشودگی‌ها و معافیت‌هایی را در مورد آنها اعمال می‌نماید. اما در طرف مقابل نسبت به مؤدیانی که از همکاری با سازمان مالیاتی اجتناب می‌ورزند مجموعه‌ای از تنبیهات را لحاظ می‌نماید که از جمله آن‌ها محروم نمودن این افراد از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر برای افراد خوش حساب می‌باشد که نویسندگان و صاحبان نظران از این نوع تنبیه به عنوان نوعی ضمانت اجرایی اداری یا مالیاتی یاد می‌کنند (Shahbazian, 1994:45).

مضاف آنکه قانونگذار 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 (تبصره ماده ۱۹۳ ق.م.م.ا). در ماده ۱۹۴ ق.م.م.ا نیز به عنوان ضمانت اجرای 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 مالیات‌ها نیز محروم می‌شوند.

از سایر موارد اعمال این ضمانت اجرای ماده ۲۰۱ ق.م.م.ا 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.ا برای صاحبان مشاغلی که ظرف چهار ماه از تاریخ شروع فعالیت خود مراتب را کتباً در اختیار اداره امور مالیاتی قرار ندهند، جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات قطعی و هم چنین محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی از تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی، در نظر گرفته شده است. از دیگر موارد می‌توان به ماده ۲۷۵ ق.م.م.ا و تبصره آن استناد نمود که بیان می‌دارد: «چنانچه مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های زیر محکوم می‌شود: ۱- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی ۲- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری، تبصره - مسؤولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسؤولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نمی‌باشد.»

مطابق ماده ۲۷۴ همین قانون اعمال مجازات‌های مقرر در این ماده نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در ماده ۵ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نخواهد بود و محرومیت‌های اقتصادی و اجتماعی دیگری را نیز در مورد مؤدیان متخلف مقرر می‌دارد، از جمله: محرومیت از شرکت در مناقصه‌ها و مزایده‌ها 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، شوراهای نمایندگی مجلس شورای اسلامی و محرومیت از عضویت در هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری، انتظامی و انتصاب به مشاغل مدیریتی.

در گذشته در کشور انگلستان طبقه ممتاز، مالیات پرداخت نمی‌کردند، لیکن 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 می‌کند، چرا که اصل بر این است که هر کسی درآمدی داشته باشد، مشمول مالیات خواهد بود (Harris, 2006: 16).

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 بی احتیاطی 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 محروم نمودن مؤدی از معافیت مقرر شده را دارد هنگامی است که مؤدی در حین تعلیق جریمه، مرتکب تخلفی مستوجب جریمه گردد. لازم به ذکر است که این معافیت صرفاً مربوط به جرایمی است که بر اثر بی احتیاطی و نه تخلف عمدی بوجود آمده باشد (دفترچه راهنمای جرایم مربوط به اشتباهات و تأخیر در مالیات بر ارزش افزوده).

#### ۲-۱-۴- عملیات اجرایی (به اجرا گذاشتن مالیات)

در حقوق مالیاتی اصل بر رضایت مؤدی در پرداخت مالیات می‌باشد (Pirnia, 1966: 133). 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 (Ranjbari and Badamchi, 2005: 98). از این اقتدار قدرت عمومی مالیاتی عموماً در اصطلاح «به اجرا گذاشتن مالیات» یا توسل به عملیات اجرایی یاد می‌کنند (Rostami, 2012: 162).

برای اجرای صحیح و منصفانه عملیات اجرایی، قانونگذار مراحل را برای اعمال این قدرت در نظر گرفته است

1. Carelessness
2. Deliberate Defaulter

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 (Rostami, 2008). که به بررسی هر کدام می‌پردازیم:

### 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 (۱۰ روز)، بدو 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).

### مرحله توقیف اموال

مرحله دوم 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 آن‌ها مالیات را وصول نماید (Thorone: 190). 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 (Pirnia, 1966: 134). 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 (ماده ۶ 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 می‌باشد:

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 آیین نامه 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.

### 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 (Rostami, 2008).

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 می کند 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 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 می شود (دفترچه راهنمای توقیف اموال)<sup>۲</sup>.

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 رسیدگی می نمود و از آوریل ۲۰۰۹ به بعد منسوخ گردید و یک دادگاه مالیاتی واحد<sup>۳</sup> در سطح بدوی<sup>۴</sup> به همه تعارضات مالیاتی رسیدگی نموده و درخواست های تجدیدنظر مربوط به مالیات های مستقیم و غیر مستقیم را استماع می نماید.

1. Distraint and Execution Warrant  
2. Manual: Distraint

3. Tax Chamber  
4. First-tier Tribunal

محاکم بدوی و تجدید نظر<sup>۱</sup> مالیاتی که متعاقب قانون محاکم، دادگاه ها و اجرای احکام ۲۰۰۷ 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<sup>۲</sup> می‌باشد.

