

## قلمرو قوانین مالیاتی در زمان

ولی رستمی

استادیار گروه حقوق خصوصی دانشگاه تهران vali.rostami@yahoo.com

سلیمان ایزدی

دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه تربیت مدرس salman.izadi@modares.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۰/۱۰/۲۸

تاریخ پذیرش: ۹۱/۵/۱۴

### چکیده

قلمرو قوانین مالیاتی در زمان، تحت حاکمیت اصولی چون اصل مرور زمان، اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی، اصل اجرای فوری قوانین مالیاتی و اصل سالیانه بودن مالیات می‌باشد. مقاله پیش‌رو، رویکردی تطبیقی به اصول فوق در نظام حقوقی ج.ا.ا و سایر کشورها دارد. تحلیل این اصول در نظام حقوقی کشورهای مختلف و مقایسه آن با نظام حقوقی ج.ا.ا. تحقق نسبی آنها را در این کشورها نشان می‌دهد. در این میان، راجع به اصول سالیانه بودن مالیات، اجرای فوری قوانین مالیاتی و عطف به ماسبق نشدن قوانین، نظام حقوقی ایران، رویکردی مشابه سایر کشورها در پیش گرفته؛ اما اصل مرور زمان مالیاتی در قوانین مالیاتی ایران در مرحله وصول مالیات نادیده گرفته شده است.

**واژگان کلیدی:** قانون مالیاتی؛ سالیانه بودن مالیات؛ اجرای فوری؛ عطف به ماسبق نشدن؛ مرور زمان.

مقدمه

نقش مالیات در اداره امور دولت امروزه قابل کتمان نیست. حفظ و اداره یک جامعه متشکل، مستلزم وجود سازمان‌هایی از قبیل سازمان‌های اداری، دفاعی و قضایی است که مجموعه آنها سازمان حکومت آن جامعه را تشکیل می‌دهد. حکومت دارای وظایفی از قبیل حفظ نظم و امنیت، اجرای عدالت و دفاع از مملکت می‌باشد. برای انجام این وظایف ناگزیر مخارجی را متحمل می‌گردد که مخارج عمومی نامیده می‌شود. برای تامین این مخارج، ناچار است مبالغی را از مردم و موسسات اخذ نماید؛ چراکه بدون درآمد حکومت نمی‌تواند بقا داشته باشد و عدم کفایت درآمدها، حکومت را از انجام وظایف باز می‌دارد. دیوان عالی ایالات متحده آمریکا در سال ۱۸۹۹ تاکید کرده که سازمان حکومت بر پایه قدرت وضع و وصول مالیات‌ها قرار گرفته و ضرورت آن را برای دولت، به مثابه تنفس هوا برای انسان دانسته است (پیرنیا، ۱۳۵۲: ۱-۲).

بنابراین با توجه به اهمیت موضوع مالیات، بحث در جوانب مختلف آن امری ضروری و غیر قابل انکار است. یکی از جوانب مهم مالیات، بحث اجرای قوانین مالیاتی در زمان می‌باشد. زمان در قوانین مالیاتی دارای اهمیت خاصی است زیرا تعهدات دولت باید در مواعد مقرر انجام شود؛ مثلاً حقوق کارمندان بایستی در آخر ماه پرداخت شود. برای اینکه تعهدات مزبور در مواعد مربوط انجام پذیرد، بایستی مالیه بتواند حقوق خود را در زمان مقرر وصول کند (پیرنیا، همان: ۱۱۵). قوانین مالیاتی در قلمرو زمانی خود با محدودیت‌هایی مواجه است؛ چراکه از یک سو این قوانین نمی‌توانند شامل وضعیت‌های ماقبل خود شوند و از سوی دیگر، با توجه به تغییر شرایط نمی‌توانند برای همیشه قابلیت اجرایی داشته باشند. این مقاله محدودیت‌های مذکور را تحت عنوان "قلمرو قوانین مالیاتی در زمان" و یا "اصول حاکم بر قوانین مالیاتی در زمان" مورد بررسی قرار می‌دهد. در این راستا، اصل مرور زمان مالیاتی، اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی، اصل اجرای فوری قوانین مالیاتی، و اصل سالیانه بودن مالیات مطرح می‌گردد. در این مقاله، نگارنده در صدد است تا با نگاهی تحلیلی و تطبیقی این اصول را در قوانین بعضی کشورها بررسی نموده و به این سوال پاسخ دهد که رویکرد قوانین مالیاتی ایران به این اصول چگونه است؟ و آیا این اصول در نظام حقوقی ج.ا.ا. به گونه مطلوبی مورد توجه قرار گرفته است یا خیر؟

## ۱. مرور زمان مالیاتی

### ۱.۱. مفهوم و فلسفه مرور زمان

امروز زمان به معنی گذر زمان است (مهدوی، ۱۳۶۴: ۳۲). در لسان عرب برای بیان مفهوم مرور زمان از واژه "تقادم" (به ضم دال) استفاده شده است و در معنی تقادم آمده است: «حق الاکتساب اوالسقوط بمرور الزمن» (السابق، ۱۳۶۸: ۲۸۳). همچنین در فرهنگ انگلیسی برای واژه مرور زمان از اصطلاح "Limitation" و "Prescription" و در فرهنگ فرانسه از واژگان "Prescription" و "Preemption" استفاده شده است (السابق، همان جا). به طور 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، ۳۳۱۵/۱۳۷۸: ۵).

در مورد فلسفه ایجاد قاعده مرور زمان دلایل مختلفی می‌توان ذکر کرد که یکی از علل بزرگ بر قائل شدن مرور زمان و علت ایجاد آن مصالح اجتماعی است (اخوی، ۱۳۱۹: ۱۵۴). کسانی که معتقدند فلسفه پیدایش مرور زمان نظم و مصلحت اجتماع است، بر این باورند که رسیدگی به دعاوی کهنه 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 (شریف، ۱۳۴۲: ۸۱). به عبارت دیگر همان‌گونه که اجرای مجازات درباره گناهکار برای تامین آسایش عامه است، عفو و اغماض و گذشت هم مصلحت جامعه را در بر دارد (میررجالی، ۱۳۱۷: ۲۵). از دیگر دلایل اعمال قاعده مرور زمان، می‌توان به فراموشی و بخشش، ندامت و کاهش بار دستگاه قضایی اشاره کرد (وزیری، ۱۳۸۳: ۱۲). البته دلایل دیگری هم برای این قاعده ذکر می‌کنند که در اینجا مجال بحث پیرامون آن نیست.<sup>۱</sup>

### ۲.۱. پیشینه

مرور زمان از قدیم الایام در برخی از نظام های حقوقی پذیرفته شده بود. در قانون روم و حقوق قدیم مصر رسمیت داشت و از نظام رومی وارد حقوق فرانسه شده و سپس توسط کشورهای دیگر پذیرفته شد (ساریخانی، ۱۳۸۱: ۱). در ایران قبل از انقلاب اسلامی مرور زمان در قوانین، از حقوق فرانسه اقتباس شده بود؛ در نتیجه این قاعده تقریباً مانند مواردی که در

<sup>۱</sup> . ر. ک. مهدوی، ابراهیم، در اطراف مرور زمان، مجله کانون وکلا، دوره اول، شماره ۵۲، ۱۳۳۶، صص: ۳۲-۵۰.

