

مرور زمان در حقوق مالیاتی با نگاهی به حقوق فرانسه

رویا صفری

دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق اقتصادی دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران
Gmail: royasafari376@gmail.com

چکیده

جوامع بشری از بدو شکل‌گیری به دنبال یافتن راهی برای تأمین نیازهای خود بوده‌اند. برای نیل به این هدف وضع و وصول مالیات به‌عنوان مهم‌ترین راه، مطرح شده است. با شکل‌گیری جوامع شهری و توسعه آن‌ها و به‌موازات آن افزایش مالیات‌ها، حقوق‌دانان مالیات عمومی اصولی را برای بهبود وضع و وصول مالیات مطرح کرده‌اند.

از جمله اصولی که در زمرهٔ مباحث حقوق مالیاتی مورد بحث و دقت نظر قرار می‌گیرد، مسئله مرور زمان است. قاعده مرور زمان یکی از اصول و قواعد حقوق مالیاتی است که در بسیاری از سیستم‌های حقوقی به کار می‌رود. این قاعده بر اساس اصل عدالت و تعادل در تحصیل مالیات‌ها تعبیر می‌شود و به‌طور کلی به معنای این است که هرگونه مالیات وارد شده باید در یک بازه زمانی مناسب و منطبق با شرایط اقتصادی و اجتماعی جامعه برگشت داده شود.

1

قانون مالیات‌ها از نهادی تحت عنوان "مرور زمان" نام برده است. مرور زمان مالیاتی در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم پذیرفته شده است و در خصوص انواع مالیات بر درآمد مجری خواهد بود؛ این اصل صرفاً در مرحلهٔ تشخیص و به مدت پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد در صورتی که در قوانین مالیاتی فرانسه مرور زمان هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول پیش‌بینی شده است و مدت آن در مرحلهٔ تشخیص چهار سال و در مرحلهٔ وصول سه سال است. عدم توجه به اصل مرور زمان مالیاتی در مرحلهٔ وصول مالیات و مدت محدود مرور زمان در مرحلهٔ تشخیص مالیات باتوجه به ضعف نظام مالیاتی، از جمله نقایص نظام مالیاتی ایران است.

واژگان کلیدی: قاعده مرور زمان، نظام مالیاتی، وصول مالیات، تشخیص مالیات.

مقدمه

پیدایش مالیات مانند سایر عوامل اجتماعی لازمهٔ زندگی بشر بوده است و از گذشته‌های دور و هم‌زمان با تشکیل اجتماعات، دولت‌ها به‌منظور تأمین هزینه‌های لشکریان و حفظ امنیت خارجی، مبالغی را تحت عنوان باج، خراج و زکات اموال از افراد دریافت می‌کردند. تا پیش از انقلاب مشروطه، مالیات‌ها بر اساس فرامین پادشاهان و اربابان محلی تعیین و اخذ می‌شد؛ اما با تصویب قانون اساسی مشروطه در سال ۱۲۸۵، اصل قانونی بودن دریافت هرگونه دریافت مالیات و عوارض ملی و محلی به‌منظور تأمین مخارج پیش‌بینی شد. بنابراین، دولت‌ها به‌موجب قوانین و مقررات، برای تأمین مخارج عمومی و حفظ نظم عمومی و امنیت کشور، مبالغی را از اشخاص حقیقی و حقوقی تحت عنوان مالیات اخذ می‌نمایند. (ملابیگی، غلامرضا و حسین عبداللهی، ۱۴۰۱: ۲)

نقش مالیات و اهمیت آن با توجه به تأمین درآمد دولت از این راه امری تکذیب‌ناپذیر است. مالیات در اکثر کشورهای توسعه‌یافته و صنعتی منبع مستحکمی برای درآمد دولت محسوب می‌شود. باتوجه به نقش مالیات در منبع درآمدی دولت، تلاش شده است تا برای قانونمندتر نمودن وصول آن و پیشگیری از اجحاف نسبت به مؤدیان، قوانین منظم و دقیق‌تری وضع گردد. یکی از اموری که در قوانین و مقررات مالیاتی برای دفاع از حقوق مؤدیان مالیاتی در نظر گرفته شده است، بحث مرور زمان مالیاتی می‌باشد. درک این مسئله که قوانین مالیاتی چگونه مشمول مرور زمان خواهند شد، بسیار مهم خواهد بود.

مرور زمان به معنای گذشت مدت زمان معلومی است که بعد از آن دعوی قانونی شنیده نمی شود و یا اینکه طرفین دعوا حق اقامه دعوی را از دست می دهند؛ حتی شکایت کردن نسبت به آن هم قابل قبول نیست. مرور زمان مالیاتی، گذشت مدت زمان قانونی است که بعد از گذشت این مدت زمان، امکان و صول مالیات وجود ندارد؛ بنابراین امکان و صول مالیات، تجدیدنظرخواهی و... فقط طی یک دوره زمانی مشخص قابل انجام هستند.

یکی از جوانب مهم در امور مالیاتی بحث اجرای قوانین مالیاتی در زمان مقتضی است. از این رو، زمان در قوانین مالیاتی دارای جایگاه ویژه ای است؛ زیرا تعهدات دولت باید در موعد مقرر انجام شوند و بدین منظور بایستی مالیات در موعد مقرر وصول شود. در حوزه حقوق مالیاتی، مرور زمان نقش بسیار مهمی ایفا می کند. مرور زمان در حوزه حقوق مالیاتی به عنوان یکی از زمینه های اساسی حقوق و اقتصاد مطالعه می شود. مرور زمان در امور مالیاتی آثار و تبعات حقوقی، اقتصادی و اجتماعی دیگری نیز به همراه دارد. مطابق این اصل پس از سپری شدن مدت مرور زمان، اداره امور مالیاتی دیگر نمی تواند نسبت به تشخیص و تعیین مالیات و وصول و مطالبه آن مبادرت ورزد؛ چراکه مالیات مشمول مرور زمان شده است و ذمه مؤدی از پرداخت مالیات بری می شود. البته بعضاً ممکن است حدوث مرور زمان به دلیل قصور و مسامحه مأمور مالیاتی باشد که در این صورت حسب مورد مسئولیت های اداری، انتظامی، مدنی و کیفری برای او پیش بینی شده است. (بهادری جهرمی و دیگران، ۱۳۹۷: ۲)

