



جستاری بر قلمرو زمانی قوانین مالیاتی

بهمن رسولی^۱

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۲/۰۹

چکیده:

در تعامل بین سازمان مالیاتی و مودیان، زمان و هزینه از اصول بهبود مدیریت مالیاتی است. اصل مرور زمان، اصل عطف به ماسبق نشدن، اصل سالیانه بودن و اصل مبدأ اجرای قوانین مالیاتی از اصول حاکمیتی تبیین کننده قلمرو زمانی قوانین مالیاتی می‌باشد. این مقاله رویکردی تطبیقی به روشی تاریخی به اصول فوق در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران و سایر کشورها دارد. تحلیل تاریخی این اصول در نظام حقوقی کشورهای مختلف و مقایسه آن با نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران تحقق نسبی آنها را در این کشورها نشان داد. نتایج مطالعه نشان داد اصول سالیانه بودن مالیات، مبدأ اجرای قوانین مالیاتی و عطف به ماسبق نشدن قوانین نظام مالیاتی ایران، رویکردی همسو با سایر کشورها دارد و اصل مرور زمان در قوانین مالیاتی ایران در مرحله وصول مالیات برخلاف سایر کشورها نادیده گرفته شده است. لغات کلیدی: اصول مالیاتی؛ قلمرو زمانی؛ قانون مالیاتی

□ ۱- مقدمه

امروزه مالیات، مهم‌ترین منبع مالی برای تأمین درآمدهای عمومی و یکی از کاراترین و موثرترین ابزارهای سیاست‌های مالی به شمار می‌رود. نقش مالیات در اداره امور حاکمیت و تأمین هزینه‌های جاری در قوانین عام و خاص بر کسی پوشیده نیست. انجام امور عمومی، دفاعی، اجتماعی و اقتصادی نیازمند مخارج است. حاکمیت دارای وظایفی از قبیل حفظ نظم و امنیت، اجرای عدالت و دفاع از مملکت می‌باشد. ارزش آفرینی در حاکمیت در برگیرنده هزینه‌هایی با نام مخارج عمومی می‌باشد. تأمین این مخارج عمومی، نیازمند اخذ مبالغی از مردم و مؤسسات می‌باشد؛ زیرا بدون درآمد حاکمیت اقتدار و بقا نداشته و عدم کفایت درآمدها، حاکمیت را از انجام وظایف حکمرانی باز می‌دارد. دیوان عالی ایالات متحده آمریکا در سال ۱۸۹۹ تأکید کرده که اقتدار حاکمیت بر پایه قدرت وضع و وصول مالیات‌ها قرار دارد و ضرورت آن را برای دولت، به مثابه تنفس هوا برای انسان می‌باشد (پیرنیا، ۱۳۵۲). به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر بموجب قانون. موارد معافیت‌ها و بخشودگی و تخفیف مالیاتی بموجب قانون مشخص می‌شود. بنابراین وضع مالیات نه تنها به منظور تأمین عایدات برای خزانه دولت بلکه خود یکی از اصلاحات اجتماعی و اقتصادی به حساب می‌آید. جستار در مالیات و جوانب مختلف آن امری ضروری و غیر قابل انکار است. یکی از مباحث مهم مالیات، قلمرو زمانی مالیات می‌باشد.

زمان در قوانین مالیاتی برای تحقق اهداف قانون چشم انداز ۱۴۰۴ و اقتصاد مقاومتی از جایگاه ویژه و ممتازی برخوردار می‌باشد زیرا تعهدات حاکمیت باید در مواعید مقرر زمانی انجام گیرد؛ برای مثال؛ حقوق کارکنان به موجب قوانین استخدامی و خدمات کشوری باید در آخر هر ماه پرداخت شود. انجام تعهدات بر ذمه حاکمیت نیازمند وصول درآمدها از جمله مالیات در زمان مقرر می‌باشد. راهبری قوانین مالیاتی در قلمرو زمانی با محدودیت‌هایی مواجه است؛ تشخیص و وصول مالیات تابعی از فرض خطی بودن هزینه‌ها می‌باشد. یعنی؛ این قوانین نمی‌توانند در برگیرنده وضعیت‌های ماقبل خود باشند و از طرفی دیگر، با توجه به تغییر شرایط نمی‌توانند برای همیشه قابلیت اجرایی داشته باشند. در این مقاله محدودیت‌های ذکر شده با عنوان «قلمرو قوانین مالیاتی در زمان» و یا «اصول حاکم بر قوانین مالیاتی در زمان» مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این راستا، اصل مرور زمان مالیاتی، اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی، اصل اجرای فوری قوانین مالیاتی، و اصل سالانه بودن مالیات تبیین می‌گردد.

مقاله با رویکرد تحلیلی و تطبیقی این اصول را در قوانین برخی کشورها تبیین نموده و در صد پاسخگویی به این سؤالات است. ۱- راهبری رویکرد قوانین مالیاتی ایران در قیاس با این کشورها چگونه است؟ ۲- آیا این اصول در نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران به عنوان برنامه استراتژیک مورد توجه قرار گرفته است یا خیر؟

□ ۲- مرور زمان مالیاتی

۲-۱- مفهوم و فلسفه مرور زمان

امروز زمان به معنی گذر زمان است. در زبان عرب برای بیان مفهوم مرور زمان از واژه «تقادم» (به ضم دال) استفاده شده است. همچنین در فرهنگ وبستر برای واژه مرور زمان از اصطلاح «Limitation» و «Prescription» و در فرهنگ فرانسه از واژگان «Prescription» و «Preemption» بکار گرفته شده است. در بیان کلی مرور زمان عبارت است از: «گذشتن مدتی که به موجب قانون پس از انقضای آن مدت دعوا دیگر در مراجع قضایی مسموع نیست» (لنگرودی، ۱۳۷۸). فلسفه قاعده مرور زمان مصالح اجتماعی است. کسانی که معتقدند فلسفه پیدایش مرور زمان نظم و مصلحت اجتماع است، بر این باورند که رسیدگی به دعاوی قدیمی و حقوقی که ادعای آنها مدتی است مسکوت مانده، برای قاضی متعسر است و ورود در آن به آسایش عمومی و در نتیجه به نظم عمومی آسیب می‌رساند.

