

تجزیه و تحلیل قراردادهای دارای شرط پرداخت مالیات

توسط انتقال گیرنده در نظام حقوقی ایران

منوچهر توسلی نایینی^۱

مصطفی باقری^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۲/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۶/۴

چکیده

بر اساس اصل آزادی قراردادهای، اشخاص در انعقاد قراردادهای خود با یکدیگر آزاد هستند. لیکن این آزادی عمل در انعقاد قرارداد با دو محدودیت قانون، اخلاق و نظم عمومی همراه است. هر جایی که قرارداد خصوصی افراد با همدیگر با این دو محدودیت مواجه می‌شود، این اصل آزادی انعقاد قرارداد، قابلیت اجرایی نخواهد داشت و دولتها از چنین قراردادی حمایت نخواهند کرد. هر قراردادی ضمن اینکه بر اثر جاری شدن آثاری دارد که بر طرفین تحمیل می‌گردد از نظر حقوق عمومی آثاری دارد که از آثار آن، دولت نیز منتفع می‌گردد و آن هم مربوط به مالیات و عوارض متعلق بر آن قرارداد است که این امر نیز یکی از آثار ناشی از قرارداد می‌باشد. در قراردادهایی که بین اشخاص منعقد می‌شود گاهی مشاهده می‌شود که طرفین قصد دارند این اثر اخیر را تحت تاثیر توافق خود به نحوی تغییر دهند. از مصادیق بارز این موضوع، قراردادهایی است که پرداخت مالیات در آن ضمن شرط بر عهده طرفی گذاشته می‌شود که مودی مالیاتی محسوب نمی‌گردد. در نفوذ حقوقی این نوع قرارداد و شرط ضمن آن و عدم مخالفت با نظم عمومی تردیدی نیست. سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان منتفع از چنین قراردادی به روش خاصی میزان مالیات متعلقه را محاسبه و مورد مطالبه قرار می‌دهد و اصراری بر مباشرت مودی اصلی در پرداخت مالیات ندارد. اختلاف بین دو طرف قرارداد در عمل به شرط، در مراجع دادگستری قابل رسیدگی است. لیکن اختلاف طرفین با دولت در خصوص اعمال و اجرای این شرط دارای تبعات متفاوتی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: مالیات، شرط پرداخت مالیات دیگری، شرط ضمن عقد، دولت منتفع ثالث

۱. عضو هیات علمی گروه حقوق دانشگاه اصفهان Tavaassoli2000@yahoo.com

۲. دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات اصفهان (نویسنده مسئول) mbbagheri@yahoo.com

۱- مقدمه^۱

در برخی از قراردادهای بیع املاک، سرقفلی و خرید و فروش اتومبیل و همچنین اجاره املاک و اشیاء و قراردادهای ورزشی به ویژه رشته ورزشی فوتبال مشاهده می‌شود که در اسناد مکتوب مربوط به اعمال حقوقی مذکور، با گنجاندن شرطی، پرداخت مالیات را به عهده خریدار یا مستاجر یا باشگاه (گیرنده خدمت) قرار می‌دهند. بدین ترتیب طرف قراردادی که قانون مالیات‌ها او را تحصیل کننده درآمد می‌شناسد، خود را از پرداخت مالیات معاف و پرداخت حقوق دولت را برعهده طرف مقابل خود قرار می‌دهد. به عبارت دیگر دو طرف قرارداد با همدیگر توافق می‌کنند که مالیات متعلق به موضوع قرارداد را طرفی که قانون او را به عنوان مودی مالیاتی (پرداخت کننده مالیات) نمی‌شناسد، پرداخت نماید.

وقتی که اسناد مربوط به معامله در اختیار اداره امور مالیاتی جهت محاسبه و مطالبه مالیات قرار می‌گیرد، ماموران مالیاتی بدون توجه به مفاد شرط، اوراق مالیاتی را بنام مودی واقعی و تحصیل کننده درآمد تنظیم و مالیات موضوع قرارداد را از شخص مذکور مطالبه می‌نمایند. چنانچه طرفی که شرط به ضرر اوست به شرط و تعهد خود عمل ننماید، تکلیف چیست؟ روابط طرفین با همدیگر و با دولت (سازمان مالیاتی) چگونه خواهد بود؟

سؤال اصلی این مقاله عبارت است از اینکه آیا چنین قراردادی صحیح است؟ شرایط تحلیل حقوقی آن به چه نحو می‌باشد؟ علاوه بر سؤال اصلی، سؤال‌های فرعی دیگری نیز مد نظر بوده‌اند که عبارتند از: نحوه اجرای این گونه قراردادها چگونه می‌باشد؟ رابطه منتفع با شرط مذکور و دولت چگونه است؟ آیا دولت می‌تواند به موجب این شرط به طرفی که تحصیل کننده درآمد نیست مراجعه نماید؟ چنانچه طرفی که شرط به ضرر اوست به شرط و تعهد خود عمل ننماید، تکلیف چیست؟ روابط طرفین با همدیگر و با دولت (سازمان مالیاتی) چگونه خواهد بود. آیا سازمان مالیاتی می‌تواند به هر دو طرف جهت وصول مالیات مراجعه کند؟ فرض اصلی ما در این تحقیق این است که «شرط تعهد پرداخت مالیات متعلق بر قرارداد، بر عهده کسی است که تحصیل کننده در آمد نمی‌باشد و در نظام حقوقی ایران نفوذ حقوقی دارد و دولت به عنوان ثالث منتفع از این شرط می‌تواند جهت وصول حقوق خود به هر دو طرف معامله با شرایطی مراجعه نماید». هدف این پژوهش که بر اساس منابع کتابخانه‌ای و بررسی رویه موجود در نظام مالیاتی کشور انجام گرفته است پاسخ به سئوالات اصلی و فرعی و بررسی صحت و سقم فرضیه فوق با اتکا به تحلیل و استنادهای قانونی است.

۱. برای خودداری از تکرار «تعهد پرداخت» در متن مقاله از عنوان «انتقال گیرنده» استفاده می‌کنیم.

۲- جایگاه شرط ضمن عقد پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده در قرارداد

قبل از ورود به بررسی روابط طرفین، بهتر است راجع به اصل موضوع و امکان گنجاندن شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده در قراردادها نگاهی اجمالی داشته باشیم. شرط امری است محتمل الوقوع در آینده که طرفین عقد یا ایقاع کننده، حدوث اثر حقوقی عقد یا ایقاع را (کلاً یا بعضاً) متوقف بر حدوث آن امر محتمل الوقوع نمایند (لنگرودی، ۱۳۷۲). به عبارت دیگر شرط عبارت است از چیزی که از عدمش عدم مشروط به وجود می آید ولی وجود آن به تنهایی برای ایجاد مشروط کافی نیست. مثلاً شرط سوختن چوب، خشک بودن آن است ولی خشک بودن به تنهایی علت سوختن چوب نیست. ممکن است افراد در ضمن انعقاد قرارداد توافقی را هم راجع به مسائلی که از موضوعات قرارداد نیست با هم داشته باشند. اصولاً این توافق تابع عقد اصلی است و استقلال ندارد و در صورت بطلان یا انحلال عقد اصلی، باطل یا از بین رفته به شمار می آید. توافق بدین معنی، شرط ضمن العقد یا شرط ضمن عقد نامیده می شود (صفایی ۱۳۸۹: ۱۹۱-۱۸۵).

شرط ضمن عقد، خود تعهدی تبعی و فرعی نسبت به عقد اصلی است. تمام علمای حقوق متفق القولند که شرط ماهیت اعتباری مستقل ندارد بلکه تابعه و وابسته به عقد اصلی است. از این رو وضعیت حقوقی آن وابسته به عقد مشروط است. چنانچه عقدی که ضمن آن شرطی گنجانده شده است بنا به عدم وجود یکی از شرایط اساسی صحت معاملات باطل باشد شرط نیز به تبع آن باطل خواهد بود. زیرا شرط وابسته و متکی به عقد اصلی است (شهیدی ۱۳۸۷: ۳۹-۲۵؛ صفایی ۱۳۸۹: ۱۸۷؛ افتخاری ۱۳۸۲: ۲۳۱-۲۲۶؛ کاتوزیان ۱۳۸۳: ۱۴۱-۱۳۶). لکن اگر شرط ضمن عقد بنا به جهاتی باطل یا غیر نافذ باشد، این امر تاثیری در عقد اصلی نخواهد داشت، زیرا عقد متکی به شرط نیست بلکه مستقیم و بدون واسطه ایجاد شده است که البته این امر استثنائاتی دارد که محل و مجال پرداختن به دیگری را نیاز دارد.

در فرض مساله ما قراردادی منعقد می شود که این قرارداد و شخص تحصیل کننده درآمد ناشی از قرارداد مذکور مشمول مالیات است، لیکن در ضمن قرارداد شرطی گنجانده می شود که به موجب شرط مذکور، طرف مقابل متعهد پرداخت مالیات می گردد، در حالی که قانون مالیاتها از این جهت تکلیفی برای او تعیین نکرده است. بدین ترتیب یک قرارداد اصلی داریم که به موجب این قرارداد مال یا منفعتی مورد انتقال قرار گرفته که مشمول مالیات است و مالیات بر عهده تحصیل کننده درآمد ناشی از قرارداد است. و یک شرط ضمن عقد داریم که به موجب آن مسئولیت تحصیل کننده درآمد در خصوص پرداخت مالیات به طرف مقابل او منتقل شده و او تعهد پرداخت مالیات موضوع قرارداد را براساس شرط ضمن عقد پذیرا شده است.

در چگونگی اتصال شرط به عقد حقوقدانان سه گونه تقسیم بندی را انجام داده‌اند. بر اساس این تقسیم‌بندی و اقسام شرط مذکور از حیث چگونگی اتصال به عقد عبارت است از شرط مصرح، شرط تبانی، شرط ضمنی و شرط بعدی یا الحاقی. در فرض مسئله ما نحوه اتصال شرط به عقد از قسم شرط مصرح است، زیرا بر اساس تعریفی که از شرط مصرح ارائه شده که عبارت است از شرطی که بین ایجاب و قبول عقد ذکر شود. مثلاً در معامله سرقفلی شرط شود که پرداخت مالیات برعهده خریدار باشد. در اعتبار شرط مصرح تمام فقهاء و حقوقدانان اتفاق نظر دارند و چنانچه شرایط صحت در عقد جمع باشد در اعتبار شرط ضمن عقد مصرح تردیدی نیست (شهیدی، ۱۳۸۷: ۴۰).

قانون مدنی ایران، شرط ضمن عقد را سه قسم معرفی کرده است: شرط صفت، شرط نتیجه و شرط فعل. شرط فعل چنان که از نام آن پیداست عبارت است از شرط کردن انجام یا خودداری از انجام عمل به وسیله یکی از طرفین عقد یا شخص ثالث. در شرط فعل بودن، شرط ضمن عقد تعهد پرداخت مالیات دیگری تردیدی نیست زیرا در این گونه شروط، متعهد پرداخت مالیات، بر اساس شرط مندرج در قرارداد مکلف به انجام عمل پرداخت مالیات است که این امر با تعریف شرط فعل مطابقت دارد.