علت پیدایش این قاعده این است که با گذشتن مدت مقرری صاحب حق، از حق خود اعراض نموده و نباید به فردی که از حق خود صرفه نظر کرده است، اجازه داده شود مجدداً در مقام مطالبه حق خود برآید. یعنی چون با گذشتن مدت طولانی اثبات دعوا با مشکل مواجه است، نباید این گونه دعوی مسموع واقع شوند؛ بنابراین اگر کسی واقعاً حقی بر دیگری داشته باشد، در مدت پیش بینی شده در مقام مطالبه برمی آید و عدم مطالبه در آن مدت، کاشف از عدم استحقاق است. مقاله پیش رو، رویکردی تطبیقی نسبت به اصل مرور زمان در نظام حقوقی ایران با جمهوری فرانسه دارد. این پژوهش در تلاش است به بررسی و مقایسه مرور زمان در نظام مالیاتی ایران و فرانسه بپردازد و جایگاه اصل مرور زمان را در نظام حقوقی ایران و فرانسه تبیین نماید.

اهمیت پژوهش

قاعده مرور زمان در حقوق مالیاتی اهمیت فراوانی دارد. این قاعده به منظور حفظ عدالت و تعادل در تحصیل مالیات ها و وضع شده است. اگر مالیات ها در زمان نامناسب تحصیل شوند، این امر ممکن است منجر به تضعیف اعتماد عمومی و کاهش توانایی دولت در تأمین منابع مالی گردد. بنابراین، با توجه به اهمیت موضوع مرور زمان در حقوق مالیاتی، بحث در جوانب مختلف آن امری ضروری و غیر قابل انکار است. لذا انجام این پژوهش از حیث شناخت قاعده مرور زمان در حقوق مالیاتی و آثار آن بر نظام مالیاتی کشور اهمیت بسزایی دارد. زیرا سهل انگاری در شناخت و اجرای دقیق این قاعده منجر به ضعف در سیستم مالیات ستانی خواهد شد.

روش پژوهش

در این پژوهش مرور زمان در حقوق مالیاتی با نگاهی تطبیقی به حقوق فرانسه، با رویکردی توصیفی-تحلیلی مورد بررسی قرار گرفته است و شیوه جمع آوری اطلاعات نیز با توجه به نوع پژوهش، کتابخانه ای یا مبتنی بر اسناد می باشد که بر این اساس با مراجعه به کتب و مقالات علمی معتبر و با تحلیل آن ها، به انجام پژوهش پرداخته شد.

پیشینه پژوهش

در ارتباط با قاعده مرور زمان مالیاتی تألیفات اندکی صورت گرفته است اما با توجه به تحقیقات صورت گرفته، مطالعه دقیقی پیرامون موضوع قاعده مرور زمان در حقوق مالیاتی با رویکردی تطبیقی به حقوق فرانسه به طور خاص انجام نشده است. تاکنون موضوعات مشابهی در این زمینه توسط پژوهشگران رشته حقوق مورد مطالعه و تحقیق قرار گرفته است. علاوه بر کتب و مقالاتی که در منابع می آید، می توان به موارد ذیل اشاره نمود:

۱. طاهری، میرمحسن، **آئین دادرسی مالیاتی، پاره ی دوم**، تهران: شهر دانش، ۱۳۹۴.

این کتاب موضوع مرور زمان مالیاتی را طرح و بررسی نموده است ولی به طور خاص به جوانب مختلف مرور زمان نپرداخته است و بیشتر ناظر بر بحث دادرسی مالیاتی می باشد.

۲. ایزدی، سلمان، **اجرای قوانین مالیاتی در زمان و مکان**، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۹۰.

این پایان نامه به موضوع مرور زمان مالیاتی به عنوان یکی از مباحث مالیاتی مرتبط با زمان در کنار اصل عطف بما سبق نشدن قانون مالیاتی، اجرای فوری قوانین مالیاتی، اصل سالانه بودن مالیات و ... پرداخته است؛ ولی جنبه های ویژه قاعده مرور زمان با نگاه تطبیقی به حقوق فرانسه مورد بررسی قرار نگرفته است.

۳. رستمی، ولی، ایزدی، سلمان، «قلمرو قوانین مالیاتی در زمان»، **فصلنامه پژوهش حقوق عمومی**، شماره ۳۶ بهار ۱۳۹۱.

در این مقاله اصولی که از نظر زمانی بر قوانین مالیاتی حاکم هستند بررسی می گردد و از جمله این چهار اصل، به اصل مرور زمان اشاره شده است. اما به طور ویژه جوانب مختلف مرور زمان مورد بررسی قرار نگرفته است.

۴. بهادری جهرمی، علی، سلیمی، علی، فرزانه، مهدی، «مرور زمان مالیاتی در پرتو آراء دیوان عدالت اداری»، **کنفرانس ملی دستاوردهای نوین جهان در تعلیم و تربیت، روانشناسی، حقوق و مطالعات داری فرهنگی - اجتماعی**، خرداد ۱۳۹۷.