۲-۲- پیشینه پژوهش

سابقه مرور زمان را باید در قانون روم و حقوق قدیم مصر جستجو نمود. مرور زمان از نظام حقوقی روم وارد حقوق فرانسه شده و سپس توسط کشورهای دیگر پذیرفته شده است (ساریخانی، ۱۳۸۱). تاریخچه اخذ مالیات در ایران به زمان هخامنشیان بر می‌گردد. در ایران مرور زمان در قوانین، از حقوق فرانسه اقتباس شده و مورد استفاده قرار می‌گیرد. اولین قانون در خصوص مرور زمان در ایران مربوط به، «قانون مرور زمان اموال غیرمنقول مصوب ۲۱ بهمن ۱۳۰۶» و بدنبال آن، «قانون مرور زمان اموال منقول مصوب دوم تیرماه ۱۳۰۸» می‌باشد و قبل از تصویب این دو قانون، در هیچ یک از قوانین ایران از مرور زمان مفهومی یافت نمی‌شود (رسولی، ۱۳۸۱). بعد از انقلاب اسلامی، مرور زمان توسط شورای نگهبان در امور کیفری و مدنی خلاف شرع شناخته شد و از نظام حقوقی حذف شد اما به دلیل مشکلات عملی، در سال ۱۳۷۸ مرور زمان کیفری در مجازات‌های بازدارنده پذیرفته شد (ساریخانی، ۱۳۸۵).

۲-۳. مرور زمان در قوانین مالیاتی

مرور زمان نه تنها برای دعاوی کیفری و حقوقی نیست، بلکه در قوانین مالیاتی نیز مورد توجه جدی می‌باشد. مرور زمان مالیاتی، تدوین مقرراتی برای عمل حقوقی معین نظیر تشخیص و وصول مالیات، فرجام خواهی از تصمیم مقام مالیاتی یا دادگاه بدوی و غیره را طی یک دوره زمانی مشخص گویند. مرور زمان مالیاتی برای فعالیت کسب و کار مودیان مالیاتی و ارزش آفرینی از اهمیت فراوان برخوردار است. بدین منظور مرور زمان در بیشتر کشورها در مراحل تشخیص و وصول مالیات به نفع مودیان پیش بینی شده و حقی را برای مودیان مسجل نموده است. البته قوانین مالیاتی استثنائاتی را برای این حق قائل و مشمول مرور زمان نشده‌اند. مانند: عدم تکمیل اظهارنامه، تکمیل نادرست اظهارنامه به قصد فرار از پرداخت مالیات و یا فریب دستگاه مالیاتی (رسولی، ۱۳۸۱).

۲-۴- مطالعه تطبیقی

امروزه مرور زمان یکی از مباحث مهم در قوانین مالیاتی در بعد زمانی است و آن را تحت عنوان حقوق مودیان مالیاتی مورد پذیرش قرار گرفته است. ظرفیت، کوشش و کشش مالیاتی تابعی از زمان می‌باشد. این موضوع در قوانین کشورهای دیگر بررسی و با قوانین مالیاتی ایران مورد مقایسه و ارزیابی قرار می‌گیرد.

آلمان: مرور زمان برای ارزیابی مالیات‌های داخلی^۱ یا استرداد آن یک سال است. در مورد مالیات و عوارض واردات و صادرات، این زمان سه سال و در کلیه موارد دیگر چهار سال می‌باشد. چنانچه مالیات مخفی شده باشد، ده سال و چنانچه به شکل غیر قانونی کمتر باشد، پنج سال خواهد بود (سازمان امور مالیاتی گزارش ۴۴۱).

فرانسه: در قوانین مالیاتی فرانسه، مرور زمان در مرحله تشخیص چهار سال و در مرحله وصول سه سال بیان شده است. در خصوص وصول مالیات، اگر مؤدی مالیاتی در مدت سه سال مورد تعقیب قرار نگیرد بعد از آن مالیات غیر قابل وصول و مأمور مالیاتی مورد تعقیب قرار می‌گیرد. عبارت دیگر مرور مالیاتی سه سال می‌باشد. مگر آنکه مرور زمان قطع شده باشد که در این صورت یک مهلت سه ساله دیگر شروع خواهد شد (یزدان بخش، ۱۳۷۸).

۲-۵- مرور زمان مالیاتی در حقوق ایران

شورای نگهبان مرور زمان را مغایر شرع و قانون اعلام و به همین دلیل این موضوع چندان در نظام حقوقی ایران مورد توجه واقع نشده است. در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز به این موضوع اشاره‌ای نشده، اما در قانون مالیات‌های مستقیم، مرور زمان در مرحله تشخیص مالیات مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است. بموجب ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم با آخرین اصلاحیه سال ۱۳۹۴: «نسبت به مودیان مالیات بردرآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه درآمد خودداری نموده‌اند، یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهار نامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند، مرور زمان مالیاتی 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 مؤدی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای ۵ سال مذکور برگ تشخیص صادر و به مؤدی ابلاغ شود».

