قواعد عمومی قراردادها و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات

رضا چراغی[۱]
منصور امینی[۲]
ولی رستمی[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۰/۱۳، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۲۱

چکیده

مسئله وضع مالیات از جمله عوامل ایجاد تعادل میان حقوق خصوصی اشخاص و منافع عمومی می‌باشد. لکن نظام حقوقی قراردادها نیز در پی سعادت توأمان فرد و جامعه عمل می‌کند و قواعد عمومی قراردادها و اصول مسلم حقوق خصوصی، طی دوران متمادی کارکرد ویژه خود را پیدا کرده‌اند. حقیقت آن است که به‌کارگیری قواعد فوق با هدف حفظ نظم عمومی در کنار حق‌های خصوصی اشخاص، جمع بین آزادی‌ها و حق‌های فردی با نظم عمومی را چه از دیدگاه حقوقی، چه اجتماعی و چه اقتصادی قابل پذیرش‌تر می‌نماید. قانونگذاران مالیاتی با وضع قاعده‌های ضد خودداری از پرداخت مالیات، گاهی حقوق خصوصی اشخاص را نادیده گرفته و نظم عمومی قراردادها را بر هم زده‌اند. هدف تحقیق آن است تا با پیاده سازی قواعد عمومی حقوق قراردادها به عنوان قواعد ضد خودداری از پرداخت مالیات، دخالت قانونگذار مالیاتی در تعیین ماهیت قراردادها، تعرض به اصل حاکمیت اراده، مشمولیت مالیاتی برخی قراردادها بدون پشتوانه حقوقی را به حداقل رسانده و از طرف دیگر تمکین حداکثری مالیاتی محقق شود. مطالعات کتابخانه‌ای و فیش برداری از منابع، مبنای اصلی این تحقیق است. درگیری موضوع تحقیق با وضع و اخذ مالیات در ارگان‌های مالیاتی تحقیقات میدانی را چه در ارتباط با ارگان‌های مزبور و چه مشمولان مالیات موجب شده است. لذا قواعد شناخته شده همچون «معامله به قصد (انگیزه) فرار از دین» با به‌کارگیری ضمانت اجراهای عدم نفوذ یا عدم قابلیت استناد یا قابلیت ابطال معاملات با انگیزه خودداری مالیاتی در مقابل دولت، «معامله به جهت نامشروع» در تطبیق با معاملات دارای صرفه مالیاتی نامعقول و «معامله صوری» با ابزار بطلان معاملات غیر واقعی، می‌توانند به عنوان قواعد ضد خودداری از پرداخت مالیات هم پاسخگوی نیازهای مالیاتی بوده و هم عدم تعرض به حقوق خصوصی اشخاص را منجر گردند.

واژه‌های کلیدی: مالیات، خودداری از پرداخت مالیات، حقوق قراردادها، دین مالیاتی، حاکمیت اراده

---

۱. دانشجوی دکتری رشته حقوق خصوصی، دانشکده حقوق، الهیأت و علوم سیاسی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، Rcheraghy@yahoo.com

۲. دانشیار گروه حقوق خصوصی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، aminimansour@yahoo.fr

۳ . دانشیار گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران ایران، vrostami@ut.ac.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

۱- مقدمه

اهمیت آزادی اراده تا آنجایی است که حقوقدانان حقوق خصوصی از نظریه تعیین حدود آزادی اراده توسط قانون به نظری قدیمی و مهجور یاد می‌کنند (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۱۶). آزادی قراردادی بخش اساسیِ اصل حاکمیت اراده است (صفایی، ۱۳۹۴: ۵۳).

مقرره‌های مالیاتیِ ممانعت از خودداری از پرداخت مالیات که در ارتباط مستقیم با قراردادها و معاملات اشخاص می‌باشند تا حدود زیادی تعارض میان قوانین مالیاتی و قواعد عمومی قراردادها را رقم زده‌اند. بروز ناخودآگاه احساسِ ناخوشایند تعرض این مقرره‌ها به روابط خصوصی اشخاص در میان اقشار مختلف جامعه، ناکارآمد ساختن اهداف باز توزیعی[1] قراردادها، محدود ساختن دایره معاملات، دخالت آشکار مقامات مالیاتی در تعیین حدود اراده و قرارداد انعقادی متعاقدین و ... جملگی از آثار نامطلوب وضع اینگونه مقرره‌ها بوده که حتی در جوامع مقید به حاکمیت قانون، اجتناب حداکثری مالیاتی را منجر می‌شوند.

با توجه به کارامدی ضمانت اجراهای تخلف از قواعد عمومی قراردادها طی دوره‌های متمادی، پذیرش آنها به عنوان قواعد ضد خودداری از پرداخت مالیات با مانع کمتری روبه رو خواهد بود. روح آزادی طلبی اشخاص هرگز اجبار را ولو در قالب قانون نخواهد پذیرفت. سالیان بسیاری طی شده است تا اشخاص، واقعیتِ لزوم عدم تعرض به آزادی‌های دیگران را در قالب قواعدی همه گیر به عنوان محدودیت آزادی خویش پذیرا باشند. لذا با به کارگیری نهادهای پذیرفته شده حقوق خصوصی مانند معامله به قصد فرار از دین و امثالهم به عنوان قواعد ممانعت از خودداری از پرداخت مالیات، این مهم، تا حدود زیادی مؤثر واقع خواهد شد. از نظر مبانی فلسفی حقوق مالیاتی نیز برخی قصد خودداری از پرداخت مالیات را مشابه قصد فرار از بدهی شخصی در قراردادها قلمداد کرده و بیان داشته‌اند تمام تفاسیر مربوط به امور حقوق خصوصی در قوانین مالیاتی، می‌بایست در چهارچوب حقوق خصوصی تفسیر شوند (بانداری، ۲۰۱۷: ۶۶، ۶۷ و ۱۲۷). گو آنکه نظم عمومی ناشی از مقررات مالیاتی متفاوت از نظم عمومی در معنای عام خود بوده و در گرو حفظ قراردادها می‌باشد.

سؤال اصلی تحقیق این است که؛ به کارگیری نهادهای قواعد عمومی قراردادها به عنوان قواعد ضد خودداری از پرداخت مالیات به چه میزان در شفافیت مالیاتی و عدم تعرض قوانین مالیاتی به قواعد حقوق قراردادها تأثیرگذار است؟ فرضیه این است که با به کار گیری این قواعد، سادگی و شفافیت مالیاتی[2] رونق گرفته، آزادی‌های خصوصی اشخاص با محدودیت کمتری مواجه شده و تمکین مالیاتی اشخاصِ مشمول مالیات افزایش می‌یابد.

پس از بیان مقدمه مبحث دوم مقاله را به شرح تعارض قواعد حقوق قراردادها و مقرره‌های مالیاتی ممانعت از

1. Redistribution
2. Tax Transparency

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

خودداری مالیاتی و بر شمردن مصادیق این تعارضات اختصاص داده (شماره ۲ و شماره‌های ۲- ۱ تا ۲- ۹)، سپس امکان اعمال قواعد عمومی قراردادها را به عنوان قواعد ممانعت از اجتنالب مالیاتی بررسی می‌کنیم (شماره ۳).

۲- تعارض قواعد حقوق قراردادها و مقرره‌های مالیاتی ضد خودداری از پرداخت مالیات

چه در حقوق ایران و چه در حقوق خارجی قانونگذار مالیاتی جهت ممانعت از خودداری از پرداخت مالیات اقدام به وضع مقرره‌هایی نموده است که بعضاً نه تنها بر خلاف اصول مالیاتی که مخالف با نظم حقوقی منطقی است. در این میان مقرره‌های مرتبط با قراردادها و معاملات بیشترین تعارض خود را با قواعد عمومی قراردادها نشان می‌دهند. تعرض به اراده اشخاص و شمول مالیاتی معاملات بلاعوض برجسته ترین آنها می‌باشد. اما واقعیت آن است؛ باید قرارداد را طوری تفسیر کرد که اعتبار معاملات متزلزل نشود و اعتماد متعارف اشخاص محترم بماند لذا می‌بایست بیشتر به مبرزهای بیرونی توجه شود (کولن و کاپیتان، به نقل از؛ کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۳۶؛ داف، ۲۰۰۳: ۷). گذشته از این، حقوقدانان قصد مشترک طرفین را محور تفسیر قرارداد می‌دانند نه مصالح اجتماعی که از حیث مصادیق ابهام دارد (شهیدی، ۱۳۸۵: ۲۹۴؛ کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۱۸). چنانکه در برخی کشورهای پیرو دو نظام حقوق نوشته و کامن لا نیز حقوقدانان اعتقاد دارند تفاسیر مالیاتی باید در چهار چوب تعاریف حقوق خصوصی باشد (داف، ۲۰۰۳: ۵ و ۶)[۱].

دادگاه‌های این کشورها حتی استناد به قواعد تعیین ماهیت قراردادها (که ذیلاً به آن پرداخته می‌شود) را نپذیرفته و بیان داشته‌اند که قرارداد باید بر مبنای قوانین مدنی تحلیل گردد چه آنکه قوانین مدنی ایجاد کننده روابط حقوقی واقعی هستند. در واقع قوانین مالی بر اثر ایجاد شده توسط قرارداد اعمال می‌گردند [و تأثیری در انعقاد قراردادها ندارند]. هنگامی که ماهیت قراردادها با توسل به قواعد حقوق مدنی (چه بر مبنای قانون نوشته و چه بر مبنای کامن لا) محرز می‌گردد، آنگاه محل اعمال قوانین مالیاتی است. در واقع بدون واقع شدن قرارداد وضع مالیات بی معناست.

۲-۱- تعیین ماهیت قراردادها در جهت مصالح مالیاتی

در برخی کشورها مانند ایالات متحده آمریکا و انگلستان با توسل به دکترینی موسوم به دکترین تعیین ماهیت

۱. برای مثال حقوقدانان کانادایی (داف، ۲۰۰۳: ۵ و ۶) متذکر شده‌اند؛ اعمال قانون مالیات بر درآمد کانادا به تعاریف حقوق و تعهدات بر اساس اصول حقوقی که معمولاً توسط حقوق خصوصی تعریف شده‌اند بستگی دارد، جای تعجب ندارد که دادگاه‌ها و مفسران کانادایی در مسائل مربوط به حقوق مالیاتی به تفاسیر و تعاریف حقوق خصوصی رجوع کرده‌اند. در جریان پرونده Perron v. MNR.26 Perron ۱۹۵۶ دادگاه تجدید نظر کبک اعلام داشت که؛ مالیات باید بر اساس حقوقی اخذ شود که بر روابط و حق‌های اشخاص ناشی از قرارداد سایه افکنده است لذا برای تفسیر مبنای تعهد باید قانون مالیات‌ها در چهارچوب قوانین مدنی تفسیر گردد. بنابراین واحدهای مالیاتی در تفسیرها و اعمال مالیات‌ها می‌بایست ماهیت واقعی حقوقی قراردادها و آثار آنها نسبت به طرفین و ثالث را بر اساس قوانین مدنی کبک و یا اصول حقوق کامن لا حسب حقوق حاکم پذیرش نمایند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

قراردادها[1] به ارگان‌ها و کارمندان مالیاتی اجازه داده شده است بدون توجه به شکل و ظاهر معاملات ماهیت آنها را با توسل به روش‌های مالیاتی کشف نمایند (فریدمن، ۲۰۰۰: ۶۶۶). این نظریه توسط دادگاه‌های کامن لا توسعه یافته و در کشورهای مختلف به اشکال گوناگون به کار می‌رود (اوی–یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۱۰۴). متأسفانه در حقوق مالیاتی ایران کمتر به این مسئله پرداخته شده و تنها برخی از نویسندگان از این دکترین تحت عنوان " ماهیت فوق شکل" یاد کرده و منظور از آن را کشف ماهیت واقعی ورای شکل قانونی و ظاهری قرارداد در مسائل مالیاتی بیان داشته‌اند. ایشان از مصادیق این دکترین در حقوق ایران را ماده ۲۱۸ قانون مدنی دانسته‌اند که معامله به قصد فرار از دین و به طور صوری را باطل دانسته است. نتیجه گیری ایشان از این مقایسه به امکان اعمال نهادهای قواعد عمومی قراردادها مانند معامله به قصد فرار از دین به عنوان قواعد ضد خودداری از پرداخت مالیات می‌انجامد (توکل، ۱۳۸۶: ۴۶–۴۹). چنین نتیجه‌ای مطلوب است اما واقعیت آن است که آنچه تحت عنوان دکترین تعیین ماهیت از آن یاد می‌شود قاعده مالیاتی محض است که دایره‌ای بسیار گسترده‌تر از تعریف فوق داشته و معایب آن چنان که خواهیم گفت بیش از مزایای آن است. از طرف دیگر اگر قرار بود نهاد معامله به قصد فرار از دین کافی برای تعیین ماهیت قراردادی باشد که در لوای فریب منعقد شده چه نیازی به ایجاد دکترین فوق بود؟ و اصلاً چه نیازی به تفسیر مالیاتی از ماهیت قراردادها بود. البته ادغام دو مفهوم باطل و غیر قابل استناد به عنوان ضمانت اجرای معاملات با قصد خودداری از پرداخت مالیات در کلام این نویسنده بزرگوار نیز نشان از عدم موفقیت در امکان تطبیق این دو مقوله دارد[2]. حقوقدانان حقوق خصوصی در حقوق ایران به طور بسیار کلی و مختصر بیان داشته‌اند؛ اگر برای فرار از پرداخت مالیات، هبه‌ای که منظور واقعی است به صورت بیع واقع شود (اختفاء ماهیت عقد)، آن عقد آثار هبه را داراست (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۲۴).

اعمال دکترین تعیین ماهیت قراردادها با ایراداتی چند همراه است؛ اولاً تعیین ماهیت یک قرارداد قبل از هر چیز بسته به قصد طرفین است (شهیدی، ۱۳۸۴: ۱۳۲؛ قاسم زاده، ۱۳۸۸: ۵۳؛ صفایی، ۱۳۹۴: ۷۳؛ کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۲۰) (مواد ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۴، ۱۹۵ قانون مدنی) و اگر طرفین عنوانی اشتباه نیز برمعامله خود نهاده باشند، تحلیل و تفسیر آن بر طبق قواعد حقوق خصوصی و توسط حقوقدان متخصص انجام می‌گیرد (اصل ۲۰ و ۱۶۷ قانون اساسی). تفسیر نهایی قانون مالیاتی را نیز در اختیار قوه قضاییه دانسته‌اند (ثورونی، ۱۹۹۸، ۳۹). ثانیاً دادگاه‌ها، مقامات عمومی و حتی قانونگذاران اصولاً حق دخالت و تغییر تعهدات قراردادی را ندارند (قاسم زاده، ۱۳۸۸: ۴۹؛ صفایی، ۱۳۹۴: ۵۵–۵۶). ثالثاً، اهداف صرف مالیاتی اصولاً در چنین تفسیرهایی به

1. Substance-over-form Doctrine

۲ . نهایتاً محق دانستن قوانین مالیاتی در نادیده گرفتن قواعد عمومی مانند قانون مدنی و قانون ثبت نشان از تأثیرپذیری به سزای ایشان از دکترین تعیین ماهیت بوده و همین امر به خودی خود تطبیق‌پذیری این مقوله را با معامله به قصد فرار از دین به عنوان یکی از نتایج تحقیق ایشان با ایراد مواجه می‌سازد. البته نویسنده مزبور در کمال متانت و در پایان مقاله هرگونه نقدی را پذیرا شده و بیان داشته‌اند که مقاله فقط در مقام بیان نظر شخصی بوده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

طور برجسته خودنمایی می‌کنند که نقض بارز قواعد حقوق قراردادها را منجر می‌شوند. رابعاً بر طبق اصل آزادی قرردادها (ماده ۱۰ ق.م ایران و ماده ۱۱۳۴ ق.م فرانسه) و اصل صحت معاملات (مواد ۱۹۰ و ۲۲۳ قانون مدنی)، اصل بر صحت ادعای طرفین معامله و اتکا به ظاهر قرارداد جهت تحلیل ماهیت و نفوذ آن است (رأی شماره ۱۴۶۵ مورخ ۱۳۱۷/۶/۲۰ و رأی شماره ۱۴۶۲ مورخ ۱۳۱۷/۶/۳۱ دیوان عالی کشور ایران). احترام به شکل قراردادها در حقوق خصوصی از آثار حاکمیت اراده و آزادی قراردادی دانسته شده (صفایی، ۱۳۹۴: ۵۶؛ کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۴۴) و از آن به ترقی بزرگ در عالم قضایی امروز یاد شده است (شایگان، ۱۳۷۵: ۸۷). خامساً، یک قرارداد نمی‌تواند در آن واحد دو ماهیت داشته باشد؛ برای مثال چگونه ممکن است قراردادی در رابطه طرفین و عموم جامعه هبه بوده لکن در مقابل ارگان‌های مالیاتی بیع محسوب شود؟ این امر آشفتگی قواعد عمومی قراردادها را منجر شده و نظم حاکم بر روابط اشخاص را مختل می‌سازد. در واقع قرارداد مخالف قوانین مالیاتی به جهت مخالفت با نظم عمومی باطل بوده (صفایی، ۱۳۹۴: ۶۰) و امکان وضع مالیات بر آن وجود ندارد.

