

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ



بررسی نظام ضمانت های اجرایی قوانین مالیاتی در ایران و جهان

**معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل
دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها
سال ۱۳۹۲**

عنوان گزارش:

بررسی نظام ضمانت‌های اجرایی قوانین مالیاتی در ایران و جهان
تدوین کنندگان: بهروز باقری، فرشته حاج محمدی، علیرضا امین خاکی
ناظر علمی و ویراستاری: احمد زمانی و آیت زایر

شماره گزارش: ۶۱۷-۶۱۳-۹۱

فهرست مطالب

۱	مقدمه
۲	ابزار ضمانت‌های اجرایی
۲	اهداف ضمانت‌های اجرایی قوانین مالیاتی
۲	انواع ضمانت‌های اجرایی در قوانین فعلی ایران
۲	۱-۴) ضمانت‌های اجرایی قانونی در مرحله تشخیص مالیات
۴	۲-۴) ضمانت‌های اجرایی قانونی در مرحله وصول مالیات
۷	۳-۴) سایر ضمانت‌های وصول
۸	۵) مطالعه تطبیقی ساختار جرایم در ایران و برخی کشورهای جهان
۸	۱-۵) ساختار جرایم مالیاتی در کشورهای منتخب عضو و غیرعضو OECD
۲۷	۲-۵) ساختار جرایم مالیاتی در ایران
۳۶	۶) نظام پاداش و تشویق مؤدیان مالیاتی در ایران
۳۸	۷) نتیجه‌گیری و پیشنهادات
۴۰	فهرست منابع

خلاصه مدیریتی

۱. برخورداری از یک نظام ضمانت اجرایی قوی و کارآ از ویژگی مهم قوانین هر کشوری به شمار می‌رود. هر قانونی جهت اجرای صحیح و دقیق خود به ضمانت اجرایی قوی نیز نیازمند است.
۲. هدف از ضمانت‌های اجرایی قوانین مالیاتی، الزام مؤدیان به رعایت مقررات و تکالیف قانونی، تنبیه و مجازات مؤدیانی است که قصد فرار از پرداخت مالیات داشته و از انجام تکالیف قانونی‌شان خودداری نموده‌اند و همچنین تشویق بیشتر مؤدیان مالیاتی به منظور رعایت بهتر مقررات و تکالیف قانونی آنها است.
۳. در نظام‌های مالیاتی از جمله مهم‌ترین ضمانت‌های اجرایی پیش‌بینی شده، اعمال جرایم مالیاتی است. مکانیزم دیگر در تقویت ضمانت اجرایی قوانین مالیاتی، نظام پاداش و تشویق مالیاتی است.
۴. انطباق موازین جرائم و پاداش یا تشویقات مالیاتی با شرایط اقتصادی و اجتماعی جامعه می‌تواند در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت مؤثر واقع گردد.
۵. ضمانت‌های اجرایی قانونی در مرحله تشخیص مالیات شامل ضمانت‌های اجرایی اداری (از جمله تشخیص علی‌الرأس و محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مالیاتی و جرایم مالیاتی) و ضمانت‌های اجرایی از نوع جزایی (کیفری) است.
۶. ضمانت قانونی در مرحله وصول مالیات در برگیرنده تضمین‌های مربوط به تمیز مؤدی از بدهکار مالیاتی (از قبیل مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و ضمانت‌های اجرایی در زمان وصول مالیات از منبع توزیع درآمد)، تضمین‌های مربوط به شیوه و زمان پرداخت مالیات و وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی می‌باشد.
۷. سایر ضمانت‌های وصول نیز شامل حق تقدم اداره مالیاتی در وصول مالیات نسبت به سایر بدهکاران مؤدی، ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی و اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات است.
۸. برخی از یافته‌های گزارش حاضر در کشورهای تحت بررسی و ایران به شرح زیر می‌باشد:
 - به منظور حفظ اثربخشی، معافیت‌ها و جرایم مالیاتی متناسب با افزایش نرخ تورم شاخص‌بندی می‌شوند.
 - مهم‌ترین ابزارهای مقابله با فرار مالیاتی، برخورداری از ساختار جریمه و پاداش مؤثر در کنار ممیزی یا حسابرسی مطلوب میدانی می‌باشد. همچنین وجود رژیم حقوقی کارآمد، پیش‌نیاز تأثیرگذاری این دو ابزار اجرایی می‌باشد.
 - در ایران بر اساس آخرین اصلاحیه مصوب سال ۱۳۸۰، مودی بابت عدم تسلیم اظهارنامه، عدم ارایه دفاتر، کتمان درآمد، هزینه‌های غیر واقعی، فرار از پرداخت مالیات، تاخیر در پرداخت مالیات، عدم ارایه فهرست خرید و فروش کالا و خدمات، عدم ارایه لیست حقوق و قراردادهای مشمول جرایم موضوعی و محرومیت از بخشودگی‌ها و معافیت‌های پیش‌بینی شده خواهد شد. در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز برای برخی تخلفات مؤدیان از جمله عدم ثبت‌نام آنها، عدم صدور صورت‌حساب، عدم درج صحیح قیمت در صورت‌حساب،

عدم درج و تکمیل اطلاعات صورت حساب، عدم تسلیم اظهارنامه و عدم ارائه دفاتر جرایم خاصی تعریف شده است.

- در کشورهای مورد مطالعه برای اعمال جرایم عمدتاً از نرخ‌های مقطوع استفاده می‌شود. محاسبه مبلغ جریمه ترجیحاً باید به قدری ساده باشد تا بدون نیاز به اظهارنامه و تعیین مالیات صورت گیرد.
- اکثر جرایم در منابع مختلف مالیاتی ایران از نوع «درصدی از مالیات تعیین شده» است که مستلزم محاسبه مالیات فرد می‌باشد. تعیین جریمه مقطوع سبب می‌شود که تخلف‌های متفاوت به‌عنوان موجودیت‌های مستقل شناخته شده و با آن برخورد مناسب و مستقلی صورت پذیرد که منوط به محاسبه مالیات و یا درآمد ناخالص فرد نباشد.
- در بررسی مقایسه‌ای نرخ‌های جرائم مالیاتی کشورهای مورد مطالعه با ایران ملاحظه می‌شود که متوسط نرخ-های جرائم مالیاتی در ایران پایین تر است و سازمان مالیاتی برای اثربخشی بیشتر قوانین مالیاتی، نیاز به نرخ‌هایی دارد که بازدارندگی آن قابلیت اجرای قوی‌تری داشته باشد، به گونه‌ای که نرخ‌های جریمه بالاتر از نرخ انواع سپرده‌های بانکی، نرخ تورم و نرخ سود سرمایه‌ای در بازارهای غیررسمی در نظر گرفته شود.
- در کشورهای مورد مطالعه از جرایم کیفری به عنوان یک ضمانت اجرایی قوی، استفاده می‌شود اما در ایران طی سال‌های اخیر به دلیل پیگیری سیاست کاهش تعداد زندانیان، استفاده از آن بسیار کم‌رنگ شده است.
- در اکثر کشورهای مورد مطالعه، جریمه عدم نگهداری صحیح دفاتر، به صورت مقطوع و در قالب مقدار مشخصی از واحد پولی کشور موردنظر محاسبه می‌شود و به عنوان درصدی از مالیات ابرازی و یا قابل پرداخت تعیین نمی‌گردد. این درحالی است که عمدتاً جرایم مرتبط با قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات و تقلب (فرار مالیاتی)، به صورت درصدی از مالیات قابل پرداخت و یا مالیات کتمان شده از مؤدیان اخذ می‌گردد.
- در کشور استرالیا حداکثر نرخ جریمه در موارد فرار مالیاتی و به نرخ ۵۰/۷۵ درصد مالیات قابل پرداخت و حداقل نرخ جریمه در موارد تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات و معادل میانگین ماهانه بهره حواله‌های ۹۰ روز بانکی به انضمام ۷٪ محاسبه می‌گردد.
- در کشور اتریش بیشترین نرخ جریمه در موارد فرار مالیاتی و به نرخ ۲۰۰ درصد مالیات کتمان شده و کمترین آن در موارد تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات و به نرخ ۲٪ مالیات قابل پرداخت تعیین می‌گردد.
- بیشترین نرخ جریمه در کانادا در موارد فرار مالیاتی و به نرخ ۵۰ درصد مالیات کتمان شده محاسبه می‌شود. این در حالی است که کمترین نرخ جریمه مربوط به قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه بوده که مقدار آن ۵ درصد مالیات قابل پرداخت مودی است.
- در آمریکا در پایه‌های مختلف مالیاتی بسته به اهمیت جرم، نرخ جریمه‌ها از ۲۰ تا ۷۵ درصد مالیات قابل پرداخت و یا کتمان شده، متغیر است.

- در کشور کره جنوبی در موارد فرار مالیاتی بیشترین نرخ جریمه به نرخ ۳۰ درصد مالیات کتمان شده محاسبه می شود و کمترین نرخ جریمه در مورد قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه بوده که به ازای هر روز تاخیر، جریمه ای معادل ۰/۰۳ درصد مالیات محاسبه و از مؤدی اخذ می گردد.
- در کشور چین در پایه های مختلف مالیاتی بسته به اهمیت جرم، نرخ جریمه ها از ۵ تا ۵۰۰ درصد مالیات قابل پرداخت یا کتمان شده، متغیر است.
- در نظام های مالیاتی کارآمد، معنای دقیق واژگان به دقت در قانون تعریف می شود و به این نحو، میزان بار تخلف برای فرار عمدی و سهوی تعیین شده و جرایمی متناسب با آن وضع می شود. از این رو ایجاد تشکیلاتی برای مدیریت (یک اداره مستقل) جرایم که به صورت منسجم به این موضوع پردازد، ضروری به نظر می رسد.

۱) مقدمه

اجتناب و فرار مالیاتی در کنار عدم تمکین بخشی از مؤدیان مالیاتی به تکالیف قانونی خود از چالش‌های مشترک نظام‌های مالیاتی در کشورهای جهان می‌باشد. این امر علاوه بر این که موجب نشت بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی دولت‌ها می‌شود، کارایی نظام مالیاتی و عدالت آن را خدشه دار می‌سازد. به همین دلیل طی دو دهه اخیر یکی از برنامه‌های عمده بسیاری از کشورهای جهان افزایش تمکین مالیاتی است. تردیدی وجود ندارد که افزایش تمکین در کنار بالا بردن فرهنگ جامعه در خصوص مالیات و افزایش اطلاع‌رسانی در این زمینه، به ضمانت‌های اجرایی بسیار قوی نیاز دارد. مورد اخیر می‌بایست به گونه‌ای باشد تا هزینه‌های عدم تمکین، اجتناب و فرار مالیاتی به مراتب بیشتر از منافع ناشی از آن‌ها باشد.

اصولاً برخورداری از ضمانت‌های اجرایی قوی یکی از ویژگی‌های مهم قوانین مالیاتی هر کشوری به شمار می‌رود. در این میان هر قانونی با توجه به ماهیت آن از ضمانت‌های اجرایی خاصی برخوردار است و این ضمانت‌ها باید به گونه‌ای طراحی شود تا اجرای کامل و صحیح آن را تضمین نماید. ابزارهای اجرایی زیادی در تدوین بیشتر قوانین پیش‌بینی می‌شود و در این میان قوانین مالیاتی نیز از این قاعده مستثنی نیستند.

در قانون مالیات‌های مستقیم ابزارهای مختلفی برای تضمین اجرای قوانین پیش‌بینی شده است که برخی از آنها منحصر به فرد و مخصوص نظام مالیاتی و برخی دیگر جنبه عام دارد. در این قانون، از یک طرف برای اجرای صحیح قوانین و افزایش تمکین مالیاتی یک‌سری امتیازات و تشویق‌های مالیاتی در نظر گرفته شده است که از آن به عنوان «عوامل پیش‌برنده» یاد می‌شود، و از طرف دیگر مجموعه‌ای از مجازات‌ها در قالب جرایم مالی و محرومیت از تسهیلات قانونی پیش‌بینی شده که از آن تحت عنوان «عوامل بازدارنده» یاد می‌شود. با این حال بررسی‌های موجود و نظرات خبرگان مالیاتی جملگی بر این امر دلالت دارند که نظام ضمانت‌های اجرایی در قوانین مالیاتی از اثربخشی لازم برخوردار نیست و متناسب با تحولات اقتصادی کشور از انعطاف لازم برخوردار نمی‌باشد. در گزارش حاضر، ابتدا مکانیزم‌ها و یا ابزارهای قانونی پیش‌بینی شده برای افزایش ضمانت‌های اجرایی و اهداف آن ارایه شده است. در بخش بعدی به بررسی انواع ضمانت‌های اجرایی در قوانین مالیاتی ایران پرداخته می‌شود. در بخش پایانی گزارش نیز ساختار انواع ضمانت‌های اجرایی مالیاتی در برخی کشورهای منتخب عضو و غیر عضو OECD ارایه شده است.

۲) ابزار ضمانت‌های اجرایی

۱. یکی از مهم‌ترین ابزارهای پیش‌بینی شده برای ضمانت‌های اجرای قوانین مالیاتی، جرایم مالیاتی است. اگرچه هدف از اعمال جرایم، فی‌الغالب درآمدهای نیست، بلکه الزام مؤدیان به انجام تکالیف قانونی شان است، با این حال به سبب این که اغلب این جرایم مالی هستند و همانند اصل مالیات، بخشی از درآمد مالیاتی را تشکیل می‌دهند، لذا می‌توان از آن به‌عنوان مالیات یاد کرد.
۲. در کنار ابزارهای تنبیهی، برای تقویت ضمانت اجرای قوانین مالیاتی از ابزارهای تشویقی و امتیازهای مالیاتی نیز استفاده می‌شود. این نوع پاداش‌ها و امتیازهای مالیاتی که مؤدی را به تمکین مالیاتی ترغیب و به انجام تکالیف و تعهدات قانونی تشویق می‌کند به‌عنوان ضمانت اجرایی در نظر گرفته می‌شود.

۳) اهداف ضمانت‌های اجرایی قوانین مالیاتی

۳. اعمال ضمانت اجرا، از یک طرف تشویق مؤدیان به تمکین مالیاتی و از طرف دیگر تنبیه مؤدیانی است که در اظهارنامه خود صداقت و حسن نیت لازم را نداشته و در صدد فرار از پرداخت مالیات بوده‌اند. به‌طور خلاصه هدف از این ضمانت‌های اجرایی قوانین مالیاتی را می‌توان به‌شرح زیر برشمرد:
 - ۱) الزام مؤدیان به انجام تکالیف قانونی از جمله تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر و منطبق با واقعیت.
 - ۲) تنبیه و مجازات مؤدیانی که قصد فرار از پرداخت مالیات دارند و از انجام تکالیف قانونی‌شان خودداری نموده‌اند.
 - ۳) تعیین و وصول خسارات وارد شده به دولت ناشی از عدم رعایت تکالیف و مقررات قانونی.
 - ۴) تشویق بیشتر مؤدیان مالیاتی به منظور رعایت بهتر مقررات و تکالیف قانونی.

۴) انواع ضمانت‌های اجرایی در قوانین فعلی ایران

۴-۱) ضمانت‌های اجرایی قانونی در مرحله تشخیص مالیات

۴. ضمانت‌های اجرایی این مرحله به دو دسته کلی تقسیم می‌شوند:
 - ۵) ضمانت‌های اجرایی اداری: این نوع ضمانت اجراها تنها جنبه مالی داشته و ویژه نظام مالیاتی هستند و دستگاه مالیاتی حق دارد این ضمانت اجراها را رأساً اعمال نماید.
 - ۶) ضمانت‌های اجرایی کیفری: این نوع ضمانت اجراها، در برگیرنده مجازات‌های مقرر در قوانین کیفری بوده و مؤدی متخلف علاوه بر جزای نقدی به حبس نیز محکوم می‌شود.

۴-۱-۱) ضمانت‌های اجرایی اداری - تشخیص علی‌الرأس

۵. در ارزیابی پرونده مالیاتی و تشخیص مالیات مؤدیان اصل بر صحت اطلاعات ارائه شده از سوی آنهاست. این وضعیت در صورتی امکان‌پذیر است که مؤدیان به تمام تکالیف قانونی خود در تکمیل و ارائه اظهارنامه، نگهداری

دفاتر قانونی و سایر اسناد و مدارک مورد نیاز دستگاه مالیاتی و همچنین سایر تکالیف مقرر در قانون عمل کرده باشند. در غیر این صورت مشمول ضمانت اجرای، تشخیص مالیات از طریق علی‌الرأس می‌شوند و به جای اظهارنامه و سایر اسناد و مدارک مؤدی، تشخیص علی‌الرأس، مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد. این ضمانت اجرا، مهم‌ترین ضمانت اجرای اداری در مرحله تشخیص است و در قبال مؤدیانی اعمال می‌شود که با دستگاه مالیاتی همکاری نمی‌کنند.

۶. در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز، تشخیص علی‌الراس مالیات به عنوان ضمانت اجرای عدم ارائه دفاتر و اسناد پیش بینی شده است. طبق ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده «در مواردی که مأمورین ذی‌ربط سازمان امور مالیاتی کشور جهت رسیدگی به اظهارنامه یا بررسی میزان معاملات به مؤدیان مراجعه و دفاتر و اسناد مدارک آنان را درخواست نمایند، مؤدیان و خریداران مکلف به ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد می‌باشند و در صورت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مورد نیاز، متخلف مشمول جریمه مقرر در ماده ۲۲ این قانون بوده و مالیات متعلق به موجب دستورالعملی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند، به صورت علی‌الرأس تشخیص و مطالبه خواهد شد.»

۴-۱-۲) ضمانت‌های اجرایی اداری - محرومیت از معافیت‌ها و بخشودگی‌ها

۷. سازمان امور مالیاتی با دو گروه از مؤدیان روبرو می‌باشد؛ گروهی که در پرداخت مالیات احساس مسئولیت می‌کنند و گروهی که در انجام تعهدات و تکالیف پرداخت مالیات کوتاهی می‌کنند. قانون‌گذار بین گروه اول که در پرداخت مالیات خوش حساب هستند و تکالیف قانونی خود را در پرداخت مالیات را به‌خوبی انجام می‌دهند و گروه دوم که به هر دلیلی از پرداخت مالیات در مهلت مقرر خودداری می‌کنند و یا در انجام تکالیف قانونی شان سهل‌انگاری می‌کنند، تفاوت قائل شده و برای گروه اول تشویقاتی (ماده ۱۸۹ ق.م.م) را در نظر گرفته و در مقابل، محرومیت از این تشویقات را به‌عنوان نوعی ضمانت اجرای اداری در نظر گرفته است. (مواد ۱۹۳، ۱۹۴، ۲۰۱ و ۱۷۷ ق.م.م).

