

## اختیارات و اقتدارات دستگاه مالیاتی؛ زمان و شیوه وصول مالیات (مطالعه موردی دو کشور ایران و انگلستان)

### ۱. ولی رستمی\*

استادیار گروه حقوق عمومی و عضو هیئت علمی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

### ۲. احمد کتابی رودی

دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه علامه طباطبائی و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و

نخبگان دانشگاه آزاد اسلامی واحد تربت حیدریه

تاریخ دریافت: ۹۲/۴/۱۹ - تاریخ پذیرش: ۹۲/۷/۱

### چکیده

به‌طور کلی مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به‌شمار می‌رود و به عنوان مهم‌ترین منبع درآمدهای عمومی نقشی برجسته در تأمین هزینه‌های عمومی ایفا می‌کند؛ به‌نحوی که می‌توان گفت فعالیت‌های دولت و استمرار و تداوم آن به وصول مالیات بستگی دارد. به این دلیل مالیات در نزد دولت‌ها از اهمیت و جایگاه بسزایی برخوردار است. در این راستا در حقوق مالیاتی بیشتر 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. این حقوق و اختیارات دستگاه مالیاتی که از حاکمیت دولت نشئت می‌گیرد، در حقوق عمومی اصطلاحاً «امتيازات قدرت عمومی» نامیده می‌شود و در حقوق مالی و مالیاتی به آن «اعمال قدرت مالیاتی» نیز می‌گویند. در این پژوهش اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در دو کشور ایران و انگلستان از منظر زمان و شیوه وصول مالیات بررسی و تحلیل می‌شوند.

### واژه‌های کلیدی:

اختیارات و اقتدارات، حقوق مالیاتی، دستگاه مالیاتی، مالیات، وصول مالیات.

### مقدمه

توجه به پیوند میان سیاست مالیاتی و دستگاه وصول مالیات در اصلاح نظام مالیاتی کشور از هر حیث موضوعی مهم و قابل تأمل به‌شمار می‌آید. بنابراین برقراری و اجرای صحیح مالیات و بهره‌برداری مطلوب از آن نیازمند شناخت دقیق دستگاه مالیاتی از اختیارات و وظایف خود در زمینه وصول مالیات است. در همین راستا استفاده بهینه، مطلوب و منصفانه از قدرت عمومی مالیاتی برای ایجاد اطمینان در میان مؤدیان و به‌وجود آوردن ضمانت اجرایی مناسب، ضروری می‌نماید.

این اختیارات در ایران غالباً به سازمان امور مالیاتی و در انگلستان به سازمان درآمدها و گمرکات سلطنتی ((Her Majesty's Revenue & Customs (HMRC)) داده شده است تا با توسل به آن‌ها به اعمال نظارت، ضمانت اجرا و تضمین‌هایی خاص در جهت

وصول مالیات بپردازند. در این پژوهش اقتدار این دو نهاد که از آن‌ها به دستگاه مالیاتی تعبیر می‌شود، مورد بررسی و تطبیق قرار خواهد گرفت. دلیل انتخاب نظام مالیاتی انگلستان برای بررسی و تطبیق با نظام مالیاتی کشورمان نیز روشن است. 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 تاریخ این کشور به مبارزه میان پادشاه و مجلس آن کشور برای تصویب مالیات‌ها و نظارت در مخارج عمومی مربوط می‌شود. در نتیجه همین مبارزه‌های مردمی بود که برای اولین بار یکی از مهم‌ترین اصول حقوق اساسی ملت‌ها که اصل قانونی بودن مالیات‌هاست، در کشور انگلستان تثبیت شد (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۲۷) و روزبه‌روز بر توسعه امر مالیات در این کشور افزوده گشت و الگوبرداری از این نظام به مرور گسترش یافت؛ به طوری که می‌توان گفت حقوق مالیاتی حدود ۶۰ کشور جهان برگرفته از نظام حقوق مالیاتی انگلستان است (Thuronyi, 1998, p. xxiv).

سؤالی که در این پژوهش در صدد پاسخ‌گویی به آن خواهیم بود، این است که سازمان مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران و سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان در ارتباط با زمان و نحوه وصول مالیات از چه اختیارات و اقتداری بهره خواهند برد و محدوده اعمال این اقتدارها نیز تا چه حدی خواهد بود؟ همچنین فرضیه‌ای که در این پژوهش در ابتدا قابل تصور است، این است که دستگاه مالیاتی می‌بایست مالیات را در کوتاه‌ترین زمان و به فوریت دریافت دارد و وصول مالیات نیز باید به ساده‌ترین شیوه و به صورت نقدی انجام پذیرد. از لحاظ پیشینه پژوهش نیز در این زمینه ولی رستمی در مقاله خویش با عنوان اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران و محمد صادق مجیبی فر در کتابی با عنوان حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران، به طور کلی به اختیارات دستگاه مالیاتی و تکالیف مؤدیان در ایران توجه نموده‌اند. اما آنچه بیش از همه کمبود آن در پژوهش‌های انجام گرفته در کشورمان ملموس و مشهود است، وجود هرگونه پژوهش تطبیقی در زمینه مورد بحث می‌باشد؛ چنان‌که نگارندگان با وجود تلاش زیاد در جستجوی یافتن چنین منبعی به نتیجه مطلوب دست نیافته‌اند. به همین دلیل رجوع به منابع رسمی از جمله قوانین و مقررات انگلستان و دسترسی به پایگاه اینترنتی سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی این کشور و گاهی حتی برقراری مکاتبات الکترونیکی با آن‌ها ضروری می‌نمود. امید است این پژوهش راه را برای مطالعات بعدی در این زمینه هموارتر سازد و شاهد بررسی‌های تطبیقی بیشتری در مباحث مختلف مالیاتی باشیم تا به این وسیله نقاط قوت و ضعف نظام مالیاتی کشورمان کشف و اقدامات مؤثری برای بهبود کاستی‌ها برداشته شود.

سازماندهی پژوهش نیز از این قرار است که طی دو بخش، اقتدار دستگاه مالیاتی ایران و انگلستان درباره زمان وصول (شامل وصول فوری، تقسیط مبلغ مالیات، پرداخت علی‌الحساب و پیش پرداخت مالیاتی) و شیوه وصول (شامل غیرقابل تهاتر شدن بدهی مالیاتی، الزام به وصول نقدی مالیات و الزام مؤدی در رساندن مبلغ مالیات به حساب خزانه) مورد توجه قرار گرفته است.

