

The Duty to Pay Tax and the Law of Obligations

(Type of Paper: Research Article)

Ahmad Shahniaei*

Abstract

The duty to pay tax, as a debt of an income earner to the state, has special bases, institutions and rules compared with the other obligations. Considering the legal basis of tax obligation and its characteristics, many rules and concepts of the general theory of obligations do not apply to tax obligation. However, the basic legal principles such as public order, fundamental freedoms, legal justice which stem from basic and common elements of the legal system, apply to tax obligation as well. The purpose of this paper is to analyze the place and characteristics of tax obligation in the framework of the general theory of obligations. The method of research is analytical and is based on laws and regulations, and comparative studies.

Keywords

the principle of legality of tax, tax debts, the Tax Code [of Iran], the general theory of obligation, public order.

* Assistant Prof of Law, the Institute For Management And Planning Studies (IMPS), Tehran, Iran.
Email:ashahniaie@gmail.com

Received: November 23, 2020 - Accepted: January 23, 2021



This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International, which permits others to download this work, share it with others and Adapt the material for any purpose.

جایگاه و ویژگی‌های تعهد مالیاتی در نظام حقوقی تعهدات

(نوع مقاله: علمی _ پژوهشی)

احمد شهنیایی*

چکیده

تعهد مالیاتی به معنای بدهی صاحب درآمد به پرداخت مالیات متعلقه، دارای مبانی، نهادها و احکام حقوقی ویژه‌ای نسبت به سایر تعهدات است و با توجه به مبنای قانونی تعهد مالیاتی و ویژگی‌های این تعهد، بسیاری از احکام و مفاهیم نظریه عمومی تعهد، در مورد تعهد مالیاتی اعمال نمی‌شود. با این حال اصول بنیادین حقوقی مانند نظم عمومی، حقوق و آزادی‌های بنیادین فردی و عدالت حقوقی و آثار آنها که ریشه در عناصر اساسی و عام نظام حقوقی و ضرورت یکپارچگی آن دارد، به دلیل حاکمیت مطلق و عام آنها، در مورد تعهد مالیاتی نیز کاربرد دارد. این مقاله در پی تحلیل این مسئله است که تعهد مالیاتی چه ویژگی‌ها و جایگاهی در چارچوب نظام حقوقی دارد. روش پژوهش، تحلیلی براساس مبانی علمی، قوانین و مقررات و مطالعات حقوق تطبیقی است.

کلیدواژگان

اصل قانونی بودن مالیات، بدهی مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم، نظریه عمومی تعهدات، نظم عمومی.

* استادیار، عضو هیأت علمی گروه حقوق خصوصی مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، تهران، ایران.
Email: ashahniaei@gmail.com

مقدمه

تعهد مالیاتی همچون سایر تعهدات حقوقی، از عناصر اصلی همچون داشتن الزام حقوقی برخوردار است. با این حال با توجه به مبانی و ویژگی‌های آن، تلقی از آن به‌عنوان تعهدی تابع قواعد عمومی تعهدات در سایر شاخه‌های حقوقی از جمله حقوق خصوصی، با دشواری همراه است. نظریه حقوقی در مورد تعهد مالیاتی، مالیات را با چهار عنصر اساسی توصیف می‌کند: ۱. تعهد پرداخت مالیات، براساس الزام قانونی است و اراده مؤدی در آن نقشی ندارد؛ ۲. مالیات صرفاً توسط مرجع صلاحیت‌دار قانونی وضع می‌شود؛ ۳. تشخیص و وصول مالیات توسط مقام دولتی با ماهیت حاکمیتی انجام می‌گیرد؛ ۴. مبنای مالیات، مرتبط با هدف عمومی است (Bhandary, 2017: 9). با توجه به این ویژگی‌های اساسی، پرسش‌های مطرح در این پژوهش این است که آیا تعهد مالیاتی دارای نظام حقوقی خاص خود است یا مشمول نظام عمومی حقوق تعهدات؟ ضرورت تحلیل این مسئله ارزش نظری صرف ندارد، بلکه مورد پرسش‌هایی با آثار عملی متعدد است؛ از جمله اینکه آیا سازمان امور مالیاتی می‌تواند برای اثبات، مطالبه و وصول تعهد مالیاتی، از امکانات عمومی حقوق تعهدات در سایر قوانین مثل قانون مدنی استفاده کند یا اینکه به‌سبب استقلال تعهد مالیاتی از نظریه عمومی تعهدات، چنین امکانی فراهم نیست. آیا سازمان امور مالیاتی می‌تواند علاوه بر نهادهای حقوقی ویژه تضمین تعهد مالیاتی از جمله بطلان انتقال مال به قصد فرار از پرداخت مالیات یا جرائم تأخیر در پرداخت مالیات یا دستگاه وصول بدهی مالیاتی، از نهادهای متناظر در نظریه عمومی تعهدات مثلاً ماده ۲۱۸ قانون مدنی در مورد معامله به قصد فرار از دین یا ماده ۵۲۲ قانون آیین دادرسی مدنی در مورد خسارت تأخیر تأدیه یا قانون اجرای احکام مدنی در مورد وصول بدهی مالیاتی استفاده کند؟ آیا مفاهیم ناظر بر دگرگونی تعهد در نظریه عمومی تعهدات مانند ابراء، ضمانت، تهاتر و انتقال در مورد تعهد مالیاتی نیز اعمال‌شدنی است؟

هدف این مقاله تحلیل جایگاه تعهد مالیاتی در نظام حقوقی تعهدات، از طریق تبیین مبانی و ویژگی‌های آن است. مقاله در جهت این فرضیه است که اعمال نظریه عمومی تعهدات بر بیشتر جنبه‌های تعهد مالیاتی، با مبانی و ویژگی‌های تعهد مالیاتی سازگاری ندارد. شایان ذکر است که مفاد مقاله صرفاً معطوف به تعهد به پرداخت بدهی مالیات بر درآمد موضوع قانون مالیات‌های مستقیم است و سایر مالیات‌ها را شامل نمی‌شود. مطالب این مقاله براساس تبیین و تحلیل مفاهیم، عناصر، قواعد و نهادهای خاص تعهد مالیاتی و ویژگی‌های آن، در ارتباط با مفاهیم عمومی نظریه عمومی تعهدات ساماندهی شده است.

مفهوم تعهد مالیاتی

«تعهد» از نظر حقوقی، رابطه‌ای است که به موجب آن شخصی در برابر دیگری مکلف به انتقال و تسلیم مال یا انجام دادن کاری می‌شود (کاتوزیان، ۱۳۷۴: ۷۱). در نظریه عمومی تعهدات در حقوق خصوصی، تعهد به معنای خاص، شامل تعهد مالی و در واقع التزامی است که موضوع آن انتقال مال یا انجام کاری مربوط به روابط مالی باشد (کاتوزیان، ۱۳۷۴: ۶۹). از سوی دیگر، تعهد به مفهوم حقوقی، متضمن عنصر دین است که به معنی هر مالی است که در ذمه باشد از جمله پرداخت وجه (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۸: ۷).

قانون مالیات‌های مستقیم متضمن تعهدات گوناگون بر اشخاص متفاوت است. تعهدات مالیاتی به معنای عام شامل هر گونه تعهدی است که بنا به حکم قانون در چارچوب حقوق مالیاتی و به مناسبت تکلیف عام به پرداخت مالیات، بر شخص مشمول مالیات (مؤدی) یا سایر اشخاص مرتبط (شخص ثالث)، در مقابل دولت وضع می‌شود. تعهد اصلی در قانون مالیات‌های مستقیم، تعهد به پرداخت مالیات بر درآمد است. در مواد گوناگون این قانون، تعهد به پرداخت مالیات، با عنوان «بدهی» مالیاتی بیان شده است.^۱ بدهی مالیاتی شامل پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های آن است (ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم). بدهی مالیاتی، به سبب تحصیل درآمد مالیات‌پذیر، متوجه صاحب درآمد یا «مؤدی» است که پس از طی تشریفات قانونی رسیدگی توسط سازمان امور مالیاتی و دادرسی مالیاتی، قطعی می‌شود و از طریق اجرائیات مالیاتی، قابل وصول است. بدهی مالیاتی از نظر تعلق گرفتن بر ذمه بدهکار و نیز امکان وصول از طریق اجرائیات مالیاتی، در دو وضعیت متفاوت قرار دارد؛

«بدهی قبل از قطعیت»، مربوط به مالیاتی است که برحسب احکام قانون، تعهد پرداخت آن از زمان پایان موعد تسلیم اظهارنامه مالیات مربوطه، بر عهده مؤدی مستقر می‌شود و با رسیدگی اداره مالیاتی و قبول اظهارنامه مؤدی یا صدور برگ تشخیص توسط اداره مالیاتی، احراز می‌شود. براساس مواد ۱۰۰، ۱۱۰ و ۱۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم، متضمن بیان زمان سررسید پرداخت مالیات، اشخاص حقیقی و حقوقی مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت شغلی خود را در موعد مقرر، تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت کنند و از آن زمان جریمه تأخیر به آن تعلق می‌گیرد. براساس ماده ۱۹۰ قانون^۲، تأخیر در پرداخت مالیات، موجب تعلق جریمه‌ای معادل دو و نیم درصد مالیات مربوطه در ازای هر ماه خواهد بود. با این حال، سررسید شدن و احراز بدهی مالیاتی و تعلق جریمه تأخیر، به معنای قطعیت

۱. مواد ۸۷، تبصره ۷ ماده ۱۰۵، ۱۳۰، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۸۲، تبصره ۱ ماده ۱۸۶، ۱۸۷، تبصره ۴ ماده ۱۸۷،

۲۰۲، ۲۱۰، ۲۱۱، تبصره ۱ ماده ۲۱۲، ۲۱۵ و ۲۳۵ قانون.