دیدیم که فساد شرط به عقد سرایت نمی‌کند و این مطابق با قاعده و اصل است. قانون مدنی در ماده ۲۳۲ شروط باطل را بیان کرده است. به موجب ماده مذکور شروط مفصله ذیل باطل است ولی مفسد عقد نیست:

* شرطی که انجام آن غیر مقدور باشد؛

** شرطی که در آن نفع و فایده وجود نداشته باشد؛

*** شرطی که نامشروع نباشد.

در فرض مساله ما چنانچه یکی از شرایط سه گانه مذکور وجود داشته باشد؛ شرط باطل خواهد بود لیکن این ابطال به عقد اصلی سرایت نخواهد کرد و اگر شرایط مذکور در مساله ما مصداق نداشته باشند شرط صحیح است و بایستی به آن عمل شود. به بررسی هریک از شرایط مذکور در فرض مساله می‌پردازیم.

* شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده غیر مقدور نیست

دیدیم که فرض مساله ما یعنی شرط پرداخت مالیات موضوع قرارداد بر عهده کسی که قانون مالیات‌ها او را تحصیل کننده درآمد نمی‌شناسد، شرط فعل بود. مقدور بودن انجام شرط، مربوط به شرط فعل است نه شرط صفت و نه شرط نتیجه. مقدور بودن شرط بدین معنی است که انجام آن برای مشروط علیه، چه به واسطه و چه بی واسطه ممکن باشد. در مسئله ما مقدور بودن انجام شرط، زمانی که انتقال گیرنده

متعهد پرداخت مالیات می شود امری روشن و بدیهی است و این شرط، شرط غیرمقدور محسوب نمی شود، زیرا متعهد در اینجا با مراجعه به ادارات امور مالیاتی قادر به انجام تعهد خود یعنی پرداخت مالیات متعلق به موضوع معامله است. شرط غیر مقدور شرطی را گویند که عقلاً یا عادتاً یا قانوناً متعهد آن شرط در حین تعهد، توانایی عمل کردن به شرط را در زمانی که باید عمل کند در خود نبیند. چون در پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده عرف بر انجام این کار احتمال قوی می دهد پس این شرط غیر مقدور محسوب نمی شود.

****** شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده دارای منفعت غیر عقلایی است

شرطی که ضمن عقد گنجانده می شود بایستی دارای منفعت عقلایی اعم از مادی یا معنوی برای یکی از طرفین یا شخص ثالث باشد. معیار اینکه تشخیص بدهیم، شرط دارای فایده است یا نه؟ مراجعه به بنای عقلا و خردمندان است. در فرض مسئله با انتقال مالیات از ذمه فروشنده به خریدار، فروشنده به میزان مالیات متعلقه دارای ارزش مادی می شود. پس این شرط برای فروشنده یا موجری که مالیات موضوع قرارداد را بر عهده طرف مقابل خود شرط کرده است، دارای منفعت مادی است لذا بدین ترتیب این شرط دارای فایده و منفعت محسوب می شود. اگر چنانچه بعد از معامله مشروط به شرط ضمن عقد مالیات بر عهده انتقال گیرنده، معلوم شود که موضوع معامله مشمول مالیات نمی باشد، بدین ترتیب شرط بی فایده بوده و این امر باعث بطلان شرط شده لیکن بطلان شرط ضمن عقد به خود عقد سرایت نخواهد کرد.

******* شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده نامشروع نیست

شرطی که نتیجه آن با یکی از قوانین الزامی مخالف باشد آنرا شرط خلاف قانون می گویند. شرط نامشروع، شرطی است که مخالف قانون بوده و در تقابل با اخلاق و نظم عمومی جامعه است و یا مخالف با اصول کلی حاکم بر یک قانون می باشد. آیا شرط پرداخت مالیات توسط کسی که تحصیل کننده درآمد نیست غیر قانونی و غیر اخلاقی و در تقابل با نظم عمومی و مخالف با اصول حاکم بر مقررات موضوعه در خصوص مورد محسوب می گردد؟ قانون امری از جمله قوانینی است که مربوط به نظم عمومی جامعه بوده و تخطی از آن جایز نیست و دارای ضمانت اجرایی می باشد. قانون مالیاتها نظر به این که ارتباط مستقیم با نظم عمومی جامعه دارد و در تنظیم انضباط اقتصادی جامعه یکی از ابزارهای مهم دولتها به شمار می رود از قوانین آمره محسوب می شود و دارای ضمانت اجرایی است و تخطی از آن در مواردی جرم محسوب و دارای مسئولیت مدنی، اداری و کیفری نیز هست. پس راجع به تشخیص قانونی یا قانونی نبودن شرط فوق الذکر ناگزیر از مراجعه به قانون مالیاتها و قوانین در ارتباط با آن هستیم. و اینکه آیا این شرط مغایر

با اخلاق و نظم عمومی جامعه است و یا در تقابل با اصول حاکم بر این قانون است، باید به مفهوم نظم عمومی و همچنین بررسی اصول حاکم بر حقوق مالیات نگاهی داشته باشیم.

۳- بررسی اصول حاکم بر حقوق مالیاتی و شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده

حقوق مالیاتی به عنوان یکی از شاخه‌های حقوق عمومی دارای اصول کلی و قواعد هماهنگ است. هر مقرر قانونی و یا هر اقدام مالیاتی در چهارچوب این اصول مورد ارزیابی و ارزش گذاری می‌شود. میزان عادلانه بودن اقدامات ماموران مالیاتی و همچنین اعمال حاکمیت دولت در خصوص امور مالیاتی با اتکا به این اصول قابل سنجش است. صرف نظر از دیدگاه‌های مختلف فکری و اقتصادی حاکم بر یک دولت به طور کلی این اصول عبارتند از: اصل قانونی بودن مالیات، اصل عمومی بودن مالیات، اصل عدالت مالیاتی، اصل مشخص بودن مالیات، اصل سهل الوصول بودن مالیات، اصل صرفه جویی، اصل سالانه بودن مالیات، مرور زمان مالیاتی، اصل معافیت مالیاتی و ... (امامی تلامری، ۱۳۷۰؛ شاحیدر، ۱۳۸۰؛ توکلی ۱۳۹۲: ۲۰۳؛ مهندس و تقوی، ۱۳۹۲: ۱۲۲؛ رنگریز و خورشیدی، ۱۳۹۱: ۱۰۳؛ موسی زاده، ۱۳۸۹: ۴۵؛ رستمی، ۱۳۹۳: ۹۸؛ رنجبر و بادامچی، ۱۳۹۲: ۶۱). بررسی هر یک از اصول مذکور خارج از موضوع بحث ما است، لیکن پرداختن به این موضوع که آیا تعهد پرداخت مالیات دیگری طی یک قرارداد خصوصی تا چه حدی نفوذ و اعتبار حقوقی دارد و اینکه این شرط مغایرتی با اصول حقوقی حاکم بر مالیات‌ها دارد می‌تواند ما را در پاسخگویی به سئوالات تحقیق کمک نماید.

اصل قانونی بودن مالیات و اصل معافیت مالیاتی مورد تاکید اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است. اصل مذکور مقرر می‌دارد: هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود. اصل عمومی بودن مالیات به اصل تساوی افراد در برابر قانون اشاره دارد. همه افراد فارق از شان و مقام اجتماعی در برابر قانون مالیات‌ها یکسان هستند و این قانون به تساوی بین آنها اجرا می‌شود. اصل عدالت مالیاتی به تناسب مالیات مورد مطالبه، به درآمد افراد و میزان توان اقتصادی آنها اشاره دارد.

اصل سهل الوصول بودن مالیات و اصل صرفه جویی به شرایط جمع آوری و عدم تحمیل زحمت غیر متعارف به مودیان و به هزینه‌های وصول مالیات می‌پردازد. علاوه بر موارد مذکور چون تعیین و وصول مالیات از موارد اعمال حاکمیت دولت محسوب می‌شود دولت‌ها عمدتاً در چهارچوب اصول مذکور سخت‌گیری‌هایی برای جمع آوری مالیات قانونی اعمال نموده و در این راه به قوه قاهره متوسل می‌گردند. شرط پرداخت مالیات توسط طرفی که قانون او را پرداخت کننده مالیات نمی‌شناسد با اصول مذکور که

شماره‌ای از معانی آنها ارائه شد به نظر در مغایرت نمی‌باشد و حتی در راستای برخی اصول از قبیل اصل سهل الوصول بودن مالیات و به صرفه بودن جمع آوری آن می‌تواند مورد تفسیر قرارگیرد. اصل سهل الوصول بودن وصول مالیات در ابتدا به طریقه وضع مالیات قانونی و سپس به نحوه اجرای آن می‌پردازد. به نظر می‌رسد در طریقه اجرای قانون مالیات دولت می‌تواند با رعایت سایر اصول حاکم و با استناد به توافق دو طرف قرارداد مشمول مالیات، راه سهل الوصولی را که ناشی از اراده دو طرف است انتخاب نماید. در ثانی اصل صرفه جویی در راستای کاهش هزینه‌های وصول مالیات به دولت اجازه می‌دهد که مالیاتی را که امکان مطالبه آن از چند شخص وجود دارد به کم هزینه ترین طریقه وصول متوسل شود چه این کمترین هزینه، طول مدت باشد یا هزینه پولی.

قانون گذار اساسی جمهوری اسلامی ایران تنظیم امور مالی دولت را در اصولی مورد توجه قرار داده است. در صدر این اصول به اصل ۴ قانون اساسی بایستی توجه داشت که مقرر کرده است: کلیه قوانین و مقررات مدنی، جزائی، مالی، اقتصادی، اداری، فرهنگی، نظامی، سیاسی و غیر اینها باید بر اساس موازین اسلامی باشد. این اصل بر اطلاق یا عموم همه اصول قانون اساسی و قوانین و مقررات دیگر حاکم است و تشخیص این امر بر عهده فقهای شورای نگهبان است. «و نظر به این که برخی احکام مالیاتی در ارتباط با بودجه سنواتی مصوب مجلس می‌باشند باید به اصل ۵۲ قانون اساسی که مقرر می‌دارد: بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد. هر گونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود.» توجه داشت و همچنین به اصل ۵۳ قانون اساسی که مقرر می‌دارد کلیه دریافت‌های دولت در حساب خزانه داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبار مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد اشاره کرد که به لزوم واریز مالیات به حساب خزانه تاکید دارد و لذا به این اصول قانون اساسی نیز بایستی در کنار اصول فوق الذکر توجه نمود.

۴- بررسی جایگاه و مفهوم نظم عمومی در شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده

در تمام مواردی که به نظم عمومی استناد می‌شود هدف این است که از اجرای امری که با منافع و مصالح عمومی جامعه تعارض دارد ممانعت به عمل آید و این امری عقلایی و منطقی است که در یک جامعه قانونمند که نظم بر آن حاکم است افراد قادر نباشند با تراضی همدیگر این نظم را بر هم زنند. اعتبار نظم عمومی حسب موضوعات مبتلا به یکسان نمی‌باشد در موضوعات حقوق اساسی و آزادی‌های ذاتی بشر، از قبیل حق حیات، حق تعیین سرنوشت، آزادی بیان و اندیشه قواعد عامی وجود دارد که به نظم عمومی

مربوط می‌شود و افراد به هیچ وجه نمی‌توانند بر اساس قرارداد برخلاف آن قواعد عمل نمایند. اما در موضوعات حقوق خصوصی، نظم عمومی، یک تکنیک حقوقی است که دولت به وسیله آن قراردادهای خصوصی مغایر با منافع عمومی را باطل اعلام می‌کند. لذا در حقوق مدنی، نظم عمومی ابزاری است که اصل اراده در قراردادها را محدود می‌سازد. حال در قراردادی که دولت به عنوان ثالث از آن منتفع است موضوع نظم عمومی در چهارچوب حقوق عمومی می‌گنجد یا حقوق خصوصی؟ به نظر برای پاسخ به این سؤال باید نگاهی گذرا بر اقسام نظم عمومی داشته باشیم.