مقاله فوق نیز تلاشی شایسته در جهت تبیین مرور زمان مالیاتی است اما اولاً اصول و مبانی مرور زمان بحث و بررسی نشده و در رابطه با پیامدهای آن سخن به میان نیامده است. ثانیاً آراء و نظارت شورای عالی مالیاتی و رویه های موجود در دستگاه مالیاتی کشور به عنوان یکی از منابع در رویه مالیاتی دیده نشده است و صرفاً به آراء دیوان عدالت اداری اکتفا شده در نتیجه یکی از منابع رویه ای مرور زمان را به طور محدود واکاوی شده است. همچنین از بیان آسیب ها و طرح مسایل جدید در این عرصه نیز سخنی به میان نیامده است.

۵. بهزاد، علی، **بررسی حقوقی اصول و پیامدهای مرور زمان مالیاتی در نظام حقوقی ایران و ایالات متحده آمریکا**، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام صادق، ۱۴۰۰.

این پایان نامه به بررسی اصول و پیامدهای مرور زمان مالیاتی به عنوان یکی از مباحث مالیاتی، با نگاهی تطبیقی به نظام حقوقی ایالات متحده آمریکا پرداخته است و نگاهی به مرور زمان مالیاتی در حقوق فرانسه نداشته است.

بنابراین، جنبه نوآوری این پژوهش آن است که بعد از بررسی مرور زمان مالیاتی در قانون مالیات های مستقیم و شناخت جوانب آن با نگاهی تطبیقی به حقوق فرانسه، به بیان پیامدها و ضمانت اجرای آن نسبت به دستگاه مالیات ستانی و به ویژه مأمور مالیاتی پرداخته می شود. این نگاه به مسئله مرور زمان مالیاتی تاکنون نه به صورت پایان نامه و نه به صورت مقاله محل بحث و تحقیق پژوهشگران رشته حقوق قرار نگرفته است.

از حیث تقسیم بندی مطالب تحقیق، باید بیان داشت که این مقاله شامل دو بخش اصلی می باشد. به منظور انجام این تحقیق، ابتدا در بخش نخست، فلسفه، هدف، ضرورت و آرمان های مرور زمان در حقوق مالیاتی مورد بررسی قرار خواهد گرفت و سپس در بخش

دوم تحقیق، به مرور زمان مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه و ضمانت اجرای مرور زمان مالیاتی خواهیم پرداخت. اکنون به بخش اول مقاله خواهیم پرداخت:

۱. فلسفه، هدف، ضرورت و آرمان‌های مرور زمان در حقوق مالیاتی

از آنجایی که بحث مرور زمان یکی از مباحث مهم در نظام حقوقی ما به شمار می‌آید، شایسته است که منشا این قاعده و چگونگی ورود آن به نظام حقوقی کشور با رویکردی تطبیقی نسبت به حقوق فرانسه، مورد بحث و بررسی قرار گیرد. مرور زمان از ایام قدیم در برخی از نظام‌های حقوقی پذیرفته شده بود و در قانون رم و حقوق قدیم مصر رسمیت داشت و از رم وارد حقوق فرانسه شد و سپس توسط کشورهای دیگر مورد پذیرش قرار گرفت. بنابراین همان‌طور که گفته شد، در کشورهای اروپایی از جمله فرانسه، مرور زمان سابقه زیادی دارد.

تا پیش از سال ۱۳۰۶ هجری شمسی در هیچ یک از قوانین ایران به مرور زمان اشاره‌ای نشده بود و اولین قانونی که در کشور ما در خصوص مرور زمان وضع شد، "قانون مرور زمان اموال غیر منقول مصوب ۱۳۰۶" و پس از آن "قانون مرور زمان اموال منقول مصوب ۱۳۰۸" وضع گردید و پیش از تصویب این دو قانون، نشانی از مرور زمان در قوانین ایران وجود نداشت.

در واقع قبل از وقوع انقلاب اسلامی ایران، مرور زمان در قوانین ما، از حقوق فرانسه اقتباس شده بود و این قاعده در همان مواردی که در حقوق فرانسه به کار رفته بود، پیش‌بینی شده و مورد استفاده قرار می‌گرفت.

بعد از وقوع انقلاب اسلامی، مرور زمان در امور کیفری و مدنی خلاف‌شرع شناخته شد و از نظام حقوقی حذف گردید. البته به دلیل وقوع مشکلات عملی، مجدداً در امور کیفری پذیرفته شد.

امروزه مرور زمان تنها در دعاوی کیفری و حقوقی مطرح نیست؛ بلکه در حقوق مالیاتی نیز از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است و در قوانین و مقررات مالیاتی کشور ما، مورد اشاره قانون‌گذار قرار گرفته است.

بنابراین، فلسفه و هدف ایجاد قاعده مرور زمان آن است که دولت این طریق متوجه شود که چه میزان درآمد مالیاتی در یک سال مالیاتی تحویل نموده است و در غیر این صورت دولت نمی‌تواند تعهدات خود در بودجه به جهت عمران، آبادانی، بهداشت، سلامت و تأمین امنیت و رفاه در جامعه را به‌درستی انجام دهد و هم مؤدی را مکلف به پرداخت مالیات در موعد و مهلت قانونی می‌کند. از سوی دیگر مأموران مالیاتی نیز مکلف می‌گردند که ظرف مهلت قانونی به تشخیص و تعیین مالیات باهمت و جدیت بیشتری اقدام کنند تا بدین‌وسیله مالیات پس از تشخیص و تعیین به قطعیت برسد و تکلیف قانونی مؤدی معین و مسجل شود. (طاهری، ۱۳۹۴: ۳۵۵) در بخش اول مقاله به اهداف، فلسفه، ضرورت و آرمان‌های مرور زمان در حقوق مالیاتی پرداخته خواهد شد.