۲. منظور از واژه «قانون» در این مقاله، قانون مالیات‌های مستقیم است.

یافتن و امکان وصول آن از مؤدی نیست. بدهی مالیاتی با وجود استقرار بر عهده مؤدی و تعلق جریمه تأخیر، تا زمان قطعیت یافتن، فاقد امکان وصول از طریق صدور اجرائیه مالیاتی است. «بدهی مالیاتی قطعی»، بدهی‌ای است که پس از رسیدگی مالیاتی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص، با تکمیل فرایند قانونی اعتراض به برگ تشخیص در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر، قطعی می‌شود (ماده ۲۴۷ قانون). قطعیت یافتن بدهی، ضمانت اجراهای ویژه‌ای همچون امکان صدور برگ اجرائیه وصول مالیات (ماده ۲۱۰ قانون) و نیز امکان ممنوع‌الخروج کردن بدهکار (ماده ۲۰۲ قانون) را فراهم می‌کند.

براساس این ویژگی‌ها، تعهد مالیاتی به معنای اخص از نظر این مقاله عبارت است از بدهی صاحب درآمد مالیاتی به پرداخت مبلغ مالیات به‌صورت پول که به مناسبت تحصیل درآمد مالیات‌پذیر توسط مؤدی، براساس قانون بر عهده مؤدی قرار می‌گیرد و با طی فرایند قانونی رسیدگی مالیاتی، قابل مطالبه شده و پس از تکمیل فرایند دادرسی مالیاتی، قطعی و قابل وصول می‌شود.

جایگاه حقوق مالیاتی در نظام حقوقی

تبیین و تحلیل تعهد مالیاتی، متأثر از رویکرد حقوقی در مورد جایگاه حقوق مالیاتی در نظام حقوقی است. در فرضی که حقوق مالیاتی به‌عنوان نظام حقوقی مستقل و منحصربه‌فرد^۱ تعریف شود، این نظام موجد ساختار و احکام مستقل برای تعهدات مالیاتی خواهد بود. برعکس، در موردی که حقوق مالیاتی، نظام مستقلی نداشته باشد، تعهد مالیاتی نیز ذیل تعهدات مربوط به نظام عمومی تعهدات خواهد بود.

۱. رویکرد استقلال حقوق مالیاتی

در حقوق کامن‌لا، تمایل به جدایی حقوق مالیاتی از سایر حوزه‌های حقوقی و توسعه حقوق مستقل مالیاتی، رویکرد چیره است و این تمایل موجب نفوذ بیشتر تحلیل‌های اقتصادی و سیاست‌های مالیاتی در حقوق مالیاتی می‌شود (Thuronyi, 2003: 61). یکی از مبانی استقلال حقوق مالیاتی، استفاده حقوق مالیاتی از مفاهیم مالی ویژه مثل «درآمد» و «توانایی پرداخت» است که سایر شاخه‌های حقوقی با این مفاهیم ناآشنا هستند. درآمد به‌عنوان عامل نخستین تعهد مالیاتی، دارای «عناصر حقوقی» ویژه‌ای است و تبیین این عناصر، در چارچوب مبانی خاص حقوق مالیاتی به زمینه‌های اقتصادی، حسابداری و نیز حقوقی وابسته است (شهنیایی، ۱۴۰۰: ۹۳؛ Barker, 2003: 84).

درحالی‌که اهداف حقوق مالیاتی با عدالت توزیعی مرتبط است، حقوق خصوصی بر مبنای

عدالت معاوضی و عدالت اصلاحی است^۱؛ حقوق مالیاتی با وصول مالیات از افراد، آن را با اهداف متعدد، صرف منافع و نیازهای عمومی می‌کند. نظام مالیاتی فاقد اهداف دیگر شاخه‌های حقوقی مانند حقوق قراردادهای، حقوق مسئولیت مدنی و حقوق کیفری است که هر کدام بخش جداگانه‌ای از اهداف نظام حقوقی را برآورده می‌کنند (Wilkei, 2015: 465). از سوی دیگر حقوق مالیاتی، دربردارنده مفاهیم و نیز روشی در برخورد با موضوعات است که آن را حتی از مالیه عمومی نیز جدا می‌کند. در بیشتر موضوعات، حقوق مالیاتی، با وجود عاریت گرفتن فراوان نظریه حقوقی از حقوق خصوصی، متد شکل‌گرایی^۲ خاص خود را دارد که هدف آن خالص کردن حقوق مالیاتی از سایر علوم اجتماعی است (Menendez, 2001: 34). حقوق مالیاتی با وجود عاریت گرفتن الفاظ و مفاهیم رایج از سایر دسته‌های حقوقی، تعریف خاص خود از این مفاهیم را دارد (Thuronyi, 1998: 91).

۲. رویکرد عدم استقلال حقوق مالیاتی

حقوق مالیاتی بخشی از یک نظام حقوقی، اقتصادی، اجتماعی و سیاسی است. در رویکرد عدم استقلال، حقوق مالیاتی بخشی از یک نظام «حقوق خصوصی - حقوق عمومی، حقوق اساسی و حقوق بین‌الملل» قلمداد می‌شود که حقوق مالیاتی ملی را متأثر و کنترل می‌کند (Wilkie, 2015: 462). سیستم مالیاتی می‌تواند به‌عنوان سیستمی فهمیده شود که تکلیف هر فرد به مشارکت در تأمین زندگی اجتماعی را به تعهد حقوقی پرداخت مالیات به‌صورت مبلغ پول تبدیل می‌کند (Menendez, 2001: 133). مورفی و ناگل صاحب‌نظران برجسته مبنای مالیاتی معتقدند سیستم مالیاتی باید به‌عنوان بخشی از نظام یکپارچه حقوق اموال که مالیات‌ها به ایجاد آن کمک می‌کند، ارزیابی شود. در نتیجه عدالت یا بی‌عدالتی در نظام مالیاتی برابر با عدالت یا بی‌عدالتی در نظام حقوق اموال است که از یک نظام مالیاتی ناشی می‌شود (Sugin, 2003: 1991).

کشورهای پیرو نظام حقوقی سویل‌لا، در مقایسه با کشورهای پیرو نظام کامن‌لا، دیدگاهی جامع‌نگر و نظام‌مندتر به حقوق مالیاتی در ارتباط با سایر حوزه‌های حقوقی دارند و آن را در هماهنگی با سایر حوزه‌های حقوقی تبیین می‌کنند (Thuronyi, 2003: 60). یکپارچگی نظام حقوقی، اصل بنیادی در کشورهای سویل‌لا است. نهادها و مفاهیمی که از حقوق خصوصی در

۱. عدالت اصلاحی (Corrective justice) قسمی از مفهوم عدالت است که هدف آن اصلاح عدم مساواتی در رابطه خصوصی افراد است که در نتیجه ایراد ضرر یا تضییع حق یا بروز نابرابری ناروا ایجاد شده است. در مقابل، عدالت توزیعی (Distributive justice) درصدد توزیع عادلانه حقوق، مسئولیت‌ها و منافع عمومی بین افراد تشکیل‌دهنده آن جامعه توسط دولت است (ارسطو، ۱۳۹۸: ۱۸۷؛ فلاوی شاکر، ۱۳۹۷: ۲۸). مالیات از آنجا که درصدد توزیع عادلانه هزینه‌های جامعه و بازتوزیع درآمد حاصل از آن بین افراد است، ماهیتاً نوعی عدالت توزیعی است.

2. Formalistic Legal Methodology

حقوق مالیاتی به کار می‌روند، معنای جدیدی در حقوق مالیاتی نمی‌یابند، بلکه همچنان اصالت مفهومی خود از حقوق خصوصی را حفظ خواهند کرد. از سوی دیگر، حقوق مالیاتی مفاهیم و نظامات سایر حوزه‌های حقوقی را تغییر نمی‌دهد، برای مثال نباید برای فعالیتی که در سایر حوزه‌های حقوقی منع شده است، برخورد مالیاتی مناسب‌تر قائل شد (Thuronyi, 2003: 61).

تبیین موضوع در حقوق ایران

در نظریه عمومی تعهدات در حقوق خصوصی، تعهدات ناشی از حقوق عمومی (که مالیات نیز از مصادیق آن است)، به طور گذرا مورد اشاره متفاوت صاحب‌نظران قرار گرفته است. برخی ضمن بیان اقسام تعهد، در یکی از این دسته‌بندی‌ها، تقسیم تعهد به «تعهدات در حقوق خصوصی و تعهدات در حقوق عمومی» را مطرح کرده‌اند. براساس این دوگانه، تعهدات تحمیل‌شده توسط دولت، مثل تعهد به دادن مالیات، دارای جنبه حقوق عمومی است و مباحث در مورد تعهدات، به تعهدات در حقوق خصوصی منحصر می‌شود (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۷: ۵۰-۴۹). از نظر برخی دیگر، قواعد عمومی تعهدات تا اندازه زیادی ساختمان منطقی رشته‌های حقوق عمومی را متأثر ساخته است (کاتوزیان، ۱۳۷۴: ۱۳). برخی دیگر نیز دین را هر گونه تعهد منفی، صرف‌نظر از سبب پیدایش آن می‌دانند و فرقی نمی‌کنند که دین حاصل از عقد باشد یا شبه‌عقد یا به وسیله قانون به وجود آمده باشد (امامی، ۱۳۷۶: ۲۰۵). در زمینه خاص حقوق مالیاتی نیز، مباحثی در مورد امکان اعمال نهادهای قانون مدنی از جمله معامله به قصد فرار از دین (ماده ۲۱۸ قانون مدنی) در مورد انتقال اموال به قصد فرار از مالیات مطرح شده و ایده شمول ماده ۲۱۸ قانون مدنی بر انتقال مال به قصد فرار از مالیات را پذیرفته‌اند (چراغی و همکاران، ۱۳۹۹: ۱۳۸؛ رستمی و کتابی رودی، ۱۳۹۱: ۱۸۷).

