

تأملی در وضعیت قواعد ضد اجتناب مالیاتی در ایران با نظر به قواعد دیگر کشورها

صابر الماسی خانی^۱

رضا طجریلو^۲

چکیده

بسیاری از مواقع، مؤدیان به دنبال پرداخت نکردن یا پرداخت کم‌تر مالیات، بدون نقض یا همراه با نقض قوانین هستند که اگر پرداخت مالیات کم‌تر بدون نقض قوانین باشد، یا مشروع است یا نامشروع. پرداخت مالیات کم‌تر به شیوه‌ای نامشروع با توسل به روش‌های قانونی، اجتناب مالیاتی خوانده می‌شود که شکاف مالیاتی پدید می‌آورد و برابری مالیاتی را از بین می‌برد. با این منطق، قواعد مالیاتی در نظام حقوقی ایران پدید آمد، اما همچنان شاهد وجود قواعد جامع درباره ضد اجتناب نیستیم.

در نوشته حاضر، با روشی تحلیلی و توصیفی و با رویکردی انتقادی و کمک‌گرفتن از قواعد ضد اجتناب دیگر کشورها می‌کوشیم در وضعیت قواعد ضد اجتناب مالیاتی تأمل کنیم. تأمل حاضر در سه رده انجام پذیرفته است: قواعد و مقررات نظام حقوقی ایران؛ قواعد و دکترین‌های ضد اجتناب و چالش ایجاد قواعد ضد اجتناب و ابعاد موجودیت این قواعد. می‌توان گفت مطالعه قواعد ضد اجتناب در حقوق ایران، موجودیت قانونی و رویه‌ای نیافته است و این وضعیت با مطالعه حقوق خارجی درک پذیرتر می‌شود. افزون بر آن، ظهور قواعد ضد اجتناب همراه با چالش است و چالش در دو بعد ماهوی و صلاحیتی پدید می‌آید.

واژگان کلیدی: اجتناب مالیاتی، قواعد ضد اجتناب، صلاحیت، ماهیت.

۱. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول) saber.almasi@ut.ac.ir

۲. استادیار، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران rtajarlou@ut.ac.ir

مقدمه

پژوهش در دانش حقوق معمولاً ماهیت و هدفی خاص دارد و می‌کوشد تغییری عملی در اجرا یا فهم پدیده آورد و به‌طورکلی، محل درست هنجارمندی را تعیین کند. از این نظر، محققان در بسیاری از موارد می‌کوشند هنجارهای نظام حقوقی را به چالش بکشند و با انتقاد، ارتقای کیفیت را رقم زنند. همان‌گونه که می‌دانیم، مالیات مهم‌ترین رکن تأمین بودجه دولت است.^۱ با این حال، در هر امری، خلل‌هایی به وجود می‌آید که روند وضع و وصول مالیات و تزریق درآمد ناشی از آن به خزانه دولت هم از این قاعده مستثنا نیست و یکی از این چالش‌ها، پرداخت کم‌تر مالیات است.

پرداخت کم‌تر هم در فرار مالیاتی بروز می‌کند و هم در اجتناب مالیاتی. در فرار مالیاتی، مرتکبان می‌کوشند به‌طور غیرقانونی، از پرداخت بدهی مالیاتی خود بگریزند، اما در اجتناب مالیاتی تلاش می‌کنند میزان تعهد خود را به روش‌های قانونی کم‌تر سازند و از ابزارهای مختلفی مثل کسری درآمد، استثنائات، معافیت‌ها و اقدامات حقوقی صوری بهره می‌برند.^۲ بنابراین، اجتناب، ناقض قانون نیست، بلکه سوءاستفاده از آن است و اجتناب مالیاتی، «روح قوانین مالیاتی» را نقض می‌کند.^۳ همین که در بریتانیا، باتوجه به تخمین دولت، ۴۲ میلیارد دلار، شکاف مالیاتی در سال ۲۰۰۸ وجود داشته و از این مقدار، ۱۷ درصد فقط در نتیجه اجتناب روی داده است، خود، گویای اهمیت قواعد ضد اجتناب مالیاتی است.^۴ به‌طورکلی، نه در بریتانیا، بلکه در بسیاری از کشورها، اجتناب مالیاتی در حال ازدیاد است^۵ و به کیفیت کارکرد نهاد دولت، ضربه بزرگی می‌زند و فشار مالیاتی را بر دوش دیگر مؤدیان با حسن نیت بار می‌کند.

۱. عامری، ریحانه، سیدجواد میرقاسمی و ولی رستمی، «الگوی مطلوب ضمانت اجراهای مالیات ستانی در پرتو اصول به زمامداری»، فصلنامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، ۱۴۰۰، ص ۹۰

2. Braithwaite, Valerie, *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion*, Burlington: Ashgate, 2003, p. 157

3. Freedman, Judith, "Is Tax Avoidance "Fair"?", in: C. Wales (ed.), *Fair Tax: Towards a Modern Tax System*, London: Smith Institute, 2008, p. 90; Filipczyk, Hanna, "Why Is Tax Avoidance (Im) Moral? Ethics, Metaethics and Taxes", *Toruński Rocznik Podatkowy*, October 27, 2014, p. 35

4. HMRC, "Tackling Tax Evasion and Avoidance", available at: www.gov.uk/government/publications/tackling-tax-evasion-and-avoidance, 6 March 2015

5. Freedman, J., "Defining taxpayer responsibility: in support of a general anti-avoidance principle", *British Tax Review*, Vol. 4, 2004, p. 347

با وجود طراحی قوانین و قواعد ضد اجتناب مالیاتی^۱ در بسیاری از کشورهای جهان، وضعیت قواعد ضد اجتناب در ایران با پرسش روبه‌روست. در واقع، نه از پیش‌بینی اصول و قواعد ضد اجتناب در فصل و مواد قانونی مجزا خبری است و نه از قواعد و اصول اجرایی که امکان صلاحیت تشخیصی و منصفانه دادرسان مالیاتی را رقم زند و نه رویه قضایی خاصی در دیوان عدالت اداری پدیدآمده است؛ زیرا اساساً موضوع طرح و بسط نیافته و اهمیتش مغفول مانده است.

مقاله «قواعد عمومی قراردادها و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات» (امینی، رستمی و چراغی) بیش‌تر در پی کشف نقطه تعادلی بین حقوق عمومی و حقوق خصوصی است و بر جایگاه آزادی اراده افراد و نظم تأکید می‌کند که ممکن است با وضع قواعد ضد اجتناب یا فرار مالیاتی تضییع شود. رویکرد نویسندگان در مقابل قواعد ضد اجتناب مالیاتی (حقوق عمومی)، اقتصادمحور است، درحالی‌که به نظر ما ابتدا باید محل و مقرر مناسبی برای ایجاد قواعد مالیاتی در قالب رویه قضایی و تقنینی پدید آید. از این رو، قواعد ضد اجتناب مالیاتی باید استحکام وجودی بیش‌تری یابند و با نظر به قواعد دیگر کشورها، امکان ایجاد منسجم نظام قواعد ضد اجتناب مالیاتی فراهم آید. رویکرد مقاله حاضر، انتقادی و با چیرگی حقوق عمومی است و با آن مقاله که رویکردی انتقادی با غلبه حقوق خصوصی دارد، متفاوت است.

تحقیق حاضر در نظر دارد با روش توصیفی و تحلیلی و با استفاده از منابع کتابخانه‌ای به این پرسش پاسخ دهد که وضعیت نارس قواعد ضد اجتناب مالیاتی در ایران چگونه است و در چه ابعادی نمایان می‌شود؟ تأمل درباره این سؤال در سه بعد نمود می‌یابد: اول، سنجش داشته‌ها؛ دوم، انکشاف وضعیت حقوق ایران با نظری به وضعیت دیگر کشورها و سوم، چالش ایجاد این قواعد و رده‌های موجودیت آن. فرض نویسنده بر آن است که وضعیت نارس هم در قوانین و مقررات هست و هم در رویه قضایی و دکتترین حقوقی و در این باره، تحولی نیز در وضع قوانین ماهوی و صلاحیتی صورت نپذیرفته است.