نظم عمومی در ارتباط با قوانین امری است یعنی این که مواردی که قانون امری محسوب می‌گردد این قانون و قواعد آن در ارتباط با نظم عمومی می‌باشند. لیکن هیچ نظام حقوقی قادر نیست که تمام قواعد مربوط به نظم عمومی را که دایره آن حسب مقتضیات زمان و مکان دائماً در حال تغییر است احصاء نماید. لذا بسیاری از قواعد نظم عمومی توسط دادگاهها و قضات و حقوقدانان از اصول حقوقی استفاده می‌نمایند. با وجود این دو قسم قواعد، نظم عمومی بر دو قسم مورد شناسایی قرار گرفته اند: نظم عمومی سیاسی و نظم عمومی اقتصادی. نظم عمومی سیاسی به دنبال حمایت فرد و خانواده و دولت است و نظم عمومی اقتصادی به منظور توزیع عادلانه ثروت به دولت اجازه دخالت در روابط افراد و اشخاص و همچنین دخالت در اقتصاد جامعه را می‌دهد.

قرارداد خصوصی، به عنوان یکی از عوامل توزیع ثروت از جمله موضوعات نظم عمومی اقتصادی است. نظم عمومی اقتصادی دو هدف اساسی دارد یکی حمایت از طبقات محروم و ضعیف جامعه و دیگری ارشاد و هدایت امور اقتصادی جامعه. لذا نظم عمومی اقتصادی بر دو نوع است: ۱- نظم عمومی حمایتی ۲- نظم عمومی ارشادی. مقررات مربوط به روابط کارگر و کارفرما در حوزه نظم عمومی حمایتی و مقررات مربوط به امور بانکی؛ بورسی، مالیاتی و تعیین نرخ بهره در حوزه نظم عمومی ارشادی قرار دارند (صفایی ۱۳۸۹: ۵۵). هدف در نظم عمومی ارشادی تنظیم اقتصاد ملی است. قواعد نظم عمومی ارشادی در اثر حکومت نظام اقتصاد ارشادی یا رهبری شده بر جامعه به وجود می‌آید. دولتها همواره سعی دارند تا در چهارچوب قواعد نظم عمومی ارشادی نحوه تنظیم و اجرای قرارداد را که یکی از عناصر مهم توزیع ثروت است با آن قواعد همراه سازند. لذا اقتصاد ارشادی اصل آزادی قراردادها را محدود کرده و به افراد اجازه نمی‌دهد که برخلاف قوانین تنظیم اقتصادی قراردادی منعقد سازند. در موضوع مساله آن چیزی که در ارتباط با نظم عمومی ارشادی است پرداخت مالیات قانونی متعلق به قرارداد است. در چنین قراردادهایی اگر افراد با توافق همدیگر خود را از پرداخت مالیات معاف دارند یا به نحوی اقدام نمایند که این هدف محقق شود اقدام آنها

در مغایرت با نظم عمومی اقتصادی است، بنابراین غیر قانونی و چنین قراردادی نفوذ نخواهد داشت، لیکن در شرط ضمن عقد موضوع بحث اشخاص صرفاً در زمینه نحوه پرداخت مالیات با هم توافق می‌نمایند و چون این توافق اصل پرداخت مالیات را زیر سؤال نمی‌برد لذا مغایرتی با نظم عمومی اقتصادی ارشادی نخواهد داشت.

۵- بررسی قانونی بودن شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده

قانون مالیات‌های مستقیم چه کسی را ملزم به پرداخت مالیات می‌داند؟ در پاسخ به این سؤال، موادی چند از قانون مذکور را بررسی می‌کنیم و سپس به مباحث حقوق مالیه و حقوق مالیات در خصوص مورد نگاهی می‌اندازیم.

ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم در بیان اشخاص مشمول مالیات مقرر داشته است:

اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند.

۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران.

۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

۳- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج تحصیل می‌نماید.

۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

۵- هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی از ایران تحصیل می‌کند.

همچنین ماده ۵۲ ق.م.م مقرر داشته است: درآمدهای شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بردرآمد املاک می‌باشد. همچنین ماده ۵۹ مالکان عین یا صاحبان حقوق را در خصوص انتقال حق واگذاری (حق کسب و پیشه یا حق تصرف محل، سرقفلی) را به عنوان مشمولین مالیات معرفی کرده است. و همچنین همین موضوع در ماده ۱۸۷ مورد تأکید قرار گرفته است. «مودی» از لحاظ لغوی اسم مصدر تادیه و به معنی پرداخت‌کننده است؛ واژه «مودی» در ماده ۸ «قانون مالیات بر ارزش افزوده» که در نهایت در خردادماه ۱۳۸۷ به تأیید شورای نگهبان رسید؛ بدین گونه تعریف شده است: «اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه

خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می‌کنند؛ به عنوان «مودی» شناخته و مشمول مقررات این قانون خواهند بود». آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم ذیل کلیات بند «ه» مودی مالیاتی را این گونه تعریف کرده است: به صاحب درآمد اعم از شخص حقیقی و حقوقی که به موجب قانون مشمول پرداخت مالیات می‌باشد.

قانون مالیات‌های مستقیم علاوه بر مقررات مذکور که در آنها نسبت به معرفی و شناسایی پرداخت کننده اصلی مالیات اقدام کرده است در یک اقدام در راستای اصول حاکم بر حقوق مالیات‌ها یک عده از افراد دیگر را که تحصیل کننده درآمد نیستند به عنوان مسئول پرداخت مالیات در حکم مودی مالیاتی محسوب کرده است. ماده ۱۶۲ ق.م.م در این مورد مقرر داشته است: «در مواردی که اشخاص متعدد مسئول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند ادارات امور مالیاتی حق دارند به همه آنها مجتمعا یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نخواهد بود.» و همچنین ماده ۱۸۲ ق.م.م مقرر داشته است: «کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند و همچنین هرکس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه‌ای شناخته شده‌اند در حکم مودی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانون اجرای وصول مالیات‌ها با آنان رفتار خواهد شد.» پس به این ترتیب از نظر ق.م.م پرداخت کنندگان مالیات دو گروه هستند: مودیان و بدهکاران مالیاتی. هر مودی بدهکار مالیاتی محسوب می‌شود لیکن هر بدهکار مالیاتی مودی واقعی نیست و صرفا از باب مسئولیت قانونی یا قراردادی این عنوان به او اطلاق می‌شود. در بحث‌های مربوط به اقتصاد و مالیه عمومی نیز یکی از مباحث مهمی که مورد مطالعه قرار می‌گیرد تعیین شخص واقعی پرداخت کننده مالیات است. سؤال اساسی که در آنجا مطرح و به آن پاسخ می‌دهند این است که پرداخت کننده نهایی مالیات کیست؟ در ذیل این بحث به دو موضوع بار (وزن) حقوقی (قانونی) مالیات و بار (وزن) اقتصادی مالیات^۱ پرداخته می‌شود.

بار حقوقی (قانونی) به مسئولیت قانونی شخص به پرداخت مالیات اشاره می‌کند و در مقابل بار اقتصادی مالیات به پرداخت کننده واقعی مالیات که مالیات توسط او و از اموال و دارایی او پرداخت و موجب کاهش آن می‌گردد اشاره می‌نماید. در مالیات‌های غیرمستقیم در اغلب موارد بار حقوقی و بار اقتصادی در یک شخص جمع نمی‌شود. این امر انتقال مالیات^۲ نامیده می‌شود. انتقال مالیات در مورد مالیات‌های غیرمستقیم مثل مالیات بر مصرف امری پذیرفته شده است.

1. Tax Statutory Incidence
2. Tax Shifting

اما در مقابل در مالیات مستقیم غالباً بار حقوقی و اقتصادی در یک شخص جمع می‌شود و کسی که بار حقوقی را تحمل می‌کند بار اقتصادی مالیات نیز بر دوش او است و این از تفاوت‌های مالیات مستقیم و غیرمستقیم محسوب می‌گردد. لیکن این امر به منزله آن نیست که در مالیات‌های مستقیم انتقال مالیات واقع نمی‌شود، بلکه در مالیات‌های مستقیم نیز گاهی دیده می‌شود که اشخاص مالیات خود را به دیگران انتقال می‌دهند مثلاً با کشیدن میزان مالیات پرداختی بر روی قیمت کالای خود آنرا از طرف مقابل دریافت می‌کنند و به این طریق غیر قانونی بار اقتصادی مالیات را به دیگران تحمیل می‌نمایند (توکلی، ۱۳۹۲: ۲۲۶؛ مهندس و تقوی، ۱۳۹۲: ۱۲۸-۱۲۷؛ رنگریز و خورشیدی، ۱۳۹۱: ۱۱۹؛ موسی زاده، ۱۳۸۹: ۷۳؛ رستمی، ۱۳۹۳: ۸۸-۸۴ و ۱۵۸؛ رنجبری و بادامچی، ۱۳۹۲: ۹۶؛ امامی، ۱۳۹۱: ۴۰-۳۶). نکته اینجاست که اگر این انتقال مالیات در مالیات مستقیم با توافق و رضایت طرفین یک قرارداد انجام گیرد تکلیف چیست؟ این موضوعی است که مقاله حاضر در صدد پاسخگویی به آن است. دیدیم که قانون مالیات‌های مستقیم با مسئول شناختن کسانی در پرداخت مالیات مودی اصلی، بار اقتصادی مالیات را بر مودی واقعی و بار حقوقی آنرا بر اشخاص مسئول ثالث تحت عنوان بدهکار مالیاتی تحمیل کرده است که این مسئولیت حقوقی النهایه می‌تواند منجر به تحمیل بار اقتصادی نیز شود. اینکه بدهکار مالیاتی چه کسی است؟ و حدود مسئولیت او چقدر است در مباحث آتی پی گرفته می‌شود. با عنایت به مباحث مطرح شده می‌توانیم رابطه ذیل را ترسیم نماییم:

مودی مالیاتی واقعی = تحمل بار اقتصادی مالیات + تحمل بار حقوقی مالیات

انتقال مالیات در مالیات غیرمستقیم → تحمل بار اقتصادی مالیات - تحمل بار حقوقی مالیات
در مالیات مستقیم → تحمل بار اقتصادی مالیات + تحمل بار حقوقی مالیات

شناسایی بدهکار مالیاتی به دلیل مسئولیت قانونی یا قراردادی که موجب انتقال هر دو وجه بار مالیاتی (حقوقی و اقتصادی) به بدهکار مالیاتی می‌شود (مواد ۱۶۲ و ۱۸۲ ق.م.م). از این مقررات و سایر مباحث مطرح شده می‌توانیم این برداشت را داشته باشیم که قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً تحصیل کننده درآمد و مالک را به عنوان مودی مالیاتی و سایر اشخاصی که از این جهت برای آنان تکالیفی تعیین گردیده است در حکم مودی مالیاتی (بدهکار مالیاتی) می‌شناسد و در خصوص اینکه آیا طرفین ضمن عقد می‌توانند با هم شرط کنند که مالیات را انتقال گیرنده پرداخت کند، ساکت است. در خصوص تبیین این سکوت قانونگذار، بایستی به این نکته اشاره داشته باشیم که منظور از مشروع بودن شرط، ممنوع نبودن آن به

حکم قانون است، نه اعلام مجاز بودن آن در قانون (شهیدی، ۱۳۸۷: ۱۰۱). لذا با عنایت به اینکه قانون مالیات‌ها این گونه شرط را به طور صریح یا ضمنی ممنوع نکرده و از طرفی نیازی نیست که نسبت به اعلام مجاز بودن آن به منظور مشروع شناختن چنین شرطی حکمی وجود داشته باشد، پس گنجاندن چنین شرطی، نامشروع محسوب نمی‌شود و از طرفی می‌بینیم که در عرف چنین امری اتفاق می‌افتد و افراد در خیلی موارد چنین شروطی را در قراردادهای انتقال عین، منافع و خرید خدمات می‌گنجانند و به آن هم عمل می‌کنند.

