

سقوط دین مالیاتی

ولی رستمی^۱

دانشیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران،

vali.rostami@yahoo.com ، vrostami@ut.ac.ir

مقصود عبادی بشیر

دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران و مربی

دانشگاه پیام نور

چکیده

بعد از مرحله تشخیص و ابلاغ برگ قطعی، مالیات به عنوان دینی بر عهده مودی مالیاتی مستقر می‌شود و وی باید ظرف مهلت قانونی تعیین شده نسبت به پرداخت آن اقدام نماید. پرداخت مالیات سبب اصلی سقوط دین مالیاتی است. پرداخت مالیات مسائلی را پیرامون خود در خصوص زمان، مکان، شکل و شیوه پرداخت مطرح می‌کند که در این نوشتار به آن‌ها اشاره خواهد شد. در کنار پرداخت اسباب دیگری نیز وجود دارند که می‌توانند موجبات برائت ذمه مودی را فراهم نمایند بدون این که پرداختی صورت گرفته باشد. در این مقاله به بررسی علل و شرایط سقوط دین مالیاتی خواهیم پرداخت.

کلید واژه‌ها: دین، مالیات، برائت، پرداخت، مرور زمان، تهاتر، بخشودگی

۱- مقدمه

در حقوق تعهدات دو بحث عمده در خصوص هر دین و تعهدی مطرح می‌گردد. اول بحث مربوط به نحوه ایجاد و تولد دین و تعهد است و از این رهگذر است که از تشکیل انواع قراردادها و یا سایر علل قهری ایجاد مسئولیت بحث می‌شود و علل ایجاد دین یا تعهد به این وسیله روشن می‌گردد. در مرحله دوم به بحث از سقوط دین و رها سازی ذمه متعهد از دین پرداخته می‌شود و در این مرحله است که از علل سقوط دین بحث می‌شود. ماده ۲۶۴ قانون مدنی نیز به شمارش این علل پرداخته است و حقوق دانان به شرح و تفصیل آن پرداخته‌اند.

در حقوق مالی و مالیاتی نیز محور اصلی بحث دین مالیاتی است. این دین قطعاً دارای مجموعه‌ای از علل ایجادی است و در اثر عواملی نیز از بین می‌رود. قسمت نخست بحث یعنی چگونگی ایجاد دین مالیاتی به تفصیل در کتب مالیه عمومی مورد بحث قرار می‌گیرد ولی قسمت دوم یعنی سقوط دین مالیاتی آن طور که باید مورد توجه واقع نمی‌شود.

در این مقاله قصد داریم علل سقوط دین مالیاتی یا چگونگی تحصیل برائت ذمه برای مودی مالیاتی را مورد بحث قرار دهیم. فصل اول بحث را به ایفای تعهد یا پرداخت دین که اصلی‌ترین علت سقوط دین مالیاتی است اختصاص می‌دهیم و در فصل دوم نیز سایر علل را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

علل سقوط دین مالیاتی را می‌توان در دو دسته مورد مطالعه قرار داد: اول طریقه عادی و طبیعی آن که پرداخت است. دوم سایر طرق در کنار پرداخت.

۲- پرداخت دین مالیاتی

ایفای دین طبیعی‌ترین راه سقوط آن دین است. اصولاً هدف هر تعهد و دینی اجرای مفاد آن است. در این میان هدف دین مالیاتی نیز پرداخت مبلغ مربوط به آن است که اصلی‌ترین راه سقوط دین مستقر در ذمه مودی است. پرداخت مالیات به مانند ایفای هر تعهد دیگر می‌تواند به صورت اختیاری یا اجباری باشد که در مباحث آتی به شرح آن خواهیم پرداخت.

۲-۱- ایفای اختیاری

چنان‌که مودی به اختیار و با رضای خویش دین مالیاتی را در مهلت مقرر پرداخت نماید با ایفای اختیاری مواجه هستیم. اجرای اختیاری خود مسائلی را در خصوص شیوه پرداخت، زمان و مکان مطرح می‌کند که ذیلاً بدان خواهیم پرداخت.

۲-۱-۱- شیوه پرداخت

بر عکس تعهدات خصوصی که از تنوع موضوعی برخوردارند و می‌توانند شامل پرداخت وجه نقد، تسلیم مال، انتقال مالکیت، انجام عمل، ترک عمل باشند، دین مالیاتی صرفاً به صورت پرداخت وجه نقد است. در سابق زمان‌هایی بوده است که پرداخت مالیات با تسلیم کالا بوده است. مثلاً کشاورزان قسمتی از محصول تولیدی خویش را به عنوان خراج یا مالیات به دولت تسلیم می‌کردند. در ایران نیز تا قبل از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ قسمتی از مالیات املاک مزروعی به صورت جنسی دریافت می‌شده است. (پیرنیا، ۱۳۴۸، ص ۸۸)

دریافت مالیات جنسی مشکلات بسیاری دارد اول این‌که باید تقویم و ارزیابی شوند و این امر چندان آسان نیست و مستلزم دخالت کارشناسی است که به نوبه خود منجر به افزایش هزینه وصول مالیات می‌شود به‌علاوه همواره باعث اختلاف و اعتراض می‌شود. از طرف دیگر وصول جنسی مالیات مسأله جمع‌آوری، نگهداری و فروش آن کالا را مطرح می‌کند که بسیار پرهزینه است. نهایتاً دولت‌های جدید به پول احتیاج بیشتری نسبت به اجناس دارند لذا امروزه همه دول ترجیح داده‌اند مالیات را به صورت وجه نقد وصول نمایند.

در حقوق ایران نیز اصل وصول نقدی مالیات پذیرفته شده است و همه مؤدیان ملزم به پرداخت مالیات به صورت وجه نقد می‌باشند در این راستا ماده ۱۶۴ق.م.م سازمان امور مالیاتی را مکلف کرده است که به منظور تسهیل در پرداخت مالیات و تقلیل موارد مراجعه به ادارات امور مالیاتی حساب مخصوصی از طریق بانک مرکزی در بانک ملی ایران افتتاح نماید تا مؤدیان بتوانند مستقیماً به شعب یا باجه‌های این بانک مراجعه و مالیات‌های خود را به حساب مزبور پرداخت نمایند اما استثنائاً در چند مورد پرداخت جنسی پذیرفته شده است :

الف) برابر ماده ۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم " سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورتی که جزء ماترک وجوه نقد موجود نباشد به تقاضای کتبی وراثت معادل مالیات متعلق، مالی را اعم از منقول یا غیر منقول از ماترک با توافق وراثت انتخاب و به قیمتی که مبنای محاسبه مالیات بر ارث قرار گرفته است به جای مالیات قبول کند. " بنابراین با جمع شرایط مقرر در این ماده یعنی فقدان وجه نقد در میان ماترک و توافق مودی و سازمان امور مالیاتی ممکن است پرداخت مالیات به صورت جنسی باشد.