مرور زمان در این ماده به مرحله تشخیص مالیات اشاره دارد. ضمانت اجرای این قاعده در قسمت اخیر بند ۲ ماده ۲۷۰ ق.م.م.آ آمده است که مقرر می‌دارد: «در مواردی که مالیات مودیان بر اثر مسامحه و غفلت ماموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول گردد، جز در مورد اظهار نامه‌هایی که در اجرای ماده (۱۵۸) این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست، مقصر به موجب رأی هیات رسیدگی به تخلفات اداری 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 به وسیله دادستان انتظامی

مالیاتی در دادگاه‌های حقوقی دادگستری به این عنوان دعوای جبران ضرر و زیان اقامه خواهد شد و در صورت وجود سوء نیت، متهم به وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی مورد تعقیب جزایی قرار خواهد گرفت».

مزایای پیش بینی زمان برای تشخیص مالیات عبارت است از:

- ۱- نه تنها مأموران مالیاتی را ملزم به انجام وظیفه در مهلت مقرر می‌داند بلکه باعث تعیین تکلیف سریع مودیان مالیاتی نیز می‌شود.
- ۲- عدم پیش بینی مرور زمان در مرحله وصول مالیات‌ها در قوانین مالیاتی ایران، شفافیت و عدالت مالیاتی را محدود می‌سازد.
- ۳- مأمورین وصول مالیات تلاشی برای وصول سریع مطالبات دولت از خود نشان نمی‌دهند و این مسئله بلا تکلیفی برای مودیان را بدنبال خواهد داشت و از مصادیق نقض حقوق مودیان خواهد شد.
- ۴- عدم پیش بینی مرور زمان در مرحله وصول مالیات سبب می‌شود که مودیان بدحساب در مرحله تشخیص همکاری لازم را با اداره مالیاتی انجام نداده تا مشمول مرور زمان در این مرحله شده و از پرداخت مالیات معاف گردند.
- ۵- پیش بینی قاعده مرور زمان مالیاتی در مرحله وصول موجب ایجاد جریمه‌های مالیاتی است. بموجب ماده ۱۹۰ ق.م.م. جریمه تأخیر در پرداخت مالیات ماهیانه ۲/۵ درصد مالیات علی الحساب می‌باشد، چنانچه این جریمه هر ماه لحاظ شود و مالیات چندین سال پس از تشخیص مورد مطالبه قرار نگیرد، مجموع این عوامل می‌تواند عدالت و شفافیت مالیات را نقض نماید. می‌تواند افزایش دعوای مالیاتی را منجر گردد. بنابراین عدم پیش بینی مرور زمان در مرحله وصول مالیات در قوانین مالیاتی خلأ بزرگ محسوب و خود می‌تواند پیامدهای ناگواری برای سیستم مالیاتی در پی داشته باشد که نیازمند توجه جدی قانونگذار می‌باشد.

□ ۳- عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی

۳-۱- مفهوم عطف به ماسبق نشدن^۲

اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین در زمره اصولی است که به لزوم قابل پیش بینی بودن حقوق باز می‌گردد. این اصل نقطه مقابل عطف به ماسبق شدن قوانین است. عطف قانون به گذشته (عطف به ماسبق)، خلاف مصالح جامعه است و باید از آن احتراز کرد (لنگرودی، همان جا) قانون عطف به ماسبق شونده، قانونی است که پیامدهای حقوقی اعمال و رخدادهای گذشته را دگرگون می‌سازد (سامپ فور، ۲۰۰۶).

در عصر معاصر اصل «قابل پیش بینی بودن» قوانین به صورت اصلی ضروری برای نظام‌های حقوقی درآمده است. برای تحقق اصل قابل پیش بینی بودن، قوانین باید از شفافیت لازم برخوردار تا ارزش آفرین باشند. یکی از لوازم شفافیت قوانین، عطف به ماسبق نشدن آنهاست. شفافیت قانون و عطف به ماسبق نشدن قوانین هر دو از اصول «حاکمیت قانون»^۴ به شمار و اقتدار حاکمیت و حفظ منافع عمومی را بدنبال دارند. این مفهوم در دستورالعمل راهنمای دبیرکل ملل متحد در مورد حاکمیت

قانون نیز بیان شده است (Secretary-General, 2008). مطابق اصل حاکمیت قانون، قانون باید معطوف به آینده، آشکار و شفاف باشد. یکی از اصول نگارش قوانین مالیاتی، پرهیز از سبک فنی در نگارش و عدم استفاده از عبارات و اصطلاحات ثقیل و دیر فهم است.

۲-۲- عطف به ماسبق نشدن در قوانین مالیاتی

مطابق این قاعده، اثر قانون مالیاتی نسبت به آینده است زیرا منصفانه نیست که قوانین مالیاتی را نسبت به وقایعی که قبلاً رخ داده است به زیان مؤدی تغییر دهیم؛ اما اگر قانون متضمن مزایایی برای مودیان باشد، این استدلال مخالف منتفی می‌گردد (توکل، ۱۳۷۹). در توجیه این اصل در قوانین مالیاتی می‌توان گفت که مودیان مالیاتی باید بتوانند تصمیمات اقتصادی خود را با آگاهی از پیامدهای اقتصادی مالیات مربوطه اتخاذ کنند. توجیه دیگر از این قرار است که نمی‌توان برای سرمایه گذاری یا دیگر تصمیمات اقتصادی، پیامدهای مالیاتی را متصور شد که در لحظه تصمیم گیری با برخورد مالیاتی معمول در زمان اخذ تصمیم منافات داشته باشد

۳-۳- مطالعه تطبیقی

در بیشتر کشورها اصل عطف به ماسبق نشدن، اصل سیاستی مالیات به حساب می‌آید که قانونگذار در صورت صلاحدید از آن تبعیت می‌کند. برای مثال در آمریکا، برخی از اصلاحات فنی قانون مالیاتی با اثر عطف به ماسبق شدن مورد استفاده به کار برده می‌شوند. (مثلاً قانون اصلاحات مالیاتی مصوب ۱۹۸۶). (ملانظر، ۱۳۸۲).