### ۱. اقتدار دستگاه مالیاتی دربارهٔ زمان وصول مالیات

از آنجا که مالیات به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت محسوب می‌شود، دریافت سریع و به‌موقع آن می‌تواند به دولت کمک کند تا به نحو بهتری به انجام خدمات عمومی بپردازد. اما گاهی امکان پرداخت سریع و یکبارهٔ مالیات امکان‌پذیر نمی‌باشد، بنابراین دستگاه مالیاتی شرایطی را فراهم می‌نماید تا از مشکلات و خطرات احتمالی جلوگیری گردد (کتابی رودی، ۱۳۹۱، ص ۸۴). با این‌همه، نبود فرهنگ مالیاتی مطلوب و تمایل نداشتن دستگاه مالیاتی در به‌روز کردن روش‌ها و ساختارهای مالیاتی، به‌مراتب اهمیتی فراتر از تمکین نکردن مؤدیان در پرداخت سریع مالیات دارد و باید به آن توجه ویژه نمود. (Davis and others, 2000, p.18)

اقتدار دستگاه مالیاتی در این زمینه را می‌توان در موارد زیر برشمرد:  
وصول فوری مالیات قطعی؛ تقسیط مبلغ مالیات؛ پرداخت علی‌الحساب؛ پیش‌پرداخت مالیاتی.

#### ۱.۱. وصول فوری مالیات قطعی

اصولاً مالیات به دو شیوه وصول می‌گردد:

- وصول فوری. در این گونه موارد، تحقق مال مشمول مالیات و پرداخت مالیات مقارن با یکدیگرند (پروتابا و کوتره، ۱۳۸۷، ص ۵۸) و بیشتر در مورد مالیات‌های غیرمستقیم مصداق پیدا می‌کند که در آن‌ها اصل بر فوری بودن مالیات است.

- وصول مؤجل. در این شیوه، از زمان کسب درآمد یا دارایی یعنی شمول مالیات تا زمان پرداخت مالیات، مدتی به‌طول می‌انجامد و بیشتر به مالیات‌های مستقیم مربوط است؛ چراکه این نوع مالیات‌ها می‌بایست در زمان‌های مشخص که قانون تعیین می‌کند، پرداخت گردند. مثلاً در مورد مشاغل، این موعد آخر تیر ماه (ماده ۱۰۰ ق.م.م) و در مورد اشخاص حقوقی حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی آن‌هاست (ماده ۱۱۰ ق.م.م). اما باید توجه داشت وقتی که به‌طور کلی گفته می‌شود اصل بر فوری بودن مالیات است؛ به این معناست که حتی در این مالیات‌های مؤجل نیز پس از اینکه مالیات قطعی شد، می‌بایست فوراً و یکجا پرداخت گردد و مؤجل بودن مالیات تنها در زمان تشخیص مالیات مطرح است و نه مرحله وصول که در آن مالیات فوری خواهد بود (کتابی رودی، ۱۳۹۱، ص ۸۵). بنابراین از آنجا که بحث ما صرفاً دربارهٔ مرحلهٔ وصول است، اصل فوریت وصول مالیات را در دو کشور ایران و انگلستان مورد کنکاش قرار می‌دهیم.

#### ۱.۱.۱. ایران

در حقوق مالیاتی ایران، هرچند در قوانین و مقررات به‌صراحت از الزام مؤدی به پرداخت فوری مالیات سخن نرفته است، اما متعاقب اصل کلی و غیرقابل انکار فوری بودن وصول و همچنین تعیین مواعید پرداخت و تعریف مجازات‌های مختلف در صورت تخلف از پرداخت نکردن در مهلت‌های مقرر می‌توان این‌گونه برداشت کرد که وصول فوری مالیات در حقوق مالیاتی ایران اصل است و تخلفی از آن مستوجب جریمه و مجازات خواهد بود.

### ۲.۱.۱. انگلستان

در انگلستان نیز اصل فوری بودن وصول مالیات به‌طور جدی مطرح است و در همین راستا مؤدی می‌بایست به محض اینکه مالیات متعلقه تشخیص و تعیین شد، در مهلت مقرر نسبت به پرداخت آن اقدام نماید؛ چراکه دستگاه مالیاتی انگلستان مسئول است که تضمین نماید هرچه سریع‌تر پول پیش‌بینی شده وصول و صرف بخش خدمات عمومی انگلستان (UK's Public Services) گردد. بنابراین از مؤدیان انتظار می‌رود که مالیاتشان را کامل و در موعد مقرر (۳۱ ژانویه پس از هر سال مالی) پرداخت نمایند. (Manual: What could happen if you don't pay HMRC) به عنوان مثال برای سال مالی ۲۰۱۱-۲۰۱۰م که ۵ آوریل ۲۰۱۱ خاتمه می‌یابد، مهلت پرداخت مالیات ۳۱ ژانویه ۲۰۱۲ می‌باشد و این مهلت برای اظهارنامه‌های کاغذی یا الکترونیکی تفاوتی ندارد (Manual: Take care to avoid a penalty). به همین دلیل است که در انگلستان متخلفان از پرداخت فوری و به‌موقع مالیات را مستوجب جرائم و مجازات‌های سنگین و متنوعی می‌دانند (Devos, 2004, pp.32-91). باین حال گاهی اوقات مواردی پیش می‌آید که مانع از وصول فوری و به‌موقع مالیات از سوی دستگاه مالیاتی می‌گردد، این موارد در حقوق انگلستان با عنوان «عذر موجه» (Reasonable Excuse) شناخته می‌شوند. عذر موجه بیشتر ناظر به یک واقعه غیرمنتظره و غیرمعمولی است که باعث می‌شود مؤدی فرصت پرداخت را از دست بدهد. دستگاه مالیاتی عذر موجه را در صورتی می‌پذیرد که بیش از ۱۴ روز از ایجاد واقعه نگذشته باشد.

برخی از این عذرهای موجه که دستگاه مالیاتی آن را قابل استماع می‌داند، از قرار زیر می‌باشند:

- مرگ هر یک از بستگان درجه یک قبل از مهلت پرداخت.
  - تأخیر پستی غیرمنتظره یا غیرقابل پیش‌بینی.
  - از دست دادن اسناد مهم از طریق سرقت، آتش‌سوزی یا سیل؛ در صورتی که به‌موقع قابل دستیابی نباشد.
  - دریافت با تأخیر شماره فعال‌سازی، شناسه کاربری یا رمز ورود برای پرداخت الکترونیکی؛ در صورتی که در مهلت مقرر درخواست شده باشد.
  - در ضمن دستگاه مالیاتی برخی از عذرهای غیرموجه دانسته، آنها را قابل استناد نمی‌داند؛ از جمله آنها موارد زیر می‌باشد:
  - نداشتن پول کافی برای پرداخت مالیات.
  - واگذار کردن پرداخت به شخصی دیگر؛ در صورتی که تأخیر متوجه دیگری باشد.
  - نداشتن شماره فعال‌سازی، شناسه کاربری یا رمز ورود در مهلت مناسب؛ در صورتی که درخواست مربوطه با تأخیر ارائه شده باشد. (Manual: Appeals against HM Revenue & Customs tax decisions)
- بنابراین در مواردی که مؤدی احساس کند تأخیر در پرداخت نتیجه یک واقعه غیرقابل اجتناب بوده است، می‌تواند هرچه سریع‌تر عذرش را به اطلاع دستگاه مالیاتی برساند و نباید منتظر بماند تا دستگاه مالیاتی او را جریمه کند. در این حالت دستگاه

مالیاتی دلایل مربوط را به دقت بررسی نموده، عذر را موجه یا غیرموجه تشخیص خواهد داد. مؤدی می‌تواند این عذر موجه را در فرم‌های مخصوصی که از سوی دستگاه مالیاتی به این منظور تهیه شده است و یا به صورت نامه ارائه نماید. در صورت اخیر مؤدی باید توجه کند که نام، شماره رهگیری ده رقمی (که بر روی اظهارنامه نمایش داده می‌شود)، دلایل عذر موجه و تاریخ پرداخت با تأخیر را ذکر نماید (Ibid).