حقوق فرانسه به کار رفته بود، پیش بینی شده و مورد استفاده قرار می گرفت (وزیری، همان: ۱۵). اولین قانونی که راجع به مرور زمان در ایران وضع شد، "قانون مرور زمان اموال غیرمنقول مصوب ۲۱ بهمن ۱۳۰۶" و پس از آن، "قانون مرور زمان اموال منقول مصوب دوم تیرماه ۱۳۰۸" بوده و قبل از تصویب این دو قانون، در هیچ یک از قوانین ایران نشانی از مرور زمان نیست (یاوری، ۱۳۴۴: ۷۱). بعد از انقلاب اسلامی، مرور زمان توسط شورای نگهبان در امور کیفری و مدنی خلاف شرع شناخته شد و از نظام حقوقی ایران حذف گردید ولی به دلیل مشکلات عملی، پذیرش مجدد آن لازم بود. بنابراین در سال ۱۳۷۸ مرور زمان کیفری در مجازات های بازدارنده پذیرفته شد (ساریخانی، همان: ۱).

### ۳.۱. مرور زمان در قوانین مالیاتی

مرور زمان تنها برای دعاوی کیفری و حقوقی نیست، بلکه یکی از مهم ترین مباحثی که در بحث اجرای قوانین مالیاتی در زمان مطرح می باشد، بحث مرور زمان مالیاتی است. مرور زمان مالیاتی مقرراتی است که به موجب آن می توان عمل حقوقی معینی نظیر وصول مالیات، پژوهش خواهی از تصمیم مقام مالیاتی یا دادگاه بدوی و غیره را فقط طی یک دوره زمانی مشخص انجام داد (توکل، ۱۳۷۹: ۳۶۱).

مرور زمان مالیاتی برای مودی و به ویژه برای تنظیم فعالیت اقتصادی او حائز اهمیت فراوان است. بدین منظور در بیشتر کشورها در مراحل تشخیص و وصول مالیات، این نوع مرور زمان به نفع مودیان پیش بینی شده است و می توان آن را حقی برای مودی به شمار آورد. البته قوانین مالیاتی کشورها استثنائاتی را برای این حق قائل شده اند (ثورونی، ۱۳۸۲: ۱۹۷). از جمله مواردی که در آن مرور زمان جاری نمی شود می توان به عدم تکمیل اظهارنامه از سوی مودی، تکمیل نادرست اظهارنامه به قصد فرار از پرداخت مالیات و یا فریب دستگاه مالیاتی اشاره کرد (مجیبی - فر، ۱۳۹۰: ۷۵).

### ۱.۳.۱. مطالعه تطبیقی

از آنجا که بحث مرور زمان یکی از مباحث مهم در قوانین مالیاتی در بعد زمانی است و امروزه آن را تحت عنوان حقوق مودیان مالیاتی مطرح می کنند، شایسته است که این موضوع را در قوانین کشورهای دیگر مورد بررسی و ارزیابی قرار دهیم. بدین منظور در این بحث، مرور زمان مالیاتی را در قوانین مالیاتی برخی کشورها و سپس ایران ارزیابی خواهیم کرد.

## قلمرو قوانین مالیاتی در زمان / ۶۱

در قوانین مالیاتی آلمان مرور زمان برای ارزیابی مالیات های داخلی<sup>۱</sup> 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 می باشد. چنانچه مالیات مخفی شده باشد، ده سال و چنانچه به شکل غیر قانونی کمتر باشد، پنج سال خواهد بود (گزارش شماره ۴۴۱ سازمان امور مالیاتی).

در قوانین مالیاتی فرانسه، مرور زمان هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول در نظر گرفته شده است. این مدت در مرحله تشخیص چهار سال و در مرحله وصول سه سال است. در مورد وصول مالیات، در صورتی که حسابداری خزانه، مودی مالیاتی را که در پرداخت بدهی خود از تاریخ شروع به وصول طبق فهرست تاخیر کرده تا سه سال تعقیب نکند، از خدمت معلق می شود و در مقابل خزانه داری مسئول خواهد بود و بعد از سه سال به هیچ وجه نمی توان مودیان را تعقیب کرد؛ مگر آنکه مرور زمان قطع شده باشد که در این صورت یک مهلت سه ساله دیگر شروع خواهد شد (پروتابا و کوتره، ۱۳۸۷: ۱۰۴-۱۰۵).

مطابق قوانین مالیاتی هلند، تشخیص مالیات باید در مدت سه سال بعد از اینکه مشمولیت مالیاتی اتفاق افتاد، صورت بگیرد. اگر مشمولیت مالیاتی مربوط به دوره زمانی خاصی باشد، دوره سه ساله از پایان آن دوره زمانی آغاز می شود (م ۱۱ قانون عمومی مالیات). در صورتی که ممیز مالیاتی موافقت کند، دوره سه ساله می تواند طولانی تر شود تا زمانی که مودی بتواند مالیات را مسترد کند (م ۱۱ بند ۳). در صورتی که واقعیت جدیدی کشف شود یا سوء نیت مودی در اظهارنامه تشخیص داده شود، و یا اینکه مالیات کمتر از میزان واقعی تشخیص داده شده باشد، ممیز مالیاتی می تواند برگ تشخیص تکمیلی دیگری در طول پنج سال صادر کند (Sommerhalder, 1997: 66-68). در قانون مالیات های هلند، مرور زمان وصول مالیات قید نشده اما با توجه به بند ۳ ماده ۱۱ می توان گفت که مرور زمان وصول مالیات نیز سه سال است مگر اینکه ممیز مالیاتی با طولانی تر شدن این دوره موافقت کند.

### ۲.۳.۱. مرور زمان مالیاتی در حقوق ایران

با توجه به نظر شورای نگهبان در مورد مرور زمان و رد این موضوع، این قاعده چندان در نظام حقوقی ما مورد توجه واقع نشده است. در قانون مالیات بر ارزش افزوده به این قاعده اشاره ای نشده اما در قانون مالیات های مستقیم، مرور زمان در مرحله تشخیص مالیات مورد

<sup>۱</sup>. excise duty

توجه قانونگذار بوده است. ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم بیان می‌دارد که: «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 می باشد 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 ۵ سال مذکور برگ تشخیص صادر و به مودی ابلاغ شود».

اگرچه عبارت مرور زمان در این ماده اطلاق دارد، لیکن با توجه قسمت اخیر ماده که شرط آن را عدم صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعلام کرده است، تردیدی باقی نمی‌ماند که منظور از آن مرور زمان تشخیص مالیات است (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۲۲). حال که در قانون مالیات های مستقیم، مرور زمان در مرحله تشخیص پیش بینی شده، این سوال مطرح می‌شود که ضمانت اجرای آن چیست؟ به نظر می‌رسد ضمانت اجرای این قاعده در قسمت اخیر بند ۲ ماده ۲۷۰ قانون م.م. 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 نامه هایی که در اجرای ماده (۱۵۸) این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست، مقصر به موجب رای هیات 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 می دهد متخلف مسئولیت مدنی داشته و به وسیله دادستان انتظامی مالیاتی در دادگاه های 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...».