مجموعه همه این دادگاه‌ها به عنوان بخشی از وزارت دادگستری انگلستان<sup>۳</sup> محسوب می‌شوند. با وجود همه اصلاحات ایجاد شده در محاکم مالیاتی انگلستان، به نظر می‌رسد در زمینه اجرای مالیات، دستگاه مالیاتی می‌تواند علیه مؤدی بدهکار از دادگاه قضایی بدوی<sup>۴</sup> 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<sup>۵</sup>) که در این حالت اجرای مالیات همانند سایر عملیات اجرایی مستلزم این است که ضابط اجرای دادگستری<sup>۶</sup> 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 هزینه‌های توقیف و فروش اموال او را بنماید، از اموال وی توقیف نموده و به فروش می‌رساند.

چنانچه بدهکار ورشکسته<sup>۷</sup> 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 (ضمانت‌های اجرا). در این زمینه آنچه حائز اهمیت است، این است که برخی از کالاها را نمی‌توان توقیف نمود از قبیل:

- 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 (دفترچه راهنمای توقیف اموال).

## ۲-۱-۵- 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 می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی

1. Upper Tribunal
2. Finance and Tax Chamber
3. Ministry of Justice
4. Magistrates Court Proceeding
5. Manual: What could happen if you don't pay HMRC
6. Bailiff
7. Insolvent

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 می‌سازد تا از روش رسیدگی کیفری استمداد نماید، همین بحث مقابله با تنظیم اسناد خلاف واقع و جعلی<sup>۱</sup> می‌باشد که در این زمینه اینگونه بیان می‌دارد: «هرگاه اسناد جعلی و خلاف واقع توسط مؤدی فراهم شود تا بدین وسیله قصد فریب دستگاه مالیاتی و یا اخلال در رسیدگی مدنی<sup>۲</sup> را داشته باشد، مأمور مالیاتی می‌تواند از ابزار رسیدگی کیفری<sup>۳</sup> بهره‌برد تا متخلف به سبب این رفتار مجازات گردد» (دفترچه راهنمای آیین‌نامه رویه ۹، ۴ ژوئیه ۲۰۱۱).

طبعاً رسیدگی کیفری مستلزم ابطال این اسناد خواهد بود و البته نباید از نظر دور داشت که چون این تخلف از نوع عمدی می‌باشد، دستگاه مالیاتی نیز به نوبه خود جرایم مالیاتی سنگینی را برای مؤدی متخلف تحمیل خواهد نمود که معمولاً بین ۵۰ تا ۱۰۰ درصد مالیات متعلقه می‌باشد (Same).

#### ۲-۱-۶- ممنوع الخروج نمودن مؤدی بدهکار

از جمله قرارهای سلب‌کننده آزادی که در مرحله تحقیقات مقدماتی کیفری از سوی مقامات قضایی قابل صدور است، ممنوع الخروج کردن متهم و مجرم می‌باشد که واگذاری آن به سازمان مالیاتی در خور توجه و بی‌سابقه به نظر می‌رسد (Rostami, 2008). قانونگذار این اقتدار را بر طبق ماده ۲۰۲ ق.م.م به مقامات ذی ربط مالیاتی اعطاء نموده است که طی آن می‌توانند از خروج بدهکاران مالیاتی که بدهی قطعی شده آن‌ها «برای اشخاص حقوقی تولیدی از بیست درصد سرمایه ثبت شده و یا مبلغ پنج میلیارد ریال، سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی از درصد سرمایه ثبت شده و یا دو میلیارد ریال و سایر اشخاص حقیقی از یکصد میلیون ریال بیشتر باشد، از کشور جلوگیری نمایند. حکم این ماده در مورد اشخاص عازم سفر واجب با درخواست و تأیید مراجع ذیربط اعزام‌کننده مبنی بر میسور نبودن پرداخت بدهی مالیاتی مربوط، با اخذ تضمین لازم جاری نمی‌باشد.» 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 مالیات‌ها نیز جاری است. هم‌چنین با توجه به بخشنامه شماره ۳۳۰/۳۵۳۲/۳۳۸۱۱ 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 آن‌ها در

1. Materially False Document
2. Civil Investigation
3. Criminal Investigation

اداره امور اشخاص حقوقی است که شامل پرداخت بدهی‌های مالیاتی نیز می‌باشد که در بخشنامه ۱۱۴۲۵/۱۱۱۵۰/۲۱۰ این ضمانت اجرا را در مورد مدیرانی که حق امضای اوراق مالیاتی و پرداخت‌های اشخاص حقوقی را نداشته و یا از اعضای غیر مؤلف هیأت مدیره اشخاص حقوقی بوده‌اند، قابل اعمال ندانسته است. زیرا این افراد برای پرداخت بدهی مالیاتی اشخاص 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 می‌باشد 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 آن‌ها 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 به موجب 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 مسؤلیت تضامنی خواهند داشت. این مسؤلیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست». بنابراین با در نظر گرفتن مسؤلیت تضامنی برای مدیران، امکان استثناء نمودن برخی مدیران از سایرین منتفی است.