حقوق مالیاتی تمایزات شایان توجهی به خصوص با حقوق خصوصی دارد. بخشی از این تمایز براساس تفاوت‌های این دو شاخه از حیث مبناست. تعهد مالیاتی بر مبنای تعهد همبستگی و تعاون جمعی و در جهت منافع عمومی و عدالت توزیعی استوار است. در این تعهد، اراده متعهد هیچ جایگاهی ندارد و تعهد جنبه اجباری دارد (موسی‌زاده، ۱۳۸۸: ۲۴). در حقوق مالیاتی، براساس اصل قانونی بودن مالیات، منبع تعهد مالیاتی منحصر به قانون است (شهنیایی، ۱۴۰۰: ۴)، لکن در حقوق خصوصی، تعهدات اغلب منتسب به اراده خصوصی است. حقوق مالیاتی قانون مستقل اصلی خود را دارد که در بیشتر کشورها بسیار مفصل و جامع است. با وجود این، مبانی و ویژگی‌های حقوق مالیاتی، مانع از تبیین و تحلیل حقوق مالیاتی در چارچوب نظم جامع حقوقی نیست و حقوق مالیاتی، نظامی است تابع ساختار کلی حقوق. اساساً بخش عمده نهادهای حقوقی پیش‌بینی‌شده در قانون مالیاتی، دارای منبع و ماهیت

حقوق خصوصی‌اند، مثل نهادهای مسئولیت به جبران خسارت (ماده ۳۴ قانون)، مسئولیت تضامنی (ماده ۱۶۲ یا ماده ۱۸۷ قانون) و بطلان انتقال به قصد فرار از دین (تبصره ماده ۲۰۲ قانون). همچنین تعهد مالیاتی اغلب به مناسبت معاملات و اعمال خصوصی که اشخاص انجام داده‌اند، بر آنها تحمیل می‌شود (کاتوزیان، ۱۳۹۰: ۲۹) و خاستگاه بسیاری از منابع تعهد مالیاتی، در حقوق خصوصی است، از جمله ارث (ماده ۱۷ قانون)، معاملات املاک (ماده ۵۲ قانون) و اشخاص حقوقی و شرکت‌ها (ماده ۱۰۵ قانون). همچنین تعداد بی‌شماری از مواد قانون مالیاتی، به مفاهیم و تأسیساتی وابسته‌اند که در حقوق خصوصی از جمله حقوق مدنی و حقوق تجارت شکل گرفته و توسعه یافته‌اند، مثل تابعیت و اقامتگاه (ماده ۱)، سهام، اموال، حقوق مالی (ماده ۱۷)، وقف و حبس و وصیت (مواد ۳۸ و ۳۹)، حق کسب و پیشه (ماده ۵۹)، ادغام، ترکیب و انحلال شرکت‌های تجاری (مواد ۱۱۱ و ۱۱۴).

در حقوق ایران یکپارچگی و هماهنگی عناصر مختلف نظام حقوقی در چارچوبی واحد، بخشی از اوصاف این نظام است. از نظر شکلی قوانین متعدد نظام حقوقی، درون ساختار سلسله‌مراتبی هستند که در رأس آن قانون اساسی و سپس قوانین عادی قرار دارد و مقررات اجرایی باید در هماهنگی با آنها باشند. از نظر ماهوی نیز عناصر متعدد نظام حقوقی، پیرامون یک «روح مشترک» ناشی از مفاهیم و اصول حقوقی در چارچوب منابعی همچون شرع (اصل ۴ قانون اساسی) و قانون اساسی و براساس اصولی برتر همچون عدالت، آزادی‌های مشروع، حقوق بنیادین فردی و نظم عمومی اداره می‌شود. در این ساختار، هر قانون از جمله قانون مالیاتی، قاعده و عنصر مستقلی نیست، بلکه باید در خانواده صدها قانون و عنصر دیگر اجرا می‌شود (کاتوزیان، ۱۳۹۰: ۱۰۴). حقوق مالیاتی نیز مقید به همین روح، اصول و چارچوب است. هرچند مقنن در مواردی در قوانین مالیاتی، این «روح مشترک» را در نظر نگرفته و اختیار قانونگذاری خود را به‌عنوان وسیله‌ای برای جهت دادن به سیاست‌های اقتصادی موردنظر به کار برده و سایر حوزه‌های حقوقی را متأثر ساخته است، لکن ضرورت یکپارچگی نظام حقوقی که در مبانی بنیادین حقوقی ریشه دارد، تحلیل حقوق مالیاتی در نظام یکپارچه حقوقی را ضروری و توجیه می‌کند.

مبنا و منبع تعهد مالیاتی

وضع مالیات و تعهد مالیاتی هر فرد، بر مبنای اهداف عمومی و نظم اجتماعی و سیاسی است. بر همین اساس، حقوق مالیاتی بخشی از حقوق عمومی است (Bhandary, 2017: 2). قوانین مالیاتی در زمره قوانین راجع به حق حاکمیت هستند (امامی، ۱۳۷۵: ۹۷) و تعهد به پرداخت مالیات، دارای مبنای سیاسی از نظر تأمین هزینه زندگی اجتماعی بر مبنای تعاون جمعی و

تعهد عام همبستگی^۱ است (Menendez, 2001: 33). وظیفه حکومت‌ها در تأمین کالاهای عمومی، بازتوزیع ثروت و توسعه رفاه اجتماعی و اقتصادی، از طریق وصول تعهدات مالیاتی عملی می‌شود (Nightingale, 2002: 3).

از نظر مبانی عمومی تعهد مالیاتی، هر شخص باید هزینه‌های زندگی اجتماعی را از طریق پرداخت بخشی از درآمد خود به حکومت، تأمین کند. همچنین مالیات از مهم‌ترین ابزار دولت‌ها برای پیشبرد سیاست‌های مربوط به عدالت توزیعی است (Murphy, 2002: 3). در موارد بسیاری نیز تعهد مالیاتی وسیله‌ای برای تشویق افراد به سوی فعالیت‌هایی با منافع عمومی است و جهت هدایت سیاست‌های اقتصادی و اجتماعی دولت‌ها به کار می‌رود (Wilkei, 2015: 465).

در کنار مبنای سیاسی و عمومی برای تعهد مالیاتی، از نظر حقوقی، «قانون» منبع منحصر تعهد مالیاتی است. این امر به صورت اصل «قانونی بودن مالیات»^۲ در قوانین بسیاری کشورها پیش‌بینی و تصریح شده است. به موجب این اصل، هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود، مگر به موجب قانون (Tiley, 2012: 54). مالیات، دریافت مالی حکومت از شهروندان براساس قانون است، برعکس «باج» و امثال آن که دریافت‌های خودسرانه و غیرقانونمند است (رستمی و همکاران، ۱۳۹۶: ۶۰۶) و در واقع تمایز بین مالیات در مفهوم دموکراتیک آن با دریافتی مالی در سایر ادوار تاریخی، ریشه در قانونمند بودن مالیات دارد (رستمی، ۱۳۹۶: ۶۰۶). در نتیجه، هیچ‌کس تعهد مالیاتی نخواهد داشت، مگر اینکه احکام قانونی روشن دال بر این تکلیف به‌طور مشخص وضع شده باشد و تشریفات اعمال آن نیز طبق احکام قانونی رعایت شده باشد.

در بسیاری کشورها، این اصل در قانون اساسی پیش‌بینی شده است، از جمله کانادا، بلژیک، فرانسه، مکزیک و ایتالیا (Thuranyi, 2003: 71 ; Wilkei, 2015: 468). در اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصریح شده است که هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون.

اصل قانونی بودن مالیات مستلزم این قاعده است که توافق و اراده، برخلاف تعهدات موضوع حقوق خصوصی، نقشی در پیدایش و اداره تعهد مالیاتی نداشته باشد و مقامات مالیاتی حق اعمال اراده شخصی و توافق با مؤدی در مورد تعهدات مالیاتی را ندارند (valderrama, 2008: 12) به عبارت دیگر، مؤدی یا اداره مالیاتی نمی‌توانند براساس توافق و اراده خود، اسباب و آثار تعهد مالیاتی را فارغ از قانون و مقررات قانونی، تعیین کنند (شهنیایی، ۱۴۰۱: ۴).

1. Duty of solidarity
2. Legality of Tax

ویژگی‌های تعهد مالیاتی از حیث بخشش، تقسیط، انتقال و تهاتر

۱. منع بخشش بدهی مالیاتی

تعهد مالیاتی، بر مبنای تکلیف قانونی و عمومی فرد به پرداخت در قبال درآمد مالیات‌پذیر بوده و ذی‌نفع آن جامعه است، از این رو دولت یا سازمان امور مالیاتی حق بخشش اصل بدهی مالیاتی را ندارند، به جز در موارد مصرح قانونی از جمله در موردی که بیش از ۵۰ درصد اموال مؤدی در نتیجه حوادث از بین رفته و مؤدی قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود نباشد، وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند (با تصویب هیأت وزیران) تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی را ببخشد (ماده ۱۶۵ قانون). برخلاف قاعده منع بخشش در مورد تعهد مالیاتی، در نظریه عمومی تعهدات در حقوق خصوصی به دلیل مبنای ارادی و خصوصی تعهد، هیچ حکم آمره‌ای برای منع بخشش بدهی وجود ندارد و «ابراء» بر حسب اراده متعهدله، از موارد سقوط تعهد است (ماده ۲۸۹ قانون مدنی).