۴-۱-۳) ضمانت‌های اجرایی اداری - جرایم مالیاتی

۸. جرایم مالیاتی یکی دیگر از اقسام ضمانت‌های اجرایی اداری است. این نوع ضمانت اجرا معمولاً به‌صورت افزایش مالیات می‌باشد. بدین‌صورت که مؤدی مکلف است درصدی از مالیات متعلقه را اضافه بر کل مالیات قطعی شده پرداخت نماید. البته میزان جریمه تعلق گرفته به مؤدی با توجه به نوع تخلف متفاوت می‌باشد. این جرایم به‌عنوان «عامل بازدارنده از فرار مالیاتی و پرداخت به‌موقع مالیات» در مورد کسانی که از انجام وظایف قانونی خود در مرحله تشخیص مالیات امتناع نموده‌اند، اعمال می‌شود (مواد ۱۹۰، ۱۹۲، ۱۹۳ و ۱۹۵ ق.م.م).

۴-۲-۱) ضمانتهای اجرایی کیفری

۹. در ایران این نوع ضمانت اجرایی، در برگیرنده مجازات‌های کیفری مقرر در قانون مجازات اسلامی است که با شکایت رسمی سازمان امور مالیاتی توسط مراجع قضایی مورد رسیدگی، صدور حکم و اجرا واقع می‌شود.^۱ دستگاه مالیاتی برای این که بتواند وظایف خود را با قاطعیت انجام دهد باید به انواع مجازات‌ها و اختیارات مجهز باشد. تجربه ثابت کرده ضمانتهای اجرایی اداری در الزام مؤدیان به انجام وظایف قانونی کافی نیست و به همین منظور قانون‌گذار مجازات‌های کیفری (جزایی) را به‌عنوان ضمانت اجرایی در نظر گرفته است. به‌همین 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 غیره مجازات‌های کیفری (مواد ۲۰۱ و ۲۳۱) در نظر گرفته شده است. آنچه باید مورد توجه واقع شود، اعمال سریع و به موقع این نوع مجازات‌هاست تا اثرات آن در رفتار مؤدیان نمایان گردد. در غیر این صورت مؤدیان را تشویق به فرار از پرداخت مالیات خواهد نمود.

۴-۲) ضمانتهای اجرایی قانونی در مرحله وصول مالیات

۱۰. پس از پایان مرحله تشخیص، در مرحله وصول مالیات نیز دستگاه مالیاتی باید از اختیارات قانونی لازم برای وادار کردن مؤدی پرداخت مالیات برخوردار باشد و در صورت استتکاف مؤدی از پرداخت مالیات بتواند از اموال وی به میزان مالیات برداشت نماید. در نتیجه اختیارات قانونی دستگاه مالیاتی در این مرحله را می‌توان تحت‌عنوان «تضمین‌های وصول مالیات»، مورد بررسی قرار داد.

۴-۲-۱) تضمین‌های مربوط به تمیز مؤدی از بدهکار مالیاتی

۱۱. اصولاً مالیات از شخصی که طبق قانون مکلف به پرداخت آن است، اخذ می‌گردد. در حالتی که مؤدی شخصاً مالیات خود را پرداخت می‌کند، تمیز مؤدی و بدهکار مالیاتی کاملاً منتفی است. زیرا در چنین مواردی بار حقوقی و اقتصادی مالیات بر عهده شخص مؤدی است. اما باید توجه کرد که همواره چنین نیست، بلکه گاهی ممکن است بار اقتصادی مالیات به شخص دیگری منتقل شود. این حالت زمانی روی می‌دهد که مالیات از مؤدی مطالبه شود اما مسئول پرداخت آن شخص یا اشخاص ثالثی غیر از مؤدی باشد. طبق ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم، کسانی که مکلف به کسر و پرداخت مالیات سایر مؤدیان هستند به‌عنوان مؤدی و بدهکار مالیاتی محسوب شده و مکلف به پرداخت مالیات آنها می‌باشند. همچنین کسی که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که به دلیل خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه شده باشند، در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها با آنان رفتار خواهد شد. به‌طور کلی تمایز مؤدی اصلی از سایر مؤدیان مالیاتی در دو حالت زیر قابل بررسی است:

۱. مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات

۲. وصول مالیات از منبع توزیع درآمد

۱ - شهری، غلامرضا، حقوق ثبت اسناد و املاک، ج دوم، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی (ماجد)، ۱۳۷۰، ص ۲۸۷.

الف) مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات

۱۲. مسئولیت تضامنی با توجه به ویژگی‌هایی که دارد، ابزار مناسبی برای وصول مالیات به شمار می‌رود. زیرا دامنه مسئولیت مسئولین پرداخت مالیات را گسترده می‌کند و به اداره مالیاتی اختیار می‌دهد تا برای وصول مالیات به اشخاص متعدد، مجتمعاً یا منفرداً مراجعه کرده و ضمناً مراجعه به یکی از آنها، موجب عدم مراجعه به سایرین نخواهد بود. طبق ماده ۱۶۲ ق.م.م، در مواردی که اشخاص متعدد مسئول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند، ادارات امور مالیاتی حق دارند به همه آنها مجتمعاً یا منفرداً برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نخواهد بود. بنابراین مطابق این ماده، مؤدی و یا اشخاص ضامن، مکلف به پرداخت مالیات هستند. از سوی دیگر ماده ۱۸۲ ق.م.م در یک بیان کلی اشخاصی را در حکم مؤدی برشمرده که با توجه به حکم ماده ۱۶۲ ق.م.م می‌توان گفت که اشخاص مذکور در ماده ۱۸۲ با مؤدی اصلی در پرداخت مالیات مسئولیت تضامنی دارند. با وجود این دو حکم کلی، قانون‌گذار در مواردی این مسئولیت را صراحتاً در مورد برخی اشخاص (اشخاص موضوع مواد ۴۳، ۸۶، ۱۰۴، ۱۶۱، ۲۰۰، ۱۹۹ ق.م.م) ذکر کرده است.

ب) وصول مالیات از منبع توزیع درآمد

۱۳. به دلیل اینکه وصول مالیات مستلزم ارائه اظهارنامه از سوی مؤدیان مالیاتی و طی مراحل مختلف تشخیص و رسیدگی از سوی اداره مالیاتی می‌باشد، به منظور تسهیل و تسریع وصول مالیات، قانون‌گذار پرداخت مالیات را در مواردی که مؤدیان مالیاتی، درآمد خود را از منبع توزیع درآمد کسب می‌کنند، برعهده توزیع کننده درآمد قرار داده و آن را مکلف نموده است تا قبل از پرداخت درآمد به مؤدیان مالیاتی، مالیات متعلقه را کسر و به اداره مالیاتی پرداخت کند (تبصره ۹ ماده ۵۳، ماده ۱۰۴، بند ب ماده ۱۰۷ و ماده ۸۶ ق.م.م)، در غیر این صورت در قبال پرداخت اصل و جرایم آن مسئولیت تضامنی خواهد داشت.

۴-۲-۲) تضمین‌های مربوط به شیوه و زمان پرداخت مالیات

۱۴. در نظام مالیاتی وصول مالیات می‌تواند به طرق مختلفی روی دهد. در اینجا به برخی از انواع ضمانت‌های اجرایی اشاره می‌گردد:

۱۵. تهاتر که در قانون مدنی، مجاز و قهری است در حقوق عمومی و از جمله حقوق مالی و مالیاتی پذیرفته نشده و ممنوع می‌باشد و چنانچه مؤدی از دولت (و اداره امور مالیاتی به عنوان بخشی از دولت) طلبی داشته باشد، نمی‌تواند طلب خود را با مالیاتی که به دستگاه مالیاتی بدهکار است تهاتر نماید. با پذیرش ممنوعیت تهاتر در مورد مالیات، مؤدی مکلف می‌شود که مالیات خود را به موقع و به صورت نقد به خزانه واریز کند. در واقع این ممنوعیت نوعی ضمانت اجرا جهت وصول مالیات محسوب می‌گردد. با این حال، در موارد استثنایی تهاتر پذیرفته شده است. از جمله ماده ۳۱ آیین نامه اجرایی قانون انتشار اسناد خزانه و اوراق قرضه که مؤسسات دولتی و وابسته به دولت را مکلف نموده که اسناد خزانه و اوراق قرضه را بعد از سررسید در مقابل بدهی مالیاتی بپذیرد که این امر بیانگر پذیرش استثنائی تهاتر در حقوق عمومی است.

۱۶. قانون‌گذار پیش پرداخت مالیاتی را به عنوان راه‌کاری جهت وصول مالیات پیش از قطعی شدن آن، مقرر نموده است. طبق ماده ۱۶۶ ق.م.م، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند قبوض پیش پرداخت مالیاتی تهیه و برای استفاده مؤدیان عرضه نماید. قبوض مذکور با نام و غیر قابل انتقال بوده و در موقع واریز مالیات مؤدی مبلغ پیش پرداخت به اضافه دو درصد آن به ازای هر سه ماه زود پرداخت از بدهی مالیاتی مربوط کسر خواهد شد. با توجه به مفاد ماده مذکور، عرضه قبوض پیش پرداخت مالیاتی از اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد و از این طریق می‌تواند مالیات را زودتر از موعد آن دریافت کند. از طرفی به نظر می‌رسد مؤدیان نیز در استفاده از این قبوض مختارند.

۱۷. علی‌الحساب مالیاتی نیز یکی از دیگر راه‌کارهای قانونی برای تسهیل وصول مالیات پیش از قطعی شدن آن است. طبق ماده ۱۶۳ ق.م.م سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است مشمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل 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 به طور علی‌الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف، علی‌الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد. در این قانون برای پرداخت علی‌الحساب قبل از سررسید، تشویق و برای پرداخت آن بعد از سررسید، جریمه تعیین شده است. همچنین طبق ماده ۱۹۰ ق.م.م، پرداخت علی‌الحساب مالیاتی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون موجب تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد شد که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه خواهد بود.

۱۸. یکی دیگر از ابزارهای قانونی برای تضمین وصول مالیات، تقسیط آن است. برخلاف علی الحساب و پیش پرداخت مالیاتی که راه کاری برای وصول مالیات پیش از قطعیت می باشند، تقسیط مالیات، ضمانت اجرایی مالیاتی مربوط به بعد از قطعی شدن مالیات است.

۴-۲-۳) وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی

۱۹. چنانچه مؤدی در انجام وظایف قانونی خود نسبت به پرداخت مالیات کوتاهی نماید، با توجه به آن که مالیات از مصادیق اعمال حاکمیت دولت بوده و جنبه آمرانه دارد، دستگاه مالیاتی می تواند با توسل به قوه قهریه نسبت به وصول مالیات اقدام نماید. این اختیار دستگاه مالیاتی که مهم ترین تضمین برای وصول مالیات محسوب می شود در اصطلاح « اجرائیات » یا « وصول و اجرا » نامیده می شود. در این ارتباط اختیارات قانونی لازم به سازمان مالیاتی داده شده است تا بدون مراجعه به دادگستری و به طور مستقیم اقدامات لازم را برای وصول مالیات حقه دولت انجام دهد. هرگاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف مدت ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید، اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرائی که به مؤدی ابلاغ می کند وی را موظف می کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، کلیه بدهی های خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را بدهد. با این حال چنانچه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرایی ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ، کلیه بدهی های خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را ندهد، معادل بدهی مالیاتی (اعم از اصل و جرایم متعلقه) از اموال منقول و غیرمنقول و مطالبات وی به اضافه ده درصد بدهی، توقیف و به فروش خواهد رسید.

۴-۳) سایر ضمانت های وصول

۴-۳-۱) حق تقدم اداره مالیاتی

۲۰. یکی دیگر از حقوق و اختیاراتی که خاص دستگاه مالیاتی است، حق تقدم آن نسبت به سایر طلبکاران مؤدی در شرایط خاصی است. طبق مفاد ماده ۱۶۰ ق.م.م، سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و 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. حکم قسمت اخیر این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود.

۴-۳-۲) ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی

۲۱. ضمانت اجرای دیگری که به عنوان حق و اختیار برای سازمان مالیاتی در نظر گرفته شده است، حق ممنوع الخروج کردن مؤدیان بدهکار تا زمان وصول مالیات از آنان است. این اختیار جزء قرارهای سلب آزادی است که در مرحله تحقیقات مقدماتی کیفری توسط مقامات قضایی قابل صدور است. اگر چه اعمال این حق از حیثه اختیارات سازمان مالیاتی خارج است، اما صدور دستور آن از اختیارات سازمان مالیاتی می باشد. طبق ماده ۲۰۲ ق.م.م و زرت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند از خروج بدهکاران مالیاتی، که میزان بدهی قطعی

آنها از ۱۰ میلیون ریال بیشتر باشد، از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوق خصوصی، بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد شخص حقوقی یا مالیات‌هایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن می‌باشد و مربوط به دوره مدیریت آنان بوده نیز جاری است. به نظر می‌رسد اجرای مناسب این ضمانت اجرا، بهترین ابزار برای وصول مالیات از مؤدیان بد حساب باشد. لازم به ذکر است که در مورد اشخاص حقوقی، اعمال این ضمانت اجرا شامل مدیرانی که حق امضای اوراق مالیاتی و پرداخت‌های شخص حقوقی را ندارند و یا اعضای غیر موظف هیأت مدیره شخص حقوقی، نمی‌شود.

۴-۳-۳) اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات

۲۲. در مواردی ممکن است مؤدیان بدهکار برای جلوگیری از توقیف اموال خود توسط سازمان مالیاتی اموال خود را به دیگران انتقال دهند. در این زمینه تبصره ماده ۲۰۲ ق.م.م مقرر می‌دارد: «در صورتی که 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 قضائی اقدام نماید».

۵) مطالعه تطبیقی ساختار جرایم در ایران و برخی کشورهای جهان

۲۳. همانطوری که قبلاً گفته شد اعمال جرایم مالیاتی یکی از روشهای افزایش ضمانت‌های اجرایی مالیات می‌باشد. این روش در مراحل مختلف فرایند تشخیص و وصول مالیات قابل اعمال است. در بخش بعدی گزارش به بررسی نحوه اعمال جرایم مالیاتی در ۳ پایه مالیاتی اشخاص حقیقی، اشخاص حقوقی و مالیات بر ارزش افزوده و در ۴ مرحله زیر در برخی از کشورهای جهان پرداخته شده است:

- جریمه‌های اداری برای عدم نگهداری صحیح دفاتر
- قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه
- تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات
- جرائم مربوط به تقلب (فرار) مالیاتی

۲۴. مطالعه ساختار جرایم مالیاتی در کشورهای دیگر و مقایسه آن با تجربیات ایران، می‌تواند راهکارهای مناسبی را برای بهبود ساختار ضمانت‌های اجرایی در کشور ارائه نماید. به همین دلیل در این گزارش ساختار جرایم مالیاتی در برخی کشورهای عضو و غیر عضو OECD و نیز بررسی شده است.

۵-۱) ساختار جرایم مالیاتی در کشورهای منتخب عضو و غیر عضو OECD

۲۵. طبق بررسی‌های به عمل آمده، ساختار جرایم مالیاتی در کشورهای منتخب عضو و غیر عضو OECD، در ۴ مرحله ذکر شده به شرح جدول (۱) می‌باشد. همچنین نحوه اعمال این جرایم در پایه‌های اشخاص حقیقی، اشخاص حقوقی و مالیات بر ارزش افزوده در خصوص قصور مؤدی در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، قصور در پرداخت

به موقع مالیات و قصور در گزارش صحیح بدهی‌های مالیاتی به ترتیب در جداول (۲)، (۳) و (۴) ارائه شده است. لازم به ذکر است در مواردی که اطلاعات قوانین و مقررات مالیاتی کشورهای مورد مطالعه به تفصیل در دسترس بوده است، نحوه اعمال جرایم در پایه‌های مذکور به تفکیک بیان شده است.

جدول (۱): ساختار جرایم مالیاتی در کشورهای منتخب عضو و غیر عضو OECD در ۴ مرحله ذکر شده در گزارش

ردیف	کشور	جریمه عدم نگهداری صحیح دفاتر	قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه	تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات	جرایم مربوط به تقلب(فرار) مالیاتی
۱	استرالیا	تا سقف ۲۰ واحد، جریمه پایه تعلق می-گیرد (هر واحد به ارزش ۱۱۰ دلار محاسبه می شود).	یک واحد جریمه برای هر ۲۸ روز تاخیر. هر واحد معادل ۱۱۰ دلار استرالیا است. به ترتیب، جریمه برای مودیان متوسط و بزرگ ۲ و ۵ واحد افزایش می یابد.	کل بهره مبلغ اعمال شده که بر حسب میانگین ماهانه بهره های حواله های ۹۰ روز بانکی به انضمام ۷٪ (بهره مرکب روزانه) محاسبه می گردد.	مالیات جریمه از ۲۵٪ مالیات قابل پرداخت (بابت سهل انگاری) تا ۷۵٪/۵۰ درصد (برای اقدامات عمدی یا بی توجهی) متغیر است.
۲	اتریش	جریمه بیش از مبلغ پرداخت نشده نیست.	جریمه تا سقف ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت.	در شرایط عادی مالیات اضافی به میزان ۲٪ اعمال می شود. البته ۱٪ مالیات پس از سه ماه و ۱٪ دیگر پس از شش ماه قابل وصول است.	جریمه تا سقف دو برابر مبلغ مالیات کتمان شده اعمال می شود.
۳	بلژیک	۱۲۵۰-۵۰ یورو.	اعمال بهره ۷٪ برای هر سال (با حداقل مبلغ ۵ یورو).		
۴	کانادا	حداقل ۱۰۰۰ دلار کانادا.	۵٪ مالیات پرداخت نشده به اضافه ۱٪ اضافی برای هر ماه تاخیر.	بهره بر حسب میانگین سود ۹۰ روزه حواله های خزانه دولت کانادا به اضافه ۴٪ محاسبه می شود.	جریمه بسته به شدت جرم تا سقف ۵۰٪ مالیات محاسبه می شود.
۵	جمهوری چک	-	(تا مدت ۵۰۰ روز) بهره قابل پرداخت برای هر روز با نرخ ۱٪ درصد و بعد از این مدت، بهره با نرخ ۱۴٪ نرخ تنزیل بانک ملی محاسبه می گردد.		
۶	دانمارک	۵۰۰-۵۰۰۰ پول رایج دانمارک (کرونا).	جریمه هر روز تاخیر از ۲۰۰ تا حداکثر ۵۰۰۰ کرونا خواهد بود.	بهره ۶٪ درصدی در هر ماه.	برای فرارهای مالیاتی مهم، جریمه از ۲۰٪-۱۰۰٪ مبلغ فرار مالیاتی و یا حبس تا مدت چهار سال خواهد بود.
۷	فنلاند	حداقل ۸۰۰ یورو تا ۲۰/۵٪ درآمد مشمول مالیات گزارش نشده.	جریمه تا سقف ۳۰۰ یورو خواهد بود.	جریمه اضافی با نرخ ۹/۵٪ اعمال می شود.	برای اشتباهات سهوی، جریمه ۳۰۰-۱۵۰ یورو است. جریمه رفتارهای عمدی، ۲۰-۵ درصد درآمد اضافی است که باید حداقل معادل ۸۰۰ یورو باشد. برای تقلب های مالیاتی تا دو سال حبس در نظر گرفته شده است.