می‌توان گفت که به دلیل همین فوری بودن وصول است که دستگاه مالیاتی انگلستان همواره تلاش کرده تا با به‌روز کردن شیوه‌های پرداخت، بر سرعت وصول مالیات بیافزاید. در جدیدترین اقدام، سازمان مالیاتی از ۱۶ دسامبر ۲۰۱۱ نظامی را طرح‌ریزی کرده است که بر اساس آن قادر خواهد بود مالیات متعلقه را هم‌زمان یا با یک روز تأخیر وصول نماید. این روش، «خدمت پرداخت سریع‌تر» (Fast Payment Service (FPS)) نام دارد که از طریق اینترنت یا تلفن بانک انجام می‌گیرد (Manual: Faster Payment Service).

در اقدامی دیگر برای تحقق فوری وصول مالیات در انگلستان، ممکن است بدهی مؤدیانی که بد حساب بوده یا قادر به پرداخت مالیات متعلقه به‌طور فوری نباشند، به برخی نهادهای خصوصی که وظیفه وصول بدهی‌ها را برعهده دارند، سپرده شود. این کار باعث می‌شود که دستگاه مالیاتی سریع‌تر مالیات را وصول نموده، به نهادهای مربوط به خدمات عمومی ارائه دهد.<sup>۱</sup>

#### ۲.۱. تقسیط مبلغ مالیات

هرچند در آغاز کار تقسیط مالیات به دلیل اینکه نوعی دیرپرداخت مالیات است، به‌نظر نمی‌رسد که امتیازی برای دستگاه مالیاتی محسوب گردد، اما از آنجا که عموماً دستگاه مالیاتی بر طبق قوانین از نوعی صلاحیت اختیاری در تقسیط مالیات برخوردار بوده و جز در موارد محدود ملزم به تقسیط مالیات نشده است، بنابراین می‌توان آن را به عنوان امتیازی دوسویه دانست که دستگاه مالیاتی با اعمال این امتیاز به مؤدی نیز امتیاز دیرپرداخت مالیات را اعطا می‌کند (کتابی رودی، ۱۳۹۱، ص ۸۹).

تفاوتی که تقسیط مالیات با علی‌الحساب و پیش‌پرداخت مالیاتی دارد، در این است که همان‌طور که در آینده خواهیم دید، دو مورد اخیر مربوط به پیش از قطعیت مالیات می‌باشد؛ در حالی که تقسیط مالیات مربوط به پس از قطعیت مالیات است.

۱. در سال مالیاتی ۲۰۱۲-۲۰۱۱م دستگاه مالیاتی نهادهای خصوصی زیر را برای وصول بدهی‌های مؤدیان به رسمیت شناخته است:

Advantis Credit Ltd, Apex Credit Management Ltd, Bluestone Credit Management Ltd (formerly named Close Credit Management Ltd), Commercial Collection Services Ltd, Commercial Credit Services Group, Credit Solutions Ltd, Direct Legal and Collections, Fairfax Solicitors Ltd, Fredrickson International Ltd, iQor Recovery Services Ltd, Ros-sendales Ltd (Reference: Manual: What could happen if you don't pay HMRC, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/payinghmrc/problems/dontpay/debts.htm>)

### ۱.۲.۱. ایران

از مواردی که قانون‌گذار ایران به استفاده از روش تقسیط مالیات جواز داده است، می‌توان موارد زیر را برشمرد:

- در مورد مالیات بر ارث که ق.م.م در ماده ۴۰ خود به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده است در صورتی که مشمولان مالیات بر ارث قادر به پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات خود نباشند، این سازمان بتواند با اخذ تضمین معتبر، مالیات وراثت را تا مدت سه سال از تاریخ قطعی شدن آن، تقسیط نماید.

- قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۱۶۷ خود نیز به‌طور کلی مؤدیانی را که قادر به پرداخت مالیات خود به صورت یکجا نباشند، مجاز به استفاده از این روش دانسته و به وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده است نسبت به این‌گونه مؤدیان از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید. لازم به ذکر است که حکم این ماده با توجه به ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات‌های غیرمستقیم نیز نافذ خواهد بود.

- این روش همچنین در مورد حوادث و سوانحی که به صورت غیرمترقبه به مؤدی یا مؤدیان خاصی خسارتی وارد نماید امکان دارد؛ چنان‌که ق.م.م در ماده ۱۶۵ خود آورده است: در صورتی که خسارت وارده از طریق وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی یا شهرداری‌ها یا سازمان‌های بیمه و یا مؤسسات عام‌المنفعه جبران نگردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند معادل خسارت وارده از درآمد مشمول مالیات در آن سال و سنوات بعد را کسر و نسبت به آن دسته از مؤدیان که بیش از ۵۰٪ اموال آنان در اثر حوادث مذکور از بین رفته است و قادر به پرداخت بدهی‌های مالیاتی خود نیستند با تصویب هیئت وزیران، تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی آن‌ها را بخشوده یا در طولانی مدت تقسیط نماید.

نکته قابل توجه این است که در موارد ابتدایی، حداکثر تقسیط سه سال در نظر گرفته شده است؛ درحالی‌که در مورد اخیر تقسیط به صورت طولانی‌مدت و بدون سقف خاصی تعیین شده و اختیار پیشنهاد و بخشش یا تقسیط، در نهایت با تصویب هیئت وزیران خواهد بود که این امر به دلیل حساسیت و حاد بودن شرایط خسارت‌دیدگان قابل توجیه است. هرچند تقسیط مالیات از اختیارات دستگاه مالیاتی می‌باشد، اما قانون‌گذار ایران برای حمایت از تولید و رونق اقتصادی کشور سازمان امور مالیاتی را در موردی خاص مکلف به تقسیط مالیات نموده، و آن مربوط به مالیات بر ارث با تقاضای وارث و آن‌هم در صورتی است که کارخانه یا کارگاه تولیدی یا واحدهای کشاورزی جزء ماترک متوفا باشد و یا ارزش اموال متوفا تکافوی مالیات بر ارث متعلق به ماترک را نکند.