با مذاقه در متون و قوانین مربوط به حقوق مالیاتی انگلستان به نظر می‌رسد 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 اجرای مالی پیش گفته از جمله جرایم سنگین و متنوع مالیاتی و اجرای مالیات و حتی ضمانت اجرای کیفری مانند بازداشت، امکان هرگونه محدودیت بیشتر آزادی‌های افراد ضروری تشخیص داده نشده است.

## ۲-۱-۷- 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 شرکت‌های 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 می‌اندیشند 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 تاکنون در هیچ یک از قوانین و مقررات مالیاتی 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).

لازم به ذکر است با توجه به اینکه جرم مالیاتی از مصادیق جرم اقتصادی شناخته می‌شود با استناد به تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲، حکم محکومیت قطعی در بزه مالیاتی (بند "د" این ماده)، در صورتی که میزان مال موضوع جرم ارتكابی، یک میلیارد ریال و یا بالاتر باشد، باید در رسانه ملی (صدا و سیما) یا یکی از روزنامه های کثیر الانتشار منتشر شود (8: Rostami, Majdabadi, Ameri, 2018).

یکی دیگر از اقتدارات دستگاه مالیاتی انگلستان اعلان عمومی و افشای اسامی و مشخصات متخلفان به عمد مالیاتی<sup>۱</sup> می‌باشد. که از اول آوریل ۲۰۱۰ می‌تواند 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 شده‌اند را منتشر نماید (دفترچه راهنمای چگونه مشمول پرداخت جریمه نشوید<sup>۲</sup>). 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 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 می‌باشد، اعمال نخواهد گردید (دفترچه راهنمای انتشار جزئیات تخلفات عمدی مالیات<sup>۳</sup>).

#### ۲-۱-۸- حق تقدم مالیاتی

طبق رأی وحدت رویه شماره ۲۱۲ مورخ ۱۳۵۰/۰۷/۱۰ هیأت عمومی دیوان عالی کشور مطالبات مالیاتی از تاجر ورشکسته جزء دیون عادی محسوب گردیده است، حسب این رأی، قانون تصفیه امور ورشکستگی مصوب ۱۳۱۸ ترتیب خاصی برای پرداخت دیون ورشکسته مقرر داشته و بستانکاران ورشکسته را به پنج طبقه تقسیم و حق تقدم هر طبقه را بر طبقه دیگر بیان نموده است. همچنین ماده (۳۰) قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۵ راجع به وصول مالیات و جرایم آن از اموال و دارایی عموم مؤدیان، ناظر به اشخاص ورشکسته نیست. فلذا بازرگان ورشکسته را در طبقه پنجم و در ردیف سایر بستانکاران عادی شناخته است. لیکن 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

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

جرائم 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 (Rostami, 2008). در حقوق مالیاتی انگلستان نیز بنا به اصل فوری بودن وصول مالیات و تعیین مهلت‌های پرداخت، دستگاه مالیاتی تمام توان خویش را به کار می‌گیرد تا مؤدیان امور مالی خود را همواره مدیریت نمایند (قانون مدیریت مالیات‌های ۱۹۷۰، بخش ۶۰ (۱)). برای تحقق این موضوع بدهی مالیاتی باید مقدم بر سایر بدهی‌ها و مخارج مؤدی باشد. در همین راستاست که دستگاه مالیاتی انگلستان برای مؤدیانی که بدهی‌های شخصی و یا مشکلات اساسی در پرداخت مالیات دارند، راهکارهایی مانند کاهش هزینه‌های غیرضروری و مذاکره با بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری و قرض گرفتن از سایر مردم یا نهادهای خصوصی وصول بدهی را پیشنهاد می‌دهد و در نهایت به عنوان آخرین راهکار به مؤدی اجازه می‌دهد تا با دستگاه مالیاتی تماس گرفته و تقاضای تمدید مهلت نماید (دفترچه راهنمای مشکلات پرداخت به سازمان گمرکات و درآمدهای انگلستان<sup>۲</sup>).

#### ۲-۱-۹- اخذ قرار تأمین مالیاتی

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 و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش خواهد شد (ماده ۱۶۱ ق.م.م). بر هیچ کس پوشیده نیست که دین مالیاتی دینی عمومی و غیر قابل انکار است (Cheraghi, Amini, Rosta-mi, 2020: 139). در همین راستا دین مالیاتی را دینی مفروض و اجتماعی دانسته‌اند که بر مبنای اصول پیوستگی و سعادت افراد ایجاد شده است. آ و یکی از راه‌هایی که قانونگذار به منظور حفظ حقوق دولت و جلوگیری از تضییع حقوق بیت‌المال پیش‌بینی نموده، همین ضمانت اجرای ماده ۱۶۱ ق.م.م می‌باشد. البته ناگفته نماند که اداره امور مالیاتی باید دلایل کافی مبنی بر قصد فرار مالیاتی مؤدی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارائه دهد.