در کشور بلژیک و فرانسه بموجب ماده ۲ قانون مدنی این کشورها، قانون مالیاتی هنگامی می‌تواند اثر عطف به ماسبق داشته باشد که این کار بدون در نظر گرفتن قانون مدنی صورت گیرد (ملانظر، ۱۳۸۲).

ماده ۲۸۱ قانون اساسی اندونزی (۱۹۴۵) اعلام می‌کند که: «حق عدم تعقیب قانونی بر مبنای قوانین عطف ماسبق شونده، یک حق بنیادی بشر است که نباید تحت هیچ شرایطی نادیده گرفته شود». (کورکری و آنسا، ۲۰۰۷).

در قوانین مالیاتی کانادا، عطف به ماسبق نشدن قوانین بر مبنای شفافیت قانونی قابل اثبات است. مطابق منشور حقوق مودیان کانادا، مودیان مالیاتی حقی جداگانه مبنی بر شفافیت قانونی ندارند؛ اما با توجه به این که شفافیت قانونی یک جنبه مهم از حاکمیت قانون است و حاکمیت قانون یک اصل بنیادین حقوق اساسی کانادا است که در مقدمه منشور گنجانیده شده است، می‌توان گفت که مودیان حق بر شفافیت قانون را دارند. در واقع عدم شفافیت قانونی، قانون عطف ماسبق شونده است (لی، ۱۹۹۷) و بنابر اصل حاکمیت قانون و به تبع آن شفافیت قانونی، می‌توان عدم عطف به ماسبق شدن قوانین را اثبات کرد.

در کشور آلمان، اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی ارزشی هم سنگ قانون اساسی پیدا کرده است. دادگاه قانون اساسی آلمان، اصل عدم معطوفیت به ماسبق را بر مبنای «حاکمیت



قانون» بنا نهاده است که مفاهیم «امنیت حقوقی»^۵ و «اعتماد عمومی»^۶ را هم دربرمیگیرد. مطابق نظر دادگاه قانون اساسی آلمان، قانون مالیاتی در صورتی اثر معطوف به ماسبق خواهد داشت که بر معاملات منعقد در گذشته تأثیر بگذارد. هنگامی که قانون بر معاملات آینده یا جایگاههای حقوقی تثبیت نشده تأثیر می‌گذارد، صرفاً اثری آتی نگر دارد (ملانظر، ۱۳۸۲).

۳-۴- عطف به ماسبق نشدن در حقوق ایران

قانون اساسی ج.ا.ا در اصل ۱۶۹ مقرر می‌دارد: «هیچ فعل یا ترک فعلی به استناد قانونی که بعد از آن وضع شده است جرم محسوب نمی‌شود». از مفاد این اصل مستفاد می‌گردد در امر حقوقی، قانون گذار می‌تواند اجرای قانون را به زمان قبل از تصویب قانون نیز برگرداند (منصور، ۱۳۹۴)؛ یعنی اصل ۱۶۹ قانون اساسی، عطف به ماسبق نشدن را در امور کیفری به طور مطلق بیان کرده ولی اشاره‌ای به امور حقوقی ننموده است. در ماده ۴ قانون مدنی آمده است: «اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد مگر این که در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد».

در قوانین مالیاتی حکم صریحی در خصوص عطف به ماسبق نشدن وجود ندارد؛ بنابراین در این شرایط آیا قوانین مالیاتی می‌توانند عطف به ماسبق شوند یا خیر؟ بموجب اصل ۴ قانون مدنی می‌توان چنین نتیجه گرفت که اصل کلی عطف به ماسبق نشدن قوانین در مورد قوانین مالیاتی نیز نافذ است ولی روی خصوصیتی که این قبیل قوانین از لحاظ حفظ مصالح عمومی دارا می‌باشند، گاهی شامل مقرراتی که صورت عطف به ماسبق دارد نیز می‌باشد (پیرنیا، ۱۳۵۲). یعنی اصل بر این است که قوانین مالیاتی معطوف به آینده باشند و عطف به ماسبق نشوند، اما در صورتی که مصلحت مودیان اقتضا کند این قوانین می‌توانند عطف به ماسبق شوند. به عنوان مثال، یکی از مواردی که قانون مالیات‌های مستقیم عطف به ماسبق شده موضوع «بقایای مالیاتی» است که در واقع «ناشی از مصالح اجتماعی» است. طبق ماده ۱۷۴ ق.م.م بقایای مالیاتی، مالیات‌هایی است که سبب تعلق آنها قبل از سال ۱۳۶۸ و بعد از سال ۱۳۴۵ می‌باشد. حکم ماده ۱۷۴ صرفاً در مورد رسیدگی و ترتیب تصفیه بقایای مالیاتی عطف به ماسبق شده است. همچنین در ماده ۲۷۳ ق.م.م موضوع عطف به ماسبق نشدن قوانین مورد غفلت واقع شده و بیان می‌دارد که: «تاریخ اجرای این قانون از اول سال ۱۳۸۱ خواهد بود و کلیه اشخاص حقوقی که شروع سال مالی آنها از اول فروردین ماه ۱۳۸۰ به بعد باشد نیز از لحاظ ترتیب رسیدگی و نرخ مالیاتی مشمول این قانون خواهند بود...». با این وجود، هرگاه مقررات دربرگیرنده تمهیدات جدید باشد که مودیان مالیاتی قبلاً از آن آگاهی نداشته‌اند، مقررات مربوطه معمولاً تنها برای آینده به کار می‌رود (ملانظر، ۱۳۸۲).

