

ماهیت مرور زمان مالیاتی و تحلیل چند پرسش درباره انقطاع آن

منصور عشق‌پور^۱

محمد رضا عباسی^۲

چکیده

قانون مالیات‌ها از نهادهایی تحت عنوان «مرور زمان» نام برده است، از طرف دیگر در نظام حقوقی ما نهادی با عنوان «مهلت قانونی» وجود دارد. برخلاف «مهلت قانونی»، مراجع حل اختلاف اجازه ورود به «مرور زمان» را بدون درخواست مؤدی نداشته و مالیات‌های وصول شده تحت این عنوان قابل استرداد نیستند. سؤالی که در اینجا مطرح می‌گردد این است که "نهادهای مذکور، به تسامح «مرور زمان» نام‌گذاری شده و در حقیقت مهلت قانونی تلقی می‌گردد یا خیر؟" گرچه ماده (۲۷۰) قانون مالیات‌ها، مطالبه مالیات در خارج از مهلت مرور زمان را تخلف دانسته و امکان ورود نیروهای نظارتی نسبت به آن را به عمل آورده است، ولی در این تحقیق که به روش توصیفی-تحلیلی صورت گرفته، معلوم می‌گردد که این امر ناشی از ماهیت اداری حقوق مالیات‌ها بوده و به نظر می‌رسد که هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بدون درخواست مؤدی حق ورود به آن را نداشته و نمی‌توانند بدون درخواست وی نسبت به آن رفع تعرض نمایند و لذا عنوان «مرور زمان» به درستی انتخاب شده است. به نظر می‌رسد که تسلیم اظهارنامه خارج از موعد، قاطع مرور زمان نباشد.

واژه‌های کلیدی: مرور زمان، مهلت قانونی، منابع مالیاتی، ارزش افزوده

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۰۴، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۱۱

۱. دانش آموخته دکتری، گروه حقوق، واحد گرمی، دانشگاه آزاد اسلامی، گرمی، ایران. M.eshghpour91@gmail.com

۲. دانش آموخته دکتری حقوق خصوصی، مدرس دانشگاه (نویسنده مسئول)، mra1390@yahoo.com

مقدمه

مرور زمانی که در قانون مالیات‌ها مطرح است، دارای آثار اقتصادی، حقوقی و مالیاتی فراوانی است. اگر تا پایان مدت‌های مذکور، درآمد مؤدی تعیین نشده و یا برگ تشخیص مالیات صادر نگردیده باشد و یا اینکه حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای مدت مذکور برگ تشخیص صادره به مؤدی ابلاغ نشود، بعد از انقضاء این مدت نمی‌توان مالیات مربوطه را از مؤدی مطالبه نمود.

گاهی مؤدیان مالیاتی آگاهانه، به‌گونه‌ای رفتار می‌کنند که مالیات آن‌ها نسبت به درآمد خاص مرور شود. گرچه آمار دقیقی از میزان مالیات‌های مرور شده وجود ندارد و مأموران مالیاتی و حتی سازمان امور مالیاتی رغبت چندانی به برآورد این‌گونه مالیات‌ها ندارند ولی گاهی دیده‌شده مبالغ هنگفتی از مالیات‌ها مشمول مرور زمان شده و امکان مطالبه مالیات‌های مذکور برای سازمان وجود ندارد [40] (Abbasi Eshgpor, 2021: 18). سؤالاتی که در این باره مطرح می‌شود این است که "آیا مدت‌های مذکور با تسامح مرور زمان خوانده‌شده و به‌عنوان مهلت قانونی تلقی می‌شوند یا خیر؟، قانون مالیات‌ها به‌درستی عنوان مرور زمان بر آن‌ها نهاده است؟" اینکه مدت‌های مذکور مرور زمان تلقی شود و یا مهلت قانونی، دارای آثار متفاوتی است. اگر مدت مذکور مرور زمان محسوب شود، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی و حتی دیوان عدالت اداری بدون درخواست مؤدی حق ورود به آن را نخواهند داشت ولی اگر مدت مذکور مهلت باشد، هیئت‌های حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری بدون درخواست مؤدی می‌توانند به آن ورود پیدا کرده و اگر امور مالیاتی، از مالیاتی که مرور شده گزارش تهیه کند، آن‌ها می‌توانند حتی بدون درخواست مؤدی حکم به رفع تعرض از مالیات کنند [1] (Ebrahimpour Tazehkand, 2014 : 93). فرض بر این است که مدت‌های مذکور در قانون مالیات‌ها مرور زمان باشد. در این راستا، موضوعات مقاله در چهار مبحث مورد بررسی قرار گرفته است. مبحث اول در باره پیشینه، مفهوم و مشروعیت مرور زمان بوده و در مبحث دوم قانون مالیات‌ها و مرور زمان بررسی شده در مبحث سوم نیز مرور زمان و یا مهلت قانونی و مسئولیت نسبت به مرور نمودن مورد مطالعه قرار گرفته است و بالاخره در مبحث چهارم قاطع مرور زمان مالیاتی مورد تحقیق قرار گرفته است.

پیشینه، مفهوم و مشروعیت مرور زمان

گرچه مرور زمان بیشتر در نظام حقوقی غرب مطرح بوده ولی نظام حقوقی اسلام نیز با مفاهیم خاصی از این نهاد آشنا بوده است.

مهلت قانونی و مرور زمان

برخی از حقوقدانان، در مورد دو وقت قانونی بحث نموده‌اند؛ مرور زمان و مهلت قانونی. در نظام مالیاتی عنوان دیگری، تحت عنوان «بقایای مالیاتی غیرقابل وصول» نیز مطرح است. در این مقاله هر یک از موارد مذکور مورد بررسی قرار می‌گیرد.

مرور زمان: از نظر آیین دادرسی، به مدتی اطلاق می‌شود که پس از انقضاء آن، دعوا به شرط ایراد خواننده در اولین جلسه دادرسی، مسموع نمی‌گردد. بنابراین، از نظر آیین دادرسی؛ ظهور آثار مرور زمان، مستلزم دو امر است؛ الف- انقضاء مدت تعیین شده؛ به تعبیر دیگر، انقضاء مدتی که قانون تعیین نموده است. ب- ایراد خواننده در اولین جلسه دادرسی، [8] (Shams, 2002: 343). قانون سابق آیین دادرسی مدنی در تعریف مرور زمان بیان داشته است: «مرور زمان عبارت از گذشتن مدتی است که به موجب قانون پس از انقضاء آن مدت، دعوی شنیده نمی‌شود» (ماده ۷۳۱ قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۱۸).

در حقوق کشورهای غربی مرور زمان در آیین دادرسی مدنی بررسی نمی‌شود، بلکه در حقوق مدنی مورد مطالعه قرار می‌گیرد. در قانون فرانسه مرور زمان یکی از مسقطات و مملکات حق است به همین دلیل نیز در قانون مدنی به آن پرداخته شده است. این قانون در تعریف مرور زمان بیان داشته است: «مرور زمان وسیله تملک و یا برائت ذمه است بر اثر گذشتن مدتی و با شرایطی که قانون معین می‌کند» [18] (Madani, 1998: 433). امروزه مرور زمان مالیاتی از حقوق مؤدیان محسوب شده و در منشور مالیاتی برخی از کشورها این حق تبیین و نقض آن ممنوع شده است [38] (Bently, 2007: 48). به همین منظور مرور زمان برای آنها حائز اهمیت اقتصادی است [39] (Milsom, 1981: 73). فقهای اهل سنت در تعریف آن گفته‌اند: مرور زمان عبارت است از منع استماع دعوی بعد از اینکه در مدت معلومی ترک شده باشد [38] (A collection of authors, 2002: 643). بنابراین ماهیت مرور زمان در حقوق اروپا با حقوق کشورهای اسلامی اگر این گونه حقوقی به رسمیت شناخته شود، متفاوت است. مرور زمان در کشورهای اروپایی مبتنی بر سقوط حق است، این در حالی است که مرور زمان در کشورهای اسلامی مبتنی بر منع استماع دعوی است.