۱-۱. فلسفه پیدایش مرور زمان در حقوق مالیاتی

فلسفه ایجاد مرور زمان در حقوق مالیاتی، مقرون به صرفه نبودن رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی برای دولت است؛ زیرا با گذشت زمان و با افزایش نرخ تورم و کاهش ارزش پول، رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی که زمان بسیاری از آن‌ها گذشته است، هزینه‌های بیشتری را به دولت تحمیل خواهد کرد درحالی‌که درآمد چندانی از وصول آن عاید دولت نمی‌شود. در خصوص فلسفه ایجاد مرور زمان دلایل مختلفی وجود دارد که از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به مواردی که در ادامه ذکر می‌شود، اشاره کرد:

- مصالح اجتماعی: عده‌ای معتقدند فلسفه ایجاد قاعده مرور زمان نظم و مصلحت اجتماعی است بر این باورند که رسیدگی به دعاوی حقوقی کهنه که مدتی است مسکوک مانده‌اند، به آسیب و نظم عمومی آسیب می‌رساند. (رستمی و ایزدی،

۱۳۹۱: ۵۹)

- فراموشی و بخشش: برخی معتقدند از آنجایی که انتقام جویی در سرشت انسان نیست، پس از گذشت مدت زمان نسبتاً طولانی، مردم عمل ناشایستی را مجرم انجام داده است را فراموش می کنند و او را می بخشند. از سوی دیگر، نمی توان یک دعوا را تا ابد ادامه داد و باتوجه به فراموش شدن موضوع، اثر اربعایی چندانی نخواهد داشت.
- کاهش بار دستگاه قضایی: باتوجه به تراکم پرونده های کهنه و کمبود کادر قضایی نسبت به جمعیت کشور، نمی توان انتظار داشت که مقام قضایی بتواند در کشف حقیقت و اجرای عدالت، عملکرد مناسبی داشته باشد. (ایزدی، ۱۳۹۰: ۳۸)

۱-۲. هدف مرور زمان مالیاتی

هدف از ایجاد مرور زمان، تعیین تکلیف امور در مدت های معقول و جلوگیری از امکان طرح دعوی و اختلافات پس از سپری شدن زمان طولانی از منشأ آن است. در خصوص مالیات علاوه بر ملاحظات فوق، موجبات و دلایل خاصی نیز وجود دارد و آن الزام مأموران مالیاتی به انجام تکلیف خود در فاصله زمانی مناسب و منطقی است تا هم موجبات وصول به موقع مطالبات دولت فراهم شود و هم تکلیف مؤدیان زودتر روشن شود و برای مدت های طولانی مشکلات مربوط به تعقیب دعوی ایجاد نشود. به دلیل همین ملاحظات اخیر بوده که بند ۲ ماده ۲۷۰ قانون مالیات های مستقیم بیان داشته اگر مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول گردد، مقصر به موجب رأی هیات عالی انتظامی از خدمات مالیاتی برکنار و حسب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری، محکوم می شود.

۱-۳. ضرورت ها و آرمان ها

زمان در قوانین مالیاتی اهمیت بسزایی دارد؛ زیرا دولت باید برای یک سال مالی خود از محل درآمدهای مالیاتی، برنامه ریزی داشته باشد؛ بنابراین مؤدی مکلف است در ظرف مهلت قانونی مالیات خود را پرداخت نماید. همچنین مأموران مالیاتی باید نسبت به تشخیص و تعیین مالیات مؤدیان در مهلتی که قانون تعیین کرده است، اقدام نمایند. مرور زمان آرمان های گوناگون اخلاقی، اجتماعی و حقوقی را نیز دنبال می کند. از دیدگاه اخلاقی، آرمان برقراری مرور زمان جلوگیری از حس انتقام جویی در انسان ها و ترس پیاپی بزهکار از تعقیب است. به عبارت دیگر، باعث می شود انسان ها نسبت به خطای یکدیگر بخشنده باشند و روحیه بخشش را در خود باور کنند. از دیدگاه اجتماعی، مرور زمان یکی مصالح اجتماعی به شمار می آید و لازمه نظم عمومی در اجتماع است. زیرا مرور زمان مالیاتی، می تواند کارایی دستگاه مالیاتی را بالا ببرد و میزان فرار مالیاتی و تعویق وصول مالیات را کاهش دهد. همچنین این قاعده می تواند گستره تمکین مؤدیان مالیاتی را افزایش دهد. (طاهری، ۱۳۹۵: ۳۵۵)

پس از بحث در خصوص فلسفه، هدف، ضرورت و آرمان های مرور زمان در حقوق مالیاتی و اتمام بخش نخست، به سراغ مرور زمان مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه و بیان ضمانت اجرای مرور زمان مالیاتی خواهیم رفت و در ادامه به بررسی آن خواهیم پرداخت:

۲. مرور زمان مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه و ضمانت اجرای مرور زمان مالیاتی

قاعده مرور زمان در حقوق ایران، در مرحله تشخیص و به مدت پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد؛ اما این قاعده در حقوق فرانسه هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول پیش بینی شده است و مدت آن در مرحله تشخیص چهار سال و در مرحله وصول سه سال است. همچنین باتوجه به اینکه قوانین و مقررات مرور زمان در حقوق مالیاتی به مصالح اجتماعی و اقتصادی و نظم عمومی مرتبط است، مراجع قضایی نسبت به آن اهتمام ویژه ای دارند؛ بنابراین در حقوق مالیاتی ایران برای آن

ضمانت اجرا در نظر گرفته شده است. از این رو، در بخش دوم این مقاله به مرور زمان مالیاتی در نظام حقوقی ایران و فرانسه و ضمانت اجرای آن پرداخته خواهد شد.

۲-۱. مرور زمان در حقوق مالیاتی ایران

بهموجب قانون اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که دارای فعالیت اقتصادی هستند، باید در مدت زمان مشخص شده از جانب سازمان امور مالیاتی، اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم نمایند؛ سازمان هم بعد از بررسی، میزان مالیات را مشخص خواهد کرد. بحث مرور زمان در مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مورد بررسی قرار گرفته است:

الف) ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم: این ماده برای تشخیص مالیات‌هایی که اظهارنامه آن‌ها در موعد مقرر تسلیم شده است توسط ممیز مالیاتی یک سال زمان در نظر گرفته است. مبدأ مرور زمان در این حالت یک سال از تاریخ تسلیم اظهارنامه است.