ردیف	کشور	جریمه عدم نگهداری صحیح دفاتر	قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه	تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات	جرائیم مربوط به تقلب (فرار مالیاتی)
۸	فرانسه	تا سقف ۳۸۰۰۰ یورو	جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد مالیات قابل پرداخت اعمال می‌شود. در صورت تکرار، جریمه افزایش می‌یابد.	بهره دیرکرد پرداخت ۰/۷۵ درصد در هر ماه است.	برای اشتباهات سهوی، جریمه معادل ۰/۷۵ درصد در هر ماه است. در موارد دیگر، جریمه از ۱۰ تا ۸۰ درصد میزان فرار مالیاتی متغیر است و برای تقلب مالیاتی جریمه تا سقف ۳۷۵۰۰ یورو و یا زندان تا مدت ۵ سال خواهد بود. در صورت تکرار جرایم، جریمه‌های سنگین‌تر اعمال می‌شود. دادگاه ممکن است گواهی رانندگی را معلق نموده و یا از فعالیت‌های شغلی تا ۳ سال جلوگیری نماید.
۹	آلمان	سقف جریمه بیش از مبلغ پرداخت نشده نیست.	جریمه‌ای تا سقف ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت اعمال می‌شود.	جریمه‌ای معادل ۱٪ در هر ماه	
۱۰	یونان	۸۸۰-۲۹۳ یورو	بهره‌ای معادل ۱/۵ درصد مالیات قابل پرداخت در هر ماه (تا سقف ۳۰۰ درصد مالیات قابل پرداخت). اگر مالیات قابل پرداخت نباشد جریمه تا سقف ۸۸۸ یورو.	بهره‌ای معادل ۱/۵ درصد مالیات قابل پرداخت در هر ماه (تا سقف ۳۰۰ درصد مالیات قابل پرداخت)	در شرایط عادی جریمه‌ای معادل ۳/۵-۳/۰ درصد و حداکثر تا سقف ۳۰۰ درصد. برای جرایم تقلب مالیاتی اگر میزان فرار مالیاتی بیش از ۳۰۰۰۰ یورو باشد حکم زندان تا یکسال اعمال می‌شود.
۱۱	مجارستان	۲۰۰۰۰۰ پول رایج مجارستان	جریمه‌ای تا سقف ۲۰۰۰۰۰ واحد پول رایج مجارستان (فورینت).	بهره معادل دو برابر نرخ اصلی بانک ملی مجارستان تعیین می‌شود.	علاوه بر بهره دیرکرد پرداخت (حداکثر تا سه سال) جریمه‌ای معادل ۵۰ درصد میزان فرار مالیاتی نیز اعمال می‌شود.
۱۲	ایسلند	-	جریمه‌هایی تا سقف ۲۵٪ مالیات قابل پرداخت اعمال می‌شود.	بهره جریمه مالیاتی قابل وصول است.	علاوه بر بهره دیرکرد، جریمه تا سقف ۱۰٪ اعمال می‌شود.
۱۳	ایرلند	۱۵۲۰ یورو	اگر تنظیم اظهارنامه بیش از دو ماه تاخیر نداشته باشد مبلغ اضافی معادل ۵٪ مبلغ قابل پرداخت (حداکثر تا ۱۲۶۹۵ یورو) است، در غیر این صورت، مبلغ اضافی معادل ۱۰ درصد مبلغ قابل پرداخت (حداکثر تا ۶۳۴۵۸ یورو) خواهد بود.	بهره‌ای معادل ۰/۳۲۲ درصد برای هر روز اعمال می‌شود.	برای تقلب مالیاتی جریمه‌ای تا ۲۰۰ درصد مبلغ فرار مالیاتی اعمال می‌شود. در صورت غفلت بیشتر، جریمه تا سقف ۱۰۰ درصد مبلغ فرار مالیاتی خواهد بود.

ردیف	کشور	جریمه عدم نگهداری صحیح دفاتر	قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه	تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات	جرایم مربوط به تقلب(فرار مالیاتی
۱۴	ایتالیا	۷۷۰۰-۱۰۰۰ یورو		بهره‌ای معادل ۵ درصد برای هر سال. ممکن است جریمه‌ای تا سقف ۳۰ درصد مالیات قابل پرداخت نیز اعمال شود.	بسته به شدت جرم، جریمه تا سقف ۲۴۰ درصد اعمال می‌شود. برای جرایم کیفری از ۶ ماه تا ۶ سال حبس در نظر گرفته می‌شود.
۱۵	ژاپن	-	تنظیم داوطلبانه اظهارنامه ۵٪، تنظیم در نتیجه انجام حسابرسی ۱۵٪	اگر دو ماه از تاریخ سررسید پرداخت گذشته باشد، ۷/۳ درصد برای هر سال و یا نرخ تنزیل رسمی ۳۰ نوامبر سال قبل به اضافه ۴ درصد هر کدام کمتر باشد. اگر بیش از دو ماه از تاریخ سررسید پرداخت مالیات گذشته باشد ۱۴/۶ درصد برای هر سال خواهد بود.	بسته به شدت جرم، مجازات‌های اداری از ۱۰ تا ۴۰ درصد خواهد بود.
۱۶	کره جنوبی	حداکثر ۲۰٪ مالیات محاسبه شده	جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد مبلغ قابل پرداخت است.	جریمه‌ای معادل ۰/۰۳ درصد برای هر روز	بسته به مبلغی که کمتر پرداخت شده، جریمه مالیاتی از ۱۰ تا ۳۰ درصد متغیر است.
۱۷	لوکزامبورگ	حداکثر ۱۲۴۰ یورو و یا ۴ هفته حبس.	جریمه تا سقف ۱۰٪ مبلغ قابل پرداخت است.	بهره ۰/۶ درصدی برای هر ماه. در صورت تکرار خطا برای پرداخت به موقع تعهدات ممکن است ۱۰٪ دیگر نیز اعمال شود.	جریمه تا سقف ۴۰ درصد مبلغ فرار مالیاتی خواهد بود.
۱۸	مکزیک				بسته به شدت جرم، جریمه از ۲۰ تا ۱۰۰ درصد متغیر است.
۱۹	هلند	برای مجازات مودی، ۶ هفته حبس و یا مبلغی معادل ۴۵۰۰ یورو.	جریمه از ۱۰۰ تا ۱۱۰۰ یورو متغیر است.	نرخ بهره مطالبه شده هر سه ماه یکبار تغییر می‌کند(۳/۲۵٪ در ژانویه سال ۲۰۰۳).	بسته به شدت جرایم کیفری، مجازات نقدی از ۴۵۰۰ تا ۴۵۰۰۰۰ یورو پیش‌بینی شده است.
۲۰	نیوزیلند	۱۲۰۰۰-۴۰۰۰ پول رایج نیوزیلند(دلار)	بسته به میزان درآمد خالص مؤدی، جریمه از ۵۰ تا ۵۰۰ دلار نیوزیلند متغیر است.	جریمه دیرکرد پرداخت با نرخ ۵٪ اعمال می‌شود که با مبلغی معادل ۲ درصد مالیات پرداخت نشده و جریمه برای هر یک از ماههای بعد تشدید می‌شود.	مجازات‌های اداری از ۲۰ درصد(عدم مراقبت منطقی) تا ۱۵۰ درصد برای فرارها و یا تقلب‌های جدی اعمال می‌شود. برای جرایم کیفری فرار، جریمه‌ای تا سقف ۵۰۰۰۰ دلار نیوزیلند یا ۵ سال حبس پیش‌بینی شده است.

ردیف	کشور	جریمه عدم نگهداری صحیح دفاتر	قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه	تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات	جرائیم مربوط به تقلب(فرار) مالیاتی
۲۱	نروژ	اعمال مجازات متناسب با قوانین و مقررات حسابداری	جریمه‌ای معادل ۰/۱ تا ۲ درصد درآمد خالص.	بهره‌ای معادل ۱۵٪ برای مالیات تکلیفی کارفرما و ۱۲٪ برای درآمدی که مشمول مالیات تکلیفی نیست.	مجازاتهای اداری: مبلغ اضافی تا سقف ۶۰٪ مالیات قابل پرداخت؛ برای جرایم کیفی جریمه نقدی و یا حبس تا ۲ سال در نظر گرفته می‌شود.
۲۲	پرتغال	حداکثر ۲۴۱۲۵ یورو	بهره قابل مطالبه معادل ۴٪ در هر سال.	بهره قابل مطالبه معادل ۱٪ در هر ماه.	مجازاتهای اداری: برای جرایم کوچک تا سقف ۳۷۵۰ یورو، در مورد سایر جرایم، بسته به شدت جرم، جریمه‌های سنگین‌تر اعمال می‌شود.
۲۳	جمهوری اسلواکی	۱-۳ درصد دارایی منعکس شده در ترازنامه در طی دور کنترل.	جریمه‌ای بین ۱۰-۲۰ درصد مالیات اظهار شده و حداکثر تا ۱ میلیون پول رایج این کشور اعمال می‌شود.	بهره متعلقه به قصور در پرداخت مالیات معوقه ۴ برابر مبلغ پایه است که توسط بانک ملی اسلواکی تعیین می‌شود.	برای جرایم کیفی، جریمه نقدی و یا حبس تا ۱۲ سال، در پیش‌بینی شده است.
۲۴	اسپانیا	جریمه ثابت برای تاخیر در نگهداری دفاتر؛ جریمه نسبی برای عدم ارائه دفاتر.	مبلغ اضافی بین ۱۰۰ تا ۱۵۰۰۰۰ پزوتا	برای تاخیر در پرداخت (با نرخهایی که به طور سالیانه تغییر می‌کند) بهره‌ای همراه با یک مبلغ اضافی اعمال می‌شود.	جریمه‌ای معادل مبلغ کسری، برای جرایم کوچک ۵۰٪-۱۰٪، برای جرایم جدی ۱۰۰٪-۵۰٪، برای جرایم جدی‌تر ۱۵۰٪-۱۰۰٪، برای جرایم کیفی، جریمه نقدی حداکثر تا ۶ برابر مبلغ فرار مالیاتی و نیز حبس حداکثر تا ۴ سال.
۲۵	سوئد	حداقل ۵۰۰ واحد پول رایج سوئد و تا سقف قانونی پیش‌بینی شده	جریمه نقدی معادل ۱۰۰۰ واحد پول رایج سوئد، جریمه بیشتر به مبلغ ۴۰۰۰ واحد پول رایج سوئد در صورت عدم توجه به تذکر برای تنظیم اظهارنامه.		۴۰٪ مبلغ اضافی برای عدم اظهار درآمد. در صورتیکه اطلاعات مربوطه در اختیار هیات مالیاتی باشد، جریمه تا سقف ۲۰٪ کاهش می‌یابد.

ردیف	کشور	جریمه عدم نگهداری صحیح دفاتر	قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه	تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات	جرایم مربوط به تقلب (فرار مالیاتی)
۲۶	سوئیس	در صورت اطلاع و عدم واکنش در قبال این مسئله جریمه‌ای تا سقف ۱۰۰۰ فرانک، و در صورت تکرار خطا جریمه‌ای تا سقف ۱۰۰۰۰ فرانک.	در میان کانونها متفاوت است.	در میان کانونها متفاوت است.	در میان کانونها متفاوت است.
۲۷	انگلستان	جریمه‌ای به مبلغ ۱۰۰ پوند	در صورت تاخیر در تنظیم اظهارنامه، جریمه‌ای به مبلغ ۱۰۰ پوند وضع می‌شود. اگر در ظرف ۶ ماه از تاریخ سررسید پرداخت اظهارنامه تنظیم نشود، ۱۰۰ پوند دیگر به جریمه فوق افزوده می‌شود. برای اظهارنامه‌هایی که بین ۱۸ و ۲۴ ماه با تاخیر در تنظیم همراه باشند جریمه دیگری به میزان ۱۰ درصد مالیات پرداخت نشده (میزان ۲۰ درصد اگر بیش از ۲۴ ماه تاخیر صورت گیرد) وضع می‌شود.	بهره با نرخ متغیر برای کل مالیاتی که با تاخیر پرداخت شده اعمال می‌شود. پس از ۲۸ روز از تاریخ سررسید پرداخت، بابت مالیات پرداخت نشده مبلغ اضافی به میزان ۵٪ قابل پرداخت است.	با توجه به شدت جرم، مالیاتی اضافی تا سقف ۱۰۰ درصد مالیات قابل پرداخت اعمال می‌شود.
۲۸	هند		۵۰۰۰ روپیه	حداقل مجازات: مبلغ بر اساس تشخیص مامور مالیاتی و حداکثر مجازات: مالیات موردنظر	

منبع: IBFD، مقامات درآمدهای مالیاتی کشورها و خلاصه حسابرسی‌های کشوری که توسط سازمان مالیاتی و گمرک هلند تهیه شده است.

جدول (۲): جرایم مربوط به قصور مؤدی در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه به تفکیک منابع مالیاتی

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر ارزش افزوده
کشورهای عضو OECD				
۱	استرالیا	تعلق یک واحد جریمه به ازای ۲۸ روز تاخیر در یک دوره حداکثر ۱۴۰ روزه. ارزش هر واحد جریمه معادل ۱۱۰ دلار استرالیا است. ضمناً بهره مربوطه، از تاریخ مقرر شده برای پرداخت مالیات، محاسبه می‌شود.	تعلق یک واحد جریمه برای ۲۸ روز تاخیر در یک دوره حداکثر ۱۴۰ روزه. ارزش هر واحد جریمه معادل ۱۱۰ دلار استرالیا است. ضمناً میزان جریمه برای مؤدیان سطح متوسط و بزرگ، به ترتیب ۲ و ۵ واحد افزایش می‌یابد.	
۲	اتریش	جریمه‌ای تا میزان ۱۰ درصد مالیات قابل پرداخت، به مودی تعلق می‌گیرد.		
۳	بلژیک	(۱) در صورت عدم ابراز عمدی سود به میزان حداقل ۶۲۰ یورو، مالیات اضافی به عنوان جریمه و به صورت پلکانی وصول می‌شود. دامنه این مالیات اضافی می‌تواند بین ۱۰ تا ۱۰۰ درصد مالیات پرداخت نشده باشد. (۲) جریمه‌های اداری بین ۵۰ تا ۱۲۵۰ یورو خواهد بود. البته در صورت وصول مالیات اضافی، جریمه‌های اداری اعمال نمی‌شوند.	(۱) برای عدم اظهار مالیات، تعلق جریمه ای معادل ۵۰۰ یورو. (۲) تاخیر در تسلیم اظهارنامه معاف از مالیات (غیر مشمول)، از بابت هر ماه ۲۵ یورو و برای هر اظهارنامه حداکثر ۱۲۵ یورو. (۳) تاخیر در اظهارنامه مشمول مالیات، بابت هر ماه ۵۰ یورو و برای هر اظهارنامه حداکثر ۲۵۰ یورو.	
۴	کانادا	جریمه معادل ۵٪ مالیات، برای اظهارنامه دارای بدهی مالیاتی، باضافه ۱٪ مانده بدهی از بابت هر ماه تاخیر در تسلیم اظهارنامه حداکثر تا سقف ۱۲ ماه. قصور مجدد در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، موجب دو برابر شدن جریمه‌های مذکور می‌شود.		
۵	شیلی	اعمال ۱/۵ درصد بهره جریمه مالیاتی، بابت هر ماه تاخیر (تمام یا بخشی از ماه)، ۱۰٪ جریمه بابت مالیات پرداخت نشده، باضافه ۲٪ جریمه اضافی برای هر ماه تاخیر پس از گذشت شش ماه. البته درصد کل جریمه نباید از ۳۰٪ بیشتر باشد.		
۶	جمهوری چک	تعلق جریمه‌ای معادل ۱۰٪ بدهی‌های مالیاتی بابت تاخیر در تسلیم اظهارنامه یا اطلاعات تکمیلی.		
۷	دانمارک	جریمه مالیاتی از ۲۰۰ تا ۵۰۰۰ کرونا (واحد پول دانمارک) از بابت هر ماه تاخیر.		
۸	استونی	جریمه‌ای تا سقف ۱۸۰۰۰ کرونا (واحد پولی) برای اشخاص حقیقی و تا سقف ۲۰۰۰۰۰ کرونا برای اشخاص حقوقی قابل اعمال است.		
۹	فنلاند	جریمه تاخیر در تنظیم اظهارنامه تا ۱۵۰ یورو و برای عدم تسلیم اظهارنامه تا ۸۰۰ یورو.		اعمال جریمه تا سقف ۲۰٪ مبلغ مالیات قابل پرداخت از موعد مقرر. حداقل جریمه ۵ یورو است.
۱۰	فرانسه	جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت باضافه ۴٪ بهره به ازای هر ماه دیرکرد در پرداخت.		
۱۱	آلمان	جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت، حداکثر تا سقف ۲۵۰۰۰ یورو.	جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت، حداکثر تا سقف ۲۵۰۰۰ یورو.	جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت، حداکثر تا سقف ۲۵۰۰۰ یورو.