پیش بینی مهلتی برای تشخیص مالیات باعث می شود هم ماموران مالیاتی خود را ملزم به انجام وظیفه در مهلت مقرر بدانند تا مالیات به عنوان منبع مهم درآمد دولت به موقع وصول شود، هم تکلیف مودیان مالیاتی هرچه سریع تر روشن شود (چکاد، ۱۳۸۵: ۶۳). عدم پیش بینی مرور زمان برای وصول مالیات ها در قوانین مالیاتی ایران، ایراد مهمی است که باید مورد توجه قرار گیرد. این امر می تواند مخاطرات جدی هم برای دستگاه مالیاتی و هم مودیان مالیاتی داشته باشد. از یک سو، چون زمان خاصی برای وصول مالیات مقرر نشده مامورین وصول تلاشی برای وصول سریع مطالبات دولت از خود نشان نمی دهند، از سوی دیگر این مسئله گونه‌ای بلا تکلیفی برای مودی رقم خواهد زد که باعث نقض حقوق مودیان خواهد شد.

## قلمرو قوانین مالیاتی در زمان / ۶۳

همچنین، عدم پیش بینی مرور زمان مالیاتی 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 فرار کنند که این امر با توجه به حجم کار دستگاه مالیاتی محتمل است (وارسته بازقلعه، ۱۳۸۸: ۶۱).

اشکال دیگری که از عدم پیش بینی مرور زمان مالیاتی در مرحله وصول ممکن است ایجاد شود در مورد جریمه‌های مالیاتی است. به عنوان مثال ماده ۱۹۰ ق.م.م. جریمه تاخیر در پرداخت مالیات را ماهیانه ۲/۵ درصد مالیات علی‌الحساب در نظر گرفته است. حال، چنانچه این جریمه هر ماه لحاظ شود و مالیات مورد نظر چندین سال پس از تشخیص مورد مطالبه قرار گیرد، مجموع این عوامل می‌تواند وضعیتی نامطلوب را ایجاد کند (چکاد، همان: ۶۳). این امر نه تنها به وصول مالیات کمکی نمی‌کند؛ افزایش جریمه‌ها و انباشته شدن آنها بر مالیات می‌تواند منجر به فرار مالیاتی گردد چراکه مودی در واقع توانایی پرداخت آن را ندارد.

یکی دیگر از اشکالاتی که عدم پیش بینی مرور زمان می‌تواند ایجاد کند افزایش دعاوی مالیاتی است. چنانکه ذکر شد یکی از دلایل اعمال قاعده مرور زمان کاهش بار دستگاه قضائی است و عدم پیش‌بینی آن در قانون مالیات‌ها در حقیقت نقض غرض است. بنابراین عدم پیش‌بینی مرور زمان در مرحله وصول مالیات در قوانین مالیاتی مایه‌بزرگی را به وجود آورده که می‌تواند پیامدهای ناگواری برای سیستم مالیاتی ما در پی داشته باشد. امید است که قانونگذار با درک این مسئله گامی به سوی حل این معضل بردارد.

## ۲. عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی

### ۱.۲. مفهوم عطف به ماسبق نشدن<sup>۱</sup>

اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین که در زمره اصولی است که به لزوم قابل پیش‌بینی بودن حقوق باز می‌گردد (ویژه، ۱۳۸۲: ۱۲۱) و در حقوق کیفری، یکی از نتایج اصل قانونی بودن جرایم و مجازات‌هاست (زارعی، ۱۳۸۶: ۳۰)؛ بدین معناست که قلمرو یک قانون از نظر زمان محدود است به تاریخ انتشار و نفوذی نسبت به ازمنه ماقبل انتشار ندارد؛ مگر اینکه به طور استثنا آن هم با تصریح قانون صورت گیرد (لنگرودی، همان: ۲۵۵۲/۴). این اصل نقطه

<sup>۱</sup>. Non Retroactive

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 (Sampford, 2006, 37).

اصل مذکور به ویژه در قوانین کیفری، امروزه در حقوق مدرن اصلی بدیهی به شمار می‌رود (ویژه، همان: ۱۳۳). یکی از نویسندگان بر این باور است که: «عطف به ماسبق شدن قوانین کیفری، بیشتر از تکنوازی گیتار راک پشت انسان را می‌لرزاند.» (Tim, 2007, 1). در واقع اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین بر این مبنا استوار است که حقوق و تکالیف اشخاص باید قابل پیش‌بینی باشد. در عصر کنونی اصل "قابل پیش‌بینی بودن" قوانین به صورت اصلی ضروری برای نظام‌های حقوقی درآمده است (ویژه، همان: ۱۳۳). برای تحقق اصل قابل پیش‌بینی بودن، قوانین باید از شفافیت لازم برخوردار 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"<sup>۱</sup> به شمار می‌روند. این مفهوم در دستورالعمل راهنمای دبیرکل ملل متحد در مورد حاکمیت قانون نیز بیان شده است (Secretary-General, 2008, 1). مطابق اصل حاکمیت قانون، قانون باید معطوف به آینده، آشکار و شفاف باشد. یک قانون غیر دقیق، گنگ، سربسته و مبهم، می‌تواند طرفداران خود را به اشتباه بیندازد (Corkery, 2003, 2). «"جوزف راز"<sup>۲</sup> تاکید می‌کند که اولین عنصر حاکمیت قانون این است که همه قوانین معطوف به آینده، منتشر شده و روشن باشند.» (Corkery & Gerrard, 2007, 1) در راستای شفافیت قوانین، یکی از اصول نگارش قوانین مالیاتی، پرهیز از سبک فنی در نگارش و عدم استفاده از عبارات و اصطلاحات ثقیل و دیرفهم است. همچنین چارچوبی که برای طراحی قوانین تعریف می‌شود نیز باید از شفافیت کافی برخوردار باشد (Bently, 2004, 2).

## ۲.۲. عطف به ماسبق نشدن در قوانین مالیاتی

اگرچه ارزش اساسی اصل عطف به ماسبق نشدن، بیشتر در امور کیفری و تعریف جرایم و کیفرها نمود پیدا می‌کند (ویژه، همان: ۱۳۳)، با این وجود، این قاعده صرفاً مربوط به قوانین کیفری و مدنی نیست بلکه در قوانین مالیاتی هم کاربرد دارد. 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 مودی تغییر دهیم؛ اما اگر قانون متضمن مزایایی برای مودیان باشد، این

<sup>۱</sup>. The Rule of Law

<sup>۲</sup>. Joseph Raz



## قلمرو قوانین مالیاتی در زمان / ۶۵

استدلال مخالف منتفی می‌گردد (توکل، همان: ۳۲۹). در توجیه این اصل در قوانین مالیاتی می‌توان گفت که مودیان مالیاتی باید بتوانند تصمیمات اقتصادی خود را با آگاهی از پیامدهای مالیاتی مربوطه اتخاذ کنند. توجیه دیگر از این قرار است که نمی‌توان برای سرمایه‌گذاری یا دیگر تصمیمات اقتصادی، پیامدهای مالیاتی را متصور شد که در لحظه تصمیم‌گیری با برخورد مالیاتی معمول در زمان اخذ تصمیم منافات داشته باشد (ثورونی، همان: ۴۲).