در حقوق ایران لکن قانونگذار مالیاتی با گسترده ساختن مصادیق شمول مالیاتی معاملات نه تنها اصول مالیاتی را نادیده گرفته که گستره معاملات را که همانا تضمین کننده اهداف اقتصادی جامعه می‌باشند محدود و محدودتر ساخته است. برای مثال مواد ۵۴ تا ۶۳ و مواد ۱۱۹ به بعد قانون مالیات‌های مستقیم هر نوع انتقال اموال اعم از انتقال به بیع، معاوضه، صلح، ارث، هبه، جایزه و ... را مشمول مالیات دانسته تا بدین طریق از انجام معاملات صوری با هدف خودداری از پرداخت مالیات ممانعت نماید. چنین وضعی هیچ ممانعتی از انعقاد قراردادهای صوری نداشته و همچنین ساده‌ترین راهکاری است که بر اساس آن گناهکار و بی‌گناه مجازات می‌شوند.

شورای عالی مالیاتی نیز به عنوان مرجع عالی دادرسی مالیاتی گاهی همین تفسیر مالیاتی را مبنای آراء خود قرارداده است. هیأت عمومی این شورا در رأی شماره ۳۰/ ۴/ ۱۴۰۰۵ مورخ ۰۷/ ۱۲/ ۱۳۷۲ و در موضع مالیات بر ارث، تصرف املاک توسط خریداران آپارتمان‌های درحال ساخت یا تازه ساخت را نشانه مالکیت آنها ذکر کرده و این تصرف را مبنای انعقاد قرارداد فروش املاک دانسته‌اند و حتی با ورود به حوزه تخصصی حقوق خصوصی، حکم مواد ۲۲ و ۴۸ قانون ثبت اسناد و املاک را نافی انتقال مالکیت ندانسته‌اند. گذشته از درستی یا نادرستی تحلیل شورا مبنی بر تأثیر حکم مواد فوق الذکر از قانون ثبت در انتقال مالکیت املاک باید یاد آور این نکته شویم که اولاً ماهیت حقوقی انتقال املاک در حال ساخت همواره محل اختلاف حقوقدانان بوده و قدر متیقن هیچ کس قرارداد فوق را بیع مطلق ندانسته و تحت عناوینی چون بیع اقساطی، پیش فروش، وعده فروش، اجاره به شرط تملیک، بیع تعلیقی و امثالهم مورد بررسی قرار گرفته است. دوماً بر فرض عدم ورود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

تشریفات قانون ثبت در انعقاد قراردادها به هیچ وجه نمی‌توان این تشریفات را بدون تأثیر در قراردادهای انتقال املاک دانست در غیر این صورت اولاً با ایراد انجام عمل لغو از طرف قانونگذار مواجه می‌شویم و ثانیاً اهداف قانون ثبت مبنی بر ثبات قراردادهای انتقال املاک و حمایت از خریداران با حسن نیت را بی اثر دانسته ایم.

مفاد رأی مذکور در رأی شماره ۱۸۶۴/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۴/۰۳/۱۶ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی توام با نظریه دفتر فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی مورد استناد قرار گرفته و این بار در موضع مالیات بر انتقال املاک و مالیات سالانه املاک، طرف قراردادهای فوق را مالک دانسته و حتی این مالکیت مطلق را به حقوق به دست آمده ناشی از قراردادهای اجاره به شرط تملیک تسری داده‌اند. مفاد این رأی در خصوص صاحبان حق در شهرک‌ها که به استناد اسناد عادی انتقال املاک، متصرف آپارتمان‌ها هستند در رأی شماره ۶۶۴۲/ ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۵/۰۶/۱۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی دیده می‌شود. نکته جالب توجه در رأی اخیر، مالک دانستن اشخاص مزبور از لحاظ مالیاتی است.

همه اینها در حالی است که معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی طی صدور بخشنامه شماره ۳۹۹/۵/۳۰/ ۶۹۴۰ مورخ ۱۳۷۰/۰۳/۰۱، ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک را مانع از مطالبه مالیات نقل و انتقال املاکی که وسیله مبایعه نامه عادی تحصیل شده‌اند دانسته و این املاک را تا زمان انتقال رسمی آنها مشمول مالیات اجاره دانسته است. سپس بخشنامه شماره ۵۶۱۰۲/۳۷۱۱/۵/۳۰ مورخ ۱۴/ ۱۱/ ۱۳۷۱ در جریان وصول مالیات مضاعف در خصوص قراردادهای اجاره به شرط تملیک مستنداً به رأی شماره ۹۶۲۱/۴/۳۰ مورخ ۱۳۶۹/۷/۲۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی بر عکس حکم بخشنامه پیشین، متصرفین را در حکم مالک دانسته و صرفاً وضع و وصول مالیات نقل و انتقال املاک را مجاز شمرده است. این در حالی است که رأی شماره ۱۱۸۸۶/۴/۳۰ مورخ ۱۳/ ۱۰/ ۱۳۷۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از رأی مستند بخشنامه مذکور صادر شده بود که مشمولیت مالیاتی نقل و انتقال املاک با سند عادی را نپذیرفته است.

بنابراین نهایتاً در جریان تعیین تکلیف مشمولیت مالیاتی انتقال املاک از طریق مبایعه نامه‌های عادی و یا وکالت نامه‌های رسمی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی تحت رأی شماره ۱۱۸۱۸/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۹ و پس از بیان صریح این حقیقت که، مدارک ارائه شده از طرف متصرفان نشان از انتقال واقعی ملک دارد اما اتخاذ تصمیم بر مبنای واقعیت بر خلاف حکم قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم[1]، غیر ممکن می‌باشد[2]، به شرح ذیل اعلام نظر نمود:

۱. ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم: اداره امور مالیاتی می‌توانند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می‌باشد وگرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آن‌که قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مؤدی میسر نبوده است.
حکم این ماده مانع از آن نخواهد بود که مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مؤدی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدی استناد نمایند.

۲. به خوبی آشکار است که چنین اظهارنظری در نتیجه ابهام و تناقض بیش از حد قوانین اعم از مالیاتی و حقوقی بوده و نادیده انگاشتن مالکیت واقعی نتیجه تعرض اشکار به اصل آزادی قراردادها می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

۱- اگر مورد با عنایت به محل ملک و عرف متداول در آن، از مصادیق ماده ۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن بوده باشد، باید با متصرف مانند مالک رفتار نمود.

۲- درموارد غیر از مصادیق موضوع ماده ۷۴، بنا به حکم ماده ۲۲ قانون ثبت و اینکه نمی‌توان در بادی امر و بدون قید و شرط مبایعه نامه عادی و یا وکالتنامه رسمی را به منزله مدرک مقنن برای معامله قطعی دانست و نیز احتمال نفی حقایق توسط برخی اشخاص به منظور فرار از پرداخت مالیات را نباید از نظر دور داشت. مأموران تشخیص اصولاً باید از نظر مالیاتی بین طرفین را به عنوان اجاره یا حسب مورد واگذاری حق انتفاع تلقی [نمایند]. اما در عین حال قواعد مذکور مانع از آن نخواهد بود که هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در اجرای ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم پیش گفته بر اساس واقعیات اتخاذ تصمیم نمایند.

با این وجود بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰مورخ ۱۳۸۴/۰۷/۲۷ نیز با بیانی مبهم ضمن مانعیت ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک از وضع مالیات بر انتقال املاک انتقال یافته از طریق اسناد عادی، این نوع املاک را نیز در صورتی که عرف محل انتقال قلمداد نماید، حسب مقررات ماده ۷۴ ق.م.م مشمول مالیات بر نقل و انتقال املاک قرار داده و حق اعتراض در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را برای مؤدیان محفوظ دانسته است.

آراء مشابهی نیز در خصوص حق واگذاری املاک (سرقفلی) توسط هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی صادر شده است[1]. این هیأت همچنین در رأی شماره ۹۳۷۰/ ۴/ مورخ ۱۳۶۸/۰۶/۲۶ تقسیم مال مشاع را مطابق ماده ۷۸ ناظر به ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم در شمول حقوقی دانسته که انتقال یافته و مشمول مالیات اعلام کرده است و این چیزی جز نقض اصل تفسیر به نفع مؤدی و نقض اصل قانونی بودن وضع مالیات‌ها نمی‌باشد. نا به سامانی در عملکرد سازمان امور مالیاتی به دلایل ورود در حوزه‌های تخصصی بدون تخصص کافی و تحلیل اراده اشخاص جهت تعیین ماهیت قراردادها صرفاً در جهت وضع مالیات در موارد فوق مشهود است.

۲-۲- نظریه سوءاستفاده از حق[2] به عنوان مبنایی برای ممانعت از انتقال ظاهری اموال

دادگاه‌های فرانسه اصولاً صلاحیت مقامات مالیاتی را برای کشف و ارائه شواهدی که ماهیت معاملات را نشان می‌دهند پذیرفته‌اند. این اصل از دکترین شبیه‌سازی[3] برای تقلب نشأت گرفته، و اشاره به توافق دو یا چند نفر

۱. از جمله رأی شماره ۲۰۸۹/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۴/۰۳/۲۴ در خصوص انتقال حق واگذاری املاک تجاری از طریق تصرف یا انتقال سند رسمی. رأی شماره ۳۰/۴/۴۰۴۹ مورخ ۱۳۷۲/۰۳/۱۸ که انتقال حق واگذاری ملکی که به صورت بلاعوض در مالکیت انتقال دهنده قرارگرفته و مالیات (اتفاقی) آن نیز پرداخت شده، مشمول مالیات بر انتقال حق واگذاری مطابق مواد ۳۱ و ۷۹ ق.م.م دانسته لکن مبلغ مأخذ احتساب مالیات قبلی (مالیات اتفاقی) را قابل کسر از درآمد مشمول مالیات انتقال حق واگذاری املاک ندانسته است.

2. Abuse of Law in Civil Law

3. Simulation

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

برای انتقال ظاهری اموال به قصد فرار از مالیات دارد (وانیزتندل، ۱۹۹۶: ۲۱)[۱]. دلیل این طرز تحلیل گسترش دولت و مسائل اقتصادی است که مالیات را راه حل رفع آنها قرار داده‌اند (لوئی پروتابا و ژان ماری کوتره، ترجمه محمدعلی یزدان بخش، ۱۳۸۷: ۱۴).

دکترین شبیه‌سازی یا سیمیولیشن در خصوص برخی حوزه‌های حقوقی مانند هبه[۲] و ارث[۳] در ارتباط با وضع مالیات در دادگاه‌های بلژیک نیز مورد توجه قرار گرفته است. برای مثال در مواردی که هبه منفعت قابل توجهی برای هبه کننده[۴] به همراه دارد [حال از طریق هبه معوض یا هر قرارداد خصوصی که هبه می‌تواند بانی آن باشد]، دادگاه ها قرارداد را بیع قلمداد کرده‌اند[۵].

بر اساس بخش ۱۱۶ از کد مالیاتی ملی برزیل، مقامات مالیاتی صالح هستند تا معاملاتی را که یک شکل حقوقی مشمول مالیات را تغییر داده یا نهان ساخته‌اند نادیده بگیرند (اوی-یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۴۰ و ۴۱).

در اینجا نیز نمود تحلیل مالیاتی قصد اشخاص خودنمایی و ایرادات دکترین تعیین ماهیت را با خود خواهد داشت. لکن چنانکه حقوقدانان بیان داشته‌اند واقعیت آن است که در پی گسترش عقاید اجتماعی و بروز نظم عمومی اقتصادی، دادرس نهایتاً می‌تواند از اجرای قراردادهای مخالف نظم عمومی جلوگیری کند لکن نمی‌تواند قاعده‌ای را جانشین خواست‌های هم پیمانان سازد (کاتوزیان، ۱۳۹۳، ۲۲۵).

۲-۳- راه حل‌های ترکیبی[۶]

راهکارهایی نیز در برخی سیستم‌های مالیاتی تحت عنوان راه حل‌های ترکیبی مشاهده می‌شود (اوی-یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۱۰۸) :

در ایتالیا، مقامات مالیاتی ایتالیایی می‌توانند هر عمل یا معامله‌ای را که موجب تحصیل مزایای مالیاتی[۷] شده باشد، رد نمایند مشروط برآنکه حائز سه شرط باشد: ۱- هیچ توجیه اقتصادی معتبری برای معامله وجود نداشته باشد. ۲- نتیجه معامله صرفه مالیاتی[۸] باشد ۳- ممنوعیت ها و تعهدات الزامی [قواعد آمره] در حقوق ایتالیا نقض شده باشد.

---

1. https://legal-dictionary.thefreedictionary.com/simulation.\
See Judgment of Feb. 15, 1854, Cour de cassation (civile), I 51; Judgment of Dec. 11, 1860, 1861 D.P. I 25; Judgment of Aug. 20, 1867, D.P. I 337.
2. Gift
3. Inheritance
4. Donor
5. See Judgment of Dec. 6, 1883, Rec. Gén. Enr. Not. 10.272; Judgment of Jan. 4, 1900, Brussels, 13.221; 1912, 15.129
6. Hybrid Solution
۷ . منظور از صرفه مالیاتی یا مزایای مالیاتی، دست زدن به اقداماتی است که منجر به عدم پرداخت مالیات یا پرداخت مالیات کمتر می‌گردد.
8. Tax Benefit

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

اینکه معامله‌ای بدون توجیه اقتصادی باشد بدان معناست که انتقال دهنده مال ظاهراً (و نه در واقع) نفع معقولی از قرارداد تحصیل ننماید لذا این امر را اماره‌ای بر قصد خودداری از پرداخت مالیات دانسته‌اند.

در کشور سوئد مقامات مالیاتی مشروط به شرایط ذیل صلاحیت رد معامله را دارند: ۱- معامله موجد صرفه مالیاتی قابل توجهی برای پرداخت‌کنندگان مالیات است ۲- پرداخت‌کنندگان مالیات مستقیماً یا به طور غیر مستقیم دخیل در معامله هستند ۳- توجیه برجسته معامله صرفه مالیاتی است ۴- معامله نقض قواعد حقوقی را موجب شود.

در ژاپن نیز اگرچه دکترین تعیین ماهیت قراردادها نهایتاً در جایی که یک شرکت خانوادگی[1] اقدام به انتقال اموال بین اعضای خود کرده باشد، خودنمایی می‌کند. با این حال اساتید ژاپنی عقیده دارند که دادگاه‌های ژاپن نمی‌توانند بدون وجود هیچ مقرره قانونی خاصی، صرفاً جهت اهداف مالیاتی اقدام به تعیین ماهیت قراردادها نمایند. در سال ۱۹۸۷ قانونگذار مالیاتی مقرره‌های خودداری از پرداخت مالیات را تصویب و به مقامات مالیاتی اجازه داد هر معامله را منوط به شرایط ذیل نادیده بگیرند: ۱- نتیجه معامله، کاهش یا عدم تعلق مالیات باشد (صرفه مالیاتی) ۲- قرارداد {در ظاهر} هیچ هدف دیگری به جز صرفه مالیاتی دنبال ننماید ۳- معامله مستقیماً یا به طور غیر مستقیم نتیجه تقلب یا سوء استفاده از قوانین نوشته باشد[2].

شرایط فوق به شیوه‌ای دیگر در استرالیا نیز پذیرفته شده است. با این وجود دادگاه عالی استرالیا استناد به دکترین تعیین ماهیت را رد نموده و استدلال می‌کند که با وجود قوانین ضد خودداری از پرداخت مالیات توسل به این دکترین مجاز نیست (پاگون، ۲۰۱۰: ۱۱۰).

در تمام موارد فوق دو نکته اساسی باعث شده است تا هدف ظاهری قانونگذار مبنی بر محدودکردن مقرره‌های ضد خودداری مالیاتی و وفاداری به اصل صحت قراردادها بی‌اثر بماند: در وهله اول نتیجه قرارداد مبنی بر صرفه مالیاتی ولو با هدف تجاری، باعث بی‌اعتباری آن شده و این امر دامنه شمول بی‌اعتباری قرارداد را گسترده می‌کند و در وهله دوم همچنان ایرادات دکترین تعیین ماهیت قراردادها در اینجا نیز وارد است.