مهلت قانونی و فرق آن با مرور زمان

در نظام حقوقی ما، حق بعد از تحقق تا زمانی که به یکی از طرق قانونی، ساقط نشده باشد، باقی است و تمامی آثار آن علیه آنکه حق بر اوست و به نفع آنکه حق متعلق به او است، الی‌الابد مترتب است، به تعبیر دیگر همیشه دارنده حق و یا قائم‌مقام وی، می‌توانند آن را از طرف مقابل یا قائم‌مقام وی مطالبه کنند [41] (Qoli; Inteziri Najafabadi, 2021:140). باوجود این در موارد نادر، قانون‌گذار بنا به مصالحی مطالبه قانونی حق را به مهلت معینی محدود می‌کند، به‌گونه‌ای که اگر در آن مدت به مراجع مربوطه مراجعه نشود، مطالبه حق بعد از مدت مذکور مسموع نیست، به مدتی که بعد از آن، امکان مطالبه حق وجود ندارد، «مهلت قانونی» گفته می‌شود [8] (Shams, 1961: 343). در تبیین این مدت برخی از اساتید ضمن انتقاد به ماده ۱۱۶۳ قانون مدنی که مدت قانونی نفی الحاق طفل را، مرور زمان خوانده، آن را مرور زمان ندانسته و بیان فرموده‌اند: «مدت دو ماه مرور زمان نیست و به همین جهت عدم استماع دعوا نیاز به ایراد خوانده ندارد و دادگاه باید ادعای شوهر را رد کند. سکوت شوهر اقرار ضمنی است و حق اقامه دعوا را ساقط می‌کند» [16] (Katouzian, 2018: 709). مرور زمان را از جمله حقوق طبیعی دانسته‌اند، بدین معنی که گرچه بعد از مرور شدن، صاحب حق نمی‌تواند آن را مطالبه نماید، ولی اگر بدهکار اشتباهاً بدهی خود را پرداخت کند، حق استرداد آن را نیز نخواهد داشت [2] (Emami, 1997: 113). همچنین اگر نسبت به چنین حقی شکایتی شود، اگر دارنده حق به مرور زمان ایراد نگیرد، مراجع قانونی بدون ایراد ذی‌حق - که در اینجا مؤدی است - حق ورود به آن را نخواهند داشت. به تعبیر دیگر اگر هیئت‌های حل اختلاف و یا دیگر مراجع قانونی مانند شورای عالی مالیاتی و یا دیوان عدالت اداری در حین رسیدگی به اعتراض متوجه این نکته شوند که امور مالیاتی نسبت به درآمدهایی که رسیدگی به مالیات آن‌ها مرور شده، گزارش تنظیم نموده و مالیات نوشته‌اند؛ بدون ایراد مؤدی نمی‌توانند ورود پیدا نموده و آن را رفع تعرض نمایند. اما اگر مدت‌های مذکور مهلت تلقی شود، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی می‌توانند ورود پیدا نموده و اعتراض نمایند.

بقایای مالیاتی غیر قابل وصول

قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۱۷۴ تعبیر دیگری نیز تحت عنوان «بقایای مالیاتی» استفاده نموده است. منظور از «بقایای مالیاتی»، باقیمانده مالیات بر اساس قوانین پیشین است. بقایای مالیاتی خود بر دو نوع تقسیم می‌شود: الف - بقایای مالیاتی قابل وصول: از دوران شمول این نوع مالیات‌ها، مدت زیادی سپری نشده است، اصولاً این نوع مالیات‌ها از نظر تعیین و تشخیص درآمد مشمول مالیات و نرخ‌های مالیاتی و تکالیف مؤدیان و مرور زمان تابع احکام قانونی زمان تحصیل درآمد و از لحاظ رسیدگی و ترتیب تصفیه تابع مقررات قانون

جاری کشور خواهد بود (ماده ۱۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم).

ب- بقایای مالیاتی که مربوط به دوران‌های دیرین‌تری بوده و لذا این نوع بقایای مالیاتی غیرقابل وصول اعلام می‌گردد. تبصره ماده ۱۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم به تبیین مصداقی از آن پرداخته و بیان داشته‌است مالیات‌هایی که سال تحصیل درآمد آنها پیش از سال ۱۳۴۶ بوده و پرداخت نشده، غیر قابل مطالبه دانسته‌است.

این واژه با «مرور زمان» و «مهلت قانونی» از جهاتی مشابه و از جهاتی متفاوت است. از این جهت که بر اساس قانون، مالیات‌های مربوط به قبل از آن تاریخ قابل وصول نیست به مرور زمان و مهلت قانونی شبیه است [19] (Yazdanbakhsh, 1988: 71). تفاوتی که بین «مرور زمان» و «مهلت قانونی» با بقایای مالیاتی نوع اخیر، وجود دارد این است، که اقامه دعوی و یا تنظیم گزارش، قاطع مرور زمان و مهلت قانونی هست، درحالی‌که نسبت به بقایای مالیاتی که قانون مشخص می‌کند، قاطع دعوی وجود ندارد؛ به تعبیر دیگر درآمدهایی که مالیات آن‌ها مرور شده، اگر تا تاریخ مرور شدن گزارش تنظیم‌شده و برگ تشخیص صادر و ابلاغ‌شده باشد، امکان صدور برگ اجرائیه و مطالبه آن وجود دارد، این در حالی است که در مورد بقایای مالیاتی حتی اگر گزارش تنظیم‌شده و برگ اجرائیه نیز صادرشده باشد، نمی‌توان آن را مطالبه نمود.

عباسی تأکید می‌کند که صرفاً بقایای مالیاتی غیرقابل مطالبه است که قانون به آن تصریح نموده باشد [15] (Abbasi, 2011: 78).

مرور زمان و ماده (۷۷) ق.م.م

تبصره (۲) ماده ۷۷ شمول مقررات ماده مذکور نسبت به ساخت و فروش ساختمان توسط اشخاص حقیقی را که بیش از سه سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن گذشته، منتفی دانسته‌است.

سؤالی که گاهی از طرف پاره‌ای از مأموران مالیاتی مطرح می‌شود این است که " آیا مدت مذکور نیز مرور زمان است یا خیر؟ " با توجه به اینکه ماده (۷۷) یک نوع مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم است، چگونه می‌توان بین مرور زمان و ماده مذکور را جمع نمود؟ در پاسخ به سؤال مذکور باید گفته شود که سه سال مذکور در این ماده نه تنها مرور زمان نبوده بلکه با نهادهای دیگر این قانون متفاوت است. براساس تبصره (۲) این ماده با انقضای سه سال از تاریخ صدور پایانکار، انتقالات مذکور خروج موضوعی از عنوان «ب ساز و بفروش» پیدا می‌کند. به تعبیر دیگر، انقضای سه سال نشان دهنده این است که شخص حقیقی درصدد اشتغال به شغل «ب ساز و بفروشی» نبوده است. لذا قانونگذار اینگونه انتقالات را مشمول نهاد مذکور ندانسته، و نهاد مذکور مرور زمان تلقی نمی‌شود، چرا که قانونگذار در این ماده تعبیر «مشمول مقررات مالیات بر درآمد» را به کار برده، و در تبصره آن نیز از واژه «شمول» استفاده کرده است [42] (Khushal; Faezeh, 2018: 173).

انواع و پیشینه مرور زمان

انواع مرور زمان مالیاتی

ظاهراً در نظام مالیاتی کشورهای مختلف از چهار نوع مرور زمان مالیاتی بحث شده است:

الف- مرور زمان در مرحله تشخیص: در تبیین این نوع مالیات بیان داشته‌اند: «گذشتن مدتی است که برابر قانون، پس از آن مدت، دستگاه مالیات ستانی دولت نمی‌تواند درآمد مشمول مالیات مؤدی را تشخیص و تعیین نماید» [13] (Tahiri Tari, 2014 : 350).

ب- مرور زمان مرحله وصول؛ در برخی از کشورها، با وجود رسیدگی و یا صدور برگ تشخیص، بعد از انقضاء مدتی، امکان وصول مالیات موجود نیست. در نظام حقوقی فرانسه، در صورتی که حسابداری خزانه، مؤدی مالیاتی را که در پرداخت بدهی خود از تاریخ شروع به وصول طبق فهرست تأخیر کرده است، تا سه سال تعقیب نکنند، مرور تلقی می‌گردد. [20] (Yazdi, 2011: 43).

ج- مرور زمان رسیدگی: به استناد ماده (۱۶۹) قانون مالیات‌های مستقیم، ادارات امور مالیاتی جرائم ماده (۱۶۹) قانون مالیات‌ها را باید در مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) مورد رسیدگی و مطالبه قرار دهند.

د- مرور زمان در مرحله ابلاغ: به موجب ماده (۱۵۷) قانون مالیات‌های مستقیم، اگر برگ تشخیص یا مطالبه حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از انقضای پنج سال ابلاغ نشود، مالیات مشمول مرور زمان می‌گردد [15] (Abbasi, 2010: 127).

در نظام حقوقی فرانسه، مرور زمان مرحله تشخیص چهار سال و مرور زمان مرحله وصول سه سال می‌باشد [20] (Yazdi, 2010:42). علاوه بر آنها در نظام مالیاتی فرانسه نسبت به شکایت از تقلبات مالیاتی نیز مرور زمان موجود هست و مهلت آن تا پایان سومین سال بعد از سالی که در جریان آن، جرم واقع شده است، می‌توان شکایت را تسلیم نمود [39] (Simon,2014:74).