### ۲.۲.۱. انگلستان

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز از تقسیط (Instalment) مالیات به عنوان راهکاری برای پرداخت آسان‌تر برخی از مالیات‌ها استفاده می‌شود. برای مثال هرگونه مالیات بر ارث

می‌بایست تا ۶ ماه بعد از تاریخ مرگ متوفاً پرداخت گردد، اما این نوع مالیات در موارد خاصی می‌تواند به صورت اقساط پرداخت شود و آن در مواردی است که فرصت فروش ترکه برای دستیابی به مبلغ آن فراهم باشد. این موارد شامل زمین و ساختمان، برخی از سهام و اوراق بهادار و اموال و زمین‌های کشاورزی است. چنانچه ترکه میت خانه باشد، ورثه می‌توانند هر سال معادل ۱۰ درصد مالیات متعلقه را پرداخت نمایند. ورثه موظف‌اند اولین قسط را زمانی پرداخت کنند که قرار بوده است در صورت پرداخت یکجا، کل مالیات را در آن زمان بپردازند و نیز مؤدی می‌تواند هرگاه که بخواهد با پرداخت یکباره مالیات، به تقسیط آن خاتمه دهد (Manual: Paying Inheritance Tax in yearly instalments)

در این کشور در برخی موارد دیگر مانند املاک، به‌خصوص خانه، مؤدی می‌تواند مالیات مربوط را تا بیش از ۱۰ سال به صورت اقساط پرداخت نماید. در مورد مالیات بر شرکت‌ها نیز به شرکت‌های بزرگ اجازه داده شده است تا مالیات سالانه خود را در چهار قسط مساوی پرداخت نمایند؛ به‌نحوی که اولین پرداخت شش ماه پس از سال مالیاتی انجام گیرد. این در حالی است که شرکت‌های متوسط و کوچک‌تر مالیاتشان را یکجا و ظرف نه ماه پس از سال مالیاتی پرداخت خواهند نمود (Adam, 2004, p.19).

### ۳.۱. پرداخت علی‌الحساب مالیات

از دیگر روش‌های وصول مالیات پیش از قطعی شدن آن، می‌توان به علی‌الحساب مالیاتی اشاره کرد که در این قسمت به ضوابط حاکم بر این نوع شیوه پرداخت در دو کشور ایران و انگلستان خواهیم پرداخت.

#### ۱.۳.۱. ایران

قانون‌گذار ایران در ماده ۱۶۳ ق.م.م، ضوابط پرداخت علی‌الحساب را این‌گونه بیان می‌دارد: «سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است که مشمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحویل درآمد کسر و پرداخت نمی‌شود، کلاً یا بعضاً مکلف نماید در طول سال مالیات متعلق به همان سال را به نسبتی از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا به نسبتی از حجم فعالیت به‌طور علی‌الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف علی‌الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد.»

در موارد جزئی‌تر دیگری نیز قانون‌گذار بر توسل به این روش تأکید می‌کند؛ از جمله در ماده ۲۸ ق.م.م، مشمولان مالیات بر ارث را مکلف می‌کند مالیات متعلق را بر اساس اظهارنامه تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، به‌رسم علی‌الحساب پرداخت و رسید دریافت دارند. همچنین وکلای دادگستری (ماده ۱۰۳ ق.م.م) و اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل (ماده ۱۰۴ ق.م.م) را ملزم به این امر نموده است.

در این زمینه قدرت عمومی مالیاتی به منظور ترغیب و تشویق مؤدیان، پرداخت علی‌الحساب را قبل از سررسید، مشمول تشویق و جایزه قرار داده و پرداخت آن بعد از

سررسید را موجب جریمه دانسته است (رستمی، ۱۳۸۷، صص ۱۸۹-۱۶۵). این موضوع در ماده ۱۹۰ ق.م.م.ا اشاره شده است که طی آن علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد نیز موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود. مبدأ احتساب جریمه در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به مابه‌الختلاف از تاریخ مطالبه و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده و یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات، حسب مورد می‌باشد.

از موارد دیگری که اخیراً در مورد علی‌الحساب مالیاتی در قوانین کشورمان به آن اشاره شده، بند ج ماده ۲۲۴ قانون برنامه پنجم توسعه است که طی آن «کلیه شرکتهای دولتی و بانکهای موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری<sup>۲</sup> که در بودجه کل کشور برای آنها سود ویژه پیش‌بینی شده است، مکلفاند در هر ماه معادل یک دوازدهم مالیات پیش‌بینی شده سال مورد نظر خود را بابت مالیات عملکرد همان سال به صورت علی‌الحساب به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند تا به حساب درآمد عمومی کشور نزد خزانه‌داری کل منظور شود».

### ۲.۳.۱. انگلستان

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز به مؤدی اجازه داده شده است که مبلغی را به عنوان علی‌الحساب (Payment on Account) هر وقت که بخواهد، حتی اگر هنوز از میزان مطالبات نیز آگاه نباشد، پرداخت نماید. در این صورت منافی نیز برای مؤدی دربر خواهد داشت (Manual: Paying tax during our enquiries). یکی از مهم‌ترین این موارد که دستگاه مالیاتی اجازه آن را داده است، مالیات بر ارث است که چنانچه مؤدی بخواهد این‌گونه مالیات متعلقه را پرداخت نماید، آن مقدار اضافی را که در صورت عادی و همچنین در حالت تقسیط پرداخت می‌نماید، نخواهد پرداخت؛ بنابراین در نهایت مبلغ کمتری نسبت به حالت‌های پیش‌گفته از وی مطالبه خواهد شد. برای مثال اگر مؤدی تخمین بزند که مالیات متعلقه بر املاک وی ۵۰۰۰۰ پوند است، او می‌بایست ۵۰ هزار پوند را بپردازد و چنانچه با برآورد دستگاه مالیاتی در موعد مقرر (۶ ماه پس از مرگ شخص)، ۴۵ هزار پوند تشخیص داده شود، مؤدی ۵ هزار پوند به‌علاوه بهره‌مربوطه پس از انحصار وراثت دریافت

۲. ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ ش: «دستگاه اجرائی: کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، مؤسسات یا نهادهای عمومی غیردولتی، شرکتهای دولتی و کلیه دستگاه‌هایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است از قبیل شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی، بانکها و بیمه‌های دولتی، دستگاه اجرائی نامیده می‌شوند».



خواهد نمود و در صورتی که معلوم شود که مالیات متعلقه ۵۵ هزار پوند است، مؤدی می‌بایست ۵ هزار پوند دیگر نیز پرداخت نماید (Manual: Paying Inheritance Tax on account).