۶- اشخاص در حکم مودی مالیاتی (بدهکار مالیاتی)

دیدیم که قانون مالیات‌ها دو گروه اشخاص را مسئول پرداخت مالیات معرفی کرده است: اول کسی که بار حقوقی و بار اقتصادی مالیات بر او تحمیل می‌شود، به عنوان پرداخت کننده اصلی و واقعی مالیات و در اصطلاح قانون مالیات‌ها مودی مالیاتی؛ و دوم کسی که فقط بار حقوقی مالیات بر او تحمیل می‌شود که این تحمیل ناشی از مسئولیت قانونی است و در حکم مودی و بدهکار مالیاتی محسوب شده و اداره مالیات می‌تواند به دلیل تحقق این مسئولیت قانونی به او مراجعه نماید.

مواد ۱۶۲ و ۱۸۲ ق. م. با یک بیان کلی ضمن برقراری مسئولیت تضامنی بین مودی و کسانی که مسئولیت قانونی بر عهده دارند به نظر با بیان کلمه تعهد در ماده ۱۸۲ ق. م. تلویحا به پذیرش انعقاد قرارداد و انجام توافق در خصوص مورد نیز اشاره‌ای داشته است. قانون مالیات‌های مستقیم ذیل فصل چهارم با عنوان مقررات عمومی در ماده ۱۶۲ و در فصل ششم ذیل عنوان وظایف اشخاص ثالث در ماده ۱۸۲ و همچنین در آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ در بند و ذیل کلیات ضمن برقراری مسئولیت تضامنی از تعهد و ضمانت و همچنین تکالیف اشخاص در اجرای قانون مالیات‌ها به بیان حکم پرداخته است و در تعداد دیگری از مواد خود به مسئولیت سایر اشخاص در قبال وصول مالیات دیگران احکامی را منعقد کرده است که با مراجعه به آن مواد می‌توان بدهکاران مالیاتی یا اشخاص ثالثی را که در حکم مودی محسوب می‌گردند به طور کلی به شرح ذیل دسته بندی نمود:

اشخاصی که مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند: این قبیل افراد در مواد متعدد قانون مالیات‌ها مورد احصاء قرار گرفته‌اند. منظور از این قبیل اشخاص کسانی هستند که به دلیل اینکه منبع پرداخت یا توزیع درآمد هستند در همان منبع و در زمان پرداخت بهای خدمات نسبت به کسر مالیات متعلقه از محل پرداختی و به نام گیرندگان درآمد، مالیات مورد شمول را کسر و در وجه دولت پرداخت می‌نمایند و اگر به این تکلیف قانونی خود عمل ننمایند بنا به تصریح مواد مورد اشاره با گیرندگان وجوه و کسب کنندگان درآمد

در پرداخت مالیات مسئولیت تضامنی خواهند داشت و دولت می‌تواند به هریک از آنها (مودی یا شخص دارنده تکلیف قانونی به عنوان در حکم مودی) مراجعه و مالیات متعلقه را از او مطالبه نماید. مصادیق این اشخاص ثالث و در حکم مودی مالیاتی عبارتند از:

– پرداخت کنندگان حقوق (کارفرمایان) اعم از حقیقی و حقوقی (ماده ۸۶ و تبصره آن)
 – وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شهرداریها، موسسات وابسته به دولت و شهرداریها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی و غیر انتفاعی و اشخاص حقیقی موضوع ماده ۹۵ ق.م.م.کلفند در هر مورد که بابت حق الزحمه یا خرید خدمات به اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی که مشمول مالیات هستند مبالغی را می‌پردازند، ۳٪ آنرا به عنوان علی الحساب مالیات مودی (دریافت کننده وجوه) کسر و تا پایان ماه بعدی به حساب تعیین شده از طرف سازمان مالیاتی واریز نمایند (ماده ۱۰۴ ق.م.م). ضمانت اجرای این تکلیف نیز در تبصره ۶ ذیل این ماده بیان گردیده و مقرر شده در صورت خودداری پرداخت کنندگان وجوه موضوع این ماده از انجام تکالیف مقرر به آن مراجعه و پس از رسیدگی‌های لازم مالیات متعلق را مطالبه و در صورت استنکاف از طریق عملیات اجرایی و برداشت از حساب بانکی آنها وصول و برداشت نماید (تبصره ۶ ماده ۱۰۴).

– وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاههایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تامین می‌شود و نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکت و موسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفند مالیات متعلق به درآمد املاک را از مال الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند (تبصره ۹ ماده ۵۳).

ماده ۱۹۹ ق.م.م. در بیان یک حکم کلی در خصوص اشخاص ثالثی که به موجب مقررات مکلف به کسر و ایصال مالیات مودیان دیگر می‌باشند و مصادیق آنها به شرح مذکور بیان شد این اشخاص را که دارای مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات با مودی محسوب و جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات را بر آنها تحمیل می‌نماید. این ماده در تبصره خود تخلفات مدیران دولتی در خصوص مورد به دادگاههای اداری رسیدگی به تخلفات اداری ارجاع داده و در مورد اشخاص حقوقی غیر دولتی ضمن برقراری مسئولیت تضامنی مدیران اشخاص حقوقی حقوق خصوصی در پرداخت مالیات و جرایم متعلق، برای آنان مجازات حبس پیش بینی کرده است. لذا این ماده در خصوص شرکتهای بخش غیر دولتی مسئولیت تضامنی را بین مودی، شرکت و مدیران شرکت توسعه داده است. رویه عملی هم در خصوص برخورد با چنین اشخاصی که تکالیفی بر

عهده دارند این است که سازمان مالیاتی در صورت رسیدگی و محرز شدن مسئولیت این قبیل افراد نسبت به صدور برگ مطالبه مالیات و ابلاغ به نامبردگان اقدام و بدین وسیله مالیات را از آنها مطالبه می‌نماید و این برگ مطالبه در صورتی که منجر به وصول نشود برابر عملیات وصول و اجرای مالیات‌ها اقدام می‌گردد. قسم دیگری از اشخاص هستند که در ق.م.م تکالیفی بر آنها تحمیل شده که این تکلیف همراه با کسر مالیات نیست. بلکه تکلیف انجام برخی امور در ارتباط با تعیین میزان مالیات و یا وصول آن است، که در صورت انجام نشدن مواجه با مسئولیت می‌گردد. این مسئولیت نیز تضامنی است و این قبیل اشخاص که در اینجا آنها را در حکم مودی و بدهکار مالیاتی می‌شناسیم با مودی اصلی و واقعی در پرداخت مالیات به صورت تضامنی مسئول خواهند بود. مصادیق این قبیل افراد عبارتند از:

- مسئولان اداره امور در خصوص درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و دستگاه‌هایی که بودجه آنها بوسیله دولت تامین می‌شود و شهرداریها که به نحوی غیر از طریق شرکت تحصیل می‌شود به نرخ ۲۵٪ مشمول مالیات می‌باشند و مکلفند نسبت به سهم فعالیت خود تکالیف مالیاتی را انجام دهند در غیر اینصورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مودی مسئولیت تضامنی خواهند داشت (تبصره ۲ ماده ۲).

- بانک‌ها و شرکت‌ها و موسسات و اشخاصی که مالی از متوفی نزد خود دارند، مکلفند فهرست اموال را به اداره امور مالیاتی تسلیم نموده و نیاستگی قبل از اخذ گواهینامه مبنی بر عدم شمول مالیات یا اینکه مالیات متعلق کالا پرداخت یا ترتیب یا تضمین لازم برای پرداخت آن داده شده اموال مزبور را مسترد نمایند در غیر این صورت علاوه بر اینکه مشمول جریمه‌ای معادل ۵٪ قیمت مال خواهند بود معادل ارزش مالی که نزد آنها بوده با وراثت نسبت به پرداخت مالیات و جرایم مسئولیت تضامنی دارند. این مسئولیت در مورد بانکها و شرکتهای دولتی و موسسات دولتی به مدیران و متخلفان و شرکای آنان نیز تسری داده شده است.

- به منظور شفافیت در امور اقتصادی و رد گیری میزان و نوع معاملات مودیان، قانونگذار در ماده ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی اجازه داده است که برای اشخاص کارت اقتصادی حاوی شماره اقتصادی صادر کند. استفاده کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به مالیات بردرآمد و همچنین جرایم موضوع آن با اشخاصی که شماره اقتصادی آنان مورد استفاده قرار گرفته است مسئولیت تضامنی خواهند داشت (تبصره ۱ و ۲ ماده ۱۶۹ مکرر).

- صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی از طرف مراجع

صلاحیتدار منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی است و در صورت عدم رعایت این حکم، مسئولان امر نسبت به پرداخت مالیات‌های مزبور با مودی مسئولیت تضامنی خواهند داشت (ماده ۱۸۶ ق.م.م.).

- تکالیف دفاتر اسناد رسمی در خصوص انتقال ملک این است که نسبت به مطالبه گواهی پرداخت مالیات ملک مورد انتقال اقدام نمایند در غیر اینصورت مسئولیت تضامنی با انتقال دهنده خواهند داشت (ماده ۲۰۰ ق.م.م.).

- مدیران اشخاص حقوقی غیر دولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیاتی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات ق.م.م. و مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول و یا ایصال آن بوده و مربوط به دوره مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت (ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجم توسعه). و همچنین در شرکت‌های متحله مدیران اشخاص حقوقی مجتمعا یا منفردا نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت (ماده ۱۹۸ ق.م.م.).

- چنانچه اشخاصی که مکلف به تسلیم صورت یا فهرست قرارداد یا مشخصات راجع به مودی می‌باشند از تسلیم آن در موعد مقرر خودداری و یا بر خلاف واقع تسلیم نمایند با مودی متضامنا مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود (ماده ۱۹۷).

روش عملی سازمان امور مالیاتی در برخورد با مصادیق بدهکاران مالیاتی فوق الذکر بر اساس مستندات قانونی و تصریح شده در برخی دستورالعمل‌های سازمان از قبیل دستورالعمل ماده ۱۶۹ مکرر (بند ۱-۷ و ۲-۷) به این طریق است که پس از رسیدگی و تهیه گزارش و احراز تخلف که موجب برقراری مسئولیت است با صدور برگ مطالبه به بدهکار مالیاتی مراجعه می‌شود. این برگ پس از ابلاغ در صورت اعتراض برابر آئین دادرسی مالیاتی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد.