۲-۴- سوءاستفاده از قانون[3] در جهت اهداف مالیاتی

حقوقدانان اعتقاد دارند اهداف دکترین تعیین ماهیت در کامن لا (شماره ۲- ۱) از طریق قاعده سوءاستفاده از قانون در سیستم‌های مبتنی بر حقوق نوشته دنبال می‌گردد (اوی-یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۱۰۶)[4].

به طور کلی در جایی که مؤدیانِ مالیاتی ماهیت حقوقی خاصی را برای معامله مدعی هستند، اما از لحاظ

1 . Family Corporations

2. See Jinyan Li, Tax Transplants and Local Culture: 655 (2010); Carlo Garbarino: 765 (2010); Brian J. Arnold, 488 (2006)

3. Abuse of Law

4. See Sebastian Moerman, 284 (1999); and 103 (1991)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

قوانین مربوط به انعقاد قراردادها با ابهام مواجه بوده و صرفه‌ای مالیاتی را به دنبال داشته، به مقامات مالیاتی اجازه داده می‌شود شکل حقوقی مناسبی را جایگزین آن نمایند[1]. تفاوت این نظریه با دکترین تعیین ماهیت قراردادها در این است که دکترین حاضر در حقوق نوشته ناظر به سوء استفاده از قانون است لذا مقامات مالیاتی به ناچار می‌بایست اصل را بر صحت قراردادها نهاده و حداقل در انطباق ماهیت مدنظر خود با قرارداد منعقده ملزم به پیروی از قواعد حقوق قراردادها باشند. چنین الزامی نشان از کارایی اصل قانونی بودن مالیات ها[2] دارد. با این وجود ایرادات دخالت مقامات مالیاتی در تعیین ماهیت قراردادها بر این راهکار نیز وارد است.

نظریه فوق به همین شکل در سیستم‌های حقوقی آلمان و فرانسه اعمال شده است، با این تفاوت که قرارداد منعقده در مقابل مقامات مالیاتی آلمان غیر قابل استناد است (اوی–یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۱۰۸). با این وجود دادگاه‌های عالی فرانسه مانند دادگاه عالی کیفری[3] و شورای دولتی[4] تمایل بیشتری به تفسیر موسع قوانین مالیاتی دارند (وانیزتندل، ۱۹۹۶: ۲۱)[5]. کد درآمد داخلی ایالات متحده آمریکا نیز مقرراتی را برای اعمال نظریه فوق توسط مقامات مالیاتی ارائه نموده است[6]. همچنین زمانی که یک عمل حقوقی به وضوح با هدف خودداری از پرداخت مالیات انجام شده و در مواردی دارای صرفه اقتصادی نیز می‌باشد، دادگاه‌های ایالات متحده می‌توانند آن عمل حقوقی را نادیده گیرند (وانیزتندل، ۱۹۹۶: ۲۸)[7]. البته چه در حقوق نوشته و چه در کامن لا، حقوق ممکن است قراردادی را که با یک هدف غیر قانونی (جهت غیر قانونی) ایجاد شده باشد بی اعتبار کند.

در کامن لا به طور کلی دادگاه می‌تواند هر قرارداد در تعارض با نظم عمومی [مالیاتی] را بی اثر نماید؛ بر اساس دعوی « ناپیر و سازمان تجارت ملی[8]»، برابر قرارداد استخدام، مستخدم دعوی مطالبه طلب اقامه نمود. دادگاه به این دلیل که هدف قرارداد خودداری از پرداخت مالیات بوده[به دلیل اعلام غیر واقع استخدام کننده و مستخدم از مخارج استخدام] قرارداد را بدون اثر حقوقی اعلام کرد. در جریان دعوی « هال و ولستون[9]»

1. On the “Abuse of Law” Doctrine within the EU, see Fancesco Tesauro, (nota a ord. Cass, 21 dicembre 2007, n. 26996), Giurisprudenza Italiana 1029 (2008); Peter A. Harris, EC Tax Journal 187 (2001); Paolo Piantavigna, 369, I (2009).
2. Any Tax must have a Firm Basis in Law
3. Cour de cassation
4 . Conseil d’Etat
5. See Judgment of July 8, 1992, Conseil d’Etat, No. 88734, at 284; see also older cases cited in Jean-Jacques Bienvenu, Droit fiscal Nos. 52-5 (1987)
6. See USA IRC § 269
7. Gregory v. Helvering, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), aff’d, 293 U.S. 465 (1935)
8. Napier v The National Business Agency (1951)
9. Hall v Woolston Hall Leisure Ltd (2000)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

که هدف خودداری مالیاتی و بی اعتباری قرارداد محرز شده بود، دادگاه به حقوق مسئولیت مدنی استناد نموده؛ استدلال کرد که این بی اعتباری قرارداد منتسب به استخدام کننده (کارفرما) بوده بنابراین استناد به آن از طرف ایشان بی مفهوم است. لکن رأی به جبران خسارت برای اخراج ناعادلانه داد (ترنر، ۲۰۱۴: ۸۸).

با این وجود حداقل در حقوق ایران نمی‌توان به بهانه جهت شخصی (خودداری از پرداخت مالیات توسط یک طرف) و نه جهت معامله، قرارداد را فاسد دانست، بلکه این قرارداد نهایتاً به قصد فرار از دین تحلیل شده و غیر نافذ است (قاسم زاده، ۱۳۸۸: ۱۱۹). لکن متأسفانه در سیستم مالیاتی ایران شورای عالی مالیاتی به تأسی از قانونگذار مالیاتی که در موارد متعددی جهت ممانعت از سوءاستفاده از قانون و خودداری از پرداخت مالیات اصل را بر خودداری از پرداخت مالیات گذارده و اقدام به وضع قوانینی غیرشفاف و مبهم نموده، صلاحیت مقامات مالیاتی را برای تعیین ماهیت قراردادها معتبر شناخته و اقدام به صدور رأی نموده است. برای مثال مطابق رأی شماره ۱۱۸۱۸/۴/۳۰ مورخ ۱۱/۱۹/ ۱۳۷۶ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی؛ مأموران مالیاتی حسب مورد می‌بایست هرجا امکان فرار از پرداخت مالیات مسجل بود با توسل به ماده ۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم قراردادهای عادی انتقال املاک را معتبر شناخته و بدین وسیله مشمول مالیات بر نقل و انتقال املاک قرار دهند و در غیر مورد ماده ۷۴، و به دلیل ممانعت ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک، صرفاً انتقال رسمی املاک را مأخذ محاسبه مالیات قرار دهند. ابهام و تعارض چه در قانون و چه در رأی مزبور به خوبی نشان‌دهنده پیاده‌سازی قاعده غیر شفاف ضد خودداری از پرداخت مالیات می‌باشد.

بر اساس سیستم حقوقی استرالیا نیز انعقاد قرارداد برخلاف سیاست‌های مالیاتی از موجبات بی اعتباری قرارداد است. اما این بی اعتباری مطابق بخش ۲۶۰ قانون مالیات‌های استرالیا یک بی اعتباری نسبی[۱] است (موناهان، ۲۰۱۶: ۱۱۹).

۲-۵- معاملات مرحله‌ای با هدف صرفه و مزایای مالیاتی (دکترین قرارداد مرحله ای[۲])

در سال ۱۹۸۱ در جریان پرونده دبلیو تی رامسی و اداره درآمد[۳] هیأت داوران مجلس اعیان انگلستان به ارائه شیوه‌ای پرداخت که بر اساس آن [درخصوص معاملاتِ مرتبط] باید به نتیجه نهایی حاصله از چندین معامله مرتبط [که در واقع برای حصول نتیجه‌ای واحد و نهایی انعقاد یافته‌اند] توجه می‌نمود. بر این اساس باید دید که نهایتاً هدفی مبنی بر صرفه مالیاتی در نتیجه نهایی این قراردادها دنبال شده است یا خیر. لذا نیازی نیست تا تأثیر مالیاتی هر معامله به صورت منفک مورد بررسی قرار گیرد. این مورد مخصوصاً در خصوص مالیات بر

۱. بی‌اعتباری نسبی را می‌توان نوعی عدم استناد دانست. حقوقدانان حقوق خصوصی عدم استناد را ناظر به وضعیت قرارداد در مقابل اشخاص ثالث دانسته‌اند (شهیدی، ۱۳۸۴: ۱۳۲).

2. Step- Transaction

3. W.T. Ramsay Ltd. v. Internal Revenue Commissioner

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی نمود بیشتری می‌یابد.

واقعیت آن است که تفکیک قرارداد به قراردهای زیر مجموعه یا کوچکتر از لحاظ قواعد حقوق خصوصی بی ایراد و حتی موجد مزیت هایی است. اولاً با انعقاد چندین معامله به جای یک معامله از تشریفات گسترده و پیچیدگی معاملات ممانعت می‌شود، ثانیاً ضمانت اجراهای متعددی برای قراردادهای متعدد اعمال شده و انگیزه طرفین معامله برای عدم انجام تعهدات کمرنگ می‌شود، ثالثاً ثبات قراردادها تأمین می گردد. بنابراین نادیده گرفتن چنین مزیت هایی در قبال وضع مالیاتی به واقع مضاعف چندان منطقی نمی‌نماید. به هر حال دکترین فوق در جریان دعوی فرنیس و داوسون[1] (۱۹۸۴) با عنوان یا قراردادهای مرحله‌ای شکل جدیدی یافت؛ نهاد قراردادهای مرحله‌ای مختص موضوعات مالیاتی بوده و اشاره به قراردادهایی دارد که دارای مراحل کاملاً وابسته‌ای هستند [و نهایتاً منتج به نتیجه‌ای می‌شوند که اگر قرارداد یکپارچه انجام می‌شد نیز همان نتیجه حاصل شده و دارای صرفه اقتصادی بیشتری نمی‌شد] (گیفی، ۱۹۹۸: ۵۸۲). بر اساس تحلیل مجلس اعیان انگلستان از دکترین فوق[2]، دو انتخاب برای پرداخت کنندگان مالیات وجود دارد [یکی انعقاد قرارداد مرحله‌ای و برخورداری از صرفه مالیاتی و دیگری انعقاد یک قرارداد بدون مراحل مختلف و برخورداری از یک صرفه اقتصادی محض و یا برعکس]. لذا دولت نمی‌تواند پرداخت کنندگان مالیات را از یکی از این دو محروم کند. تعدیل فوق بیانگر عدم کارایی نظریه قبلی است. به واقع متعاقدین قراردادهای مرحله‌ای حمایت حقوق قراردادها را با خود دارند.

این دکترین به حقوق آمریکا نیز نفوذ پیدا کرده است[3] لکن مزیت سیستم آمریکایی در این است که؛ تحلیل فوق به عهده دادگاه‌های دادگستری نهاده شده نه ارگان‌های مالیاتی. ایراد عمده این نظریه، آن است که شرط پذیرش این قراردادها وجود دو مؤلفه حقوقی بودن و اقتصادی بودن در کنار هم است بدین معنا که اگر یک قرارداد به طور کامل مؤلفه‌های حقوقی در آن رعایت شده باشد اما فاقد اهداف اقتصادی باشد مقامات مالیاتی می‌توانند ماهیت آن را فارغ از شکل و ظاهر آن تعیین نمایند (اوی–یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۱۰۴).

در حقوق ایران قانونگذار مالیاتی در خصوص برخی معاملات مانند انتقال املاک (مواد ۵۹ تا ۸۰ ق.م.م) با تعیین نرخ واحد مالیاتی برای تمامی انواع معاملات املاک راه را برای ارائه تفسیر مذکور بسته است. با این وجود تحلیل فوق را در خصوص برخی مصادیق معاملات می‌توان اعمال نمود[4]؛ برای مثال در ماده ۱۲۰ ق.م.م

1. Furniss v. Dawson

2. See Craven v. White, IRC v. Bowater, Baylis v. Gregory, [1988] 3 All E.R. 495 (1988)

3. See West Coast Marketing Corp. v. Commissioner, 46 T.C. 32 (1966); American Potash & Chemical (Ct. Cl. 1968); King Enterprises, Inc. v. United States, 418 F.2d 511 (U.S. Ct. Cl. 1969), later proceeding 190 Ct. Cl. 947 (1970).

۴ . در خصوص مالیات بر درآمد مشاغل (مواد ۹۳ الی ۱۰۴ ق.م.م) و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی(مواد ۱۰۵ الی ۱۵۵ ق.م.م.) نیز، با توسل به نظریه فوق، مؤدی حق دارد تفسیرمالیاتی و وضع مالیات بر درآمد ناشی از قراردادهای خود را براساس یکپارچگی آنها و یا قراردادهای مرحله‌ای خواستار شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

و در مقام وضع مالیات بر انتقال اموال از طریق صلح یا هبه معوض، مالیات بر طرف منتفع وضع می‌گردد لکن ماده ۶۳ همین قانون دو طرف معاوضه را در خصوص معاملات املاک مشمول مالیات دانسته است. شمول عنوان اموال بر املاک نیز بر هیچ کس پوشیده نیست (رابطه عموم و خصوص من وجه) (لنگرودی، ۱۳۸۸: ۴۵). تفسیر ماده ۶۳ مبنی بر مستثنی کردن معاملات املاک از معاملات موضوع ماده ۱۲۰ نیز با ترتیب مواد قانون هماهنگی ندارد. لذا می‌بایست همانطور که در حقوق کشورهای پیش گفته اعمال می‌شود به مؤدی حق داده شود در مواردی که معاملات وابسته‌ای انجام داده، معاملات خود را تحت حاکمیت مقرره‌ای خواهان شود که پرداخت مالیات کمتری را موجب می‌گردد. چنانکه حقوقدانان نیز عقیده دارند؛ استفاده از راه‌های مناسب حقوقی برای احتراز از نتایج نامطلوب مانع از نفوذ عقد نبوده و این امر متفاوت از تقلب نسبت به قانون می‌باشد (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۲۵؛ کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۸۹).

دیوان عدالت اداری در دادنامه شماره ۶۱۵ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۳، قسمتی از بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۰۷/۲۷ سازمان امور مالیاتی را که بر مبنای آن مالکان دارای چند واحد استیجاری را از توسل به معافیت‌های مقرر در تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم که به مالکان اجازه داده است طی انعقاد چند قرارداد اجاره از حداکثر معافیت مالیاتی (صرفه مالیاتی) استفاده نمایند، محروم ساخته بود، باطل اعلام کرده و بدین نحو نظارت قضایی خویش را اعمال کرده است. مشابه همین حکم در دادنامه شماره ۶۲ مورخ ۱۳۷۹/۰۲/۱۸ از طرف هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صادر شده بود؛ بر مبنای آراء شورای عالی مالیاتی (آراء شماره ۳۳۵۰/۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۴/۰۴/۰۷ و شماره ۲۲۵۰/۲۰/۳۰ مورخ ۱۳۷۲/۰۲/۰۷)، معافیت موضوع ماده ۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً ناظر بر کسر اجاره بهای پرداختی از اجاره بهای دریافتی بوده و شامل کسر پرداختی بابت رهن تصرف نمی‌گردد. هیأت عمومی دیوان عدالت به درستی مؤدی را مخیر در انعقاد قرارداد اجاره و یا رهن تصرف دانسته و با توجه به آنکه ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم هر دو مورد را مشمول مالیات بر اجاره املاک قرارداده، رأی شورای عالی مالیاتی را نقض و اداره مالیاتی را مکلف به کسر پرداختی بابت رهن تصرف از اجاره بهای دریافتی نموده است. دادنامه شماره ۲۰۹ مورخ ۱۳۸۵/۰۴/۱۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز محدود کردن معافیت‌های قانونی بر شمرده شده در قانون به یک معافیت را از طرف سازمان امور مالیاتی (موضوع بخشنامه شماره ۱۵۷۷۶/ ۱۷۶۸/۲۳۲/ ۳۸۸۴ مورخ ۱۳۸۳/۰۹/۱۵) بر خلاف قانون اعلام نموده است.