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر ارزش افزوده
۱۲	یونان	۱٪ بهره به ازای هرماه دیرکرد که از زمان مقرر برای پرداخت مالیات محاسبه می‌شود(البته تا سقف ۱۰۰٪ مالیات قابل پرداخت). در صورتیکه مودی مشمول مالیات نباشد، در صورت عدم تسلیم اظهارنامه جریمه‌ای بین ۱۱۷ تا ۱۱۷۰ یورو تعیین می‌شود.		
۱۳	مجارستان	جریمه تا سقف ۲۰۰۰۰۰ فورینت(واحد پولی) برای اشخاص حقیقی و تا ۵۰۰۰۰۰ فورینت برای سایر موارد.		
۱۴	ایسلند	۱۵٪ جریمه بابت مالیات پرداخت نشده.		
۱۵	ایتالیا	۱۲۰٪ تا ۲۴۰٪ مالیات مقرر(حداقل ۲۵۸ یورو). اگر تاخیر بیش از ۹۰ روز نباشد حداکثر مبلغ جریمه ۱۰۳۲ یورو است.	۱۲۰٪ تا ۲۴۰٪ مالیات مقرر(حداقل ۲۵۸ یورو).	
۱۶	ایرلند	در موارد کمتر از ۲ ماه تاخیر، مالیاتی اضافی تا ۵٪ مالیات (حداکثر ۱۲۶۹۵ یورو) دریافت می‌شود. ممکن است جریمه‌های دادگاه مدنی نیز اعمال شوند. جریمه‌های اداری معادل ۴۰۰۰ یورو برای اظهارنامه‌های دو بار در ماه و سالیانه اعمال می‌شود. در شرایط مقتضی ممکن است تا ۷ مورد جریمه در یک سال برای مودی اعمال شود.	جریمه‌های اداری معادل ۴۰۰۰ یورو برای اظهارنامه‌های دو بار در ماه و سالیانه اعمال می‌شود. در شرایط مقتضی ممکن است تا ۷ مورد جریمه در سال برای مودی اعمال شود.	
۱۷	ژاپن	۱) در صورت تنظیم داوطلبانه اظهارنامه: تعلق جریمه‌ای معادل ۵٪ مالیات پرداخت نشده. ۲) تنظیم اظهارنامه در موارد حسابرسی مالیاتی: جریمه‌ای معادل ۱۵٪ برای مبالغ کمتر یا مساوی ۵۰۰۰۰۰ ین و ۲۰٪ برای مبالغ بیش از ۵۰۰۰۰۰ ین.		
۱۸	کره جنوبی	۲۰٪ مالیات مقرر یا ۰/۰۷٪ درآمد ناخالص مودی، هر کدام که بیشتر باشد. در مواردی که قصور مودی، عمدی باشد جریمه‌ای معادل ۴۰٪ مالیات مقرر و یا ۰/۱۴٪ درآمد ناخالص هر کدام که بیشتر باشد اعمال می‌شود.	۲۰٪ مالیات پرداخت نشده.	
۱۹	لوکزامبورگ	تا ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت.	تا ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت.	اعمال جریمه از ۵۰ تا ۵۰۰۰ یورو.
۲۰	مکزیک	مجازات‌ها و جریمه‌ها بین ۹۸۰ تا ۲۰۰۷۰ پزو(واحد پول) است. البته تعدیل تورمی نیز لحاظ می‌شود.		
۲۱	هلند	قصور: حداکثر جریمه ۴۹۲۰ یورو. جرم(فرار مالیاتی): حداکثر جریمه ۱۰۰٪ مالیات.	قصور: حداکثر جریمه ۴۹۲۰ یورو. جرم(فرار مالیاتی): حداکثر جریمه ۱۰۰٪ مالیات.	حداکثر جریمه ۱۲۳ یورو.
۲۲	نیوزلند	جریمه تاخیر در تنظیم اظهارنامه در موارد متعدد، صرفاً در یک مرحله مطالبه می‌شود. جریمه درآمد کمتر از ۱۰۰۰۰۰ دلار معادل ۵۰ دلار، درآمد بین ۱۰۰۰۰۰ تا ۱۰۰۰۰۰۰ دلار معادل ۲۵۰ دلار و درآمد بیش از ۱۰۰۰۰۰۰ دلار معادل ۵۰۰ دلار خواهد بود. پیش از مطالبه جریمه دیرکرد تنظیم اظهارنامه، اختطاری ۳۰ روزه (بصورت مکتوب و یا از طریق آگهی) به مشتری داده می‌شود. چنانچه مودی در ظرف ۳۰ روز (یا در صورت موافقت با تمدید زمان) نسبت به تنظیم اظهارنامه اقدام کند جریمه‌ای از بابت دیرکرد تنظیم اظهارنامه وصول نخواهد شد.		
۲۳	لهستان	جریمه حداکثر ۲۰ برابر حداقل دستمزد پرداختی در لهستان است(میزان این حداقل پرداختی سالانه توسط دولت تعیین می‌شود. در سال ۲۰۱۰ حداقل پرداختی تقریباً ۳۲۵ یورو بود).		
۲۴	پرتغال	حداکثر مبلغ جریمه ۲۵۰۰ یورو است.	حداکثر مبلغ جریمه ۵۰۰۰ یورو است.	حداکثر مبلغ جریمه ۵۰۰۰ یورو است.
۲۵	اسلواکی	در شرایط عادی جریمه عدم تسلیم اظهارنامه ۱۶۵۹۶۹۵ یورو است. در این حالت حداقل جریمه برای اشخاص حقیقی ۳۳۱۹ یورو و برای اشخاص حقوقی ۶۶۳۸ یورو است. اگر مودی پس از ابلاغ رسمی نسبت به تسلیم اظهارنامه قصور کند جریمه بالغ بر ۴۹۷۹۰۸۷ یورو خواهد بود. در این صورت حداقل جریمه اشخاص حقیقی ۳۳۱۹۳ و حداقل جریمه اشخاص حقوقی ۱۶۵۹۶۹ یورو خواهد بود.		
۲۶	اسلونی	قصور در تنظیم اظهارنامه مالیاتی در مدت مقرر، با جریمه‌ای بین ۲۰۰ تا ۴۰۰ یورو همراه است.	قصور در تنظیم اظهارنامه مالیاتی در مدت مقرر با جرایمی	عدم تمکین به عنوان جرم مالیاتی، جرم مالیاتی با اهمیت، یا

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر ارزش افزوده
			به شرح زیر همراه است: <ul style="list-style-type: none"> • ۸۰۰ تا ۱۰۰۰ یورو (برای اشخاص حقیقی) • ۱۲۰۰-۱۵۰۰ یورو (شرکت‌های کوچک) • ۳۰۰۰-۳۲۰۰۰ یورو (برای شرکت‌های متوسط و بزرگ). 	جرم مالیاتی بسیار با اهمیت تعریف می‌شود. جریمه‌های این تخلفات به شرح زیر است: ۱. ۱۲۰۰-۴۱۰۰۰ یورو (جرم مالیاتی). ۲۰۰۰- ۲. ۳۷۵۰۰۰ یورو (جرم مالیاتی بسیار با اهمیت).
۲۷	اسپانیا	جریمه‌های اداری ۱۰۰۰ تا ۳۰۰۰۰ کرون.	جریمه‌های اداری ۵۰۰۰ تا ۱۵۰۰۰ کرون.	جریمه‌های اداری ۱۰۰۰ تا ۱۵۰۰۰ کرون.
۲۸	سوئد	جریمه‌های اداری ۱۰۰۰ تا ۳۰۰۰۰ کرون.	جریمه‌های اداری ۵۰۰۰ تا ۱۵۰۰۰ کرون.	جریمه‌های اداری ۱۰۰۰ تا ۱۵۰۰۰ کرون.
۲۹	انگلستان	<ul style="list-style-type: none"> • در صورت تاخیر در تنظیم اظهارنامه، جریمه ۱۰۰ پوندی اعمال می‌شود؛ • در موارد عدم تنظیم اظهارنامه ظرف شش ماه از موعد مقرر، جریمه ۱۰۰ پوندی دیگری نیز اعمال می‌شود؛ • در صورت عدم تنظیم اظهارنامه ظرف یک سال جریمه‌ای معادل ۱۰۰٪ مالیات قابل پرداخت وضع می‌شود. • البته اعمال جریمه‌های بیشتر نیز امکان پذیر است. 	<p>در ابتدا جریمه ۱۰۰ پوندی و با گذشت سه ماه جریمه ۱۰۰ پوندی دیگری اعمال می‌شود. قصور برای سومین بار پیایی جریمه را تا ۵۰۰ پوند افزایش می‌دهد که با گذشت سه ماه مبلغی معادل آن، مجدداً اعمال می‌گردد. ۱۰٪ مالیات جریمه برای دیرکرد اظهارنامه به مدت ۱۸ ماه و ۲۰٪ مالیات جریمه برای دو سال تاخیر اعمال می‌شود.</p>	سیستم خودکار دریافت تدریجی مالیات‌های اضافی مبتنی بر تعداد دفعات پرداخت‌های با تاخیر، در طول دوره ۱۲ ماهه در حال اجراست که به اظهارنامه‌ها و پرداخت‌هایی که بعداً با تاخیر تسلیم می‌شوند نیز قابل تعمیم است. پس از صدور اخطار، مالیات‌های اضافی با نرخ ۲٪ مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نشده آغاز و سپس به ۵٪، ۱۰٪ و ۱۵٪ مبلغ مالیاتی افزایش می‌یابد.
۳۰	آمریکا	به ازای هر ماه تاخیر در تنظیم اظهارنامه ۵٪ تا ۲۵٪ جریمه اعمال می‌شود. تا زمان پرداخت جریمه، از بابت کوتاهی در تنظیم اظهارنامه، از تاریخ مقرر یا تمدید شده هرکدام که متاخر باشد بهره دریافت می‌گردد. بهره مربوط به پرداخت کمتر از واقع مالیات و جریمه بهره، به طور روزانه بر اساس نرخ‌های که اداره درآمدها بصورت فصلی منتشر می‌کند افزایش می‌یابد. نرخ بهره برای مالیات‌هایی که کمتر از میزان واقعی پرداخت شده‌اند ۴٪ است. البته برای مالیات بر درآمد شرکتی که تفاوت آن با مبلغ مالیاتی واقعی بیش از ۱۰۰۰۰۰ دلار است نرخ ۶٪ اعمال می‌شود.	مالیات بر ارزش افزوده اجرا نمی‌شود.	مالیات بر ارزش افزوده اجرا نمی‌شود.
(۲) کشورهای منتخب غیر عضو OECD				
۱	آرژانتین	جریمه‌ای معادل ۲۰۰ پزو	جریمه‌ای معادل ۴۰۰ پزو	جریمه ۲۰۰ پزو برای اشخاص حقیقی و ۴۰۰ پزو برای اشخاص حقوقی
۲	بلغارستان	حداکثر جریمه ۵۰۰ لِف (واحد پولی) برای اشخاص حقیقی.	حداکثر جریمه ۳۰۰۰ لِف برای اشخاص حقوقی.	حداکثر جریمه ۱۰۰۰۰ لِف .
۳	چین	در صورت عدم تمکین مؤدیان، مراجع مالیاتی ضمن گرفتن مالیات‌های معوق هزینه تاخیر (۵٪ مالیات معوق)، جریمه‌ای از ۵۰ تا ۵۰۰ درصد مالیات معوق را دریافت می‌کنند.		
۴	قبرس	جمع کل مالیات اضافی معادل ۵۱ یورو.		
۵	هند	از بابت هرماه تاخیر از تاریخ تنظیم اظهارنامه و موعد مقرر برای پرداخت مالیات ۱٪ بهره دیرکرد، جریمه (همان نرخ بهره) دریافت می‌شود. همچنین جریمه‌ای معادل ۵۰۰۰ روپیه برای موارد عدم تنظیم اظهارنامه و ۱۰۰۰۰ روپیه نیز برای قصور در تنظیم هریک از فرم‌ها و اسناد پشتیبان دریافت خواهد شد.		
۶	اندونزی	از بابت هرماه تاخیر از تاریخ مقرر، ۲٪ بهره دیرکرد (همان نرخ بهره) دریافت می‌شود. بعلاوه جریمه نقدی دیگری به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ روپیه این کشور یا ۲۰۰٪ مالیات قابل پرداخت از بابت عدم و یا تاخیر تنظیم اظهارنامه و فرم‌های مرتبط دریافت می‌شود. در حقیقت تلفیقی از بهره دیرکرد و جریمه نقدی دریافت می‌گردد. جریمه نقدی برای مؤدیان مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ۱۰۰۰۰۰ روپیه است.		

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر ارزش افزوده
۷	لتونی	اشخاص حقیقی و حقوقی از بابت اظهارنامه‌های مالیاتی که ۱۵ روز پس از موعد مقرر تنظیم شده باشد، تا سقف ۵۰ لاتس (واحد پولی) مشمول جریمه می‌شوند. چنانچه اظهارنامه‌ها پس از ۱۶ الی ۳۰ روز بعد از زمان مقرر تنظیم شده باشند مبلغ جریمه بین ۵۱ تا ۲۰۰ لاتس افزایش پیدا می‌کند. اگر تنظیم اظهارنامه بیش از ۳۰ روز از موعد تعیین شده به طول انجامد جریمه‌ای که به اشخاص حقیقی و حقوقی اعمال می‌شود بین ۲۰۱ تا ۵۰۰ لاتس خواهد بود.		
۸	لیتوانی	<p>نمایندگان رسمی شرکت‌ها از بابت عدم تنظیم اظهارنامه و یا تاخیر در تنظیم آن، مشمول جریمه نقدی می‌شوند که مبالغ آن به شرح زیر است:</p> <p>(۱) ۲۰۰-۵۰۰ لیتاس (جریمه‌ای از بابت اخطار نیز ممکن است اعمال شود)؛</p> <p>(۲) ۵۰۰-۱۰۰۰ لیتاس (در موارد تکرار تخلف در ظرف ۱۲ ماه)؛</p> <p>(۳) ۴۰۰۰-۲۰۰۰ لیتاس (در موارد فرار یا اجتناب مالیاتی که مشمول قانون کیفری نباشد). در صورتیکه مراجع ذیصلاح نسبت به ارائه اظهارنامه موارد تشویقی در نظر گرفته باشند اشخاص حقیقی و حقوقی هر دو نسبت به گزارش موارد از قلم افتاده مسئولیت خواهند داشت. این قانون تعیین جرم نموده و انجام کارهای عمومی، اعمال جریمه، دستگیری و حبس تا ۳ سال را به دنبال خواهد داشت.</p>		
۹	مالزی	جریمه‌ای بین ۲۰۰ تا ۲۰۰۰ رینگت مالزی و یا حبس به مدت شش ماه یا کمتر. موجود نیست		
۱۰	مالت	جریمه ثابتی معادل ۱۱ یورو برای شش ماه تاخیر اعمال شده و پس از آن درصد مالیات اضافی بصورت تصاعدی افزایش می‌یابد و مشمول حداقل و حداکثر خواهد بود.	جریمه ثابتی معادل ۴۶ یورو تا شش ماه تاخیر اعمال و پس از آن درصد مالیات اضافی بصورت تصاعدی افزایش می‌یابد و مشمول حداقل و حداکثر خواهد بود.	در صورت تخلف جریمه‌ای معادل ۲۳ یورو اعمال خواهد شد.
۱۱	رومانی	جریمه‌ای بین ۱۰ تا ۱۰۰ یورو.		
۱۲	روسیه	به ازای هر ماه، ۵٪ مالیات قابل پرداخت بعنوان جریمه نقدی اعمال می‌شود. حداکثر مبلغ جریمه نقدی ۳۰٪ مالیات قابل پرداخت است.		
۱۳	سنگاپور	بسته به اسناد تمکین مؤدی تا ۱۰۰۰ دلار هزینه دریافت می‌شود. دادگاه ممکن است جریمه‌ای معادل دو برابر مالیات تشخیصی و تا سقف ۱۰۰۰ دلار اعمال کند. قصور در پرداخت مشمول مجازات کیفری حبس است که کمتر از شش ماه خواهد بود.	بسته به اسناد تمکین مؤدی تا ۱۰۰۰ دلار هزینه دریافت می‌شود. دادگاه ممکن است جریمه‌ای معادل دو برابر مالیات تشخیصی و تا سقف ۱۰۰۰ دلار اعمال کند. مدیر شرکت ممکن است به دلیل عدم ارائه اطلاعات شرکت مورد پیگرد قانونی قرار بگیرد.	از بابت هر ماه کاملی که اظهارنامه ارائه نشده باشد ۲۰۰ دلار جریمه تعیین می‌شود. ضمناً کل جریمه تعیین شده نباید فراتر از ۱۰۰۰۰ دلار باشد.
۱۴	آفریقای جنوبی	مبلغ جریمه، به درآمد مشمول مالیات مؤدی بستگی دارد و ممکن است ماهانه از بابت هر اظهارنامه از ۲۵۰ رند (واحد پولی) تا ۱۶۰۰۰ رند برای مؤدیان متفاوت باشد.		
		جریمه و بهره هر دو ممکن است اعمال شود.		
		برای بیشتر موارد به تخلف از تنظیم اظهارنامه، جریمه اداری تعلق نمی‌گیرد و صرفاً مجازاتهای جزایی در نظر گرفته می‌شود.		

منبع: IBFD و پاسخ مقامات مالیاتی کشورها.