۲. تقسیط بدهی مالیاتی

قوانین مالیاتی، بر مبنای «اصل توانایی پرداخت مؤدی»^۱ در حقوق مالیاتی، متضمن احکام خاص برای تقسیط بدهی است؛ در حقوق مالیاتی آمریکا اداره مالیاتی فدرال اجازه توافقی مکتوب با مؤدی برای پرداخت اقساطی مالیات توسط مؤدی را، به شرطی که موجب تسهیل وصول مالیات شود، دارد. در بریتانیا نیز در موارد خاص، مؤدی حق درخواست پرداخت مالیات در اقساط برابر را دارد (Thuronyi, 1998: 109). قانون مالیات‌های مستقیم نیز دارای حکم قانونی خاص برای تقسیط بدهی مالیاتی در مواد ۱۶۵ و ۱۶۷ قانون، حداکثر تا سه سال برای مؤدی است که مؤدی قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود به‌طور یکجا نباشد. احکام خاص قانون مالیاتی در بخشش و تقسیط مالیات، بر مبنای یکی از انواع عدالت مالیاتی (عدالت مالیاتی شخصی یا عدالت عمودی^۲) است که به موجب آن تحمیل تعهد مالیاتی بر هر شخص و میزان آن تعهد، تابعی از توانایی وی در پرداخت است (Menendez, 2001: 80). عدالت مالیاتی شخصی مربوط است به توزیع تعهد مالیاتی بر حسب توانایی پرداخت مؤدی (Steuerle, 2002: 260).

تقسیم بدهی مالیاتی، با تقسیط سایر مطالبات دولتی در حقوق عمومی متفاوت است. ماده ۲ آیین‌نامه «دادن مهلت و نحوه تقسیط بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و خسارت تأخیر تأدیه» مصوب ۱۳۵۱ کمیسیون دارایی مجلس شورای ملی با اصلاحات بعدی (موضوع ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی کشور)، موجد احکام خاصی مبنی بر اختیار وزارتخانه یا مؤسسه طلبکار برای دادن مهلت تا سه ماه یا تقسیط تا دوازده ماه با در نظر گرفتن وضع مالی بدهکار است.

1. Ability to pay
2. Vertical equity

در قواعد عمومی تعهدات در مورد تقسیط بدهی در حقوق خصوصی، علاوه بر احکام قانونی مربوط به اعسار که طبق ماده ۱۱ قانون اجرای محکومیت‌های مالی مصوب ۱۳۹۴ متضمن امکان تقسیط بدهی محکوم‌علیه معسر توسط دادگاه است، ماده ۲۷۷ قانون مدنی، موجد اختیار دادرس به دادن مهلت عادلانه یا قرار اقساط برحسب وضعیت مدیون است. به نظر نگارنده، ماده ۲۷۷ قانون مدنی در مورد اختیار قاضی در دادن مهلت عادلانه، از آنجا که در فرایند رسیدگی قضایی برای رفع اختلاف طلبکار با بدهکار صورت می‌گیرد، در مورد بدهکار مالیاتی به دلیل عدم طرح اختلاف اداره مالیاتی با مؤدی در مرجع قضایی اساساً قابل اعمال نیست، بلکه تقسیط عمومی تعهد مالیاتی صرفاً در چارچوب حکم خاص ماده ۱۶۷ قانون و توسط سازمان امور مالیاتی ممکن است.

با این حال در مورد تقسیط ناشی از اعسار بدهکار قضیه متفاوت است؛ اگرچه قانون مالیات‌های مستقیم، در ماده ۱۶۷، موجد حکم ویژه‌ای برای تقسیط بدهی مالیاتی است، ولی این حکم ویژه مانع اعمال قواعد تقسیط بدهی قطعی بدهکار معسر موضوع ماده ۱۱ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی نخواهد بود، زیرا تقسیط موضوع قانون اخیر، ناشی از اعسار بدهکار و بر مبنای ارتباط نهاد اعسار با نظم عمومی و نیز حقوق و آزادی‌های بنیادین فردی مانند منع تضییقات فردی بر بدهکار معسر است و به دلیل تأثیرپذیری بدهی مالیاتی از قواعد نظم عمومی و حقوق و آزادی‌های بنیادین فردی، نهاد اعسار، برای رفع تضییقات فردی ناشی از بدهی مالیاتی مانند ممنوعیت خروج مؤدی بدهکار (ماده ۲۰۲ قانون) نیز اعمال می‌شود.

۳. منع تهاتر بدهی مالیاتی

در مواردی که متعهد در عین داشتن بدهی مالیاتی، به سببی طلبکار دولت یا سازمان امور مالیاتی باشد، این طلب قابل تهاتر با بدهی مالیاتی نیست، زیرا در حقوق عمومی و از جمله در حقوق مالیاتی تهاتر پذیرفته نمی‌شود (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۵۷). این وصف اغلب ناشی از اصل «تمرکز خزانه»، مقرر در اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی است که براساس آن، دریافتی‌های دولت (از جمله مالیات) باید صرفاً از طریق واریز به خزانه وصول شود. تهاتر از آنجا که برخلاف لزوم واریز وجوه دولتی به خزانه است، در بدهی مالیاتی راهی ندارد. حکم ماده ۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز که متضمن امکان تهاتر اضافه پرداختی بابت مالیات درآمد حقوق، با بدهی قطعی درخواست‌کننده (صرف نظر از اینکه طلب و بدهی مزبور ناشی از یک منبع باشد یا نه) است^۱، حکمی استثنایی و خلاف اصل است و قابل تسری به موارد دیگر نیست. با این

۱. به موجب بخش پایانی ماده ۸۷ قانون، اداره امور مالیاتی مکلف است اضافه دریافتی از مودی بابت مالیات بر درآمد حقوق را، در صورت داشتن بدهی قطعی پرداخت‌کننده اضافه، به حساب بدهی یادشده منظور کند.

حال سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه شماره ۲۰۳/۲۹۷/۹۸۷ مورخ ۱۳۸۵/۰۱/۲۰ مقرر کرده در موردی که مؤدی همزمان با داشتن بدهی مالیاتی، مطالباتی، به سبب اضافه پرداختی مالیات سال‌های گذشته، از سازمان امور مالیاتی داشته باشد، به شرطی که بدهی و طلب یادشده مربوط به یک منبع مالیاتی باشند، بدهی مالیاتی و طلب یادشده قابل تهاتر است. از سوی دیگر بنا به ضرورت‌های مالی دولت، اخیراً قوانین بودجه سالیانه (مثلاً جزء ۱ بند «ز» تبصره ۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و آیین‌نامه اجرایی آن موضوع تصویب‌نامه شماره ۲۳۱۵۵/ت/۵۸۷۹۰ ه مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۰۳ هیأت وزیران) و ماده ۲ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴، اجازه تسویه مطالبات طلبکاران دولت با بدهی آنها به دولت از جمله بدهی مالیاتی را با سازوکار استفاده از اسناد خزانه اسلامی داده است.

۴. غیر قابل انتقال بودن بدهی مالیاتی

برخلاف قواعد عام حقوق تعهدات که واجد تمهیدات کافی برای انتقال دین براساس ترتیبات قراردادی متنوع همچون ضمانت، حواله و تبدیل تعهد است (کاتوزیان، ۱۳۹۰: ۲۴۵)، از آنجا که تعهد مالیات بر درآمد، بر مبنای موقعیت شخصی مؤدی در کسب درآمد و در جهت توزیع عادلانه بخشی از درآمدهای شخصی، بر عهده شخص صاحب درآمد قرار می‌گیرد، این تعهد حتی با فرض رضایت طلبکار (دولت) قابل انتقال ارادی نیست و هیچ قالبی از انتقال مدنی مانند ضمانت، حواله یا تبدیل تعهد یا انتقالات بی‌نام را پذیرا نیست. ماده ۱۶۶ قانون مالیات‌های مستقیم متضمن غیرقابل انتقال بودن قبوض پیش‌پرداخت مالیات، نمونه‌ای مصرح از ویژگی یادشده است. با این حال موارد مشخصی از ضمانت مالیاتی توسط شخص دیگر، در قانون پیش‌بینی شده است، مثل امکان معرفی و قبول ضامن معتبر برای موقوف‌الاجرا شدن وصول مالیات در موارد طرح اعتراض به مالیات در شورای عالی مالیاتی (ماده ۲۵۹ قانون) یا تعهد پرداخت مالیات حقوق کارگر خارجی توسط کارفرمای وی (ماده ۸۹ قانون). روشن است که با توجه به اصل قانونی بودن مالیات، چنین تعهد و ضمانتی محدود به موارد مصرح قانونی و در برابر سازمان امور مالیاتی است و شامل ضمانت مدنی منعقد بین اشخاص نیست. از سوی دیگر، تعهد مالیاتی همچون سایر تعهدات مالی، قابلیت انتقال قهری به سبب فوت مؤدی را دارد. به سبب نظام عام تصفیه بدهی متوفی و اینکه قانون مالیات‌های مستقیم فاقد احکام خاصی برای این موقعیت است، پس از فوت مؤدی، وصول بدهی تابع قواعد عمومی تصفیه بدهی متوفی و قانون امور حسبی است و قواعد و احکام ناشی از آن، بر بدهی مالیاتی نیز اعمال می‌شود؛ پس از فوت مؤدی، بدهی مالیاتی بر ترکه باقی می‌ماند و باید از آن محل استیفا شود (ماده ۸۶۹ قانون مدنی و ۲۲۵ قانون امور حسبی) و وارث، در صورت قبول کردن ترکه، در

حدود ترکه مسئول پرداخت بدهی در مقابل سازمان امور مالیاتی است (مواد ۲۲۶ و ۲۴۸ قانون امور حسبی). حق تقدم سازمان امور مالیاتی موضوع ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم، برای وصول مالیات و جرائم از محل ترکه مؤدی، رعایت خواهد شد (ماده ۲۲۶ قانون امور حسبی).