بنابراین عطف به ماسبق نشدن قوانین در حقوق کیفری ایران یک اصل کلی و خدشه ناپذیر است، این امر در قانون مالیاتی اغلب کشورها مورد پذیرش قرار گرفته است، اما یک اصل کلی و مطلق نیست و تابع منافع مشروع و قانونی مودیان می‌باشد. عطف به ماسبق شدن قوانین مالیاتی برای مبارزه با «پناهگاه‌های مالیاتی»^۷ قابل توجیه است؛ زیرا این موضوع در راستای منافع عموم و دولت و راهی برای مقابله با فرار مالیاتی است.

۴- مبدأ اجرای قوانین مالیاتی

۴-۱- مفهوم مبدأ اجرای قوانین مالیاتی

موضوع مبدأ اجرای قوانین مالیاتی قرابت و نزدیکی بسیاری با اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی دارد و تفکیک مرز بین این دو، کاری سخت و دشوار می‌باشد. در واقع سؤال این است که قوانین مالیاتی از چه زمانی اجرا شوند؟ آیا اجرای قوانین مالیاتی تابع تشریفات قانون مدنی است یا خیر؟

مطابق اصل مبدأ اجرای قوانین مالیاتی، قانون پس از تصویب نسبت به وضعیت‌های موجود، بلافاصله اجرایی می‌شود (پیرنیا، ۱۳۵۲). مثلاً زمان وصول مالیات بر درآمد در پایان سال است. اگر در طی سال قبل از وصول مالیات میزان آن افزایش یافت، چون وصول هنوز فرا نرسیده، قانون جدید قابل اجراست. فرض این است که زمان تحقق درآمد قابل مالیات در پایان سال قطعاً به پایان می‌رسد. در خصوص تاریخ اجرای قوانین مالیاتی، دو فرض قابل تصور است. ۱- تاریخ اجرای قانون مالیاتی در خود قانون ذکر شده باشد؛ در این صورت قانون از همان تاریخ لازم الاجرا می‌گردد. ۲- در قانون، تاریخی پیش بینی نشده باشد، در این صورت می‌توان گفت که تاریخ اجرا، تابع تشریفات قانون مدنی است.

اجرای قانون از زمان انتشار آن از طریق درج در روزنامه رسمی اجباری می‌شود. به عنوان مثال قانون اساسی عراق بیان می‌دارد که: «قوانین در روزنامه رسمی منتشر می‌شوند و از تاریخ انتشار لازم الاجرا می‌باشند» (ماده ۱۲۶). قانون اساسی آلمان نیز در بند ۲ اصل ۸۲ چنین آورده است: «هر قانون و هر حکمی که اثر قانونی دارد، باید تاریخ اجرای آن تصریح شود و در صورت فقدان چنین صراحتی، در انقضای مدت ۱۴ روز از تاریخ انتشار آن در مجله رسمی فدرال قابل اجرا خواهد بود». ماده ۱۰ قانون اساسی فرانسه مقرر می‌دارد: «قوانین پس از تصویب مجلس ظرف ۱۵ روز از سوی ریاست جمهوری به دولت ابلاغ می‌گردد...». قانون اساسی ایتالیا در اصل ۷۳ مقرر می‌دارد: «قوانین پس از تصویب، ظرف یک ماه توسط رئیس جمهور توشیح می‌گردد...».

در اصلاحات قوانین مالیاتی آمریکا که در نشست دوم یکصدمین کنگره ایالات متحده آمریکا اعمال شد، تاریخ اجرای اصلاحات هر بخش در پایان آن بخش آمده است.

۴-۲- رویکرد نظام حقوقی ایران به مبدأ اجرای قوانین مالیاتی

در حقوق مالیاتی ایران هر چند در قوانین و مقررات به صراحت از الزام مؤدی به پرداخت فوری مالیات سخن نرفته است اما متعاقب اصل کلی و غیر قابل انکار فوری بودن وصول مالیات و تعیین مواعد پرداخت و تعریف مجازات‌های متخلفین در صورت تخطی از پرداخت نکردن در مهلت‌های مقرر می‌توان اینطور برداشت نمود که وصول فوری مالیات در قانون مالیاتی ایران یک اصل می‌باشد و تخطی از آن مستوجب جریمه و مجازات خواهد بود. در ایران موضوع مبدأ اجرای قوانین مالیاتی تقریباً هماهنگ با سایر کشورها است. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در اصل ۱۲۳ رئیس جمهور را مکلف کرده که مصوبات مجلس و نتیجه همه پرسی را پس از طی مراحل قانونی و ابلاغ به



وی امضا کند و برای اجرا در اختیار مسئولان بگذارد. اما مهلت زمانی برای این تکلیف تعیین نشده که در واقع نقضی در قانون اساسی بود. برای رفع این نقیصه، «قانون تعیین مهلت قانونی اجرای اصل ۱۲۳ قانون اساسی» در ۲۰ خرداد ۱۳۶۰ تصویب شد. مطابق این قانون اگر رئیس جمهور مصوبه مجلس یا نتیجه همه پرسی را ظرف پنج روز پس از ابلاغ به وی امضا نکند، لازم الاجرا می‌شود و در طرحها و لوایح فوری، این مدت ۴۸ ساعت تعیین شد (مهرپور، ۱۳۸۷).