می‌بینیم که در هر دو قسم اشخاص مذکور، با اجازه قانون‌گذار مستقیما به بدهکار مالیاتی مراجعه و با صدور برگ مطالبه مالیات و جرایم متعلقه وصول و حسب مورد علاوه بر مطالبه مالیات به مراجع قضایی نیز به منظور رسیدگی به تخلفات و جرایم اقدام می‌گردد.

قسم دیگری از اشخاص که عنوان بدهکار مالیاتی بر آنها حمل می‌شود اشخاصی ثالثی هستند که مالی از مودی مالیاتی اعم از وجه نقد، اموال، دارایی و یا مطالبات مودی نزد او باشد و این مال توسط اداره امور مالیاتی در مرحله تشخیص با صدور قرارتامین از ناحیه هیات حل اختلاف و در مرحله وصول و اجرای

مالیات‌ها توسط اداره امور مالیاتی توقیف شده باشد (ماده ۱۶۱ ق.م.م). بند و ذیل کلیات آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م مقرر داشته است: شخص ثالث شخصی است که مطابق مقرات قانون مکلف به کسر مالیات دیگران بوده و یا پرداخت مالیات دیگری را تعهد و ضمانت کرده و یا وجه نقد، اموال، دارایی و یا مطالبات مودی نزد او باشد. شخص ثالث در حکم مودی مالیاتی محسوب و از نظر وصول بدهی مالیاتی مطابق این آیین نامه با او رفتار خواهد شد. آیین نامه اجرای ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم در ذیل فصل سوم خود با عنوان «بازداشت اموال منقول نزد شخص ثالث» طی مواد ۲۷ الی ۳۰ به فرایند اقدام در این خصوص به طور واضح پرداخته است.

قسم سوم از اشخاصی که به عنوان بدهکار مالیاتی شناخته شده‌اند عبارتند از: کسانی که مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشند. تعهد یا ضمانت مالیات به چه نحو صورت می‌گیرد؟ آیا در قراردادهای دارای شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده امکان ایجاد تعهد مدنظر قانونگذار وجود دارد؟ برای پاسخ به این سؤال ناگزیر هستیم که عنوان تعهد و ضمانت را که ماده ۱۸۲ ق.م.م و آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ به آن اشاره و آن را موجب شناسایی بدهکار مالیاتی قرار داده است بررسی و تحلیل حقوقی بنماییم. در ارتباط با موضوع بایستی اشاره نماییم که تعهد و ضمانت دو عنوان جدا از هم با مفاهیم خاص خود می‌باشند به نحوی که در هر ضمانتی تعهدی مستتر است لیکن در هر تعهدی ضمانت آن هم از نوع تضامنی قابل تصور نیست. و قانونگذار نیز به همین دلیل در ماده ۱۸۲ ق.م.م برای ارتباط آن دو از حرف ربط «یا» استفاده کرده است. حروف ربط ساده برای مساوی قرار دادن دو یا چند امر با هم و انتخاب یکی یا چند تا از آنها مورد استفاده قرار می‌گیرد. و به این ترتیب آثار تعهد و ضمانت در خصوص مورد با هم یکسان قرار داده شده و اثر هر دو هم مسئولیت تضامنی است.

تعهد پرداخت مالیات دیگری:

تعهد در لغت عهده‌دار شدن، کاری به عهده گرفتن، عهد و پیمان بستن است و در اصطلاح حقوقی در یک قرارداد تعهد عبارت است از یک رابطه حقوقی که به موجب آن شخص یا اشخاص معین در مقابل طرف دیگر پرداخت مالی یا وجه یا انجام و ترک فعلی را عهده دار شود. تعهد ناشی از قرارداد است و ممکن است نتیجه اصلی قرارداد یا نتیجه تبعی و فرعی قرارداد باشد. تعهد مستقیم مثل اینکه دو نفر با هم ساختمانی را مورد خرید و فروش قرار می‌دهند. در این معامله فروشنده متعهد به تسلیم ساختمان و خریدار متعهد به پرداخت ثمن ساختمان است ولی در تعهد فرعی مثل اینکه در همین معامله مذکور دو طرف ضمن انجام بیع یک شرط ضمنی را هم در عقد درج می‌کنند مثل تعهد پرداخت مالیات ساختمان توسط خریدار. روشهای

انجام معامله متفاوت است و ممکن است طرفین، معامله خود را در دفترخانه اسناد رسمی انجام دهند که در اینجا سند رسمی تنظیم می‌شود و یا ممکن است معامله را به صورت عادی و یا نوشتن قولنامه یا بیع نامه انجام دهند. نحوه انجام معامله می‌تواند در استناد ماموران مالیاتی به شرط مندرج گنجانده شده در آن موثر باشد. به موجب تعهد در فرض مسئله، شخص متعهد به عنوان بدهکار مالیاتی شناسایی و لذا مشمول حکم قانونی در خصوص پرداخت مالیات می‌شود.

معامله با سند رسمی: چنانچه دو نفر معامله‌ای را با تنظیم سند رسمی انجام دهند از آنجایی که تمام مفاد و مندرجات اسناد رسمی هم رسمی تلقی می‌شود و ماموران مالیاتی می‌توانند به موجب این رسمی بودن سند و با استناد به ماده ۱۸۲ ق.م.م و آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ ق.م.م از کسی که متعهد به پرداخت مالیات شده است مطالبه مالیات نمایند و هرگونه عملیات اجرایی را برای وصول مالیات درخصوص این شخص به کار بندند. همچنان که اداره کل فنی مالیاتی در پاسخ به استعلام یکی از ادارات کل طی مکتوب شماره ۱۱-۴۷۵۷ مورخ ۱۳۸۵/۱۲/۲۴ اذعان داشته است که «مراد از تعهد در ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم تعهدی است که طبق سند رسمی به عمل آمده که در این صورت واحد امور مالیاتی ذیربط می‌تواند پس از طی مراحل مربوط به تشخیص درآمد و قطعیت موضوع، مالیات متعلق را از متعهد با رعایت مقررات وصول نماید با این توضیح که این گونه تعهدات مانع از مراجعه واحدهای امور مالیاتی به مودی ذیربط جهت وصول مالیات متعلقه نبوده و ادارات مالیاتی مخیر خواهند بود برای وصول مالیات به متعهد یا به شخص مودی مراجعه کنند.

از نمونه‌های بارز این اسناد رسمی، اسنادی است که در راستای قانون تسهیل تنظیم اسناد رسمی در دفاتر اسناد رسمی تنظیم می‌گردد. بند ج ماده یک قانون مذکور مقرر می‌دارد: دفاتر اسناد رسمی مکلفند هنگام نقل و انتقال عین املاک، مفاصا حساب مالیاتی و بدهی موضوع ماده (۳۷) قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴ را از انتقال‌دهنده مطالبه و شماره آن را در سند تنظیمی قید نمایند مگر اینکه انتقال‌گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی احتمالی گردد که در این صورت متعاملین نسبت به پرداخت آن مسؤولیت تضامنی خواهند داشت. و ماده ۶ آئین نامه اجرایی قانون مذکور نیز مقرر داشته است: دفاتر اسناد رسمی مکلفند، هنگام تنظیم سند نقل و انتقال عین اراضی و املاک، مفاصا حساب مالیاتی و حسب مورد بدهی موضوع ماده (۳۷) قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴- را از انتقال‌دهنده مطالبه و شماره آن را در سند تنظیمی قید نمایند، مگر اینکه انتقال‌گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی احتمالی انتقال‌دهنده گردد که در این صورت متعاملین نسبت به پرداخت آن مسؤولیت تضامنی خواهند داشت. در

صورت اخیر، دفاتر اسناد رسمی موظفند تصویر سند تنظیمی را جهت وصول مطالبات موصوف تا پایان ماه بعد به ادارات امور مالیاتی و تأمین اجتماعی محل مربوط ارسال نمایند.

تبصره ادارات مذکور موظفند طبق مقررات، پس از تاریخ وصول تصویر اسناد مذکور در صورتی که مورد معامله دارای بدهی باشد، مراتب را ضمن صدور برگ تشخیص و تعیین میزان قطعی بدهی تا تاریخ ثبت سند رسمی به نشانی مندرج در سند تنظیمی به هر یک از متعاملین ابلاغ نمایند.

معامله با سند عادی: سند عادی، سندی است که نزد مامورین صلاحیتدار و در حدود صلاحیت آنها تنظیم نشده است. چنانچه شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده توسط طرفین در سند عادی مانند قرارداد عادی یا قولنامه درج شود باعنایت به این که بر اساس اصول دادرسی مدنی اسناد عادی می‌توانند مورد انکار و تردید قرارگیرند، ماموران مالیاتی نمی‌توانند به متعهد پرداخت مالیات رأساً مراجعه نمایند. و در هیچ یک از مقررات نیز و حتی آئین نامه اجرایی قانون مالیات‌ها به نحوه مراجعه به متعهد اشاره نشده است لذا ممکن است در حین عملیات اجرایی این تعهد مورد انکار و تردید قرار گیرد و اجرای عملیاتی که موضوع آن محل تردید و شک و ابهام است عادلانه نمی‌باشد. پس در اینجا صرفاً اداره امور مالیاتی در مواقعی که امکان وصول مالیات از مودی اصلی را ندارد می‌تواند به عنوان منتفع ثالث از قرارداد علیه طرفین قرارداد اقامه دعوی کرده و الزام متعهد پرداخت مالیات را به انجام تعهد از دادگاه بخواهد. و به نظر طی این فرایند وصول، حقوق دولتی را با تاخیر مواجه و هزینه‌های اداری و اجتماعی آن را افزایش خواهد داد. این بحث را در ارتباط با متعهد پرداخت مالیات با اداره امور مالیاتی در مباحث بعدی دنبال خواهیم کرد.