۵. جرائم تأخیر پرداخت بدهی مالیاتی

در حقوق مالیاتی، تعهد مؤدی به پرداخت به موقع مالیات، از طریق ضمانت اجرای جریمه تأخیر پرداخت حمایت می‌شود. براساس ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم، در ازای هر ماه تأخیر در پرداخت، معادل دو و نیم درصد مبلغ مالیات، جریمه تعلق می‌گیرد. از نظر مبنایی، جریمه تأخیر متمایز از تعهد به پرداخت اصل مالیات است و مشمول عنوان مالیات به‌عنوان اخص نیست؛ درحالی‌که تعهد پرداخت اصل مالیات بر مبنای تأمین مخارج عمومی است، جریمه تأخیر اغلب بر مبنای بازدارندگی است (Doran, 2009: 112). در اسپانیا، بین مالیات و جریمه‌های ناشی از آن تمایز وجود دارد، از این حیث که مبنای مالیات، تعهد به مشارکت در تأمین هزینه‌های عمومی است، درحالی‌که هدف از جریمه ناشی از آن، تنبیه تأخیر غیرقانونی مؤدی است (Thuronyi, 2003: 46). به همین دلیل نیز برخلاف مالیات که قابل بخشش نیست، جرائم تأخیر دارای امکان گسترده برای بخشودگی (ماده ۱۹۲ قانون) و نیز معافیت (تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون) است.

با اینکه سایر بدهی‌های حقوقی نیز از تضمین مشابهی مانند خسارت تأخیر تأدیه (ماده ۵۲۲ قانون آیین دادرسی مدنی) یا وجه التزام قراردادی (ماده ۲۳۰ قانون مدنی) برخوردار است، لکن از این نظر بین تعهد مالیاتی با سایر تعهدات، تفاوت وجود دارد؛ جریمه تأخیر پرداخت مالیات، ماهیتاً جزای نقض التزام قانونی پرداخت مالیات و کیفر پولی عدم رعایت تکلیف مشارکت فرد در تأمین هزینه‌های زندگی اجتماعی و بر مبنای عدالت توزیعی بوده و هدف عمده آن بازدارندگی عمومی و فردی این تخلف است، ولی خسارت تأخیر تأدیه در تعهدات حقوق خصوصی، با هدف جبران خسارت وارده به متعهدله به دلیل کاهش ارزش مبلغ بدهی و اجرای عدالت اصلاحی و ترمیم آثار نقض تعهد است. چون که جریمه تأخیر پرداخت بدهی مالیاتی، ماهیتاً نوعی کیفر بر مبنای تخلف مؤدی است، از این رو مؤدی نمی‌تواند پرداخت جریمه تأخیر مالیات را، برعکس پرداخت سود یا هزینه مربوط به مؤسسه، به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی ابراز کند (Drennan, 2008: 39). بر همین اساس درحالی‌که به موجب بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، سود و کارمزد و جریمه‌های قراردادی (وجه التزام) پرداختی مؤدی به بانک‌ها و مؤسسات اعتباری به‌عنوان مصداق هزینه قابل قبول بیان شده، در بند ۷ همین ماده، جرائم پرداختی مؤدی به دولت از موارد هزینه‌های قابل قبول استثنای شده است.

این ویژگی جریمة تأخیر مالیاتی، حتی نسبت به سایر تعهدات پرداخت قانونی در مقابل دولت نیز صادق است. براساس ماده ۴ آیین‌نامه «دادن مهلت و نحوه تقسیط بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و خسارت تأخیر تأدیه» موضوع ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی، تأخیر در پرداخت اقساط دولت، مستوجب صدی دوازده در سال «خسارت تأخیر تأدیه» است. تفاوت واژه «جریمه» در تعهد مالیاتی با «خسارت تأخیر تأدیه» در مورد سایر تعهدات، مبین تفاوت ماهوی و قلمرو مستقل این دو نهاد در ماهیت، مفاد و آثار است.

نظام خاص تضمین وصول تعهد مالیاتی

با توجه به اینکه تعهد مالیاتی بر مبنای استمرار زندگی اجتماعی است، حقوق مالیاتی در بسیاری کشورها موجد قواعد خاص در مورد اختیار مرجع اجرایی مالیاتی در وصول مالیات بدون نیاز به رأی مرجع قضایی است. بر همین اساس گفته می‌شود نظام حقوقی مربوط به وصول مالیات، نظامی ویژه و منحصر به فرد^۱ است. در برخی کشورهای دیگر، مراجع مالیاتی چنین امتیازهایی ندارند و برای وصول بدهی مالیاتی باید همچون سایر طلبکاران به دادگاه متوسل شوند. در آمریکا تعهد مالیاتی موجد نوعی حق عینی^۲ بر اموال مؤدی و امکان وصول بدهی بدون رجوع به دادگاه است، ولی مؤدی حق دارد به دادگاه رجوع کند و توقف وصول مالیات را از دادگاه بخواهد. در برخی کشورها مثل فرانسه، قواعد عمومی اجرا در دادرسی قضایی، برای وصول مطالبات مالیاتی نیز اعمال می‌شود (Thuronyi, 2003: 220).

در قانون مالیات‌های مستقیم، بدهی مالیاتی دارای تضامین خاص وصول است: ۱. پس از قطعی شدن، بدهی مالیاتی دارای مقررات قانونی خاص برای وصول از محل اموال متعهد است (ماده ۲۱۰ تا ۲۱۸ قانون). هر گاه مؤدی، مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت نکند، اداره امور مالیاتی، به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می‌کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد (ماده ۲۱۰ قانون). چنانچه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرایی، در موعد مقرر، مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی ندهد، به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرائم متعلق به اضافه ده درصد بدهی، از اموال منقول یا غیرمنقول و مطالبات مؤدی توقیف خواهد شد (ماده ۲۱۱ قانون) و از طریق فروش آن، بدهی مالیاتی وصول خواهد شد؛ ۲. در ماده ۱۶۱ قانون، صدور قرار تأمین بدهی مالیاتی و توقیف اموال مؤدی قبل از قطعیت بدهی مالیاتی وی پیش‌بینی شده است؛ ۳. براساس ماده ۱۶۰ قانون، سازمان امور مالیاتی برای وصول مالیات و جرائم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات، نسبت به

1. Sui generis
2. Tax Lien

سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت، «حق تقدم» دارد؛ ۴. براساس ماده ۱۸۷ قانون، سازمان امور مالیاتی حق دارد صدور گواهی مالیاتی لازم برای ثبت معاملات املاک و ارثیه و اموال مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی را موقوف به وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط کند؛ ۵. برابر ماده ۲۰۲ قانون، سازمان امور مالیاتی می‌تواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آنها از میزان مقرر در این ماده بیشتر باشد، جلوگیری کند.

برحسب نظریه شورای عالی مالیاتی، وصول اجباری بدهی مالیاتی، حتی برای وصول بدهی مالیاتی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی (ناشی از درآمدهای مشمول مالیات حاصل از فعالیت‌های اقتصادی موضوع تبصره ۲ ماده ۲ قانون) با وجود حکم قانون «تحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی» مصوب ۱۳۶۵ نیز قابل اجراست. در واقع با اینکه به موجب این قانون، اجرای دادگستری و ادارات ثبت اسناد و املاک و سایر مراجع قانونی، از توقیف اموال وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی تا تصویب و ابلاغ بودجه یک سال و نیم پس از سال صدور حکم ممنوع شده‌اند و با اینکه قانون یادشده بر مبنای ضرورت بنیادین استمرار وظایف حاکمیتی دولت و جلوگیری از تعطیلی امر عمومی و نظم سیاسی و عمومی وضع شده است (آقایی طوق و لطفی، ۱۳۹۶: ۱۶۴ و ۱۶۱) و برحسب دلالت صریح آن ناظر بر هر مرجع قانونی است که صلاحیت صدور برگ اجرایی و توقیف مال را داشته باشد و همچنین عبارت «سند لازم‌الاجرا» نیز که در این قانون قید شده دارای مدلول عام است و شامل هر گونه سند با قابلیت اجرا بدون نیاز به حکم دادگاه از جمله اوراق قطعی مالیاتی می‌شود (شمس، ۱۳۹۸: ۱۹۸)، لکن شورای عالی مالیاتی در نظریه‌ای قابل انتقاد به شماره ۱۷۲۹۳-۲۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۲۷ که به موجب دادنامه شماره ۱۰۰۴۸-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۶ مورخ ۱۳۹۹/۲/۲۹ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری تأیید شده، قانون یادشده را صرفاً ناظر بر محکوم به ناشی از آرای دادگاه‌ها دانسته و مواد ۲۱۰ تا ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم را شامل بدهی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی نیز دانسته است.

انتقال مال مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات

۱. مفهوم مقابله با انتقال مال به قصد فرار از پرداخت مالیات

در مواردی که مؤدی از پرداخت بدهی استنکاف کند، سازمان امور مالیاتی حق دارد در زمینه وصول بدهی قطعی از محل توقیف و فروش اموال مؤدی اقدام کند. در نتیجه همیشه این احتمال وجود دارد که مؤدی به قصد خارج کردن مال خود از دسترس سازمان امور مالیاتی و فرار از وصول بدهی قطعی، با انجام معامله، آن را منتقل کند.