۱. اجتناب مالیاتی بر دو نوع است: مشروع (acceptable) و نامشروع (Unacceptable). بحث ما، قواعد ضد اجتناب نامشروع است.

گفتار اول: ردّ پای قواعد ضد اجتناب مالیاتی در نظام حقوقی ایران

بند اول: مُرّ قانون

فصلی در قانون مالیات‌های مستقیم به قواعد ضد اجتناب مالیاتی اختصاص نیافته است و برخی مواد به طور مستقیم و غیرمستقیم، ماهیت ضد اجتناب پیدا می‌کنند. قانون‌گذار ایران در تبصره ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم به صراحت اشاره کرده است که اگر مؤدیان مالیاتی، اموال خود را به طور صوری به همسر و فرزندانشان منتقل کنند، سازمان امور مالیاتی می‌تواند از طریق مراجع قضایی، اسناد صوری را باطل کند. در ماده ۱۶۱ این قانون آمده است که اگر بیم تفریط برود، ممیز می‌تواند قرار صدور تأمین را از هیئت حل اختلاف مالیاتی تقاضا کند. این ماده بیش از آن‌که مقابله با اجتناب باشد، امکان پیش‌گیری از اجتناب را فراهم می‌آورد. هم‌چنین ضمانت اجرای توقیف که قانون‌گذار از مواد ۲۱۱ تا ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی کرده است، ماهیت پیش‌گیرانه دارند و تا حدّی، بیش از جنبه پیش‌گیرانه، با اجتناب مناسبتی می‌یابد.

قانون‌گذار از ماده ۵۴ تا ۶۳ و نیز در مواد ۱۱۹ به بعد قانون مالیات‌های مستقیم، هر نوع انتقال اموال اعم از بیع، معاوضه، ارث و هبه را مشمول مالیات دانسته است تا به نوعی ضد اجتناب عمل کند و مانع از تحقق اجتناب مالیاتی شود. این مواد، گستره معاملات را که ضامن اهداف اقتصادی جامعه است، محدود ساخته و بر خلاف اصول مالیاتی با این‌که هیچ ممانعتی با انعقاد قراردادهای صوری ندارد، راهکاری ساده برای تنبیه معامله‌کننده با حسن نیت و بدون حسن نیت است.^۱

حقوق مالیاتی ایران نتوانسته است در قانون مالیات‌های مستقیم یا رویه قضایی به صورت سامان‌مند، قواعد ضد اجتنابی طرح کند. این در حالی است که در بسیاری از کشورهای پیشرفته دنیا، قواعد عمومی ضد اجتناب مالیاتی با عنوان GAAR به تصویب رسیده است. برای مثال، در کشورهای دارای نظام حقوقی نوشته همچون آلمان، سوئد و هنگ‌کنگ، با نظر به اهمیت منبع

۱. امینی، منصور، ولی رستمی و رضا چراغی، «قواعد عمومی قراردادهای و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات»، پژوهش‌نامه مالیات، دوره بیست و هشتم، شماره ۴۵، ۱۳۹۹، ص ۱۲۳.

درآمدی مالیات در بودجه عمومی، قواعد عمومی ضد اجتناب تصویب شده است.^۱ سنت تصویب قواعد موضوعه در کشورهای سیویل لایدید می‌شود و در کشورهای دارای نظام حقوقی کامن لانظیر امریکا، انگلیس، استرالیا و نیوزلند به رویه قضایی توسل شده است که اشاره خواهد شد.

بند دوم: وحدت ملاک از حقوق خصوصی

فقدان مقررات و قواعد مصرّح، برخی را بر آن داشته است تا با وحدت ملاک از مقررات حقوق خصوصی، تا حدّی از شکاف بزرگ میان حقوق و نیاز اجتماع بکاهند و معاملاتی را که با هدف خودداری مالیاتی منعقد می‌شود، بی‌اثر سازند. معامله به قصد فرار از دین و به طور صوری که در ماده ۲۱۸ قانون مدنی، باطل است، قابلیت استفاده به عنوان قواعد ضد اجتناب مالیاتی را دارد.^۲ در این باره، معامله به قصد فرار از دین، معامله با جهت نامشروع و معامله صوری از مفاهیمی هستند که ماهیت ضد اجتناب مالیاتی دارند.

معامله به قصد فرار از دین، معامله‌ای است که مدیون، اراده انجام آن را دارد، ولی می‌خواهد با انجام دادن آن، از پرداخت دین فرار کند.^۳ اصل ۴۰ قانون اساسی، مواد ۶۵، ۲۱۸ و ۲۱۸ قانون مدنی و ماده ۲۱ قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی و نیز مواد ۴۲۴ و ۵۰۰ قانون تجارت، معامله به قصد فرار از دین را غیرنافذ دانسته‌اند. عدم نفوذ در مقابل طلبکاران، محل ظهور و بروز است و عدم تنفیذ آن برابر است با بطلان مطلق.^۴

برخی صاحب‌نظران، حکم تبصره ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم را در خصوص قابلیت ابطال اسناد برای معامله به قصد فرار از مالیات مناسب‌تر دانسته و این معامله را غیر نافذ اعلام کرده‌اند.^۵ این جا، مسئله‌ای درگرفته و آن این است که ضمانت اجرای معامله در برابر دولت، بطلان

1. See: Leif Mutdn, **The Swedish Experiment with a General Anti-Avoidance Rule**, in TAX AVOIDANCE AND THE RULE OF LAW 307

۲. توکل، محمد، «جنبه‌هایی از یک رأی مالیاتی، حقوقی»، فصل‌نامه تخصصی مالیاتی، شماره ۴۷، ۱۳۸۶، صص ۴۶-۴۹.

۳. کاتوزیان، ناصر، دوره حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادها: جلد دوم، انعقاد و اعتبار قراردادها، تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ چهارم، ۱۳۹۴، ص ۲۷۲.

۴. همان، ص ۳۱۱.

۵. رستمی، ولی، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، فصل‌نامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و

نسبی معامله است یا بطلان مطلق یا عدم استناد. معتقدان به عدم استناد با تکیه بر قانون تجارت، عدم استناد را با مزایای متنوعی همراه می‌بینند که رعایت اصل استحکام قراردادها و ارضای غرض از آن جمله است؛ زیرا عدم قابلیت استناد در برابر دولت ضمن حفظ استحکام قراردادی، امکان انتفاع حاکمیت را فراهم می‌آورد.^۱ برخی هم از ضمانت بطلان نسبی سخن گفته و آن را به عنوان قابلیت ابطال تصور کرده‌اند.^۲ با این حال، تصریحی در قانون مدنی وجود ندارد. البته بسیاری از مواد در قانون تجارت و لایحه اصلاحی آن^۳ به امکان عدم استناد و بطلان نسبی تصریح کرده‌اند.