در حقوق مالیاتی انگلستان نحوه اخذ تأمین مالیاتی مانند ایران شناخته نشده است. در انگلستان دستگاه مالیاتی به مؤدیان این اختیار را می‌دهد 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.

1. Private Debt Collection Agency
2. Manual: Problems Paying HMRC

۳. استدلال دادستان کل کشور مرحوم جناب آقای دکتر عبدالحسین علی‌آبادی در دفاع از ممتاز بودن طلب مالیاتی در جریان صدور رأی وحدت رویه شماره ۲۱۲ مورخ ۱۳۵۰ هیأت عمومی دیوان عالی کشور.

در انگلستان از این ساز و کار که با صدور گواهی تحقق می‌پذیرد، تحت عنوان «طرح گواهی سپرده یا تأمین مالیاتی» یاد می‌کنند (دفترچه راهنمای طرح گواهی سپرده یا تأمین مالیاتی)<sup>۲</sup>.

### ۳- ضمانت‌های اجرایی کیفری

دستگاه مالیاتی برای این که بتواند وظایف خود را با قاطعیت انجام دهد باید به انواع ضمانت‌های اجرایی مجهز باشد. تجربه ثابت کرده است که ضمانت‌های اجرایی اداری جهت الزام مؤدیان به انجام وظایف قانونی کافی نیست. در نتیجه قانونگذار مجازات‌های کیفری را به عنوان ضمانت اجرا در نظر گرفته است. به همین دلیل در اغلب کشورها علاوه بر مجازات‌های اداری در مواردی چون طفره یا گریز عمدی از مالیات، استفاده از اسناد و مدارک خلاف واقع و جعلی و...، مجازات‌های کیفری در نظر گرفته شده است (Mojibifar, 2011: 125).

این ضمانت اجراها همان مجازات‌های کیفری مقرر در قانون مالیاتی است که در اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، قانونگذار مالیاتی ایران در جهت اصلاح وضعیت موجود و تقویت پاسخ‌های کیفری در راستای نیل به اهداف نظام مالیاتی و توسعه کارکرد آن، گام‌های مؤثری برداشته است (Rostami and others, 2018: 8) و با الحاق مواد ۲۷۴ تا ۲۸۰ به ق.م.م ضوابط متعددی را وارد این قانون 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 درجه شش 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 عالمی و عامداً به قصد فرار از مالیات و منع دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی خود یا اشخاص ثالث. از دیگر نکات مثبت اصلاحیه مزبور می‌توان به موارد مهم دیگری اشاره داشت که از جمله: پیش‌بینی معاونت در جرم و اعمال مجازات نسبت به مأموران مالیاتی اعم از حسابداران، حساب‌برسان و همچنین مؤسسات حسابرسی و... (مواد ۲۷۶ و ۲۷۷ ق.م.م)، معاونت سایر افراد در جرم از طریق ترغیب، تطمیع، تهدید یا تحریک مجرم (ذیل ماده ۲۷۶ و ماده ۲۷۷) و در نهایت ایجاد داسرا 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 ۲۷۸). طبق ماده ۲۷۴ الحاقی قانون مالیات‌های مستقیم، مرتکبین جرایم مالیاتی به مجازات‌های درجه شش (مجازات‌های مقرر در ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی) محکوم می‌گردند. این مجازات‌ها طبق ماده اخیرالذکر عبارتند از:

۱- حبس بیش از شش ماه تا دو سال، ۲- جزای نقدی بیش از بیست میلیون ریال تا هشتاد میلیون

1. The Certificate of Tax Deposit Scheme
2. Manual: The Certificate of Tax Deposit scheme

ریال، ۳- شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه، ۴- محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال، ۵- انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها، ۶- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ۷- ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ۸- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال. همچنین بنا بر تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲، حکم محکومیت قطعی در بزه مالیاتی (بند "د" این ماده)، در صورتی که میزان مال موضوع جرم ارتكابی، یک میلیارد ریال و یا بالاتر باشد، باید در رسانه ملی (صدا و سیما) یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار منتشر شود. لیکن رویکرد جدید نیز در بردارنده نقایص و چالش‌های متعددی می‌باشد. عدم توجه به مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی با توجه به تحولات نوین قانونی (تبصره ماده ۲۷۴ اصلاحی) و بی‌توجهی به مسئولیت ناشی از تقصیر، همچنان در اینگونه مقررات به عنوان نقص و چالش محسوب می‌گردد (Walidi & Others, 2016: 44). مجازات‌های کیفری را نیز می‌توان در دو مرحله تشخیص و وصول مالیات، از یکدیگر تفکیک نمود.

### ۳-۱- ضمانت‌های اجرایی کیفری مرحله تشخیص

در حقوق مالیاتی ایران ضمانت اجرای کیفری مرحله تشخیص<sup>۱</sup> 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 با تصویب ماده ۲۷۴ ق.م.م 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 می‌نماید. 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 ترك فعل ذکر شده نیز باید عالمانه و عمدانه بودن آن توسط مراجع قضایی احراز گردد.