پس اگر مأمور مالیاتی با گذشت یک سال از تاریخ تسلیم اظهارنامه برگ تشخیص مالیات را صادر ننماید، مالیات مشمول مرور زمان می‌گردد. **«باتوجه به عبارت «در صورتی که ظرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق‌الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می‌شود.»** از بیان قانون‌گذار و استفاده از کلمه «یا»، اینگونه استنباط می‌شود که چنانچه مأمور مالیاتی برگ تشخیص مالیات را ظرف یک سال صادر نماید ولی تا سه ماه بعد از گذشت یک سال ابلاغ نکند، مالیات مشمول مرور زمان می‌شود. این مسئله به معنای آن است که در رابطه با فعالیت‌های درآمدی آن سال مالی که ابراز نموده است در صورت صحت اطلاعات و عدم کتمان، نمی‌توان از او مالیاتی مطالبه نمود و پرونده مالیاتی آن سال مالی مختومه تلقی می‌گردد.

اما در شرایطی که مؤدی مالیاتی اظهارنامه خود را تسلیم نموده و به وسیله مرور زمان قطعی شده است و یا درحالی‌که با رسیدگی به اظهارنامه، برگ تشخیص صادر شده اعم از اینکه قطعی شده باشد یا خیر، از مؤدی کتمان درآمدی که مشمول مالیات باشد یافت شود و مالیات متعلق به آن‌ها مطالبه نشده باشد، قانون‌گذار اجازه داده است که با رعایت مقررات مندرج در ماده ۱۵۷ یعنی مرور زمان پنج ساله مالیات آن درآمد نیز دریافت شود. (بهزاد، ۱۴۰۰: ۳۷)

ب) ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم: ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم به مرور زمان مالیاتی پرداخته است. مرور زمان، قاطع اقدامات بعدی است و زمانی که مالیات مشمول مرور زمان گردد، دیگر قانون‌گذار هیچ صلاحیتی برای دستگاه مالیات‌ستانی دولت پیش‌بینی نکرده است و هیچ اقدامی نمی‌توان انجام داد.

مطابق ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم، اگر مؤدی مالیاتی اظهارنامه خود را در مدت زمان مقرر شده به سازمان امور مالیاتی تسلیم نکند، بعد از گذشت پنج سال از تاریخ زمان پرداخت مالیات، این پرونده مشمول مرور زمان قرار می‌گیرد و سازمان مذکور دیگر نمی‌تواند مالیات را مطالبه و وصول نماید.

^۱ ممیز مالیاتی مکلف است اظهارنامه مودیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضاء مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتی که ظرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق‌الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند اظهارنامه مودی قطعی تلقی می‌شود. هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد معلوم شود مودی درآمد یا فعالیت‌های انتفاعی کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد فقط مالیات بر درآمد آن فعالیت‌ها با رعایت ماده ۱۵۷ این قانون قابل مطالبه خواهد بود. در این حالت و همچنین در مواردی که اظهارنامه مودی به علت عدم رسیدگی، قطعی تلقی می‌گردد سرممیز مالیاتی بایستی یک نسخه از برگ تشخیص صادر به انضمام گزارش توجیهی مربوط را ظرف ده روز از تاریخ صدور جهت رسیدگی تشخیص به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید.

به عبارت دیگر، مرور زمان مالیاتی گذشت مدت زمانی است که پس از آن، سازمان امور مالیاتی دیگر نمی تواند اقدام به اخذ مالیات از مؤدی مالیاتی نماید و یا اینکه پرونده مورد نظر را مجدداً بررسی کند. در واقع مرور زمان مالیاتی مدت زمانی می باشد که پس از سپری شدن آن مسئله حقوقی، اثر قانونی خود را از دست می دهد.

از ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم پیدا است که قانون گذار مرور زمان مالیاتی را ۱۱ ساله ساقط حق دانسته است یعنی حق مطالبه را سلب کرده است. بر اساس این ماده دیگر ضرورتی ندارد مؤدی به حصول مرور زمان استناد کند تا حق مطالبه از میان برود، بلکه بدون آن هم حق مرجع مالیاتی برای مطالبه مالیات، منتفی می گردد.

ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم، فقط حکم مرور زمان مالیات بر درآمد را مطرح نموده است؛ لذا ما نمی توانیم حکم مالیات بر درآمد را به مالیات بر دارایی تعمیم دهیم. در هیچ کدام از مواد قانون مالیات های مستقیم نیز به مرور زمان مالیات بر دارایی اعم از ارث و حق تمبر اشاره نشده است، به همین دلیل مالیات بر ارث و حق تمبر مشمول مرور زمان نمی شود. بنابراین با توجه به مطالبی که در بند فوق مطرح شد، اصل بر عدم مرور زمان نسبت به مالیات بر دارایی بوده است و مرور زمان در این خصوص جریان ندارد. مرور زمان مالیات در ایران منحصراً در دو ماده ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم ذکر شده است. در هر دو ماده مرور زمان با توجه به شرط عدم صدور برگ تشخیص و ابلاغ تردیدی باقی نمی ماند که فقط برای مرحله تشخیص مالیات پیش بینی شده است. لذا اگر مالیات مؤدی تشخیص داده شود دیگر محدودیت زمانی خاصی برای وصول آن وجود نخواهد داشت؛ اما بهتر آن بود که قانون گذار برای مرحله وصول نیز مرور زمان پیش بینی می نمود زیرا علاوه بر آن که دستگاه مالیاتی مکلف است مالیات را وصول کند و در انجام وظیفه خود کوتاهی ننماید در مقابل نباید حقوق مؤدی نادیده گرفته شود و نسبت وی با وصول مالیات مبهم باقی بماند. در حالی که با عدم پیش بینی مرور زمان و وصول مالیات، موعدی جهت پایان مهلت دستگاه مالیات ستانی برای وصول مالیات وجود ندارد مگر اینکه قانون خود صراحتاً مطالبات مربوط را غیر قابل مطالبه یا مشمول بخشودگی بشناسد، مانند آنچه در ماده ۱۳۰ و ۱۷۴ قانون مالیات های مستقیم ذکر شده است. علاوه بر موارد فوق اشکالاتی در عدم پیش بینی مرور زمان مالیاتی در مرحله وصول به نظر می رسد. اولین اشکال اینکه مؤدیان بد حساب با ادارات امور مالیاتی به جهت تشخیص مالیات همکاری لازم را انجام نمی دهند تا با استفاده از ظرفیت قانونی مرور زمان یا با پنهان کاری، حساب سازی و دادن اطلاعات نادرست موجبات اطاله رسیدگی و فرار مالیاتی خود را فراهم کنند که با توجه به حجم کار دستگاه مالیاتی امر بعیدی نیست. به تبع این موضوع اعتماد که بزرگ ترین سرمایه مشترک بین سازمان مالیاتی و مؤدیان است، از بین می رود زیرا دستگاه مالیاتی مؤدی را همواره در صدد کتمان واقعیت می انگارد و مؤدی نیز دستگاه مالیاتی را به زیاده طلبی متهم می کند. دیگر اشکالی که از عدم پیش بینی مرور زمان مالیاتی در مرحله وصول ممکن است ایجاد گردد جریمه های مالیاتی هستند؛ به عنوان مثال ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم که جریمه تأخیر در پرداخت مالیات را ماهیانه دو و نیم درصد مالیات در نظر گرفته است. اگر این جریمه ها هر ماه لحاظ شود و بین تشخیص تا وصول مالیات وقفه ای طولانی بیافتد، ماهانه به میزان این جریمه ها اضافه می شود و با انباشته شدن این جریمه ها و اصل مالیات باعث ایجاد مبلغ هنگفتی گردد که صورتی نامطلوب و غیر معقول به همراه داشته باشد. (چکاد، ۱۳۸۵: ۶۳)

حال سوالی که در اینجا مطرح می شود این است که آیا تحت شمول مرور زمان ملحوظ شدن مطابق قاعده است و یا بر خلاف قاعده؟

به عبارت دیگر اگر درباره یک موضوع تردید کنیم که مرور زمان حاصل شده و یا خیر باید آن مورد را مرور شده بدانیم و یا باید نسبت به آن مالیات بنویسیم و مرور ندانیم؟ به نظر می رسد که اصل بر عدم مرور است.

به تعبیر دیگر اگر جایی تردید شد که مالیاتی مشمول مرور زمان شده یا خیر، باید اصل را بر عدم مرور شدن بگذاریم زیرا حق پس از تحقق و تنجیز، تا زمانی که به یکی از طرق قانونی ساقط نشود، باقی است و تمامی آثار آن نیز به نفع دارنده آن مترتب است. علاوه بر آن فقهای شیعه مرور زمان را غیر مشروع می دانند. به موجب اصل عدم، در صورت تردید در امری یا انصاف آن به صفتی

اصل عدم وجود آن امر یا انصاف آن به آن صفت است. بنابراین جا دارد هر جا نسبت به مرور شدن تردید داشته باشیم بنا را بر عدم مرور شدن بگذاریم.

همچنین، تفاوت‌هایی میان مرور زمان با مهلت قانونی وجود دارد. در نظام حقوقی ما، حق تا زمانی باقی می‌ماند که به یکی از طرق قانونی ساقط شود و تا زمانی که این سقوط حق صورت نگیرد، آثار آن باقی می‌ماند و ذی‌حق یا قائم مقام او، می‌تواند حق خود را مطالبه کند. با وجود این، قانون‌گذار در موارد استثنائی می‌تواند بنا به مصالحی، مطالبه قانونی حق را به مهلت معینی محدود کند؛ به‌گونه‌ای که اگر در آن مدت به مراجع مربوطه مراجعه نشود، مطالبه حق بعد از مدت مذکور، مسموع نیست. به مدتی که بعد از آن امکان مطالبه حق وجود ندارد، مهلت قانونی گفته می‌شود. اما مرور زمان به مدتی گفته می‌شود که پس از اتمام آن، دعوا شنیده نخواهد شد. مرور زمان را مشمول حقوق طبیعی دانسته‌اند؛ بدین معنا که اگرچه بعد از مرور زمان، صاحب حق نمی‌تواند آن را مطالبه کند و اگر بدهکار بر اثر اشتباه دین خود را پرداخت کرد، حق استرداد آن را ندارد.

۲-۲. مرور زمان مالیاتی در فرانسه

در حقوق مالیاتی فرانسه، مرور زمان به رسمیت شناخته شده است. در نظام حقوقی کشور فرانسه، مرور زمان مالیاتی هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول مورد پذیرش قرار گرفته است.

البته مدت مرور زمان مالیاتی در مرحله تشخیص و وصول، در حقوق فرانسه با هم متفاوت است. مدت مرور زمان مالیاتی در مرحله تشخیص مالیات، چهار سال و در مرحله وصول مالیات سه سال است.

در قانون فرانسه مرور زمان یکی از مسقطات حق و از موجبات سقوط تعهد به‌شمار می‌آید به همین دلیل نیز در قانون مدنی به آن پرداخته شده است.