کاربست معامله با جهت نامشروع به عنوان قاعده ضد اجتناب مالیاتی ممکن است. طبق ماده ۲۱۷ قانون مدنی، جهت اگر تصریح شود، باید مشروع باشد، وگرنه معامله باطل است. از این رو، خودداری از پرداخت مالیات، اگر جهت کلی و اساسی معامله باشد، می‌تواند موجب ابطال قرارداد شود. برخی از حقوق‌دانان حقوق خصوصی، اجتناب مالیاتی را از مصادیق نقض نظم عمومی اقتصادی دانسته‌اند.^۴ با این حال، محل کاربرد قاعده ضد اجتناب جهت نامشروع زمانی است که جهت با صراحت در قرارداد ذکر شود. در غیر این صورت، برای بطلان به استناد جهت نامشروع نیازی نیست و اثبات صوری بودن رفع غرض می‌کند.^۵

معامله صوری با ضمانت بطلان مواجه است؛ زیرا به واقع، قصدی وجود نداشته است^۶ و صرفاً معاملاتی که طبق قواعد حقوق خصوصی منعقد شده باشند، می‌توانند در مالیات‌پردازی شخص اثر بگذارند.^۷ البته این امر باید اثبات شود؛ چون اصل صحت وجود دارد. آنچه در قوانین مالیاتی

علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره سی و هشتم، شماره ۳، ۱۳۸۷، ص ۱۸۷.

۱. کاتوزیان، پیشین، ص ۳۱۲؛ صفایی، سید حسین، دوره مقدماتی حقوق مدنی: جلد دوم، قواعد عمومی قراردادها، تهران: میزان، چاپ بیست و دوم، ۱۳۹۴، ص ۱۵۵.

۲. محسنی، سعید و سید محمد مهدی قبولی درافشان، «مفهوم آثار بطلان نسبی»، مجله دانش و توسعه، سال هفدهم، شماره ۳۳، ۱۳۸۹، ص ۲۵۰.

۳. مواد ۸۳، ۱۰۰، ۱۰۵، ۱۲۵ و ۱۸۸ از قانون تجارت و مواد ۴۰، ۱۱۸، ۱۳۰، ۱۲۹ و ۱۳۱ از لایحه اصلاحی.

۴. کاتوزیان، پیشین، ص ۲۴۴.

۵. امینی و همکاران، پیشین، ص ۱۴۴.

۶. کاتوزیان، پیشین.

7. Harris, Peter, *Income Tax in Common Law Jurisdictions*, New York: Cambridge University Press, 2006, p. 135

راجع به معامله صوری آمده است، مفهوم و کارکردی متفاوت از مفهوم معامله صوری در حقوق خصوصی دارد. در واقع، صوری بودن معاملات باید از لحاظ وصول مالیات باشد، نه از لحاظ استناد به آن در مقابل همگان. گفتنی است که در بسیاری از کشورهای مبتنی بر سنت کامن لا مثل انگلیس و امریکا و کانادا و نیوزلند، اعمال دکترین معامله صوری در حقوق مالیات برای مقابله با اجتناب مالیات انجام پذیرفته است.^۱ به طوری که به لحاظ تاریخی، دکترین معامله صوری بر وجود قواعد ضد اجتناب مالیاتی مقدم است.

باین حال، وحدت ملاک و اتکا به قواعد حقوق خصوصی برای حل مبارزه با اجتناب مالیاتی از تکامل نیافتن سازوکار مقابله با قواعد ضد اجتناب مالیاتی حکایت دارد؛ چون بیش تر نظام‌های حقوقی دنیا باتکیه بر قواعد ضد اجتناب مالیاتی مدون یا نامدوّن که بخشی از قواعد مالیاتی است، با قواعد اجتناب مالیاتی مبارزه کرده‌اند. افزون بر آن، ماهیت قواعد حقوق عمومی و قواعد حقوق خصوصی اساساً متفاوت است. از این نظر، اتکا به قواعد حقوق خصوصی همچون قواعد حقوقی مدنی یا تجارت در ایران نمی‌تواند شیوه و استراتژی مطلوبی باشد؛ زیرا قواعد حقوق خصوصی، هدف و ماهیتی متفاوت دارند.

بند سوم: وضعیت نارس رویه قضایی

در رویه قضایی دیوان عدالت اداری و آرای صادرشده از شورای عالی مالیاتی، رویه‌ای جامع شکل نگرفته است تا بتواند نبود قواعد موجود در این زمینه را جبران کند و اندیشه اجتناب صرفاً در برخی از آرا ظهور یافته است. در این باره، رأیی از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری درباره «تقدّم ماهیت بر شکل» قابل ذکر است که دیوان در دادنامه ۳۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۵ با تأکید بر ماهیت بیان می‌دارد: «مراد از حکم مقرر در ماده ۱۳۳ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت شرکت‌های تعاونی از پرداخت مالیات ناشی از درآمد فعالیت‌های متناسب و هماهنگ با اهداف و اساس نامه شرکت‌های مزبور است». در این جا ماهیت مقدم می‌شود و دیوان، تفسیر هدف محوری ارائه می‌دهد.

همچنین آراییی از هیئت عمومی شورای عالی مالیات قابل بیان است. مطابق رأی هیئت عمومی شورای مالیاتی در شماره ۱۱۸۱۸/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۹، «مأمورین مالیاتی حسب مورد می‌بایست

1. Zimmer, F., "Form and Substance in Tax Law", IFA Cahiers, General Report, 2002, Vol. 87A, p. 18

هر جا 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 از حالت ماده ۷۴ و به دلیل ممانعت ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک، صرفاً انتقال رسمی املاک را مأخذ محاسبه مالیات قرار دهند». این رأی ماهیت ضد اجتناب دارد، اما با وجود این، واضح است که بدون وجود معیار و ملاک کلی و قانونی، شورا، قاعده‌ای غیرشفاف که ماهیتی خودسرانه دارد، تجویز کرده است.

همچنین شورا در رأی شماره ۱۴۰۵/۴/۳ مورخ ۱۳۷۲/۱۲/۰۷، تصرف املاک توسط خریداران آپارتمان‌های در حال ساخت یا تازه ساخت را نشانه مالکیت آن‌ها دانسته است، بر خلاف مواد ۲۲ و ۴۸ قانون ثبت اسناد و املاک که آن‌ها را نافی انتقال مالکیت دانسته است. در واقع، رأی شورا به نوعی مبارزه با اجتناب مالیاتی بوده است. با این حال، رأی شورا، خلاف قواعد حقوق خصوصی است و هیچ یک از حقوق دانان، این قراردادها را بیع مطلق و حامل انتقال مالکیت ندانسته‌اند. از طرفی هم بدون رعایت تشریفات نمی‌توان انتقال را محرز دانست. مفاد این رأی در خصوص صاحبان حق در شهرک‌ها که به استناد اسناد عادی انتقال، متصرف آپارتمان‌ها هستند، در رأی شماره ۳۰/۴/۶۶۴۲ تکرار شده است.^۱ به نظر می‌رسد با وجود نقص‌های محرز قانونی، شورا گاهی آرایبی خلاف اصول حقوقی صادر کرده است. به این ترتیب، می‌توان گفت نیاز به مقابله با اجتناب پدید آمده است، ولی نوع مقابله متکی بر اصول نیست.

شناسایی قاعده «تقدم ماهیت بر شکل» در رأیی از دیوان عدالت اداری، امری مثبت است؛ زیرا در قالب رویه قضایی، قاعده الزام‌آور تولید گشته است. با این حال، نمی‌توان رویه قضایی نظام حقوقی ایران را مناسب دانست؛ زیرا در مقایسه با بسیاری از نظام‌های حقوقی که در گفتار بعد بررسی خواهد شد، از جمله نظام حقوقی انگلیس، فرانسه و آمریکا، رویه قضایی و آرای صادرشده رویه چندان مناسبی برای مقابله با اجتناب مالیاتی رقم نزده است.

۱. امینی و همکاران، پیشین، ص ۱۲۴.