### ۱.۲.۲. مطالعه تطبیقی

در بیشتر کشورها اصل عطف به ماسبق نشدن، اصلی واجد الزام حقوقی قلمداد نمی‌شود بلکه اصل سیاستی مالیات به حساب می‌آید که قانونگذار در صورت صلاحدید از آن تبعیت می‌کند. برای مثال در ایالات متحده، برخی از اصلاحات قانون مالیاتی (به ویژه اصلاحاتی که تصحیح فنی قلمداد می‌شود) با اثر عطف به ماسبق به کار می‌رود (مثلا قانون اصلاحات مالیاتی مصوب ۱۹۸۶). (ثورونی، همان، ۴۳) البته در ایالات متحده آمریکا نیز اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی مطابق اصلاحات یکصد و چهارمین کنگره ایالات متحده آمریکا پذیرفته شده؛ با این وجود استثنائاتی هم برای آن قائل شده اند (H.R.2337-17).

در برخی از کشورها، اصل عطف به ماسبق نشدن در قوانین مدنی ذکر می‌شود (مثلا ماده ۲ قانون مدنی بلژیک و ماده ۲ قانون مدنی فرانسه). در این کشورها، قانون مالیاتی هنگامی می‌تواند اثر عطف به ماسبق داشته باشد که این کار بدون در نظر گرفتن قانون مدنی صورت گیرد (ثورونی، همان، ۴۳).

قانون اساسی سوئد بیان می‌دارد که مقررات مالیاتی باید قبل از شرایطی که یک فعالیت مشمول مالیات رخ دهد، وضع شده باشد. 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.» (Corkery&Anthea, 2007:46). در هلند، قوانین در روزنامه رسمی، مقررات، تصمیمات دیوان عالی و دادگاه‌های پایین‌تر و سیاست‌گذاری در مجلات مالیاتی تخصصی منتشر می‌شود. تصمیمات قضایی دیوان عالی و دادگاه‌ها عطف ماسبق نمی‌شود. تصمیمات قضایی از زمانی که تصمیم گرفته می‌شود، برای طرف‌های درگیر اثر قانونی دارد و برای اشخاص ثالث اثر قانونی تصمیم از زمان انتشار رای است. مطابق مقررات ۱۹۹۱ در صورتی که تصمیم به سود مودی باشد، ممیز مالیاتی

می‌تواند روز تصمیم را مدنظر قرار دهد و در صورتی که هنوز استیناف ممکن باشد، اثر رای می‌تواند قبل از روز اخذ تصمیم باشد که در این صورت رای دادگاه عطف ماسبق می‌شود (Sommerhalder, 1997:69).

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 گنجاینده شده است، می‌توان گفت که مودیان حق بر شفافیت قانون را دارند. در واقع عدم شفافیت قانونی، قانون عطف ماسبق شونده است (Li, 1997:130) 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 هم‌سنگ 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"<sup>۱</sup> و "اعتماد عمومی"<sup>۲</sup> 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 تاثیر بگذارد. هنگامی که قانون بر معاملات آینده یا جایگاه‌های حقوقی تثبیت نشده تاثیر می‌گذارد، صرفا اثری آتی نگر دارد (ثورونی، همان: ۴۶-۴۷). در انگلستان نیز قوانین مالیاتی معمولا از روز انتشار اثر قانونی دارند؛ با این وجود گاهی به صورت عطف به ماسبق به کار می‌روند که اینک برخی از مقررات قانون مالیاتهای مستقیم در ابتدا به صورت عطف به گذشته وضع شده‌اند (Morse & Williams, 2000, 43).

## ۲.۲.۲. عطف به ماسبق نشدن در حقوق ایران

در نظام حقوقی ایران، قاعده عطف به ماسبق نشدن در امور کیفری از ارزش قانون اساسی برخوردار است. 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». آن گونه که از مفاد اصل فوق مستفاد می‌گردد «در امرحقوقی، قانونگذار می‌تواند اجرای قانون را به زمان قبل از تصویب قانون نیز برگرداند» (مهرپور، ۱۳۸۷: ۳۷۳)؛ چرا که اصل ۱۶۹ قانون اساسی، عطف به ماسبق نشدن را در امور کیفری به طور مطلق بیان کرده ولی اشاره ای به امور حقوقی ننموده است.

<sup>۱</sup> . Legal Security

<sup>۲</sup> . Public Confidence

## قلمرو قوانین مالیاتی در زمان / ۶۷

همچنین اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین در ماده ۴ قانون مدنی نیز ذکر شده 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».

راجع به قاعده عطف به ماسبق نشدن در قوانین مالیاتی حکم صریحی وجود ندارد؛ حال سوال این است که در این شرایط آیا قوانین مالیاتی می‌توانند عطف به ماسبق شوند یا خیر؟ ویکتور ثورونی در این رابطه معتقد است که: «چنان چه هیچ‌گونه مقرراتی در موضوعه مالیاتی وجود نداشته باشد، اصل عمومی قانون مدنی دال بر عطف به ماسبق قانون همانند مقررات عادی اعمال خواهد شد» (ثورونی، همان: ۴۳). بنابراین می‌توان گفت که در اینجا اصل ۴ قانون مدنی می‌تواند مورد استناد قرار بگیرد و «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، همان: ۱۲۰). 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. ویکتور ثورونی معتقد است که اگر قانون عطف به ماسبق خسارتی برای مودیان به همراه نداشته باشد، قوانین موجود واضح نباشند یا به لحاظ فنی ناکارا باشد، و در موارد خاص ضرورت پرداختن به منافع عمومی جدی‌تر باشد؛ این امر محل اشکال نیست (ثورونی، همان: ۴۶). 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 (موسی‌زاده، ۱۳۸۹: ۴۶). مطابق ماده ۱۷۴ ق.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 ۳۷۳ ق.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 (ثورونی، همان: ۴۸).

بنابراین با وجود اینکه عطف به ماسبق نشدن قوانین در حقوق کیفری یک اصل کلی و خدشه ناپذیر است، در حقوق مالیاتی اگرچه در قوانین اغلب کشورها مورد پذیرش قرار گرفته است، یک اصل کلی و مطلق نیست و تابع نفع مودیان است. البته مراد از نفع مودیان در اینجا نفع مشروع و قانونی است؛ مثلاً عطف به ماسبق شدن در قوانین مالیاتی برای مبارزه با "پناهگاه‌های مالیاتی"<sup>۱</sup> قابل توجیه است؛ زیرا این مسئله در راستای منافع دولت و منافع عمومی و راهی برای مقابله با فرار مالیاتی است. یعنی در صورتی که عطف به ماسبق شدن قانون به نفع مودی و در راستای مصالح عموم باشد، جایز است. این نگرش در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران هم با توجه به مسایل فوق‌الذکر قابل اثبات است.