به نظر می‌رسد که در نظام حقوقی ایران فقط مرور زمان در مرحله تشخیص موجود است و مرور زمان در مرحله وصول وجود ندارد (Ibid). به نظر می‌رسد تبصره (۱) ماده (۱۷۴) که تحت عنوان «بقایای مالیاتی» مورد مطالعه قرار گرفت، را نمی‌توان مرور زمان تلقی نمود، چرا که اولاً و اصولاً؛ مرور زمان بر حسب مدت زمان بیان می‌شود به عنوان مثال بیان می‌شود مرور زمان سه ساله یا چهار ساله است. در حالی که به موجب تبصره مذکور کلیه مالیات‌هایی که سال تحصیل درآمد آن مربوط به قبل از سال ۱۳۴۶ بوده، و پرداخت نشده باشد، قابل مطالبه نیست. ثانیاً؛ مدت مذکور به قدری طولانی بوده که نمی‌توان آن را مرور زمان نامید.

به نظر می‌رسد که نظام مالیاتی هلند بتواند سرمشق خوبی برای نظام مالیاتی ایران باشد. براساس نظام مالیاتی این کشور، تشخیص مالیات باید در مدت سه سال صورت پذیرد ولی در صورت کشف واقعیت جدید یا

معلوم شدن سوء نیت، نظام مالیاتی می‌تواند در طول پنج سال نسبت به آن برگ تشخیص متمم صادر نماید [37] (Sommerhalder, 1997: 66-67).

پیشینه مرور زمان

در کشورهای اروپایی و از جمله فرانسه مرور زمان سابقه زیادی دارد؛ در نظام حقوقی کشورهای مذکور مرور زمان دو اثر مهم و اولیه داشته است: الف- مرور زمان مسقط؛ به تعبیر دیگر مرور زمان موجب ساقط شدن حقوق دارنده سابق آن می‌گردد. ب- مرور زمان مملک؛ به موجب مرور زمان، دارنده مؤخر حق و یا مال مالک آن شناخته می‌شد [18] (Madani, 1998: 429).

باب یازدهم قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۱۸ از ماده ۷۳۱ تا ماده ۷۶۹ به مرور زمان اختصاص داشت، یکی از ایراداتی که ممکن بود خواننده دعوی بدون پاسخ در ماهیت دعوی اعلام کند، ایراد مرور زمان بود و در صورتی که ایراد برابر قانون بود، دادگاه قرار عدم استماع دعوی صادر می‌نمود. این قرار قاطع دعوی و به همین جهت قاطع دعوی و به همین جهت قابل پژوهش و فرجام بود و پس از قطعیت آن قرار طرح مجدد دعوی ممکن نبود و امر مختوم می‌شد [12] (Sadrazadeh Afshar, 1993: 273). بسیاری از قواعد حقوقی مدرن که با تأسیس مجلس شورای ملی پس از انقلاب مشروطه در ایران به تصویب رسیده است، از قواعد حقوقی کشورهای چون فرانسه، آلمان، بلژیک، سوییس که دارای نظام حقوقی نوشته اند، اقتباس شده است. از جمله این قواعد، قاعده «مرور زمان» است [13] (Tahri Tari, 2014: 360). پیشینه قانونی مرور زمان، به ویژه مرور زمان مالیاتی در ایران را به فرانسه نسبت میدهند که آن نیز از حقوق رم گرفته شده است [10] (Shiravi, 2008: 10). البته همچنانکه پیشتر بیان شد، در نظام مالیاتی فرانسه، مرور زمان در دو مرحله تشخیص و وصول وجود دارد (Yazdi, 2011: 42). به تعبیر دیگر در نظام مذکور صدور برگ تشخیص تا چهار سال و وصول آن تا سه سال بعد از صدور برگ تشخیص، موجب انقطاع مرور زمان می‌گردد.

نظر فقهای امامیه و اهل سنت درباره مرور زمان

در بین متقدمین شیعه بحث چندانی درباره مرور زمان صورت نگرفته است. البته مباحث نسبتاً مفصلی در باب اعراض صورت گرفته است. اینکه اگر کسی از مالی اعراض کند، آیا مالکیت ساقط است یا خیر؟ ظاهراً بین فقهای امامیه در این باره که اعراض از ملک موجب تملیک می‌شود یا خیر اختلاف نظر وجود دارد. [34] (Hashmi Shahroudi: 2010:573) البته بین اعراض یعنی قطع رابطه مالکیت شیء و رها نمودن آن با چشم‌پوشی تنها از انتفاع آن باید قائل به تفاوت بود. نوع اخیر اعراض به معنای واقعی نیست. همچنین باید متذکر شویم که برخی از عناوینی که تحت عنوان اعراض بیان شده است، مانند نثار نقل، پول و غیره بر سر عروس

را نمی‌توان اعراض دانست، بلکه با توجه به نیت مالکان آن‌ها مورد تملیک عام قرار می‌گیرند. همچنین به نظر ما گاهی شخص نمی‌تواند مال خود را حمل کند در نتیجه آن را متروک می‌گذارد، به‌عنوان مثال به علت کولاک نمی‌تواند گوسفند، الاغ و غیره را حمل کند لذا آن را رها می‌کند، به نظر می‌رسد که این موارد نیز نمی‌تواند اعراض به معنای واقعی خود باشد. [25] (Mohaggeg DAMad, 1990: 9) بلکه تنها در صورتی اعراض تحقق پیدا می‌کند که یک فرد با اراده خود ملکی را رها ساخته و آن را از مالکیت خود خارج نماید. به تعبیر دیگر در این صورت نه تنها از انتفاع آن چشم‌پوشی می‌شود، بلکه نسبت به سلب مالکیت از آن نیز اعراض می‌شود. در این صورت مال تنها متروک نمی‌شود، بلکه شخص تصمیم می‌گیرد که دوباره از آن استفاده نکند.

بیشتر محققین معاصر اعراض را موجب نقل مال از مالک به دیگری که آن را تصرف نموده، نمی‌دانند.

[9,25] (Shahabi, 2007: 850; Mohagheg Damad, 1990: 9)

برخی از فقهای اهل سنت مرور زمان را از قواعدی مانند استحسان استنباط نموده‌اند. به تعبیر دیگر گرچه مطابق قواعد و اصول مسلم، حق باگذشت زمان از بین نمی‌رود، ولی از باب استحسان مرور زمان پذیرفته شده است. چراکه ترک دعوی در یک مدت طولانی نشان‌دهنده نبود حق است، و اینکه فردی بعد از ده‌ها سال به سراغ حق پیشین خود می‌آید نشان‌دهنده مکر و حیله و تقلب است. گفته شده که مبنای استحسان روایت پیامبر (ص) است که فرموده است: «مراه المسلمون حسناً فهو عند الله حسن» اینکه هر چه مسلمانان آن را حسن بیندارند، آن امر در نزد خداوند نیز حسن است. علمای اهل سنت از این روایت استفاده‌های زیادی نموده و از آن قواعدی استخراج نموده‌اند [31] (Safi-al-din Armenian: 1996: 764) ولی علمای شیعه ضمن تردید در سند روایت، دلالت آن را نیز نپذیرفته‌اند. علمای اهل سنت همچنین مبحثی در این باره دارند که آیا مرور زمان مسقط حق است و یا مانع قضا هست. ظاهراً در نظام حقوقی عثمانی سابق که مبتنی بر فقه [حنبلی] بود، شخص اگر خود اقرار به امری می‌نمود، باوجود مرور شدن، حق علیه مقرر نافذ بود. از اینجاست نتیجه گرفته می‌شود که در این نظام مرور زمان فقط مانع قضا بوده و موجب مسقط نمی‌شد.

درست است که مرور زمان در سابقه فقه شیعه نبوده و منطبق با فقه امامیه نیست، ولی با جستجو در آیات و روایات و سنت معصومین، این نتیجه حاصل می‌شود که «مرور زمان» مغایر فقه شیعه هم نیست. در فقه امامیه قاعده‌ای وجود دارد تحت عنوان «الضرورات تبیح المحظورات»، که در صورت اقتضای ضرورت، حتی حکم محظورات نیز از آن برداشته می‌شود. [32] (Tabatabaei Karbalai, 2012: 314) ضمن اینکه از علمای متقدم شیعه روایاتی نقل شده که گویا آن‌ها مرور زمان را پذیرفته‌اند. آن‌ها فرموده‌اند: «اعلم أن من ترک دارا او عقارا او ارضا فی ید غیره فلم یتکلم و لم یطلب و لم یخاصم فی ذلک عشر سنین فلا حق له» [27] (Ebn Babouyeh, 1994: 368). صاحب کتاب مستدرک الوسائل در جهت توجیه این خبر گفته‌اند که

خبر مغایر ضرورت مذهب بوده، و جهت روایت را در راستای تقیه دانسته و نیز احتمال داده که ممکن است روایت به جهاتی مانند تبدیل احياء به موات صورت گرفته باشد [33] (Nuri, Hossein, 1988: 119) البته روایات متعددی از منابع مختلف در راستای همان روایت نقل شده، به گونه‌ای که از کافی و تهذیب از یونس نقل شده است که: «قال: آن الارض لله عز و جل جعلها وقفاً علی عبادہ، فمن عطل ارضا ثلاث سنين متوالية بغير سبب، او علة اخرجت من یدہ، و دفعت الی غیرہ، و من ترک مطالبه حق له عشر سنين فلا حق له. [28] (Al-Bahrani, N.d: 20) با وجود این اسناد اخبار مذکور را ضعیف دانسته و آن را مردود اعلام نموده‌اند. (Ibid)

قانون مالیات‌ها و مرور زمان

عبارت مرور زمان در دو ماده از قانون مالیات‌های مستقیم مورد استفاده قرار گرفته است؛ الف- ماده (۱۵۷) در این ماده چگونگی مرور زمان مورد تقنین قرار گرفته است. ب- ماده (۲۷۰) در این ماده مجازات شخصی که مالیات را مرور نموده و یا به درآمد مرور مالیات نوشته، تبیین شده است.