جدول (۳): جرایم مربوط به قصور و عدم تمکین مودی در پرداخت به موقع مالیات به تفکیک منابع مالیاتی

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص	مالیات بر درآمد شرکتهای	مالیات بر ارزش افزوده
	کشورهای عضو OECD			
۱	استرالیا	بهره وجوه مالیاتی قابل مطالبه، دریافت می شود.	بهره وجوه مالیاتی قابل مطالبه، دریافت می شود.	بهره وجوه مالیاتی قابل مطالبه، دریافت می شود.
۲	اتریش	مالیات اضافی به میزان ۲٪ اعمال می گردد. همچنین ۱ درصد پس از سه ماه و یک درصد دیگر نیز پس از گذشت شش ماه اعمال می شود.		
۳	بلژیک	وصول بهره ۷٪ از مبلغ قابل پرداخت برای هر ماه. اگر میزان این بهره کمتر از ۵ یورو در ماه باشد مطالبه نمی شود.	وصول بهره ۸ درصدی برای هر ماه. اگر میزان این بهره کمتر از ۲/۵ یورو در ماه باشد مطالبه نمی شود.	
۴	کانادا	بهره روزانه به نرخ ۴٪ بالاتر از نرخ ۹۰ روزه خزانه داری دولت است. بعلاوه در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده جرایم کیفی از جمله قصور عمدی برای پرداخت، وصول یا جبران می تواند منجر به اعمال جریمه ای شود که بیش از ۱۰۰۰ دلار نیست و ۲۰٪ مالیات قابل پرداخت باضافه زندان تا حداکثر شش ماه همراه با سایر مجازاتهایی که بموجب قانون اعمال می شوند، در نظر گرفته می شود.		
۵	شیلی	۱/۵٪ بهره برای هر ماه تاخیر (تمام یا بخشی از ماه) در نظر گرفته می شود. ۱۰٪ بهره از بابت مالیات پرداخت نشده باضافه ۲٪ دیگر که پس از هر ماه تاخیر بعد از شش ماه اعمال می شود. کل درصد نباید بیش از ۳۰٪ باشد. اگر سازمان مالیاتی طی حسابرسی متوجه قصور در پرداختهای مالیات تکلیفی شود محدوده های قبلی به ترتیب به ۲۰٪ و ۶۰٪ افزایش پیدا می کنند.		
۶	جمهوری چک	نرخ بهره دیرکرد پرداخت معادل نرخ بهره بانک ملی چک در اولین روز نیمه سال تقویمی است (معادل ۳/۵٪ در اکتبر سال ۲۰۰۸) باضافه ۱۴٪. این بهره به مدت ۵ سال بکار گرفته می شود.		
۷	دانمارک	تعلق یک درصد جریمه به مالیات قابل وصول به ازای هر ماه.		
۸	استونی	بهره ۰/۰۶ درصدی به ازای هر روز تاخیر تا زمان پرداخت	بهره ۰/۰۶ درصدی به ازای هر روز تاخیر تا زمان پرداخت	بهره ۰/۰۶ درصدی به ازای هر روز تاخیر تا زمان پرداخت
۹	فنلاند	مالیات اضافی یا نرخ بهره ۷٪ بعنوان جریمه اعمال می شود (۲۰۱۰)		
۱۰	فرانسه	جریمه ای به میزان ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت، همراه با ۰/۰۴٪ بهره دیرکرد پرداخت به ازای هر ماه دریافت می شود.	جریمه ای به میزان ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت، همراه با ۰/۰۴٪ بهره دیرکرد پرداخت به ازای هر ماه دریافت می شود.	جریمه ای به میزان ۱۰٪ مالیات قابل پرداخت، همراه با ۰/۰۴٪ بهره دیرکرد پرداخت به ازای هر ماه دریافت می شود.
۱۱	آلمان	۱٪ جریمه در هر ماه	۱٪ جریمه در هر ماه	۱٪ جریمه در هر ماه
۱۲	یونان	به ازای هر ماه ۱٪ مالیات قابل پرداخت جریمه وصول می شود (تا ۲۰۰٪ مالیات قابل پرداخت).		
۱۳	مجارستان	نرخ بهره ۲ برابر نرخ اولیه بانک ملی مجارستان، برای هر ماه تنظیم می شود.		
۱۴	ایسلند	۱۵٪ جریمه به صورت سالانه مطالبه می شود		
۱۵	ایرلند	جریمه ای معادل ۰/۰۲۱۹٪ مبلغ پرداخت نشده به ازای هر روز		به ازای هر روز ۰/۰۲۷۴٪ جریمه بر اساس مالیات پرداخت نشده محاسبه می شود.
۱۶	ایتالیا	جریمه معادل ۳۰٪ مالیات پرداخت نشده		

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص	مالیات بر درآمد شرکتهای	مالیات بر ارزش افزوده
۱۷	ژاپن	تا دو ماه پس از گذشت زمان مقرر پرداخت، ۷.۳٪ نرخ تخفیف رسمی یا سالانه که در ۳۰ نوامبر سال قبل تعیین شده باضافه ۴٪، هر کدام که کمتر باشد. پس از گذشت دو ماه دیگر، از تاریخ تعیین شده برای پرداخت، نرخ سالانه ۱۴.۶٪ اعمال می شود. این جریمه ها صرفاً بر حسب نرخ بهره اعمال می شوند.		
۱۸	کره جنوبی	جریمه معادل ۰.۰۳٪ به ازای هر روز		
۱۹	لوکزامبورگ	ماهانه ۰.۶٪ بهره	ماهانه ۰.۶٪ بهره	ماهانه ۰.۶٪ بهره
۲۰	مکزیک	بهره: ۱.۱۳٪ به صورت ماهانه. مجازاتها و بهره: بین ۷۵٪-۵۵٪ مالیاتهای پرداخت نشده. البته تعدیل تورم نیز مدنظر قرار می گیرد.		
۲۱	لهستان	جریمه ای معادل حداکثر ۲۰ برابر حداقل پرداختی در لهستان و بهره قانونی. لازم به ذکر است سطح حداقل پرداختی سالانه توسط دولت مشخص می شود. در سال ۲۰۱۰ حداقل پرداختی تقریباً ۳۲۵ یورو بوده است). نرخ بهره سالانه قانونی در سال ۲۰۱۰، معادل ۱۰٪ بوده است.		
۲۲	نیوزلند	از روز بعد از موعد مقرر پرداخت تا زمان پرداخت، به میزان ۱٪ مبلغ معوق جریمه اعمال می شود، از روز هفتم پس از موعد مقرر تا زمان پرداخت مبلغ جریمه ۴٪ مبلغ معوق خواهد بود و به ازای هر ماه ۱٪ مبالغ باقیمانده جریمه دریافت می شود. از جمله مواردی که جریمه ها معوق می شوند عبارت است از: ۱. در مواردی که برای پرداخت بدهی های مالیاتی به صورت اقساط توافق شده باشد؛ ۲. در مواردی که مالیاتها به دلیل عدم استطاعت پرداخت (بعنوان مثال فقر و فشارهای اقتصادی) مورد بخشودگی قرار گیرند. مؤدی به صورت مکتوب در رابطه با یکی از شرایط ذکر شده، اول آوریل ۲۰۰۸ درخواست بخشودگی می کند، مؤدی ممکن است برای جریمه های دیرکرد پرداخت، مشمول بخشودگی شود مشروط به اینکه در طول دو سال گذشته هیچگونه از قلم افتادگی پرداخت نداشته باشد، در این شرایط مؤدی نامه ای دریافت می کند که در آن فرصت پرداخت بیشتری به مؤدی داده می شود.		
۲۳	پرتغال	حداکثر جریمه: ۵۰٪ مالیات پرداخت نشده؛ بهره جبرانی-۴٪ در سال تا زمان تسلیم اظهارنامه مالیاتی. پس از آنکه مؤدی از مبلغ صحیح بدهی آگاهی پیدا کرد بهره مبلغ معوق را با نرخ ۱٪ به ازای هر ماه پرداخت می کند. ۱٪		
۲۴	اسلواکی	در صورت عدم پرداخت مالیات در موعد مقرر و یا پرداخت نادرست آن، بهره دریافت می شود که این بهره از حاصل ضرب مبلغ قابل پرداخت در چهار برابر نرخ بهره اصلی مورد تایید محاسبه می شود. اگر چهار برابر نرخ بهره از ۱۵٪ کمتر باشد در اینصورت ۱۵٪ نرخ بهره سالانه بکار گرفته می شود.		
۲۵	اسلونی	قانون جرمی را از بابت قصور در پرداخت و یا عدم پرداخت بموقع مالیات بر درآمد اشخاص تعریف نکرده است.	قانون جرمی را از بابت قصور در پرداخت و یا عدم پرداخت بموقع مالیات بر درآمد شرکت تعریف نکرده است.	قصور در پرداخت بموقع مالیات بر ارزش افزوده در زمان تعیین شده بعنوان جرم مالیاتی با اهمیت و جرم مالیاتی بسیار با اهمیت تعریف شده است که جریمه ای به مبلغ ۲۰۰۰-۱۲۵۰۰۰ یورو برای جرم مالیاتی با اهمیت و ۳۷۵۰۰۰ یورو جریمه برای جرم مالیاتی بسیار با اهمیت در نظر گرفته می شود.
۲۶	اسپانیا	۵۰ درصد تا ۱۵۰ درصد		
۲۷	سوئد	۱٪ تا ۱۶٪		

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص	مالیات بر درآمد شرکتهای	مالیات بر ارزش افزوده
۲۸	سوئیس		سالانه بهره ۵ درصدی	
۲۹	انگلستان	برای تمام مالیاتهایی که با تاخیر پرداخت می شوند بهره با نرخهای مختلف اعمال می شود. بعد از گذشت ۲۸ روز از زمان مقرر، مالیات پرداخت نشده مشمول پرداخت ۵٪ مالیات اضافی خواهد بود؛ اگر پس از شش ماه همچنان مالیات پرداخت نشده وجود داشته باشد ۵٪ مالیات اضافی دیگری وصول خواهد شد.		سیستم خودکار تعیین مالیات اضافی بر اساس تعداد دفعات پرداخت های خارج از موعد در طول دوره ۱۲ ماهه پیش بینی شده است که به اظهارنامه ها و پرداخت های خارج از موعد بعدی نیز تعمیم داده می شود. پس از صدور اخطار، مالیات اضافی با نرخ ۲٪ مالیات بر ارزش پرداخت نشده آغاز و به ۷٪، ۱۰٪، و ۱۵٪ مبلغی که مالیات آن پرداخت نشده افزایش می یابد.
۳۰	آمریکا	به ازای هر ماه جریمه ای معادل یک دوم مالیات پرداخت نشده تا ۲۵٪ وضع می شود و تا زمانی که وضعیت تنظیم اظهارنامه مسکوت مانده باشد هر ماه ۱٪ به این جریمه افزوده می شود و به محض اینکه مؤدی برای پرداخت به توافق رسید و وجوه را در موعد مقرر پرداخت نمود جریمه تا یک چهارم کاهش پیدا می کند. جریمه قصور در تنظیم اظهارنامه نیز به اندازه جریمه قصور در پرداخت مالیات کاهش پیدا می کند. جریمه قصور پرداخت که در نتیجه حسابرسی یا بررسی های بعدی اعمال می شوند از ۲۱مین روز تقویمی، از تاریخ ابلاغ یا درخواست پرداخت (یا ۱۰ روز کاری برای مبالغ مساوی یا بیشتر از ۱۰۰۰۰۰ دلار) تا تاریخ پرداخت خواهد بود. پس از تعیین جریمه قصور پرداخت، بابت مالیاتی که کمتر از میزان واقعی پرداخت شده است بهره- ای نیز مطالبه می شود که آن نیز از تاریخ ابلاغ پرداخت تا زمان پرداخت محاسبه می گردد. بهره مالیات و جریمه بهره بر مبنای روزانه و بر اساس نرخ که بطور فصلی اداره درآمدهای مالیاتی منتشر می کند محاسبه می گردد. نرخ بهره مالیاتی که کمتر از میزان واقعی پرداخت شده است در سال ۲۰۰۷٪ (۶٪ برای مبالغ کمتر پرداخت شده ای که بیش از ۱۰۰۰۰۰ دلار) بوده است.		مالیات بر ارزش افزوده کشوری وجود ندارد.
کشورهای منتخب غیر عضو OECD				
۱	آرژانتین		جریمه مالیاتی: بین ۵۰٪ تا ۱۰۰٪ مالیات پرداخت نشده. بهره: از تاریخ مقرر بهره ای اجباری با نرخ ۲٪ به ازای هر ماه دریافت می شود.	
۲	بلغارستان		نرخ بهره مساوی است با ۱۰٪ باضافه نرخ بهره پایه که بوسیله بانک ملی تعریف می شود.	
۳	چین		هر گاه عدم تمکین اتفاق می افتد مراجع مالیاتی ضمن گرفتن هزینه تاخیر مالیات های معوق (معادل ۵٪ مالیات معوق)، جریمه ای معادل ۵۰ تا ۵۰۰ درصد مالیات معوق را دریافت می کنند.	
۴	قبرس	سالانه از تاریخ مقرر، بهره ای با نرخ ۵.۳۵٪ اعمال می شود. نرخ بهره در آغاز هر سال توسط وزیر دارایی تعیین می گردد. اگر مالیات ظرف ۳۰ روز از تاریخ مقرر پرداخت نشود جریمه ای معادل ۵٪ مالیات قابل پرداخت، اعمال می شود و این مالیات بر اساس اظهارنامه مالیاتی سالانه است) اظهارنامه اعم از خود ارزیابی یا ارزی اداری). مقررات ویژه برای وجوه		۱۰٪ مالیات قابل پرداخت باضافه بهره با نرخ رایج آن

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص	مالیات بر درآمد شرکتها	مالیات بر ارزش افزوده
		قابل پرداخت عبارتست از: ۵.۳۵٪ بهره سالانه از تاریخ مقرر پرداخت، باضافه ۱٪ جریمه به ازای هر ماه تاخیر در پرداخت. مالیات بر درآمد اشخاص غیرمقیم بصورت تکلیفی کم می شود. اگر مالیات در موعد مقرر پرداخت نشود جریمه آن معادل مالیات قابل پرداخت می باشد.		
۵	هند	۱٪ بهره به ازای هر ماه. بعلاوه جریمه پولی نیز بوسیله مامور مالیاتی تعیین می شود. حداکثر مبلغ این جریمه پولی به میزان مالیات قابل پرداخت خواهد بود. تاریخ مقرر از پایان سال مالیاتی مربوطه خواهد بود (یعنی ۳۱ مارس). تلفیق بهره دیرکرد و جریمه های پولی امکان پذیر نیست.		
۶	اندونزی	پس از گذشت موعد مقرر، جریمه بهره دیرکرد به ازای هر ماه ۲٪ (نرخ معمول بهره) دریافت می شود. جریمه پولی دیگری از بابت تاخیر در پرداخت مالیات اعمال نمی شود		
۷	لتونی	به ازای هر روز تاخیر از پرداخت مالیات ۰.۰۵٪ مبلغ جریمه دریافت می شود.		
۸	لیتوانی	جریمه بهره دیرکرد به ازای هر روز ۰.۰۵٪ از آوریل ۲۰۰۹ به مورد اجرا گذارده شده است و حداکثر مبلغ این جریمه، مبلغ مالیات معوق خواهد بود. نرخ جریمه بهره دیرکرد بر مبنای فصلی مورد بازبینی قرار می گیرد (از اول اکتبر ۲۰۱۰ این نرخ ۰.۰۳٪ است). بعلاوه جریمه پولی دیگری نیز بین ۵۰٪- ۱۰٪ مبلغ قابل پرداخت اعمال می شود. در موارد حسابرسی پرونده، جریمه بهره دیرکرد و جریمه پولی توأم اعمال می شوند.		
۹	مالزی	در صورت عدم پرداخت مالیات در تاریخ مقرر ۱۰٪ جریمه اعمال می شود که در صورت عدم پرداخت آن در ۶۰ روز آتی ۵٪ مبلغ مانده به جریمه افزوده می شود. ۱۰٪ جریمه صرفاً بابت تاخیر در پرداخت اقساط اعمال می شود.		
۱۰	مالت	۱٪ بهره به ازای هر ماه.	۱٪ بهره به ازای هر ماه.	
۱۱	رومانی	بهره ۰.۰۵٪ بابت هر روز به عنوان جریمه		
۱۲	روسیه	جریمه نقدی بین ۴۰٪- ۲۰٪ (موارد تقلب) مالیات قابل پرداخت اعمال می شود. در این کشور تلفیقی از جریمه بهره دیرکرد و جریمه پولی وجود ندارد.		
۱۳	سنگاپور	۵٪ مالیات قابل پرداخت. البته با گذشت هر ماه ۱٪ دیگر و حداکثر تا ۱۲٪ افزوده می شود.	۵٪ مالیات قابل پرداخت. البته با گذشت هر ماه ۲٪ دیگر و حداکثر تا ۵۰٪ افزوده می شود.	
۱۴	آفریقای جنوبی	بابت جریمه، بهره سالانه با نرخ ۹٪ مطالبه می شود.	بابت جریمه، بهره سالانه با نرخ ۹٪ مطالبه می شود.	جریمه تاخیر در پرداخت مالیات و یا عدم پرداخت مالیات ۱۰ درصد می باشد. نرخ بهره قابل مطالبه، گاه به گاه از طریق وزارت دارایی برای اشخاص بدهکار و جرم های کیفری اعلام می شود.

منبع: IBFD و پاسخ مقامات مالیاتی کشورها و خلاصه عملیات حسابرسی کشور توسط سازمان مالیاتی و گمرک هلند.

جدول (۴): جرایم مربوط به قصور مؤدی در گزارش صحیح تعهدات مالیاتی به تفکیک منابع مالیاتی

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر ارزش افزوده
کشورهای عضو OECD				
۱	استرالیا	جریمه متعلقه بین ۲۵٪ تا ۷۵٪ متغیر است و نرخ آن به رفتار مؤدی بستگی دارد و می‌تواند و بنابراین از ۰٪ تا ۹۰٪ مالیات قابل پرداخت متغیر است. بهره مبلغ کسری نیز مطالبه می‌شود.		
۲	اتریش	جریمه‌ای تا دو برابر مبلغ مالیاتی پرداخت نشده.		
۳	بلژیک	<p>(۱) اگر سود ابرازی کتمان شده بیش از ۶۲۰ یورو باشد مالیات افزایش می‌یابد اما اگر ثابت شود که قصور انجام شده غیر عمدی تلقی می‌شود و مالیات افزایش نخواهد داشت. افزایش مالیات‌ها بین ۱۰٪ تا ۲۰۰٪ مالیات پرداخت نشده می‌باشد، اما مجموع مالیات پرداخت نشده و افزایش مالیات نباید فراتر از سود کتمان شده باشد.</p> <p>(۲) جریمه‌های اداری بین ۵۰ تا ۱۲۵۰ یورو متفاوت است. البته وقتی میزان مالیات‌ها به حد کفایت افزایش پیدا کرده باشد دیگر ضرورتی به اعمال جریمه‌های اداری نیست.</p>		
۴	کانادا	در صورتیکه موارد از قلم افتاده سه سال تکرار شود جریمه‌ای معادل ۱۰٪ درآمد کتمان شده اعمال می‌شود. مؤدی از بابت تعلق جریمه در سطح فدرال و ایالتی مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. چنانچه موارد از قلم افتادگی و یا اظهارات نادرست عمدی باشند ۵۰٪ مالیات قابل پرداخت از بابت موارد کتمان یا اظهار نادرست، جریمه اعمال خواهد شد.	<p>اگر موارد از قلم افتادگی سه سال تکرار شود معادل ۱۰٪ درآمد گزارش نشده جریمه اعمال می‌شود. اگر اظهارات نادرست و از قلم افتادگی‌ها به دلیل قصور در تنظیم اظهارنامه باشد ۱۰۰ دلار یا ۵۰٪ مالیات آن بخش از درآمد کمتر گزارش شده جریمه اعمال می‌شود) هر کدام که بیشتر باشد). همچنین اداره مالیاتی می‌تواند درخواست کیفری برای اعمال جریمه معادل ۵۰٪ یا ۲۰۰۵٪ مبلغ حذف شده در اظهارنامه و حبس به مدت پنج سال ارایه دهد.</p>	<p>اظهارات نادرست و یا حذف عمدی مالیات، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۵۰ دلار و یا ۲۵٪ منافع خالص کسب شده مالیاتی خواهد بود. اظهارات نادرست، حذف موارد، انهدام و یا جعل اسناد نیز جریمه‌ای بین ۵۰٪ و ۲۰۰٪ مبلغ و یا منافع اظهار نشده را در پی دارد که در صورت عدم تایید مبلغ واقعی بین ۱۰۰۰ تا ۲۵۰۰۰ دلار متغیر خواهد بود. همچنین امکان صدور حکم زندان به مدت دو سال و اعمال سایر مجازاتهای پیش بینی شده در قانون نیز وجود دارد.</p>
۵	شیلی	به ازای هر ماه تاخیر ۱/۵ درصد جریمه در نظر گرفته شده است. جریمه‌ها از ۵٪ تا ۲۰٪ مالیات اظهار نشده متغیر است و در صورتیکه گزارش نادرست تعهدات مالیاتی با هدف تقلب بوده باشد این جریمه‌ها به ترتیب تا ۵۰٪ و ۳۰۰٪ افزایش یافته و تعقیبات کیفری نیز در پی خواهد داشت.		
۶	جمهوری چک	افزایش مالیات بعد از انجام حسابرسی مالیاتی موجب اعمال ۲۰٪ جریمه می‌شود. جریمه و بهره هر دو بطور همزمان اعمال می‌شوند. این جریمه برای کاهش اعتبار مالیاتی نیز اعمال می‌گردد.		
۷	دانمارک	برای فرارهای مالیاتی مهم بین ۱۰۰ تا ۲۰۰ درصد مبلغ مالیاتی جریمه و نیز ۴ سال زندان اعمال می‌شود.		
۸	فنلاند	جریمه اشتباهات غیر عمدی بین ۱۵۰ تا ۳۰۰ یورو خواهد بود. همچنین ۳۰٪ عایدی که با گزارش عمدی اطلاعات نادرست نصیب مؤدی می‌شود مشمول جریمه است؛ به‌موجب قانون جریمه تقلب مالیاتی، اعمال حبس تا حداکثر دو سال است.		
۹	فرانسه	جریمه بین ۱۰٪ تا ۸۰٪ بر میزان فرار مالیاتی اعمال می‌شود. ضمناً بهره دیرکرد پرداخت نیز با نرخ ۰.۴٪ به ازای هر ماه دریافت می‌شود. برای تقلبات مالیاتی جریمه تا ۳۷۵۰۰ یورو و یا حکم زندان حداکثر تا ۵ سال خواهد بود. برای تکرار تخلفات جریمه‌های سنگین‌تری اعمال می‌شود. دادگاه نیز می‌تواند گواهی رانندگی را معلق نموده و یا تا ۳ سال از انجام فعالیت‌های شغلی ممانعت نماید.		
۱۰	آلمان	بطور کلی به جز در موارد گزارش نادرست یا ناقص که از روی عمد و یا از روی قصور بوده، جریمه‌ای اعمال نمی‌شود. مجازات‌های کیفری برای گزارش‌های عمدی نادرست عبارتند از: تقلب مالیاتی تا ۵ سال حبس و جریمه‌های اداری برای قصور عمدی تا سقف ۵۰۰۰۰ یورو.		