ب) برابر ماده ۲۱۵ قانون مالیات مستقیم در مورد اموال غیر منقول توقیف شده در صورتی که پس از دو نوبت آگهی که نوبت دوم آن بدون حداقل قیمت آگهی می‌شود خریداری برای آن پیدا نشود سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مطابق ارزیابی کارشناسان رسمی دادگستری معادل کل بدهی مودی به علاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف تملک و بهای آن را به حساب مودی منظور نماید. بدین ترتیب ملاحظه می‌گردد در شرایطی که مال توقیف شده خریداری نداشته باشد همان مال به عنوان موضوع مالیات به حساب دولت منتقل می‌گردد.

یکی از مسائلی که در حوزه حقوق تعهدات مطرح آن است که دین قابل تجزیه نیست. یعنی بدهکار نمی‌تواند دین را تجزیه کرده و قسمتی را پرداخت و قسمت دیگر را به زمان دیگر محول نماید بلکه باید کل دین را در یک زمان پرداخت نماید. از این قاعده تحت عنوان وحدت یا تجزیه ناپذیری دین یاد می‌شود. در حقوق ایران نیز ماده ۲۷۷ قانون مدنی با عبارت " متعهد نمی‌تواند متعهدله را مجبور به قبول قسمتی از موضوع تعهد نماید" این قاعده را پذیرفته است اما در حوزه حقوق مالیاتی این امر پذیرفته نشده و به مودی مالیاتی اجازه تجزیه دین خویش را داده است یا بعضاً وی را مکلف به این امر نموده است چنان‌که در خصوص برخی مالیات‌ها طی مواد ۲۸ و ۱۰۴ ق. م. م. تکلیف پرداخت علی الحساب پیش بینی شده و همین امر منجر به تجزیه دین می‌شود. همچنین برابر تبصره یک ماده ۲۴۷ قانون مزبور چنان‌که مودی به مالیات تعیین شده از طرف اداره امور مالیاتی متعرض باشد آن قسمت از مالیات را که نسبت به آن اظهار نامه داده یا قبول کرده را باید پرداخت نماید.

علت پذیرش قاعده عدم امکان تجزیه دین در حقوق خصوصی تأمین منافع متعهدله و احترام به قراردادها است ولی در حقوق مالیاتی تأمین منافع عمومی مستلزم

قبول تجزیه دین است و هر بخش که قابل وصول گشت باید از طرف اداره مالیاتی پذیرفته شود و نباید به انتظار وصول کل دین از وصول بخشی از آن صرف نظر کرد. در نهایت در خصوص شکل و شیوه وصول این مسأله مطرح است که آیا پرداخت دین و ایفای تعهد از جانب شخص ثالث یا غیر مدیون نیز میسر است؟ در حقوق تعهدات ماده ۲۶۷ قانون مدنی با عبارت " ایفاء دین از جانب غیرمدیون هم جایز است... " این امر را به صراحت پذیرفته شده است. بنابراین دین تجاری یا مدنی می‌تواند از جانب شخص ثالث پرداخت یا ایفاء شود به شرط آن‌که تعهد جنبه شخصی نداشته باشد و مباشرت متعهد در انجام تعهد شرط نشده باشد. اما در حقوق مالیاتی چگونه؟ آیا این قاعده که در ماده ۲۶۷ ق. م مقرر شده می‌تواند در این حوزه نیز اجرا شود؟ در پاسخ باید گفت که در حوزه حقوق مالیاتی خود مقنن گاه به پرداخت دین مالیاتی از طرف شخص ثالث اجازه داده است. چنان‌که در خصوص اشخاصی که تحت اختیار اشخاص دیگر کار می‌کنند، کارفرمایان به موجب قانون موظف هستند مالیات بر درآمد افراد تحت امر خود را کسر و به حساب دولت واریز نمایند. در این خصوص ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد:

" پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف اند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده ۸۵ این قانون محاسبه و کسر و ظرف سی روز... به اداره امور مالیاتی محل پرداخت [کنند]. "

امتناع از انجام این امر خود منجر به مسئولیت تضامنی کارفرما نیز می‌گردد و نه تنها باید مالیات کسر نشده را پرداخت نماید بلکه مشمول جریمه نیز خواهد شد و برحسب مورد مجازات اداری یا حبس برای مستنکف را به همراه خواهد داشت. (ماده ۱۹۹ و تبصره ۱ و ۲) بدین ترتیب این نوع از دخالت شخص ثالث در پرداخت مالیات حالت اجباری دارد و به حکم قانون است و توافق خلاف آن نیز میسر نیست و مسئولیت کارفرما به هیچ وجه از بین نمی‌رود.

اما مسأله‌ای که در این خصوص مطرح است آن است که آیا در مورد سایر انواع مالیات‌ها به غیر از مالیات بر درآمد ناشی از کار برای غیر، این امکان وجود دارد که مودی با شخص ثالث توافق نماید و پرداخت مالیات را بر دوش وی قرار دهد؟ در پاسخ باید گفت که اگر هدف توافق این باشد که دین مالیاتی از ذمه مودی خارج و بر ذمه

شخص ثالث قرارگیرد قطعاً این امر به علت مغایرت با قوانین امری مالیاتی صحیح و معتبر نیست ولی اگر هدف توافق آن باشد که دین در ذمه خود مودی باقی بماند و در عین حال شخص ثالث نیز موظف به پرداخت آن باشد، به نظر می‌رسد این توافق صحیح و الزام آور است. زیرا ضرری به نفع مالیاتی دولت نمی‌رساند و حتی امکان وصول آن را نیز تقویت می‌نماید. از طرف دیگر دخالت و مداخلت مستقیم مودی مالیاتی در پرداخت مالیات نیز شرط نمی‌باشد بلکه صرف وصول آن از مودی یا از حساب او کافی است. ماده ۱۸۲ نیز در همین زمینه مقرر می‌دارد: "... هر کس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد کرده یا ضمانت کرده باشد... در حکم مودی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها با آنان رفتار خواهد شد." هم‌چنین نظر به ماده ۱۶۲ همین قانون مسئولیت چنین اشخاصی تضامنی است.

۱-۱-۲- زمان پرداخت

طرح مالیات دارای دو مرحله است: تشخیص مالیات و وصول آن. با توجه به مراحل فوق سه زمان در قوانین مالیاتی برای پرداخت مالیات پیش بینی شده است:

الف) پرداخت حین تشخیص

در برخی از مالیات‌ها فاصله‌ای بین مرحله تشخیص مالیات و وصول آن وجود ندارد و مالیات به محض تشخیص وصول می‌گردد. (پروتا، ۱۳۶۷، ص ۴۵) مثلاً در خصوص عوارض و حقوق گمرکی وضع بدین گونه است و به محض ورود کالا به کشور عوارض آن وصول می‌گردد و دولت منتظر فروش و کسب درآمد برای وارد کننده کالا نمی‌گردد. یا در خصوص تمبر مالیاتی نیز فاصله‌ای بین مرحله تشخیص و وصول مالیات نیست و هر زمان که به ابطال تمبر مالیاتی برای سندی ضرورت پیدا شود و به عبارتی مالیات تشخیص داده شود همان زمان مالیات وصول می‌گردد. برابر ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز مودیان موظف شده‌اند مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق محاسبه و از طرف دیگر وصول نمایند.