گفتنی است که جرائم مالیاتی شامل پرداخت‌های مالی علی‌الحساب که با تأخیر پرداخت شده است، نمی‌شود و چنانچه مؤدی عذر موجهی داشته باشد از میزان این جرائم کاسته یا حذف خواهد شد. در این باره در پاراگراف دوم بخش ۵۹ قانون مدیریت مالیات‌ها مصوب سال ۱۹۷۰م آمده است که: «اضافه کردن مبلغی به مالیات در مورد هر نوع از انواع مالیات‌های قابل پرداخت است که از طریق خوداظهاری پرداخت شده باشد (چه در نهایت توسط خود مؤدی یا دستگاه مالیاتی محاسبه شده باشد) و هیچ‌گونه پرداخت علی‌الحساب و موازنه پرداختی در آن صورت نگرفته باشد»<sup>۳</sup>. البته در مورد پرداخت علی‌الحساب نیز پرداخت نکردن جریمه، مطلق نیست و چنانچه تأخیر در پرداخت به بیش از ۲۸ روز از موعد مقرر برسد، مبلغ ناچیزی معادل پنج درصد مالیات پرداخت نشده به مؤدی تعلق خواهد گرفت.<sup>۴</sup>

#### ۴.۱. پیش‌پرداخت مالیاتی

پیش‌پرداخت مالیاتی روشی است که در آن قانون‌گذار به قدرت عمومی مالیاتی این امکان را می‌دهد تا پیش از قطعیت مقدار مالیات، مبلغ مالیات را از مؤدی دریافت نماید و این راهکاری در مقابل مؤجل بودن و طولانی شدن روند رسیدگی، تشخیص و قطعیت مالیات‌های مستقیم محسوب می‌گردد.

##### ۱.۴.۱. ایران

در ایران بر طبق ماده ۱۶۶ ق.م.م، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند قبض‌های پیش‌پرداخت مالیاتی را تهیه و برای استفاده مؤدیان عرضه نماید. قبض‌های یادشده با نام و غیرقابل انتقال بوده، در موقع واریز مالیات مؤدی مبلغ پیش‌پرداخت به اضافه دو درصد آن به ازای هر سه ماه زودپرداخت از بدهی مالیاتی مربوط کسر خواهد شد. در این ماده از آن جهت که مؤدی با این روش بخشی از مالیات را زودتر از موعد می‌پردازد و از هجوم سنگین مالیات در موعد قانونی جلوگیری می‌کند، دو درصد به ازای هر سه ماه پرداخت زودتر، جایزه به او تعلق خواهد گرفت که قطعاً به نفع وی نیز خواهد بود.

##### ۲.۴.۱. انگلستان

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز ممکن است دستگاه مالیاتی ضمن ارسال نامه مربوط به محاسبه مالیات مؤدی، به وی اعلام نماید که می‌بایست او مبلغی را به عنوان پیش‌پرداخت (Advance Payment) در سال جاری مالیاتی برای سال آتی مالیاتی بپردازد. اگر چنین اتفاقی صورت پذیرد، این مقدار بر اساس درآمدی خواهد بود که مؤدی در سال گذشته کسب نموده است و دستگاه مالیاتی هم اصل را بر این می‌گذارد

3. Taxes Management Act 1970, section 59 B.

4. Ibid, section 59 C(2).

که درآمد مؤدی در سال آینده نیز به همان مقدار خواهد بود. جالب آن است که در این حالت اگر درآمد مؤدی افزایش پیدا کند، مبلغ پیش‌پرداخت تغییری نکرده، مؤدی موظف به پرداخت اضافه بر آن نیست. اما چنانچه از درآمد مؤدی نسبت به سال گذشته کاسته شود، او می‌تواند با پر کردن فرم مخصوصی کاهش مبلغ مالیات را درخواست کند. البته در این حالت مؤدی باید به دستگاه مالیاتی این اطمینان را بدهد که در صورت بازیافت مبلغ درآمد، مالیات متعلقه را پرداخت نماید؛ وگرنه مشمول جریمه دیرکرد پرداخت مالیات خواهد شد. (Manual: Understanding and checking your tax calculation)

در مورد بازپرداخت مالیات اضافه، انتقال به حساب بانکی مؤدی هم برای مؤدی و هم برای دستگاه مالیاتی بسیار امن‌تر و ساده‌تر می‌باشد. بنابراین مؤدی باید در پر کردن فرم‌ها در هنگام ثبت نام دقت کافی داشته باشد تا اشتباهی رخ ندهد. چنانچه مبلغ اضافی کمتر از ۱۰ پوند باشد، معمولاً برای مالیات سال‌های بعد مؤدی محاسبه خواهد شد. حتی در این صورت نیز اگر مؤدی درخواست بازپرداخت مبلغ ناچیزی را بنماید، دستگاه مالیاتی آن مبلغ را به وی بازخواهد گرداند. در صورتی که مؤدی شماره حساب تعیین نکند، مبلغ بازپرداخت از طریق چک به آدرس منزل مؤدی فرستاده خواهد شد؛ هرچند این روش امنیت و سرعت کمتری خواهد داشت (Manual: how to fill in your tax return). بنابراین تهیه و عرضه قبض‌های پیش‌پرداخت مالیاتی از اقتدارات عمومی مالیاتی در دو کشور ایران و انگلستان محسوب می‌گردد؛ با این تفاوت که در ایران به اختیار اداره و مؤدی است، اما در انگلستان به اختیار اداره و اجبار مؤدی است. علی‌الحساب و پیش‌پرداخت مالیاتی هرچند در هدف یکسان بوده و برای جلوگیری از کاهش تبعات طولانی‌مدت وصول مالیات وضع شده‌اند، ولی به نظر می‌رسد با توجه به مواد فوق جنبه اجبار و الزام قدرت عمومی در علی‌الحساب مالیاتی بیش از پیش‌پرداخت مالیاتی است (کتابی رودی، ۱۳۹۱، ص ۸۹).

## ۲. اقتدار دستگاه مالیاتی درباره شیوه وصول مالیات

با گذشت زمان و همزاد با تحولات اجتماعی، نظام مالیات دچار تحول و نوآوری شد تا اداره مالیات بتواند از روش‌هایی مناسب‌تر و مطلوب‌تر برای وصول مالیات استفاده کند. برخی از تضمین‌هایی که قدرت عمومی مالیاتی در راستای وصول مالیات از آنها بهره می‌برد، درباره شیوه پرداخت مالیات است که در این قسمت به سه نمونه از این تضمین‌های مربوط به شیوه وصول مالیات که شامل غیرقابل تهاتر شدن بدهی مالیاتی، مسئولیت مؤدی در رساندن مالیات به صندوق خزانه، و وصول نقدی مالیات می‌باشد، در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان اشاره می‌گردد.

### ۱.۲. غیرقابل تهاتر شدن بدهی مالیاتی

در حقوق مدنی، تهاتر به عنوان یکی از اسباب سقوط تعهدات مطرح می‌باشد که طی آن دو تعهد متقابل که طرفین آن‌ها یکی، و موضوع تعهد وجه نقد یا اشیای مثلی و به مقدار

مساوی باشد، ساقط می‌گردد (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۵، ص ۴۳۱). اما در حقوق مالیاتی و به‌طور کلی در حقوق عمومی امکان تهاتر بدهی مالیاتی وجود ندارد. در ذیل به بیان دلایل و مستندات این اصل در دو کشور ایران و انگلستان خواهیم پرداخت.