ضمانت پرداخت مالیات:

منظور از ضمانت همان عقد ضمان است. ضمان عقدی است که به موجب آن یک شخص کلیه تعهدات یک طرف قرارداد را در مقابل طرف دیگر به عهده می‌گیرد. کسی که این تعهد را بر عهده گرفته ضامن و کسی را که از او ضمانت می‌شود مضمون عنه و کسی را که ضمانت به نفع او انجام می‌گیرد مضمون له می‌نامند. شایان ذکر است که برای تحقق ضمانت، رضایت شخص مضمون له شرط است. لذا ماموران مالیاتی به نمایندگی از دولت صرفاً در مواردی که قانون اجازه داده است می‌توانند رضایت خود را دال بر پذیرش ضامن اعلام دارند و بدین ترتیب هرگونه ضمانتی که در نزد ماموران مالیاتی محقق شود با عنایت به تعریف «سند رسمی» که عبارت است از: «هر نوشته‌ای که در مقام اثبات دعوی یا دفاع قابل استناد است و سندی که در اداره ثبت اسناد و املاک یا دفاتر اسناد رسمی یا در نزد سایر مامورین رسمی در حدود صلاحیت آنها برطبق قانون تنظیم شود رسمی محسوب می‌شود»، رسمی تلقی خواهد شد. و به همین دلیل

ماده ۱۸۲ ق.م.م و آئین نامه اجرای وصول مالیات‌ها امکان مراجعه به ضامن را مورد پذیرش قرار داده است. ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم و آئین نامه اجرایی مذکور تصریح می‌کند که با متعهد و ضامن طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها رفتار خواهد شد و این حکایت از این موضوع دارد که اگر تعهد و ضمانت رسمی باشد راسا با صدور برگ مطالبه از اشخاص متعهد و ضامن مالیات مورد مطالبه قرار می‌گیرد. لیکن چنانچه تعهد و ضمانت عادی بوده نظر به این که مقررات قانون مالیات‌ها در این خصوص ساکت است لذا امکان مراجعه به متعهد و ضامن به طور مستقیم فراهم نیست و فقط پس از تشخیص و مطالبه از مودی واقعی صرفا در مرحله وصول و اجرا امکان مطالبه از مودی آن هم به طریق مراجعه به محکمه فراهم است. پس در هر مرحله از دادرسی مالیاتی امکان استناد به تعهد و ضمانت عادی موجود نیست بلکه صرفا در مرحله وصول و اجرای مالیاتی می‌توان به متعهد و ضامن که بدهکار مالیاتی است مراجعه کرد. به این ترتیب کلیه اوراق مالیاتی به نام انتقال دهنده تنظیم و در مرحله وصول چنانچه این شخص قادر به پرداخت نباشد و یا امکان وصول مالیات از مودی فراهم نگردد با استناد به تعهد مشروط علیه، دولت می‌تواند با رعایت شرایط فوق به او مراجعه نماید. این مراجعه به ضامن یا بدهکار مالیاتی موجب عدم امکان مراجعه به مودی اصلی نیست، زیرا ضمانت در اینجا ضمانت تضامنی است و برای دولت این امکان فراهم است که هم به مودی و هم به ضامن مراجعه نماید. این نوع ضمانت تضامنی است که در حقوق تجارت نیز مورد بحث است (کاتبی، ۱۳۷۰: ۱۰۳؛ اسکینی، ۱۳۷۲: ۱۱۶).

قانون مالیات‌ها در ماده ۱۶۲ با بیان این که «در مواردی که اشخاص متعدد مسئول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند ادارات امور مالیاتی حق دارند به همه آنها مجتمعا یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نخواهد بود.» بر مسئولیت تضامنی تاکید دارد. لیکن نحوه مراجعه دولت به متعهد و ضامن اعم از این که این تعهد و ضمانت عادی و رسمی باشد یا سکوت قانونگذار مواجه است. لذا امکان تعدی ماموران دولتی به حقوق مردم و افزایش تعهدات آنها و یا امکان تضييع حقوق دولت در پیچ و خم فرایند اداری وجود دارد به نحوی که در مقدمه ملاحظه شد در مواردی سازمان مالیاتی قادر به وصول مالیات نیست.

۷- رویه سازمان امور مالیاتی کشور در برخورد با قراردادهای دارای شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده

دیدیم که گنجاندن چنین شرطی مخالفتی با قانون، اصول حاکم بر حقوق مالیات‌ها ندارد. رویه عملی سازمان مالیاتی نیز حکایت از چنین امری دارد. مراجع مالیاتی در مطالبه مالیات از این گونه اشخاص و

قراردادها با لحاظ اینکه پرداخت مالیات به عهده چه کسی است (فروشنده یا خریدار) در محاسبه مالیات حسب تعهد پرداخت مالیات توسط خریدار روش محاسبه‌ای را به کار می‌بندند که حاکی از قبول این شرط و مغایر نشناختن آن با قوانین هستند.

در این زمینه می‌توانیم به رای شماره ۳۰/۴/۱۱۸۰۴ مورخ ۷۱/۱۰/۹ شورایعالی مالیاتی تحت عنوان متعهد باز پرداخت مالیات که در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.م صادر شده است اشاره داشته باشیم. شورایعالی مالیاتی عالی‌ترین مرجع مالیاتی کشور است که در تدوین و برقراری روشهای اجرای قوانین مالیاتی فعالیت می‌کند و در مسائل مالیاتی حسب ارجاع وزیر اقتصاد و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور اظهار نظر می‌نماید. دفتر فنی مالیاتی در خصوص نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات حق واگذاری محل در مواردی که به موجب قرارداد منعقد شده بین متعاملین انتقال گیرنده تعهد پرداخت مالیات را نموده است اعلام کرده و شورا حسب ارجاع مقام مسئول در پاسخ اکثریت چنین اظهار نظر نموده است: به طور کلی نظر به این که مستندا به بندهای ۲ و ۳ و ۴ و ۵ ماده یک قانون موصوف (مالیات‌ها) اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به درآمدهای مکتسبه طبق مقررات، مشمول مالیات شناخته شده‌اند، بنابراین قطع نظر از اینکه مالیات از چه محلی توسط چه شخصی پرداخت می‌شود، مطالبه آن باید از صاحب درآمد به عمل آید. حال در مواردی که خریدار تعهد پرداخت مالیات را نموده است مورد از مصادیق ماده ۱۰ قانون مدنی (قرارداد بین اشخاص) بوده و تا جایی که مغایر موازین قانونی نباشد، بین متعاملین معتبر است. اقلیت نیز در ماهیت موضوع ایرادی ندانسته صرفاً در شکل محاسبه مالیات با اکثریت اختلاف نظر دارند. بنابراین، بالاترین مرجع مالیاتی کشور چنین شرطی را خلاف قانون و رویه مالیاتی نشناخته است.

پس به این ترتیب شرط پرداخت مالیات در قرارداد نامشروع نمی‌باشد و از طرفی موضوع به نحوی سابقه فقهی نیز دارد. برخی فقهای محترم در ذیل بحث از عقود مزارعه و مساقات در خصوص شرط پرداخت خراج توسط عامل بیان داشته‌اند: والخراج علی المالك الا مع الشرط: خراج (مالیات) زمین بر عهده مالک است مگر اینکه خلاف آن شرط شده باشد. و یا در ذیل بحث از مساقات آورده شده: والخراج علی المالك لانه موضع علی الارض و الشجر فیکون علی مالکها الا مع الشرط بان یکون علی العامل او بعضه، فیصح مع الضبط المشروط.... خراج بر عهده مالک است، زیرا خراج بر زمین و درخت وضع شده است، بنابراین بر عهده مالک زمین و درخت است مگر اینکه شرط خلاف شده باشد که پرداخت قسمتی از آن با عامل باشد که در این صورت، اگر مقدار خراج تعیین شده باشد (شهید اول، ۱۳۷۴: ۳۲۳ - ۳۱۷). قانون مدنی نیز به تبعیت از این سابقه فقهی در ذیل بحث از عقد مزارعه و مساقات طی ماده ۵۴۲ مقرر داشته است: خراج

زمین بر عهده مالک است مگر اینکه خلاف آن شرط شده باشد. پس از نظر قانون مدنی چنین شرطی با این تصریح قانونی صحیح است. آیا با وجود مقررات آمره موجود در حقوق عمومی و مالیه عمومی چنین تصریحی تا چه حدودی درست خواهد بود؟

۸- بررسی روابط طرفین قرارداد دارای شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده و روابط آنان با دولت

حال در ادامه به بررسی روابط طرفین عقد با هم دیگر و همچنین با اداره امور مالیاتی در خصوص شرط ضمن عقد می‌پردازیم.

۸-۱- رابطه طرفین قرارداد دارای شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده

دیدیم که شرط ضمن عقد فرض مساله ما، شرط صحیحی می‌باشد. از الزامات صحت شروط و قراردادها این است که طرفین به مفاد عقد و شروط ضمن آن متعهد و ملتزم باشند. اصل لزوم به اجرای شروط و قرارداد اشاره داشته و طرفین ملتزم و متعهد به قراردادی هستند که بوجود آورده‌اند. قرارداد مانند قانون است که دایره شمول آن به طرفین ختم می‌شود. طرفی که تعهد پرداخت مالیات را نموده است، مکلف است به این شرط پایبند بوده و نسبت به اجرای آن اقدام نماید. طریق اجرا در این گونه شروط بدین ترتیب است که شخص مذکور با داشتن وکالتنامه‌ای به امور مالیاتی ذریبط مراجعه و نسبت به انجام شرط اقدام می‌نماید

عدم لزوم علم متعهد پرداخت مالیات به میزان آن

علم تفصیلی طرفی که پرداخت مالیات را طی شرط ضمن عقد متعهد شده است به نوع و میزان مالیات لازم نیست. در شرایط صحت شروط ضمن عقد به این مطلب اشاره داشتیم که یکی از شرایط صحت معاملات، موضوع مورد معامله است که بایستی معلوم و معین بوده و مبهم نباشد. جهت معلوم بودن تفصیلی مورد شرط دلیلی بر لزوم در شرط وجود ندارد پس شرط باطل محسوب نمی‌شود (شهیدی، ۱۳۸۷: ۹۲).

در بیان علت این امر آورده‌اند که ماده ۲۳۲ق.م. هرگز نامی از شروط غیرمعلوم تفصیلی نبرده لذا شرط مجهول تفصیلی صحیح است (همان منبع). پس هرگاه مورد شرط، تفصیلاً به هنگام عقد معلوم نباشد ولی اجمالاً یعنی در واقع معلوم باشد شرط مزبور صحیح تلقی می‌شود (شهیدی، ۱۳۸۷: ۹۳). از طرفی ماده ۲۱۶ق.م که بیان داشته مورد معامله باید مبهم نباشد مگر در موارد خاصه که علم اجمالی به آن کافی است و علم اجمالی را قانون مشخص می‌کند. در ماده ۶۹۴ق.م یکی از موارد علم اجمالی، علم ضامن به مقدار و اوصاف و شرایط دینی است که ضمانت آن را می‌نماید (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۳۷۹).

براساس ماده مذکور علم ضامن لازم نیست تفصیل شده باشد و اگر اجمالاً بداند کافی است یعنی

اگر ضامن، دین شخصی شود، بدون اینکه بداند آن چه مقدار است ضامن صحیح است. از وحدت ملاک این ماده می‌توان در مورد شرط ضمن عقد، تعهد پرداخت مالیات دیگری استفاده کرده و بیان داشت چنانچه چنین شرطی ضمن عقد گنجانده شود لازم نیست که خریدار به منبع و میزان مالیات علم تفصیلی داشته باشد، و همان مقدار بداند که مالیات موضوع معامله بر عهده اوست کافی است.