اصولاً نیز اصل بر حال بودن دین است لذا هر مالیاتی به محض تشخیص و قطعی شدن باید پرداخت گردد مگر این‌که قانون مهلتی را برای مودی پیش بینی کرده باشد.

(همان، ص ۴۹)

ب) پرداخت پیش از تشخیص

گاهی پیش می‌آید که قبل از تشخیص مالیات قطعی شخص، به موجب قانون مبلغی به عنوان علی الحساب یا پیش پرداخت از مودی وصول می‌گردد. در این وضعیت‌ها وصول مالیات بر تشخیص آن سبقت می‌گیرد. چنان‌که وکلای دادگستری مکلفند به صورت علی الحساب پنج درصد از حق الوکاله را به عنوان مالیات به صورت ابطال تمبر به حساب دولت واریز نمایند. (ماده ۱۰۳) این شیوه پرداخت دارای این ایراد است که در مقایسه با سایر مشاغل این افراد را از استفاده از دارایی خود تا پایان سال مالی محروم می‌کند (kivinc, 2005, p26)

در کنار پرداخت‌های علی الحساب برابر ماده ۱۶۶ ق. م. م سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند قبوض پیش پرداخت را تهیه و برای استفاده مؤدیان عرضه نماید. قبوض مزبور با نام و غیر قابل انتقال بوده و موقع واریز مالیات مودی مبلغ پیش پرداخت، به اضافه دو درصد آن به ازای هر سه ماه زود پرداخت از بدهی مالیاتی مربوط کسر خواهد و نیز برابر ماده ۱۶۳ همین قانون سازمان امور مالیاتی می‌تواند در خصوص اشخاصی که حین تحصیل درآمد مالیاتشان کسر نمی‌گردد مبلغی را به عنوان علی الحساب در طول سال معین نماید و مودی مکلف به پرداخت است. (رستمی، ۱۳۹۰، ص ۱۵۵)

ج) پرداخت پس از تشخیص

طریقه عادی پرداخت مالیات این است که اصل مالیات توسط دستگاه مالیاتی تشخیص می‌گردد و پس از آن پرداخت به صورت فوری انجام می‌گردد. با این حال معمولاً قوانین مالیاتی پس از تشخیص مالیات مهلتی را جهت پرداخت مالیات به مؤدیان می‌دهند چنان‌که ماده ۲۱۰ به مودی ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی تشخیص مالیات، فرصت پرداخت داده است.

در کنار این، ممکن است مودی مالیاتی بنا به دلایلی قادر به پرداخت در این مهلت زمانی نباشد لذا در برخی از کشورها مسأله تقسیط دین مالیاتی تحت شرایطی پذیرفته شده است. بدین ترتیب که باید درخواستی از مودی جهت تقسیط دین مالیاتی به مقام مالیاتی داده شود و مقام مالیاتی ضمن بررسی وضعیت مودی با اخذ تأمین و برقراری نرخ سودی برای تاخیر با قسط بندی موافقت نماید. (yurtsever, 2010, p39) در حقوق ایران نیز تقسیط دین مالیاتی تحت شرایطی مورد قبول قرار گرفته است چنان‌که ماده

۴۰ قانون مالیات‌های مستقیم اجازه داده در صورتی که مضمولان مالیات بر ارث قادر به پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات خود نباشند سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند با اخذ تضمین معتبر قرار تقسیط آن را تا سه سال بدهد و ماده ۱۶۵ همین قانون نیز امکان تقسیط دین مالیاتی را در شرایط حوادث غیر مترقبه و فورس ماژور پیش‌بینی نموده است. همچنین در مواد ۴۲ و ۱۶۷ این قانون برای مودیان امکان درخواست تقسیط دین مالیاتی پیش‌بینی شده است.

۱-۱-۳- مکان پرداخت

برابر ماده ۱۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم مؤدیان مالیاتی می‌توانند اظهارنامه‌های مالیاتی را با اخذ رسید به اداره امور مالیاتی محل سکونت خود تسلیم نمایند و این اداره ظرف سه روز آن را به اداره مالیاتی مربوطه ارسال خواهد نمود. به نظر می‌رسد اداره مالیاتی صالح نیز اداره‌ای است که محل اقامتگاه شخص مودی در آن محل است و اقامتگاه نیز مرکز اصلی انجام امور شخصی است که منجر به ایجاد درآمد مشمول مالیات شده است. پس اصولاً اظهارنامه مالیاتی باید در محل اقامتگاه شخص تسلیم اداره مالیاتی می‌شد ولی جهت تسهیل امر برای مؤدیان، مقنن مراجعه به محل سکونت را تجویز نموده است. اما این امر گذشته از ناهماهنگی با سایر بخش‌های حقوقی که اقامتگاه را ملاک دانسته‌اند در خصوص اشخاص حقوقی که تبعاً فاقد محل سکونت هستند قابل اجرا نیست لذا باید در خصوص این اشخاص اقامتگاه را به عنوان محل تحویل اظهارنامه مالیاتی در نظر گرفت.

به نظر می‌رسد محل سکونت مودی موضوعیت نداشته و تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌تواند در اقامتگاه شخص یا هر محل دیگر انجام گیرد. این امر از سیاق ماده ۱۷۷ قانون مذکور نیز استفاده می‌شود. پرداخت مالیات قطعی شده نیز می‌تواند به حساب سازمان مالیاتی کشور از هر مکانی صورت گیرد و در این خصوص محدودیتی وجود ندارد.

۱-۲- ایفای اجباری

چنان‌که مذکور افتاد پس از ابلاغ برگ تشخیص قطعی مالیات مودی باید ظرف ده روز نسبت به پرداخت آن اقدام نماید. اما گاه مؤدیان از پرداخت مالیات در مهلت مزبور

خودداری می‌کنند و لذا آثار حقوقی این امر مطرح می‌گردد که در ذیل به بررسی آن خواهیم پرداخت.