شایان ذکر است معامله به قصد فرار از پرداخت مالیات متفاوت از «فرار مالیاتی» است؛ فرار مالیاتی^۱ عملی غیرقانونی است که مؤدی با قصد مشخص نقض قانون مالیاتی جهت عدم شمول یا کاهش تعهد مالیات مرتکب می‌شود (Thurony, ; Avery jones & John, 2008: 128) (154: 2003) مثل کتمان درآمد مالیاتی یا ارائه و اعلام هزینه‌های غیرواقعی (ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم)، ولی معامله به قصد فرار از پرداخت مالیات^۲ وقتی است که مؤدی پس از تعلق بدهی مالیاتی، به قصد تزییع امکان وصول بدهی از محل اموال خود، نسبت به انتقال اموال اقدام می‌کند.

۲. انتقال مال به قصد فرار از پرداخت مالیات در حقوق تطبیقی

در مورد انتقال متقلبانۀ مال توسط بدهکار^۳، نظام حقوقی به‌طور عام و حقوق مالیاتی به‌طور خاص مقرراتی را برای مقابله با این تقلبات پیش‌بینی کرده است. در بیشتر کشورها، اداره مالیاتی حق طرح ادعا در مورد انتقال متقلبانۀ اموال مؤدی با قیمت کمتر از ارزش واقعی را دارد و احکام قانونی مربوط به آن اغلب در قوانین حقوقی (مثلاً ماده ۱۱۶۷ قانون آیین دادرسی مدنی فرانسه) یا قوانین کیفری پیش‌بینی می‌شود و توسط هر طلبکاری قابل استناد است (Thuronyi, 1998: 109). در حقوق مالیاتی بریتانیا، به استناد قانون «انتقال متقلبانۀ»^۴، مقرر شده که انتقال اموال مؤدی با انگیزۀ مالیاتی، معامله متقلبانۀ است و در پروندۀ Abakhan and Associates Inc. v Braydon Investment Ltd تأیید شد که انتقال با هدف مالیاتی حتی چنانچه متضمن هدف تجاری مشروع باشد، می‌تواند موجد انتقال متقلبانۀ باشد. براساس بخش ۶۹۰۱ کد مالیاتی آمریکا، در مواردی که مؤدی مال خود را در مقابل عوضی به کمتر از ارزش واقعی مال، به دیگری منتقل کند، اداره مالیاتی می‌تواند اصل مالیات و جرائم و سود متعلقه را از انتقال‌گیرنده و نیز مؤدی وصول کند. این مسئولیت انتقال‌گیرنده هم بر مبنای قانون و هم بر مبنای نهاد حقوقی «انصاف»^۵ قابل ادعاست. برای چنین ادعایی اداره مالیاتی باید انتقال مال و بدهکاری مؤدی در زمان انتقال و نیز بدهکاری در زمان ادعا را اثبات کند. همچنین این ضمانت اجرا (مسئولیت انتقال‌گیرنده) بر مبنای نهاد «انصاف»، وقتی قابل اثبات است که انتقال‌گیرنده، مال مؤدی را با قیمتی کمتر از ارزش واقعی به‌دست آورده باشد، به‌نحوی که مؤدی را در پرداخت بدهی مالیاتی ناتوان کند. علاوه بر این امکان قانونی برای سازمان مالیاتی جهت مقابله با انتقال متقلبانۀ مال مؤدی، به موجب احکام قانون متحدالشکل «انتقال متقلبانۀ مال

1. Tax evasion
2. Tax fraudulent conveyance
3. Fraudulent Conveyance
4. The Fraudulent Conveyance Act
5. Equity

توسط بدهکار^۱ هنگامی که انتقال با هدف سلب و محدود کردن حقوق و امکانات طلبکار نسبت به اموال بدهکار برای وصول بدهی باشد، انتقال متقلبانه بوده و در مقابل طلبکار زیان دیده از جمله سازمان مالیاتی بی اعتبار است (G.Baird, Douglas, H.Jackson,Thomas, 1985: 830-835).

۳. انتقال مال به قصد فرار از پرداخت مالیات در حقوق ایران

موضوع انتقال مال به منظور فرار از پرداخت مالیات در حقوق مالیاتی ایران می تواند متأثر از سه حکم قانونی باشد:

۱. براساس تبصره ماده ۲۰۲ قانون مالیات های مستقیم، در صورتی که مؤدی مالیاتی، به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر یا فرزندان کند، سازمان امور مالیاتی کشور می تواند در زمینه ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام کند.
 ۲. براساس ماده ۲۱۸ قانون مدنی هر گاه معلوم شود معامله با قصد فرار از دین به طور صوری انجام گرفته، آن معامله باطل است.
 ۳. براساس ماده ۲۱ قانون «نحوه اجرای محکومیت های مالی» مصوب ۱۳۹۴ انتقال مال به دیگری به هر نحو توسط مدیون با انگیزه فرار از ادای دین به نحوی که باقیمانده اموال برای پرداخت دیون کافی نباشد، واجد جنبه کیفری و مجازات است و در صورت علم انتقال گیرنده مال به انگیزه فرار از دین، وی شریک جرم است و در این صورت، عین مال و در صورت تلف یا انتقال مال، مثل یا قیمت آن از اموال انتقال گیرنده به عنوان جریمه اخذ می شود و محکوم به، از محل آن استیفا خواهد شد.
- با توجه به تفاوت سه قانون یادشده در خصوص معامله به قصد فرار از دین، پرسش این است که معامله اموال مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات، مشمول کدام یک از احکام مزبور است و آیا معامله به قصد فرار از تعهد مالیاتی، می تواند مشمول همه این احکام باشد. اهمیت پرسش به ویژه در این است که تبصره ماده ۲۰۲ قانون مالیات های مستقیم تفاوت هایی با ماده ۲۱۸ قانون مدنی و ماده ۲۱ قانون نحوه اجرای محکومیت های مالی دارد، از جمله اینکه:
۱. برخلاف دو قانون دیگر، در ماده ۲۰۲ قانون مالیات های مستقیم، انتقال مال صرفاً به همسر یا فرزند مؤدی، موضوع حکم واقع شده است؛
 ۲. برخلاف دو حکم قانونی دیگر که ضمانت اجرای معامله تصریح نشده و به همین دلیل در خصوص «عدم نفوذ»، «بطلان» یا «بطلان نسبی» معامله به قصد فرار از دین تردید وجود دارد، در تبصره ماده ۲۰۲ قانون مالیات های مستقیم به «ابطال» سند انتقال تصریح شده است؛

۳. برخلاف ماده ۲۱۸ قانون مدنی که قلمرو حکم شامل هر گونه معامله شده، در ماده ۲۰۲، صرفاً «انتقال» مال موضوع حکم واقع شده است؛

۴. برخلاف ماده ۲۱۸ قانون مدنی که در آن «صوری بودن معامله» به‌عنوان وصف معامله و قید حکم برای بطلان معامله به قصد فرار از دین مقرر شده، در ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم، حکم بطلان انتقال، مقید به صوری بودن آن نشده است.

از نظر نگارنده همه احکام قانونی یادشده در خصوص معامله به قصد فرار از دین، به‌دلیل ارتباط آنها با نظم و اخلاق عمومی و قلمرو عام شمول آنها، شامل بدهی مالیاتی نیز می‌شود. توجه قانونگذار به معامله به قصد فرار از دین در قانون مدنی و ماده ۲۱ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی، علاوه بر اینکه بر مبنای بازگرداندن حقوق طلبکار است، تا حد شایان توجهی بر مبنای حکم اخلاقی ناپسند بودن نیرنگ به طلبکار و نیز ضرورت حفظ امنیت حقوقی و اعتماد اجتماعی است (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۲۵۳). کیفرزایی معامله به قصد فرار از دین در قانون اجرای محکومیت‌های مالی نیز مبین آسیب این عمل به اخلاق و نظم عمومی است. از این رو احکام یادشده به‌دلیل ارتباط با نظم عمومی و نظام اجتماعی و اخلاقی، دارای قلمرو عام بوده و شامل هر بدهی از جمله بدهی مالیاتی و انتقالات در هر حوزه‌ای است. از سوی دیگر، در نظریه عمومی قراردادهای هر معامله‌ای که به قصد یا جهت فرار از پرداخت بدهی مالیاتی انجام گیرد، بی‌اعتبار است (کاتوزیان، ۱۳۸۸: ۱۸۰). در حقوق بریتانیا بر مبنای نظریه «سیاست عمومی»^۱ و «اخلاقیات شایسته»^۲ که تقریباً معادل نظم عمومی^۳ و اخلاق حسنه^۴ در حقوق فرانسه است، قرارداد در مواردی که متضمن فرار از تعهد مالیاتی باشد، باطل است (Chitty, 2004: 945, 948, 1053; Baptiste, 2008: 125).