ضمانت اجرای عدم ایفای تعهد توسط متعهد پرداخت مالیات

مشروط له در این شرط منتفع است زیرا با این شرط دین خود را (مالیات) می‌پردازد و از زیر بار تکلیف پرداخت مالیات رهایی می‌یابد. تخلف از شرط و عدم پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده‌ای که متعهد به پرداخت مالیات بوده است؛ باعث نمی‌شود که انتقال دهنده بتواند معامله را فسخ کند. دیدیم که شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده شرط فعل محسوب می‌شود. در شرط فعل، مشروط علیه (در فرض ما انتقال گیرنده) ملزم به انجام آن است و در صورت تخلف، مشروط علیه از شرط فعل، مشروط له (در فرض ما انتقال دهنده) نمی‌تواند معامله را فسخ کند زیرا ماده ۲۳۷ ق.م.د در این خصوص مقرر داشته است: هرگاه شرط در ضمن عقد، شرط فعل باشد، اثباتاً یا نفیاً، کسی که ملتزم به انجام شرط شده است باید آن را به جا بیاورد و در صورت تخلف طرف معامله می‌تواند به حاکم رجوع نموده تقاضای اجبار به وفای شرط بنماید. پس بدین ترتیب چنانچه مشروط علیه از پرداخت مالیات خودداری نماید مشروط له بایستی به دادگاه رجوع و الزام به انجام شرط را از دادگاه بخواهد و نمی‌تواند به استناد این که به شرط عمل نشده است نسبت به فسخ معامله اقدام نماید. دادگاه با بررسی پرونده با الزام مشروط علیه نسبت به پرداخت مالیات او را محکوم کرده و اگر شخص مذکور از اجرای حکم امتناع نماید، با توقیف و فروش اموال مشروط علیه از محل فروش اموال نسبت به پرداخت مالیات اقدام می‌نماید. در این جا حتی شخص مشروط له می‌تواند شخصاً نسبت به پرداخت مالیات اقدام و سپس از دادگاه الزام مشروط علیه را به پرداخت مبلغی به میزان مالیات پرداختی در وجه وی تقاضا نماید. عدم شمول مالیات به قرارداد، موجب ایجاد حق فسخ نیست

اگر چنانچه اجرای شرط ناممکن باشد قانون مدنی در ماده ۲۴۰ مقرر داشته است: اگر بعد از عقد انجام شرط ممتنع شود یا معلوم شود که حین العقد ممتنع بوده است کسی که شرط به نفع او شده است اختیار فسخ معامله را خواهد داشت مگر اینکه امتناع مستند به فعل مشروط له شده باشد. پس آیا در فرض مسئله ما هم این گونه خواهد بود؟ یعنی اگر حین عقد یا پس از آن معلوم شود که موضوع معامله مشمول مالیات نیست (طرفین جاهل بر این موضوع باشند) آیا کسی که شرط به نفع اوست (مشروط له یا انتقال دهنده) حق فسخ معامله را خواهد داشت؟ پاسخ منفی است یعنی در اینجا برخلاف تصریح ماده ۲۴۰ ق.م.د برای انتقال

دهنده حق فسخ ایجاد نمی‌شود. علت هم این است که حکم ماده ۲۴۰ ق.م. در مورد بطلان شرط غیرمقدور و نامشروع است چراکه انجام هر دو ممتنع است لیکن در مورد شرط بی فایده و نامعقول تردید باقی است (کاتوزیان ۱۳۸۳: ۲۰۱).

در فرض مسئله ما زمانی که حین گنجاندن شرط یا پس از آن معلوم شود موضوع مورد معامله مشمول مالیات نیست این شرط، شرط غیرمقدور و نامشروع محسوب می‌شود بلکه شرطی است که جهت آن فایده و نفعی قابل تصور نیست و می‌دانیم چنین شرطی باطل است و باطل بودن شرط به خود عقد سرایت نمی‌کند و ابطال، شرط حق فسخ برای مشروط له ایجاد نمی‌نماید. در بیان علت اینکه چرا در این موارد خیار فسخ ایجاد نمی‌شود، این گونه استناد کرده‌اند که ایجاد حق فسخ برای جبران ضرر و زیان است و در جایی که از نظر عقلا و خردمندان ضرر و زیان وارد نمی‌شود. لذا گنجاندن حق فسخ امری زاید و لغو است و به بیان دیگر خیار فسخ عقد در نتیجه فساد شرط، حکمی است برای جلوگیری از ضرر نا روای مشروط له، پس در جایی که شرط، نفع عقلایی ندارد خیار نیز به وجود نمی‌آید. حقوق بر شرطی که خردمندان مفید نمی‌دانند هیچ اثری یاد نمی‌کند و به جبران محروم ماندن از آن نمی‌اندیشد (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۲۰۳) لیکن در اینجا بایستی اشاره داشته باشیم ممکن است در شرطی که نفع و فایده ندارد برخی موارد تصور ایجاد حق فسخ را داشت و آن هم در موردی است که شرط صرفاً در رابطه با یکی از طرفین دارای نفع و فایده می‌شود، ولی عملاً برای سایر موارد نفع و فایده دارد (امامی، ۱۳۷۲: ۲۷۷).

۸-۲ - رابطه مودی (انتقال دهنده) با امور مالیاتی (دولت)

ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص مشمول مالیات را احصاء کرده است. هر شخصی که ادای مالیات طبق قانون برعهده اوست او را مودی مالیاتی می‌نامند. در مواردی که مالی مورد معامله و دادوستد قرار می‌گیرد و قانون مالیات‌ها جهت این گونه معاملات مالیات تعیین می‌نماید. از قبیل خرید و فروش ملک - خرید و فروش سرقفلی - اجاره اموال اعم از منقول و غیرمنقول و واگذاری حقوق و غیره براساس تصریح قانونی مالیات برعهده انتقال دهنده است. شخص انتقال دهنده براساس قانون، تکالیف و وظایفی دارد که تکلیف را می‌توان در اعلام معامله در موعد مقرر و پرداخت مالیات متعلق به آن دانست. حال چنانچه این شخص در معامله خود شرط پرداخت مالیات توسط انتقال گیرنده را با او توافق کرده باشد آیا این شرط ضمن عقد باعث خواهد شد که تکلیف مذکور ساقط گردد؟ قانون مالیات‌ها در این مورد ساکت است، لیکن از روح حاکم بر قانون مذکور و از این جهت که قانون مالیات بدلیل ارتباط بانظم عمومی امری قانونی تلقی می‌شود، هرچند توافق در نظر طرفین الزام آور است لیکن این توافق نمی‌تواند موجب ساقط

شدن تکالیفی شود که یک قانون امری بر اشخاص تحمیل می‌نماید. لذا این گونه اشخاص بایستی به تکالیف قانونی خود در خصوص اعلام به موقع انجام معامله و فراهم آوردن امکان پرداخت مالیات توسط طرف مقابل اقدام نمایند. پس بدین ترتیب شرط ضمن عقد که به موجب آن پرداخت مالیات از عهده انتقال دهنده به انتقال گیرنده منتقل می‌شود نمی‌تواند موجب ساقط شدن تکالیف قانونی شخص مکلف گردد و این شخص نمی‌تواند با استناد به این توافق خود با طرف مقابل از زیر بار مسئولیت قانونی خویش رهایی یابد. درست به همین دلیل است که علی‌رغم پرداخت مالیات توسط طرف مقابل، کلیه اسناد و اوراق مالیاتی به نام شخص انتقال دهنده تنظیم، صادر و ابلاغ شده و از این شخص مالیات مطالبه می‌گردد. طریقه اعمال حاکمیت دولت را نمی‌توان به موجب قرارداد خصوصی تغییر داد یا ساقط کرد.

۸-۳- رابطه کسی که تحصیل کننده درآمد نیست (انتقال گیرنده، مشروط علیه) با امور مالیاتی (دولت)

از این رابطه می‌توان به عنوان رابطه متعهد و منتفع نیز یاد کرد. همچنان که دیدیم چون مالیات از اعمال حاکمیتی دولت محسوب می‌شود، لذا هرگونه توافق و قرارداد طرفین در این خصوص جز در رابطه فی‌مابین آنها نمی‌تواند اثر و نفوذ حقوقی داشته باشد. ولی این امر مانع از آن نیست که دولت به این رابطه استناد کرده و به عنوان منتفع ثالث حقوق خود را از کسانی که سهل الوصول تر است مطالبه و وصول ننماید یا برای وصول حقوق خود با استناد به این گونه قراردادها به افراد بیشتری مراجعه نکند. پس این گونه شروط ضمن اینکه نمی‌توانند طریقه وصول حقوق دولت را تغییر دهند ولی از دو جهت به نفع دولت باشند: الف- دولت با استناد به اینکه طرف منتفع از شرط ضمن عقد است به مشروط علیه یا انتقال گیرنده مراجعه می‌نماید.

ب- این شرط ضمن عقد این امکان را فراهم می‌آورد که دولت برای وصول مالیات خود به اشخاص بیشتری که عبارت از طرفین عقد هستند مراجعه کند زیرا چنانچه چنین شرطی گنجانده نمی‌شد در اغلب موارد دولت صرفاً می‌تواند به یکی از آنها که همان مودی اصلی است مراجعه نماید.

صرف نظر از این که براساس حقوق عمومی مالیات از جمله اعمال حاکمیتی دولت محسوب می‌شود ولی براساس اصول کلی حقوقی دینی است بر ذمه مودی است که این دین همانند سایر دیون می‌تواند توسط غیر از شخص بدهکار نیز پرداخت شود. براساس ماده ۲۱۷ قانون مدنی ایفاء دین از جانب غیرمدیون هم جایز است و چون فعلاً در نظام مالیاتی ایران داشتن شماره شناسایی انحصاری مالیاتی کامل نشده است در پرداخت مالیات مباشرت شخص مودی شرط نیست (در این جا ذکر این نکته لازم است که در سیستم‌های

مالیاتی پیشرفته اشخاص دارای شماره انحصاری می‌باشند و صرفاً دارنده این شماره شناسایی قادر به انجام امور مالیاتی است لذا به همین دلیل است که در تعریف مودی مالیاتی در کشورهای عمل کننده به این نظام مالیاتی آمده است: مالیات دهندگان یک شخص و یا سازمان (مانند شرکت) مشمول مالیات بر درآمد است. مالیات دهندگان یک شماره شناسایی، شماره مرجع صادر شده توسط دولت به شهروندان خود را دارا هستند. در ایران نیز در قالب طرح جامع مالیاتی این موضوع در دست اجرا است. لذا برای هرکسی به جای مودی مالیاتی امکان پرداخت مالیات وجود دارد. در این که رابطه انتقال گیرنده (مشروط علیه) را با دولت در فرض مساله چگونه می‌توان تحلیل حقوقی کرد، بایستی ضمن توجه به اصول کلی حقوق مدنی از حقوق عمومی بالخصوص حقوق اداری نیز غافل نشد.

سوالی که در اینجا مطرح است این است که آیا دولت در شرط مسئله را می‌توان منتفع فرض کرد؟ براساس استثناء وارد شده بر اصل نسبی بودن قراردادها اشخاص می‌توانند ضمن معامله‌ای که برای خود می‌کنند تعهدی به نفع ثالث نیز بنمایند. ماده ۲۳۱ ق.م مقرر داشته است: معاملات و عقود فقط درباره طرفین متعاملین و قائم مقام قانونی آنها موثر است مگر در مورد ماده ۱۹۶. ماده ۱۹۶ نیز مقرر داشته است: کسی که معامله می‌کند آن معامله برای خود شخص محسوب است معذالک ممکن است در ضمن معامله که شخص برای خود می‌کند تعهدی هم به نفع شخص ثالثی بنماید. در فرض مسئله دیدیم که دو نفر با هم معامله‌ای را انجام می‌دهند که موضوع معامله مشمول مالیات است و با هم توافق می‌کنند که این مالیات توسط شخص انتقال گیرنده پرداخت شود آیا می‌توان این شرط را، شرط به نفع ثالث دولت محسوب داشت.