۱-۲-۱- تمرد از پرداخت

در برخی از نظام‌های حقوقی بدهکار قبل از مطالبه طلبکار الزامی به اجرای تعهد خود ندارد و لذا به صرف رسیدن موعد اجرای تعهد و عدم پرداخت دین، این بدهکار به عنوان متمرّد از ایفا شناخته نشده و آثار آن نیز جاری نمی‌گردد. چنان‌که وضعیت نظام حقوقی فرانسه بدین صورت است. اما در حقوق مالیاتی مراجعه دولت به مودی جهت مطالبه پرداخت مالیات ضرورت ندارد و صرف ابلاغ برگه تشخیص قطعی مالیات و سپری گشتن مهلت پرداخت آن منجر به تحقق تمرد از پرداخت مالیات می‌شود و چنین شخصی متمرّد تلقی و تابع آثار آن خواهد بود. (oncel, 1978, p148)

مهم‌ترین اثر تمرد از پرداخت آن است که سازمان امور مالیاتی می‌تواند با توسل به اداره اجرائیات خود نسبت به وصول مالیات قطعی از اموال مودی اقدام نماید که از آن به "وصول قهری" یا به "اجرا گذاشتن مالیات" تعبیر می‌شود. (رستمی، همان، ص ۱۶۲)

در حقوق ایران نیز با توجه به مواد ۲۱۰ و ۲۱۱ ق.م.م. عدم پرداخت مالیات قطعی شده تمرد تلقی می‌شود به شرط آن‌که برگ تشخیص مالیات به صورت واقعی به مودی ابلاغ شده باشد و گرنه چنان‌که ابلاغ قانونی باشد عدم پرداخت در مهلت تعیین شده به منزله اعتراض به تشخیص مالیات مزبور خواهد بود. چنان‌که تبصره ماده ۲۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ ابلاغ نشده و مودی برابر مقررات این ماده اقدام نکرده باشد در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود و پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد.

۱-۲-۲- حال شدن اقساط

مودی که یکی از اقساط مالیات تقسیط شده خویش را پرداخت نکند شایستگی اعتماد را از دست می‌دهد لذا اقساط بعدی که هنوز موعد پرداخت آن نرسیده است حال و قابل مطالبه می‌گردد. این رویه قابل تأیید است زیرا ممکن است اقساط بعدی نیز

پرداخت نگردد که مستلزم صدور اجرائیه برای هر یک از آن‌هاست که هزینه‌های عمومی را به شدت بالا می‌برد. (Oncel, 1978, p148)

در حقوق ایران در این خصوص حکم صریحی پیش بینی نشده است. با این حال سازمان امور مالیاتی می‌تواند ضمن توافق تقسیط با مودی چنین امری را شرط نماید.

۱-۲-۳- جریمه تاخیر تادیه

در همه نظام‌های حقوقی مودی که به موقع و در موعد نسبت به پرداخت مالیات اقدام نمی‌کند مشمول افزایش درصدی از مالیات می‌شود. چنان‌که ماده ۲۱۱ و تبصره ۱ ماده ۲۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم برای مودی مستنکف ده درصد مالیات اضافی را تجویز نموده است. ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز جریمه‌ای به میزان دو درصد در ماه نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تاخیر پیش بینی نموده است.

سوالی در این زمینه قابل طرح است آن است که ماهیت حقوقی این مالیات مازاد چیست؟ جریمه و مجازات مودی مستنکف است یا خسارت تاخیر تادیه و نوعی جبران است؟ فایده چنین تشخیصی در آن است که اگر این افزایش دارای ماهیت مجازات باشد با فوت مودی ساقط می‌شود در حالی‌که اگر ماهیت غرامتی داشته و جهت جبران خسارت باشد به فوت مودی ساقط نمی‌شود و به ترکه تعلق می‌گیرد.

اگرچه برخی قائل به آن شده‌اند که این افزایش‌ها ماهیت غرامتی دارد (Oncel, op cit, p150) اما نظر به این‌که مبلغ و میزان این افزایش‌ها برای همه در هر شرایطی ثابت است و به مبلغ مالیات افزوده می‌شود پس با ماهیت جزائی و مجازات بودن سازگار است تا جنبه غرامت و جبران.

حال به فرض این‌که چنین افزایشی جنبه مجازات داشته باشد، آیا ماده ۵۲۲ قانون آیین دادرسی مدنی در خصوص مالیات‌های پرداخت نشده قابل اجراست؟ به نظر می‌رسد در کنار افزایش ده درصدی مالیات به عنوان مجازات مودی متمرّد، می‌توان به استناد ماده ۵۲۲ مذکور خسارات ناشی از تاخیر در پرداخت مالیات را که به دولت وارد شده را تحت شرایط مقرر مطالبه نمود.

۲- سایر علل سقوط دین مالیاتی

در کنار پرداخت دین مالیاتی علل دیگری نیز وجود دارد که با بروز آن‌ها دین مالیاتی ساقط می‌شود و مودی براءت ذمه پیدا می‌کند. فصل مشترک تمام این علل در آن است که در آن‌ها پرداختی صورت نمی‌گیرد و در حین حال ذمه مودی از مالیات بری می‌شود. در این فصل به بررسی مهم‌ترین علل سقوط دین مالیاتی بدون پرداخت خواهیم پرداخت.

۲-۱- مرور زمان

منظور از مرور زمان آن است که بعد از گذشت مهلت‌های خاص مطالبه طلب از بدهکار آن میسر نیست و مراجع دادگستری به دعاوی مشمول مرور زمان رسیدگی نخواهند کرد. مرور زمان در حقوق تعهدات اکثر کشورها پذیرفته شده است و در کنار آن به حقوق مالیاتی نیز گسترش یافته است و تحت شرایطی دین مالیاتی نیز مشمول مرور زمان و غیر قابل مطالبه می‌گردد. اگرچه پذیرش مرور زمان در حقوق تعهدات به جهت رعایت منافع اشخاص خصوصی است ولی پذیرش مرور زمان در حقوق مالیاتی به هدف حمایت از منافع عمومی می‌باشد. (Nas, 2011, p310) زیرا بهترین وسیله است که مقامات دولتی را به تشخیص سریع و وصول مالیات‌ها وادار می‌نماید.

۲-۱-۱- ارزیابی مرور زمان

پذیرش مرور زمان در حقوق مالیاتی دارای مزایایی است: اول این‌که از معلق ماندن دیون مالیاتی به مدت طولانی جلوگیری به عمل می‌آورد و بدین وسیله اداره مالیاتی ملزم به سرعت و دقت در کار خواهد شد. دوم این‌که مرور زمان حجم کار مراجع اداری و قضائی مالیاتی را کاهش می‌دهد. کاهش حجم کار به مراجع قضاوتی فرصت بیشتری جهت اجرای حق و عدالت می‌دهد. سوم این‌که دعاوی کهنه و پرونده‌های مالیاتی قدیمی دارای مشکل اثباتی هستند، زیرا اسناد مالی لازم در دعاوی مالیاتی به مرور زمان از بین می‌روند و لذا ادامه دعوی و نتیجه‌گیری از آن مشکل می‌شود. چهارم این‌که مرور زمان باعث می‌شود که از صرف هزینه‌های نامتناسب برای دعاوی مالیاتی جلوگیری شود. زیرا پذیرش مرور زمان باعث کاهش زمان رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی می‌شود و همین امر نیز منجر به کاهش هزینه‌های عمومی می‌گردد.