البته ماده «۲۷۷» نیز بدون اینکه واژه « مرور زمان» را مورد استفاده قرار دهد، حکمی را در این زمینه مقرر نموده و بیان داشته است که مرتکبین جرائم مالیاتی، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضایی می‌باشند.

اصل عدم مرور شدن در مالیات

سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که مرور شدن مطابق قاعده است و یا برخلاف قاعده؟ به تعبیر دیگر اگر درباره یک موردی به هر دلیلی تردید کنیم اینکه مرور زمان حاصل شده و یا خیر، باید آن مورد را مرور شده بدانیم و یا باید نسبت به آن مالیات بنویسیم و مرور ندانیم؟ به نظر می‌رسد که اصل بر عدم مروریت است، به تعبیر دیگر اگر جایی تردید شد که مالیاتی مشمول مرور زمان شده و یا خیر؟ باید اصل را بر عدم مرور شدن بگذاریم، زیرا؛ حق پس از تحقق و تنجیز، تا زمانی که به یکی از طرق قانونی ساقط نشود، باقی است و تمامی آثار آن نیز به نفع دارنده آن مترتب است. [8] (Shams, 1961: 343) علاوه بر آن فقهای شیعه مرور زمان را غیر مشروع می‌دانند. وانگهی به موجب اصل عدم در صورت تردید در امری یا اتصاف آن به صفتی، اصل عدم وجود آن امر یا اتصاف آن به آن صفت است. [35] (Alvaez-Alhosini, N.d:310) بنابراین جا دارد هر جا نسبت به مرور شدن تردید داشته باشیم، بنا را بر عدم مرور شدن بگذاریم.^۱

۱. دادنامه‌های شماره ۷۲۶-۷۲۵-۷۲۴ مورخ ۱۳۹۰/۳/۱۸ دیوان عدالت اداری

مرور زمان مالیات بر دارایی

ماده (۱۵۷) قانون مالیات‌های مستقیم فقط حکم مرور زمان مالیات بر درآمد را تبیین نموده است، بنابراین حکم مذکور را نمی‌توان به مالیات بر دارایی تسری داد. در هیچ ماده از مواد قانون مالیات‌های مستقیم نیز به مرور زمان مالیات بر دارایی اعم از ارث و حق تمیر اشاره نشده است، به همین دلیل مالیات بر ارث و حق تمیر مشمول مرور زمان نمی‌شود. [24] (Qoli, 2010: 39) همچنین به استناد قاعده‌ای که در بند فوق مطرح شد، اصل بر عدم مرور شدن بوده بنابراین نسبت به مالیات بر دارایی مرور زمان جریان ندارد.

مرور زمان در منابع مختلف مالیات بر درآمد

با توجه به چگونگی پرونده مؤدی و برخورد اداره مالیاتی با آن نسبت به مرور زمان در قانون مالیات‌های مستقیم و قانون ارزش افزوده سه تاریخ برای مرور زمان وجود دارد؛

الف- مرور زمان پنج‌ساله:

بهموجب ماده (۱۵۷) قانون مالیات‌ها، مرور زمان مالیاتی برای دو گروه پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات است؛ یک- افرادی که مکلف به ارائه تسلیم اظهارنامه هستند ولی از تسلیم آن در سررسید خودداری می‌کنند. دو- افرادی که اصلاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند. مدت مرور زمان این افراد پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات است، [4] (Bezi, 2015:47) با توجه به قانون مذکور مهمترین عامل برای تعیین مرور زمان سررسید پرداخت بوده بنابراین در اینجا لازم است، سررسید پرداخت هر یک از منابع مختلف تبیین شود:

ظاهراً قانون مالیات‌های مستقیم به‌طور صریح سررسید پرداخت را برای مالیات‌های مستقیم تبیین ننموده است. ولی قسمت اخیر ماده ۱۹۰ افرادی را که مکلف به تسلیم اظهارنامه بوده ولی از تسلیم آن خودداری می‌کنند، بعد از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، پرداخت آن را مشمول جریمه دانسته است، نشان‌دهنده این امر است که سررسید پرداخت مصادف با تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه است. البته این امر از مواد مختلف قانون مالیات‌ها نیز قابل استنباط است. [15] (Abbasi, 2010: 74) که در ذیل مورد مطالعه قرار می‌گیرد؛

یک- املاک و نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی و رأی دیوان عدالت اداری:

قسمت اول- بررسی مقررات قانونی:

قانون مالیات‌ها تکلیف پرداخت و تسلیم اظهارنامه نسبت به املاک را به دو گروه تقسیم نموده است؛ - مواردی که معاملات موضوع ماده ۵۲ به‌موجب اسناد رسمی انجام نمی‌شود؛ بر اساس ماده ۸۰ مهلت تسلیم اظهارنامه برای حق واگذاری و همچنین مؤدیان موضوع ماده ۷۴، نسبت به این افراد سی روز پس از انجام معامله بوده و نسبت به سایر موارد، تا آخر تیرماه سال بعد هست. (Abbasi, 2015: 36-)

مستنبط از ماده ۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم) [23]

مواردی که معاملات موضوع ماده ۵۲ قانون مالیات‌ها به موجب اسناد رسمی انجام می‌شود: تبصره (۱) ماده (۸۰) قانون مؤدی را مکلف نموده در مواردی که معاملات موضوع ماده ۵۲ به وسیله اسناد رسمی صورت می‌پذیرد، قبل از انجام معامله، میزان دریافتی و یا درآمد موضوع ماده ۱۸۷ قانون را به تفکیک به اداره امور مالیاتی اعلام نماید.

قانون‌گذار در این مورد به‌ویژه درباره نقل و انتقالی که به وسیله قانون تسهیل انجام شده، وقت منضبطی نسب به پرداخت مالیات اعلام نموده است، ولی شورای عالی مالیاتی طی نظریه شماره ۲۳۰/۹۶/۹۳ مورخ ۱۳۹۶/۶/۲۶ صرفاً در مورد مالیات بر نقل و انتقال املاکی که به صورت قانون تسهیل صورت می‌پذیرد بیان داشته است، در صورتی که مالیات نقل و انتقال املاک موضوعات در شمول مالیات‌های عملکردی نبوده و در زمان وقوع معامله از تکالیف قانونی مالکین هست، بنابراین عدم ایفاء تکالیف قانونی از سوی مالکین ذی‌ربط یا عدم اعلام به موقع دفاتر اسناد رسمی در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد به منظور پرداخت مالیات مزبور، موجب مرور زمان مالیات نقل و انتقال املاک نخواهد بود. این در حالی است که شورای عالی مالیاتی، حق واگذاری محل را مشمول مرور زمان دانسته است. گرچه ما با کلیات عدم شمول مرور زمان بر نقل و انتقال ناشی از قانون تسهیل معتقد هستیم، ولی استدلال شورای محترم عالی مالیاتی را قابل نقد می‌دانیم. [23] (Abbasi, 2015: 36) از نظریه شورای عالی مالیاتی به دیوان عدالت اداری شکایت شد که دیوان طی دادنامه شماره ۷۲۶ و ۷۲۵ و ۱۲۴ مورخ ۱۴۰۰/۳/۱۸ مرور زمان را نسبت به هیچ‌یک از آنها قابل مرور ندانست.

نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری در باره مرور زمان

نظریه شورای عالی مالیاتی و رأی دیوان قابل تأمل به نظر می‌رسد؛ چرا که شورای عالی مالیاتی بین مرور زمان نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل قائل به تمایز شده‌اند، این رویکرد قابل نقد است چرا که هر دو آنها تحت حکم یک ماده قانونی قرار دارند. شورا علت عدم شمول مرور زمان بر مالیات نقل و انتقال را غیر عملکردی بودن اعلام نموده و معلوم نیست اولاً چه رابطه‌ای بین عملکردی بودن و مرور زمان وجود دارد. ثانیاً؛ چگونه نقل و انتقال عملکردی نبوده ولی انتقال حق واگذاری عملکردی است در حالی که هر دو آنها تحت یک ماده قانونی قرار دارد. رأی دیوان عدالت اداری از دو بعد قابل تحسین است؛ اول اینکه اصل را بر مرور نشدن مالیات گذاشته است. دوم اینکه هیچ یک از مالیات‌های نقل و انتقال املاک و انتقال حق واگذاری محل را مشمول مرور زمان ندانسته است. با وجود اینکه نتیجه این رأی قابل تأیید بوده، ولی مقدمات رأی دیوان از ابعاد مختلف جای تامل است. یکی از مبانی که دیوان به آن استناد نموده این است که «مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل در زمره مالیات‌های درآمدی نیست.» در حالی که این دیدگاه صحیح نیست. زیرا؛ الف- مغایر تقسیم‌بندی و

فصل‌بندی قانون مالیات‌ها است. قانون مالیات‌های مستقیم مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری را در فصل اول از باب سوم گنجانده است و عنوان باب سوم را مالیات بر درآمد اعلام کرده است. به تعبیر دیگر مالیات‌های مذکور نیز مالیات بر درآمد محسوب می‌شود. ایراد نشود که ممکن است از فروش ملک یا انتقال حق واگذاری درآمدی حاصل نشود چرا که اولاً گاهی منظور از درآمد کل فروش بوده و منظور فقط سود ویژه نیست. ثانیاً: گاهی قانونگذار سود ویژه را در فروش یک شیء مفروض دانسته است به عنوان مثال مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی و مالیات بر مشاغل که نمونه بارز مالیات بر درآمد بوده، گاهی با اعمال نسبت محاسبه می‌شود. در روش علی‌الراسی نیز، سود با اعمال ضریب حاصل می‌شود در حالی که ممکن است مؤدی هیچ سودی نکرده باشد. انتقاد دیگر بر رای مذکور این است که نظر شورای عالی مالیاتی در باره نقل و انتقال‌های مبتنی بر اسناد قانون تسهیل تنظیم اسناد بود و از این نظریه شکایت شده بود، ولی رأی دیوان شامل هرگونه نقل و انتقال و حق واگذاری محل است و عدم مرور زمان تمام انواع مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل تامل بوده چرا که تنها استدلال دیوان این است که مالیات‌های مذکور در زمره مالیات بر درآمد نیست و بیان شد که این استدلال مغایر نص قانون است. به نظر ما فقط مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری محلی که به وسیله قانون تسهیل صورت می‌پذیرد، مشمول مرور زمان نیست. علت آن نیز معلوم نبودن سررسید پرداخت مالیات‌های مذکور است. توضیح اینکه مرور زمان از تاریخ سررسید مالیات محاسبه می‌شود ولی قانون سررسید نقل و انتقال‌هایی که به وسیله قانون تسهیل صورت می‌پذیرد، را مشخص نکرده و به تعبیر دیگر ابتدای تاریخ مرور شدن معلوم نیست و با توجه به اینکه اصل بر عدم شمول مرور بوده، لذا به علت معلوم نبودن تاریخ مذکور، مالیات‌های مذکور مشمول مرور زمان نمی‌شود. [43] (Khodabakhshi Shalmazari; Shafiei, 2021:15)

دو- منبع حقوق؛ به نظر می‌رسد که نسبت به پرداخت مالیات حقوق علی‌الاصول نیازی به تسلیم اظهارنامه نباشد. پرداخت‌کنندگان مکلف هستند مالیات آن را تا پایان ماه بعد از پرداخت یا تخصیص پرداخت نمایند. افرادی که حقوق خود را از افرادمقیم خارج- که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارند- دریافت نمایند (ماده ۸۸ قانون مالیات‌های مستقیم) مکلف هستند؛ تا پایان ماه بعد مالیات خود را پرداخت‌نموده و تا آخر تیرماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی تسلیم واحد مالیاتی نمایند. گرچه مقررات مالیات در مورد تسلیم اظهارنامه و موعد پرداخت چندان تبیین نشده است، به‌ویژه اینکه در مورد این مالیات‌ها؛ پرداخت‌کنندگان حقوق مکلف به کسر و ایصال مالیات بوده و جریمه نیز باید توسط آن‌ها پرداخت شود. (ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم) به نظر می‌رسد که مهلت مرور زمان، پنج سال و سی روز از پایان تخصیص و یا پرداخت حقوق همراه تلقی گردد، که البته این امر از جهات متعدد جای نقد دارد. ازجمله اینکه رسیدگی به مالیات حقوق به‌طور سالانه صورت می‌پذیرد، صحیح نیست که مالیات نسبت به قسمتی از یک گزارش مرور و نسبت به بقیه آن مرور محسوب نشود. ضمن اینکه پرداختی ماهانه

تکلیفی است. لازم به ذکر است که پرداختی‌هایی مانند مالیات بر اجاره املاک، تکلیفی شغلی (ماده ۱۰۴ سابق) و دیگر پرداختی‌های تکلیفی به‌طور ماهانه صورت می‌پذیرد. بنابراین جا دارد که مرور زمان این مالیات به‌گونه‌ای دیگر تبیین شود. پیشنهاد می‌شود که در اصلاحیه‌های آتی قانون مالیات‌های مستقیم، به استناد ماده ۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، مهلت مرور زمان، پنج سال از پایان تیرماه سال بعد صورت پذیرد.

سه- مالیات بر درآمد مشاغل: ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم، مهلت تسلیم اظهارنامه و همچنین سررسید پرداخت مالیات این منبع مالیاتی را تا آخر خردادماه سال بعد دانسته است. بنابراین مرور زمان برای افرادی که اظهارنامه تسلیم نموده‌اند، پنج سال از آخر خردادماه سال بعد محسوب می‌شود.

چهار- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی: به‌موجب ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص حقوقی مکلف هستند که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان را تا چهار ماه بعد از سال مالیاتی تسلیم نموده و مالیات خود را نیز پرداخت نمایند. بنابراین مرور زمان منبع اشخاص حقوقی نیز پنج سال و چهار ماه بعد از سال مالیاتی آن شخص حقوقی خواهد بود. [5] (Heydarian, 2017: 68)

پنج- مرور زمان مالیات بر درآمد اتفاقی: صاحبان درآمد موضوع این فصل مکلف‌اند در هر سال اظهارنامه مالیاتی خود را در مورد منافع موضوع ماده ۱۲۳ این قانون تا آخر اردیبهشت‌ماه سال بعد و در سایر موارد تا پایان ماه بعد از تاریخ تحویل درآمد یا تعلق منافع به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم و مالیات آن را پرداخت نمایند. بنابراین مهلت مرور زمان این اشخاص نیز پنج سال از تاریخ‌های مذکور خواهد بود.

ب- مرور زمان یک‌ساله:

– ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌ها: قانون مالیات‌های مستقیم عنوان مرور زمان را فقط نسبت به افرادی که اظهارنامه تسلیم نموده و یا مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند، عنوان نموده است. در غیر از مورد مذکور عبارت مرور زمان را به کار نبرده است، باوجوداین صدر ماده (۱۵۶) این قانون؛ اداره امور مالیاتی را مکلف نموده که اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید و ضمانت اجرای آن را نیز قطعی تلقی شدن اظهارنامه بعد از انقضای موعد مذکور اعلام کرده است.

– تبصره ماده ۱۵۷: این تبصره درباره مواردی است که مالیات به هر علت از غیر مؤدی مطالبه شده باشد در این صورت پس از تأیید مراتب از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله‌ای که باشد کان لم یکن نقلی می‌گردد و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یک سال از تاریخ صدور رای هیئت مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان خواهد بود. این تبصره اصولاً نسبت به مواردی جاری

است که مالیات مشمول مرور زمان شده و بعد معلوم شده که درآمد مربوط به شخصی دیگری است، و الا اگر مشمول مرور زمان نشده باشد، بدون نیاز به این ماده اداره امور مالیاتی خود می‌تواند ضمن رفع تعرض از غیر مؤدی، گزارش دیگری نسبت به مؤدی واقعی تنظیم و برگ تشخیص صادر می‌شود. [15] (Abbasi, 1970: 73)

ج- مرور زمان ده‌ساله (مرور زمان مالیات بر ارزش افزوده):

اینکه آیا ارزش افزوده مشمول مرور زمان می‌شود یا خیر؟ با توجه به اینکه اصل بر عدم مرور زمان است و از آنجا که ماده (۱۵۷) ق.م.م مختص مالیات بردرآمد است، و در هیچ قانون دیگری به ویژه قانون ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، ذکری از مرور زمان مالیات بر ارزش افزوده نشده است، لذا می‌توان گفت مالیات بر ارزش افزوده مشمول مرور زمان نمی‌شود. لازم به ذکر است که در حکومت قانون ارزش افزوده سابق، بین ماموران مالیاتی این دیدگاه شهرت داشت که با توجه به ماده (۳۴) قانون سابق، مرور زمان ارزش افزوده ده سال است. این دیدگاه صحیح نبود و ماده مذکور فقط مؤدیان را مکلف نموده بود که ده سال اسناد خود را نگهداری نمایند. ماده مذکور در قانون ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ حذف شده است.