ماده ۲۳۱ ق.م.م، حکم به مجازات مسئولان 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

۱. تشخیص مالیات به معنای محاسبه و تعیین مالیات متعلق به هر مؤدی است. این مرحله از طریق ارزیابی مأخذ و سپس اعمال نرخ مالیات بر آن صورت می‌گیرد (Rostami, 1397: 144).

صالحه قضایی دانسته که خارج از نوبت رسیدگی خواهد شد. بنابراین دست مراجع قضایی در اعمال این مجازات باز است و می‌توانند آن را بر طبق ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی مورد رسیدگی قرار دهند که منجر به انفصال از خدمات دولتی از يك تا پنج سال می‌گردد (Rostami, 2008). اما باز هم با تبیین نظام متمرکز جرایم کیفری در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، 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 مالیاتی در هیأت حل اختلاف، در نظر گرفته و آن مربوط به مواردی است که اشخاص مذکور از روی تعدد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارك 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 ۲ سال) مقرر کرده است. در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز هرچند صراحتاً اشاره‌ای 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 (موضوع مواد ۱۶۹، ۱۶۹ مکرر و ۱۸۱ ق.م.م) 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 به موجب قانون مالی ۲۰۰۷ این کشور (بخش‌های ۸۲ تا ۸۶<sup>۱</sup>) ضوابطی مربوط به ضمانت اجرای کیفری تخلفات مالیاتی مقرر داشته که متعاقب آن احکام قانون ادله جنایی و پلیسی ۱۹۸۴<sup>۲</sup> را نسبت به تمامی رسیدگی‌های کیفری دستگاه مالیاتی تعمیم داده است. ضمانت اجرای بازداشت مندرج در بخش ۷۲(۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۹۹۴<sup>۳</sup>، 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<sup>۴</sup> واگذار شده است. از مهم‌ترین مواردی که دستگاه مالیاتی انگلستان اقدام به مجازات کیفری می‌نماید، موارد زیر می‌باشد:

1. Finance Act 2007, sections 82-86
2. Police and Criminal Evidence Act 1984 (PACE)
3. VAT Act 1994, Section 72 (9)
4. The Revenue and Customs Prosecution Office (RCPO)

- مواردی که گروه‌های سازمان یافته جنایی به نظام مالیاتی حمله‌ور می‌شوند یا تخلفات نظام‌مندی را مرتکب می‌شوند که تهدیداتی جدی برای پایه مالیاتی محسوب می‌شود، مانند توطئه و طرح خیانت آمیز؛<sup>۱</sup>
  - جرایمی که توسط افرادی انجام می‌شود 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؛<sup>۲</sup>
  - در موارد انجام صادرات و واردات ممنوعه و محدود شده؛
  - در موارد پول شویی<sup>۳</sup> با تمرکز خاص بر روی مشاوران، حسابداران، وکلا و سایر افرادی که احتمالاً با فراهم نمودن ابزارهایی قصد خارج کردن دسترسی قانون از پول‌های آلوده را دارند؛<sup>۴</sup>
  - 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<sup>۵</sup>).
- در انگلستان همانند اکثر کشورهای دیگر عموماً تخلفات و جرایم مالیاتی از طریق مکانیزم‌های مدنی و اداری و همچنین از طریق مذاکره حل و فصل می‌شوند و کمتر از نظام عدالت کیفری استفاده می‌گردد (Levy, 2009:2).

### ۳-۲- مجازات‌های 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 مالیات‌های مستقیم ایران به شرح ذیل است:

هرگاه مکلف به کسر مالیات، شخص حقوقی غیردولتی باشد، مدیر یا مدیرانی که مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشند در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر، علاوه بر مسئولیت تضامنی با مؤدی مشمول جریمه ای معادل ۱۰ درصد مالیات پرداخت نشده نیز می‌باشد (ماده ۱۹۹ ق.م.م) و بر اساس

1. Conspiracy
2. Forged Documents
3. Money Laundering

۴. لازم به ذکر است که در ایران نیز در تاریخ ۱۳۸۶/۱۱/۰۲ قانون مبارزه با پولشویی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید که طی آن ضمانت‌های 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 پول شویی و جرایم مرتبط اختصاص می‌دهد (ماده ۱۱).

5. Manual: HMRC Criminal Investigation Policy

(ماده ۲۰۰ ق.م.م). «در هر مورد که به موجب مقررات این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیاتهای متعلق مربوط، مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد».

سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان، نظام جرایم و مجازات‌های 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 مجازات‌های چندگانه، موجب ابهام و عدم شفافیت و همچنین تحمیل بار اداری غیر ضروری می‌گردید. به همین دلیل این سازمان به فکر تجدید نظر و اصلاح این قدرت خویش برآمد که از آن تحت عنوان «تجدید نظر در اقتدارات»<sup>۱</sup> یاد می‌کنند 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 مجازات‌های متمرکز شده و سازمان یافته به موجب قوانین مالی سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ مورد تأکید قرار گرفت و مقررات گذاری آن‌ها تکمیل گردید (دفترچه 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 کیفری مالیاتی اعمال خواهد شد و شامل سایر تخلفات مالیاتی مؤدیان نخواهد گردید (Alm, 2010). 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 مجازات‌ها بیش از هر امر دیگری تأکید دارد. این نظر را می‌توان در پرونده معروف دوک وستمنیستر<sup>۲</sup> (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، دادگاه‌ها 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. (Friedman, 2004).

1. Powers Review  
2. Duke of Westminster

#### ۴- ضمانت اجرای مدنی یا جبران خسارت

نوع دیگر از ضمانت اجرا که در ماده ۲۳۰ ق.م.م.پیش بینی شده، ضمانت اجرای مدنی (مسئولیت مدنی) است که خاص اشخاص ثالثی می‌باشد 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 می‌گیرد. 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 در صورت وجود سوء نیت، متهم مورد تعقیب جزایی نیز قرار خواهد گرفت. در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ 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 (۱۶۹ مکرر و ۱۸۱ ق.م.م) خواهد بود و در ماده ۲۷۷ ق.م.م. مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسؤول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضائی می‌باشند. شایان ذکر است، برطبق تبصره ۳ ماده ۱۸۷ ق.م.م. دفاتر اسناد رسمی را موظف به ارسال يك نسخه از اسناد تنظیمی خود به سازمان مالیاتی ظرف يك 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<sup>۲</sup> به هر دو دعوای مدنی و کیفری مالیاتی رسیدگی می‌کرد، اما امروزه این دو مقوله کاملاً از هم تفکیک شده است. دعوای مدنی بیشتر توسط تعدادی از نهادهای محلی وصول مالیات مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. البته مدیریت اختیارات جزایی و مدنی دستگاه مالیاتی در سطح مدیر کل متمرکز است و تصمیمات متخذ هر دو نوع دعوای با مسئولیت نهایی کمیته

۱. این نوع ضمانت اجرا که همان مسئولیت مدنی یا حکم به جبران خسارت وارده به دولت است، در ماده ۲۳۰ ق.م.م.پیش بینی شده است. در عنوان ضمانت اجرای عدم ارائه اسناد و مدارک و اطلاعات درخواستی سازمان امور مالیاتی راجع به مؤدیان توسط اشخاص حقیقی و حقوقی حقوق خصوصی پیش‌بینی شده است که مقرر می‌دارد: «... و گرنه در صورتی که در اثر این استنکاف آنها زبانی متوجه دولت شود، به جبران زیان وارده به دولت محکوم خواهند شد. مرجع ثبوت استنکاف اشخاص ثالث و تعیین زیان وارده به دولت مراجع صالحه قضایی است که با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی و خارج از نوبت به موضوع رسیدگی خواهند کرد (رستمی، ۱۳۷۸).

2. Special Compliance Office

اجرائی دستگاه مالیاتی<sup>۱</sup> خواهد بود (دفترچه راهنمای گزارش سالانه سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان، ۲۰۰۶:۲۰۰۵ 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»<sup>۲</sup> علیه «شرکت با مسئولیت محدود هیلتون مین کانستراکشن»<sup>۳</sup> 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 (دفترچه راهنمای<sup>۴</sup> پاسخ به مشاوره های صورت گرفته با سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان؛ رویکرد جدید در زمینه بررسی تمکین مؤدیان و حفظ حقوق آنها). جدیدترین طرحی هم که در کشور انگلستان در راستای جلوگیری از فرار مالیاتی در پی تصویب آن هستند در خصوص مشاوران مالیاتی و شرکت های مشاوره ای مربوطه می باشد به نحوی که اگر این گونه افراد یا شرکت ها منجر به فرار دادن مؤدی از پرداخت مالیات گردند، معادل ۱۰۰٪ مبلغ فرار مالیاتی جریمه خواهند شد.

## ۵- نتیجه گیری و پیشنهادات

امروزه نقش دستگاه مالیاتی در اقتصاد يك کشور از اهمیت بسیاری برخوردار است و دلیل آن زیاد شدن نیازها و محدود شدن منابع است. با بررسی يك نظام مالیاتی و سازمان مربوطه می توان این منبع را در پیشبرد هر چه بهتر و مؤثرتر يك کشور به کار گرفت. نظام مالیاتی هنگامی می تواند آثار مفیدی در يك جامعه به جای گذارد که دارای سرعت عمل و کارایی 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 ویژگی های منفی يك نظام مالیاتی است. ضمانت اجرای اعمال شده توسط دستگاه مالیاتی را می توان شامل ضمانت اجرای اداری، کیفری و همچنین مدنی دانست. ضمانت اجرای اداری را دستگاه مالیاتی رأساً اعمال می نماید، مانند: تشخیص علی الرأس مالیاتی، جرایم محروم نمودن مؤدی بد حساب از معافیت ها، تسهیلات، بخشودگی ها 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 مالیاتی، حق تقدم مالیات و اخذ قرار تأمین اجرایی، ضمانت های کیفری و مدنی را دستگاه مالیاتی با استمداد از محاکم حقوقی و کیفری اعمال می نماید که مواردی از قبیل تعقیب قانونی، حبس و جبران خسارات وارده را شامل می شود. هرکدام از موارد فوق الذکر به تفصیل در دو کشور ایران و انگلستان مورد بررسی و تطبیق قرار گرفت. در