۲-۶- معیار هدف تجاری به عنوان هدف اصلی قرارداد (ماهیت تجاری)

نظریه‌ای تحت عنوان "ماهیت تجاری[1] " بر گرفته از دو نظریه تعیین ماهیت معاملات از لحاظ مالیاتی و

1. Economic Substance

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

نظریه معاملات مرحله‌ای به تازگی ارائه شده که بر اساس آن یک معامله به لحاظ قانونی در صورتی ماهیت تجاری دارد [تا مشمول مالیات گردد][1] که؛ ۱- معامله به صورتی منطقی و به طور معنی داری موقعیت اقتصادی پرداخت کنندگان مالیات را تغییر دهد ۲- مؤدیان مالیاتی باید جهت تحصیل هدفی اساسی (غیر از هدف صرفه مالیاتی) وارد معامله شده باشند (اوی-یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۱۰۴). بنابراین بر اساس این نظریه قوانین مالیاتی می‌بایست به صراحت شرایط اساسی انعقاد قراردادهای با ماهیت تجاری را گسترش دهند. اما مستفاد از شروط مذکور؛ مادامی که یک قرارداد در فضای تجاری واقع شده (مانند معاملات یک شرکت تجاری) لکن تغییری ملموس در موقعیت اقتصادی طرفین را منجر نشده یا با هدف صرفه مالیاتی ایجاد شده باشد، غیر واقعی (صوری) بوده و مشمول مالیات است!، نتیجه‌ای که استدلال خود را زیر سؤال می‌برد و این ایراد اساسی نظریه فوق است.

۲-۷- شمول مالیاتی معاملات بلاعوض

اصل آزادی قراردادها ایجاب می کند تا مهمترین رکن ایجاد یک قرارداد که همانا قصد قراردادی (اراده باطنی و ابراز ظاهری) است، تعیین کننده ماهیت قراراد باشد (شهیدی، ۱۳۸۴: ۱۳۲و ۱۴۲؛ کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۲۰-۲۲۷ و ۲۴۸-۲۵۰؛ صفایی، ۱۳۹۴: ۶۰؛ شایگان، ۱۳۷۵: ۸۸) (مواد ۱۹۰، ۱۹۱و ۱۹۵ قانون مدنی). لکن بسیاری از قوانین مالیاتی در سراسر جهان و همچنین بسیاری دادگاه ها در خصوص مسائل مالیاتی قراردادها، انتقال اموال طی یک قرارداد غیر معوض را حداقل از لحاظ مالیاتی معتبر قلمداد نمی‌کنند. در نتیجه قوانین مالیاتی راساً اقدام به تعیین ماهیت قرارداد نموده و یا به مقامات مالیاتی چنین اختیاری اعطاء می کنند.

اما نکته جالب توجه آن است که در واقع اگر قرار است قصد طرفین به معامله انجام شده تعلق نگیرد اصلاً قراردادی شکل نگرفته است. در آلمان هبه گیرنده و ورثه مسئول پرداخت مالیات هستند. اما در کشورهای حوزه مشترک‌المنافع مسئولیت پرداخت با واهب است (اوی-یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۴۳). برخی حقوقدانان خارجی معتقدند اعطاء هدایا در یک فضای کسب و کار[2] به ندرت می‌تواند در نتیجه یک حس معنوی و خیرخواهانه انجام گیرد. بنابراین موضع اکثر کشورها بر مشمولیت قراردادهای هبه در شرایط کسب و کار و تجارت است. واقعیت آن است که این حقوقدانان، قراردادهای فوق را هبه قلمداد نکرده و نوعی معامله معوض می‌دانند. چنانکه در تبیین ماهیت آنها از لفظ معامله[3] استفاده نموده‌اند (اوی-یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۴۴). در ایالات متحده آمریکا اصل بر مشمولیت مالیاتی اعطاء هدایا در فعالیت‌های تجاری بوده[4] و مصادیق غیر

---

۱ . در حقوق مالیاتی، آنچه مشمول مالیات می‌گردد درآمد است و منظور از ماهیت تجاری نیز درآمدزا بودن است.

2. Commercial Gifts

3. Transaction

4 . International Revenue Code § 274(b)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

مشمول در قانون تصریح شده است[1]. این بدان معناست که تعیین میزان معین برای معافیت هدایا در قوانین مالیاتی ایالات متحده چنان که خواهیم گفت صرفاً راجع به هدایای شخصی است نه هدایای تجاری (شماره ۲- ۸). البته بر هدایای اعطاء شده به ورثه با هدف جلوگیری از خودداری از پرداخت مالیات، مالیات وضع می‌گردد (شرلوک، مارپل: ۲۰۱۴: ۱۲). در توجیه این مشمولیت استدلال شده است که این هدایا موجب کسر اموال شده و از طرفی به عنوان هزینه در تعیین درآمد به آنها استناد می‌شود. به عبارت دیگر جمع همزمان کسر اموال و اعمال هزینه را قابل قبول نمی‌دانند. اما به نظر می‌رسد چنین توجیهی منطقی نباشد چه آنکه اصولاً اعمال هزینه ها با کسر اموال همراه است. از طرفی چنین استدلالی متناقض با استدلال پیشین مبنی بر اصلِ بر صوری بودن هدایای تجاری می‌باشد. این تناقض در استدلال ها نیز نشان از عدم توجیه پذیری حقوقی وضع مالیات بر هدایا می‌باشد.

در فرانسه و آلمان اصل بر عدم مشمولیت مالیاتی هبه در فعالیت‌های تجاری است مگر بابت خدمات خاصی اعطاء شده باشد. بنابراین اگر شخصی عملی خاص انجام داده و بابت آن جایزه‌ای دریافت دارد مشمول مالیات است (اوی-یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۴۴). در اینجا اگرچه اصل بر عدم مشمولیت هبه گذارده شده لکن مصادیقی گسترده برای مشمولیت ارائه شده است. گو آنکه می‌دانیم هبه اصولاً برای ترغیب اشخاص به انجام عملی خاص مانند انجام تبلیغات تجاری منعقد می‌شود.

هلند و ایتالیا نیز با این نابه سامانی مواجه بوده و تنها هدایای کم ارزش مشمول مالیات نمی‌باشد. نهایتاً اکثر سیستم‌های مالیاتی اصل را بر صوری بودن قراردادهای هبه در فضای کسب و کار گذاشته‌اند. بی شک اصول حسن نیت، صحت، آزادی قراردادی، برائت و سایر اصول مسلم حقوق خصوصی مانند اصل اعتماد و سرعت در امور تجاری با این تحلیل غیر منطقی صرفاً جهت وضع مالیات در تعارض اند.

متأسفانه در حقوق ایران هبه به طور مطلق مشمول مالیات بوده و حتی تفکیک فوق به عمل نیامده است و این امر چنانکه گفتیم تعرض گسترده تری به حقوق خصوصی را منجر می‌گردد (شماره ۲. ۱، مواد ۱۱۹ تا ۱۲۱، ۱۲۳، ۱۲۶ و ۱۲۸ ق.م.م). این تعرض به حدی آشکارا واقع می‌شود که برخی حقوقدانان از جمله وجوه تمایز عقود مجانی و معوض را وضع مالیات بیشتر بر عقود مجانی می‌دانند (بیات، ۱۳۹۴: ۸۴).

۲-۸- عوض عادلانه و تعیین میزان دارایی قابل انتقال از طریق معاملات بلاعوض

برخی از حقوقدانان حقوق مالیاتی صرفاً قوانین مربوط به حقوق خصوصی را صالح برای تعیین اعتبار قرارداد می‌دانند. از این رو ایشان نظر دارند که قوانین مدنی و تجاری در جهت برآوردن اهداف مالیاتی می‌بایست صرفاً قراردادی را مورد شناسایی قرار دهند که دارای عوضی عادلانه باشد (گوردن، ۱۹۹۶: ۱۳-۱۵).

1 . International Revenue Code § 102(c)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

مقصود از این نظر، ممانعت از انعقاد قراردادهایی است که با هدف فرار از پرداخت مالیات، عوض آنها صوری یا ناچیز و غیر معمول تعیین می‌گردد. سیستم مالیاتی کشورهای استرالیا، آمریکا، انگلستان، هلند و کانادا برای اموال مورد انتقال از طریق هبه [بر فرض اثبات صحت هبه و در امور غیر تجاری] به ارزش عادلانه بازار[1] در خصوص مال مورد هبه نظر دارند، این ارزش متفاوت از ارزش واقعی است، هبه دهنده تا این میزان از ارزش مشمول مالیات نبوده و مازاد بر آن مشمول مالیات است (اوی-یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۴۴).

مقررات مالیاتی سازمان درآمد داخلی ایالات متحده آمریکا[2] معافیت مالیاتی هدایا را سالانه محدود به مبلغی معین ساخته و اعطاء هدیه مازاد[3] برآن را مشمول معافیت نمی‌داند (سازمان درآمد داخلی ایالات متحده آمریکا، ۲۰۱۱-۲۰۱۲: اف ۲۵). در این حالت مالیات بر هبه گیرنده[4] بار می‌شود[5]. همچنین اگر پرداخت کننده مالیات مالی را دریافت دارد که بیش از یک هدیه دوستانه ارزش داشته باشد، به عنوان یک معامله قلمداد شده و به میزانی فراتر از ارزش یک هدیه مشمول مالیات است (سازمان درآمد داخلی ایالات متحده آمریکا ۲۰۱۱-۲۰۱۲: جَی ۴۶).

در کشورهای دارای نظام حقوقی نوشته، اصولاً مسئولیت پرداخت مالیات بر عهده گیرنده هبه (متهب یا موصی له) است. برای مثال در روسیه، هبه اموال غیر منقول، وسایل نقلیه، سهام دریافت شده از دیگر بستگان نزدیک خانواده مانند همسر، والدین، فرزندان، اجداد و اولاد اولاد، خواهر و برادر، مشمول مالیات است (اوی-یونا، سارتوری، ماریان: ۲۰۱۱: ۴۳). همینطور است در حقوق ایران البته با شدتی بیشتر، چنانکه متأسفانه هدایا و جوایز به طور کلی مشمول مالیات شده‌اند (مواد ۱۱۹ تا ۱۲۱، ۱۲۳ و ۱۲۸ ق.م.م).

به هر روی واقعیت آن است که هبه حداقل برای واهب فاقد درآمد است. از طرفی برفرض آنکه برای متهب نیز درآمد زا باشد این درآمد حاصل یک فعالیت موجد درآمد یا تجاری نبوده تا مشمول مالیات باشد. به عبارت دقیق تر هبه یک عمل خیرخواهانه یا با اهداف معنوی است و هدف از آن اصولاً ورود اشخاص در سیستم بازار نبوده بلکه سازوکاری متناسب برای توزیع ثروت است و باز توزیع ثروت نیز از اهداف اصلی وضع مالیات است (طاهری تاری، ۱۳۹۳: ۹۰-۹۲). از نظر تحلیلی اگر قرار باشد انتقال اموال تا میزان معینی هبه قلمداد شود و مازاد بر آن مشمول مالیات باشد، میزان مازاد به واقع بیع است تا هبه. بنابراین در اینجا نیز شاهد تغییر ماهیت هبه به بیع به لحاظ تفسیر مالیاتی می‌باشیم. به خوبی آشکار است که انعقاد دو قرارداد (هبه و بیع) با انشاء یک قصد امکان پذیر نبوده و یک قرارداد نیز در آن واحد نمی‌تواند دارای دو ماهیت و آن هم کاملاً متضاد باشد.

1 . Fair Market Value (FMV)
2 . Internal Revenue Service (I.R.S)
3 . Appreciation
4 . Donee
5. International Revenue Code § 102 and § 1015

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

با این تفاسیر تعرض شدید مقررات فوق به حقوق قراردادها انکارناپذیر است. شائبه بطلان قرارداد به دلیل نبود قصد قراردادی نیز از آثار این گونه تفسیرهای مالیاتی است. حتی در فرانسه در خصوص معاملات املاک مقامات مالیاتی صرفاً ارزشی را ملاک ارزیابی گذارده و مورد پذیرش قرار می‌دهند که موافق ارزش بازاری باشد ولو اینکه در رابطه خصوصی دو طرف این ارزش کمتر باشد. این موضوع باعث پیش‌بینی یک سیستم ثبت ترکیبی انتقال املاک برمبنای ثبت خصوصی و ثبت عمومی شده و اثر هریک متفاوت از دیگری است (وزارت خزانه داری فرانسه[1]، ۲۰۱۶: ۵۸). دخالت مستقیم مقامات مالیاتی در اراده اشخاص بدون سازوکار مشخص در این ارزیابی ها آشکار است.

در حقوق ایران نمونه هایی از قواعد ضد خودداری از پرداخت مالیات بر اساس تعیین ارزش بازاری (یا عادله) عوض نیز به چشم می‌خورد. برای مثال ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم حداقلی معین را به عنوان اجاره بهای عرفی معیار انعقاد قرارداد اجاره تعیین نموده است. اما ایراد اساسی در جایی نمود می‌یابد که معامله با تعیین اجاره بهای پایین تر از حداقل قانونی واقع شده و قانونگذار آن را صحیح قلمداد نموده لکن معیار اخذ مالیات را حداقل قانونی دانسته است.

بنابراین با تعرض آشکار به قصد طرفین در تعیین اجاره بها و نقض آزادی قراردادی اصل را بر سوء نیت متعاقدین در قصد خودداری از پرداخت مالیات قرار داده است. همین حکم در خصوص قرارداد انتقال املاک در ماده ۶۶ قانون تکرار شده است[2]. با توجه به آنکه اصولاً شرط عوض قراردادی اینگونه معاملات صرفاً مالیت داشتن و مشروع و عقلایی بودن منفعت آن است (صفایی، ۱۳۹۴: ۱۳۹-۱۴۱، مواد ۲۱۵، ۳۴۸ قانون مدنی ایران)، اثبات صوری بودن (از لحاظ مالیاتی) یا فرار از دین بر مبنای عوض غیرعادلانه بسیار دشوار می‌نماید. از همین رو حقوقدانان بی اعتباری معاملات دارای عوض غیر معمول و غیر عادلانه را پیشنهاد داده‌اند (گوردن، ۱۹۹۶: ۱۳-۱۵). برخی حقوقدانان انتقال اموال به قیمتی کمتر از قیمت واقعی به خویشاوندان و دوستان نزدیک

1. Ministerre de l Economic

۲ . شورای عالی مالیاتی نیز در مواردی که حتی به صراحت تکلیف قضیه در قوانین مربوط به حقوق خصوصی مشخص شده است، اقدام به صدور آرایی نموده‌است که مأموران مالیاتی را در تعیین ارزش اموال صالح دانسته‌است. برای مثال هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در رأی شماره ۴۷۸۵/۴/۳۰ مورخ ۱۳۶۹/۰۳/۲۸ در خصوص ارزش گذاری سهام متوفی در شرکت ها، جهت محاسبه مالیات بر ارث، حوزه‌های مالیاتی را مکلف کرده است تا با توجه به دفاتر و صورتهای مالی شرکت و تحقیقات کافی و رعایت واقعیات حین الفوت متوفی بهای سهام و سهم الشرکه مورث در شرکت مربوط را که توسط نهادهایی مانند سازمان بورس ارزشیابی نمی‌گردد، تعیین نمایند. این در حالی است که به خوبی می‌دانیم قانون تجارت چه در خصوص ارزش این گونه سهام (بند ۵ ماده ۷ بندهای ۵ و ۶ و ۷ ماده ۸ بندهای ۶ ، ۸، ۱۱ و ۱۲ ماده ۹ ، ماده ۱۳، بند ۲ ماده ۲۰، ماده ۲۶ و ... از لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت) و چه در خصوص ارزش سهم الشرکه (مواد ۹۴، ۹۶، ۹۷، ۱۱۹، ۱۲۲، ۱۹۵ و ... از قانون تجارت) تعیین تکلیف نموده و حتی از لوازم اصلی تشکیل شرکت را تعیین ارزش سهام آن دانسته است. گذشته از این توسل به سازوکارهای ارائه شده قانون تجارت برای تعیین ارزش سهام و سهم الشرکه به جای توسل به ارزشیابی سلیقه‌ای توسط مأموران مالیاتی هم نتیجه منطقی اصل قانونی بودن مالیات هاست و هم با قواعد صلاحیت قوانین هماهنگی دارد. برای مطالعه در خصوص ماهیت سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها از حیث ارزش عینی آنها ر.ک به ؛ چراغی، رضا، منصور امینی و ولی رستمی، حقوق مالیاتی و ماهیت حقوقی سهام شرکت ها، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، دانشگاه تهران، تهران، دوره ۴۹ شماره ۴، زمستان ۱۳۹۸. صفحات ۵۹۹ تا ۶۱۶.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

را قرینه‌ای بر معامله به قصد فرار از دین دانسته‌اند (شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۵۷). با همه اینها در حقوق ایران تعادل ارزش بین دو عوض از شرایط درستی قراردادها نیست[۱] (ماده ۲۱۵ ق.م)، حتی بر آوردن یک نیاز معنوی را منفعت عقلایی دانسته‌اند (شهیدی، ۱۳۸۱: ۲۴۲). صرفاً اگر ارزش یک عوض در دید عرف بسیار ناچیز باشد عقد باطل یا رایگان است. از طرف دیگر برخی حقوق دانان مالیت داشتن مورد معامله را به لحاظ عرفی کافی ندانسته بلکه لزوم برابری آنها را متذکر شده‌اند (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۱۷۴-۱۷۸).