بعدها در اصلاحات قانون مدنی در تاریخ ۱۳۷۰/۸/۱۴ مصوب مجلس شورای اسلامی، انتشار و اجرای قوانین تشریح شد. ماده یک قانون مدنی مقرر می‌دارد: «مصوبات مجلس شورای اسلامی و نتیجه همه پرسی پس از طی مراحل قانونی به رئیس جمهور ابلاغ می‌شود. رئیس جمهور باید ظرف مدت پنج روز آن را امضا و به مجریان ابلاغ نماید و دستور انتشار آن را صادر کند و روزنامه رسمی موظف است آن را ظرف مدت ۷۲ ساعت پس از ابلاغ منتشر نماید».

قانون مدنی، زمان لازم‌الاجرا شدن قوانین را ۱۵ روز پس از انتشار در روزنامه رسمی تعیین کرده است: «قوانین ۱۵ روز پس از انتشار، در سراسر کشور لازم الاجراست مگر آنکه در خود قانون ترتیب خاصی برای موقع اجرا مقرر شده باشد» (ماده ۲ قانون مدنی).

قانون مدنی این اختیار را به مقنن داده تا ترتیب دیگری غیر از ترتیبات قانون مدنی برای لازم‌الاجرا شدن قانون در نظر بگیرد. قوانین مالیاتی به دلیل حساسیتی که مالیه عمومی دارد از نوع قوانینی است که تاریخ لازم‌الاجرا شدن را در خود قانون ذکر می‌کنند. به عنوان مثال قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ در ماده ۲۷۳ مقرر می‌دارد: «تاریخ اجرای این قانون از اول سال ۱۳۸۱ خواهد بود و کلیه اشخاص حقوقی که شروع سال مالی آنها از اول فروردین ماه ۱۳۸۰ به بعد باشد نیز از لحاظ ترتیب رسیدگی و نرخ مالیاتی مشمول این قانون خواهند بود...». همچنین قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ در ماده ۵۳ زمان لازم‌الاجرا شدن این قانون را تعیین کرده است:

«تاریخ اجراء این قانون در رابطه با مواد (۱۸)، (۲۴)، (۲۵)، (۲۸)، (۳۱)، (۳۵)، (۳۶)، (۴۲) و (۴۸) از تاریخ تصویب و در مورد ماده (۵۱) از اول ماه پس از تصویب این قانون خواهد بود و سایر مواد آن از اول مهر ماه سال ۱۳۸۷ است...».

□ ۵- اصل سالیانه بودن مالیات

۵-۱- مفهوم اصل سالیانه بودن

اصل سالیانه بودن مالیات یعنی این که قانون مالیات‌ها باید هر سال اجرا شود. در اول هر سال قانون مربوط به آن سال قدرت قانونی و قابلیت اجرا پیدا کند و بر تمام عملیات مالیاتی آن سال حاکم باشد. اصل سالانه بودن مالیات معمولاً با اصطلاحاتی نظیر «دوره مالیاتی^۸»، «سال مالیاتی^۹» و «سال مالی^{۱۰}» بیان می‌شود، که همگی از حیث مفهوم اصلی خود عموماً به معنی یک دوره زمانی بکار می‌روند که عملکرد مشمول مالیات مؤدی طی آن سال مطرح می‌باشد. یعنی تعلق مالیات به دوره‌های زمانی معین صورت گیرد. مطابق این اصل، مبنای تشخیص مالیات، سال مالی جاری است.

بعنوان مثال؛ تشخیص مالیات برای سال ۱۳۹۶، بر مبنای سود سال ۱۳۹۶ است. یا مبنای مالیات برای سال ۱۳۹۷ سود سال ۱۳۹۷ خواهد بود.

اصل سالیانه بودن مالیات به تبعیت از اصل سالیانه بودن بودجه است. راهبری و همبستگی بسیاری با این اصل دارد. بموجب ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶، سالیانه بودن بودجه بیانگر این است که: «بودجه کل کشور به صورت سالیانه تهیه و تصویب می‌شود و درآمدها و هزینه‌های عمومی مندرج در آن نیز برای یک سال مالی پیش بینی و برآورد می‌گردد». این همبستگی از آن جهت است که از یکسو ارقام درآمدها در بودجه عمومی کشور درج و از سوی دیگر یکی از منابع مهم برای تأمین بودجه سالیانه، درآمد مالیاتی است.

باید توجه نمود که اصل سالیانه بودن مالیات، یک اصل مطلق و خدشه ناپذیر نمی‌باشد در بسیاری از موارد به تبع شرایط و اشخاص مشمول مالیات این اصل نادیده گرفته می‌شود. زمانی که دستگاه مالیاتی به مؤدی مالیاتی دسترسی پیدا نکند تا مالیات او را وصول کند در این صورت محتمل است مالیات تشخیصی بعد از آن سال مالی وصول و یا حتی ممکن است این مالیات مشمول مرور زمان شده و قابلیت وصول پیدا نکند.