### ۳. اجرای فوری قوانین مالیاتی

#### ۱.۳. مفهوم اجرای فوری قوانین مالیاتی

یکی از موضوعاتی که در بحث اجرای قوانین مالیاتی در زمان شایان توجه است، بحث فوری بودن اجرای قوانین مالیاتی و یا "مبدا اجرای قوانین مالیاتی" است. این موضوع قرابت و نزدیکی بسیاری با اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی دارد و در واقع ترسیم مرز بین این دو موضوع، کاری سخت و دشوار است. در واقع سوالی که در این زمینه مطرح است، این است که قوانین مالیاتی چه زمانی اجرا می‌شوند؟ آیا اجرای قوانین مالیاتی تابع تشریفات قانون مدنی است یا متفاوت از آن و دارای احکام جداگانه است؟

مطابق اصل اجرای فوری قوانین مالیاتی، قانون پس از تصویب نسبت به وضعیت‌های موجود، فوراً اجرا می‌شود (پیرنیا، همان: ۱۱۹). یعنی همین که قانون قابل اجرا شد، بر تمام وقایع حکومت می‌کند و نه تنها درباره وضعیت‌هایی که بعد از حاکمیت آن به وجود خواهند آمد، بلکه اصولاً در مورد وقایع در حال جریان نیز اجرا می‌شود (وارسته بازقلعه، همان: ۳۸). مثلاً زمان وصول مالیات بر درآمد 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 (امامی، ۱۳۸۴: ۲۷).

راجع به اجرای قوانین مالیاتی، دو فرض را می‌توان متصور شد: اول اینکه تاریخ اجرای قانون مالیاتی در خود قانون ذکر شده باشد؛ در این صورت قانون مالیاتی از همان تاریخ مذکور لازم‌الاجرا می‌گردد. فرض دوم این است که در قانون، تاریخی پیش بینی نشده باشد، در این فرض می‌توان گفت که تاریخ اجرا، تابع تشریفات قانون مدنی است. سیری اجمالی در قوانین برخی از کشورها، این فرض را اثبات می‌کند.

<sup>۱</sup>. Tax Shelter

### ۲.۳. مطالعه تطبیقی

به طور کلی اجرای قانون زمانی اجباری می شود که انتشار آن از طریق درج در روزنامه رسمی صورت گیرد (پروتابا و کوتره، همان: ۱۰۷). به عنوان مثال قانون اساسی عراق بیان می دارد که: «قوانین در روزنامه رسمی منتشر می شوند و از تاریخ انتشار لازم الاجرا می باشند» (ماده ۱۲۶). قانون اساسی آلمان نیز فرآیند اجرای قانون را در اصل ۸۲ تشریح کرده است. در بند دوم این اصل چنین آمده 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 می دارد: «قوانین پس از تصویب مجلس ظرف ۱۵ روز از سوی ریاست جمهوری به دولت ابلاغ می گردد...». اصل ۹۱ قانون اساسی اسپانیا نیز اعلام می کند: «قوانینی که به تصویب مجلسین رسیده، پس از ۱۵ روز به توشیح پادشاه رسیده و سپس منتشر خواهد شد». قانون اساسی ایتالیا در اصل ۷۳ مقرر می دارد: «قوانین پس از تصویب، ظرف یک ماه توسط رئیس جمهور توشیح می گردد...».

با وجود اینکه قوانین اساسی اکثر کشورها فرآیند انتشار و اجرای قوانین را تشریح کرده اند؛ با توجه به حساسیت قوانین مالیاتی معمولاً تاریخ لازم الاجرا شدن این قوانین در خود آنها ذکر می شود. برای مثال، قانون عمومی راجع به مالیات های ملی هلند مصوب ۱۹۵۹ در ماده ۹۵ زمان لازم الاجرا شدن آن را قید کرده است. همچنین کنوانسیون مالیات مضاعف بین بریتانیا و فرانسه که در ۱۹ ژوئن ۲۰۰۸ در لندن برگزار شد، در تاریخ ۱۸ دسامبر ۲۰۰۹ لازم الاجرا می گردید. این کنوانسیون اعلام می دارد که اثر قانونی مقررات این کنوانسیون در بریتانیا از یک آوریل ۲۰۱۰ برای مالیات بر شرکت ها و از شش آوریل ۲۰۱۰ برای مالیات بر درآمد و سرمایه می باشد. همچنین زمان اثر قانونی مقررات این کنوانسیون در فرانسه از تاریخ اول ژانویه ۲۰۱۰ می باشد (UK/ France, Double Taxation Convention).

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 (H.R.2337). همین طور در مدل کنوانسیونی که برای کشورهای عضو سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه (OECD) طراحی شده در بخش مقررات پایانی، یک ماده به زمان لازم الاجرا شدن مقررات کنوانسیون اختصاص داده شده است. این تاریخ معمولاً در

کشورهای طرف قرارداد متفاوت است. (Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital) .

در کانادا متعارف این است که اثر قانون مالیاتی بر مبنای روز اعلام رسمی (انتشار) است؛ به رغم این که ممکن است چندین ماه یا سال وضع شده باشد با این وجود مطابق قانون اساسی کانادا، پارلمان و قانونگذاران محلی عملاً آزادی نامحدودی دارند تا زمان اجرای قوانین مالیاتی جدید را تعیین کنند (Li, 1997: 133-134).

### ۳.۳. رویکرد نظام حقوقی ایران به اجرای فوری قوانین مالیاتی

در ایران موضوع اجرای فوری قوانین مالیاتی تقریباً هماهنگ با سایر کشورهاست. در متمم قانون اساسی مشروطه، صدور فرامین و احکام برای اجرای قوانین از حقوق پادشاه بود بدون اینکه این امر - به جز در قوانین مالی - اجرای آن قوانین را به تاخیر بیندازد (ماده ۴۹ متمم قانون اساسی مشروطه). این موضوع در پیش‌نویس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز مورد توجه قرار گرفته بود. اصل ۹۷ پیش‌نویس بیان می‌کرد که: «توشیح قوانین با رئیس جمهور است ولی خودداری او از توشیح قانون در مهلت مقرر، جز موارد مصرح در قانون اساسی نمی‌تواند اجرای قوانین را پس از انقضای مهلت توشیح متوقف سازد یا به تاخیر اندازد. مهلت توشیح قانون، ده روز از تاریخ ابلاغ قانون به نخست وزیر است» (کاتوزیان، ۱۳۸۷: ۳۵۶).

قانون اساسی ج.ا.ا. در اصل ۱۲۳ رئیس جمهور را مکلف کرده که مصوبات مجلس و نتیجه همه‌پرسی 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 همه‌پرسی را ظرف پنج روز پس از ابلاغ به وی امضا نکند، لازم‌الاجرا می‌شود و در طرح‌ها و لوایح فوری، این مدت ۴۸ ساعت تعیین شد (مهرپور، همان: ۲۱۵).

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 همه‌پرسی 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

## قلمرو قوانین مالیاتی در زمان / ۷۱

کرده است: «قوانین ۱۵ روز پس از انتشار، در سراسر کشور لازم‌الاجراست مگر آنکه در خود قانون ترتیب خاصی برای موقع اجرا مقرر شده باشد» (ماده ۲ قانون مدنی). چنانکه شاهد هستیم 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...».