در مقابل این مزایا مرور زمان دارای معایبی نیز است: اول این که اجرای مرور زمان موجب نقض اصل تساوی میان مؤدیان مالیاتی شده و خلاف عدالت است. یعنی در نهایت به ضرر مؤدیان وظیفه شناسی است که به موقع دیون مالیاتی خود را پرداخته‌اند و مؤدیان بی نظم و بی دقت از محل اجرای آن سود می‌برند. مشاهده چنین وضعیتی در جامعه دارای آثار منفی است و فرار مالیاتی را تشویق می‌نماید خصوصاً در کشورهایی که فعالیت‌های اقتصادی و تجاری بدون سیستم کنترلی کافی و ثبت رسمی انجام می‌گیرد. و در نهایت درآمدهای مالیاتی کاهش پیدا می‌کند.

علیرغم این در مقایسه مزایا و معایب، مزایای پذیرش مرور زمان بیش‌تر است و لذا در حقوق مالیاتی اکثر کشورها نهاد مرور زمان مورد پذیرش شده است. (Nas, op cit, pp311-312)

۲-۱-۲- انواع مرور زمان مالیاتی

دو نوع مرور زمان در حقوق مالیاتی شناخته شده است:

۱- مرور زمان تشخیص مالیات: منظور آن است که شناسایی ماخذ مالیاتی و محاسبه مالیات مربوط و ابلاغ آن به مودی مالیاتی باید در محدوده زمانی معینی انجام گیرد و اگر این مهلت قانونی به پایان برسد و برگ تشخیص مالیاتی به مودی ابلاغ نشده باشد دیگر آن مالیات قابل مطالبه از آن مودی نخواهد بود.

۲- مرور زمان وصول مالیات: منظور آن است وصول مالیات بعد از تشخیص و ابلاغ به مودی در محدوده زمانی خاصی میسر است و بعد از پایان آن مدت دیگر اقدامات اجرایی و قهری علیه مودی دیگر ممکن نیست. (nas, op cit, p309) در حقوق فرانسه مرور زمان وصول مالیات سه سال است و بعد از گذشتن این مدت مودی مالیاتی قابل تعقیب نیست مگر این که مرور زمان قطع شده باشد که در این صورت مهلت سه ساله دیگر داده می‌شود و مامورین مالیاتی که در انجام وظیفه قصور داشته‌اند از خدمت معلق شده و شخصاً مسئول پرداخت مالیات خواهند بود. (پروتابا، ۱۳۶۷، ص ۸۶)

در حقوق ایران مرور زمان تشخیص مورد پذیرش واقع شده ولی مرور زمان وصول پذیرفته نشده است. در این خصوص ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد: "نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات

می‌باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود مگر این‌که ظرف این مدت درآمد مودی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادره به مودی ابلاغ شود."

در خصوص این ماده دو نکته قابل ذکر است: اول این‌که این ماده مرور زمان را فقط در خصوص مالیات بر درآمد پذیرفته است و نسبت به سایر انواع مالیات‌ها مثل مالیات بر ارث و مالیات بر ارزش افزوده ساکت است و نظر به این‌که مرور زمان امری استثنایی است و لزوم پرداخت مالیات اصل است لذا در غیر مالیات بر درآمد قابل تسری و اجرا نیست.

نکته دوم آن‌که مبدا شروع مرور زمان در این ماده سررسید پرداخت مالیات است. با توجه به ماده ۱۰۰ ق. م. م. سررسید در خصوص اشخاص حقیقی همان سررسید تسلیم اظهارنامه یعنی تا پایان تیرماه سال بعد است و در خصوص اشخاص حقوقی نیز نظر به ماده ۱۱۰ همین قانون مهلت تسلیم اظهار نامه و پرداخت مالیات چهار ماه بعد از پایان سال مالی است.

۲-۱-۳- نتایج مرور زمان

با تحقق مرور زمان دو نتیجه مهم حاصل می‌شود:

الف) دین مالیاتی دیگر از مودی قابل مطالبه نیست و به اصطلاح دین ساقط می‌شود. در حقوق تعهدات وقتی دینی مشمول مرور زمان شود دعوای مطالبه چنین دینی دیگر در محاکم مسموع نخواهد بود به شرط این‌که متعهد به ایراد مرور زمان استناد نماید. یعنی استناد به مرور زمان جزء حقوق خوانده است و دادگاه راساً به این مسأله توجه نخواهد کرد. بنابراین توصیف، در حقوق تعهدات حصول مرور زمان مسقط اصل حق نیست بلکه دعوای راجع به آن حق را از بین می‌برد و دعوای را از قابلیت استماع خارج می‌کند. لذا اگر متعهد به اراده و رضای خویش دین مشمول مرور زمان را پرداخت کند این مبلغ قابل استرداد نیست.

در حقوق مالیاتی وضعیت بدین نحو نیست. زیرا مرور زمان مالیاتی موجب سقوط اصل دین است و حق دولت در اثر آن از بین می‌رود. لذا به فرض آن‌که خوانده دعوای یعنی مودی مالیاتی به این مسأله توجه نکند خود محکمه‌ای که به دعوای مالیاتی

رسیدگی می‌کند باید به این مسأله توجه نماید. (nas, op cit, pp312-313) از طرف دیگر اگر مودی دین مالیاتی مشمول مرور زمان را پرداخته باشد می‌تواند تقاضای استرداد آن را مطرح نماید. زیرا دین مالیاتی در اصل ساقط شده و وی دیگر دینی ندارد. پس دریافت آن از طرف دولت مشمول قاعده ایفای ناروا است که در ماده ۳۰۲ قانون مدنی مذکور افتاده است.

ب) با حصول مرور زمان، مالیات قابل مطالبه از مودی نیست اما مقنن جهت وادار کردن مامورین مالیاتی به دقت و سرعت عمل، در صورت حصول مرور زمان به علت مسامحه و غفلت، این مامورین را مسئول پرداخت مالیات‌های مشمول مرور زمان می‌داند. در این زمینه ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد: "... ۲- در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول گردد جز در مورد اظهارنامه‌هایی که در اجرای ماده (۱۵۸) این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست، مقصر به موجب رأی هیأت عالی انتظامی از خدمات مالیاتی برکنار و حسب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد. ضمناً نسبت به زیان وارده به دولت به میزانی که شورای عالی مالیاتی تشخیص می‌دهد متخلف مسئولیت مدنی داشته و وسیله دادستان انتظامی مالیاتی در دادگاه‌های حقوقی دادگستری به این عنوان دعوی جبران ضرر و زیان اقامه خواهد شد و در صورت وجود سوء نیت متهم وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی مورد تعقیب جزایی قرار خواهد گرفت."

در کنار مرور زمان مالیاتی که برای دین مالیاتی است. مرور زمان تعقیب و مجازات نیز مطرح است که مربوط به جرایم و مجازات‌های مالیاتی است. قانون مالیات‌های مستقیم در این خصوص حکم خاصی ندارد. ولی از آنجا که جرایم مالیاتی جزء مجازات‌های بازدارنده است لذا مرور زمان تعقیب مقرر در ماده ۱۷۳ قانون آیین دادرسی کیفری و مرور زمان مجازات موضوع ماده ۱۷۴ همین قانون تحت شرایط مزبور در این مواد در خصوص جرایم مالیاتی نیز قابل اجراست.