با چنین تفسیری از حقوق قراردادها که بر مبنای آن در روابط خصوصی اشخاص تعادل عرفی ارزش عوضین چندان ملاک نیست لکن از دیدگاه عرف (دیدگاه معاملاتی و تجاری) این تعادل لازم و منطقی می‌نماید. می‌توان اصل را بر لزوم این تعادل دانسته و اثبات خلاف آن را در برابر مقامات مالیاتی به عهده متعاقدین نهاد. در کامن لا نیز توافقات به دو بخش توافق‌های خانوادگی یا داخلی (اجتماعی)[۲] و توافق‌های تجاری[۳] تقسیم شده‌اند که هر کدام آثار مربوط به خود را دارد، اصولاً قراردادهای اجتماعی را فاقد الزام آوری و قصد جدی می‌دانند (چشایر، فیفوت و فارمستون، ۲۰۱۳: ۲۴۱-۲۵۱؛ ساف، ۲۰۰۰: ۲۸؛ چارمن، ۲۰۰۷: ۶۷-۷۲).

۲-۹- تفسیر اقتصادی[۴] قوانین مالیاتی

در برخی از سیستم‌های حقوقی، دادگاه‌ها و متولیان امور مالیاتی برخلاف اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی به ارائه تفاسیر اقتصادی از مقرره‌های مالیاتی پرداخته و هدف اصلی آنها خودداری از تفسیر بسیار محدودی است که در چهارچوب حقوق نوشته و حقوق مدنی از قوانین مالیاتی است[۵]. آلمان از پیشگامان این نوع تفسیر بوده است[۶]. به هر حال دادگاه قانون اساسی آلمان موضع دقیقی در خصوص تفسیر قوانین مالیاتی ندارد. گاهی تفسیر آن اقتصادی و گاهی حقوقی است[۷]. به هر تقدیر طی تصویب قانون مالیات‌های عمومی در سال

---

۱. بر اساس رأی هیأت عمومی دیوان عالی کشور با شماره ۵۸۹۲ و به تاریخ ۱۱/۱۰/ ۱۳۳۸؛ ارزش، مفهومی اعتباری و نسبی است و کافی است مالی در رابطه دو طرف مالیت داشته باشد، هرچند که نفع حاصله صرفاً معنوی باشد. بنابراین تعیین ماهیت قراردادها از بیع به هبه و یا برعکس به دلیل نابرابری ارزش عوضین چندان صحیح نمی‌نماید. اما با توجه به آنکه از دید عرف و نگاه عموم آنچه ملاک است برابری عرفی عوضین است و حقوق مالیاتی نیز ناظر به حقوق عمومی بوده می‌بایست دیدگاه عرفی و عمومی را ملاک وضع قواعد دانست. به همین دلیل در حقوق برخی کشورها از قیمت عادله به عنوان ابزاری برای تشخیص و اعلام توافق واقعی اشخاص استفاده شده است که می‌تواند در حقوق ما نیز راهگشا باشد. چنان که در حقوق ما نیز هم دیدگاه عرف اهمیت می‌یابد و هم دیدگاه شخصی طرفین. بنابراین در جایی که عوضین قراردادهای معوض ارزش عادله و برابری عرفی نداشتند اثبات مالیت داشتن عوض در رابطه دو طرف در موضع پرداخت مالیات به عهده طرفین قرار داد است (مواد ۲۱۵، ۳۴۸، ۸۴۳ ق.م).

2 . Social and Domestic Agreements

3. Commercial and Business Agreements

4. Economic Interpretation

5 . See Karl Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft (1983)

6. See DEU Reichsabgabenordnung of 1919 § 4. Cf. ARG Law 11,683. (DEU Steueranpassungsgesetz § 1/II.

7 . Judgment of Mar. 12, 1985, BVerG, 69 BVerfGE, No. 12, at 188, 203

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

۱۹۷۷ مواد مربوط به مفهوم اقتصادی که در قوانین قبلی وجود داشت از این قانون حذف شد[1]. در نهایت در جریان شکل‌گیری اعتراض‌ها به تفسیر اقتصادی قوانین مالیاتی [در نتیجه ناکارآمدی آن]، این نوع تفسیر کنار گذاشته شده و از قواعد حقوق خصوصی و مدنی برای تفسیر قوانین مالیاتی استفاده می‌کنند[2]. فرانسویان نیز بر اساس دکترین شبیه‌سازی که شرح آن در بالا گذشت (شماره ۲- ۲) مقامات مالیاتی را صالح در تفسیر اقتصادی قراردادها می‌دانند که نتیجه تفکر اجباری بودن مالیات‌هاست (پروتابا، ترجمه محمد علی یزدان بخش، ۱۳۸۷: ۱۴).

متأسفانه این شیوه تفسیر باعث می‌شود تا همواره حقوق دولت نسبت به وضع مالیات ارجح به حقوق اشخاص باشد. گو آنکه وضع مالیات مصداق بارز اعمال حاکمیت بوده و اعمال حاکمیت در هر مصداق خود بدون محدودیت، استبداد را با خود به ارمغان خواهد آورد.

۳- امکان سنجی ممانعت از خودداری از پرداخت مالیات با توسل به قواعد عمومی قراردادها

مالیات بر درآمد مشروع وضع می‌گردد، درآمد نیز حاصل انعقاد قراردادها بوده و قراردادها نیز با اموال ارتباط می‌یابند. لذا برای کشف مشروع بودن یا نبودن درآمد می‌بایست به قواعد حقوق قراردادها رجوع نمود.

از نگاه حقوق تطبیقی وضع قوانین مالیاتی با محدودیت‌هایی چند همراه است. منابع این محدودیت‌ها از قرار ذیل‌اند: ۱- قوانین اساسی و سایر اصول حقوقی اساسی ۲- موافقت نامه‌های بین المللی ۳- تفاسیر دادگاه‌ها از قوانین مالیاتی ۴- چهارچوب کلی حقوق مدنی [خصوصی] و حقوق عمومی ۵- ساختار سیاسی کشور از لحاظ فدرالی بودن یا مرکزی بودن (وانیزتندل، ۱۹۹۶: ۲۰-۲۲).

می‌بینیم که قواعد حقوق خصوصی همواره از محدودیت‌های قوانین مالیاتی قلمداد شده‌اند. در مباحث گذشته دیدیم که قوانین مالیاتی با وضع مقرره‌های ضد خودداری از پرداخت مالیات تعرضات آشکاری را به حقوق قراردادها منجر شده‌اند. تفسیر موسع قوانین مالیاتی، تغییر شکل حقوقی معاملات بر خلاف قواعد عمومی قراردادها، تفسیر اقتصادی معاملات به جای تفسیر حقوقی آنها، مشمولیت مالیاتی تمامی انواع انتقال اموال، نادیده انگاشتن حاکمیت اراده در معاملات و ... از جمله این تعرضات می‌باشند. بنابراین ما بر آنیم در جهت ممانعت از این تعرضات و با تأسی از تأثیر متقابل حقوق خصوصی و حقوق مالیاتی، حداقل در حقوق ایران امکان به کارگیری قواعد عمومی حقوق قراردادها را به عنوان قواعد ضد خودداری از پرداخت مالیات بررسی نماییم. معامله به قصد فرار از دین، معامله با جهت نامشروع و معامله صوری محور اصلی بحث خواهند بود.

1 . See 3 Tipke, supra note 53, at 1239. DEU AO §§ 40–42

2. See Bundesfinanzhof, 1969 Bundessteuerblatt II 736, 737; Bundesfinanzhof, 1976 Bundessteuerblatt II 246.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

۳-۱- معامله به قصد (انگیزه) فرار از دین

معامله به قصد فرار از دین معامله‌ای است که مدیون، اختیار و قصد انجام آن را دارد ولی هدف او این است که بدین تمهید از پرداخت دین خود فرار کند (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۷۲). داین در شمار ثالث بوده و تمام اشخاصی که از معامله زیان می‌بینند را در بر می‌گیرد (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۹۶). اصل ۴۰ قانون اساسی، مواد ۶۵، ۲۱۸ و ۲۱۸ مکرر ق.م و ماده ۲۱ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی ۱۳۹۳، مواد ۴۲۴ و۵۰۰ قانون تجارت مستندات قانونی معامله به قصد فرار از دین می‌باشند؛ معامله به قصد فرار از دین را غیرنافذ دانسته‌اند، عدم نفوذ معامله در مقابل طلبکاران نمود می‌یابد، لذا عدم تنفیذ مساوی است با بطلان مطلق[1] (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۳۱۱)، اگرچه خواهیم گفت حداقل در امور مالیاتی اعمال دو شکل دیگر ضمانت اجراها یعنی بطلان نسبی[2] و عدم استناد قرارداد نیز حسب مورد و شرایط، در مقابل ثالث دور از ذهن نمی‌باشند.

اصل بر عدم قصد فرار از دین است (قاسم زاده، ۱۳۸۸: ۱۲۴). برخی از حقوقدانان با تطبیق ماده ۲۰۲ ق.م.م با ماده ۲۱۸ ق.م در خصوص معامله به قصد فرار از دین، حکم ماده ۲۰۲ را در خصوص ضمانت اجرای قابلیت ابطال اسناد برای معامله به قصد فرار از مالیات مناسب‌تر دانسته و این معامله را غیر نافذ اعلام کرده‌اند (رستمی، ۱۳۸۷: ۱۸۷). ایشان در نهایت استفاده از ضمانت اجرای ماده ۲۱۸ قانون مدنی را در باب انتقال اموال به جهت فرار مالیاتی پذیرفته‌اند (کاظمی و رستمی، ۱۳۹۵: ۱۷۹). در آینده توضیح خواهیم داد که اعمال ماده ۲۱۸ درخصوص دیون مالیاتی به جهت برخورداری از وجهه نظم عمومی با تفاوت‌هایی نسبت به دیون مدنی همراه است.

۳-۱-۱- شرایط و ارکان معامله به قصد فرار از دین با رویکرد حقوق مالیاتی

شرایط تحقق معامله به قصد فرار از دین را به قرار ذیل دانسته‌اند:

شرط اول: وجود طلب مسلم باشد. برای ممانعت از ضایع‌نشدن حق طلبکار مؤجل بودن دین بدون ایراد دانسته شده است. مبنای مورد استناد فرانسویان برای تحلیل فوق احراز سبب وجود دین است (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۳۰۰-۳۰۳). اعتقاد به وجود دین مالیاتی با ایراد حال نبودن و مسلم نبودن آن مواجه است. در پاسخ باید گفت: «با توجه به خاصیت دین مالیاتی، این دین اصولاً در خصوص هر قرارداد مشمولی مسلم، حتمی الحصول و قطعی است (دینی که مبنای آن ایجاد شده)». چنان که حقوقدانان عقیده دارند؛ اگر ثابت شود که مدیون پیش از تحقق طلب برای فرار از دین آینده زمینه‌سازی کرده است، در عدم نفوذ معامله‌ای که بدین منظور انجام شده تردید نباید کرد (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۳۰۰-۳۰۳). با توجه به حذف شرط مستند بودن دین به اسناد لازم الاجرا در ماده ۲۱ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی که در ماده ۴ سابق این قانون پیش‌بینی

1. Absolute Nullity
2. Relative Nullity

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

شده بود نیز استدلال مخالف (صفایی، ۱۳۹۴: ۱۶۰) بی محل مانده است. سازگاری نظریه وثیقه عمومی بودن دارایی مدیون به عنوان مبنای معامله به قصد فرار از دین (با وجود تمام ایراداتی که بر آن وارد شده) با دین مالیاتی به عنوان دینی عمومی نیز خود نمایی می‌کند. کما آنکه در حقوق کشورهایی چون فرانسه اصولاً این مبنا اهمیت خاصی دارد (قلی زاده و رهبری، ۱۳۸۳: ۱۱۲)[1].

شرط دوم: تقدم طلب بر معامله است. مبنای عدم نفوذ معامله به قصد فرار از دین را وثیقه عام بودن اموال مدیون در برابر بدهی او دانسته‌اند (شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۵۰). بر هیچ کس پوشیده نیست که دین مالیاتی دینی عمومی و غیر قابل انکار است[2]. در همین راستا دین مالیاتی را دینی مفروض و اجتماعی دانسته‌اند که بر مبنای اصول پیوستگی و سعادت افراد[3] ایجاد شده است[4].

شرط سوم: نفع طلبکار در اقامه دعوا می‌باشد که در خصوص دین مالیاتی دولت به نمایندگی از تک تک اشخاص منتفع است.

شرط چهارم: ضرری بودن معامله است. ضرری که از انجام عمل حقوقی به طلبکار می‌رسد بایستی ناشی از کاستن اموال موجود در دارایی بدهکار باشد (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۳۰۰-۳۰۳). در خصوص دین مالیاتی می‌توان هبه را بارز ترین مصداق این امر دانست (مواد ۱۱۹ و ۲۰۲ ق.م.م).

شرط پنجم: قصد فرار از دین می‌باشد. جایی که طلبکار وسیله خاصی در گرو دارد بدهکار از هرگونه تصرف که با حق رهن منافات داشته باشد ممنوع است. در غیر این صورت قصد فرار از دین باید ثابت شود (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۳۰۰-۳۰۳). لذا در مورد اول قصد فرار از دین مفروض می‌نماید و مواد بسیاری در قوانین مالیاتی نیز آن را پیش‌بینی کرده‌اند (مواد ۱۶۱، تبصره ماده ۲۰۲، ۲۱۱ تا ۲۱۶). بنابراین قصد فرار از مالیات نباید به عنوان اصل در قوانین گنجانده شود در حالی که قانون مالیاتهای مستقیم بر خلاف اصول حقوق مالیاتی و بر خلاف اصول کلی حقوقی در موارد بسیاری اصل را بر این امر گذارده است (مواد ۳۴، ۵۲، ۵۴، ۵۹، ۶۳، ۶۶، ۱۰۳، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۱، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۸۷، ۱۹۹، ۲۰۲، ۲۷۴ و ...، در خصوص مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی، مخصوصاً در خصوص مالیات علی‌الرأس (مواد۹۷، ۱۰۵، ۱۱۳، ۱۱۵، ۱۵۷، ۲۲۷، ۲۲۸ و ...) این مورد رعایت نشده و این مؤدیان هستند که باید ثابت نمایند درآمد تشخیصی سازمان مالیات را نداشته‌اند). به هر حال از امارات و اوضاع و احوال نیز می‌توان قصد فرار از دین را دریافت.

شرط ششم: آگاهی طرف قرارداد از معامله به قصد فرار از دین است. حقوقدانان معتقدند در خصوص

1 . Law Fraud est I Intention de Nuire au Crankier

۲ . مسئولیتی عمومی به نام تأمین اهداف جامعه که از طریق وضع مالیات تحقق می‌یابد و بر عهده تک تک اشخاص جامعه می‌باشد.

3. Solidarisme

۴ . استدلال دادستان کل کشور مرحوم جناب اقای دکتر عبدالحسین علی آبادی در دفاع از ممتاز بودن طلب مالیاتی در جریان صدور رأی وحدت رویه شماره ۲۱۲ مورخ ۱۳۵۰ دیوان عالی کشور.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

معاملات و اعمال حقوقی مجانی نیازی به آگاهی نیست اما در معاملات معوض این آگاهی برای عدم نفوذ معامله ضروری است در غیر این صورت انتقال گیرنده با حسن نیت متضرر می‌گردد (ماده ۲۱ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی ۱۳۹۳ و ماده ۶۵ قانون مدنی) (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۳۱۱؛ صفایی، ۱۳۹۴: ۱۶۱؛ درویش خادم، ۱۳۶۹: ۲۴) . استدلال مخالف نیز وجود دارد که انتقال گیرنده را ضامن تلف مال می‌داند. با این وجود به ایشان حق داده است تا به استناد ماده ۲۶۳ ق.م در باب معاملات فضولی، از مدیون مطالبه خسارت نماید (شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۵۴). به نظر می‌رسد شرط آگاهی طرف معامله از معامله به قصد فرار از دین در امور مالیاتی با توجه به شرایط ویژه مالیات و جنبه عمومی آن فاقد محل است و نفوذ معامله قطعاً منوط به پرداخت مالیات خواهد بود. برخی حقوقدانان حقوق خصوصی نیز ضمن اشاره به پذیرش این امر در حقوق فرانسه، به عنوان قاعده‌ای کلی به آن اشاره کرده‌اند(شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۷۴؛ کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۴۴). چنان که در کامن لا متذکر شدیم (شماره ۲- ۴) نهایتاً حقوق مسئولیت مدنی همواره برای رفع ضرر انتقال گیرنده با حسن نیت یاری رسان خواهد بود.