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر ارزش افزوده
۱۱	یونان	به ازای هر ماه جریمه‌ای بین ۲٪ (۲.۵٪) به ازای هر ماه قصور در تنظیم اظهارنامه) تا ۲۰٪ مالیات قابل پرداخت اعمال می‌شود. در صورت فقدان مالیات پرداختی جریمه بین ۱۱۷ تا ۱۱۷۰ یورو خواهد بود.	به ازای هر ماه جریمه‌ای بین ۳٪ (۳.۵٪) به ازای هر ماه قصور در تنظیم اظهارنامه) تا ۲۰٪ مالیات قابل پرداخت اعمال می‌شود. در صورت فقدان مالیات پرداختی جریمه بین ۱۱۷ تا ۱۱۷۰ یورو خواهد بود.	
۱۲	مجارستان	بهره دیرکرد پرداخت به اضافه جریمه تا ۵۰٪ مالیاتی که مؤدی از پرداخت آن فرار کرده است.		
۱۳	ایسلند	۱۵٪ جریمه مطالبه می‌شود	۱٪ به ازای هر روز پس از موعد مقرر تا سقف ۱۰٪ مالیات.	
۱۴	ایرلند	در صورت محرز شدن، جریمه‌های مختلف مدنی و کیفری اعمال می‌شود. نرخ جریمه‌ها بسته به قصور و همکاری مؤدی بین ۳ تا ۱۰۰ درصد متغیر است.	در صورت گزارش کمتر از واقع درآمد که از روی قصد و نیت قبلی انجام شده باشد به میزان همان مبلغ جریمه اعمال می‌شود که در صورت همکاری مؤدی به ۷۵٪ و در صورت افشاگریهای واجد شرایط به ۵۰٪ رقم مورد بحث کاهش می‌یابد.	
۱۵	ایتالیا	۱۰۰٪ تا ۲۰۰٪ مابه تفاوت مالیات قابل پرداخت و مالیات پرداخت شده.		
۱۶	ژاپن	۱) جریمه مربوط به نقص اطلاعات اظهارنامه معادل ۱۰٪ یا ۱۵٪ مالیات. ۲) جریمه مربوط به تقلب معادل ۳۵٪ یا ۴۵٪.		
۱۷	کره جنوبی	نرخ‌های جریمه با توجه به نوع کم اظهاری از ۱۰٪ تا ۴۰٪ متغیر است. در مواردی که کم اظهاری مالیات عمدی باشد ۴۰٪ مالیات محاسبه شده یا ۱۴٪ درآمد ناخالص وی هر کدام بیشتر باشد جریمه اعمال می‌شود.	۱۰٪ مالیات گزارش نشده سهوی و ۴۰٪ مالیات گزارش نشده عمدی و یا ۱۴٪ درآمد ناخالص هر کدام که بیشتر باشد مشمول جریمه است.	۱۰٪ مالیات پرداخت نشده.
۱۸	لوکزامبورگ	تا ۴۰۰٪ مالیات گزارش نشده. در موارد وقوع تقلب مالیاتی یک تا پنج سال حبس و نیز جریمه‌ای تا سقف ۱۲۵۰ یورو یا ۱۰ برابر مالیات گزارش نشده اعمال می‌شود.		
۱۹	مکزیک	بهره: ۱.۱۳٪ به صورت ماهانه. مجازات‌ها و جریمه‌ها: بین ۵۵٪ تا ۷۵٪ مالیات پرداخت نشده بر اساس حسابرسی مالیاتی.		
۲۰	هلند	در موارد قصور عمدی حداکثر جریمه ۱۰۰٪ مالیات و ۳۰۰٪ در موارد عدم افشای دارایی‌های خارجی.	در موارد قصور عمدی حداکثر جریمه ۱۰۰٪ مالیات است.	در موارد از قلم افتادگی: حداکثر جریمه ۴۹۲۰ یورو. در موارد قصور عمدی: حداکثر جریمه ۱۰۰٪ مالیات.
۲۱	نیوزلند	جریمه قصور در صدی از مالیات گزارش نشده است. در این کشور پنج گروه جریمه برای موارد قصور پیش بینی شده است: عدم مراقبت منطقی ۲۰٪؛ وضعیت مالیاتی غیر قابل قبول ۲۰٪؛ بی دقتی آشکار ۴۰٪؛ اقدام برای سوء استفاده مالیاتی ۱۰۰٪ و موارد فرار مالیاتی ۱۵۰٪.		
۲۲	نروژ	بابت تفاوت مالیاتی موجود ۶۰٪-۱۰۰٪ مالیات اضافه محاسبه شده و به ازای هر سال نیز ۷٪ بهره در نظر گرفته می‌شود.		
۲۳	لهستان	در پایه های مختلف مالیاتی، جریمه معادل حداکثر ۷۲۰ برابر مبلغ معینی از نرخ هزینه زندگی در هر روز، بهره قانونی با نرخ ۱۰٪ و نیز حبس در نظر گرفته می‌شود. نرخ هزینه زندگی برای هر فرد به صورت منحصر به فرد تعیین می‌شود که حداقل آن ۲.۵ یورو و حداکثر ۴۰۰ یورو در روز است.		
۲۴	پرتغال	حداکثر مبلغ جریمه: ۱۵۰۰۰ یورو برای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و ۳۰۰۰۰ یورو برای اشخاص حقوقی و مالیات بر ارزش افزوده؛ بهره اجباری: ۴٪ تا سال تحویل اظهارنامه مالیاتی. مؤدی پس از آگاهی از رقم دقیق بدهی خود نسبت به پرداخت بهره معوق اقدام می‌کند که معادل ۱٪ در ماه می‌باشد.		
۲۵	اسلواکی	بهره جریمه برای عدم پرداخت پیش پرداخت یا پرداخت اقساط مالیات و یا استرداد کسورات مازاد در موعد مقرر، از حاصل ضرب مبلغ قابل پرداخت در ۴ برابر نرخ مورد تایید بانک مرکزی محاسبه می‌شود. اگر با ۴ برابر شدن		

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر ارزش افزوده
		نرخ اصلی، نرخ جریمه به ۱۵٪ /نرسد نرخ ۱۵٪ برای محاسبه بهره اعمال می شود.		
۲۶	اسلونی	عدم ارائه گزارش کامل یا صحیح در اظهارنامه به عنوان جرم با اهمیت تلقی شده و به شرح زیر مشمول جریمه می شود: مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی: بین ۴۰۰ تا ۱۲۰۰ یورو؛ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات بر ارزش افزوده: ۱۰۰۰۰ (مالکیت انحصاری) یورو. شرکت‌های بزرگ و کوچک ۱۵۰۰۰-۱۲۰۰۰. شرکت‌های بزرگ و متوسط ۳۰۰۰۰-۳۲۰۰۰ یورو.		
۲۷	اسپانیا	جریمه معادل ۵۰٪ تا ۱۵۰٪ مالیات تشخیصی توسط سازمان مالیاتی. اگر مؤدی با مالیات تشخیصی نهایی موافقت کند جریمه تا ۳۰٪ کاهش می یابد، در غیر اینصورت حداقل جریمه ۳۵٪ مبلغ مالیات تشخیصی خواهد بود.		
۲۸	سوئد	مالیات اضافی ۲.۵٪ تا ۲۰٪.		
۲۹	ترکیه	جریمه تا ۱۰۰٪ مبلغ گزارش نشده به اضافه نصف مبلغ قابل مطالبه اعمال می شود. در موارد تقلب مالیاتی حبس از ۳ ماه تا ۶ سال خواهد بود.		
۳۰	انگلستان	جریمه بسته به اهمیت جرم تا ۱۰۰٪ مالیات قابل پرداخت خواهد بود.		
۳۱	آمریکا	بسته به اهمیت جرم، جریمه‌ها از ۲۰٪ تا ۷۵٪ مبلغ گزارش نشده متغیر است. بهره از بابت مبلغ گزارش نشده از موعد پرداخت یا زمان تمدید شده هر کدام که موخر باشد تا زمان پرداخت مالیات مطالبه می شود. بهره مورد بحث به صورت روزانه و با نرخی که اداره درآمدهای مالیاتی بطور فصلی منتشر می کند محاسبه می گردد. نرخ بهره مالیات گزارش نشده در فصل اخیر ۴٪ بوده است. (البته این نرخ برای مالیات گزارش نشده اشخاص حقوقی ۶٪ است).		
کشورهای منتخب غیر عضو OECD				
۱	آرژانتین	جریمه از ۵۰٪ تا ۱۰۰٪ مالیاتی که ابراز نشده است. بهره اجباری به ازای هر ماه با نرخ ۲٪ از موعد پرداخت اعمال می شود.		
۲	بلغارستان	حداکثر جریمه ۱۰۰۰ لِف (واحد پولی)	حداکثر جریمه ۳۰۰۰ لِف	حداکثر جریمه ۱۰۰۰۰ لِف
۳	چین	در موارد عدم تمکین، مراجع مالیاتی قصورات مالیاتی را از طریق جریمه تاخیر (۰.۰۵٪ مالیات معوق) و نیز جریمه مبلغ اصل مالیات که از ۵۰٪ تا ۵۰۰٪ است، جبران می کنند.		
۴	قبرس	۵/۳۵ درصد بهره سالانه از تاریخ مقرر در قانون اعمال می شود. اگر مالیات ظرف ۳۰ روز از موعد مقرر پرداخت نشود ۵٪ جریمه به آن تعلق می گیرد. ۱۰٪ مالیات اضافی بر مابه تفاوت مالیات موقت و مالیات قطعی اعمال می شود به شرط آنکه درآمد تشخیصی در اظهارنامه موقت از ۷۵٪ درآمد نهایی کمتر باشد. در موارد تقلب و یا قصور عمدی (که بار اثبات آن بر عهده سازمان مالیاتی است) سقف جریمه ها بالا است.		
۵	هند	برای برخی قصورات، جریمه بهره دیرکرد اعمال نمی شود. جریمه پولی بین ۱۰۰٪ تا ۳۰۰٪ مالیات گزارش نشده است. این جریمه پولی به موارد کتمان درآمد و نیز تنظیم اطلاعات نادرست در اظهارنامه اختصاص دارد. جریمه پولی از تاریخ رسیدگی حکم مامور مالیاتی مبنی بر اعمال جریمه بکار گرفته می شود.		
۶	اندونزی	۲٪ جریمه بهره دیرکرد به ازای هر ماه اعمال می شود. جریمه پولی از ۲۰۰٪ تا ۴۰۰٪ مالیات گزارش نشده است. در این کشور تلفیقی از جریمه بهره و جریمه پولی استفاده می شود.		
۷	لبنان	پرداخت‌های بعد از موعد مقرر، مشمول بهره تاخیر با نرخ ۰.۰۵٪ به ازای هر روز است. میزان جریمه ۱۰۰٪-۳۰٪ با اضافه بهره فوق‌الذکر خواهد بود. جریمه‌های VAT نیز به همان ترتیب است.		
۸	لیتوانی	نمایندگان رسمی شرکت از بابت قصور در ارائه گزارش صحیح تعهدات مالیاتی مشمول جریمه پولی به شرح زیر خواهد بود: (۱) ۵۰۰-۲۰۰ لیتاس (جریمه عادی)؛ (۲) ۱۰۰۰-۵۰۰ لیتاس (در موارد تکرار تخلف در ظرف ۱۲ ماه)؛ (۳) ۴۰۰۰-۲۰۰۰ لیتاس (در موارد اجتناب و فرار که مشمول جرایم کیفری نباشد). اشخاص حقیقی و حقوقی در قبال گزارش نادرست مالیات خود و با هدف فرار مسئول هستند. این قانون می تواند با جرایم زیر همراه باشد: گرفتن حق کار، جریمه، محدودیت آزادی یا حبس به مدت ۳ سال. بهره‌ی دیرکرد مالیات گزارش نشده (که نرخ آن بطور فصلی اعلام می شود) و نیز در موارد حسابرسی مالیاتی جریمه‌های پولی بین ۲۰٪ تا ۵۰٪ مالیات قابل پرداخت اعمال می شود.		

ردیف	کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر ارزش افزوده
۹	مالزی	معادل مبلغ مالیاتی گزارش نشده جریمه اعمال می شود. بنا به تشخیص: در اولین دفعات ارتکاب، جریمه فوق‌الذکر به ۴۵٪ مالیات قابل پرداخت کاهش پیدا می کند.		
۱۰	مالت	هر ماه ۰.۷۵٪ مالیات گزارش نشده جریمه تعلق می گیرد، بجز در مواردی که این امر نتیجه تحقیق و بررسی بوده باشد که در آن صورت بسته به دفعات اول یا بعدی این جریمه بصورت تصاعدی افزایش پیدا می کند.		
۱۱	روسیه	نرخ بهره دیرکرد بعنوان نرخ تامین مالی مجدد بانک مرکزی روسیه محاسبه می شود. به علاوه ۲۰۰ روبل بعنوان جریمه پولی برای تخلف از تنظیم اظهارنامه مالیاتی اعمال می شود. بهره دیرکرد و جریمه پولی توامان بکار گرفته می شوند.		
۱۲	عربستان سعودی	در دسترس نیست	در صورت تقلب ۲۵٪ مالیات پرداخت نشده	در دسترس نیست
۱۳	سنگاپور	جریمه به ماهیت قصور بستگی دارد. حداکثر جریمه برای اقدامات فرار به شرح زیر است: ۳۰۰٪ مالیات ابراز نشده؛ ۱۰۰۰۰ دلار جریمه و زندان حداکثر ۳ سال	همانند اشخاص حقیقی مدیران شرکت نیز ممکن است به دلیل ارتکاب جرم تحت تعقیب کیفری قرار گیرند.	جریمه به ماهیت قصور بستگی دارد. حداکثر جریمه برای تقلب ۳۰۰٪ مالیات پرداخت نشده و تا سقف ۱۰۰۰۰ و حبس تا مدت ۷ سال است.
۱۴	آفریقای جنوبی	برای مالیات اضافی بین ۰٪ تا ۲۰۰٪ مالیات پرداخت نشده، حذف شده و یا گزارش نادرست (مالیات اضافی بسته به درجه تقصیر و اثر کاهندگی آن دارد)، جریمه تعلق می گیرد؛ در موارد اثبات جرم فرار مالیاتی، دادگاه جزایی ممکن است جریمه و حبس تا ۵ سال را اعمال کند.		

منبع: IBFD و مقامات مالیاتی کشورها.

۲۶. اولین قانون کامل مالیات بردرآمد ایران در سال ۱۳۱۲ هجری شمسی به تصویب رسید. این قانون که برحسب وضعیت فعالیت‌های اقتصادی سیاسی کشور در آن سال‌ها تنظیم شده بود، از ضمانت‌های اجرایی کافی برخوردار نبوده و در موارد عدیده‌ای جرائم مشخصی برای متخلفین در آن پیش‌بینی نشده بود. دومین قانون مالیاتی ایران در سال ۱۳۴۵ هجری شمسی به تصویب رسید. در دهه‌های ۴۰ و ۵۰ هجری شمسی، کشور شاهد تحولات بسیار مهمی در عرصه ورود صنایع مونتاژ، تکنولوژی‌های صنعتی، گسترش حجم فعالیت بخش خصوصی و قابلیت‌های فزاینده درآمدی در بخش مالیاتی بود. نیاز کشور به قانون جامع مالیات‌ها و قابلیت بخشیدن به قوانین مالیاتی، منجر به ارائه مواد جرائم بسیار متعددی درخصوص مؤدیان متخلف شد که در اصلاحیه سال ۱۳۴۵ کاملاً مشهود بود. در این قانون، دو نوع مجازات برای مؤدیان متخلف پیش‌بینی شده بود: گروه اول مربوط به تخلفات قابل پیگیری و حل و فصل در ادارات مالیاتی از طریق وضع جریمه مالی می‌شد. گروه دوم مربوط به تخلفات قابل حل از طریق مراجع قضائی می‌شد. در قانون مالیاتی مصوب سال ۱۳۴۵، در مقایسه با سال‌های قبل موارد احتمالی تخلف و میزان جریمه هرنوع تخلف به صراحت و شدت بیشتری مشخص شده بود. از جمله محاسن این قانون، تفکیک و شناسایی انواع تخلفاتی بود که احتمال بروز آنها از سوی مؤدیان مالیاتی قابل پیش‌بینی بود.^۲

۲۷. پس از انقلاب اسلامی در اصلاحیه سال‌های ۱۳۶۶ و ۱۳۷۱ قانون مالیات‌های مستقیم در بسیاری از موارد، نرخ‌های جرائم با کاهش همراه شد. مثلاً درخصوص عدم تسلیم اظهارنامه، نرخ جریمه از ۱۰٪ مالیات پرداخت نشده به نصف کاهش یافت و درخصوص تکلیف صاحبان دفاتر رسمی مبنی بر دریافت مفاصا حساب مالیاتی، نرخ جریمه از ۲۵ درصد (در مصوبه سال ۱۳۴۵) به ۲۰ درصد مالیات پرداخت نشده کاهش یافت. تنها نرخ جریمه‌ای که با افزایش همراه بود، مربوط به قصور مدیر یا مدیران تصفیه در پرداخت و ارائه گزارش مالیاتی است که ۵٪ افزایش یافته است. در هر صورت یکی از نقاط قوت مواد جرائم مالیاتی قانون مالیات‌های سال ۶۶ و ۷۱ نسبت به قوانین مالیاتی سال‌های قبل از آن، افزایش مسئولیت تضامنی و جرائم اشخاص ثالث در کنار سایر جرائم مالیاتی است. در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم، علاوه بر مشخص شدن موارد تخلف مؤدیان مالیاتی، اغلب تخلفات علاوه بر جرائم مالی، مشمول جرائم کیفری نیز شده‌اند که به نوبه خود بر قدرت بازدارندگی قانون افزوده است. در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ با وضع نرخ‌های جریمه واقعی‌تر، در مورد تخلفاتی که وقوع آنها گسترده‌تر و فراگیر شده بود، همانند عدم تسلیم اظهارنامه، ارائه اظهارنامه ناصحیح، ارائه دفاتر غیرواقع و اظهارات کذب، اثربخشی قوانین مالیاتی کشور افزایش یافته است.