در نهایت آخرین نکته‌ای که در خصوص مرور زمان شایسته ذکر است آن است که مطالعه تطبیقی حقوق کشورهایی که مرور زمان مالیاتی را پذیرفته‌اند نشان می‌دهد که تحت شرایطی مرور زمان متوقف یا قطع می‌گردد. منظور از توقف مرور زمان آن است

که در اثر بروز وقایعی مرور زمان موقتاً از حرکت باز می‌ایستد و پس از رفع مانع دوباره به جریان می‌افتد. مثلاً وقتی که مودی مالیاتی کشور را ترک کرده است ادامه مرور زمان به نفع منافع عمومی نیست. لذا در طول اقامت مودی در خارج از کشور مرور زمان متوقف و پس از بازگشت وی به کشور ادامه پیدا می‌کند.

اما قطع مرور زمان به وقتی است که در اثر بروز حوادث و وقایعی مرور زمان قطع می‌شود و با رفع مانع دوباره از ابتدا شروع می‌شود. مثلاً اگر اداره نسبت به توقیف اموال مودی دست یازد، مرور زمانی که شروع شده بود کان لم یکن شده و از تاریخ توقیف دوباره مرور زمان جدید شروع می‌شود. همان گونه که شمول مرور زمان مستلزم حکم قانون است قطع یا توقف مرور زمان نیز مستلزم تأیید قانون است. (nas, op cit. pp322-326 در حقوق ایران مقتن در خصوص قطع یا توقف مرور زمان حکمی را مطرح نموده است.

۲-۲- تهاتر

نهاد حقوقی تهاتر در حقوق تعهدات وقتی مطرح می‌گردد که دو شخص در آن واحد متقابلاً هم بدهکار و هم طلبکار باشند و به شرط وحدت موضوع دین و زمان و مکان تادیه این دو با هم تهاتر و تساقط می‌شوند. تهاتر دارای فوایدی است که مهم‌ترین آن‌ها جلوگیری از پرداخت‌های غیر ضروری و صرفه جویی در هزینه‌هاست. بدین سبب است که برابر قانون مدنی تهاتر با جمع شرایط لازم، بدون اراده طرفین و به صورت قهری حاصل می‌شود و طرفین از تعهداتشان بری الذمه می‌شوند اما اجرای این نهاد حقوقی در خصوص مطالبات دولتی نمی‌تواند مورد تأیید باشد. زیرا دولت در جریان انجام وظایف خویش به وجه نقد احتیاج دارد و تهاتر مانع وصول وجوه لازم است. از طرف دیگر بر اساس اصل جامعیت یا کاملیت بودجه که در اصل ۵۳ قانون اساسی نیز پذیرفته شده است کلیه دریافت‌ها و درآمدهای دولتی باید در حساب خزانه کل متمرکز شده و همه پرداخت‌ها نیز از آن محل صورت گیرد. (رستمی، همان، ص ۱۵۸ و موسی زاده، ۱۳۸۵، ص ۱۵۰) بنابراین تهاتر مانع مداخله خزانه داری کل می‌گردد و بدین سبب خلاف قانون اساسی است.

در نهایت این‌که گفته شده تهاتر نوعی اعمال قدرت علیه دولت است (سالارنصری، ۱۳۷۶، ص ۸۴) در صورتی که دولت در راس هرم اعمال قدرت واقع شده و هیچ شخصی نمی‌تواند علیه او اعمال قدرت کند. به نظر می‌رسد این تعلیل با نظام حقوقی ایران سازگار نیست بلکه در خصوص آن دسته از نظام‌های حقوقی صادق است که تهاتر جنبه قهری نداشته و به اعلام اراده یکی از طرفین نیاز داشته باشد که در این صورت می‌توان گفت بدهکار با توسل به تهاتر دولت را مجبور به قبول آن می‌کند ولی در نظام حقوقی ایران تهاتر قهری بوده و برای اراده طرفین و رضایت آن‌ها ضرورتی وجود ندارد. در چنین شرایطی به فرض پذیرش تهاتر در مطالبات و دیون دولت دیگر نمی‌توان استناد به تهاتر را اعمال قدرت علیه دولت دانست. زیرا تهاتر قهراً به موجب حکم قانون حاصل شده است و نتیجه اعمال اراده شخص خاصی نیست و هر دو طرف مجبور به پذیرش آثار آن شده‌اند.

به جهت مزایایی که استناد به تهاتر دارد سبب شده است که برخی کشورها تحت شرایط خاص استناد به تهاتر را در حقوق عمومی و مطالبات دولتی نیز قبول نمایند. چنانچه در حقوق ترکیه استناد به تهاتر در خصوص مطالبات عمومی به دو شرط پذیرفته شده است: اول این‌که منشا هر دو دین عمومی باشد و یا هر دو خصوصی باشند و لذا دین عمومی با دین خصوصی دولت تهاتر نمی‌شود. دوم این‌که استناد به تهاتر باید مورد قبول دولت باشد و برای وی حالت قهری و اجباری نداشته باشد. برای مثال یک شرکت مهندسی که بنایی را برای دستگاه دولتی ساخته است نمی‌تواند در برابر مطالبات خود از دولت با دیون مالیاتی خود به استناد تهاتر بری الذمه شود. زیرا دین مالیاتی دین عمومی است و دین مربوط به ساخت بنا، دین خصوصی است. (Oncel, opcit, p173)

در حقوق ایران علیرغم این‌که به شرح فوق اصل عدم تهاتر در دیون و مطالبات دولتی پذیرفته شده است با این حال به گونه‌ای استثنائی در چند مورد تهاتر دیون مالیاتی پذیرفته شده است:

الف) برابر ماده ۹۰ قانون اصلاح مواد از قانون برنامه توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مصوب ۱۳۸۶، چنان‌که دولت به هر دلیل قیمت فروش کالا یا خدمات بنگاه‌های

مشمول واگذاری یا سایر بنگاه‌های بخش غیر دولتی را به قیمتی کمتر از قیمت بازار تکلیف کند دولت مکلف است مابه التفاوت قیمت و هزینه تمام شده را تعیین و از محل اعتبارات و منابع دولت در سال اجرا پرداخت کند و یا از بدهی این بنگاه‌ها به سازمان امور مالیاتی کسر نماید.

ب) ممکن است مؤدیان مالیاتی پرداخت‌های اضافه تری نسبت به مالیات استحقاقی داشته باشند که استرداد آن‌ها ضرورت پیدا می‌کند ماده ۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم ضمن پیش بینی این امر مقرر می‌دارد اداره امور مالیاتی موظف است ظرف مدت سه ماه به درخواست رسیدگی نموده و در صورت احراز پرداخت اضافی از محل وصولی‌های جاری نسبت به استرداد آن اقدام نماید و در صورتی که درخواست کننده بدهی قطعی مالیاتی داشته باشد اضافه پرداخت به حساب بدهی مزبور منظور می‌گردد.