### ۴. اصل سالیانه بودن مالیات

#### ۱.۴. مفهوم اصل سالیانه بودن

معنی اصل سالیانه بودن مالیات این است که قانون مالیات‌ها باید هر سال اجرا شود. یعنی در اول هر سال قانون مربوط به آن سال قدرت قانونی و قابلیت اجرا پیدا کند و بر تمام عملیات مالیاتی آن سال حکومت داشته باشد؛ که از یک طرف عبارت خواهد بود از تعیین صلاحیت‌های دستگاه مالیاتی برای برقراری مالیات (تشخیص مالیات، قطعی کردن مالیات و وصول آن)، و از طرف دیگر معین کردن و تحقیق و ارزیابی توانایی‌های پرداخت مودی در این مدت (پروتاها و کوتره، همان: ۱۰۲).

اصل سالانه بودن مالیات معمولاً با اصطلاحاتی نظیر "دوره مالیاتی"<sup>۱</sup>، "سال مالیاتی"<sup>۲</sup> و "سال مالی"<sup>۳</sup> بیان می‌شود، که همگی از حیث مفهوم اصلی خود کم و بیش همانندند و عموماً به معنی یک دوره زمانی به کار می‌روند که عملکرد مشمول مالیات مودی طی آن مطرح

<sup>۱</sup> . Taxable Period

<sup>۲</sup> . Taxable Year

<sup>۳</sup> . Fiscal Year

می‌باشد. یعنی متعلق مالیات نسبت به دوره‌های زمانی معین صورت می‌گیرد (توکل، همان: ۳۷۸). مطابق این اصل، مبنای تشخیص مالیات، سال مالی جاری است. مثلاً تشخیص مالیات برای سال ۲۰۰۰، بر مبنای سود سال ۲۰۰۰ است (Morse & Williams, 2000, 189) و مبنای مالیات برای سال ۱۳۹۰، سود سال ۱۳۹۰ می‌باشد.

اصل سالیانه بودن مالیات متأثر از اصل سالیانه بودن بودجه است و تلازم و همبستگی بسیاری با این اصل دارد. سالیانه بودن بودجه بدین معنی 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 پیش‌بینی و برآورد می‌گردد» (رستمی، ۱۳۸۸-۸۹: ۸۴). این همبستگی از این جهت است که از سویی «ارقام درآمدها در بودجه عمومی کشور مندرج است» (پیرنیا، همان: ۱۱۵) و از سوی دیگر یکی از منابع مهم برای تامین بودجه سالیانه، مالیات است. همچنین، مهم‌ترین دلیل سالانه بودن بودجه این است که از قدیم‌الایام اصلی‌ترین منبع درآمد دولت‌ها، مالیات محصولات کشاورزی و دامی بوده که این مالیات معمولاً به هنگام برداشت محصول وصول می‌شده است. به همین دلیل از آنجا که دریافت مالیات توسط دولت سالانه یک بار انجام می‌شد، بالاچار پیش‌بینی مخارج نیز برای همین دوره صورت می‌گرفته است (بخشی، ۱۳۸۹: ۸۴).

آنچه در اینجا باید مورد توجه قرار بگیرد، این است که اصل سالیانه بودن مالیات، یک اصل مطلق و خدشه‌ناپذیر نیست بلکه در بسیاری از موارد به مقتضای شرایط و اشخاص مشمول مالیات این اصل نادیده گرفته می‌شود. از جمله این موارد، زمانی است که دستگاه مالیه قادر نیست به مودی دسترسی پیدا کند تا مالیات او را وصول کند (پروتابا و کوتره، همان: ۱۰۳)؛ که در این صورت ممکن است مالیات تشخیص داده شده پس از آن سال مالی وصول شود و یا حتی ممکن است این مالیات مشمول مرور زمان شده و قابل وصول نباشد (در مواردی که مرور زمان در مرحله وصول مالیات پذیرفته شده باشد).

همچنین زمان تشخیص مالیات مودی ممکن است باعث عدول از این اصل شود. مثلاً، در روش تشخیص علی‌الراس ممکن است در روز معینی از سال بعضی از خصوصیات کسب و کار مودی مورد بررسی قرار بگیرد در حالی که این خصوصیات در طول سال یکسان نبوده و دارای نوسان است. همچنین برای محاسبه برخی از بخشودگی‌ها ممکن است تاریخ معینی از سال در نظر گرفته شود (که معمولاً ماه اول سال بعد را در نظر می‌گیرند) که این وضعیت می‌تواند تغییر کند (پیرنیا، همان: ۱۱۶-۱۱۷). همچنین گاهی مالیات مودی بر اساس وضع مودی در یکی از سنوات قبل محاسبه می‌شود و به هیچ وجه وضع او در سال مالی رسیدگی نمی‌شود (امامی، همان: ۲۶). بعلاوه، معمولاً شرکت‌ها بر اساس دوره حسابداری خود، مالیات متعلق را



### قلمرو قوانین مالیاتی در زمان / ۷۳

پرداخت می‌کنند و تابع سال تشخیص نیستند (Morse & Williams, op.cit, 189-190). در مواردی هم که شرکت‌ها تابع سال مالیاتی هستند به دلایلی از جمله تغییر در مالکیت شرکت، تغییر در روز انتخاب شده برای سال مالی، اتمام عملیات شرکت قبل از تکمیل سال مالی و یا دلایل دیگر ممکن است سال مالی آنها به دوره‌ای کمتر از ۱۲ ماه تقلیل یابد که اصطلاحاً "سال کوتاه"<sup>۱</sup> نامیده می‌شود (Dunham, 2008, 21-22). مسلم است که در این موارد اصل سالیانه بودن نقض شده و در واقع از آن عدول می‌شود.

نکته دیگری که راجع به اصل سالیانه بودن مالیات باید مورد توجه قرار بگیرد این است که این اصل در مورد مالیات‌های مستقیم صادق است و مالیات‌های غیر مستقیم را دربر نمی‌گیرد. موید این مطلب ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده است که مقرر می‌دارد: «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».

### ۲.۴. مطالعه تطبیقی

اصل سالیانه بودن مالیات در برخی از کشورها توجه قانونگذار اساسی را به خود جلب کرده و ارزشی هم‌سنگ قانون اساسی پیدا کرده است. در اصل ۹۰ قانون اساسی ژاپن اصطلاح سال مالی ذکر شده و قانونگذار به گونه‌ای آن را مورد توجه قرار داده است. در قانون اساسی آلمان در مواد ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۴ و ۱۱۵ اصطلاح سال مالی به کار رفته است. قانون اساسی اسپانیا نیز به صورت تلویحی، اصل سالیانه بودن مالیات‌ها را در بند دوم اصل ۱۳۶ مورد شناسایی قرار داده است.

در مواردی که اصل سالیانه بودن مالیات از جنبه اساسی برخوردار نیست، در قوانین عادی این اصل مورد توجه قرار گرفته است. در انگلستان منظور از سال مالیاتی، سال منتهی به پنجم آوریل است (گزارش شماره ۴۴۸ سازمان امور مالیاتی، ترجمه مرتضی ملانظر، ۱۸). قوانین مالیاتی نروژ نیز مقرر می‌دارد که موذیان بر اساس مقررات مالیاتی نروژ می‌بایست درآمد سالیانه خود را در سال متعاقب سال مالیاتی خود به مقامات مالیاتی اعلام کنند (گزارش شماره ۴۴۹،

<sup>۱</sup>. Short Year

ص ۳). در ماده ۲ و ماده ۸ قانون مالیات بر درآمد مؤسسات بازرگانی و صنعتی عمان (درآمدهایی که مشمول مالیات می‌باشند) و بند ۴ ماده ۹ (مقررات مربوط به درآمد فرضی و...) سال مالیاتی را ذکر کرده است (گزارش شماره ۴۴۶ ترجمه محمد حسین رهبری). 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 ترجمه ولی اله نوری).