### ۱.۱.۲. ایران

براساس مواد ۲۹۴ و ۲۹۵ قانون مدنی جمهوری اسلامی ایران، وقتی دو نفر در مقابل یکدیگر مدیون باشند، بین دیون آن‌ها با یکدیگر به طریقی که در مواد ذیل مقرر است، تهاتر حاصل می‌شود. افزون‌براین، تهاتر قهری است و بدون اینکه طرفین در این موضوع تراضی نمایند حاصل می‌گردد. در بند ۵ ماده ۲۶۴ قانون مدنی نیز تهاتر از اسباب سقوط تعهدات معرفی شده است.

با این‌همه، باید توجه داشت که قانون مدنی حاکم بر روابط اشخاص خصوصی است که در آن اشخاص از جایگاه تقریباً برابر برخوردارند و تهاتر در مورد آن‌ها مجاز و قهری است؛ در حالی که در حقوق عمومی به‌خصوص در حقوق مالی، این قاعده قابل اعمال نیست و چنان‌که مؤدی از دولت یا قدرت عمومی طلبی داشته باشد، برای مثال دولت جنسی از مؤدی بخرد و مبلغی به مؤدی مدیون گردد، مؤدی نمی‌تواند طلب خود را با مالیاتی که به دولت بدهکار است تهاتر کرده، از پرداخت مالیات معاف گردد (رستمی، ۱۳۹۰، ص ۱۵۷). در حقوق عمومی به دلایل زیر استناد به تهاتر ممنوع شده است:

اول اینکه دولت برای مخارج عمومی نیاز به پول نقد دارد؛ در حالی که تهاتر باعث می‌شود پول نقد در اختیار دولت قرار نگیرد.

دوم اینکه قاعده تهاتر با اصل کاملیت یا جامعیت بودجه تناقض دارد. به موجب این اصل که در اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران آمده است: «کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد». به نظر می‌رسد این دلیل مهم‌ترین دلیل حقوقی منع تهاتر می‌باشد؛ زیرا مستند به اصل یادشده در قانون اساسی است. سوم اینکه این قاعده با یکی از اصول مهم حقوق عمومی با عنوان اصل «منع اعمال قدرت علیه قدرت عمومی» مغایرت دارد؛ یعنی طلبکار دولت نمی‌تواند در مقابل بدهی مالیات خود اعلام تهاتر کند، چراکه این عمل نوعی اعمال قدرت علیه قدرت عمومی محسوب می‌شود. این در حالی است که قدرت عمومی انحصاراً در اختیار دولت به عنوان حاکمیت برتر بوده، شایسته نیست افراد علیه قدرت عمومی و برتر، قدرت‌نمایی کنند (رستمی، ۱۳۹۰، ص ۱۵۸).

البته این دلایل به‌طور کامل توسط تهاتر را در زمینه حقوق عمومی نفی نمی‌کند و بنابر برخی اسناد می‌توان استثناهایی بر این موارد برشمرد؛ از جمله ماده ۳۱ آیین‌نامه اجرایی قانون انتشار خزانه و اوراق قرضه که مؤسسات دولتی و وابسته به دولت را موظف نموده که اسناد خزانه و اوراق قرضه را بعد از سررسید در مقابل بدهی مالیاتی بپذیرد که بیانگر پذیرش استثنایی تهاتر در حقوق عمومی است (مجیبی فر، ۱۳۹۰، ص ۱۳۹).

به عنوان استثنایی دیگر بر منع تهاتر در حقوق عمومی، می توان به ماده ۹۰ قانون اصلاحی از قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و اجرای سیاست های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی اشاره داشت که طی آن بیان می دارد: «چنانچه دولت به هر دلیل قیمت فروش کالاها یا خدمات بنگاه های مشمول واگذاری و یا سایر بنگاه های بخش غیردولتی را به قیمتی کمتر از قیمت بازار تکلیف کند، دولت مکلف است مابه التفاوت قیمت تکلیفی و هزینه تمام شده را تعیین و از محل اعتبارات و منابع دولت در سال اجرا، پرداخت کند و یا از بدهی این بنگاه ها به سازمان امور مالیاتی کسر نماید» (رستمی، ۱۳۹۰، ص ۱۵۸).

همچنین این روش در مواردی به کار می رود که قوانین و مصوبات دولتی آن را مجاز شناخته باشد؛ مثل تصویب نامه ۱۹۲۷۹۷۶/ت/۳۳۰۶۸ - ۳۳۰۶۸ /۲۸ /۱۱ /۱۳۸۶ و ۲۲۲۳۶۳/ت/۴۱۳۵۵ - ۱۳۸۷ /۱۱ /۲۹ /۱۳۸۷ هیئت وزیران که در آن واردکنندگان کالاهای سرمایه ای از پرداخت مابه التفاوت نرخ ارز معاف شده اند و پرداختی آن ها به بانک های عامل از این بابت باید مسترد گردد (در صورت واریز مبالغ یاد شده از طرف بانک عامل به حساب سازمان امور مالیاتی، به عنوان علی الحساب مالیاتی سال جاری یا سنوات آتی آنان منظور خواهد شد).

#### ۲.۱.۲. انگلستان

درباره اصل عدم تهاتر بدهی مالیاتی در حقوق مالیاتی انگلستان نیز به دلایل مشابه می توان گفت که این اصل در حقوق مالیاتی این کشور نیز ساری و جاری است. بر اساس بخش ۵(۲) قانون محاسبات و منابع دولتی ۲۰۰۰ م<sup>۵</sup> و بخش ۲(۳) قانون خزانه و بخش های حسابرسی ۱۹۲۱ م<sup>۶</sup>، تمامی حساب ها مستقیماً از سوی خزانه داری سلطنتی دریافت می گردد و به همین دلیل دستگاه مالیاتی می بایست یک حساب منبع (Resource Account) را که هر ساله توسط خزانه داری تعیین می گردد برای آن سال مالی معرفی نماید. بنابراین امکان هر گونه تهاتر در این کشور از طرف سازمان درآمدها و گمرکات سلطنتی با مؤدیان وجود نخواهد داشت.

همچنین تهاتر مالیاتی امکان تحقق شکاف مالیاتی (Tax Gape) را به حداکثر می رساند؛ چراکه با انجام این عمل، مقدار وجهی که در نهایت به عنوان مالیات به حساب خزانه دولت واریز می شود، کمتر از میزانی خواهد بود که انتظار می رود از طریق مالیات در یک سال مالی وصول گردد. (James and Alley, 2004, pp.27-42)

#### ۲.۲. الزام به وصول نقدی مالیات

اصولاً وصول مالیات به دو شکل نقدی و جنسی صورت می گیرد. در گذشته مالیات به دلیل کم بودن پول در دست مردم بیشتر به صورت جنسی صورت می گرفت؛ در حالی که امروزه اصل بر وصول نقدی مالیات است و اخذ مالیات به صورت جنسی جنبه فرعی و

5. Government Resources and Accounts Act 2000, section 5(2)

6. Exchequer and Audit Departments Act 1921, section 2(3)

استثنایی دارد. افزون بر این چون مالیات برای انجام مخارج مملکتی است، باید به صورت نقد پرداخت شود و هر روشی غیر از این، خاطره بیگاری را زنده می‌کند. وبان (Veban) در قرن هجدهم این فرمول را عمومیت داد که در چند مورد اجرا شد (پروتا، ۱۳۸۷، ص ۵۷). همچنین به دلیل دشواری محاسبه و ارزیابی ریالی اجناس و اموال و نیز سختی حمل و نقل و نگهداری اجناس و اموال غیرنقدی، این روش رواج یافته است. افزون بر موارد یادشده، نیاز دولت‌های جدید به پول نقد برای هزینه در راستای مخارج عمومی بر مجموعه دلایل نقدی بودن مالیات می‌افزاید.