شرایط تحقق معامله به قصد فرار از دین در حقوق مدنی عبارت‌اند از: ۱. احراز طلب مسلم و قابل مطالبه، ۲. تقدم طلب بر معامله، ۳. نفع طلبکار در اقامه دعوا، ۴. ضرری بودن معامله برای طلبکار، ۵. قصد فرار از دین و ۶. آگاهی طرف معامله از این قصد (کاتوزیان، ۱۳۷۵: ۲۷۸). همه این شرایط، برای تحقق معامله به قصد فرار از پرداخت تعهد مالیاتی نیز، براساس موازین حقوق مدنی، تبیین و اعمال می‌شوند، لکن از نظر اعمال ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم، برای شرط آگاهی طرف معامله از قصد فرار از دین، به‌نظر می‌رسد ماده ۲۰۲ قانون بر مبنای ارتباط و وابستگی عاطفی فرد با همسر و فرزند، انتقال مال توسط مؤدی به همسر و فرزند را ملازم با آگاهی آنها از قصد مؤدی برای فرار از تعهد مالیاتی دانسته و بطلان معامله را مورد حکم قرار داده است. بیشتر تردیدها در مورد ضمانت اجرای عدم نفوذ معامله به قصد فرار از

1. Public policy
2. Good morals
3. Ordre Public
4. Bonnes Moars

دین ناظر بر مصداقی است که انتقال گیرنده از قصد مدیون (انتقال دهنده) مطلع نباشد. در نتیجه در مواردی که انتقال گیرنده انگیزه فرار از دین اطلاع داشته باشد، تردیدی بر عدم نفوذ معامله به دلیل جهت نامشروع وجود ندارد (کاتوزیان، ۱۳۷۵: ۲۹۰). ماده ۲۱ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی نیز اطلاع انتقال گیرنده از قصد مدیون را عنصر بی‌اثری معامله قرار داده است. بنابراین ویژگی حکم ماده ۲۰۲ این است که اولاً همسر یا فرزند بودن طرف انتقال اموال مؤدی مبنای ماهوی بر قصد فرار از پرداخت بدهی مالیاتی است؛ ثانیاً نگرانی از تضییع حقوق انتقال گیرنده بی‌اطلاع از قصد مدیون، که موجب تردید در عدم نفوذ انتقال بوده است، به مناسبت وابستگی طرف معامله (همسر و فرزند) و فرض قانونی اطلاع آنها از قصد فرار برطرف شده و در نتیجه مقنن در ماده ۲۰۲ قانون، بطلان انتقال را تصریح کرده است.

ورشکستگی و اعسار مؤدی بدهکار

در موردی که مؤدی بدهکار، تاجر باشد و به دلیل توقف از پرداخت دیون، براساس حکم دادگاه ورشکسته اعلام شود، این پرسش قابل طرح است که وصول بدهی مالیاتی از وی، تابع نظام خاص وصول بدهی مالیاتی است یا نظام حقوقی ورشکستگی؟ همچنین در موردی که مؤدی بدهکار، تاجر نباشد و توانایی پرداخت بدهی مالیاتی را نداشته باشد، آیا می‌تواند از قوانین و مقررات عام مربوط به اعسار از پرداخت، به منظور رفع تضییقات مالیاتی مانند ممنوع‌الخروجی یا تقسیط بدهی مالیاتی، استفاده کند؟

از نظر شمول نهاد اعسار بر بدهی مالیاتی تردیدهای حقوقی وجود دارد و این استدلال قابل طرح است که با توجه به وجود نظام قانونی ویژه برای اجرا و وصول بدهی مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم، نهادهای مربوط به وصول و اجرای تعهدات مدنی در قانون اجرای احکام مدنی مصوب ۱۳۵۶ یا قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی، از جمله نهاد اعسار، ویژه محکومیت‌های قضایی بوده و در مورد تعهد مالیاتی قابل اعمال نیست.

از نظر نگارنده از آنجا که قواعد مربوط به اعسار متضمن حقوق بنیادین فردی از نظر رفع تضییقات مربوط به آزادی فردی ناشی از بدهکاری است و ثبوت اعسار مدیون، مانع از ممنوع‌الخروج شدن وی می‌شود (ماده ۲۳ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی)، از این رو نهاد اعسار، در خصوص بدهی مالیاتی نیز قابل اعمال است و بدهکار مالیاتی می‌تواند با طرح ادعای اعسار نزد مرجع قضایی، در پناه حمایت ناشی از نهاد اعسار قرار گیرد و ممنوع‌الخروجی موضوع ماده ۲۰۲ قانون را بی‌اثر سازد. شایان ذکر است در ماده ۲۸۸ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ امکان صدور حکم اعسار بدهکار مالیاتی توسط دادگاه پیش‌بینی شده بود. در مورد بازداشت بدهکار مالیاتی، شایان ذکر است که در ماده ۲۹۰ قانون مالیات‌های

مستقیم مصوب ۱۳۴۵ نهاد «بازداشت مؤدی» با تحقق شرایط مقرر پیش‌بینی شده بود که با توجه به عدم پیش‌بینی در قانون کنونی و مغایرت بازداشت با حقوق فردی و بنیادین مؤدی، این نهاد اعمال‌شدنی نیست.

در مورد ورشکستگی مدیون مالیاتی، قوانین مربوط به وصول بدهی ورشکسته را می‌توان در خصوص بدهی مالیاتی نیز قابل اعمال دانست. استقرا در احکام قانونی مربوطه نشان می‌دهد که نظام ورشکستگی، بر سایر نظامات حقوقی خاص وصول بدهی از جمله وصول بدهی مالیاتی حاکم است؛ برابر ماده ۳۵۴ قانون امور حسبی مصوب ۱۳۱۹ «هر گاه متوفی بازرگان بوده و به موجب حکم دادگاه، ورشکستگی او قبل یا بعد از فوت اعلام شود، اداره تصفیه امور او، تابع مقررات راجع به تصفیه امور بازرگان ورشکسته خواهد بود»؛ برابر ماده ۳۳ قانون اجرای احکام مدنی مصوب ۱۳۵۶ «هر گاه محکوم‌علیه، بازرگان بوده و در جریان اجرا ورشکسته شود مراتب از طرف مدیر اجرا به اداره تصفیه یا مدیر تصفیه اعلام می‌شود تا طبق مقررات راجع به تصفیه امور ورشکستگی اقدام گردد»؛ همچنین برابر ماده ۱۵ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی مصوب ۱۳۹۴ «دادخواست اعسار از تاجر و اشخاص حقوقی پذیرفته نمی‌شود و این اشخاص در صورتی که مدعی اعسار باشند باید رسیدگی به امر ورشکستگی خود را درخواست کنند». این احکام متعدد قانونی موجد این قاعده است که در مورد توقف تاجر، احکام مربوط به ورشکستگی بر سایر نظامات وصول بدهی از جمله بدهی مالیاتی حاکم است. در نتیجه امکان صدور برگ اجرای مالیاتی علیه تاجر ورشکسته وجود ندارد و حکم ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد حق تقدم سازمان امور مالیاتی بر سایر طلبکاران، منصرف از مؤدی ورشکسته است و در مورد بدهی مالیاتی ورشکسته قابل اعمال نیست.^۱ هیأت عمومی دیوان عالی کشور نیز طی رأی وحدت رویه شماره ۲۱۲ مورخ ۱۳۵۰/۸/۶ مقرر کرده که قانون تصفیه امور ورشکستگی مصوب ۱۳۱۸ ترتیب خاصی برای پرداخت دیون ورشکسته مقرر داشته و ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۵ در خصوص وصول مالیات و جرائم آن از اموال و دارایی مؤدیان، ناظر بر اشخاص ورشکسته نیست و وزارت دارایی در مورد وصول مالیات و جرائم از بازرگان ورشکسته، در ردیف سایر بستانکاران عادی شناخته می‌شود (معاونت تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات، ۱۳۹۲: ۱۷۲). سازمان امور مالیاتی نیز به‌طور ضمنی عدم شمول احکام قانون مالیاتی در مورد مؤدی ورشکسته را پذیرفته و به موجب بخشنامه شماره ۲۳۰/۳۵۳۲/۳۳۸۱۱ مورخ ۱۳۸۲/۰۶/۲۵ پیرامون موارد مستثنا از ممنوعیت خروج بدهکاران مالیاتی از کشور، ورشکسته بودن مؤدی را از موارد استثنا اعلام کرده است.

۱. نویسندگانی از حقوق تجارت معتقدند حق تقدمی که برحسب قوانین خاص مثل ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم برای برخی بستانکاران تاجر ورشکسته شناخته شده است، باید در نظر گرفته شود (ستوده تهرانی، ۱۳۷۶: ۲۷۶-۲۷۵).

نتیجه گیری

بدهی مالیاتی همچون سایر تعهدات حقوقی، دینی است بر ذمه که دارای ضمانت اجرای قانونی و قابل وصول از محل اموال متعهد است. با این حال تفاوت‌های زیادی به‌ویژه با تعهدات در حقوق خصوصی دارد. مبنای تعهد مالیاتی، براساس تعهد عمومی مشارکت در تأمین هزینه‌های عمومی است و منبع منحصر این تعهد، قانون است. تعهد مالیاتی، دارای مبانی و تأسیسات ویژه از جمله در مورد فرایند ایجاد، مرجع اثبات، دادرسی، تضمین و وصول است که با نظامات عام در حقوق تعهدات متفاوت است. به سبب مبانی سیاسی و قانونی تعهد مالیاتی، بیشتر تأسیسات توافقی در مورد ایجاد، اداره و وصول تعهد همچون حواله، تبدیل، انتقال، ابراء، اعراض، تهاتر و امثال آن راهی به تعهد مالیاتی ندارد و طرح بسیاری مباحث نظریه عمومی تعهدات برای تعهدات مالیاتی موضوعیت ندارند. همچنین نهادهای دیگری در نظریه عمومی تعهدات همچون خسارت تأخیر تأدیه و بازداشت مدیون، به دلیل برخورداری خاص حقوق مالیاتی از نهادهای متناظر، در مورد تعهد مالیاتی اعمال نمی‌شود. با وجود این ویژگی‌های شایان توجه، تعهد مالیاتی، در درون نظام جامع حقوقی تحلیل می‌شود و تابع ارزش‌ها و عناصر اساسی و مشترک نظام حقوقی همچون نظم عمومی، حقوق و آزادی‌های بنیادین فردی، عدالت حقوقی و یکپارچگی نظام حقوقی است. تعهد مالیاتی با نشأت گرفتن از مبانی و زمینه‌های گوناگون سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و حقوقی، در نهایت به شکل رابطه بین دو طرف (دولت) و فرد (مؤدی) درمی‌آید و در نظام حقوقی موجود، هویت می‌یابد. به همین دلیل، مفاهیم به‌کاررفته در تعهد مالیاتی که از سایر حوزه‌های حقوقی به عاریت گرفته شده‌اند، براساس نظم و منطق همان حوزه حقوقی تبیین می‌شوند، مگر اینکه قانون مالیاتی برحسب مبانی ویژه خود، مفهوم و اقتضای خاصی از آن را ارائه داده باشد. همچنین آن دسته از نهادهای حقوقی به‌کاررفته در نظریه عمومی تعهدات که بر مبنای نظم عمومی شکل می‌گیرند و اداره می‌شوند، مثل معاملات به قصد فرار از پرداخت دین یا ورشکستگی مدیون، در حوزه تعهدات مالیاتی نیز لازم‌الاجرا هستند.