در زمان تشخیص مالیات مؤدی احتمال عدول از این اصل وجود دارد. مثلاً؛ در تشخیص علی‌الراس امکان دارد در روز معینی از سال برخی از فعالیت کسب و کار مؤدی مورد بررسی که این فعالیت در طول سال یکسان نبوده و نوسان داشته باشد. یا برای محاسبه برخی از بخشودگی‌ها یا توافق اصناف با دستگاه مالیاتی بیانگر محدودیت در اصل سالانه بودن می‌باشد. بعلاوه، پرداخت مالیات در شرکت‌ها بر اساس دوره حسابداری تابع سال تشخیص توسط دستگاه مالیات نمی‌باشد. این موارد ناقض اصل سالیانه بودن مالیات بوده و در واقع عدول از آن تلقی می‌شود. باید توجه نمود که اصل سالیانه بودن مالیات در مورد مالیات‌های مستقیم صادق بوده و مالیات‌های غیر مستقیم را در بر نمی‌گیرد. زیرا بموجب ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده: «هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی سه ماهه، تقسیم می‌شود در صورتی که شروع یا خاتمه فعالیت مؤدی در خلال یک دوره مالیاتی باشد، زمان فعالیت مؤدی طی دوره مربوط یک دوره مالیاتی تلقی می‌شود. وزیر امور اقتصادی و دارایی مجاز است با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور مدت دوره مالیاتی را برای هر گروه از مؤدیان دو یا یک ماهه تعیین نماید».

۵-۲- مطالعه تطبیقی

اصل سالیانه بودن مالیات در برخی از کشورها توجه نویسندگان قانون اساسی را به خود جلب کرده و در قانون اساسی نمود پیدا کرده است.

۱- ژاپن: در اصل ۹۰ قانون اساسی ژاپن اصطلاح سال مالی ذکر شده و قانونگذار به گونه‌ای آن را مورد توجه قرار داده است.

۲- آلمان: در قانون اساسی آلمان در مواد ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۴ و ۱۱۵ اصطلاح سال مالی به کار رفته است.

۳- اسپانیا: قانون اساسی اسپانیا نیز به صورت تلویحی، اصل سالیانه بودن مالیات‌ها را در بند دوم اصل ۱۳۶ مورد شناسایی قرار داده است.

در برخی کشورها اصل سالیانه بودن مالیات در قوانین عادی مورد توجه قرار گرفته است.

۱- انگلستان: منظور از سال مالیاتی، سال منتهی به پنجم آوریل است (گزارش شماره ۴۴۸ سازمان امور مالیاتی، ترجمه مرتضی ملانظر، ۱۸).

۲- نروژ: مقرر می‌دارد مودیان بر اساس مقررات مالیاتی می‌بایست درآمد سالیانه خود را در سال متعاقب سال مالیاتی خود به مقامات مالیاتی اعلام کنند (گزارش شماره ۴۴۹ سازمان امور مالیاتی، ص ۳).

۳- برونی: در قوانین مالیاتی برونی، سال مالی این گونه تعریف شده است: « سال تشخیص به مدت ۱۲ ماه که شروع آن از اول ژانویه ۱۹۵۰ و یا هر دوره ۱۲ ماهه متعاقب آن باشد» (گزارش شماره ۴۴۳ سازمان امور مالیاتی، ترجمه ولی اله نوری).

۳-۵- سالیانه بودن مالیات در حقوق ایران

اصل سالیانه بودن بودجه در اصل ۵۲ قانون اساسی مورد توجه قرار گرفته و با توجه به پیوستگی بودجه و مالیات، شاید بتوان برای اصل سالیانه بودن مالیات نیز ارزش قانون اساسی قائل شد.

این اصل در ماده ۱۵۵ فصل چهارم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ ذکر شده و سال مالیاتی بدین صورت تعریف شده است: «سال مالیاتی عبارتست از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می‌شود...». این اصل در نظام حقوقی ما اصلی مطلق نبوده و استثنائاتی بر آن وارد شده است. در ماده ۱۵۵ ق.م.م در ادامه تعریف سال مالیاتی بیان می‌دارد: «...لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند، درآمد سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهارماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد». در مواد دیگر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ مواد مغایر اصل سالیانه بودن مالیات مشهود است. از جمله، مواد ۴۰، ۱۶۵ و ۱۶۷ ق.م.م است که با تشخیص سازمان امور مالیاتی، بدهی مالیاتی قابل تقسیط است. یا ماهیانه بودن وصول مالیات حقوق کارمندان بخش دولتی و غیر دولتی استثنای دیگری بر اصل سالیانه بودن مالیات است.

اصل سالیانه بودن مالیات در اغلب کشورها مورد پذیرش قرار گرفته اما استثنائات قابل توجهی نیز وجود دارد. نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران نیز رویکردی هسو با سایر کشورها دارد. اصل سالیانه بودن مالیات بیشتر در مورد تشخیص ماخذ مالیاتی و تعیین دوره‌های مالیاتی مصداق داشته تا اداره و وصول مالیات‌ها را با نظم و کارایی بیشتری انجام داد البته دوره یک ساله دولت را قادر می‌سازد تا بودجه سالیانه کشور را با توجه به منابع مالیاتی خود تهیه و تصویب کند و از طرفی دیگر این دوره زمانی به مودیان مالیاتی امکان حساب دخل و خرج را می‌دهد. باید توجه نمود مخارج دولت‌ها در طول سال، معمولاً مودیان مالیاتی را مکلف می‌کند

که در دوره‌های زمانی کوتاه‌تر بخشی از مالیات خود را پرداخت که به آن روش علی الحساب مالیاتی و یا پیش پرداخت مالیاتی گویند که در ماده ۱۶۳ و ۱۶۶ ق.م.م به آن اشاره شده است. همچنین برای ترغیب مودیان، معمولاً تخفیفها و تشویق‌هایی برای آنها در نظر می‌گیرند. به عنوان مثال ماده ۱۶۶ ق.م.م به ازای هر سه ماه زود پرداخت بدهی مالیاتی، ۲ درصد کسری مالیات را برای مودیان در نظر گرفته است.