۲- نصرالله مقصودی و دیگران (۱۳۸۲)، بررسی کارایی اقتصادی جرایم مالیاتی، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، معاونت امور اقتصادی.

۲۸. مهمترین احکام مربوط به جرائم مالیاتی در آخرین اصلاحیه قانون مالیات‌های سال ۱۳۸۰ در سه بخش جرائم مربوط به تخلفات عمومی، جرائم مربوط به اشخاص ثالث و شرکت‌ها و جرائم مالیاتی در خصوص دفاتر و اظهارنامه مالیاتی به شرح زیر بیان می‌گردد:

الف) جرائم مربوط به تخلفات عمومی

- طبق ماده (۱۶۰ق.م.م)، سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرائم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلب کاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت، حق تقدم دارد.
- ماده (۱۶۱)، در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرائی آن طی نشده است و بیم مال‌اندوزی یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود، اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیات حل اختلاف مالیاتی قرار تامین مالیات بگیرد و در صورتی که هیات، صدور قرار را لازم تشخیص دهد، ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی صادر می‌شود. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی را که نزد وی یا اشخاص ثالث است تامین نماید. در این صورت مؤدی و اشخاص ثالث در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ این قانون نیز خواهند بود.
- طبق تبصره ۳ ماده (۱۷۷)، صاحبان مشاغل مکلفند ظرف چهار ماه از تاریخ شروع فعالیت، مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی محل اعلام نمایند. عدم انجام تکلیف فوق در مهلت مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات قطعی و نیز موجب محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی از تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود.
- طبق ماده (۱۸۶)، صدور، تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی از طرف مراجع صلاحیت‌دار منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذیربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده می‌باشد و در صورت عدم رعایت این حکم مسئولان امر نسبت به پرداخت مالیات‌های مزبور با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.
- طبق ماده (۲۱۱)، 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 وی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ۱۰ درصد بدهی از اموال منقول یا غیرمنقول و مطالبات وی توقیف خواهد شد.

ب) جرائم مربوط به اشخاص ثالث و شرکت ها

- طبق ماده (۴۳)، در صورتی که بانک‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات و اشخاصی که مالی از متوفی نزد خود دارند از اجرای مواد ۳۴ و ۳۶ قانون مالیات‌های مستقیم (وظیفه اطلاع رسانی به حوزه مالیاتی و عدم تسلیم اموال متوفی به وراثت) تخلف نمایند، علاوه بر این که تا معادل ارزش مالی که نزد آنها بوده با وراثت نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق مسئولیت تضامنی دارند، مشمول جریمه‌ای معادل پنج درصد قیمت مال نیز خواهند بود. در مورد بانک‌ها و شرکت‌های دولتی و مؤسسات دولتی، متخلف و شرکاء و معاونان وی در تخلف نیز مسئولیت تضامنی خواهند داشت.
- طبق ماده (۴۹)، در صورتی که اسناد مشمول حق تمبر موضوع ماده ۴۵ و ۴۶ و ۴۷ و ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم در ایران صادر شده باشد، صادرکنندگان باید تمبر مقرر را بر روی آنها الصاق و ابطال نمایند و هرگاه اسناد مذکور در خارج از کشور صادر شده باشد اولین شخصی که اسناد مزبور را متصرف می شود باید قبل از هر نوع امضاء اعم از ظهن نویسی یا معامله یا قبولی یا پرداخت به ترتیب فوق عمل نماید و در هر صورت، کلیه مؤسسات یا اشخاص که در ایران اسناد مذکور را معامله یا دریافت یا تادیه می نمایند، متضامناً مسئول پرداخت حقوق مقرر خواهند بود.
- طبق ماده (۵۱)، در صورت تخلف از مقررات مالیات حق تمبر، متخلف علاوه بر اصل حق تمبر، معادل دو برابر آن نیز جریمه خواهد شد.
- طبق ماده (۵۷)، در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده ۸۴ ق.م.م، درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات می باشد. در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مؤدی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به- عنوان جریمه، وصول خواهد شد.
- طبق ماده (۹۰)، در مواردی که پرداخت کنندگان حقوق، مالیات متعلق را در موعد مقرر نپردازند یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند، اداره امور مالیاتی باید مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع این قانون محاسبه و مطالبه کند.
- طبق تبصره ۱ ماده (۱۳۸)، چنانچه شرکت، قبل از تکمیل، اجرای طرح را متوقف نماید یا ظرف یک سال پس از مهلت تعیین شده در طرح سرمایه گذاری، آن را به بهره برداری نرساند یا ظرف پنج سال پس از شروع بهره برداری آن را تعطیل، منحل یا منتقل نماید معادل معافیت‌های مالیاتی منظور شده در این ماده برای اجرای طرح و جرایم متعلقه موضوع ماده ۱۹۰ این قانون، از شرکت وصول خواهد شد.
- طبق تبصره ۱ ماده (۱۶۹) مکرر، استفاده کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به مالیات بردرآمد و همچنین جرایم موضوع این ماده با اشخاصی که شماره اقتصادی آنان مورد استفاده قرار گرفته است، مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

- طبق ماده (۱۹۵)، جریمه تخلف آخرین مدیران شخص حقوقی از لحاظ عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (۱۱۴) ق.م.ظرف مهلت مقرر یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع به ترتیب عبارت است از دو درصد و یک درصد سرمایه پرداخت شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال.
- طبق ماده (۱۹۶)، جریمه تخلف مدیر یا مدیران تصفیه در مورد تقسیم دارایی شخص حقوقی قبل از تصفیه امور مالیاتی شخص حقوقی یا قبل از سپردن تامین مقرر موضوع ماده (۱۱۸)، معادل ۲۰٪ مالیات متعلق خواهد بود که از مدیر یا مدیران تصفیه وصول می‌گردد.
- طبق ماده (۱۹۷)، اشخاصی که طبق قانون مالیات‌های مستقیم مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات مؤدی می‌باشند، چنانچه از تسلیم آنها در موعد مقرر خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند، مشمول جریمه‌ای معادل ۲٪ حقوق پرداختی و در خصوص پیمانکاری معادل ۱٪ کل مبلغ قرارداد و در هر حال با مؤدی متضامناً مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.
- طبق ماده (۱۹۸)، در شرکت‌های منحل، مدیران اشخاص حقوقی مجتمعاً یا منفرداً نسبت به پرداخت مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.
- طبق ماده (۱۹۹)، هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشد، در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات پرداخت نشده خواهد بود. تبصره های این ماده در خصوص جرایم مختلف به شرح زیر است:
 - طبق تبصره ۱، در مواردی که مکلفین به کسر مالیات، وزارتخانه، شرکت یا مؤسسه دولتی یا شهرداری باشد، مسئولین امر مشمول مجازات مقرر طبق قانون تخلفات اداری خواهند بود.
 - طبق تبصره ۲، هرگاه مکلف به کسر مالیات شخص حقوقی غیردولتی باشد، مدیر یا مدیران مربوط نیز علاوه بر مسئولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق به حبس تادیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد، این حکم شامل مدیر یا مدیران اشخاص حقوقی که برای پرداخت مالیات‌های مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور تامین سپرده‌اند نخواهد بود.
 - طبق تبصره ۳، چنانچه کسرکننده مالیات، شخص حقیقی باشد به حبس تادیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.
 - طبق تبصره ۴، اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضائی در خصوص تبصره‌های (۲) و (۳) این ماده از طرف رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به عمل خواهد آمد.
- طبق ماده (۲۰۰)، در هر مورد که به موجب مقررات این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده باشد، چنانچه تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق

مربوط، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات مقرر در تبصره (۲) ماده (۱۹۹) این قانون نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد.

ج) جرائم مالیاتی در خصوص دفاتر و اظهارنامه مالیاتی

- طبق ماده (۱۶۹) ق.م.م، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورتی که به منظور تشخیص درآمد مؤدیان مالیاتی کاربرد وسایل و روش‌ها و صورت حساب‌ها و فرم‌هایی را جهت نگهداری حساب برای هر گروه از آنان ضروری تشخیص دهد، مراتب را تا آخر دی‌ماه هر سال در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار آگهی کند و مؤدیان از اول فروردین سال بعد مکلف به رعایت آنها می‌باشند. عدم رعایت موارد مذکور در مورد مؤدیانی که مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی هستند موجب بی‌اعتباری دفاتر مربوط و در مورد سایر مؤدیان موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد مالیات منبع مربوط خواهد بود.

- طبق ماده (۱۹۰)، پرداخت مالیات پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود. مبداء 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 مابه‌الاضاف از تاریخ مطالبه و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد می‌باشد.

- طبق ماده (۱۹۲)، در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه می‌باشد، چنانچه از تسلیم آن در مواعد مقرر در این قانون خودداری نماید، مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد مالیات متعلق خواهد بود. بر اساس تبصره این ماده، عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و مشمولان بندهای الف و ب ماده ۹۵ این قانون موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۴۰ درصد مالیات متعلق می‌گردد و مشمول بخشودگی نمی‌شود.

- طبق ماده (۱۹۳)، مؤدیانی که به موجب مقررات این قانون 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 برای هر یک از موارد مذکور و در مورد رد دفتر مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات خواهند بود. همچنین عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت مقرر در سال مربوط خواهد شد.

- طبق ماده (۱۹۴)، مؤدیانی که اظهارنامه آن‌ها در اجرای مقررات ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد (۱۵٪) اختلاف داشته باشد، علاوه بر تعلق جرایم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا ۳

سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هر گونه تسهیلات و بخشودگی های مقرر در قانون مالیات ها نیز محروم خواهند شود.

- طبق ماده (۲۰۱)، هر گاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید، یا برای ۳ سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و سود و زیان خودداری کند، علاوه بر جریمه ها و مجازات های مقرر در این قانون، از کلیه معافیت ها و بخشودگی های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.
- طبق ماده (۲۰۲)، وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند از خروج بدهکاران مالیاتی با میزان بدهی قطعی بیشتر از ده میلیون (۱۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد شخص حقوقی یا مالیات هایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن می باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است. مراجع ذیربط به اعلام وزارت یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده می باشند. طبق تبصره این ماده، در صورتی که مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر و یا فرزندان نمایند، سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام نماید.

۵-۲-۲) جرایم مالیاتی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده

۲۹. جرایم مالیاتی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده که از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ اجرایی شده به شرح موارد ذیل است:

- طبق ماده (۲۲)، مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون و یا در صورت تخلف از مقررات این قانون، علاوه بر پرداخت مالیات متعلق و جریمه تأخیر، مشمول جریمه ای به شرح زیر خواهند بود:
 ۱. عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل ۷۵٪ مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد؛
 ۲. عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق؛
 ۳. عدم درج صحیح قیمت در صورت حساب معادل یک برابر مابه التفاوت مالیات متعلق؛
 ۴. عدم درج و تکمیل اطلاعات صورت حساب طبق نمونه اعلام شده معادل ۲۵٪ مالیات متعلق؛
 ۵. عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل ۵۰٪ مالیات متعلق؛
 ۶. عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل ۲۵٪ مالیات متعلق.
- طبق ماده (۲۳)، تأخیر در پرداخت های موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده در مواعد مقرر، موجب تعلق جریمه ای به میزان ۲٪ در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر خواهد بود.
- طبق ماده (۲۶)، در مواردی که مأموران ذی ربط سازمان امور مالیاتی کشور جهت رسیدگی به اظهارنامه یا بررسی میزان معاملات به مؤدیان مراجعه و دفاتر و اسناد مدارک آنان را درخواست نمایند، مؤدیان و خریداران مکلف به

ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد می‌باشند و در صورت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک موردنیاز، متخلف مشمول جریمه مقرر در ماده (۲۲) این قانون محسوب گردیده و مالیات متعلق به موجب دستورالعملی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند، به صورت علی‌الرأس تشخیص داده و مطالبه و وصول خواهد شد.

- طبق ماده (۳۰)، کلیه بانکها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری، صندوق‌های قرض‌الحسنه و صندوق تعاون مکلفند صرفاً اطلاعات و اسناد لازم مربوط به درآمد مؤدیان را که در امر تشخیص و وصول مالیات مورد استفاده می‌باشد، حسب درخواست رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به سازمان مزبور اعلام نمایند. اشخاص مزبور در صورت عدم ارائه اطلاعات و اسناد مذکور مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.

- طبق تبصره ۳ ماده (۴۲)، دفاتر اسناد رسمی در صورت تخلف از مقررات تبصره‌های (۱) و (۲) این ماده مشمول جریمه به شرح زیر خواهند بود:

✚ الف - در صورتی که مالیات و عوارض متعلق پرداخت نگردیده و یا کمتر از میزان مقرر پرداخت شده باشد، علاوه بر پرداخت وجه معادل مالیات و عوارض و یا مابه‌التفاوت موارد مذکور، مشمول جریمه‌ای به میزان ۲٪ در ماه، نسبت به مالیات و عوارض پرداخت نشده و مدت تأخیر می‌باشد. جریمه مذکور غیر قابل بخشودگی است.

✚ ب - تخلف از درج هر یک از مشخصات و موارد مذکور در بندهای (الف)، (ب)، (ج) و (د) تبصره (۱)، در سند تنظیمی و ارسال فهرست طبق فرم یا روش موضوع تبصره (۱) در موعد مقرر قانونی، تخلف انتظامی محسوب می‌شود و مطابق قوانین و مقررات ذی‌ربط با آنان عمل خواهد گردید.

۳۰. با توجه به موارد مذکور در قسمت‌های پیشین این بخش، ساختار جرایم مالیاتی در ایران به شرح جداول (۵) و (۶) ارائه گردیده است:

جدول (۵): ساختار جرایم مالیاتهای مستقیم ایران در ۴ مرحله ذکر شده در گزارش

جرایم مربوط به تقلب (فرار) مالیاتی	تخلف و قصور در پرداخت به موقع مالیات	قصور در تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه	جریمه عدم نگهداری صحیح دفاتر
<p>۴. هر گاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد ومدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه ها و مجازات های مقرر در این قانون از کلیه معافیت ها و بخشودگی های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.</p> <p>۵. ۴۰٪ اصل مالیات متعلق به درآمدهای کتمان شده و یا هزینه های غیر واقعی.</p> <p>۶. عدم صدور صورتحساب، عدم درج شماره اقتصادی، استفاده از شماره اقتصادی دیگران، مسئولیت تضامنی داشته و مشمول جریمه ای معادل ۱۰٪ مبلغ مورد معامله خواهد بود.</p> <p>۷. عدم ارائه فهرست معاملات به سازمان امور مالیاتی مشمول جریمه ۱۰٪ معاملات اعلام نشده است.</p>	<p>۱. ۲۰٪ مالیات برای تاخیر در پرداخت مالیات های تکلیفی حقوق و دستمزد.</p> <p>۲. ۲/۵٪ مالیات قطعی شده به ازای هر ماه دیرکرد در پرداخت مالیات عملکرد تحت شرایط زیر: الف) نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ سررسید مهلت تسلیم اظهارنامه؛ ب) نسبت به مابه التفاوت مالیات مورد مطالبه از تاریخ مطالبه.</p> <p>۳. عدم پرداخت یا عدم ترتیب پرداخت بدهی پس از ابلاغ برگ اجرایی مشمول جریمه ای معادل ۱۰٪ جمع بدهی مالیاتی به اضافه جرایم متعلقه دیگر.</p>	<p>۱. ۴٪ مالیات قطعی شده برای عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی مکلف به نگهداری دفاتر، ۱۰٪ مالیات قطعی شده برای تاخیر در تسلیم اظهارنامه و ۲۰٪ مالیات برای عدم ارائه ترازنامه و یا حساب سود و زیان.</p> <p>۲. عدم تسلیم اظهارنامه و یا ترازنامه و یا حساب سود زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت در سال مربوطه خواهد شد.</p> <p>۳. جریمه تسلیم اظهارنامه خلاف واقع مدیران تصفیه معادل ۱٪ سرمایه پرداخت شده است.</p>	<p>۱. ۲۰٪ مالیات قطعی شده برای عدم ارائه دفاتر و ۱۰٪ مالیات قطعی شده برای مردودی دفاتر.</p>