۳-۱-۲- امکان تطابق معامله به قصد فرار از دین بر معامله به قصد خودداری از پرداخت مالیات

با توجه به مباحث گذشته، در جهت تطابق قواعد معامله به قصد فرار از دین بر معامله به قصد خودداری از پرداخت مالیات می‌توان چنین تحلیل کرد که معامله صرفاً نسبت به شخصی خاص (دولت) غیرنافذ است[۱]. در نتیجه می‌توان عدم تنفیذ را در امور مالیاتی که دارای وجهه هم تجاری و هم عمومی پررنگی هستند، حسب مورد و شرایط خاص هر معامله مساوی با عدم قابلیت استناد یا مساوی با بطلان نسبی (قابلیت ابطال در تبصره ماده ۲۰۲ ق.م.م[۲]) چنان که در حقوق تجارت مرسوم است، دانسته تا بدین وسیله هم از بطلان معاملات جلوگیری شود (مزیت اول) و هم حاکمیت از اخذ مالیات منتفع شود (مزیت دوم).

در فرض اول (عدم قابلیت استناد) قرارداد صحیح اما در مقابل دولت (صاحب حق) غیر قابل استناد است (شهیدی، ۱۳۸۵: ۵۹ و ۷۲). حقوقدانان از ماده ۴ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی ۱۳۷۷ (ماده ۲۱

---

۱ . برخی حقوقدانان با تکیه بر راه حل حقوق فرانسه درباب ضمانت اجرای قابل استناد نبودن، راهکار فوق را منطبق با منطقی عقلانی می‌دانند که ثبات نظام حقوقی را منجر می‌شود. در واقع با در خطر افتادن حق اشخاص ثالث کافی است که به طریقی از آنها حمایت شود و نیازی به عدول از قاعده بنیادین کفایت توافق برای ایجاد آثار حقوقی نمی‌باشد. همین استدلال می‌توانند پایه‌ای دقیق برای ضمانت اجرای عدم نفوذ نسبی باشد (امینی، ۱۳۸۸: ۲۲۱).

۲ . متأسفانه رویه دادرسی سازمان امور مالیاتی نشان می‌دهد که تحلیل تخصصی صحیحی از این ماده در عملکرد سازمان ارائه نشده است؛ شورای عالی مالیاتی در رای شماره ۶۵۴۴/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۸/۰۶/۱۳ مستند به ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم، مطلقاً امکان ممنوع الخروجی تمام مدیران اشخاص حقوقی بابت بدهی مالیاتی این اشخاص را مورد حکم قرارداده و سازمان امور مالیاتی نیز در پی صدور این رأی و آراء مشابه، بخشنامه‌هایی صادر کرده است که بر اساس آنها حتی در فرضی که دارایی‌های اشخاص حقوقی بیش از بدهی مالیاتی آنها است، امکان ممنوع الخروجی تمام مدیران اشخاص حقوقی مزبور را از طرف هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی جهت ممانعت از فرار مالیاتی پیش‌بینی کرده است. این در حالی است که فحوای کلی ماده ۲۰۲ ممانعت از فرار مالیاتی است و فرار مالیاتی در فروض بخشنامه‌های فوق و مسئولیت مطلق تمام مدیران اشخاص حقوقی به هیچ وجه نمی‌تواند امکان پذیر باشد در این راه دیوان عدالت اداری به درستی اقدام به ابطال بخشنامه‌های مزبور کرده و طی دادنامه شماره ۱۹۰۹ مورخ ۱۱/۲۷/ ۱۳۹۳ رای مذکور صادره از هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی را توسعه حکم قانونگذار و خارج از صلاحیت شورای مالیاتی دانسته و ابطال نموده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

کنونی) در تفسیر معامله به قصد فرار از دین نیز همین حکم را در مقابل طلبکار (صاحب حق) برای قرارداد برداشت نموده و عدم نفوذ چنین قراردادی را نسبی دانسته‌اند (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۳۱۲؛ صفایی، ۱۳۹۴: ۱۵۵ و ۱۶۲– ۱۶۴). ایشان از موارد عدم نفوذ را صدمه به حقوق اشخاص ثالث با وجود کمال ساختمان داخلی عقد دانسته است (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۳۵۰). لیکن به نظر می‌رسد با توجه به اصلاحات وارده در ماده ۲۱ کنونی که انتقال تمامی اموال به هر نحو و نه صرفاً تعهدات مالی موضوع اسناد لازم الاجرا (ماده ۴ سابق) را مشمول معامله با انگیزه فرار از دین دانسته است و صراحتی در عدم نفوذ نسبی اینگونه قراردادها ندارد، می‌توان ضمانت اجرای عدم نفوذ کلی را در کنار عدم قابلیت استناد و حتی قابلیت ابطال پذیرفت. البته ایراد آنجاست که عدم قابلیت استناد معامله در مقابل دولت عملاً موجب عدم حمایت دولت از قرارداد شده و معامله را بی اثر می‌کند. با این وجود برخی از حقوقدانان عدم قابلیت استناد را نوعی دعوی جبران خسارت (گستین، جَمین، ۲۰۰۱: ۸۸۲؛ کاپیتان؛ ۱۹۶۶:۴۰۹؛ به نقل از قبولی در افشان و محسنی، ۱۳۹۱: ۳۰) یا ضمانت اجرایی با مبنای جبران خسارت (لارومه، ۲۰۰۷: ۹۰۸؛ به نقل از قبولی در افشان و محسنی، ۱۳۹۱: ۳۱) دانسته‌اند. چنین رویکردی به ما اجازه می‌دهد تا قرارداد را نافذ دانسته و عملکرد دولت را در وضع مالیات با توسل به ضمانت اجرایی عدم قابلیت استناد نوعی مطالبه خسارت قلمداد نماییم. بسیاری از مواد قانون مالیات‌های مستقیم نیز قراردادهای با هدف خودداری از پرداخت مالیات را با ضمانت اجرای جبران خسارت مواجه ساخته‌اند (ماده ۳۴، تبصره یک ماده ۱۶۹ مکرر، تبصره ۳ و ۴ ماده ۱۸۷ و ماده ۱۹۷) و این امر می‌تواند به واقع ضمانت اجرای عدم قابلیت استناد مبنی بر جبران خسارت را بر مصادیق مالیاتی منطبق کند.

در فرض دوم (بطلان نسبی)، معامله اصولاً در رابطه طرفین صحیح، لکن دولت می‌تواند خواستار ابطال آن شود. اگرچه در حقوق مدنی ما اجماع بر فقدان نص قانونی برای ضمانت اجرای بطلان نسبی در امور مدنی می‌باشد لکن حکم مزبور در خصوص تقاضای ابطال اسنادِ انتقال در فرض معامله به قصد فرار از مالیات در تبصره ماده ۲۰۲ ق.م.م بیان شده است. بسیاری از حقوقدانان فرانسوی و متون قانونی[۱] آن نیز از بطلان نسبی با عنوان قابلیت ابطال[۲] یاد کرده‌اند (کاربونیه، ۱۹۸۸: به نقل از محسنی و قبولی درافشان، ۱۳۸۹: ۲۵۰). در این حالت با توجه به آنکه اخذ مالیات جنبه عمومی دارد به نظر می‌رسد دولت مخیر نبوده و می‌بایست خواستار ابطال شود، همین خصیصه باعث نزدیکی بیش از حد مفهوم عدم قابلیت استناد و بطلان نسبی در خصوص دین مالیاتی با وجود وجوه تمایز آنها شده است. در حقوق برخی کشورها مانند فرانسه نیز این حق برای اشخاصی که حقی نسبت به مورد عقد دارند شناسایی شده است (شهیدی، ۱۳۸۵: ۷۲). در مباحث مربوط

۱ . به عنوان نمونه ر.ک قانون مدنی فرانسه مواد ۲۱۵، ۲۲۰ الی ۲۲۳، ۴۰۲، ۱۳۹۸، ۱۳۹۹، ۱۸۴۴ الی ۱۸۴۶، ۲۵۲۱ و ۲۵۲۲: به نقل از (محسنی و قبولی درافشان، ۱۳۸۹: ۲۵۰).

2. Annulabilité

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

به مقرره‌های مالیاتی نیز نمونه‌هایی از این ضمانت اجراها را چه در کامن لا و چه در حقوق نوشته متذکر شدیم (شماره ۲).

در حقوق ایران اگر چه در قانون مدنی صریحاً اشاره‌ای به دو ضمانت اجرای عدم قابلیت استناد و بطلان نسبی نشده لکن ذکر تلویحی قسمت اخیر ماده ۱۳۰۵[1] می‌تواند راهگشا باشد. به هر حال این ضمانت اجراها در مواد بسیاری از قانون تجارت مورد اشاره قرار گرفته‌اند (مواد ۸۳، ۱۰۰، ۱۰۵، ۱۲۵و ۱۸۸ از قانون تجارت و مواد ۴۰، ۱۱۸، ۱۲۹، ۱۳۰ و ۱۳۱ از لایحه اصلاحی قانون تجارت). در قانون مالیات‌های مستقیم نیز به این مهم پرداخته شده است[2]. علاوه بر این در قوانین خاصی چون قانون ثبت اختراعات، طرح‌های صنعتی و علائم تجاری نیز (مواد ۴۸ و ۵۰) به این ضمانت اجراها پرداخته شده است. چنین تحلیلی به نفع اصل رضایی بودن قراردادها نیز می‌باشد و از تشریفاتی نمودن معاملات و ورود الزامات مالیاتی در شرایط انعقاد قرارداد ممانعت می‌شود (مزیت سوم). از طرفی هم به استناد قاعده لاضرر و هم به استناد اصل ۴۰ قانون اساسی اضرار به غیر قلمرو حق را محدود ساخته و معامله به قصد فرار از دین نوعی سوء استفاده از آن محسوب می‌شود. زیرا در سوء استفاده از حق تکیه بر تجاوز مدیون از قلمرو مباح حق است (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۸۴؛ کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۹۳). همین مبنا را در ایجاد قواعد ضد خودداری از پرداخت مالیات در سیستم حقوقی بسیاری کشورها مشاهده نمودیم (شماره‌های ۲-۲ و ۲- ۴).

از نظر حقوقدانان حقوق خصوصی مسئله قابلیت و عدم قابلیت استناد و همچنین قابلیت ابطال قرارداد به خصوص در جایی نیز که دوطرف، پیمان واقعی را در سرپوشی از حیله پنهان ساخته و وانمود می‌کنند به قرارداد دیگری پای بندند، نمود می‌یابد (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۸۱)؛ از این نمونه را حقوقدانان عقد تدلیسی نام برده‌اند که بر مبنای آن برای فرار از مالیات، هبه در لباس بیع ارائه شده و یا بهای واقعی در قرار داد ذکر نشده است (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۸۸). در این حالت این حقوقدانان نظر دارند که عقد ظاهری حذف شده و عقد پنهانی ملاک عمل قرار گیرد. در حقوق فرانسه، آلمان و سوییس عقد پنهانی صحیح است مگر بر خلاف قانون و نظم عمومی باشد (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۸۴و ۲۸۸-۲۸۹). لذا در خصوص معامله به قصد فرار مالیاتی، هدف از قرارداد وانمود شده فرار مالیاتی بوده و همو غیر قابل استناد شده و حتی می‌تواند باطل شود و هیچ منعی برای استناد مقامات مالیاتی به قرارداد پنهانی که وضع مالیات را ممکن می‌سازد، باقی نمی‌ماند، لکن وجود قرارداد پنهانی باید ثابت شود.

---

۱ . در اسناد رسمی تاریخ تنظیم معتبر است حتی علیه اشخاص ثالث ولی در اسناد عادی تاریخ فقط درباره اشخاصی که شرکت در تنظیم آنها داشته و ورثه آنان و کسی که به نفع او وصیت شده معتبر است.

۲ . در قانون مالیات‌های مستقیم توقیف اموال و قابلیت فسخ، امکان ابطال و حتی بطلان قراردادهای مخالف با دین مالیاتی پیش‌بینی شده است (مواد ۱۶۱، تبصره ماده ۲۰۲ و ۲۱۱ تا ۲۱۶).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

۳-۲- معامله با جهت نامشروع

انگیزه دو طرف نباید وسیله تجاوز به قانون و اخلاق قرار گیرد (ماده ۲۱۷ ق.م). بر اساس ماده ۲۱۹ ق.م نیز منفعت باید مشروع باشد وگرنه معامله باطل است. این که در ماده ۲۱۷ قانون مدنی شرط تصریحِ جهت، برای بطلان معامله قید شده از جهت جمع بین دو مصلحت استقرار قراردادها و ممانعت از تعرض به اخلاق و نظم عمومی است (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۲۶- ۲۲۷؛ صفایی، ۱۳۹۴: ۱۵۱). اطلاق بند ۴ ماده ۱۹۰ قانون مدنی در باب شرط صحت معاملات (مشروعیت جهت معامله) نیز همین نظر را تأیید می‌کند. مستنبط از مواد ۲۲۸ و ۱۱۲۸ قانون مدنی، ورود عرفی جهت نامشروع در قلمرو توافق و اراده مشترک نیز موجب بطلان قرارداد است (صفایی، ۱۳۹۴: ۱۵۰). در حقوق انگلستان جهت[1]، تأثیر بسزایی در قرارداد داشته تا جایی که نظریه عوض[2] در قراردادها بر این مبنا استوار شده و بیان هر نوعِ اراده بدون وجود انگیزه‌ای که منجر به عوض یا تعهدی متقابل شود فاقد اثر حقوقی است (مکندریک، ۲۰۱۲: ۱۴۶-۱۴۸؛ ساف، ۲۰۰۰: ۱۸؛ نوین، ۱۳۹۰: ۲۰۴). در حقوق فرانسه حتی نیازی به تصریح به جهت نامشروع برای بطلان عقد نمی‌باشد (ماده ۱۱۶۷ ق.م فرانسه) (شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۳۸).

به نظر می‌رسد قانونگذار ایران در این خصوص منطقی تر عمل نموده است (شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۳۸). منظور از جهت، هدف مستقیم و بی واسطه است (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۳۰؛ شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۴۰). در جایی نیز که جهت نامشروع در عقد شرط می‌شود، مفاد شرط، مقامی بیش از تعهد فرعی دارد و انگیزه و باعث اصلی معامله است و لذا موجب بطلان قرارداد می‌گردد. در نوشته‌های فقهیان نیز شرط یکی از صورت‌های بارز تراضی بر امر نامشروع است. هرگاه شرط معامله به صورت شرط تعلیق درآید نیز به طریق اولی نامشروع بودن آن باعث بطلان عقد می‌گردد (الممنوع شرعاً کالممنوع عقلاً) (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۴۰؛ شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۴۴). لذا شرط خودداری از پرداخت مالیات شرط مخالف نظم عمومی و نامشروع بوده و در هر حال بطلان قرارداد را منجر می‌گردد.

۳-۲-۱- شرایط و ارکان معامله با جهت نامشروع با رویکرد حقوق مالیاتی

وجود واقعی انگیزه نامشروع، بی واسطه بودن، بارز بودن و تصریح به جهت نامشروع را از شرایط تحقق معامله با جهت نامشروع دانسته‌اند (شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۳۸-۳۴۲). عدم مشروعیت جهت معامله خلاف اصل بوده و باید ثابت شود (ماده ۲۱۷ ق.م). در این راه باید به قرائن خارجی قناعت کرده و صرفاً شرایط حاکم بر عقد مورد بازرسی قرار گیرد (مستفاد از ماده ۲۱۷ ق.م) (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۴۱). از جمله شرایط جهت نامشروع مستقیم و بلاواسطه بودن آن است (هدف اصلی). همچنین جهت نامشروع باید وارد در تراضی طرفین شده باشد.