در قوانین مالیاتی اندونزی "سال مالیاتی" و "دوره مالیاتی" در دو معنای متفاوت به کار رفته است. مطابق قانون، "سال مالیاتی" برابر با یک سال تقویمی است؛ مگر اینکه مودی سال حسابداری که متفاوت از سال تقویمی می‌باشد اتخاذ نماید. "دوره مالیاتی" برابر با یک ماه تقویمی یا هر دوره‌ای است که از سه ماه تجاوز ننماید؛ همان‌طور که طبق حکم وزیر دارایی تعیین می‌گردد (گزارش شماره ۴۴۲ ترجمه ولی اله نوری).

#### ۳.۴. سالیانه بودن مالیات در حقوق ایران

اصل سالیانه بودن مالیات در حقوق ایران نیز مورد پذیرش قرار گرفته است. متمم قانون اساسی مشروطه در اصل ۹۶ سالیانه بودن مالیات را شناسایی کرده بود: «میزان مالیات را همه ساله مجلس شورای ملی به اکثریت تصویب و معین خواهد نمود». در قانون اساسی ج.ا.ا. مصوب ۱۳۵۸ و اصلاحات ۱۳۶۸ اصل مذکور ذکر نشده است. البته 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 قانون مالیاتهای مستقیم 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 اسفندماه همان سال ختم می‌شود...». البته این اصل در نظام حقوقی ما اصلی مطلق نیست و آن‌گونه که در ابتدای بحث مطرح شد استثنائاتی در مورد آن وجود دارد. در این مورد 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». علاوه بر این مورد، موارد دیگری هم در قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد که مغایر اصل سالیانه بودن مالیات است. از جمله این موارد، مواد ۴۰، ۱۶۵ و ۱۶۷

## قلمرو قوانین مالیاتی در زمان / ۷۵

ق.م.م است که با تشخیص سازمان امور مالیاتی، بدهی مالیاتی قابل تقسیط است. همچنین ماهیانه بودن وصول مالیات کارمندان استثنای دیگری بر اصل سالیانه بودن مالیات است. آن گونه که از مطالب فوق برمی آید، اصل سالیانه بودن مالیات در غالب کشورها مورد پذیرش قرار گرفته اما استثنائات قابل توجهی برای آن قائل شده اند. نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران نیز رویکردی مشابه سایر کشورها نسبت به این اصل اتخاذ کرده است. آنچه که در این باره قابل ذکر است، این است که سالیانه بودن مالیات بیشتر در مورد تشخیص ماخذ مالیات صادق است. همچنین، تعیین دوره های مالیاتی امکان می دهد که امر اداره و وصول مالیات ها را بتوان با نظم و کارایی سازمان داد (توکل، همان: ۳۷۸). این دوره یک ساله از آن جهت حائز اهمیت است که از یک سو، دولت را قادر می سازد تا بودجه سالیانه کشور را با توجه به منابع مالیاتی خود تهیه و تصویب کند و از سوی دیگر این دوره زمانی به مودیان این امکان را می دهد تا حساب دخل و خرج خود را سامان دهند، چراکه دوره یک ساله نه آنقدر طولانی است که انباشته شدن حجم مالیات ها بر مودیان آنها را در پرداخت آن مستاصل کند و نه آنقدر کوتاه است که فعالیت های اقتصادی آنها را با چالش مواجه سازد. البته با توجه به مخارجی که دولت ها در طول سال دارند، معمولاً مودیان مالیاتی را مکلف می کنند که در دوره های زمانی کوتاه تر بخشی از مالیات خود را پرداخت کنند. یکی از روش هایی که در این راستا به کار گرفته می شود، روش علی الحساب مالیاتی و پیش پرداخت مالیاتی است که در ماده ۱۶۳ و ۱۶۶ ق.م.م به آن اشاره شده است. همچنین برای ترغیب مودیان، معمولاً تخفیف ها و تشویق هایی برای آنها در نظر می گیرند. به عنوان مثال ماده ۱۶۶ ق.م.م به ازای هر سه ماه زودپرداخت بدهی مالیاتی، دو درصد کسری مالیات را برای مودیان در نظر گرفته است.

### نتیجه گیری

در بحث اجرای قوانین مالیاتی در زمان، اصولی را باید مورد توجه قرار داد. این اصول که به عبارتی می توان گفت محدودیت هایی است که 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، ما را به نتایج زیر می رساند:

- اصل سالیانه بودن مالیات در تمامی نظام‌های حقوقی مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است. در پاره‌ای از کشورها، این اصل از ارزش قانون اساسی برخوردار است و در پاره‌ای دیگر از کشورها در سطح قوانین عادی مورد توجه قرار گرفته است. ایران از نوع کشورهای دوم است که این اصل را در قوانین عادی مورد توجه قرار داده هرچند با توجه به اصل سالیانه بودن بودجه، شاید بتوان ارزش قانون اساسی برای آن قائل شد.

- در بحث اجرای فوری قوانین مالیاتی، با توجه به حساسیت زیاد این قوانین که ناشی از تاثیر بسزای آن در سرنوشت اقتصادی کشور است، علی‌رغم اینکه در اکثر کشورها، قانون اساسی به این موضوع پرداخته، زمان لازم‌الاجرا شدن قانون در خود قانون تصریح شده است. قوانین مالیاتی ایران نیز این رویه را در پیش گرفته‌اند.

- راجع به اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی، با وجود رویه مشترک کشورها در پذیرش این اصل، در اغلب کشورها استثنائاتی بر این اصل وارد است که نظام حقوقی ایران نیز این استثنائات را پذیرفته است. بطور کلی، اینکه قوانین مالیاتی در صورت نفع مودیان می‌تواند عطف به ماسبق شود، می‌تواند یک اصل کلی مالیاتی قلمداد شود.

- در بحث مرور زمان، کشورها سعی کرده‌اند که این موضوع را که ارتباط بانظم عمومی دارد در قوانین مالیاتی خود، هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول مالیات مورد توجه قرار دهند. عدم پیش بینی این قاعده در مرحله وصول مالیات در قوانین مالیاتی ایران خلا بزرگی است که می‌تواند چالش‌های بسیاری را در مسیر وصول مالیات و نظام مالیاتی ایران ایجاد کند.

### فهرست منابع

### فارسی

- اخوی، ع: (۱۳۱۹)، "اشکالات عملی در مرور زمان"، مجموعه حقوقی، ش ۱۵۲، صص: ۱۵۴-۱۵۶.
- السابق، جروان: (ص ب ۱۳۶۸)، مجمع اللغات، بیروت.
- امامی، محمد: (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، تهران: میزان، چ اول.
- بخشی، لطفعلی: (۱۳۸۹)، آشنایی با مالیه عمومی، تهران: اقتصاد فردا، چ اول.
- پروتبابا، لویی و ژان ماری کوتره: (۱۳۷۸)، حقوق مالیاتی. ترجمه محمد علی یزدانبخش. تهران: خاتون، چ اول.