گفتار دوم: انکشاف نارس بودن وضعیت حقوق ایران در مقایسه با وجود قواعد ضد اجتناب در دیگر کشورها

بند اول: نگاهی به قواعد قضایی ضد اجتناب مالیاتی در برخی کشورهای دنیا^۱

دکترین‌های مختلفی برای ضد اجتناب مالیاتی مطرح شده‌اند که این دکترین‌های قضایی یا در قوانین موضوعه منعکس گشتند و شکل قاعده مدوّن به خود گرفتند یا در رویه قضایی به شکل یک قاعده قابل اعمال شدند. اکنون به مهم‌ترین دکترین‌های قضایی اشاره می‌شود:

۱. دکترین تقدّم ماهیت بر شکل^۲

از اولین و جامع‌ترین نظریه‌های مقابله با اجتناب مالیاتی است. به موجب این دکترین، لازم است به ماهیت و نتیجه معاملات توجه کنیم تا این‌که اقدامات شکلی طرفین را در نظر بگیریم. دادگاه عالی استرالیا در دعوای «گریدلاند علیه کمیسیونر مالیاتی»^۳ که گریدلاند تلاش کرده بود با استفاده از روش‌های قانونی میزان مالیات‌پردازی در نظام مالیاتی را به طور نامنصفانه‌ای به حداقل برساند، با اعمال دکترین تقدّم ماهیت بر شکل، گریدلاند را به اجتناب مالیاتی و پرداخت مقدار مالیات کاسته شده محکوم کرد.

این دکترین در ایالات متحده آمریکا به شکل قاعده در آمد و به آن، قاعده «تقدّم ماهیت بر شکل» گفته شد که کنگره آمریکا، این قاعده را در قانون درآمدهای داخلی مدوّن کرد.^۴ این دکترین که ماهیت کلی و جامعی دارد، چنان اهمیت یافت که بسیاری از کشورها در همین دهه دوم قرن جاری میلادی، قواعد مرتبط را تصویب کردند. برای مثال، قواعد مرتبطی در سال ۲۰۰۷ در چین و سال ۲۰۱۳ در بریتانیا و سال ۲۰۱۳ در هند به تصویب رسید.^۵

۱. به قواعد قضایی ضد اجتناب، «دکترین‌های قضایی ضد اجتناب» یا «Judicial Anti Avoidance Doctorines» گفته می‌شود و منظور، قواعدی است که به شکل دکترین در رویه قضایی شکل گرفته است.

2. The Substance over form doctrine

3. Cridland v Federal Commissioner of Taxation, HCA 61, (1977) 140 CLR 330

4. 7701(o) of the United States Internal Revenue Code

5. Finance Act 2013 Part 5, General Anti-Abuse Rule, ss 206-15

این دکتترین، دایره‌ای گسترده‌تر از دکتترین‌هایی نظیر هدف اقتصادی و هدف تجاری دارد^۱ و فرصت بیش‌تری برای مقام مالیاتی یا قضایی با هدف مبارزه با اجتناب مالیاتی پدید می‌آورد. البته نمونه‌های مشابه هم در نظام حقوقی ایران قابل‌ردیابی است. موارد معامله صوری و معامله به قصد فرار از دین از این دست هستند. هم‌چنین در رویه قضایی، مواردی از اعمال این دکتترین به چشم می‌خورد،^۲ به‌طوری‌که برخی حقوق‌دانان برای جلوگیری از اجتناب مالیاتی، هبه‌ای را که به صورت بیع واقع شده است، دارای آثار عقد هبه می‌دانند.^۳

برخی حقوق‌دانان هم^۴ با اتکا به چند ایراد، امکان تعیین ماهیت را ممکن ندانسته‌اند. این ایرادها پذیرفتنی نیست و با طرح این ایرادها، استدلالشان نقد می‌شود:

یک. تعیین ماهیت یک قرارداد را بسته به قصد طرفین دانسته‌اند. این ایراد پذیرفته نیست؛ زیرا قصد ظاهری، معیار قانون‌گذار بوده است و برخی از فقیهان^۵ و حقوق‌دانان^۶ به ظاهری بودن قصد اشاره داشته‌اند. در واقع، عرف، ظواهر و اوضاع و احوال، قصد را مشخص می‌کنند.

دو. گفته‌اند دادگاه‌ها و مقام‌های عمومی اصولاً حق دخالت و تغییر تعهدات قراردادی را ندارند.^۷ این استدلال در مقابل مفاهیم نفع عمومی و برابری مالیاتی رنگ می‌بازد؛ زیرا ذهنیت فریب‌کارانه و وجود سوء نیت، حمایت‌های مشابهی چون حسن نیت ندارد.

سه. ایشان متذکر شده‌اند که تفسیرهای مرتبط به نقض بارز قواعد حقوق قراردادهای منجر می‌شوند، ولی اصولاً

1. Ostwal, T.P. and Vikram Vijayaraghavan, "Anti-Avoidance Measures", National Law School of India Review 22, No. 2, 2010, p. 65

۲. در بند سوم از گفتار اول به توضیحی رجوع شود که درباره رأی صادرشده از دیوان عدالت اداری آمد.

۳. کاتوزیان، ناصر، دوره حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادهای: جلد سوم، آثار قرارداد، تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ نهم، ۱۳۹۳، ص ۲۲۴.

۴. امینی و همکاران، پیشین، صص ۱۲۲-۱۲۳.

۵. نایینی، محمدحسین، منیة الطالب فی شرح المکاسب (جلد ۱، ۲ و ۳)، قم: مؤسسه نشر اسلامی، چاپ اول، ۱۴۱۸، ص ۴۰۷.

۶. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، تأثیر اراده در حقوق مدنی، تهران: گنج دانش، چاپ سوم، ۱۳۹۲، ص ۲۱۲.

۷. قاسم‌زاده، سید مرتضی، حقوق مدنی، مختصر قراردادهای و تعهدات، تهران: دادگستر، چاپ اول، ۱۳۸۸، ص ۴۹؛ صفایی، پیشین، صص ۵۵-۵۶.

چنین چیزی رخ نمی‌دهد؛ زیرا تفسیرها بر معیارهای عینی مبتنی هستند و مفسر نمی‌تواند دل خواهانه تفسیر کند، بلکه موظف است مطابق معیارهای عینی که مشخص و معین هستند، شرایط و اوضاع و احوال را تفسیر کند. چهارم. ایشان بر اصل صحت ادعای طرفین معامله و اتکا به ظاهر قرارداد برای تحلیل ماهیت و نفوذ می‌پردازد که با صدر ادله‌اش در تناقض است. در صدر استدلال بر دشوار بودن تعیین قصد طرفین تأکید می‌شود و در استدلال چهارم، به اتکا به ظاهر قرارداد؛ زیرا اتکا به ظاهر قرارداد به نوعی محصول نظام عینی‌گرایانه است که تشکیل و تفسیر قرارداد را بر معیارهای عینی مبتنی می‌سازد.

۲. نظریه معامله واحد^۱

مشابه دکتربین پیشین، دکتربین معامله واحد بر ماهیت تأکید می‌کند؛ با این تفاوت که بحث راجع به چندین معامله گمراه‌کننده است. از رهگذر این دکتربین، تمامی معاملات شکلی، معامله‌ای واحد شمرده می‌شود تا ماهیت و واقعیت قضیه کشف شود. این نظریه بر معیار وابستگی تکیه می‌کند که به موجب آن، تمامی معاملات واقع شده در حقیقت به یکدیگر وابسته‌اند و در پی تحقق یک معامله واحدند.^۲ در حقوق انگلیس، در دعوی «رمزی علیه اداره درآمد»،^۳ مجلس اعیان متذکر گشت که «باید به نتیجه نهایی حاصل از چندین معامله مرتبط برای اجتناب مالیاتی توجه کرد؛ این گونه که آیا هدف، صرفه مالیاتی بوده و واقعاً هم به آن منجر شده است».^۴ بنابراین، تأثیر نهایی چند معامله با هم بررسی می‌شود. هم‌چنین این دکتربین در دعوی «فرنیس علیه داونسون» به صراحت جاری گشت.^۵ این دکتربین در حقوق امریکا نیز نفوذ پیدا کرده است، با این تفاوت که اعمال این قاعده و بی‌اثرسازی معاملات به عهده دادگاه‌های دادگستری نهاده شده است، نه ارگان‌های مالیاتی.^۶ در واقع، اگر یک قرارداد اهداف اقتصادی نداشته، ولی مؤلفه‌های حقوقی داشته باشد، مقام‌ها می‌توانند ماهیت آن را تعیین کنند.