1. Motivating
2. Doctrine of Consideration

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

بنابراین خودداری از پرداخت مالیات نیز در جمع با سایر شرایط در صورتی می‌تواند عنوان جهت نامشروع به خود گیرد که هدف مستقیم و بلاواسطه قرارداد باشد. اگر چند معامله واقع شوند تا یک هدف نهایی را دنبال کنند (دکترین قرارداد مرحله‌ای در کامن لا- شماره ۲- ۵) اما منجر به پرداخت مالیات کمتری نسبت به انجام معامله واحد برای نیل به همان هدف گردد و یا عکس این قضیه واقع شود، نباید هدف طرفین قرارداد را خودداری از پرداخت مالیات دانست. استفاده از راهکارهای قانونی را حقوقدانان نیز از مصادیق تقلب ندانسته‌اند (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۲۵؛ کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۲۸۹). اما به واقع در تمام موارد خودداری از پرداخت مالیات، خودداری، هدف بلاواسطه مؤدی نبوده بلکه هدف کسب سود اقتصادی بوده که در کنار آن صرفه مالیاتی نیز مدنظر طرفین می‌باشد. لکن باید اذعان داشت خودداری از پرداخت مالیات به طور کلی، یک جهت کلی و اساسی است، بنابراین اگر جهت معامله خودداری از پرداخت مالیات باشد لکن جهت اصلی نبوده بلکه باعث تقویت انگیزه انجام معامله شده باشد می‌توان قرارداد را باطل دانست نه اینکه چنانکه رواج دارد مقامات مالیاتی ماهیت قرارداد را با تغییر مواجه سازند. با بطلان قرارداد طرفین به مجازات عمل خود رسیده و مجدداً اقدام به انعقاد قرارداد به طور صحیح می‌نمایند.

نکته مزبور تأثیر حقوق مالیاتی بر حقوق قراردادها را مشهود می‌سازد. چرا که خودداری از پرداخت مالیات با عنوان جهت معامله، جهت و داعی اصلی قرارداد نبوده بلکه انگیزه‌ای فرعی بوده لکن موجب بطلان معامله شده است و دلیل آن نیز جبران ناپذیری لطمه ناشی از جهت نامشروع به نظم عمومی می‌باشد. بنابراین وجود صرفه اقتصادی ممانعتی از بطلان قرارداد به واسطه جهت نامشروع (خودداری از پرداخت مالیات) ندارد، در واقع خودداری از پرداخت مالیات از مصادیق جهت بارز (شهیدی، ۱۳۸۴: ۳۴۰) در معامله است. جهت، هدفی است که اگر نمی‌بود معامله انجام نمی‌شد.

با وجود تمام این تفاسیر، نکته قابل توجه این است که قراردادی که با هدف خودداری از پرداخت مالیات منعقد می‌شود در اکثر اوقات صوری بوده و برای بطلان آن نیازی به استناد به جهت نامشروع نمی‌باشد. لکن اگر قراردادی که واقع شده است بیع یا اجاره بوده اما عوضین در آنها برابر نباشد می‌توان خودداری مالیاتی را به عنوان هدف قرارداد مورد بررسی قرار داد. با این وجود در فرضی که تمام ارکان قرارداد بر اساس اصول حقوق خصوصی (تفسیر شده توسط دادگاه صلاحیت دار و نه مقامات مالیاتی) وجود قراردادی غیر از قرارداد اعلامی را نشان دهد، صحت قرارداد واقعی به بطلان کلی قرارداد ارجحیت می‌یابد (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۷۲)، که در این حالت خودداری از پرداخت مالیات نیز بی محل می‌شود چرا که با کشف ماهیت واقعی معامله مالیات آن نیز پرداخت می‌گردد. از طرف دیگر حقوقدانان معتقدند در جایی که مجموعه‌ای از داعیه‌ها جهت معامله را تشکیل می‌دهند به نحوی که تأثیر هیچ کدام فراتر از دیگری نیست [و همه نامشروع باشند] باز هم انگیزه نامشروع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

بوده [و موجب بطلان قرارداد است] (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۳۱). بنابراین می‌بینیم که داعیه خودداری از پرداخت مالیات در کنار سایر دواعی نیز می‌تواند منجر به بطلان قرارداد شود.

۳-۲-۲- امکان تطابق معامله با جهت نامشروع بر معامله با هدف خودداری از پرداخت مالیات

فرار [خودداری] مالیاتی را حقوقدانان حقوق خصوصی از جمله مصادیق مخالفت با نظم عمومی اقتصادی دانسته‌اند (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۴۴).

قانون مالیات‌های مستقیم ما اصولاً تمامی انواع انتقال اموال را بدون در نظر گرفتن اصول مالیاتی مشمول مالیات دانسته که در واقع نتیجه پیش‌بینی فرض خودداری مالیاتی مؤدیان در قانون است (مواد۱۷، ۲۱، ۳۴، ۳۸، ۳۹، ۵۲ تا ۵۵، ۵۹، ۶۱، ۶۳ تا ۷۲، ۷۴ تا ۷۸، مالیات مشاغل ۹۳ تا ۱۰۳، مالیات اشخاص حقوقی ۱۰۵تا ۱۱۸، ۱۱۹ تا ۱۲۳، ۱۲۸، ۱۴۳، ۱۴۳ مکرر، ۱۴۵، ۱۶۹، ۱۶۹ مکرر، ۱۸۳ تا ۱۸۸). در موارد بسیاری نیز با وجود آنکه به صراحت اصل بر خودداری مالیاتی گذارده شده (برای مثال مواد ۵۴، ۵۹ و ۶۶ درباب مالیات بر درآمد انتقال املاک و درآمد اجاره)، با مداخله در اراده طرفین و تعیین ارزش عوضین و یا تعیین ماهیت قرارداد، معامله صحیح قلمداد شده است!.

اگر خودداری از پرداخت مالیات موجب بطلان قرارداد نگردد و نتوان آن را با قواعد حقوق قراردادها وفق داد، لذا شرط مشروعیت جهت معامله در قراردادها بی معنی شده و هدف قانونگذار مالیاتی نیز مهجور می‌ماند چرا که در این حالت نظم عمومی به هم خورده و افراد با خودداری از پرداخت مالیات تنها مکافات خود را پرداخت مالیاتی ناچیز دانسته و همواره این عمل را دنبال می‌نمایند.

اگر قرار باشد هیچ راهکاری غیر از یک شمشیر دو لبه به عنوان قاعده ممانعت از خودداری از پرداخت مالیات وجود نداشته باشد، می‌توان از قاعده عدم مشروعیت جهت معامله برای بطلان قرارداد استفاده نموده و اثبات عدم مشروعیت را نیز به عهده مدعی دانست تا ثبات قراردادها نیز خدشه دار نشود. به عنوان مصداقی از کارایی استفاده از نهاد معامله با جهت نامشروع به جای شمشیر دولبه مشمولیت بی قید مالیاتی، فرضی را در نظر بگیریم که شخصی مال خود را به دیگری هبه نموده و دیگری نیز به میزان عوض آن مال، مالی را به ایشان هبه می‌کند (طی دو عمل حقوقی متمایز)، با پیش فرض عدم مشمولیت مالیاتی هبه مطابق اصول حقوق مالیاتی، برای تحلیل وضعیت مالیاتی آن، بین دو مورد باید تفکیک نمود: اول آنکه قصد قبلی برای خودداری از پرداخت مالیات وجود داشته و طرفین بر این امر توافق نموده‌اند (که نیاز به اثبات دارد). در این فرض عدم مشروعیت جهت معامله آشکار و باعث بطلان قرارداد می‌گردد. حتی اگر در موارد این چنینی فرض را بر خودداری از پرداخت مالیات بگیریم، باز هم معامله می‌بایست باطل باشد مگر با اثبات خلاف فرض نه آنکه معامله صحیح و ماهیت قرارداد یا ارزش عوضین تغییر یابد. با این وجود اگر عدم مشروعیت جهت معامله

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

احراز نشود، لکن قصد طرفین مبنی بر انعقاد قراردادی غیر از هبه احراز شود (با توسل به راهکارهای حقوق خصوصی)، قرارداد واقع شده بیع بوده و عقد تابع قصد واقعی طرفین خواهد بود (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۴۴)، لذا قرارداد مزبور از منبع بیع مشمول مالیات است. دوم آنکه طرفین قرارداد بدون هدف خودداری از پرداخت مالیات و به هر دلیلی اقدام نموده‌اند، که قطعاً ایرادی بر آن وارد نبوده و مشمول مالیات نمی‌باشد.

۳-۳- معامله صوری

با وجود ابهامات ایجاد شده پس از اصلاح ماده ۲۱۸ قانون مدنی هم در خصوص معامله به قصد فرار از دین و هم در خصوص معامله صوری، لکن بر هیچ کس پوشیده نیست که معامله صوری به دلیل عدم وجود قصد واقعی در معامله به عنوان عنصر اصلی انعقاد قرارداد باطل می‌باشد (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۲۴۴).

برخی حقوقدانان به طور کلی اعتقاد دارند صرفاً معاملاتی که بر طبق قواعد حقوق [خصوصی]، به صورتی واقعی منعقد شده‌اند، می‌توانند منبع اخذ مالیات باشند (هریس، ۲۰۰۶: ۱۳۵). اقتضای اصل صحت اثبات صوری بودن عقد است. حقوقدانان چنان پای بندی به اصل صحت قراردادها را لازم و محترم می‌پندارند که بیان می‌دارند: در مواردی که الفاظ عقود در عرف معانی گوناگونی دارد، عبارت آن باید حمل بر معنایی شود که عقد درست باشد و معنایی که فساد عقد را به دنبال دارد خلاف اصل است (ماده ۱۱۵۷ قانون مدنی فرانسه نیز همین امر را می‌رساند) (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۴۰۲). ایشان طی مثالی بیان می‌دارند؛ اگر تردید شود که مفاد تراضی بیع بدون ثمن است یا هبه، باید آن را هبه پنداشت چرا که بیع بدون ثمن به فساد معامله می‌انجامد. حقوقدانان خارجی نیز درج قیمت پایین تر از قیمت واقعی املاک در اسناد انتقال را موجب بطلان قرارداد ندانسته و تنها به دلیل قصد فرار مالیاتی موجب مجازات کیفری دانسته‌اند (کَیلِن، ۲۰۰۵: ۲۵۶).

بنابراین تفسیر مقامات مالیاتی از قلمداد کردن هبه[۱] به عنوان بیع با دو ایراد اساسی مواجه است: یکی اینکه اصل صحت قرارداد را زیر سؤال برده و باعث فساد قرارداد می‌گردد و دوم اینکه وضع مالیات بر قرارداد فاسد ناممکن بوده و از نظر اصولی توجیه ناپذیر است. در تمام مواردی که ماهیت قراردادی بدون پشتوانه حقوقی تغییر می‌یابد همین مسئله بروز می‌کند. شاید به همین دلیل است که در حقوق خارجی به مقامات مالیاتی اجازه داده‌اند که ماهیت قرارداد هبه اعلامی را تفسیر و تعیین کرده و از این طریق به صحت وقوع بیع که در مقابل آن ثمن قرار گرفته است دست یابند. البته ما مخالف اعطاء این اختیار به مقامات مالیاتی هستیم که پیش از این در خصوص آن توضیح دادیم (شماره ۲- ۱).

۳-۳-۱- شرایط معامله صوری

بحث از شکل گیری معامله صوری به دلیل منتج شدن به نتیجه مخالف که همانا عدم شکل‌گیری قرارداد

۱ . ذکر قرارداد هبه در این بخش به دلیل برجستگی توسل به انعقاد صوری آن در جهت فرار مالیاتی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

است چندان مفید نمی‌نماید با این وجود باید اذعان داشت؛ قرارداد مهمترین مبنای رفع نیازهای انسانی است و فساد آن به اختلال روابط قراردادی می‌انجامد. احترام به اصل صحت قراردادها تا جایی است که به یک قاعده حقوقی تبدیل شده است (شهیدی، ۱۳۸۵: ۱۸۱ و ۱۸۵). بنابراین اصلی ترین رکن بطلان معامله صوری اثبات فقدان قصد انعقاد قرارداد است.

۳-۳-۲- امکان تطابق معامله صوری بر معامله با هدف خودداری از پرداخت مالیات

حقوقدانان حقوق خصوصی اثر معاملاتی را که در قوانین مالیاتی صوری دانسته شده‌اند ناظر به لوازم عقلی معامله صوری که همانا بی اعتباری آن در مقابل همگان است ندانسته و صرفاً آنها را از لحاظ وصول مالیات صوری می‌دانند. ایشان تحلیل خود را بر مبنای ماده ۱۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ در خصوص صوری قلمداد کردن انتقال اموال به وراث و نزدیکان قرار داده‌اند. قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۹۴ در مواد ۳۸، ۳۹، تبصره ۲ ماده ۱۷۴، تبصره ماده ۲۰۲ و ... با ابهام بیشتری به این موضوع پرداخته است. ایشان این موارد را در شمول فرض‌های حقوقی[1] دانسته که هیچ رابطه‌ای با واقعیت و حقیقت ندارند و صرفاً آفریده‌ای صوری می‌باشند. قانونگذاران صرفاً بر اساس مصلحت و هدفی خاص معامله‌ای صحیح را صوری قلمداد می‌کنند. در تفاوت فرض حقوقی با اصل و اماره، کاربرد اصل و اماره را در جهت کشف حقیقت می‌دانند که حداقل رابطه‌ای با حقیقت نیز دارند لکن فرض حقوقی هیچ رابطه‌ای با حقیقت ندارد. ایشان نهایتاً اگرچه فرض حقوقی را برای برخی مصالح لازم و مفید می‌دانند اما زیاده روی در ایجاد آنها و بدعت در عدم رعایت اصول را باعث درهم ریختگی نظام حقوقی و برهم زننده نظم اصولی می‌دانند (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۴۰۴-۴۰۶). این ایرادی است که همواره بر تعیین ماهیت قراردادها در جهت اهداف صرف مالیاتی وارد است.

می‌بینیم که حقوقدانان نیز این قانونگذاری‌ها را فاقد رابطه با واقعیت‌ها دانسته‌اند. اگرچه هدف حقوقدانان مزبور از ارائه تفسیر فوق ممانعت از بطلان قراردادها بوده اما می‌دانیم که این شیوه قانونگذاری در تعارض کامل با حقوق قراردادها می‌باشد و حتی در توجیه آنها بر مبنای فرض حقوقی غیر واقعی نیز با اشکال مواجه می‌شویم؛ همانطور که گفتیم وضع مالیات بر معامله صوری هیچ توجیهی منطقی با خود ندارد مگر منظور این باشد که مثلاً دولت هبه را صوری می‌داند و معامله را بیعی صحیح قلمداد می‌کند و این فرض حقوقی است. در حالی که در حقیقت هبه واقع شده و معامله بیع نیست که در این حالت نیز تعرض به اراده اشخاص از بارزترین ایرادات آن است و همچنین است فرض دو ماهیتی بودن یک قرارداد که امکان پذیر عقلی نیست. معضل دیگر انتقال صوری اموال به خصوص اموال غیر منقول جهت دریافت تسهیلات است که در رویه سازمان امور مالیاتی به عنوان قرارداد واقعی قلمداد شده و مشمول مالیات می‌گردد. دیوان عدالت اداری نیز

1 . Fiction

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

به جای طرح راهکار منطقی با تعدیل بخشنامه‌های مالیاتی بر این اشتباه مهر تأیید نهاده است. البته ارائه راهکارهایی همچون انعقاد قرارداد اجاره به شرط تملیک جهت تبیین حقوقی مسئله نیز به علت ابهام در ماهیت قرارداد مزبور و نقص قانونگذاری نتیجه مطلوب به دست نداده است.

سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه شماره ۲۱۱/ ۲۷۰۰/ ۴۱۰۱۹ مورخ ۱۳۸۵/۰۹/۱۱ و مستنداً به مواد ۲۲ و ۴۷ قانون ثبت اسناد و ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم هرگونه قرارداد اجاره به شرط تملیک را از لحاظ مالیاتی قطعی دانسته و انتقال مجدد ملک از طرف ارائه دهنده تسهیلات (معمولاً) بانک‌ها را مجدداً مشمول مالیات گردانیده است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره ۸۳۱ مورخ ۱۱/ ۰۹/ ۱۳۸۵ اعلام داشته است: " با توجه به مواد ۵۹ و ۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم اخذ مالیات بر نقل و انتقال قطعی اعم از بیع و غیر آن تجویز گردیده است و عقد اجاره به شرط تملیک در مدت اجاره، معلـق و مشروط به تحقـق شرایط آن می‌باشد و در این مدت انتـقال قطعی صورت نمی‌پذیرد. لذا در مواردی که ضمن معامله بین طرفین، بانک نیز به قصد اعطاء تسهیلات وارد معامله‌شده و به جای انتقال‌گیرنده واقعی سند به نام بانک صادر می‌گردد، فقط یک فقره مالیات از انتقال دهنده اخذ و موقع تنظیم سند به نام انتقال‌گیرنده واقعی مالیات دیگری نباید مطالبه شود و چون در این مدت، انتقال قطعی صورت نمی‌پذیرد، نمی‌تواند واجد آثار انتقال قطعی و تبعات ناشی از آن از جمله تکلیف انتقال‌دهنده به پرداخت مالیات باشد، بنابراین قسمت دوم بنـد یک بخشنامه شماره ۴۱۰۱۹/ ۲۱۱/۲۷۰۰ مورخ ۱۳۸۵/۹/۱۱ سـازمان امور مالیاتی کشور که متضـمن وقوع انتـقال قطعی براساس اجاره به شرط تملیک می‌باشد و بر اساس آن متـعاملین عقد اجاره به شرط تملیک را مکلف به پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی می‌نماید، مغایر قانون تشخیص می‌گردد و به استناد بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

رأی فوق حاوی نکاتی است که به خوبی نشان دهنده نقص تحلیل حقوقی صرفاً در جهت تسهیل امور و وضع مالیات است؛ هیأت عمومی دیوان از طرفی قرارداد اجاره به شرط تملیک را ناقل مالکیت قطعی املاک نمی‌داند و از طرف دیگر ثبت سند به نام بانک را صرفاً در جهت اعطاء تسهیلات می‌داند. بنابراین صرف نظر از امکان برداشت‌های حقوقی از این رأی برای تعیین ماهیت قرارداد اجاره به شرط تملیک که ممکن است دور از تحلیل حقوقی نیز به نظر برسد، و نادیده گرفتن ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک و امکان اثبات خلاف مالکیت ثبت شده، مستند به رأی مزبور یا باید بانک را نماینده انتقال گیرنده بدانیم یا باید انتقال ملک به بانک را صوری قلمداد کنیم. با توجه به آنکه بخش نخست رأی، قرارداد اجاره به شرط تملیک (منعقده بین بانک و وام گیرنده) را ناقل قطعی نمی‌داند و در قسمت اخیر رأی نیز صرفاً انتقال ملک از طرف بانک به انتقال گیرنده اصلی را ناقل مالکیت دانسته لذا می‌بایست رأی را به نفع صوری بودن انتقال ملک به بانک تفسیر نماییم. لکن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

مشخص نیست که وقتی بانک مالک واقعی ملک نیست چگونه می‌تواند ملک را به دیگری انتقال دهد. این در حالی است که از طرف دیگر هیأت عمومی در رأی مزبور برخلاف محتوای رأی خود به شرحی که گذشت، قرارداد انتقال ملک به بانک را مشمول مالیات دانسته و استدلال ایشان جایگزینی بانک به جای انتقال گیرنده در ثبت سند ملک است و انتقال از طرف بانک به مالک اصلی (انتقال گیرنده) را با وجود آنکه ناقل مالکیت می‌داند مشمول مالیات ندانسته است.

سوال اینجاست که چرا به جای وضع چنین فرض‌هایی در پی راه حلی همسو با حقیقت نباشیم و از قواعد حقوق قراردادها کمک نگیریم؟ واقعیت آن است که اگر وضع مالیات بر معامله‌ای به واقع امکان پذیر نباشد حتماً وضع مالیات بر آن صحیح نیست پس چرا دست به وضع قاعده‌ای خلاف اصل بزنیم؟ بر هم زدن نظم جامعه با چنین فروضی هیچ هدف و سعادت عمومی‌ای را به دنبال نخواهد داشت.

به نظر می‌رسد عنوان فرض حقوقی صرفاً سرپوشی برای وضع قواعد خلاف اصل و برعکس کردن اصول حقوقی می‌باشد. لذا در مواردی نیز که صوری بودن معامله در جایی که مستند به عمل مؤدی مالیاتی است ثابت می‌شود، می‌بایست معامله باطل اعلام شده تا هم قواعد عمومی قراردادها نقض نشده و هم طرفین قرارداد با انعقاد قرارداد واقعی پرداخت مالیات را متحمل شوند. در این راه پیش‌بینی جریمه مالیاتی می‌تواند از انجام معاملات صوری ممانعت نماید. در خصوص امور مربوط به ارائه تسهیلات و امثالهم نیز شاید بهتر باشد تا قانونگذار به جای پیش‌بینی انتقال ملک به نام بانک و تحمیل مالیات بر اشخاصی که به واقع محق در پرداخت آن نیستند و برهم زدن نظم اقتصادی و مالیاتی کشور، درصدد وضع ضمانت مؤثرتری مانند ترهین املاک و امثالهم بر آید.

۴- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

سیستم‌های حقوقی مختلف در جهت پیاده‌سازی اصول مالیاتی در وضع مالیات‌ها راهکارهای متفاوتی پیش‌بینی کرده‌اند تا از شمول مالیاتی بی‌دلیل معاملات و قراردادها ممانعت شود. با این وجود تعرض آشکار به حقوق خصوصی اشخاص از قبیل حاکمیت اراده و آزادی قراردادها، وقوع نتایج غیر معقول مانند دو ماهیتی شدن قراردادها، نادیده انگاشتن اراده اشخاص و... خصوصاً در پی وضع قواعد ممانعت از خودداری از پرداخت مالیات خودنمایی می‌نمایند. همین خودکامگی قوانین مالیاتی از موجبات عدم تمکین و خودداری مالیاتی است. در حقوق ایران متأسفانه در بسیاری موارد با توسعه شمول مالیاتی قراردادها و انتقال اموال صرفاً در جهت ممانعت از خودداری از پرداخت مالیات علاوه بر تعرض فوق، اصول مسلم حقوق مالیاتی و قواعد وضع مالیات رعایت نشده است. به هر حال، به نظر می‌رسد بسته به شرایط هر قرارداد و با لحاظ اصول مسلم حقوقی مانند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

اصل حفظ و نفوذ قراردادها در جهت خودداری از چالش‌های فوق، توسل به برخی نهادهای قواعد عمومی قراردادها به عنوان قواعد ضد خودداری از پرداخت مالیات می‌تواند یاری دهنده باشد.

امکان انطباق شرایط و ضمانت اجراهایِ نهادهایی چون معامله به قصد فرار از دین، معامله با جهت نامشروع و معاملات صوری، بر مصادیق معامله در جهت خودداری از پرداخت مالیات، از شمول مالیاتی بی دلیل هر نوع انتقال اموال ممانعت کرده و راه را برای دخالت قانونگذار مالیاتی و مقامات مالیاتی در تحلیل و تعیین قصد و اراده متعاقدین مسدود می‌نماید. با این تفاسیر مؤدیان مالیاتی در مقابل این قواعد مقاومت کمتری نشان می‌دهند چه آنکه در صورت اثبات چنین معامله‌ای هیچ دلیلی برای ممانعت از پرداخت مالیات باقی نمانده و شفافیت مالیاتی را منجر می‌گردد. از طرفی ورود الزامات مالیاتی در انعقاد و ماهیت قراردادها به حداقل خود رسیده و جریان عادی معاملات مختل نمی‌گردد.

در خصوص معاملات معوضی که به انتقال ظاهری اموال منجر شده و یا صرفه مالیاتی نامعقولی را موجب شده‌اند، حسب مورد صوری بودن معامله، یا معامله به جهت نامشروع می‌تواند توجیه بطلان قرارداد باشد. در مواردی که معامله واقعی بوده لکن هدف از آن فرار از پرداخت مالیات همان معامله و یا دیون حتمی الوقع مالیاتی باشد، ضمانت اجرای عدم استناد در مقابل دولت یا عدم نفوذ کلی قرارداد در مقابل دولت می‌تواند مانع از خودداری از پرداخت مالیات گردد. در موارد وجود دین مالیاتی قطعی، قابلیت ابطال انتقال به عنوان دیگر ضمانت اجرای معامله به قصد فرار از دین راه گشا خواهد بود. در مورد معاملات غیر معوض قطعاً بسته به وجود یا فقدان دین قطعی مالیاتی می‌توان از امارات موجود برای اثبات قصد فرار از دین، اثبات جهت نامشروع در قرارداد و یا اثبات صوری بودن انتقال استفاده نمود.

در معاملات تجاری نیز اثبات انتقال واقعی هدایا را می‌توان بر عهده متعاقدین نهاد. در خصوص معاملات دارای عوضِ نابرابر شاید بهتر باشد صرفاً اعتبارِ انعقاد مصادیقی از معاملات را مشروط به شروطی از قبیل وجود عوض عادلانه نمود. از جمله می‌توان به قراردادهای تجاری صرف یا ناشی از کسب و کار اشاره نمود. اصولاً مالیات نیز بر درآمد ناشی از قراردادهای کسب و کار وضع می‌شود و در این گونه قراردادهاست که باید الزامات مالیاتی رعایت گردد. به واقع نقش اشخاص در تأمین رفاه اجتماعی بر مبنای سهمی که از ثروت جامعه نصیب آنها می‌شود تعیین می‌گردد، لازمه باز توزیع ثروت با عنوان هدف غایی وضع مالیات نیز چنانکه حقوقدانان خارجی نیز متذکر شده‌اند (هامبلین، ۲۰۱۸: ۳-۱۳) برابری در نقش مزبور است. اشخاصی که درآمد بیشتری کسب می‌نمایند مالیات بیشتری نیز پرداخت می‌کنند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

فهرست منابع

۱. امینی، منصور (۱۳۸۸). نقش ثبت سند در بیع مال غیر منقول در حقوق فرانسه و بررسی قابلیت پذیرش آن در حقوق ایران، تحقیقات حقوقی، شماره ۴۹، تهران، ۲۱۱ – ۲۱۸.

۲. بیات، فرهاد، بیات، شیرین (۱۳۹۴). حقوق مدنی، شرح جامع قانون مدنی، چاپ ششم، تهران، انتشارات ارشد.

۳. توکل، محمد (۱۳۸۶). جنبه‌هایی از یک رأی مالیاتی – حقوقی، فصلنامه تخصصی مالیاتی، سال پانزدهم، تهران، ۴۰ – ۴۹.

۴. جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۸۸). حقوق اموال، چاپ ششم، تهران، کتابخانه گنج دانش.

۵. چراغی، رضا، امینی، منصور، رستمی، ولی (۱۳۹۸). حقوق مالیاتی و ماهیت حقوقی سهام شرکت‌ها، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی دانشگاه تهران، ۵۹۹ – ۶۱۶.

۶. درویش خادم، بهرام (۱۳۶۹). معامله به قصد فرار از دین، نشریه دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، تهران، ۱ – ۲۹.

۷. رستمی، ولی (۱۳۸۷). اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۸، شماره ۳، تهران، ۱۶۵ –۱۸۹.

۸. شایگان، سیدعلی (۱۳۷۵). حقوق مدنی، چاپ اول، تهران، انتشارات طه.

۹. شهیدی، مهدی (۱۳۸۴). حقوق مدنی، جلد اول، تشکیل قراردادها و تعهدات، چاپ چهارم، تهران، انتشارات مجد.

۱۰. شهیدی، مهدی (۱۳۸۵). حقوق مدنی، جلد دوم، اصول قراردادها و تعهدات، چاپ چهارم، تهران، انتشارات مجد.

۱۱. شهیدی، مهدی (۱۳۸۱). حقوق مدنی، سقوط تعهدات، چاپ پنجم، تهران، انتشارات مجد.

۱۲. صفایی، سید حسین (۱۳۹۴). دوره مقدماتی حقوق مدنی، جلد دوم، قواعد عمومی قراردادها، چاپ بیست و دوم، تهران، بنیاد حقوقی میزان.

۱۳. طاهری تاری، میر محسن (۱۳۹۳). اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیینه حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، چاپ دوم، تهران، انتشارات شهر دانش.

۱۴. قاسم‌زاده، سید مرتضی (۱۳۸۸). حقوق مدنی، مختصر قراردادها و تعهدات، چاپ اول، تهران، انتشارات دادگستر.

۱۵. قبولی درافشان، سید محمد مهدی، محسنی، سعید (۱۳۹۱). نظریه عمومی بطلان در قراردادها، مطالعه تطبیقی در نظام حقوقی ایران و فرانسه، چاپ اول، تهران، انتشارات جنگل.

۱۶. قلی زاده، احمد، رهبری، ابراهیم (۱۳۸۳). بررسی وضعیت حقوقی معامله به انگیزه فرار از دین، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، سال شانزدهم، شماره ۲، ۱۰۱ – ۱۲۲.

۱۷. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۳). دوره حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادها، جلد اول، مفهوم، انعقاد و اعتبار قرارداد،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

چاپ دوازدهم، تهران، شرکت سهامی انتشار.
۱۸. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۴). دوره حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادها، جلد دوم، انعقاد و اعتبار قرارداد، نظریه بطلان و عدم نفوذ، چاپ چهارم، تهران، شرکت سهامی انتشار.
۱۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۳). دوره حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادها، جلد سوم، آثار قرارداد، چاپ نهم، تهران، شرکت سهامی انتشار.
۲۰. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۴). دوره مقدماتی حقوق مدنی، اعمال حقوقی، قرارداد – ایقاع، چاپ دهم، تهران، شرکت سهامی انتشار.
۲۱. کاظمی، داود، رستمی، ولی (۱۳۹۵). مبانی و ابعاد حق دادخواهی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان، پژوهش‌های حقوق تطبیقی، دوره ۲۰، شماره ۳، ۱۶۴ – ۱۹۹.
۲۲. لوئی، پروتابا، ژان ماری، کوتره (۱۳۸۷). حقوق مالیاتی، مسائل کلی در حقوق و اختیارات قانونی و وصول مالیات، ترجمه محمد علی یزدان بخش، چاپ دوم، نشر خاتون با همکاری نشر دایره.
۲۳. محسنی، سعید، قبولی در افشان، سیدمحمد مهدی (۱۳۸۹). مفهوم و آثار بطلان نسبی، مجله دانش و توسعه، شماره ۳۳، سال هفدهم، ۲۴۶ – ۲۷۱.
۲۴. نوین، پروین (۱۳۹۰). حقوق مدنی تطبیقی، حقوق قراردادها و تعهدات (رم باستان– ایران– فرانسه– انگلستان)، چاپ اول، تهران، کتابخانه گنج دانش.
25. Bhandari, Monica (2017). Philosophical Foundations of Tax Law, First Edition, Oxford University Press.
26. Charman, Mary (2007). Contract Law, Fourth edition, UK, Willan Publishing.
27. Duff, David G. (2003). The Federal Income Tax Act and Private Law in Canada: Complementarity, Dissociation, and Canadian Bijuralism, Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne, vol. 51, no 1.
28. Friedman, Jack P. (2000). Dictionary of Business Terms, Third Edition, New York, Barron’s Educational Series.
29. Gifis, Steven H. (1998). Dictionary of Legal Terms, A Simplified Guide to the Language of Law, Third Edition, Barron’s Educational Series.
30. Harris, Peter (2006). Income Tax in Common Law Jurisdictions, New York, Cambridge University Press.
31. Hümbelin, Oliver (2017). Income Redistribution through Taxation – How Deductions Undermine the Effect of Taxes, Journal of Income Distribution. Vol. 25, 1-35.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

32. International Revenue Code.
33. Kalin, Christian H. (2005). International Real Estate Handbook, Acquisition, Ownership and Sale of Real Estate, Residence, Tax and Inheritance Law, England, John Wiley & Sons Ltd.
34. K. Gordon, Richard (1996). Law of Tax Administration and Procedure, Tax Law Design and Drafting, volume 1.
35. Marnah, Suff (2000). Essential Contract Law, Reprinted Second edition, London, Cavendish Publishing Limited.
36. Mckendrick, Ewan (2012). Contract Law, Text, Cases, and Materials, Fifth Edition, United Kingdom, Oxford University Press.
37. Michael Furmston (2013). Cheshire, Fifoot and Furmston's Law of Contract, 16th Edition, Oxford University Press.
38. Miniisterre de l economic (2016). Overview of the French Tax System, Legislation in Force as at 31 December 2016, Finances Publiques.
39. Monahan Geoff (2016). Essential Contract Law, Second Edition, Australia, Cavendish Publishing.
40. Pagone, Tony (2010). Tax Avoidance in Australia, Federation Press.
41. S. Avi-Yonah, Reuven, Sartori, Nicola, and Marian Omri (2011). Global Perspectives on Income Taxation Law, New York, Oxford University Press.
42. Sherlock, Molly F., Marples, Donald J. (2014). Overview of the Federal Tax System, Congressional Research Service, Federal Publications, November 21, 1-25.
43. Thuronyi, Victor (Editor) (1998). Tax Law Design and Drafting, Volume 1 & 2, International Monetary Fund.
44. Turner, Chris (2014). Key Cases Contract law, 2nd Edition, Hodder Education.
45. Vanistendael, Frans (1996). Legal Framework for Taxation, Tax Law Design and Drafting, volume 1; International Monetary Fund.2011-2012.
46. Federal Income Tax Law Course Desk Book (2012), www.irs.gov.https://legal-dictionary.thefreedictionary.com/simulation

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.119] [Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]