هم‌چنین برابر قانون مالیات‌های مستقیم اشخاصی که طی سه سال متوالی ترازنامه و دفاتر مالی و مدارک آن‌ها مورد قبول قرار گرفته و برابر اظهارنامه تسلیمی نسبت به پرداخت مالیات اقدام نمایند مشمول جایزه خوش حسابی پنج درصدی می‌شوند که از محل وصول جاری پرداخت می‌شود یا در حساب سنوات بعد آنان منظور می‌شود که در صورت اخیر نوعی تهاتر بین طلب و دین مالیاتی صورت می‌گیرد.

ج) برابر تبصره ۷ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز مالیات‌هایی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می‌گردد طبق مقررات این قانون قابل تهاتر و یا استرداد خواهد بود

د) برابر بند ۸-۷ قانون بودجه سال ۱۳۹۱ به شرکت‌های تابعه و وابسته وزارتخانه‌های نفت، نیرو، راه و شهرسازی و صنعت، معدن و تجارت اجازه داده می‌شود بدهی‌های قانونی خود به اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی را تا سقف بیست هزار میلیارد (۲۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال با اعلام وزیر مربوطه و تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان حسابرسی) بدهی‌های همان اشخاص بابت اقساط واگذاری و یا بدهی به سازمان مالیاتی تسویه و یا تهاتر نماید. تهاتر مربوط به مالیات منوط به تصویب دولت است.

۲-۳- ابراء مالیات

ابراء یکی از نهادهای حقوقی است که بر اساس آن طلبکار می‌تواند به اراده یک جانبه خویش ذمه متعهد را بری نماید. ابراء ایقاعی است که فقط در آن اراده متعهدله مؤثر است و اراده متعهد در تحقق آن نقشی ندارد. اشخاص خصوصی هر زمان می‌توانند از حق خویش صرف نظر نموده و متعهد را بری نمایند اما آیا اشخاص عمومی و دولت نیز دارای چنین اختیاری می‌باشند؟ در پاسخ باید گفت دولت نیز با اجازه قانون دارای اختیار ابراء متعهد یا مدیون دولتی است منتهی با این تفاوت که اشخاص خصوصی برای ابراء نیازی به اخذ مجوز برای تصمیم خویش ندارند ولی دولت برای ابراء دیون نیاز به مجوز قانونی دارد و بدون این تجویز ابراء از طرف دولت نمی‌تواند مشروع تلقی شود. بنابراین ابراء در خصوص حقوق عمومی جنبه استثنایی دارد. این امر به وضوح در اصل ۵۱ قانون اساسی پیش بینی شده است به این ترتیب که هم برقراری هر نوع مالیاتی و هم معافیت و بخشودگی آن مستلزم اجازه قانون است.

معافیت و بخشودگی مالیاتی برای کسانی که درآمدهای تکافوی تأمین حداقل معیشت را نمی‌نماید لازمه اجرای عدالت مالیاتی است. (امامی، ۱۳۸۷، ص ۲۶) در این میان ابراء دین مالیاتی می‌تواند در دو قالب حقوقی بخشودگی و عفو مالیاتی صورت گیرد که در مباحث آتی به شرح آن‌ها خواهیم پرداخت.

۲-۳-۱- بخشودگی مالیاتی

مؤدیان مالیاتی یا مردم همیشه زندگی عادی را طی نمی‌کنند گاهی بروز آفات طبیعی مثل سیل و زلزله و طوفان و غیره منجر به کاهش درآمد اشخاص یا از بین رفتن اموال آن‌ها می‌شود به گونه‌ای پرداخت مالیات برای آن‌ها مشکل یا حتی غیر ممکن می‌گردد. در چنین شرایطی انتظار مشروع از یک دولت دموکراتیک آن است که در کنار مردم باشد و به کمک آنان بشتابد. یکی از انواع کمک‌هایی که دولت می‌تواند در چنین شرایطی انجام دهد کاهش بار مالیاتی این افراد یا ابراء و بخشودگی آنان است. (Biyani, 2007, p80)

در همین راستا ماده ۱۶۵ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد:

" در مواردی که بر اثر حوادث و سوانح از قبیل زلزله سیل، آتش سوزی، بروز آفات، خشکسالی، طوفان و اتفاقات غیر مترقبه دیگر به یک منطقه کشور یا به مؤدی یا

مؤدیان خاص خساراتی وارد گردد و خسارت وارده از طریق وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی یا شهرداری‌ها یا سازمان‌های بیمه و یا مؤسسات عام المنفعه جبران نگردد وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند معادل خسارت وارده از درآمد مشمول مالیات در آن سال و سنوات بعد کسر و نسبت به آن دسته از مؤدیان که بیش از ۵۰٪ اموال آنان در اثر حوادث مذکور از بین رفته است و قادر به پرداخت بدهی‌های مالیاتی خود نمی‌باشند با تصویب هیأت وزیران تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی آن‌ها را بخشوده یا تقسیط طولانی نماید. آیین نامه اجرائی این ماده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

یا ماده ۱۹۱ همین قانون مقرر داشته "تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مودی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکلیف مقرر با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مودی به تشخیص و موافقت سازمان مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می‌باشد."

بنابراین با توجه به مواد مزبور می‌توان گفت در بخشودگی وضعیت‌های شخصی مؤدیان از قبیل حادثه زدگی و عدم توانایی و حسن نیت مدنظر قرار خواهد گرفت.

۲-۳-۲- عفو

در کنار بخشودگی مالیاتی، دولت گاه به عفو مالیاتی نیز دست می‌زند. هدف عفو مالیاتی صرفاً کمک به مؤدیان نیست بلکه هدف اصلی هموارسازی راه تمکین مالیاتی است. گاهی وجود دیون معوق مانع همکاری مودی مالیاتی است لذا دولت با انصراف از مطالبه این دیون راه را برای همکاری و تمکین مؤدیان باز می‌نماید.

عفو مالیاتی در صورتی می‌تواند مؤثر و کارساز باشد که به تناوب و تکرار نباشد و در کنار سیستم مالیاتی قوی و مؤثر باشد و گرنه به عنوان عامل تبعیض و بی‌عدالتی عمل خواهد کرد.

تبصره یک ماده ۱۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد "مالیات‌هایی که سال تحصیل درآمد مربوط یا تعلق آن‌ها حسب مورد قبل از سال ۱۳۴۶ می‌باشد تا تاریخ تصویب این قانون پرداخت نشده باشد قابل مطالبه نخواهد بود."

فرق بین عفو و بخشودگی در آن است که در بخشودگی وضعیت شخصی مؤدیان مالیاتی مدنظر قرار می‌گیرد ولی در عفو وضعیت‌های شخصی مؤدیان مالیاتی مدنظر

قرار نمی‌گیرد و جنبه عمومی دارد و شامل تمامی مؤدیان می‌گردد در حالی که بخشودگی شامل قشر خاصی از مؤدیان می‌شود.