1. The Step transaction doctrine

2. Interdependence Test

3. W T Ramsay Ltd v. IRC, 2 W.L.R. 449, 180 (1981) (HL, UK)

4. Ibid

5. Furniss v. Dawson, 1 All E.R. 530 (1984) (HL, UK)

6. Avi-Yonah, Reuven, Nicola Sartori and Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford University Press, 2011, p. 104

۳. دکترین هدف تجاری^۱ و ماهیت اقتصادی^۲

به دلیل شباهت این دو دکترین و برای دوری از خلط مبحث، دو دکترین را به صورت اجمالی بررسی می‌کنیم. به موجب دکترین هدف تجاری، هدف معامله باید تجاری باشد و منطقی تجاری در رخداد آن معامله وجود داشته باشد و اگر از ماهیت و اوضاع و احوال قضیه برآید که اهداف مالیاتی در انجام معاملات در نظر است، دادگاه، آن معامله را بی اعتبار اعلام می‌کند. این دکترین در دعوی «گرگوری علیه هلورینگ»^۳ به کار رفت. البته بطلان به اثبات انگیزه معاملاتی بستگی دارد. معیار هدف تجاری از اختلاط معاملات مرحله‌ای و نظریه ماهیت پدید آمده است که بر اساس آن، معامله باید به طور منطقی، تغییری در وضعیت اقتصادی مؤدی مالیاتی پدید آورد و افزون بر آن، مؤدی باید برای به دست آوردن هدفی اساسی وارد معامله شده باشد. بنابراین، معامله‌ای که در وضعیت تجاری تغییری ندهد و صرفاً با هدف صرفه اقتصادی انجام شود، غیر واقعی و صوری است و مشمول مالیات می‌شود.^۴ دکترین ماهیت اقتصادی به جای توجه به خود معامله، جایگاه اقتصادی مؤدی را در نظر می‌گیرد، از این نظر که آیا با انجام معاملات، جایگاه اقتصادی مؤدی تغییر کرده است یا خیر. دکترین ماهیت اقتصادی در دعوی «شرکت فرانک لیون علیه دولت امریکا» ظاهر گشت و دیوان عالی این کشور، دکترین ماهیت اقتصادی را به کار گرفت.^۵

۴. دکترین معامله صوری^۶

اعمال این دکترین در معاملاتی است که به صورت صوری و به قصد فرار از دین جهت مشمولیت مالیاتی به صورت قانونی واقع گشته‌اند. برخی کشورها مثل بلژیک، پا را فراتر گذاشته و هبه یا ارث را در حالت وضع مالیات، بیع تلقی کرده و گفته‌اند اگر هبه، منفعتی قابل توجه برای هبه‌کننده

1. The business purpose

2. The doctrine of Economic Substance

3. GREGORY v. HELVERING, Commissioner of Internal Revenue. Supreme Court. 293 U.S. 465. 55 S.Ct. 266. 79 L.Ed. 596

4. Ibid

5. Frank Lyon Co. v. United States: 435 US 561 (1978)

6. Sham Transaction

داشته باشد، دادگاه‌ها، قرارداد را باید بیع بدانند.^۱ هم‌چنین قانون‌گذار در کشورهایی هم‌چون سوئد، سوئیس و ژاپن، وضعیت‌های صوری مبتنی بر اجتناب مالیاتی را با پیش‌بینی صلاحیت‌های تشخیصی برای مقامات مالیاتی به حداقل رسانده است. این جا تفسیر مهم‌تر می‌شود و مفسر، مانع از اجتناب می‌گردد. برای مثال، در ژاپن، مقام مالیاتی با تجمیع چهار شرط، صلاحیت رد معامله را پیدا می‌کند:

۱. صرفه قابل توجه مؤدی مالیاتی؛

۲. دخالت مستقیم یا غیر مستقیم مؤدی در معامله؛

۳. توجیه برجسته معامله بر پایه صرفه مالیاتی؛

۴. نقض قواعد حقوقی.

در ایتالیا، اگر معامله توجیه اقتصادی نداشته باشد و نتیجه معامله، صرفه مالیاتی باشد و قواعد آمره در مورد تعهدات نقض شده باشد، مقامات مالیاتی می‌توانند معامله را رد کنند.^۲ این دکترین، تنها دکترینی است که قانون‌گذار در حقوق ایران، آن را به طور قاعده‌مندی پیش‌بینی کرده است. از اعمال این دکترین در بند اول گفتار دوم سخن رفت.

۵. دکترین سوء استفاده از قانون^۳

محل کارکرد این دکترین در جایی است که طرفین یک معامله، ماهیت خاصی برای آن معامله قائل هستند، اما از لحاظ قوانین مربوط به انعقاد قراردادها، ماهیت آن معامله چیز دیگری است و در نظر گرفتن ماهیت خلاف، صرفه‌ای مالیاتی برای شخص دارد که با در نظر گرفتن ماهیت، مقام مالیاتی یا قضایی، مانع از اجتناب می‌شود.^۴ دکترین سوء استفاده از قانون در جهت اهداف مالیاتی،

1. Vanistendael, F., **Legal Framework for Taxation, Tax Law Design and Drafting**, Vol. 1, International Monetary Fund, 1996, p. 37

2. Arnold, op.cit., p. 488

3. Abuse of law

4. Tanto, V., “**Abuse of law Doctrine in Tax aw**”, European journal of Social Science Education and Research, September– December 2020, Vol. 7, Issue 3, p. 161

در نظام‌های حقوقی نوشته هم‌چون فرانسه و آلمان وجود دارد^۱ و در قانون درآمد داخلی آمریکا هم وارد شده است.^۲ برای مثال، اگر یک عمل حقوقی به وضوح با هدف خودداری از پرداخت مالیات انجام شده باشد، دادگاه‌های آمریکا می‌توانند آن را نادیده بیانگارند.^۳ در حقوق ایران نمی‌توان به بهانه شخصی، قرارداد را فاسد اعلام کرد و گفت فرد از قانون سوء استفاده کرده است. به همین دلیل، این قاعده، مجال ظهور نیافته است.