1. HMRC's Executive Committee (Ex com)

2. Manual: HMRC's Annual Report 2005-06, pp 20, 21

3. Barnes v Hilton Main Construction Ltd

4. Manual: Response to HMRC Consultations 'A New Approach to Compliance Checks' and 'Safeguards for Taxpayers'.

حقوق مالیاتی کشورمان در مقایسه با انگلستان، ضمانت اجرای نظام مالیاتی تا حدودی از پراکندگی و بیچیدگی بیشتری رنج می‌برد که البته با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ بیشتر به سمت افزایش مشارکت اجتماعی از طریق بهبود ساختار نظام مالیاتی و زمینه‌سازی برای به‌روآوری دستگاه مالیاتی و تقویت ضمانت‌های اجرایی مالیات ستانی از جمله حذف عنوان تشخیص الرأس، گسترش محرومیت از تسهیلات متنوع اقتصادی و اجتماعی و ایجاد نظام متمرکز جرایم کیفری مالیاتی پیش رفتیم.

قانونگذار در قانون مالیات‌ها کوشیده است نظام مالیاتی را به سمت و سوئی سوق دهد که در آن مأموران مالیاتی بتوانند با استفاده از اطلاعات و اسناد و مدارک، درآمد مشمول مالیات مؤدیان را بطور دقیق تشخیص دهند (Rostami, 2011). این امر به نوبه خود موجب می‌شود که اولاً نوعی وحدت رویه در رسیدگی بوجود آید و از هر گونه اعمال سلیق شخصی خودداری شود. ثانیاً برای مؤدیان که به فعالیت‌های مشابه اشتغال دارند درآمد مشمول مالیات یکسان تعیین گردد که می‌تواند در رضایت مندی مؤدیان بسیار مؤثر واقع گردد و نظام مالیاتی را به عدالت مالیاتی نزدیک و نزدیکتر سازد. دیگر اینکه در کشور انگلستان مالیات‌ها با توجه به درآمد مؤدیان مالیاتی و بر اساس قابلیت پرداخت احتمالی پرداخت طبقه‌بندی می‌شوند و در واقع فرض بر این است که افراد با درآمد بالاتر قادر به پرداخت مالیات با نرخ بالاتر هستند. اما در ایران جز در مورد اشخاص حقیقی که با توجه به ماده ۱۳۱ قانون مالیات مستقیم، نرخ‌های متفاوتی در نظر گرفته شده در مورد اشخاص حقوقی با هر میزان درآمد نرخ مالیاتی یکسان در نظر گرفته شده است. اما مسئله مهم دیگر این است که در انگلستان درصد بیشتری از مالیات از طریق خوداظهاری مؤدیان وصول می‌شود لیکن در ایران درصد کمتری خوداظهاری دارند که در این خصوص بایستی تلاش شود با استفاده از ابزارهای موجود اعم از افزایش تشویقات مالیاتی و در نظر گرفتن تسهیلات ویژه و خدمات مهم اجتماعی ... افراد را به خوداظهاری صحیح و واقعی تشویق و ترغیب نمود. بررسی و تحلیل تطبیقی هر يك از ضمانت‌های اجرایی مصرح دستگاه‌های مالیاتی در دو کشور ایران و انگلستان و بیان تفاوت‌ها و مشابهت‌های این دو نظام به ما کمک خواهد نمود تا ضمن استفاده از تجارب مفید این کشور و سایر کشورها نقاط ضعف و اشکالات نظام مالیاتی کشور خود را شناسایی نموده و در جهت بهبود فرهنگ مالیاتی مناسب و تمکین بیشتر مؤدیان مالیاتی کارآمدتر و منصفانه‌تر گام برداریم و به جایی برسیم که مالیات به عنوان مهم‌ترین و نخستین منبع درآمدی موجب پیشرفت و ارتقای همه جانبه کشورمان گردد. در پایان به پژوهشگران محترم پیشنهاد می‌گردد ضمن تحقیقات آتی به موضوعاتی از این دست بپردازند که: دلایل پرداخت مالیات با رغبت و به موقع (خوداظهاری) در نظام مالیاتی انگلستان چیست؟ چرا در نظام مالیاتی ایران اینگونه نیست؟ چرا در ایران شهروندان تمایل به تأخیر در پرداخت مالیات دارند؟ آیا علت مشاهده ارائه خدمات در برابر پرداخت مالیات است یا کاهش مستمر ارزش پول ملی!