برای ایجاد تعهد به نفع ثالث باید دو نفر معامله یا قراردادی ببندند و یکی از آن دو در برابر دیگری ملتزم به دادن مال یا انجام کاری به سود ثالث شود (کاتوزیان ۱۳۸۳: ۳۶۴). از این نظر که شرط ضمن عقد فرض مسئله ما تعهدی را بر عهده خریدار گذاشته است که به موجب آن راه وصول مالیات را افزایش داده است، پس می‌توان قبول کرد که دولت به دلیل برخورداری از امکان وصول مالیات از افراد متعدد قرارداد از آن منتفع است. پس به عنوان ثالث منتفع شناخته می‌شود و می‌تواند به متعهد مراجعه نماید، همچنان که بنابر اصول پذیرفته شده حقوقی شخص ثالث منتفع از قرارداد می‌تواند مستقیماً اجرای تعهد را از متعهد مطالبه کند و در صورت امتناع متعهد برای احقاق حقوق خود به مقامات صالحه قانونی مراجعه نماید و از آنها کمک بگیرد (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۴۲۱-۴۰۶؛ صفایی، ۱۳۸۹: ۱۷۴). لیکن با وجود این، حق قابل مطالبه در صورتی برای ثالث ایجاد می‌شود که از مفاد قرارداد یا لوازم عرفی و قانونی آن برآید (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۴۲۱-۴۰۶).

در خصوص فرض مسئله ما، صرفاً با وجود شرایطی دولت می‌تواند به عنوان شخص ثالث منتفع از متعهد اجرای تعهد را بخواهد و این موضوع در ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه وصول و اجرای مالیات‌ها موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم به نوعی موردتایید قرار گرفته است.

براساس مفاد مقررات مذکور کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگری باشند و همچنین هرکسی که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که در حکم مودی محسوب شوند از نظر وصول بدهی طبق مقررات اجرای وصول مالیات با آنان رفتار خواهد شد. این ماده قانونی بین مودی مالیاتی و بدهکار مالیاتی تفاوت قایل شده و بدین ترتیب مودی از بدهکار مالیاتی جدا گردیده است (رستمی، ۱۳۸۷). لیکن همچنان که گفته شد نحوه مراجعه با ابهام مواجه است. مراجعه از طریق محاکم طولانی و هزینه بر و به صرفه و صلاح دولت نیست. خود قانون مالیات‌ها نیز ضمن پذیرش امکان مطالبه مالیات از متعهد به روش اقدام اشاره نکرده و قانون و آیین‌نامه اجرایی ساکت است و نمی‌توان دست ماموران مالیاتی را در این خصوص باز گذاشت زیرا امکان نقض حقوق شهروندان افزایش پیدا خواهد کرد.

۹- نتیجه گیری

دولت در اعمال حاکمیت خود و وصول مالیات با مسائل زیادی که در ارتباط مستقیم با آزادی شهروندان است در ارتباط می‌باشد. عدم اعمال حاکمیت در این حوزه باعث مشکلات زیاد اجتماعی و اقتصادی گردیده و سخت گیری بیش از حد باعث نقض حقوق و آزادیهای مردم می‌گردد. یکی از مسایل مبتلا به در این حوزه شروط ضمن عقد است که باعث ایجاد تعهد مالیاتی بر عهده افرادی است که قانون آنان را پرداخت کننده مالیات نمی‌شناسد. اشخاص به استناد اصل آزادی در انعقاد قرارداد می‌توانند در قرارداد خود پرداخت مالیات متعلق به قرارداد را بر عهده طرفی که قانون او را مکلف به پرداخت مالیات نمی‌شناسد بگذارند و به این ترتیب دولت در حیطة اعمال حاکمیت با مواردی مواجه می‌گردد که مغایرتی با اصول کلی حقوقی ندارد ولی در عمل باعث اتفاقاتی می‌شود که ایجاد اصطکاک بین حقوق طرفین می‌نماید.

قانون مالیات‌ها ضمن اینکه پرداخت کننده واقعی و اصلی مالیات را شناسایی کرده است در موارد متعددی نسبت به شناسایی بدهکاران مالیاتی اقدام کرده است و کسانی را که طی یک قرارداد مستقل یا در ضمن یک قرارداد با گنجاندن شرط ضمن عقد متعهد یا ضامن پرداخت مالیات طرف مقابل یا ثالث می‌داند به طور کلی در زمره بدهکاران مالیاتی آورده است، لیکن نحوه مراجعه توسط دولت به این قسم بدهکاران مالیاتی با سکوت و ابهام مواجه است و رویه عملی سازمان مالیاتی نیز در این مورد مشکل را مرتفع نمی‌نماید.

در حقوق ایران این امر منافاتی با قانون و نظم عمومی اقتصادی و اصول حاکم بر حقوق مالیات ندارد. دولت به عنوان ثالثی که از این قبیل شروط منتفع است در مواجهه با چنین قراردادهایی بین مرحله تشخیص و مطالبه مالیات و وصول آن تفاوت قایل می‌شود. در مرحله تشخیص و مطالبه مالیات بدون توجه به مفاد قرارداد و شرط طرفین مالیات را با اضافه کردن میزان مالیات متعلقه به درآمد حاصله و صدور اوراق مالیاتی به نام مودی اصلی که همان تحصیل کننده درآمد است از او مورد مطالبه قرار می‌دهد. لیکن در مرحله وصول و اجرای اسناد مالیاتی با توجه به شرط فیما بین طرفین معامله و با استناد به توافق حاصله حسب نوع سند فیما بین (رسمی یا عادی) به هر کدام از طرفین قرارداد که وصول مالیات از ناحیه او سهل الوصول تر است می‌تواند مراجعه نماید. لیکن نحوه مراجعه به ویژه در مورد اسناد عادی محل تردید است و با سکوت قانونگذار مواجه است و باعث تفسیر و تعبیر مختلف می‌گردد.

اصول حاکم بر مالیات‌ها و همچنین موادی از قانون مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم و آئین نامه اجرایی وصول مالیات‌ها به دولت (سازمان مالیاتی) این اجازه را می‌دهد که جهت وصول مالیات به تعهد

کننده مراجعه کرده و با او به عنوان یک مودی مالیاتی رفتار نماید. لیکن به منظور شفاف کردن فرایند اقدام، بایستی مقررات موضوعه مورد بازنگری قرار گیرند. در اینکه مستند تعهد و ضمان رسمی باشد یا عادی، نحوه اقدام مبهم می‌باشد، هر چند چنانچه مستند تعهد و ضمان سند رسمی باشد دولت با مانع قانونی کمتری مواجه است و در مواردی که مستند تعهد و ضمان عادی باشد به نظر نیازمند فرایند دادرسی قضایی راهگشا خواهد بود. لیکن این موارد در صورت توجه به اصلاح مقررات حتی در حد اصلاح آیین نامه ۲۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم قابل رفع و رجوع می‌باشد چرا که قانونگذار اجازه اقدام را داده و صرفاً فرایند اجرایی ابهام دارد. لذا پیشنهاد می‌گردد با اضافه کردن بندی به فصل سوم بازداشت اموال نزد شخص ثالث آیین نامه موصوف به شرح ذیل مشکل مرتفع گردد. «هر گاه شخص ثالث اعم از طرف قرارداد مودی مالیاتی و یا دیگری تعهد و ضمانت پرداخت مالیات را طی سند رسمی و عادی کرده باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است مراتب پرداخت مالیات را در مرحله وصول و اجرا طی برگ اجرایی به متعهد و ضامن برابر فرایند وصول و اجرای مالیات‌ها به وی ابلاغ و مالیات را مطالبه نماید. تبصره - فرایند توقیف و نحوه رسیدگی به ادعاهای متعهد و ضامن برابر مواد مندرج در فصل سوم بازداشت اموال نزد شخص ثالث خواهد بود. لازم به ذکر است که در ارتباط با طرفین، شرط نافذ است و هر کدام از طرفین در حدود تعهدات خود مکلف به انجام شرط می‌باشند.

فهرست منابع

۱. اسکینی، ربیعا (۱۳۷۴)، حقوق تجارت جلد دوم، انتشارات سمت (سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی)
۲. امامی، سید حسن (۱۳۷۳)، حقوق مدنی، نشر اسلامیه.
۳. امامی تلامری، محمد (۱۳۷۰)، اصول حاکم بر روابط بین مودی و مایه و ترتیب رسیدگی به اختلافات مالیاتی (مقاله)، مجله کانون وکلای دادگستری، شماره ۱۵۵.
۴. امامی، محمد (۱۳۹۱)، حقوق مالیه عمومی، نشر میزان.
۵. توکلی، احمد (۱۳۹۲)، مالیه عمومی برای رشته‌های علوم انسانی، انتشارات سمت (سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی)
۶. جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۷۲)، ترمینولوژی حقوق، گنج دانش.
۷. رستمی، ولی (۱۳۹۳)، مالیه عمومی، نشر میزان.
۸. رستمی، ولی (۱۳۸۷)، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران (مقاله)، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۸، شماره ۳، پاییز ۱۳۸۷.
۹. رنجبر، ابوالفضل و علی، بادامچی (۱۳۹۲)، حقوق مالی و مالیه عمومی، انتشارات مجد.
۱۰. رنگریز، حسن و خورشیدی، غلامحسین (۱۳۹۱)، مالیه عمومی و خط مشی مالی دولت، شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
۱۱. شاحیدر، عبدالکریم (۱۳۸۰)، اصول حاکم بر حقوق مالیاتی (مقاله)، مجله حقوق و قضائی دادگستری، شماره ۳۵.
۱۲. شهیدی، مهدی (۱۳۸۷)، حقوق مدنی جلد ۴، شروط ضمن عقد، نشر مجد.
۱۳. شهید ثانی، تحریر روضه فی شرح المعه، علیرضا امینی و سید محمدرضا آیتی، نشر سمت (۱۳۷۸).
۱۴. صفایی، سید حسین (۱۳۸۹)، حقوق مدنی جلد ۲، قواعد عمومی قراردادها، نشر میزان.
۱۵. کاتبی، حسینقلی (۱۳۷۰)، حقوق تجارت، ج پنجم، تهران، انتشارات گنج دانش.
۱۶. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۳)، قواعد عمومی قراردادها جلد ۳، شرکت سهامی انتشار.
۱۷. نمونه‌هایی از آراء شعب شورای عالی مالیاتی، انتشارات سازمان مالیاتی کشور ۸۳.
۱۸. مجیبی فرد، محمدصادق (۱۳۹۰)، حقوق و تکالیف متقابل مودیان و دستگاههای مالیاتی ایران، انتشارات جنگل.

۱۹. موسی زاده، رضا (۱۳۸۹)، مالیه عمومی، نشر میزان.
۲۰. مهندس، ابوطالب و تقوی، مهدی (۱۳۹۲)، مالیه عمومی، نشر دوران.
۲۱. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
۲۲. قانون مالیات بر ارزش افزوده جمهوری اسلامی ایران.
۲۳. قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی.
۲۴. قانون مالیات‌های مستقیم.
۲۵. قانون مدنی.
26. Richard A. Musgrave and B. Peggy Musgrave (1984). Public Finance in Theory and Practice . MCGRAW HILL. New York, 4th ed.
27. Benty, Duncan (2007). Taxpayers Rights. Origin and Implementation. the Netherlands: kluwer Law International.
28. Canada Revenue Agency, Taxpayer Bill of Rights Guide: Understanding your Rights as a Taxpayer: www.cra-arc.gc.ca/e/pub/tg/rc17/rc17-09e.pdf. (2015/02/20).
29. Myths and Realities about the Estate Tax: www.cbpp.org/estatetaxmyths.pdf. (2015/02/20).
30. Tax Guide for Residents Abroad: www.gsis.gr/.../TaxGuide/...GeneralInformation/f.