جدول (۶): ساختار جرایم مالیاتی ایران در پایه‌های مالیاتی اشخاص حقیقی، حقوقی و مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده	اشخاص حقیقی	اشخاص حقوقی
۱. عدم ثبت نام مودیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد.	۱. عدم کاربرد وسایل و روش‌ها و صورتحسابها موجب ۲۰٪ جریمه می‌شود.	۱. عدم کاربرد وسایل و روش‌ها و صورت‌حساب‌ها موجب بی‌اعتباری دفاتر برای اشخاص حقوقی می‌شود.
۲. عدم صدور صورت حساب معادل یک برابر مالیات متعلق.	۲. عدم اعلام شروع فعالیت صاحبان مشاغل شامل ۱۰٪ جریمه، ۱۰٪ اصل مالیات و موجب محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی از تاریخ شناسایی می‌شود.	۲. عدم صدور صورت حساب، عدم درج شماره اقتصادی و استفاده از شماره اقتصادی دیگران، مسئولیت تضامنی داشته و مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مبلغ مورد معامله خواهد بود.
۳. عدم درج صحیح قیمت در صورت حساب معادل یک برابر ما به التفاوت مالیات متعلق؛	۳. عدم صدور صورتحساب، عدم درج شماره اقتصادی و استفاده از شماره اقتصادی دیگران، مسئولیت تضامنی داشته و مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مبلغ مورد معامله خواهد بود.	۳. مالیات قطعی شده برای عدم تسلیم اظهارنامه، ۱۰٪ مالیات قطعی شده برای تأخیر در تسلیم اظهارنامه و ۲۰٪ مالیات برای عدم ارایه ترازنامه و یا حساب سود زیان.
۴. عدم درج و تکمیل اطلاعات صورت حساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق.	۴. عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر (بند ج)، مشمول جریمه ۵٪ از مالیات متعلقه می‌شود.	۴. عدم تسلیم اظهارنامه و یا ترازنامه و یا حساب سود زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت در سال مربوطه خواهد شد.
۵. عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق.	۵. عدم تسلیم اظهارنامه و یا ترازنامه و یا حساب سود زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت در سال مربوطه خواهد شد.	۵. جریمه تسلیم اظهارنامه خلاف واقع مدیران تصفیه معادل ۱٪ سرمایه پرداخت شده است.
۶. عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق.	۶. ۲۰٪ مالیات برای تأخیر در پرداخت مالیات‌های تکلیفی حقوق و دستمزد.	۶. ۲۰٪ مالیات برای تأخیر در پرداخت مالیات‌های تکلیفی حقوق و دستمزد.
۷. تأخیر در پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون در مواعد مقرر، موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر خواهد بود.	۷. ۲۰٪ مالیات برای تأخیر در پرداخت مالیات‌های تکلیفی حقوق و دستمزد.	۷. ۲/۵٪ مالیات قطعی شده به‌ازای هر ماه دیرکرد در پرداخت مالیات عملکرد تحت شرایط زیر: ● از زمان تسلیم اظهارنامه حاوی سود ابرازی در مهلت مقرر به بعد ● از زمان قطعی شدن برگ تشخیص
۸. ممنوع‌الخروجی بدهکاران مالیاتی.	۸. عدم پرداخت یا عدم ترتیب پرداخت بدهی پس از ابلاغ برگ اجرایی مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ جمع بدهی مالیاتی به‌اضافه جرایم متعلقه دیگر.	۸. عدم پرداخت یا عدم ترتیب پرداخت بدهی پس از ابلاغ برگ اجرایی مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ جمع بدهی مالیاتی به‌اضافه جرایم متعلقه دیگر است.
	۹. جریمه عدم تسلیم اظهارنامه معادل ۲۰٪ مالیات متعلقه علاوه بر مسئولیت تضامنی است.	۹. جریمه عدم انجام تکالیف دفاتر اسناد رسمی ۲۰٪ مالیات متعلقه علاوه بر مسئولیت تضامنی است.
	۱۰. ۲/۵٪ مالیات قطعی شده به‌ازای هر ماه دیرکرد در پرداخت مالیات عملکرد تحت شرایط زیر:	۱۰. جریمه عدم تسلیم صورت یا فهرست قراردادهای طرف مهلت مقرر در مورد حقوق به‌میزان ۲٪ حقوق پرداختی و در مورد قرارداد پیمانکاری به‌میزان ۱٪ مبلغ کل قرارداد است.
	الف) نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ سررسید مهلت تسلیم اظهارنامه؛	۱۱. عدم کسر و ایصال مالیات‌های تکلیفی در ظرف مهلت مقرر (دولتی‌ها): ۲۰٪ اصل مالیات + مجازات مسئولین امر طبق قانون تخلفات اداری و (غیر دولتی‌ها): ۲۰٪ اصل مالیات + مسئولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات + حبس ۳ ماه تا ۲ سال.
	ب) نسبت به مابه‌التفاوت مالیات مورد مطالبه از تاریخ مطالبه.	۱۲. جریمه مدیران تصفیه در صورت تقسیم دارایی شخص حقوقی قبل از تصفیه امور مالیاتی یا قبل از سپردن تامين معادل ۲۰٪ مالیات متعلق می‌باشد.
	۸. عدم پرداخت یا عدم ترتیب پرداخت بدهی پس از ابلاغ برگ اجرایی مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ جمع بدهی مالیاتی به‌اضافه جرایم متعلقه دیگر.	۱۳. جریمه تخلف آخرین مدیران قبل از انحلال از لحاظ تسلیم اظهارنامه معادل ۲٪ سرمایه پرداخت شده است.
	۹. جریمه عدم تسلیم صورت یا فهرست قراردادهای طرف مهلت مقرر در مورد حقوق به‌میزان ۲٪ حقوق پرداختی و در مورد قرارداد پیمانکاری به‌میزان ۱٪ مبلغ کل قرارداد.	۱۴. اختلاف بیش از ۱۵٪ درآمد ابرازی با قطعی شده شامل دریافت جرایم متعلقه + لغو بخشودگی تا ۳ سال است.
	۱۰. اختلاف بیش از ۱۵٪ درآمد ابرازی با قطعی شده شامل دریافت جرایم متعلقه + لغو بخشودگی تا ۳ سال.	۱۵. توقف طرح قبل از تکمیل یا عدم بهره‌برداری از طرح، ظرف یک‌سال پس از مهلت مقرر موجب اخذ مالیات متعلقه + ۲/۵٪ جریمه ماهانه.
	۱۱. ممنوع‌الخروجی بدهکاران مالیاتی.	۱۶. تخلف بانک‌ها و اشخاص از عدم همکاری با امور مالیاتی و انجام امور متوفی بدون اخذ گواهی عدم بدهی مالیات بر ارث موجب جریمه ۵٪ قیمت مال + مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و جرایم متعلقه.
		۱۷. عدم پرداخت مالیات حق تمبر در ۲ ماه، شامل جریمه ۲ برابر مالیات حق تمبر خواهد شد.
		۱۸. ممنوع‌الخروجی بدهکاران مالیاتی (مدیران اشخاص حقوقی).

با توجه به مواردی که ذکر شد در بررسی مقایسه‌ای نرخ‌های جرائم مالیاتی کشورهای بررسی شده با ایران ملاحظه می‌شود که متوسط نرخ‌های جرائم کشور ما پایین است و سازمان امور مالیاتی برای اثربخشی بیشتر به مجموعه قوانین مالیاتی، نیاز به نرخ‌هایی دارد که بازدارندگی آن قابلیت اجرایی قوی‌تری داشته باشد و این در صورتی است که نرخ‌های جریمه بالاتر از نرخ انواع سپرده‌های بانکی، نرخ تورم و نرخ سود سرمایه‌ای در بازارهای غیر رسمی در نظر گرفته شود. در این صورت می‌توان امیدوار بود که از تعدد مودیان متخلف و موارد تخلف آنها کاسته گردد. همچنین تدوین و بررسی، اعمال انواع مواد جرائم کیفری در کنار مواد جرائم اداری می‌تواند راهگشای رفع وقوع بسیاری از تخلفات از جانب مودیان، بخصوص مودیان دارای تخلف سنگین باشد. در صورت اعمال جرائم کیفری انتظار می‌رود که از تعدد مودیان متخلف بخش اشخاص حقوقی خصوصی و مشاغل کشور (به دلیل ماهیت و زمینه فعالیت آنها که معمولاً تولیدی، بازرگانی و کسبه‌ای است) کاسته شود.

۶) نظام پاداش و تشویق مودیان مالیاتی در ایران

۳۱. در قانون مالیات‌های مستقیم به اشخاص حقیقی و حقوقی که نسبت به انجام تکالیف قانونی خود مطابق با قوانین و مقررات موضوعه، احساس مسئولیت بیشتری نمایند، بخشودگی جرایم و جایزه خوش‌حسابی تعلق می‌گیرد. البته باید توجه داشت که گستردگی مواد قانونی مرتبط با پاداش و امتیازهای مالیاتی با مواد قانونی مرتبط با جرایم مالیاتی قابل قیاس نیست. به گونه‌ای که مواد قانونی اندکی در مقایسه با جرایم مالیاتی، مزایا و امتیازهای خاصی را برای مودیان خوش حساب و عامل به قوانین و مقررات در نظر گرفته شده است. همانطوری که قبلاً بیان گردید منظور ما از پاداش و امتیازهای مالیاتی، بخشودگی‌هایی است که در راستای ترغیب بیشتر مودیان به تمکین مالیاتی اعطا می‌شوند. از جمله مواد قانونی که مودیان را به سمت تمکین بیشتر سوق می‌دهند می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

۳۲. طبق ماده ۱۸۹ ق.م.م، اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ این قانون چنانچه طی ۳ سال متوالی ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک آنان مورد قبول قرار گرفته باشد و مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشند معادل ۵٪ اصل مالیات ۳ سال مذکور علاوه بر استفاده از مزایای مقرر در ماده ۱۹۰ این قانون به عنوان جایزه خوش‌حسابی از محل وصولی‌های جاری پرداخت یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد. جایزه مربوط از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

۳۳. بر اساس ماده ۱۹۰ ق.م.م، علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. طبق تبصره ۱ ماده مذکور مودیان که به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد ارایه به موقع دفاتر و اسناد و

مدارک خود اقدام نموده اند در موارد مذکور در ماده ۲۳۹ این قانون، هرگاه برگ تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نمایند و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام کنند از ۸۰٪ جرایم مقرر در این قانون معاف خواهند بود. همچنین، در صورتی که این گونه مؤدیان ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات نسبت به پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام نمایند از ۴۰٪ جرایم متعلقه مقرر در این قانون معاف خواهند بود.

۳۴. در مواردی ممکن است مؤدیان مالیاتی توانایی پرداخت مالیات به صورت یک جا را نداشته باشند. در این صورت قانونگذار باید ترتیباتی را اتخاذ نماید تا مالیات در طول زمان و به گونه‌ای وصول شود که مؤدیان مالیاتی از عهده آن برآیند. یکی از این ترتیبات تقسیط مالیات مؤدی از طرف سازمان امور مالیاتی می‌باشد که در مواردی به شرح زیر برای مؤدیان قابل استفاده به عنوان امتیاز مالیاتی است:

— در مالیات بر ارث اختیار تقسیط طبق قانون با سازمان امور مالیاتی کشور است؛ به نحوی که اگر وارث قادر به پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات مربوطه نباشد، سازمان می‌تواند با اخذ تضمین معتبر، اجازه تقسیط مالیات را تا مدت حداکثر ۳ سال از تاریخ قطعی شدن مالیات متعلق بدهد.

— همچنین آن دسته از مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه آن به صورت یک جا نیستند، طبق قانون وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی آنها را حداکثر به مدت ۳ سال تقسیط نماید. شایان ذکر است حکم ماده فوق با توجه به ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده در قانون اخیر نیز جاری می‌باشد.

— در مواردی که بر اثر حوادث و سوانح غیر مترقبه به منطقه‌ای از کشور یا مؤدی یا مؤدیان خاصی خساراتی وارد شود خسارات وارده توسط وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی یا شهرداری‌ها یا سازمان‌های بیمه و یا مؤسسات عام المنفعه جبران نگردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند معادل خسارات وارده را از درآمد مشمول مالیات مؤدی در آن سال و سنوات بعد کسر کند. هم چنین نسبت به آن دسته از مؤدیانی که بیش از ۵۰٪ اموال آنان در اثر حوادث و سوانح مذکور از بین رفته و قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود نیستند با تصویب هیأت وزیران تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی آنها را بخشوده و یا تقسیط طولانی نماید.

۳۵. بر اساس ماده ۱۹۱ق.م.م، تمام یا قسمتی از جرائم مقرر در قانون مذکور، بنا به درخواست مؤدی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می‌باشد.

۷) نتیجه گیری و پیشنهادات

۳۶. نظام مالیاتی کشور در بخش ضمانتهای اجرایی با چالشهای زیادی روبرو است. تعدد نرخهای جریمه در کنار پایین بودن آن، علاوه بر افزایش پیچیدگی موجب کاهش کارایی نظام مالیاتی شده است. به عنوان مثال، عدم تسلیم اظهارنامه در منابع مالیاتی مختلف، مشمول جریمه متفاوتی می شود (برای نمونه جریمه در مالیات بر ارزش افزوده ۱۰٪ مالیات مقطعی، در مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی ۴۰٪ مالیات مقطعی، در مشاغل بند ج ۱۰٪ مالیات متعلق می باشد). گرایش جهانی به سمت ساده سازی و تکمیل شدن مالیات و اعمال جریمه واحد برای تخلف یکسان در بخش های مختلف است. تعدد نرخها و جریمه موجب افزایش پیچیدگی نظام مالیاتی می شود.
۳۷. در کشورهای مورد مطالعه عمدتاً از نرخهای مقطوع جریمه استفاده می شود. محاسبه مبلغ جریمه ترجیحاً باید آنقدر ساده باشد تا بدون نیاز به اظهارنامه و تعیین مالیات صورت گیرد. اکثر جریمه در منابع مختلف مالیاتی کشور به صورت «درصدی از مالیات تعیین شده» است که مستلزم محاسبه مالیات فرد می باشد. تعیین جریمه مقطوع سبب می شود تا تخلف های متفاوت به عنوان موجودیت های مستقل شناخته شوند و با آن برخورد مستقلی صورت پذیرد که منوط به محاسبه مالیات و یا درآمد ناخالص فرد نباشد.
۳۸. در کشورهای بررسی شده به عنوان یک ضمانت اجرایی قوی، از جریمه کیفری استفاده می شود ولی در کشور ما و در سال های اخیر که سیاست کم کردن از تعداد زندانیان اجرا می شود، استفاده از این نوع جریمه بسیار کم رنگ شده است. مجازات زندان در کشورهایی چون مصر و ترکیه دیده می شود.
۳۹. اعمال برخی جریمه (مرتبط با حقوق اجتماعی) مانند ممنوع الخروج نمودن، توقیف اموال، تعطیلی موقت و یا دائم یک فعالیت و موارد تنبیهی از این دست می تواند نسبت به جریمه نقدی موثرتر واقع شود. به عنوان مثال در عربستان سعودی، مؤدی در صورت خودداری از پرداخت مالیات قابل پرداخت، فرار مالیاتی یا کمک به فرار مالیاتی دیگران، به طور موقت یا دائم از فعالیت شغلی خود محروم می شود. ممنوع الخروج نمودن وی یا بستن عوارض یا توقیف اموال منقول و غیر منقول از دیگر موارد تنبیهی است که اعمال می شود.
۴۰. در تعیین جریمه مالیاتی، توجه به سوابق مؤدی نقش بسیار مهمی را ایفا می نماید که لازمه آن دسترسی به پیشینه مؤدی به صورت شفاف می باشد. وجود سیستم جامع اطلاعاتی برای این امر ضروری است به طوری که سوابق فرد در خوش حسابی، سهل انگاری، عادت به تقلب و ارتکاب تقلب و غیره در آن ثبت شده باشد.
۴۱. به کارگیری جریمه وزنی و دقت در استفاده از واژگان مرتبط با جریمه و طراحی صحیح جریمه در قانون مالیاتی^۱ از اهمیت خاصی برخوردار است. این امر باعث می شود برای مؤدی در وضعیت های مختلف از قبیل فرار مالیاتی عمدی و غیر عمدی، سهل انگاری نسبت به پرداخت مالیات، گزارش کمتر از واقع مالیات و غیره، جریمه متفاوتی در نظر گرفته شود. در نظام های مالیاتی کارآمد، معنای دقیق واژگان به دقت در قانون تعریف می شود و به این نحو، میزان بار تخلف برای فرار عمدی و سهوی تعیین شده و جریمه متناسب با آن وضع می شود. از این رو ایجاد

1 - Accuracy related penalties

تشکیلاتی برای مدیریت جرایم در حد یک اداره مستقل که به صورت منسجم به این موضوع پردازد، ضروری به - نظر می رسد.

۴۲. به نظر می رسد برخی از مواد قانونی (مانند ماده ۱۹۱) در عین حال که می تواند به مؤدی واجد شرایط در تأدیه دیونش کمک کند منجر به کاهش بخشی از درآمدهای دولت نیز گردد. از اینرو لازم است اصلاح و بازنگری مداوم در مواد جرائم، متناسب با مقتضیات زمان و اوضاع اقتصادی کشور به نحوی صورت پذیرد که نرخ های جرایم قانونی حداقل بیش از نرخ های تورم در همان سال باشد. به طور مثال نرخ جریمه تاخیر به میزان چند واحد درصد بالاتر از نرخ تورم رسمی کشور، در سال قبل باشد.

۴۳. برقراری مالیات علی الحساب در افزایش اثربخشی احکام جرایم مالیاتی و ممانعت از کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی بسیار مؤثر است. به عنوان مثال دریافت ۸۰ درصد مالیات مقرر از مؤدی به هنگام اعتراض تا قطعی شدن مالیات وی، می تواند هم از کاهش ارزش مالیات تعیین شده جلوگیری کرده و هم باعث ایجاد ساز و کاری برای پیشگیری از اعتراضات بی حساب از طرف مؤدیان باشد.

۱ - متن ماده ۱۹۱ ق.م.م: تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مؤدی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می باشد.

فهرست منابع

- ۱) توکل، محمد (۱۳۷۹)، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، تهران: دانشکده امور اقتصادی.
- ۲) ثورونی، ویکتور (۱۳۸۴)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، جلد اول، ترجمه مرتضی ملانظر، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۳) حکیم، امیرحسین علی (۱۳۷۷)، بررسی اثرات معافیت‌ها و جرائم مالیاتی مندرج در قوانین جاری بر کارایی نظام مالیاتی ایران از دیدگاه ممیزین کل در استان تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حقوق مالی. دانشکده امور اقتصادی.
- ۴) رضایی، محمد قاسم و فاطمه نعیمی (۱۳۸۶)، بررسی اصلاحات مربوط به جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم در جهت افزایش تمکین مالیاتی، تهران: دفتر مطالعات و تحقیقات سازمان مالیاتی.
- ۵) سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (۱۳۸۷)، مدیریت ریسک تمکین: کنترل و بهبود تمکین مالیاتی در کشورهای عضو OECD، ترجمه فرشته حاج محمدی. تهران: دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.
- ۶) سیلوانی، کارلوس (۱۳۸۱)، راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی، ترجمه منصور ملایی پور، تهران: دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱.
- ۷) نصرالله مقصودی و دیگران (۱۳۸۲)، بررسی کارایی اقتصادی جرایم مالیاتی، تهران: دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، معاونت امور اقتصادی.
- 8) Cowley, N. et al. (eds.) (2008), Global Corporate Tax Handbook. Amsterdam: IBFD.
- 9) Garner, Bryan A., (1999), Black's Law Dictionary, 8th edition, USA.
- 10) The Global Tax & Fiscal Group of Mazars, (2010), Review of Tax R & D Incentives. UK.
- 11) UNCTAD, (2000), Tax incentives and foreign direct investment: A global Survey (ASIT Advisory Studies, No.16). New York & Geneva: UN.