## قلمرو قوانین مالیاتی در زمان / ۷۷

- پیرنیا، حسین: (۱۳۵۲)، مالیه عمومی، مالیاتها و بودجه، تهران: امیر کبیر.
- توکل، محمد: (۱۳۷۹)، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیات، تهران: مجله تخصصی مالیات.
- ثورونی، ویکتور: (۱۳۸۲)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه مرتضی ملانظر، ج اول، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- جعفری لنگرودی، محمد جعفر: (۱۳۷۸)، مبسوط در ترمینولوژی حقوق، ج چهارم، تهران: گنج دانش، چ اول.
- جعفری لنگرودی، محمد جعفر: (۱۳۷۸)، مبسوط در ترمینولوژی حقوق، ج پنجم، تهران: گنج دانش، چ اول.
- جهانگیر، منصور: (۱۳۸۸)، قانون مدنی همراه با قانون مسئولیت مدنی، تهران: دیدار. چ ۵۴.
- چکاد، برزو: (۱۳۸۵)، "مرور زمان مالیاتی و مطالبات قدیمی"، فصلنامه مالیات، ش ۴۱.
- دراک: (۱۳۸۹)، قانون اساسی از فرمان مشروطیت تا امروز [زیر نظر عبدالله شمس]، تهران، چ چهارم.
- رستمی، ولی: (۱۳۸۸)، "حقوق مودیان مالیاتی"، فصلنامه حقوق مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۹، شماره اول، صص: ۱۰۷-۱۲۸.
- رستمی، ولی: (۱۳۸۸-۸۹)، جزوه مالیه عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
- زارعی، محمدحسین: (۱۳۸۶)، "امنیت قضایی به مثابه حق"، مجلس و پژوهش. ش ۵۹، صص: ۹-۴۶.
- ساریخانی، عادل: (۱۳۸۱)، مطالعه تطبیقی مرور زمان در حقوق اسلام، ایران، فرانسه و مصر، پایان‌نامه دکتری دانشگاه تربیت مدرس، به راهنمایی جعفر کوشا.
- سازمان امور مالیاتی کشور، ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی انگلستان، ترجمه مرتضی ملانظر، گزارش شماره ۴۴۸.
- ساریخانی، عادل: ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی آلمان، ترجمه مجید خرمی، گزارش شماره ۴۴۱.

۷۸ / فصلنامه پژوهش حقوق، سال چهاردهم، شماره ۳۶، بهار ۱۳۹۱

- سازمان امور مالیاتی کشور، ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی عمان، ترجمه محمد حسین رهبری، گزارش شماره ۴۴۶.
- سازمان امور مالیاتی کشور، ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی نروژ، ترجمه نسرین هنجی، گزارش شماره ۴۴۹.
- سازمان امور مالیاتی کشور، ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی اندونزی، ترجمه ولی‌اله نوری، گزارش شماره ۴۴۲.
- سازمان امور مالیاتی کشور، ترجمه و تلخیص قوانین مالیاتی برونی، ترجمه ولی‌اله نوری، گزارش شماره ۴۴۳.
- شریف، علی: (۱۳۴۲)، "ایراد مرور زمان"، کانون وکلا، ش ۸۶، صص: ۸۱-۸۵.
- کاتوزیان، ناصر: (۱۳۸۷)، گامی به سوی عدالت، ج اول، تهران: میزان، چ اول.
- کمالان، مهدی: (۱۳۸۸)، مجموعه قوانین و مقررات مالیاتهای مستقیم، تهران، کمالان، چ سوم.
- مجیبی‌فر، محمد صادق: (۱۳۹۰)، حقوق و تکالیف متقابل مودیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران، تهران: جاودانه، چ اول.
- معاونت پژوهش، تدوین و تنقیح قوانین و مقررات: (۱۳۸۰)، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۵۸ با اصلاحات ۱۳۶۸، تهران، چ ششم.
- موسی‌زاده، رضا: (۱۳۸۹)، مالیه عمومی، تهران: میزان، چاپ اول.
- مهدوی، ابراهیم: (۱۳۳۶)، "در اطراف مرور زمان"، کانون وکلا، دوره اول، ش ۵۲، صص: ۳۲-۵۰.
- مهرپور، حسین: (۱۳۸۷)، مختصر حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، تهران: دادگستر، چ اول.
- میررجالی، احمد: (۱۳۱۷)، "مرور زمان"، مجموعه حقوقی، ش ۸۰، صص: ۲۵-۲۸.
- نگاه بینه: (۱۳۸۷)، قانون اساسی آلمان، تهران: چاپ اول.
- نگاه بینه: (۱۳۸۷)، قانون اساسی ژاپن، تهران: چاپ اول.
- وارسته بازقلعه، محمد، حقوق شهروندی مودیان مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشکده حقوق دانشگاه تهران، به راهنمایی ولی رستمی، ۱۳۸۸.
- وزیری، شهربانو: (۱۳۸۳)، بررسی تحولات مرور زمان در جامعه بین‌الملل و قوانین داخلی کشورها، تهران: اردهالی، چ اول.
- ویژه، محمدرضا: (۱۳۸۲)، "امنیت قضایی"، کانون وکلا، ش ۱۸۳، صص: ۱۱۶-۱۴۵.

### لاتین

- Bently, Douncan (2004), "The Principled method", **Revenue law Journal**, Vol.14: Iss.1, Article 1.
- Corkery, Jim and Gerrard, Anthea (2007); "Retrospectivity", **Revenue law Journal**, Vol.17: Iss.1, Article 12.
- Corkery, Jim (2003); "On Literalism of law and Due Process", **Revenue law Journal**, Vol.13: Iss.1, Article 1.
- Dunham, Beth Walston (2008); **Accounting and Tax Principles for Legal Professionals**: THOMSON.
- Geoffrey Morse and David Williams (2000), **Davies: Principles of Tax Law**, London: SWEET & MAXWELL.
- Jay, Tim (2007) "Retro Active Tax Legislation: A 'Deaf Leopard' and His Spots," **Revenue Law Journal**: Vol. 17: Iss. 1, Article 10.
- Li, Jinyan (1997), "Taxpayer Rights in Canada", **Revenue law Journal**, Vol.7: Iss.1, Article 6, pp.83-137.
- Sampford, Charles, **Retrospectivity and the Rule of Law**, New York: OXFORD. 2006.
- Sommerhalder, Raud A. (1997), "Taxpayer Rights in Netherlands", **Revenue law Journal**, Vol.7: Iss.1, Article 5, pp. 65-82.
- **Act of July 2nd, 1959 pertaining to rules and Regulations common to a number of national taxes of the Netherlands.** (General Act pertaining to national taxes [Version in force since April 1<sup>st</sup>, 2002]).
- **Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital** [as they read on 28 January 2003].
- **One Hundred fourth Congress of the United States of America**, AT THE SECOND SESSION, Begun and held at the City Of Washington on Wednesday, the third day of January, one thousand nine hundred and ninety- six.

- Guidance Note of the Secretary- General": **UN Approach to Rule of Law Assistance**; April 2008.
- UK/ France, **Double Taxation Convention**, Signed in London on 19 June 2008, Entered in to force 18 December 2009.