قانون مدنی فرانسه مرور زمان را این‌گونه تعریف کرده است: «مرور زمان وسیله تملک و یا براءت ذمه است بر اثر گذشتن مدتی و با شرایطی که قانون معین می‌کند.» (عشق‌پور و عباسی، ۱۴۰۱، ص ۹۵)

همچنین در قانون آیین دادرسی کیفری فرانسه نیز به مرور زمان اشاره شده است و در این قانون آمده است: «دعای خصوصی ممکن است به‌واسطه مرور زمان متوقف شوند. در این صورت، دعوا بر اساس قواعد حقوق مدنی مشمول مرور زمان می‌شود. مرور زمان دعوی عمومی در اکثر مواقع کوتاه‌تر است و چنانچه دعوی عمومی مشمول مرور زمان شود، امکان شروع دعوی خصوصی به روش کیفری از بزه‌دیده سلب می‌شود و در نتیجه دعوی خصوصی بعد از این تنها از طریق حقوقی قابل اجرا است.» (طاهری، ۱۳۹۵: ۳۶۲)

بنابراین همان‌طور که گفته شد مرور زمان در قوانین فرانسه به رسمیت شناخته شده و کشور ایران نیز این نهاد را از حقوق فرانسه اقتباس کرده است.

۲-۳. ضمانت اجرای مرور زمان مالیاتی

از آنجایی که قوانین و مقررات مرور زمان به مصالح اجتماعی و اقتصادی و نظم عمومی مرتبط است، مراجع قضایی نمی‌توانند به آن بی‌اعتنا باشند و خلاف آن عمل نکنند. بنابراین، در حقوق مالیاتی ایران دو نوع ضمانت اجرا برای مرور زمان مالیاتی در بند ۲ ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم در نظر گرفته شده است:

الف) جهت پاسداری از حقوق مالیاتی دولت

در ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم، مجازات شخصی که بر اثر مسامحه و غفلت، مالیات را مرور نموده است، تبیین شده است. قانون مالیات‌های مستقیم در بند ۲ ماده ۲۷۰، ضمانت اجرای خاصی نیز برای این امر تعیین کرده است. به موجب آن، اگر مأموران

مالیاتی خارج از مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم، مطالبه مالیات نمایند و مالیات‌ها مشمول مرور زمان یا غیرقابل و صول گردند، به موجب رأی هیأت‌های انتظامی، از خدمات مالیاتی برکنار و حسب مورد به مجازات متنا سب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهند شد. همچنین مأموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیأت رسیدگی به تخلفات اداری به انفسال از خدمات دولت از یک الی چهار سال محکوم می شوند و در مواردی که با دادن گزارش خلاف واقع در امر مالیاتی تعدماً و سایل تعقیب مؤدیانی را که بی‌تقصیرانه فراهم سازند به موجب حکم دادگاه‌های دادگستری به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم می‌شوند. دادگاه‌ها خارج از نوبت به این جرایم رسیدگی خواهند نمود. بنابراین تخلف از مقررات مربوط به مرور زمان جرم است و برای آن مجازات حبس پیش‌بینی شده است. (چکاد، ۱۳۸۵: ۳۷)

بنابراین، این ضمانت اجرا نسبت به مأموران مالیاتی است که بر اثر مسامحه و غفلت آنان مالیات مؤدیان مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیرقابل و صول شده است؛ البته جز در مورد اظهارنامه‌هایی که در اجرای ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم رسیدگی به آن‌ها الزامی نیست.

لازم به ذکر است، در این خصوص برای مأمور مالیاتی متخلف، مسئولیت مدنی و کیفری نیز پیش‌بینی شده است و نسبت به زیان وارده به دولت به میزانی که شورای عالی مالیاتی تشخیص دهد، مسئولیت مدنی دارد و در دادگاه‌های حقوقی دادگستری به این عنوان دعوای جبران ضرر و زیان اقامه خواهد شد. مسئولیت کیفری مأمور مالیاتی درباره مرور زمان شدن مالیات، به عنصر روانی تخلف یعنی وجود سوء نیت وی وابسته است. بنابراین به لحاظ کیفری نیز قابل تعقیب است. البته ماده ۲۷۷ نیز بدون اینکه واژه مرور زمان را مورد استفاده قرار دهد، حکمی را در این زمینه مقرر نموده و بیان داشته است که مرتکبین جرائم مالیاتی مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضایی می‌باشند. (ب) نسبت به حقوق مؤدی مالیاتی

شمول مرور زمان مالیاتی باعث ایجاد حق برای مؤدیان مالیاتی می‌شود. به گونه‌ای که مأمور مالیاتی نمی‌تواند پس از انقضای مهلت مرور زمان به تشخیص، تعیین و مطالبه مالیاتی از مؤدی اقدام نماید. در صورت مطالبه مالیات در خارج از مهلت مرور زمان، مأمور مالیاتی مسئولیت‌های قانونی یاد شده، اداری انتظامی مدنی و کیفری را خواهد داشت.

در واقع با حدوث مرور زمان مالیاتی، حق دولت در تشخیص، تعیین، وصول و مطالبه مالیات ساقط می‌گردد که به آن "مرور زمان اسقاط حق" گویند و برای مودی مالیاتی در نقطه روبه‌روی اسقاط حق مالیاتی دولت، حق عدم پرداخت مالیات ایجاد می‌شود که به آن "مرور زمان ایجاد حق" گویند. در این گونه موارد چون از دیدگاه حقوقی استناد به مرور زمان و حق عدم پرداخت مالیات به استناد آن ایجاد شده است و از آن جا که ماهیت حقوقی حق را پیدا می‌کند، بنابراین مؤدی می‌تواند به میل خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و مالیات مرور زمان شده‌اش را پرداخت کند.