بند دوم: نگاهی به انواع قواعد قانونی ضد اجتناب مالیاتی در دیگر کشورها

افزون بر دکتربین‌هایی که برای مبارزه با اجتناب مالیاتی شکل پذیرفته‌اند و گفتیم که می‌توان آن‌ها را به قواعد قضایی نیز تعبیر کرد، قواعد قانونی ضد اجتناب مالیاتی هم وجود دارند که قانون‌گذاران برای دستیابی به نظام مدوّن و مشخص وضع کرده‌اند. قواعد و معیارهای ضد اجتناب مالیاتی به دو نوع قواعد ضد اجتناب عام^۴ و قواعد ضد اجتناب خاص^۵ تقسیم می‌شوند. قواعد عام، ماهیتی عام‌الشمول دارند و قانون‌گذار، معاملات یا اقدامات خاصی را که به اجتناب مالیاتی می‌انجامد، در نظر نگرفته است و نگاهی کلی به مسئله اجتناب دارد و معیارها هم کلی است. در قواعد خاص، قانون‌گذار، دسته خاصی از معاملات یا اعمال مؤدیان را هدف‌گذاری می‌کند.^۶

ممکن است چنین سؤالی پیش آید که چرا قواعد عام ضد اجتناب باید وجود داشته باشد؛ زیرا قواعد خاص به دقت و ظرافت، مشکل را رفع می‌کند. در این باره، قاضی مورفی در دعوای «کمیسیونر مالیاتی فدرال علیه هنکوک» می‌گوید: «وجود اذهان خلاق جهت اجتناب از پرداخت، پایان‌ناپذیر است و از این رو، ممکن نیست یا به صلاح نیست که بگوییم در آینده دقیقاً چه اتفاقی خواهد افتاد (یا به عبارتی، مؤدیان چگونه اجتناب خواهند کرد)».^۷ بنابراین، قواعد عام ضد اجتناب

1. Avi-Yonah, Et al, op.cit., p. 106

2. See: USA IRC § 269

3. Vanistendael, op.cit., p. 28

4. GAAR or general anti-avoidance rules

5. SAAR or specific anti-avoidance rules

6. Ostwal, et al, op.cit., p. 73

7. Federal Commissioner of Taxation v. Hancock, (1961) 8 ATR 3

در زمانی که قواعد خاص، پاسخ‌گو نیستند یا با ابهام مواجهند، مفید واقع می‌شوند؛ زیرا مؤدیان هر آن، روش‌هایی جدید برای اجتناب می‌یابند. البته قواعد عام به عدم قطعیت دامن می‌زنند. همین موضوع می‌تواند حقوق مؤدیان و حاکمیت قانون را تهدید کند.

گفتنی است که در کانادا، قواعد عام ضد اجتناب با چالش تَخلف از قانون اساسی مواجه بود که دیوان عالی این کشور در دعوی «تراستکو»، تفسیری هدف‌محور از این قواعد ارائه کرد.^۱ در کشورهایی هم چون کانادا، استرالیا، آلمان و فرانسه، قواعد ضد اجتناب عام تصویب کرده‌اند. در استرالیا، قواعد عام ضد اجتنابی تصویب شد که با صدور آرای دادگاه‌ها با تحدید مواجه گردید و قانون‌گذار در سال ۲۰۱۳ این قواعد را اصلاح کرد. نزدیک به صد سال است که قواعد عام ضد اجتناب در قانون مالیات آلمان داخل گشته است.^۲ برخی کشورها مثل ایالات متحده آمریکا و انگلیس، قواعد عام ضد اجتناب ندارند و فقط از قواعد خاص پیروی می‌کنند. اگر مشکلی پیش آمد و وضعی دیده شد و قواعد خاص پاسخ‌گو نبود، دکتربین‌های قضایی که در بند قبل از آن سخن رفت، رفع مشکل می‌کنند.^۳

گفتار سوم: چالش ایجاد قواعد ضد اجتناب و رده‌های موجودیت آن

پس از شرح و تحلیل وضعیت نارس مقررات در ایران و بحثی تطبیقی درباره تکامل نیافتن قواعد ضد اجتناب در حقوق ایران، اینک به موجودیت این قواعد پرداخته می‌شود تا هم با چالش اولیه آن آشنا شویم و هم بتوان رده‌های مختلف موجودیت را در نظر گرفت.

بند اول: چالش‌های منطقی و اجرایی قواعد ضد اجتناب

۱. تعارض با قانون امتناع تناقض

از طرفی، قواعد و مقررات مالیاتی به مؤدی مالیاتی اجازه می‌دهند با تکیه بر این قواعد، مالیات کم‌تری بپردازند. از طرف دیگر، شخص را از اجتناب مالیاتی که با اتکا به قواعد مالیاتی است، منع

1. Canada Trustco Mortgage Co v. Canada, 2005 2 S.C.R. 601 (Supreme Court of Canada)

2. Waerzeggers, Christophe and Cory Hillier, "Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR): Ensuring that a GAAR Achieves its Purpose", Tax Law: International & Comparative Tax eJournal, 2016, p. 154

3. Ostwal, et al, op.cit., p. 75

می‌کنند. برای مثال، قاعده‌ای ممکن است به مؤدیان اجازه دهد که در احتساب مقدار درآمد خود، کسوری را در نظر بگیرند و از این دریچه، با کم شدن میزان درآمد، مالیات کم‌تری پردازند.^۱ قواعد ضد اجتناب دقیقاً می‌خواهند با شرایطی مقابله کنند که برخی قواعد مالیاتی رقم می‌زنند. از این رو، ارزش بسیاری بر این قواعد مترتب است. البته اجرایی کردن این قواعد چندان آسان نیست و علت اصلی آن هم این است که قواعد ضد اجتناب، «قانون امتناع تناقض»^۲ را نقض می‌کنند.

ارسطو، اصل عدم تناقض را با جزئیات بررسی کرده است و آغاز فلسفه و متافیزیک را که با هستی‌شناسی و اولین اصول سر و کار دارد، با قانون عدم تناقض می‌داند که مهم‌ترین قانون است. در حقیقت، اصل عدم تناقض، پرسشی علمی و ابزاری در استدلال‌آوری و ارتباطات است که بدون آن نمی‌توانیم چیزی بدانیم.^۳ این اصل در نظر ارسطو، سه حالت مختلف دارد. اول، ناممکن است که یک چیز در یک زمان به یک چیز مشابه از جنبه‌ای مشابه هم متعلق باشد و هم نباشد. دوم، ناممکن است که یک چیز را هم موجود و هم ناموجود بینداریم. سوم، دو ادعای مخالف نمی‌تواند در یک زمان، درست باشند.^۴

قواعد مالیات با هر یک از این سه حالت قانون امتناع تناقض قابل مطالعه هستند، به ویژه با نوع سوم که نزدیکی بیش‌تری دارند. مطابق حالت سوم، نمی‌توانیم بگوییم که در عین حال هم مطابق قواعد مالیاتی، مالیات بر درآمد به شخص الف تعلق نمی‌گیرد و هم مطابق قواعد ضد اجتناب مالیاتی شخص را مشمول درآمد بدانیم. شکی نیست که تناقض با اعمال قواعد ضد اجتناب مالیاتی حادث می‌شود. در واقع، هم باید شخص الف را مشمول قواعد مالیاتی نکنیم و هم باید او را مشمول قواعد مالیاتی بدانیم. بنابراین، با نظر در اصل عدم تناقض ارسطو دانستیم که وجود قواعد ضد اجتناب، ناقض اصل عدم تناقض است.

1. Cecil Bros Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation (1964) 111 CLR 430 (HCA, FC). 13 Cridland v Federal Commissioner of Taxation (1977) 140 CLR 330 (HCA, FC)

2. The Law of Non-Contradiction

3. Cohen, S. Marc, "Aristotle on the Principle of Non-Contradiction", Canadian Journal of Philosophy 16, No. 3, 1986, p. 365

4. Ibid

اینک به نظرهای کلسن می‌پردازیم که با غور در نظر او لزوماً نمی‌توان شرایط پیش‌آمده را به تناقض تعبیر کرد؛ چون این تعارض در «هست‌ها»^۱ نیست، بلکه تعارض در «باید»^۲ است. چون هیچ گزاره حقوقی در «هست‌ها» نمی‌گنجد و حقوق درباره «بایدها»ست، نمی‌توان مدعی تناقض شد.^۳ او در کتاب تئوری کلی حقوق و دولت می‌آورد: «حکم «الف باید باشد» و «الف نباید باشد»، برای مثال، «الف باید حقیقت را بگوید» و «الف نباید حقیقت را بگوید» با حکم «الف هست» و «الف نیست»، سازگار و مشابه نیست».^۴ در واقع، این دو حکم با هم سازگار نیستند و یکی، ماهیت هنجاری دارد و دیگری، ماهیت تجربی و وجودی. اصل تناقض به همان شیوه‌ای که در مورد حقایق اعمال می‌شود، در مورد هنجارها اعمال نمی‌گردد.