منابع

۱. فارسی

الف) کتاب‌ها

۱. ارسطو، (۱۳۹۸)، اخلاق، ترجمه رضا مشایخی، تهران: نگاه.
۲. امامی، سید حسن (۱۳۷۶)، حقوق مدنی، ج ۲، تهران: کتابفروشی اسلامیه.
۳. ----- (۱۳۷۵)، حقوق مدنی، ج ۴، تهران: کتابفروشی اسلامیه.

۴. امور تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری (۱۳۹۲)، مجموعه *آرای وحدت رویه دیوان عالی کشور*، چ چهارم (ویرایش سوم)، معاونت تدوین تنقیح و انتشار قوانین و مقررات.
۵. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۸)، *حقوق تعهدات*، چ سوم، تهران: کتابخانه گنج دانش.
۶. رستمی، ولی (۱۳۹۰)، *مالیه عمومی*، چ اول، تهران: میزان.
۷. ستوده تهرانی، حسن (۱۳۷۶)، *حقوق تجارت*، ج ۴، چ دوم، تهران: دادگستر.
۸. فلای شاکر، ساموئل (۱۳۹۷)، *تاریخ مختصر عدالت توزیعی*، ترجمه مجید امینی، چ اول، تهران: مرکز.
۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۴). *حقوق مدنی نظریه عمومی تعهدات*، چ اول، تهران: یلدا.
۱۰. ----- (۱۳۷۶)، *حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادها*، ج ۲، تهران: شرکت سهامی انتشار.
۱۱. ----- (۱۳۷۶)، *اعتبار امر قضاوت شده در دعوی مدنی*، چ پنجم، تهران: دادگستر.
۱۲. ----- (۱۳۹۰)، *مبانی حقوق عمومی*، چ چهارم، تهران: میزان.
۱۳. ----- (۱۳۹۰)، *فلسفه حقوق*، ج ۲، چ چهارم، تهران: شرکت سهامی انتشار.
۱۴. موسی‌زاده، رضا (۱۳۸۸)، *مالیه عمومی*، چ دوم، تهران: میزان.

ب) مقالات

۱۵. آقایی طوق، مسلم؛ لطفی، حسن (۱۳۹۶)، «قاعده عدم امکان توقیف اموال عمومی و دولتی در ایران: رویکرد انتقادی تطبیقی»، *فصلنامه پژوهش حقوق عمومی*، دوره ۱۹، ش ۵۶، ص ۱۰۸ - ۸۴.
۱۶. چراغی، رضا؛ امینی، منصور؛ رستمی، ولی (۱۳۹۹)، «قواعد عمومی قراردادها و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۴۵.
۱۷. چراغی، رضا؛ امینی، منصور؛ رستمی، ولی (۱۳۹۹)، «قواعد عمومی قراردادها و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۴۵.
۱۸. رستمی ولی، کتابی رودی؛ احمد (۱۳۹۱)، «بررسی تطبیقی ضمانت اجرایی مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۱۴.
۱۹. رستمی، ولی؛ محمدی، فاطمه؛ رنجبر، مسعود (۱۳۹۶)، «بررسی حقوقی نقش مالیات بر توسعه سیاسی و دموکراسی»، *فصلنامه مطالعات حقوق عمومی*، دوره ۴۷، ش ۳، پاییز، ص ۶۲۰ - ۶۰۱.
۲۰. شمس، عبدالله؛ غفوری اصل، غزل (۱۳۹۸)، «شناخت اشخاص و اسناد اجرایی مشمول قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی مصوب ۱۳۶۵»، *مطالعات حقوقی*، دوره ۱۱، ش ۴، ص ۲۲۱ - ۱۹۵.

۲۱ شهینایی، احمد (۱۴۰۱)، «مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران، دوره ۵۲، شماره ۱، صص ۵۰۷-۵۲۹.

ج) قوانین و مقررات

۲۲. آیین‌نامه دادن مهلت و نحوه تقسیط بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و خسارت تأخیر تأدیه مصوب ۱۳۵۱.
۲۳. قانون اجرای احکام مدنی، مصوب ۱۳۵۶.
۲۴. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۶۸.
۲۵. قانون امور حسبی، مصوب ۱۳۱۹.
۲۶. قانون آیین دادرسی مدنی، مصوب ۱۳۷۹.
۲۷. قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، مصوب ۱۳۹۹.
۲۸. قانون تجارت، مصوب ۱۳۱۱.
۲۹. قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، مصوب ۱۳۹۴.
۳۰. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶، اصلاحی ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴.
۳۱. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۴۵.
۳۲. قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶.
۳۳. قانون مدنی، مصوب ۱۳۰۷.
۳۴. قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی، مصوب ۱۳۹۴.
۳۵. قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی، مصوب ۱۳۶۵.

د) آرا و نظریات

۳۶. بخشنامه شماره ۳۳۸۱۱/۳۵۳۲/۲۳۰، مورخ ۱۳۸۲/۶/۲۵، سازمان امور مالیاتی.
۳۷. بخشنامه شماره ۲۰۳/۲۹۷/۹۸۷، مورخ ۱۳۸۵/۰۱/۲۰، سازمان امور مالیاتی.
۳۸. نظریه شماره ۱۰۰۴۸/۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۴۸، مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۹، دیوان عدالت اداری.
۳۹. نظریه شماره ۱۷۲۹۳-۲۰۱، مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۲۷، شورای عالی مالیاتی.
۴۰. رأی وحدت رویه شماره ۲۱۲، مورخ ۱۳۵۰/۸/۶، دیوان عالی کشور.

۲. انگلیسی

A) Book

1. Avery, Jones; John And Harris, Peter And Oliver, David (2008), *Comparative Perspectives On Revenue Law*, Cambridge, Cambridge University Press.
2. Baptiste, Jean & Racine, Jean (2008), *European contract law :materials for a*

common frame of reference: terminology, guiding principles, model rules, European Law Publishers, Munich.

3. Bhandary, Minica (2017). *Philosophical Foundations Of Tax Law*, Oxford University Press, Oxford.
4. Chitty, Joseph, Beale, H. G. (2004), *Chitty on Contracts*, London: Sweet & Maxwell.
5. Menendez, Agustin Jose (2001), *Justifying Taxes Some Elements For A General Theory Of Democratic Tax Law*, Kluwer Academic Publishers.
6. Murphy, Liam And Nagel, Thomas (2002), *The Myth Of Ownership, Taxes And Justice*, New York, Oxford University Press.
7. Nightingale, Kath (2002), *Taxation Theory And Practice*, Pearson Education Limited, Fourth Edition.
8. Thurony, Victor (1998), *"Tax Law Design And Drafting International Monetary Fund"*: Individual Income Tax, Vol. 2, Chapter 14.
9. Thurony, Victor (2003), *Comparative Tax Law*, Hague: Kluwer Law International.
10. Tiley, John And Loutzenhiser, Glen (2012), *Revenue Law*, Oxford, Hart Publishing Ltd.

B) Articals

11. Barker, B William (2003), "Statutory Interpretation ,Comparative Law, And Economic Theory": Discovering The Ground Of Income Taxation, *San Diego Law Review*, Vol. 40, No 3.
12. Doran, Micheal (2009), "Tax penalties and tax compliance", *Harvard Journal on Legislation*, Georgetown University Law Center.
13. Drennan, William A (2009), "Strict liability and tax penalties", *Oklahoma Law Review*, Vol. 62, No.1.
14. G. Baird, Douglas, H. Jackson, Thomas (1985), "Fraudulent conveyance law and its proper domain", University of Chicago Law School, *Journal Articles*.
15. Steuerle, Eugene (2002), "And equal (tax) justice for all?", *Urban Institute Press*.
16. Sugin, Linda (2003), "Theories Of Distributive Justice And Limitations Ontaxation: What Rawls Demands From Tax Systems Symposium - Rawls And The Law", Panel Vi: Property, Taxation, And Distributive Justice, *Fordham Law School*.
17. Valderrama, Irma Mosquera (2008), " The Interaction Of Tax Systems And Tax Culture In An International Legal Order For Taxation", *Leiden University*.
18. Wilkie, J. Scott, W. Hogg, Peter (2015), "Tax Law Within The Larger Legal System, Osgoode Hall Law", *Journal*, Vol. 52, Issue 2.