در این گونه موارد که به‌ندرت صورت واقعیت به خود می‌گیرد، اما فرض حقوقی محالی نمی‌باشد، پس از استقرار مرور زمان مالیاتی مؤدی به‌عنوان صاحب حق از حق بر عدم پرداخت مالیات و ایراد مرور زمان چشم‌پوشی می‌کند که به آن، اسقاط مرور زمان گویند. پیامد حقوقی اسقاط مرور زمان از جانب مؤدی مالیاتی، سقوط مسئولیت مدنی مأمور مالیاتی است، زیرا با فرض پرداخت مالیاتی که مرور زمان شده است، از سوی مؤدی، خسارت وارده به حقوق مالیاتی دولت جبران می‌شود، به همین دلیل مسئولیت مدنی مالیاتی منتفی تلقی می‌گردد. بنابراین اقامه دعوی مسئولیت مدنی از سوی دادستان انتظامی مالیاتی علیه مأمور مالیاتی متخلف، موضوعیت خود را از دست می‌دهد.

نتیجه و پیشنهاد

هر امری در طول سالیان متمادی مشمول مرور زمان شده و دارای عمری است. قانون و مجازات نیز از این قاعده نمی‌توانند مستثنی گردد. مرور زمان در قانون یک امر اجتناب‌ناپذیر و پذیرفته شده است زیرا برخی از آراء و قوانین یک عمر مفید دارند که طی آن می‌بایست هدف مدنظر را که همان تمرکز قانون و مجازات و برقراری نظم در جامعه است به وقوع برسانند.

حقوق مالیاتی یکی از حوزه‌های حقوقی است که در زمینه تعیین قواعد حاکم بر نظام مالیاتی و تحصیل مالیات از اشخاص حقیقی و حقوقی فعالیت می‌کند. یکی از مفاهیم مهم در حقوق مالیاتی، قاعده مرور زمان است که نقش اساسی در تعیین میزان و زمان پرداخت مالیات دارد. قاعده مرور زمان یکی از اصول اساسی در حقوق مالیاتی است که تعیین می‌کند چگونه و در چه زمانی مالیات باید پرداخت شود. این اصل به تعیین زمان پرداخت مالیات بر اساس دوره زمانی مشخص می‌پردازد و از حیث حفظ عدالت و تعادل در تحصیل مالیات‌ها اهمیت دارد.

بر طبق قوانین مالیاتی مرور زمان تعریف خاص خود را دارد. مرور زمان مالیاتی قاعده‌ای است که به منظور تعیین و وصول هرچه بهتر مالیات در قوانین مالیاتی نظام‌های حقوقی مختلف طرح شده است.

مرور زمان بحثی است که با نظم عمومی ارتباط دارد. از این رو کشورهای مختلف سعی کرده‌اند در قوانین مالیاتی خود، هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول مالیات، آن را مورد توجه قرار دهند. در نظام مالیاتی ایران، قاعده مرور زمان از حقوق فرانسه اقتباس شده است.

10

در نظام حقوقی ما، مرور زمان در مرحله تشخیص وجود دارد؛ اما در مرحله وصول پیش‌بینی نشده است. اما در نظام حقوقی فرانسه، مرور زمان هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول پیش‌بینی شده است.

عدم پیش‌بینی این قاعده در مرحله وصول مالیات در قوانین مالیاتی ایران خلأ بزرگی است که می‌تواند چالش‌های بسیاری را در مسیر وصول مالیات و نظام مالیاتی ایران ایجاد کند.

در نهایت پیشنهادی که نگارنده به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی مطرح می‌کند این است که مدت مرور زمان در مرحله تشخیص مالیات افزایش یابد؛ زیرا محدودیت مرور زمان در این خصوص منجر به شتاب‌زدگی، قضاوت‌های عجولانه و استفاده بیش از حد از روش تشخیص علی‌الرأس خواهد شد که در نتیجه منجر به ضعف نظام مالیات ستانی می‌شود. همچنین درج این قاعده در مرحله وصول مالیات، می‌تواند مؤثر واقع شود؛ زیرا عدم پیش‌بینی مرور زمان در مرحله وصول، می‌تواند منجر به بی‌تفاوتی و ساده‌انگاری در عملکرد مأموران وصول گردد.

منابع

الف) کتب

۱) طاهری، میرمحسن، آیین دادرسی مالیاتی پاره دوم، چاپ اول، تهران: شهر دانش، ۱۳۹۴.

۲) ملابیگی، غلامرضا و حیسین عبداللهی، حقوق مالیاتی (با رویکرد تحلیلی-کاربردی)، چاپ دوم، تهران: جنگل، ۱۴۰۱.

ب) مقالات

۳) بهادری جهرمی، علی و دیگران، «مرور زمان مالیاتی در پرتو آراء دیوان عدالت اداری»، کنفرانس ملی دستاوردهای نوین جهان در تعلیم و تربیت، روانشناسی، حقوق و مطالعات فرهنگی-اجتماعی، ۱۳۹۷.

۴) چکاد، برزو، «مرور زمان مالیاتی و مطالبات قدیمی»، فصلنامه مالیات، سال چهاردهم، شماره چهل و یکم، تابستان ۱۳۸۵.

۵) رستمی، ولی و ایزدی، سلمان، «قلمرو قوانین مالیاتی در زمان»، فصلنامه پژوهش حقوق، شماره سی و ششم، بهار ۱۳۹۱.



۶) عشق پور، منصور و عباسی، محمدرضا، «ماهیت مرور زمان مالیاتی و تحلیل چند پرسش درباره انقطاع آن»، پژوهشنامه مالیات، شماره پنجاه و چهار، تابستان ۱۴۰۱.

پ) پایان نامه ها

۷) ایزدی، سلمان، اجرای قوانین مالیاتی در زمان و مکان، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۹۰.

۸) بهزاد، علی، بررسی حقوقی اصول و پیامدهای مرور زمان مالیاتی در نظام حقوقی ایران و ایالات متحده آمریکا، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام صادق، ۱۴۰۰.