### ۱.۲.۲. ایران

همان‌طور که در بالا بیان شد، در حقوق مالیاتی ایران نیز اصل بر وصول نقدی مالیات می‌باشد. با این همه، قانون‌گذار ایران در ماده ۴۱ ق.م.م استثنائاً وصول جنسی مالیات را در مورد مالیات بر ارث پذیرفته است و طبق ماده یادشده مقرر می‌دارد: «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورتی که جزء ماترک، وجوه نقد موجود نباشد به تقاضای کتبی وراث معادل مالیات متعلق، مالی را اعم از منقول یا غیرمنقول از ماترک با توافق وراث انتخاب و به قیمتی که مبنای محاسبه مالیات بر ارث قرار گرفته است به جای مالیات قبول کند». این ماده نشان می‌دهد که هر چند اصل بر نقدی بودن وصول مالیات است، اما دستگاه مالیاتی اختیار دارد در موارد خاص مالیات را به صورت نقدی یا جنسی وصول نماید.

### ۲.۲.۲ انگلستان

در حقوق مالیاتی انگلستان نیز بیشتر پرداخت‌ها به صورت نقدی (Lump sum) و در قالب روش‌های پیشرفته و الکترونیکی برای افزایش رفاه حال مؤدیان و همچنین کاهش خطرات احتمالی و در نهایت سرعت و دقت پرداخت صورت می‌گیرد. (Hansford and others, 2006, pp.80-96)

رایج‌ترین روش پرداخت مالیات در انگلستان را روش تأدیه مستقیم بدهی (Direct Debit) می‌نامند و آن نوعی روش پرداخت مالیات است که در آن انتقال پول یا مبلغ مالیات از حساب بانکی شخصی مؤدی به حساب دستگاه مالیاتی منتقل می‌گردد. البته قبل از اینکه انتقال صورت پذیرد، مؤدی رضایت خود را نسبت به این انتقال به بانک مزبور اعلام می‌نماید. به همین دلیل این نوع پرداخت را تأدیه از قبل اجازه داده شده یا پرداخت از قبل اجازه داده (Pre-Authorized Debit (PAD) or Pre-Authorized Payment (PAP)) شده نیز می‌نامند.

### ۳.۲. الزام مؤدی در رساندن مبلغ مالیات به حساب خزانه

امروزه برخلاف گذشته که مأمور مالیات با مراجعه به مؤدی، مالیات را وصول می‌کرد؛ خود مؤدی می‌بایست شخصاً مالیات را به حساب خزانه دولت بپردازد و رسید بانک را مبنی بر پرداخت پول به این حساب به دستگاه مالیاتی ارائه دهد. این امر سبب می‌شود از هزینه‌های وصول مالیات کم شود و خطرات و مشکلات ناشی از پرداخت مالیات برعهده مؤدی قرار گیرد (پیرنیا، ۱۳۴۴، ص ۱۳۳).

### ۱.۳.۲. ایران

ماده ۱۶۴ ق.م.م در این زمینه مقرر می‌دارد: «سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است به منظور تسهیل در پرداخت مالیات و تقلیل موارد مراجعه مؤدیان به ادارات امور مالیاتی حساب مخصوصی از طریق بانک مرکزی در بانک ملی افتتاح نماید تا مؤدیان بتوانند مستقیماً به شعب یا باجه‌های بانک مزبور مراجعه و مالیات‌های خود را به حساب مذکور پرداخت نمایند». در ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز به واریز مالیات از سوی مؤدی به حسابی که وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه‌داری کل کشور) تعیین و سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌کند، حکم نموده است. طبق این ماده، قدرت عمومی مالیاتی ایجاد می‌کند تا مؤدی مالیات را به صورت نقدی به حساب خزانه واریز نماید و مسئولیت خطرات ناشی از پرداخت مالیات را بپذیرد و در مقابل، دستگاه مالیاتی موظف است برای حصول این مقصود به ایجاد حساب اقدام نماید.

### ۲.۳.۲. انگلستان

مهلت پرداخت مالیات در انگلستان ۳۱ ژانویه است که طی آن مؤدی می‌بایست تا موعد یادشده مالیات را شخصاً پرداخت نماید. برای مثال در سال مالیاتی ۲۰۱۰-۲۰۱۱ م (که خاتمه آن در ۵ آوریل ۲۰۱۱ بود)، مؤدی می‌بایست مالیاتش را تا تاریخ ۳۱ ژانویه ۲۰۱۲ پرداخت نماید. (Manual: Tax return deadlines and penalties)

اما همان‌طور که در مبحث قبلی نیز اشاره گردید، شخصی بودن پرداخت در انگلستان به نحو دیگری قابل حصول است. در این راستا یکی از روش‌هایی که در انگلستان از طریق خدمات الکترونیک تحقق می‌پذیرد، وصول مالیات به صورت تأدیه مستقیم بدهی (Direct Debit) است که به دستگاه مالیاتی اجازه می‌دهد که مبلغ بدهی مالیاتی را هر چه سریع‌تر و ساده‌تر دریافت کند. در این روش، بدهی مالیاتی مستقیماً از حساب بانکی مؤدی با همکاری بانک مورد نظر پرداخت خواهد شد (Manual: Paying by Direct Debit online). با این کار امنیت، سرعت و سادگی پرداخت به مراتب بیشتر بوده و دیگر نیازی به حضور شخصی مؤدی و حمل پول و پرداخت دستی وجود نخواهد داشت. البته این روش‌ها در ایران نیز به‌مرور در حال اجراست و با تلاش سازمان مالیاتی، پرداخت الکترونیکی مالیات روزبه‌روز گسترش می‌یابد.