۶- نتیجه‌گیری

اجرای قوانین مالیاتی در زمان، نیازمند توجه به اصولی است. بموجب این اصول محدودیت‌هایی بر قوانین مالیاتی در عرصه زمان وارد است عبارتند از: سالیانه بودن مالیات، اجرای فوری قوانین مالیاتی، عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی و مرور زمان مالیاتی. بررسی این اصول در نظام حقوقی کشورهای مختلف و مقایسه آن با نظام حقوقی ج.ا.ا، نشان داد

۱- اصل سالیانه بودن مالیات: در تمامی نظام‌های حقوقی مورد توجه قانون گذار قرار گرفته است. در برخی از کشورها، این اصل از ارزش قانون اساسی برخوردار است و در برخی دیگر در سطح قوانین عادی مورد توجه قرار گرفته است. در ایران اصل را در قوانین عادی مورد توجه قرار گرفته است. البته با توجه به اصل سالیانه بودن بودجه، شاید بتوان ارزش قانون اساسی برای آن قائل شد.

۲- اجرای مبدأ اجرای قوانین مالیاتی: حساسیت زیاد این قوانین و تأثیر آن در سرنوشت اقتصادی کشورها موجب شده است، در اکثر کشورها، در قانون اساسی به این موضوع پرداخته شود، قوانین مالیاتی ایران نیز این رویه را در پیش گرفته‌اند.

۳- اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی: با وجود رویه مشترک در پذیرش این اصل، در اغلب کشورها استثنائاتی بر این اصل وارد بوده که نظام حقوقی ایران نیز این استثنائات را پذیرفته است.

۴- مرور زمان: کشورها سعی کرده‌اند این موضوع را که با نظم عمومی ارتباط دارد در قوانین مالیاتی خود، هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول مالیات مورد توجه قرار دهند. اما این قاعده در مرحله وصول مالیات در قوانین مالیاتی ایران پیش بینی نشده است که می‌تواند چالش‌های بسیاری را در مسیر وصول نظام مالیاتی ایران ایجاد کند.

یادداشت‌ها

1 . excise duty

۲ - قانون مالیات مستقیم

- 3 . Non Retroactive
- 4 . The Role of Law
- 5 . Legal Security
- 6 . Public Confidence
- 7 . Tax Shelter
- 8 . Taxable Period
- 9 . Taxable Year
- 10 . Fiscal Year



□ منابع و مآخذ

فارسی

- ۱- احمدی، سید مجتبی. (۱۳۹۴). مالیات بر ارزش افزوده، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ اول.
- ۲- امامی، محمد. (۱۳۸۴). کلیات حقوق مالی، تهران، میزان، چاپ اول.
- ۳- بخشی، لطفعلی. (۱۳۸۹). آشنایی با مالیه عمومی، تهران، اقتصاد فردا، چاپ اول.
- ۴- پیرنیا، حسین. (۱۳۵۲). مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه، تهران: امیر کبیر، چاپ اول.
- ۵- پناهی، محمد قاسم. (۱۳۹۴). قانون مالیات‌های مستقیم، تهران، بلاغ دانش، چاپ پنجم.
- ۶- توکل، محمد. (۱۳۷۹). فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیات، تهران: مجله تخصصی مالیات، ۴۱.
- ۷- جعفری لنگرودی، محمد جعفر. (۱۳۷۸). مبسوط در ترمینولوژی حقوق، جلد پنجم، تهران: گنج دانش، چاپ اول.
- ۸- جهانگیر، منصور. (۱۳۸۸). قانون مدنی همراه با قانون مسئولیت مدنی، تهران: دپدار. چاپ سوم.
- ۹- چکاد، برزو. (۱۳۸۵). «مرور زمان مالیاتی و مطالبات قدیمی»، فصلنامه مالیات، شماره ۴۱.
- ۱۰- رسولی، بهمن. (۱۳۸۱). راهبردهای اساسی افزایش وصول مالیات در سازمان امور مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.
- ۱۱- سازمان امور مالیاتی کشور، ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی انگلستان، ترجمه مرتضی ملانظر، گزارش شماره ۴۴۸.
- ۱۲- سازمان امور مالیاتی، ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی آلمان، ترجمه مجید خرمی، گزارش شماره ۴۴۱.
- ۱۳- سازمان امور مالیاتی کشور، ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی نروژ، ترجمه نسرين هنجی، گزارش شماره ۴۴۹.
- ۱۴- سازمان امور مالیاتی کشور، ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی اندونزی، ترجمه ولیاله نوری، گزارش شماره ۴۴۲.
- ۱۵- مهرپور، حسین: (۱۳۸۷)، مختصر حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، تهران: دادگستر، چاپ اول.
- ۱۶- ملانظر، مرتضی. (۱۳۸۲). طراحی و نگارش قانون مالیاتی، جلد اول، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۱۷- یزدانبخش، محمد علی. (۱۳۷۸). حقوق مالیاتی. تهران: خاتون، چاپ اول.

انگلیسی

- 18- Bentley, D. (2004). "The Principled method", Revenue law Journal, Vol.14: Iss.1, Article 1.
- 19- Cookery, J and Gerrard, A. (2007). "Retrospectively", Revenue law Journal, Vol.17: Iss.1, Article 12.
- 20- Dunham, B. W. (2008). Accounting and Tax Principles for Legal Professionals: THOMSON.
- 21-Geoffrey. M and David. W. (2000). Davies: Principles of Tax Law, London: SWEET & MAXWELL.
- 22- Li, J. (1997). "Taxpayer Rights in Canada", Revenue law Journal, Vol.7: Iss.1, Article 6, pp.83-137.
- 23- Sampford, C. (2006). Retrospectively and the Rule of Law, New York: OXFORD.