تفسیری که کلسن ارائه می‌دهد، تا حدّ زیادی، مسئله تناقض را برطرف می‌کند. با این حال، تناقض همیشه بروز می‌کند و امکان بروز تناقض در قواعد ضد اجتناب بیش‌تر است. برای کلسن، بروز تعارض در هنجارهای یک نظام حقوقی، مشکلی جدی و اجتناب‌ناپذیر است. اگر دو نُرم یا هنجار، متناقض باشند، یکی یا هر دو باید بی‌اعتبار شوند.^۵ پس حل تعارض، اهمیت ویژه دارد. کلسن، شیوه حل تعارض را تشریح نکرده است. برای توضیح شیوه حل تعارض می‌توان به رویه قضایی نظر انداخت که در آن، پدیده رفع تناقض به خوبی قابل مشاهده است.

یکی از دکتربین‌هایی که برای رفع تعارض به کار گرفته شده، «دکتربین انتخاب» است که دیوان عالی استرالیا در دعوی «شرکت با مسئولیت محدود کایگری علیه کمیسیونر وضع مالیات»^۶ به کار گرفت. قاضی دادگاه در اختیار نمودن این دکتربین برای رفع تعارض چنین بیان کرد: «هر مشکلی که در تفسیر وجود داشته باشد، یک امر واضح است و آن این‌که هدف این قسمت (۲۶۰) از قانون، منع

1. "is"

2. "ought"

3. Kelsen, Hans, *General Theory of Norms*, Michael Hartney (trans.), New York: Oxford University Press, 1991, pp. 163-4, 213-14, 219

4. Ibid, p. 408

5. Ibid, pp. 18 & 73

6. W.P. Keighery Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation

از خنثی شدن مقررات قانون است و به معنای امحای حق انتخاب بین راه‌های جای‌گزین نیست که قانون، خود استفاده از آن‌ها را ممکن دانسته است»^۱.

در واقع، اجرای قواعد ضد اجتناب مالیاتی بسیار تناقض‌برانگیز است که رویه قضایی می‌تواند این مسئله را تا حدّ زیادی برطرف سازد. برای مثال، قاضی وود هاوس جی. در دعوایی^۲ به صراحت می‌گوید: «هر مالیاتی مطابق قواعد تعیین شده دریافت و به حساب دولت واریز می‌شود. اگر در احتساب مالیات، فاکتور و مشخصه‌ای غیر واقعی باشد، مسئولیت مؤدی مجدد برقرار می‌شود و بایست طبق واقع احتساب نمود»^۳. در این راستا، تشخیص دادگاه و مقام مفسر نقش عمده‌ای در غیر واقعی بودن ایفا می‌کند. به طور کلی، همان‌گونه که قاضی ام. سی. کارتی می‌گوید: «قواعد ضد اجتناب مالیاتی به دنبال رفع اثر سوء و بد قواعد مالیاتی هستند که مؤدیان با اتکا به آن‌ها کوشیده‌اند از پرداخت مالیات معاف شوند یا مالیات پرداختی را به حداقل برسانند»^۴.

۲. تعارض با اصل حاکمیت قانون

محدوده شمول مفهوم حاکمیت قانون همیشه مورد بحث بوده است.^۵ قواعد ضد اجتناب مالیاتی از مواردی هستند که می‌توانند با اصل حاکمیت قانون اصطکاک یابند^۶ و در واقع، قواعد ضد اجتناب مالیاتی در حاله‌ای از عدم قطعیت^۷ قرار گرفته‌اند؛ به این صورت که اقدام یا معامله‌ای از سوی مؤدی گاه می‌تواند به کاهش مالیاتی تعبیر شود و گاهی به اجتناب مالیاتی. در دعوایی^۸

1. W.P. Keighery Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation [1957] 100 CLR 66 (HCA, FC)

2. Elmiger v Commissioner of Inland Revenue 6

3. Higgins v Smith, 308 U.S. 473 (1940), 476-7

4. Commissioner of Inland Revenue v Gerard [1974] 2 NZLR 279, 280 (CA)

5. Waldron, J., "Is the Rule of Law an Essentially Contested Concept (in Florida)?" 21 Law and Philosophy, 2002, 137, p. 200

۶. با نظر به اصل قانونی بودن مالیات، دادگاه‌ها و مراجع مالیاتی با تفسیر لغوی خود از تعمیم عبارات قانونی منع می‌شوند و به نوعی، همین مانع از نفوذ هدف قانون‌گذار می‌شود (شهنیایی، احمد، «مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی»، فصل‌نامه مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران، دوره پنجاه و دوم، شماره ۱، ۱۴۰۱، ص ۵۲۹).

۷. قطعیت یا «certainty» از شاخص‌های حاکمیت قانون است که هم برای قانون‌گذاران امر مهمی است و هم برای تابعان قانون.

8. Challenge Corporation Ltd v. CIR [1986] 2 NZLR 513, 562

قاضی لرد تمپلمان با ارائه تفسیری از ماده ۹۹ قانونی مالیات بر درآمد نیوزلند و با عنایت به رویه قضایی انگلیس، انعقاد قراردادی بین طرفین برای انتقال درآمد را مشمول کاهش مالیاتی دانست؛ زیرا ظاهراً درآمد شخص کاهش می‌یابد و کاسته شدن از میزان مالیات پرداختی او، معقول و مشروع است و باید آن را به کاهش مالیاتی تعبیر کرد. ماده ۹۹ در موارد کاهش مالیاتی اجرایی نمی‌شود.^۱ این مثال نشان می‌دهد که قواعد ضد اجتناب هنگام اجرا امکان بیش‌تری دارند با حاکمیت قانون در تعارض افتند که یکی از این موارد، مشابهت آن با مفهوم کاهش مالیاتی است.

از نگاهی دیگر، تنظیم‌کنندگان قانون نمی‌تواند همه اوضاع و احوال را پیش‌بینی کنند؛ چون عمل، اقتضائات خاصی را رقم می‌زند. پروفیسور هارت در همین باره به وجود منطقه تردید یا «Penumbra» اشاره می‌کند که در آن، قطعیتی در اجرا شدن یا نشدن قانون وجود ندارد.^۲ گفتنی است که وجود اصل برائت در حقوق کیفری تا حد ممکن از ایجاد «Penumbra» می‌کاهد؛ زیرا اشتباه و تردید می‌تواند نفس و حیثیت و جان شخص را به خطر اندازد. این وضعیت یعنی وضعیتی که تردید قامت راست می‌کند، در اجرای قواعد ضد اجتناب مالیاتی بروز بیش‌تری می‌یابند؛ زیرا در بسیاری از مواقع، مفسر در مشروعیت داشتن یا نداشتن آن تردید می‌کند. از این رو، گفته می‌شود که امکان تلاقی نقض حاکمیت قانون و اجرای قواعد ضد اجتناب مالیاتی بسیار است.

با این حال، اجتناب مالیاتی نه تنها دولت را به چالش می‌اندازد، بلکه جامعه را هم دچار مشکل می‌کند. هم‌چنین با اجتناب مالیاتی، اصل برابری افراد در پرداخت مالیات نقض می‌شود؛ زیرا گروهی مجبورند مالیات بیش‌تری بپردازند.^۳ باری، امکان اصطکاک قوانین ضد اجتناب با اصل حاکمیت قانون وجود دارد که مفسر تا جایی که ممکن است، باید از تفسیر معارض با اصل حاکمیت قانون بپرهیزد.