مهلت قانونی، مرور زمان و مسئولیت مرور نمودن آن

بعد از تبیین ماهیت مرور زمان در قانون مالیات‌ها، انواع مسئولیت نسبت به آن و همچنین مجازات آن بررسی می‌شود.

سؤالی که در اینجا مطرح می‌گردد این است که مدت‌هایی که در قانون مالیات‌ها تحت عنوان مرور زمان ذکر شده، مهلت قانونی است و یا مرور زمان؟ این سؤال از این جهت مطرح می‌شود که اگر مدت‌های مذکور را «مهلت قانونی» بدانیم مراجعی که به شکایت مؤدی رسیدگی می‌کنند، در صورت مواجهه با آن، حتی بدون ایراد مؤدی، باید از آن مالیات رفع تعرض نمایند، ولی نه اگر آن‌ها را مرور زمان تلقی کنیم، مراجع مذکور نمی‌توانند بدون ایراد مؤدی به آن ورود پیدا کنند.

قانون‌گذار حکم دقیقی درباره این موضوع بیان نکرده است که آیا هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی و دیوان عدالت اداری بدون درخواست مؤدی حق ورود به مرور زمان را دارند یا خیر؟ با وجود این قانون مالیات‌ها بیان داشته است: «در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیرقابل وصول گردد جز در مورد اظهارنامه‌هایی که در اجرای ماده ۱۵۸ این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست، مقصر به موجب رای هیئت رسیدگی به تخلفات اداری از خدمات مالیاتی برکنار و حسب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد...»

مأموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیئت رسیدگی به تخلفات اداری به انفصال از خدمات دولت از يك الی چهار سال محکوم می‌شوند و در مواردی که با دادن گزارش خلاف واقع در امر مالیاتی تعمداً وسایل تعقیب مؤدیانی را که بی‌تقصیرند فراهم سازند به موجب حکم دادگاه‌های دادگستری به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم می‌شوند. دادگاه‌ها خارج از نوبت به این جرائم رسیدگی خواهند نمود.

این حکم شامل مأموران مالیاتی نیز خواهد بود که در موارد مذکور در موارد (۱۵۶) و (۲۲۷) و (۲۳۹) این قانون به‌طور کلی بعد از صدور برگ تشخیص در هر مرحله‌ای که باشد، بابت فعالیت دیگر مؤدی اعم از این که از همان نوع باشد یا نوع دیگر بدون به دست آوردن مدرک مثبت یا در خارج از مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع مواد (۱۵۶) و (۱۵۷) این قانون مطالبه مالیات نمایند.» به تعبیر دیگر هم مشمول مرور زمان نمودن درآمدهای مالیاتی بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی تخلف محسوب شده و هم مطالبه مالیات خارج از مهلت مرور زمان، تخلف به حساب می‌آید. این حکم دلالت بر این امر دارد که سازمان‌های نظارتی می‌توانند نسبت به تخلفات مذکور ورود پیدا کرده و کیفرخواست صادر نمایند. بنابراین می‌توان گفت که نهاد مذکور در حقیقت، «مهلت قانونی» محسوب می‌شود.

با وجود استدلال فوق، به نظر می‌رسد که حکم مذکور ناشی از ماهیت اداری حقوق مالیات‌ها بوده و عنوان مرور زمان به درستی برای این نهاد گذاشته شده است و برخلاف نهاد های نظارتی، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی بدون درخواست مؤدی حق ورود به مرور زمان را ندارند. به‌ویژه اینکه قانون بیان داشته است «رای هیئت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهارنظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیئت در متن رای قید شود.» (ماده ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم) این ماده رای هیئت حل اختلاف مالیاتی را متضمن اظهارنظر موجه و مدلل صرفاً نسبت به اعتراض مؤدی دانسته است. به تعبیر دیگر هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی صرفاً حق ورود به موارد اعتراض مؤدی دارند، و اگرچه نیروهای نظارتی به‌ویژه دادستانی مالیاتی این اجازه را دارند که نسبت به تخلفات مأموران مالیاتی به‌ویژه نسبت به مطالبه مالیات در خارج از مهلت قانونی، کیفرخواست تهیه کنند ولی مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی، بدون درخواست مؤدی، اجازه ورود به آن را ندارند. [24] (Gholi, 1970: 64) و این نیز مربوط به ماهیت اداری حقوق مالیات‌ها است، وانگهی با مقایسه نهاد مذکور با نهادهای مشابه در نظام حقوق مالیاتی کشورهای دیگر این نتیجه حاصل می‌شود که نهادهای مذکور در خاستگاه خود نیز با همان عناوین نامیده می‌شود.

اما اینکه موعد مقرر در ماده ۱۵۶ مهلت قانونی است یا مرور زمان نیاز به تأمل بیشتری دارد؛ قانون‌گذار نه‌تنها از عبارت «مرور زمان» در این ماده نسبت به مازاد درآمد و مالیات مؤدی استفاده ننموده است بلکه واژه «مهلت» را

به کار برده است، لذا اینکه مدت یک ساله مذکور مرور زمان بوده و یا مهلت قانونی بوده محل تردید است، آثار آن نیز در امکان ورود هیئت حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی نمود پیدا می‌کند. با توجه به عدم استفاده از واژه «مرور» و به کار رفتن عبارت «مهلت» شاید بتوان آن را «مهلت قانونی» نامید، با وجود این از اینکه ماده (۱۵۶) و (۱۵۷) با یک سیاق بیان شده است به نظر می‌رسد که ماهیت آن‌ها واحد بوده و هر دو «مرور زمان» محسوب شود.

مجازات و انواع مسئولیت مرور زمان

همچنان که از این مقاله معلوم می‌شود، تشخیص مرور زمان گاهی مشکل و مستلزم تخصص‌های حقوقی و فنی است. با وجود این قانون مالیات‌های مستقیم مجازات سنگین نسبت به مرور زمان وضع نموده است. به موجب بند دو ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم در صورت مرور شدن مالیات به دلیل مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی اولاً؛ مأموران مالیاتی از خدمات مالیاتی برکنار می‌گردد. ثانیاً؛ حسب مورد به مجازات انضباطی متناسب محکوم می‌شود. ثالثاً؛ نسبت به زیان وارده به دولت به میزانی که شورای عالی مالیاتی تشخیص می‌دهد مسئولیت مدنی خواهد داشت. رابعاً؛ در صورت وجود سوء نیت متهم به وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی مورد تعقیب قرار خواهد گرفت.

انواع مسئولیت‌ها نسبت به مرور زمان مالیاتی

با توجه به قانون فوق نسبت به مرور زمان، برای مأموران مالیاتی سه مسئولیت پیش‌بینی شده است.

الف- مسئولیت مدنی؛ به موجب ماده فوق نسبت به زیان وارده به دولت به میزانی که شورای عالی مالیاتی تشخیص می‌دهد، متخلف مسئولیت مدنی دارد. همچنان که پیشتر بیان شد تشخیص مرور زمان گاهی یک امر مشکلی است که بررسی آن مستلزم ژرف‌نگری حقوقی است، با وجود این قانون‌گذار با سختگیری مرور زمان را مشمول مسئولیت‌های سه‌گانه دانسته است و به موجب مقررات عام مسئولیت مدنی در صورت ورود خسارت به دولت یا مؤدی، به میزان خسارت وارده مأموران مالیاتی، مشمول مسئولیت مدنی خواهند بود. [22,17] (Mojibi Far, 2011: 107-Jalali, 2017: 74)

ب- مسئولیت انتظامی؛ در مواردی که مالیات مؤدی بر اثر تسامح و غفلت امور مالیاتی، مشمول مرور زمان شود، به موجب بند دو ماده (۲۷۰)، مقصر به موجب رای هیئت رسیدگی به تخلفات اداری از خدمات مالیاتی برکنار و به مجازات متناسب نیز محکوم خواهد شد. علاوه بر آن به موجب قسمت اخیر همان ماده، در صورتی که اموری، مالیات را در خارج از مهلت مرور زمان مطالبه نماید، با حکم هیئت رسیدگی به تخلفات اداری به انفصال از خدمات دولت از یک الی چهار سال محکوم می‌گردد.