عفو و بخشودگی با معافیت مالیاتی نیز متفاوت است. زیرا معافیت مالیاتی در خصوص مواردی است که شخص اصلاً از اول مشمول مالیات واقع نمی‌شود و از شمول قانون مالیاتی خارج است. چنان‌که در حقوق مالیاتی ایران کشاورزان و دامپروران از پرداخت مالیات بر درآمد معاف هستند (ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۱۲ ق. مالیات بر ارزش افزوده) ولی در بخشودگی و عفو شخص ابتداً از پرداخت مالیات معاف نیست و مشمول مالیات است ولی در مرحله وصول بنا به دلایلی مورد ابراء قرار می‌گیرد. (Morse, 2000, p254)

۴-۲- سازش و مصالحه

اصولاً در حقوق عمومی بر عکس حقوق خصوصی، دولت به عنوان متعهدله حق مصالحه و سازش با مودی را ندارد و لیکن گاه به صورت استثنائی سازش و توافق با متعهد در قوانین جهت پیشبرد منافع عمومی پیش بینی شده است. برابر اصل ۱۳۹ قانون اساسی صلح دعاوی راجع به اموال عمومی و دولتی یا ارجاع آن به داوری در هر مورد، موکول به تصویب هیأت وزیران است و باید به اطلاع مجلس برسد. در مواردی که طرف دعوی خارجی باشد و در موارد مهم داخلی باید به تصویب مجلس نیز برسد. موارد مهم را قانون تعیین می‌کند. در همین ارتباط عبارت ماده ۲۳۸ ق. م. م. "... در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضاء نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول و مؤدی خواهد رسید..." به منزله نوعی توافق بین مودی و سازمان مالیاتی است که منجر به جرح و تعدیل درآمد مالیاتی می‌شود. (رستمی، همان، ص ۱۷۲ و رنجبری، ۱۳۸۷، ص ۱۰۵)

بنابراین با توافق و تصالیحی که بین وراثت و اداره مالیاتی صورت می‌گیرد نوعی تبدیل تعهد به اعتبار تبدیل موضوع تعهد محقق می‌گردد که دین مالیاتی پولی ساقط شده و به جای آن دین مربوط به تملیک و تسلیم مالی قرار می‌گیرد.

۵-۲- فوت مودی

فوت شخص موجب سقوط مجازات است و این امر ناشی از اصل شخصی بودن جرایم و مجازات‌هاست و هیچ شخصی به خاطر فعل غیر مورد مجازات قرار نمی‌گیرد. در خصوص سقوط جرایم مالیاتی حکمی در قوانین پیش بینی نشده است ولیکن نظر غالب بین حقوقدانان جزایی بر آن است که مجازات جریمه نقدی به فوت شخص ساقط می‌شود. زیرا جریمه و جزای نقدی به عنوان دین بر دارایی شخص استقرار نیافته است بلکه صرفاً مکانیزمی برای تنبیه و اصلاح شخص متخلف است لذا با فوت او اجرای آن هدف خویش را از داده و لذا ساقط می‌شود و بر عهده ورثه تعهدی از این جهت نیست اما دیون مالیاتی به صرف فوت ساقط نمی‌شوند و به ترکه تعلق می‌گیرند و ورثه‌ای که ترکه را قبول کرده‌اند مسئول پرداخت مالیات معوقه مورث خویش خواهند بود مگر این که تصفیه ترکه را رد نمایند یا فقدان ترکه به میزان کافی جهت پرداخت دیون از جمله دیون مالیاتی را ثابت نمایند.

البته باید توجه نمود که این نوع مالیات غیر از مالیات بر ارث است. مالیات بر ارث دین مالیاتی وارث است که به سبب تملک رایگان ترکه بر عهده وی قرار می‌گیرد ولی دین مالیاتی مورد بحث دین مورث است.

انحلال شرکت‌های تجاری و سایر مؤسسات و اشخاص حقوقی نیز در حکم فوت آن‌هاست و در جریان تصفیه دارایی آن‌ها باید دیون مالیاتی شان پرداخت گردد. در صورت ادغام شرکت‌ها نیز شرکت جایگزین مسئول پرداخت دیون مالیاتی شرکت‌های ادغام شده است. (Oncel, opcit, p179)

نتیجه گیری

از آن چه گفته شد چنین برمی آید که پرداخت دین مالیاتی مثل حقوق تعهدات اصلی‌ترین راه تحصیل براثت ذمه برای مودی مالیاتی است اما در عین حال طرق و راه‌های دیگری نیز برای این امر به صورت محدود و تحت شرایط خاص وجود دارد. چنان‌که ممکن است دین مالیاتی مشمول مرور زمان شناخته شود یا مورد تهاتر واقع شود و یا در اثر توافق و سازش ساقط و دین دیگری جایگزین آن شود و مودی با اجرای آن براثت ذمه حاصل نماید.

فهرست منابع

- ۱- امامی، محمد، (۱۳۸۷)، حقوق مالیه عمومی، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
- ۲- تروتابا، لویی و ماری کوتره، ژان، (۱۳۶۷)، حقوق مالیاتی، ترجمه محمدعلی یزدان بخش، چاپ اول، تهران: نشر خاتون.
- ۳- پیرنیا حسین، (۱۳۴۸) مالیه عمومی، تهران: انتشارات ابن سینا.
- ۴- ثورونی، ویکتور، (۱۳۸۲)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، جلد اول، ترجمه مرتضی ملانظر، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۵- سالارنصری، حسنعلی، (۱۳۷۶)، مالیه عمومی، جزوه درس دوره کارشناسی، انتشارات دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
- ۶- رستمی، ولی، (۱۳۹۰) مالیه عمومی، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
- ۷- رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی، (۱۳۸۷) حقوق مالی و مالیه عمومی، چاپ دهم، تهران: انتشارات مجد.
- ۸- موسی زاده، رضا، (۱۳۸۵)، مالیه عمومی، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
- 9- Biyan, Özgür, (2007) vergi hukukunda terkin müessesesinin esasları, Mali çözüm, no79 .
- 10- Hakan Kıvanç, (2008), Vergı Borcunun Sona Ermesi, lebib yalkin, no. 55
- 11- Morse, Geoffrey & david williams, (2000), Principles of tax law, fourth edition, London: sweet & maxwell .
- 12- Öncel, Mualla, (1985) Vergı Hukuku, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara .
- 13- Öncel, Mualla, (1978), Turk Vergı Hukukunda Takas, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, vol 35 .
- 14- 14-Yurtsever, Yılmaz, (2010), Uygulamalı Vergı Hukuku, http://www.bafrakidem.org/kitap/kitap_icerikleri/uygulamali_vergi_hukuku.pdf, viewed at 20/01/2013
- 15- Nas, Adil, (2011), Vergı Hukukunda Tarh Zamanasımı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, vol 60 (2).