۱. تشخیص مالیات به معنای محاسبه و تعیین مالیات متعلق به هر مؤدی است.

## فهرست منابع

1. Rostami, Vali (2020). Public Tax with Revisions and Additions based on the Law Amending the Law of Direct Taxes, Tehran, Mizan, Eighth Edition (Persian).
2. Pirnia, Hossein (1996). Public Tax, Taxes and Budget, Tehran, Ibn Sina (Persian).
3. Thoroni, Victor (2005). Design and Writing of Tax Law, 2, Translated by Morteza Mulla Nazar, Tehran, Tax Affairs Organization (Persian).
4. Jafari Langroudi, Mohammad Jafar (2006). Legal Terminology, Tehran, Ganj-e-Danesh Publications (Persian).
5. Rostami, Vali (2011). Public Finance, Tehran, Mizan Publication (Persian).
6. Rostami, Vali, Qahvehchian, Hamid (2017). Financial and Computational Law Requirements of the Law of Public Financial System in Iran, Tehran, Edalat (Persian).
7. Ameri, Reyhaneh, (2017). Iranian Tax Law (Review of Guarantees of Tax Evasion), Tehran, Pendar Ghalam (Persian).
8. Ranjbari, Abolfazl, Ali Badamchi (2005). Financial Law and Public Finance, Tehran, Majd (Persian).
9. Shahbazian, Abolghasem (1994). How to Determine Taxes and Resolve Disputes in Iranian Tax Law (Master's Thesis in Public Law), Faculty of Law and Political Science, University of Tehran (Persian).
10. Eftekhari, Mohammad (2007). Sanction Analysis of the Implementation of the Law on Direct Taxes (Master Thesis in Public Law), Faculty of Law and Political Science, Allameh Tabatabaei University (Persian).
11. Mojibifar, Mohammad Sadegh (2011). Mutual Rights and Obligations of Taxpayers and Tax Authorities of Iran, Tehran, Jangal Publications (Persian).
12. Mozaffari, Hashem (2008). Fundamentals of Taxation, Tehran, Mehr Ghazal Publications (Persian).
13. Varasteh Bazqaleh, Mohammad (2009). Citizenship Law of Taxpayers (Master Thesis in Public Law), Faculty of Law and Political Science, University of Tehran (Persian).
14. Ketabrudi, Ahmad (2012). Study of the Privileges of Public Power in the Tax Law of Iran and the United Kingdom, (Master Thesis), Faculty of Law and Political Science, September, (Persian).
15. Rostami, Vali, (2008) . Authorities and Powers of the Tax System in Iranian Tax

- Law, Law Quarterly of the Faculty of Law and Political Science, University of Tehran, 38(3), 189-165 (Persian).
16. Rostami, Vali, Majdabadi Farahani, Farzaneh, Ameri, Reyhaneh (2017). Pathology of Criminal Policy in the Iranian Legislative Tax System, 11th Iranian Financial and Tax Conference, Tehran, (Persian).
  17. Cheraghi, Reza, Amini, Mansour, Vali Rostami (2020). General Rules of Contracts and Rules of Anti-self-control and Tax evasion, Tax Research Journal, 45 (Serial NO.93), 139-153 (Persian).
  18. Saleh Validi, Najafi Tavana, Ahmadi Mousavi (2016). Pathology of the Iranian tax system and Explanation of the Factors Affecting the Incidence of Injuries, Legal Journal of Justice, Year 80, 96, 37-56 (Persian).
  19. Habibnejad Ahmad, Izadi, Salman (2011). Economic Analysis of Tax Enforcement Sanction contained in the Law on Amendment of the Law on Direct Taxes Approved in 2015, Tehran, 9th Iranian Tax Conference, 103-132 (Persian).
  20. Ebrahimi, Mohsen (2016). Law on Direct Taxes (with the Latest Amendments Approved in 2015, Implemented since 2017), Hermes Book Publishing (Persian).
  21. Goldoozian, I. (2016). Penal Code Adopted, 6th edition. Majd Publishing. Tehran. Iran (Persian).
  22. Law on Promoting the Health of the Administrative System and Combating Corruption, approved on 2011-12-24 (Persian).
  23. Alm, J., Cherry, T., Jones, M., & McKee, M. (2010). Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior. *Journal of Economic Psychology*, 31(4), 577-586.
  24. Foreman, Antohony and Gerald Mowles (2006). *Tax Handbook*, Zurich, Zurich Financial Service.
  25. Freedman, Judith (2004). Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle, *BTR*, 4: 332-357.
  26. Harris, Peter (2006). *Income Tax in Common Law Jurisdictions*, New York, Cambridge University Press.
  27. Levi, Michael (2009). *Civil and Criminal Penalties for Serious Tax Non-compliance: A Review of Impact Evidence*, Cardiff University Press.
  28. Thuronyi, M. V. (1998). *Tax Law Design and Drafting*, Vol.2, International Monetary Fund.