[6] (Rahimi Nit, 2013: 64)

ج- مسئولیت کیفری: بدیهی است مسئولیت کیفری مستلزم عنصر معنوی و سوءنیت است، بنابراین

قانون‌گذار بیان داشته است که در صورتی که امور مالیاتی در مرور نمودن دارای سوءنیت بوده باشد، مشمول مسئولیت جزایی بوده و به‌وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی مورد تعقیب جزایی قرار می‌گیرد. ظاهراً از قسمت اخیر همان ماده می‌توان استنباط نمود که اگر مطالبه مالیات در خارج از مهلت مرور زمان، عامدانه باشد، امور مالیاتی به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم خواهد شد. [14,26] (Ibid -) کنیم که به موجب ماده (۲۷۷) قانون مالیات‌های مستقیم مرتکبین جرائم مالیاتی، علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) قانون مالیات‌ها، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) ق.م.م مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضای می‌باشند. (ماده ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم)

قاطع مرور زمان و تحلیل چند پرسش

ابتدا قاطع مرور زمان در حقوق مالیات‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد و چند سؤال درباره قاطع مرور زمان مالیاتی مورد تحلیل قرار می‌گیرد:

منظور از انقطاع مرور زمان عملی است که مرور زمان ناتمام را از اثر می‌اندازد [29] (Bana, 1999: 37) به زبان ساده منظور از قاطع مرور زمان، عملی است که وقتی صورت می‌پذیرد، مرور زمان بی‌اثر می‌گردد. به نظر می‌رسد که در قانون مالیات‌ها نسبت به مرور زمان دو نوع قاطع وجود دارد:

الف- تنظیم گزارش رسیدگی، صدور برگ تشخیص و ابلاغ آن: قسمت اخیر ماده ۱۵۷ به این مورد تصریح نموده است. همچنین قسمت اخیر ماده ۱۵۶ نسبت به مازاد درآمد و مالیات ابرازی در اظهارنامه همین حکم را دارد.

ب- تسلیم اظهارنامه: به نظر می‌رسد که اظهارنامه نسبت به مبلغ ذکرشده در اظهارنامه قاطع مرور زمان باشد. همچنان که به‌موجب بند (۲) ماده ۷۶۱ قانون آیین دادرسی مصوب ۱۳۱۸؛ اقرار در دادگاه و یا امضای سند موجب قطع مرور زمان می‌گردد. [3] (Bazgir, 1997: 64) البته در یک تحلیل درست‌تر می‌توانیم بگوییم که در صورت تسلیم اظهارنامه، نسبت به مبلغ ذکرشده در اظهارنامه به‌طورکلی مرور زمان وجود ندارد. به‌ویژه اینکه پیشتر بیان شد، اصل بر عدم وجود مرور زمان در نظام حقوقی ما هست.

رویه سازمان مالیاتی نسبت به مرور زمان و تحلیل چند پرسش

همچنانکه پیشتر بیان شد، مرور زمان امر خوشایندی برای سازمان مالیاتی و کادر تشخیص نیست، چرا که علاوه بر اینکه ممکن است موجب مسئولیت مدنی، انتظامی و کیفری برای مأموران مالیاتی گردد، در سطح کلان نیز موجب کاهش اعتبار سازمان مالیاتی می‌شود. لذا انتظار نمی‌رود که سازمان مالیاتی در زمینه مرور زمان رویه

روشنی داشته باشد. با وجود این، در سنوات گذشته شورای عالی مالیاتی نظریه هایی در مورد مرور زمان مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری که در راستای قانون تسهیل تنظیم اسناد صورت می پذیرد، صادر نموده است که مورد بحث و انتقاد صاحب نظران قرار گرفته است. شورای محترم در حالی که طی نظریه شماره ۴۱-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ انتقال حق واگذاری مذکور را مشمول مرور زمان دانسته ولی در نظریه شماره ۲۴/۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۶/۱۹ مالیات نقل و انتقال را مشمول مرور زمان ندانسته است. از این آراء به دیوان عدالت اداری شکایت شده که هیات تخصصی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره ۱۰۷۲۸-۶۰۶۰۹۹۷۰۹۹۹-۷۲۹، رای شورای عالی مالیاتی را تأیید نموده ولی در باره مرور زمان مالیات بر انتقال حق واگذاری محل، تا این تاریخ رای صادر نشده است.^۱

الف- اگر شخصی اظهارنامه خارج از موعد تسلیم نموده باشد، ولی امور مالیاتی به هر دلیلی تا پنج سال مذکور در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌ها، نسبت به مورد مذکور برگ تشخیص صادر ننموده باشد. آیا مبلغ ذکرشده در اظهارنامه قابل مطالبه است یا خیر؟ به نظر می‌رسد که اظهارنامه خارج از موعد به‌عنوان اظهارنامه تلقی نشود. [7] (Rezaei, 2017: 137) لذا این‌گونه اظهارنامه قاطع مرور زمان نخواهد بود، بنابراین مبلغ ذکرشده در اظهارنامه قابل مطالبه نخواهد بود. اما سؤال دیگری که در این زمینه مطرح بوده این است که اگر شخصی با تسلیم اظهارنامه مذکور مبالغی نیز مالیات پرداخت نموده باشد، آیا قابل استرداد است یا خیر؟ همچنان که پیشتر بیان شد، گرچه انتظار می‌رود اظهارنامه مذکور قاطع مرور زمان نبوده و درآمد وی مشمول مرور زمان شود. باوجوداین به نظر می‌رسد که مالیات مذکور قابل استرداد نباشد چراکه دیون ناشی از مرور زمان به‌عنوان حق طبیعی شناخته می‌شود که نویسندگان بیان داشته‌اند؛ هرگاه مدیون به میل خود این‌گونه دیون را پرداخت کند، نمی‌تواند آن را مسترد کند. [2] (Emami, 1997: 124) این دیدگاه با یک اشکال قانونی مواجه است؛ اینکه به موجب مواد (۲۴۲) و (۲۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات اضافی دریافتی از مؤدیان قابل استرداد است. البته مصداق دقیق مسئله فوق در این مواد ذکر نشده و به موجب مواد مذکور پرداختی مؤدیان در دو مورد قابل استرداد است؛ الف- به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده باشد. ب- در مواردی که مالیاتی طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم قابل استرداد باشد. مسئله فوق مربوط به این موضوع است که شخصی خارج از موعد اظهارنامه ای تسلیم نموده و مالیاتی را نیز پرداخت می‌کند، از قضا پرونده مذکور مرور شده و قابل مطالبه نمی‌شود، اینکه آیا مبلغ پرداختی وی قابل استرداد

۱. لازم به ذکر است که اخیراً دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره ۷۲۶-۷۲۵-۷۲۴ مورخ ۱۸/۰۳/۱۴۰۰ مالیات بر انتقال حق واگذاری محل را نیز مانند مالیات بر نقل و انتقال املاک مشمول مرور زمان ندانسته است.

است یا خیر؟

ب- سؤال دیگری که در زمینه مرور زمان مطرح بوده این است که شخصی از یک منبعی درآمد داشته باشد ولی مأموران مالیاتی درآمد وی را به عنوان منبع دیگر تلقی نموده و گزارش تنظیم نمایند، آیا این گونه گزارش ها می تواند به عنوان قاطع مرور زمان تلقی شود یا خیر؟ به عنوان مثال شخصی از یک ملک درآمدی داشته، لذا نسبت به درآمد مذکور اطلاعاتی به امور مالیاتی ارسال می شود، ولی امور مالیاتی با توجه به اینکه اصولاً اطلاعاتی که از طریق سیستم خرید و فروش به وی ارسال می شود مربوط به درآمد مشاغل بوده، نسبت به آن گزارش شغلی تنظیم و برگ تشخیص صادر و ابلاغ نماید. بعد از گذشت پنج سال مؤدی با تقدیم لایحه اظهار می دارد که من از منبع شغلی درآمد نداشتم. لذا اولاً؛ باید نسبت به برگ تشخیص اشتباه رفع تعرض صورت پذیرد. ثانیاً؛ به دلیل مرور زمان، نمی توان نسبت به درآمد مستغلات من برگ تشخیص صادر نمود. گرچه برخی از فضلالی قدیمی شورای عالی مالیاتی بر این نظر بودند، ولی به نظر می رسد که این دیدگاه صحیح نباشد چرا که به موجب ماده ۱۵۷ آنچه که قاطع مرور زمان بوده، تعیین درآمد مؤدی است، نه منبع درآمد و حتی میزان مالیات. به همین منظور تعیین درآمد مؤدی، می تواند قاطع مرور زمان تلقی شود، این دیدگاه نه تنها از نظر تفسیر لفظی از ماده (۱۵۷) - که مهمترین روش تفسیر مقررات، به ویژه مقررات مالیاتی محسوب می شود - صحیح است، بلکه از بعد رعایت عدالت و انصاف نیز قابل توجیه است، چرا که اگر آنها مشمول مرور زمان گردد، مالیات های مذکور را به طور معمول باید به دلیل تسامح و تساهل و به موجب ماده (۲۷۰ ق.م.م) مأموران مالیاتی پرداخت نمایند که به دلیل بالا بودن مبالغ مذکور ممکن است موجب عسر و حرج مأموران گردد. در مقایسه مؤدی مذکور با دیگر مؤدیان نیز، انصاف حکم می کند که مالیات مذکور را مشمول مرور زمان ندانیم.