از روش‌های دیگری که مؤدیان برای پرداخت مالیات در انگلستان می‌توانند استفاده کنند، دادن چک (Cheque) و کارت اعتباری (Credit Card) است (Manual: What to do if you can't pay your tax bill). البته پرداخت پستی نیز منتفی نیست، ولی با توجه به بازدهی و امنیت بالای پرداخت‌های الکترونیکی کم‌تر مورد استفاده قرار می‌گیرد. به‌رحال چنانچه این روش از سوی مؤدی اتخاذ شود، می‌بایست ۳ هفته قبل از موعد پرداخت ارسال گردد. (Manual: How to pay Self Assessment/Capital Gains Tax)

## نتیجه

قدرت عمومی و حاکم برای برقراری و حفظ نظم عمومی، تأمین خدمات همگانی و رفع نیازمندی‌های عمومی، اقدام به تأسیس سازمان‌ها و تشکیلاتی می‌نماید که عهده‌دار انجام وظایف یادشده باشند. لذا این سازمان‌ها به موجب قانون از برخی امتیازات و اختیارات ویژه‌ای به نام «امتیازات ناشی از قدرت عمومی» یا «امتیازات حقوق عمومی» برخوردارند که ناشی از قدرت حاکمیت می‌باشد.

مصادیق اعمال اقتدار دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان را که از سوی قوانین و مقررات تعیین شده است، می‌توان از دو جنبه زمان و شیوه وصول مورد بررسی و مذاقه قرار داد. در ابتدا قدرت عمومی مالیاتی در ارتباط با زمان وصول مالیات مطرح است. از این جنبه می‌توان به مواردی از جمله وصول فوری مالیات، تقسیط مبلغ مالیات، پرداخت علی‌الحساب و پیش‌پرداخت مالیاتی اشاره داشت که همه در یک راستا بوده، هدف واحدی را دنبال می‌کنند و آن اینکه مؤدی می‌بایست به‌محض اینکه مالیات متعلقه تشخیص و تعیین شد، در مهلت مقرر نسبت به پرداخت آن اقدام نماید و به همین دلیل دستگاه مالیاتی انگلستان همواره تلاش نموده تا با به‌روز کردن شیوه‌های پرداخت، بر سرعت وصول مالیات بیافزاید و یا اینکه اجازه داده است تا بدهی مؤدیانی که بدحساب بوده و قادر به پرداخت مالیات متعلقه نباشند، به برخی نهادهای خصوصی که وظیفه وصول بدهی‌ها را برعهده دارند، سپرده شود.

دسته‌ای دیگر از اقتدارات که دستگاه مالیاتی ایران و انگلستان برای وصول مالیات از آنها بهره می‌برد، درباره شیوه پرداخت مالیات است که شامل غیرقابل تهاتر شدن بدهی مالیاتی، مسئولیت مؤدی در رساندن مالیات به صندوق خزانه و وصول نقدی مالیات خواهد بود که همگی هدف وصول مالیات به ساده‌ترین و به‌صرفه‌ترین شیوه را دنبال می‌نمایند. در پایان پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی با استفاده از فناوری‌های پیشرفته و بهبود روش‌ها در بهره‌برداری از اینترنت و سامانه‌های الکترونیکی، وصول مالیات را به نحو بسیار مطلوبی به شفافیت، سادگی و کارآمدی نزدیک سازد. همچنین در این راستا باید با همکاری سایر دستگاه‌ها و به‌ویژه بخش انفورماتیک کشور نسبت به جمع‌آوری اطلاعات فعالان اقتصادی اقدام نماید. البته باید توجه داشت که سازمان مالیاتی ایران اقداماتی را در این زمینه آغاز نموده است که امیدواریم روزبه‌روز در توسعه این مسیر گام‌های مؤثرتری برداشته شود.

## منابع

۱. پروتبا، لویی و ژان ماری کوتره (۱۳۸۷)، **حقوق مالیاتی**، ترجمه محمدعلی یزدان‌بخش، چاپ دوم، تهران، انتشارات خاتون.
۲. پیرنیا، حسین (۱۳۴۴)، **مالیه عمومی «مالیات‌ها و بودجه»**، چاپ سوم، تهران، ابن‌سینا.
۳. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۵)، **ترمینولوژی حقوق**، چاپ شانزدهم، تهران، انتشارات گنج دانش.
۴. رستمی، ولی (۱۳۸۷)، **اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی، در حقوق مالیاتی ایران**، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۸، شماره ۳، صص ۱۸۹-۱۶۵.
۵. رستمی، ولی (۱۳۹۰)، **مالیه عمومی**، چاپ اول، تهران، میزان.
۶. کتابی رودی، احمد (۱۳۹۱)، **بررسی امتیازات قدرت عمومی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان**، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
۷. مجیبی‌فر، محمدصادق (۱۳۹۰)، **حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاههای مالیاتی ایران**، چاپ اول، تهران، انتشارات جاودانه (جنگل).
8. Adam, Stuart (2004) A Survey of the UK Tax System, UK, Institute for Fiscal Studies, Briefing Note, No.9.
9. Davis, Jeffrey and others (2000) Fiscal and macroeconomic impact of privatization, Washington D.C: International Monetary Fund (IMF).
10. Devos, Ken (2004) Penalties and Sanctions for Taxation Offences in Anglo Saxon Countries: Implications for Tax Payer Compliance and Tax Policy, Revenue Law Journal, Vol.14, Issue.1/5, pp32-91.
11. Hansford, Ann, Andrew Lymer and Catherine Pilkington (2006) IT Adoption Strategies and their Application to e-filing Self-Assessment Tax Returns: The Case of the UK, eJournal of Tax Research vol.4, no.1, pp80-96.
12. Simon James and Clinton Alley (2004) Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in Public Services, Vol.2, No.2, pp27-42.
13. Thuronyi, Victor (1998) Tax Law Design and Drafting, Vol.II, Washington D.C: International Monetary Fund (IMF).

**Manuals:**

14. Appeals against HM Revenue & Customs tax decisions, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/sa/appeals-decisions.htm-5/6/2012>
15. Faster Payment Service, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/payinghmrc/fps.htm-12/5/2012>
16. how to fill in your tax return, published in: [www.hmrc.gov.uk/worksheets/sa150.pdf-10/6/2012](http://www.hmrc.gov.uk/worksheets/sa150.pdf-10/6/2012)
17. How to pay Self Assessment/Capital Gains Tax, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/payinghmrc/selfassessment.htm-5/6/2012>
18. Paying by Direct Debit online, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/payinghmrc/dd-intro/index.htm-12/5/2012>
19. Paying Inheritance Tax in yearly instalments, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/paying-ih/yearly-instalments/index.htm-10/6/2012>



20. Paying Inheritance Tax on account, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/inher-itancetax/paying-iht/on-account.htm-10/6/2012>
21. Paying tax during our enquiries, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/cop9-ni.htm#11-12/5/2012>
22. Take care to avoid a penalty, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties/new-penalties.pdf-5/6/2012>
23. Tax return deadlines and penalties, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/sa/deadlines-penalties.htm#6-10/6/2012>
24. Understanding and checking your tax calculation, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/sa/understand-calc.htm-10/6/2012>
25. What could happen if you don't pay HMRC, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/payinghmrc/problems/dontpay/debts.htm-5/6/2012>
26. What to do if you can't pay your tax bill, published in: <http://www.hmrc.gov.uk/sa/not-pay-tax-bill.htm-12/5/2012>