به نظر می رسد هیئت های حل اختلاف مالیاتی - که تنها مرجع ممکن برای رسیدگی به این امور است - چندان به این موضوع ورود پیدا نمی کنند و فقط اگر ما بین منابع اشخاص حقیقی و حقوقی اشتباهی صورت پذیرفته باشد، اقدام به اصلاح آن می نمایند و در دیگر موارد به طور معمول رای به رفع تعرض از مالیات می دهند بدون اینکه نسبت به مالیات مرور شده ورود پیدا نمایند. البته این نیز می تواند دلائل مختلفی داشته باشد و مهمترین دلیل آن می تواند این باشد که به طور معمول پرونده های منابع مختلف جداگانه تشکیل می شود، و به دلیل مشغله هیات ها، امکان تشخیص اینکه آیا مالیات منبع دیگر مؤدی نوشته شده یا خیر وجود ندارد؟ البته همچنانکه پیشتر بیان شد دیدگاه برخی ها بر این است که مالیات مذکور مرور شده است.

نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها

با تفسیر لفظی مقررات مربوط به مرور زمان و با توجه به اصول و مبانی حقوقی و همچنین با مطالعه تطبیقی در نظام حقوقی کشورهای که مقررات مربوط به نهاد فوق از آنها اقتباس شده است؛ به نظر می‌رسد که عنوان «مرور زمان» برای نهادهایی که قانون مالیات‌های مستقیم با همان عنوان نام‌گذاری کرده، عنوان صحیحی باشد، باوجود این، نمی‌توان انتظار داشت که تمام احکام «مرور زمان» در حقوق خصوصی در حقوق اداری نیز جریان پیدا کند، گرچه به نظر ما امکان ورود نیروهای نظارتی به‌ویژه دادستانی انتظامی مالیاتی جهت اعمال تنبیهات انتظامی و انضباطی و اقامه دعوی مسئولیت مدنی جهت جبران خسارت مالیات‌هایی که مرور شده، وجود دارد، ولی اصولاً هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی حق ورود به «مرور زمان» بدون درخواست مؤدی را ندارند.

فهرست منابع

1. Ebrahimpour Tazehkand, Kaveh, (2013). The Problem of Time and Passage of Time in Legal Claims, Qom, Bakshaish (Persian).
2. Emami, Hassan, (1997). Civil Rights, Volume 1, Islamic Publications (Persian).
3. Bazgir, Yadullah, (1997). The Causes of Violation of Court decisions in matters of personal and civil status in the Supreme Court of Iran, Tehran, Gognoos (Persian).
4. Bezi Al-Rari, Mustafa, (2015). Taxpayers' Rights in the Tax Law, Isfahan, Darkhovin Publishing (Persian).
5. Heydarian, Naseh; Akhgar, Mohammad Omid, (2017). Tax audit of legal entities with an applied approach, Sanandaj, University of Kurdistan (Persian).
6. Rahimi Nit, Iman, (2013). Tax Criminal Law, Majd (Persian).
7. Rezaei, Ruholah, (2017). Taxpayer's solution, Dibai Danesh, Tehran (Persian).
8. 8- Shams, Abdullah, (2002). Code of Civil Procedure, Mizan, first volume, second edition (Persian).
9. Shahabi, Mahmoud, (1386). Rules of Jurisprudence, Pahlavi University(Persian).
10. Shiravi, Abdul Hossein, (1387). Samt. (Persian).
11. Salehi, Vahid, (2013). The Position of the Passing of Criminal Time in Iran's legal system, Comparative Law and the International Arena, Tehran, Javadane, (Persian).
12. Sadrzadeh Afshar, Mohsen, (1993). Civil and Commercial Procedures, Majed(Persian).
13. Taheri Tari, Mirmohsen, (2014). Tax Procedures, Part Two of Tax Administrative Procedures, Shahrdanesh (Persian).
14. Ameri, Rihane, (2016). Tax Laws of Iran, Pendar Qalam (Persian).
15. Abbasi, Mohammadreza, (1390). Tax Laws from the Perspective of Private Laws, Negah Bineh(Persian).
16. Katouzian, Nasser, (2018). Civil Law in the Current Law System, Mizan (Persian).
17. Mujibifar, Mohammad Sadeq, (2013). Mutual Rights and Obligations of Taxpayers and Tax Authorities of Iran, Javadane Publications(Persian).
18. Madani, Seyyed Jalaluddin, (1998). Paydar Publications, Paydar Publications (Persian).
19. Yazdanbakhsh, Mohammad Ali, (1367). Tax Laws, Tehran, Khatun Publishing.
20. Yazdi, Mohammad Kazem bin Abdul Azim, (1382). lecturer Musa Shobiri Zanjani,

- Nekah, Rai Pardaz Research Institute, volume one (Persian).
21. Izadi, Salman, (2018), Implementation of Tax laws in Time and Place, Public Law Master Thesis, Tehran, Tarbiat Modares University (Persian).
 22. Jalali, Dawood; Civil Responsibility of Tax Employees With Emphasis on Judicial Opinions ,(2016). Islamic Azad University, Naraq branch (Persian).
 23. Abbasi, Mohammad Reza; The Right to Assign Premises in the Law of Taxes and Its Comparison With the Right to Goodwill and Trade ,(2006). Master's Thesis of Private law, University of Science and Research (Persian).
 24. Gholi, Baqer, the relationship and conflict between the law of taxes and private law, (2019). master's thesis, private law, University of Research Sciences(Persian).
 25. Mohagheg Damad, Mustafa, (2016). Research Section: Objections to Property, Fall and Winter Legal Research, No. 8 (Persian).
 26. Najar Sadeghi, Saeed; Legal and Criminal liability of Tax Officials and Taxpayers and Third Parties With an Approach to the Law of Direct Taxes, (2016). Master of Laws Thesis, Tehran Azad University (Persian).
 27. Ebn Babaviah, Muhammad Ebn Ali, (1415). Al-Muqna, Imam Hadi's message (Arabic).
 28. Al-Bahrani, Al-Sheikh Youssef, (Ibid). al-Hadaiqah al-Nadrah fi Ahqam al-Etrath al-Tahirah; 20, Al-Nashar al-Islami Institute of Jamaat al-Modrasin(Arabic).
 29. Bana, Kamal Saleh, (1999). al-Moshkelat al-Amliya fi Da'awi al-Sharia, Egypt, N.p (Arabic).
 30. A group of writers ,(2002). Dorr al-Hekam, the description of Majleh al-Ahkam, 2, Riyadh, Arabia, Dar Alam al-Ketb (Arabic).
 31. Safi al-Din Armeni, Muhammad Ebn Abdul Rahim, (1416). Nahayat al-wosool-fi Derayht al-oosul, Makkah, al-Maktabeh al-Tajariyyah (Arabic).
 32. Tabatabai Karbalai, Ali Ebn Muhammad Ali ,(2003). Riaz al-Masael, 13, Qom, Al-Al-Beyt (Arabic).
 33. Nouri, Hossein ,(1988). Mostadrak al-Sail, Al-Al-Bayt Institute(Arabic).
 34. Hashemi Shahroudi, Mahmoud, (2010). Feqh Culture(Arabic). According to the Religion of Ahl al-Bayt, Islamic jurisprudence Encyclopedia Institute on the Religion of Ahl al-Bayt, Al-Ghadir Persian Research Center, vol.1.
 35. Al-Waez al-Husseini, Al-Sayyid Muhammad, (Ibid), Mesbah al-Asul, a Commentary on the Discussion of Al-Sayyid Abulqasem Al-Khoei, vol. 1, Al-

- Davari School Latin sources (Arabic).
36. Milsom, S.F.C, (1981). *Historical foundations of the common law*, 2nd ed, Butterworths, London
 37. Sommerhalder, Raud A, (1997). *Taxpayer Rights in the Netherlands*, *Revenue Law Journal*, 7(1), Article 5, 1997, : 66-67.
 38. Bently, Duncan, (2007). *Taxpayers Rights, Theory, Origin and Implementation, The Netherlands: Kluwer Law International*.
 39. Simon, John” Boyron, Sophie” Whittaker, Simon, (2011). *Principles of French law*, New York: Oxford. University press.
 40. Abbasi, Mohammadreza, Eshgpour, Mansour, (2021). *the decision of the General Board of Administrative Justice regarding the tax exemption for the cost of welfare services*, *Research Journal of Taxation*, 29(52): 7-24.
 41. Qoli, Baqir; Inteziri Najafabadi, Alireza, (2021). *Basics of Civil Liability of Tax Officers*, *Tax Research Journal*, 29: 158-139.
 42. Khushal, Amin; Khushal, Faezeh, (2018), *Challenges of Citizen Rights and Taxpayers*, Amin Khushal, *Research Journal of Taxation*, 44: 167-185.
 43. Khodabakhshi Shalmazari, Abdulhal; Shafiei, Jafar, (2021). *Obligation to Pay Taxes from the Perspective of Judicial Procedure*, *Tax Research*, 50: 7-26.