1. Ibid

2. Hart, H. L. A., "Positivism and the Separation of Law and Morals", in: H. L. A. Hart (ed.), *Essays in Jurisprudence and Philosophy*, Oxford: Clarendon Press, 1983, pp. 49 & 63

3. Krever, R. E., "Structure and Policy of Australian Income Taxation", in: R. E. Krever (ed.), *Australian Taxation: Principles and Practice*, Melbourne: Longman Cheshire Pty Ltd, 1987, pp. 1 & 11.

بند دوم: اهمیت موجودیت قواعد ضد اجتناب در رده ماهیت^۱

منظور از ایجاد قواعد ضد اجتناب در رده ماهیت آن است که در یک نظام حقوقی بایست ابتدا قواعدی شکل بگیرند که ماهیت اقدام یا معامله افراد با سوء نیت را هدف قرار دهند و به عبارتی، اقدامات با سوء نیت مؤدیان را بی اثر سازند. برای مثال، قانون‌گذار در قسمت ۹۹ قانون مالیات بر درآمد نیوزلند (مصوب ۱۹۷۶)، این اقدام‌ها یا اعمال را بی اعتبار دانسته است: «هر عملی که هدف یا نتیجه‌اش، فرار و اجتناب مالیاتی باشد یا یکی از دو یا چند هدف یا نتیجه معامله، اجتناب از پرداخت مالیات باشد».^۲ به این ترتیب، قانون‌گذار با پیش‌بینی قواعدی کلی و جامع، مانع از اجتناب مالیاتی شده است.

قانون‌گذار انگلیس نیز در سال ۲۰۱۳، «قاعده ضد سوء استفاده»^۳ را تصویب کرد.^۴ در قانون مالی انگلیس که قاعده اخیر در آن است، واژه سوء استفاده یا «Abusive» به آن رفتاری اطلاق می‌شود که نمی‌تواند با در نظر داشتن اوضاع و احوال در مورد قواعد مالیاتی، معقول تلقی شود.^۵ در ایالات متحده آمریکا نیز قواعد ضد اجتناب مالیاتی در سال ۲۰۱۰ تصویب شد. بدیهی است قواعد ماهیتی صرفاً اشاره‌ای به چیستی و بطان اقدام امری است و اجرا و تشخیص آن، بحث مفصل‌تر و مهم‌تری می‌طلبد و در بخش قواعد صلاحیتی است.

بند سوم: اهمیت موجودیت قواعد ضد اجتناب در رده صلاحیت^۶

مضاف بر قواعد ماهیتی، لازم است قواعد ضد اجتناب در رده صلاحیت نیز موجودیت یابند و

۱. در برخی نظام‌ها بر وجود قواعد قانونی ضد اجتناب تأکید می‌شود و جای کم‌تری برای اختیار عمل مقام صلاحیت‌دار باقی مانده است. نظام حقوقی آلمان از نظام‌هایی است که قواعد ضد اجتناب مالیاتی را نگاشته است

(Schön, W.). 'Abuse of rights and European tax law', in J. A. Jones, P. Harris and D. Oliver (eds), *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley*. Cambridge: Cambridge University Press, 2008)

2. Section 99 of NZ's Income Tax Act 1976

3. Anti-abuse rule

4. Finance Act 2013 s 206-215 (UK)

5. Finance Act 2013 s 207(2) (UK)

۶. در کشورهای مثل ایالات متحده آمریکا و کره جنوبی از چنین نظامی استفاده می‌کنند که به جای آن که قواعد جنبه ماهیتی اهمیت داشته باشد، جنبه صلاحیتی اهمیت دارد و ممانعت از اجتناب بیش‌تر مبتنی است بر تشخیص مقامات صلاحیت‌دار و کم‌تر بر قواعد ماهیتی نگاشته شده در قانون اتکا دارد.

(cMahon, M., "Beyond a GAAR: Retrofitting the code to rein in 21st century tax shelter", *Tax Notes*, 2003, p. 98, 1721.)

با ایجاد صلاحیت‌های خاصی برای مقامات مالیاتی و قضات، امکان مبارزه بهتر و بیش‌تر را فراهم آورند. پیش‌بینی صلاحیت تشخیص اجتناب و ممانعت از آن در بسیاری از نظام‌های حقوقی، در دو وضعیت ظاهر می‌شود؛ یکی، صلاحیت تشخیصی مقامات اداری (مالیاتی) و دیگری، قدرت تفسیر و قانون‌گذاری قضات.^۱

۱. صلاحیت تشخیصی

مقام اداری دو صلاحیت دارد: صلاحیت تشخیصی و صلاحیت تکلیفی. در نوع اول با نظر به قراین و اوضاع تشخیص می‌دهد و تصمیم اداری می‌گیرد. در نوع دوم، وجود اوضاع همان و ایجاد تکلیف هم همان و ردی از سبک و سنگین کردن نیست. در کاربرست قواعد ضد اجتناب، مضاف بر صلاحیت تکلیفی مقام مالیاتی، صلاحیت تشخیصی او هم اهمیتی دوچندان می‌یابد. از این بابت، بحث از معیارهای اداری ضد اجتناب مالیاتی به میان می‌آید که بر اساس آن، افزون بر وجود قواعد ماهیتی نظیر قواعد عام و خاص ضد اجتناب، مقام مالیاتی، صاحب اختیاراتی دیگر است. به چندی از این اختیارات می‌توان اشاره کرد:

۱. صلاحیت‌های تفتیشی:^۲ مقام اداری به موجب قانون می‌تواند در صورت وجود قراینی برای اثبات وضعیت، تحقیقات و اعمال مقتضی را به عمل آورد.
۲. صلاحیت‌های اداری: به همان صلاحیت تشخیصی اطلاق می‌شود که مقام مالیاتی دارد.
۳. امکان اخطار به مؤدی مالیاتی و تصمیم‌گیری درباره اقدام یا رفتارش: این صلاحیت برای این است که اداره چگونه می‌تواند قواعد ضد اجتناب مالیاتی را مستقیم اعمال کند.
۴. تشکیل هیئت‌های ویژه برای اعمال قواعد ضد اجتناب مالیات: گاهی به موجب قواعد مالیاتی، هیئت مختص تشخیص و مبارزه با اجتناب تشکیل می‌شود.^۳

افزون بر همه این‌ها، بسیاری از کشورها از روش‌های اداری دیگری نظیر ابزارهای کنترل معاملات و صدور گواهی‌نامه شفافیت مالیاتی بهره می‌جویند که از آن‌ها می‌توان به عنوان ابزارهای

1. Ostwal, et al, op.cit., p. 76

2. Investigative powers

3. Ostwal, et al, op.cit., p. 77

صلاحیتی برای مبارزه با فرار مالیاتی استفاده کرد. در کانادا، دولت، اتباع خود را مکلف کرده است تا همه سرمایه‌گذاری‌های خارجی خود را که میزان آن، بیش از صد هزار دلار کانادا است، به دولت گزارش دهند.^۱

ممکن است نتیجه معکوسی از این اقدامات حاصل شود؛ زیرا هر آن، احتمال نقض حاکمیت قانون و عدم ثبات قراردادهای وجود دارد. در این باره گفتنی است که در کنار مفهوم اجتناب مالیاتی، مفهوم کاهش مالیاتی یا «Tax Mitigation» وجود دارد که امری مشروع است. تشخیص تمایز بین این دو گاهی بسیار دشوار است و تفسیر و تعبیر مقام مالیاتی راه‌گشاست. در واقع، اعمال ساده و زبانی قواعد ضد اجتناب مالیاتی بدون توجه به ماهیت اوضاع و احوال، بسیاری از معاملات مشروع را بی اعتبار می‌سازد که همین موضوع بر خلاف اصل حاکمیت قانون و اصل آزادی قراردادهای اصل امنیت معاملات است.^۲ در هر حال، توجه به قواعد صلاحیتی در زمینه اختیارات مقام اداری اهمیت بسیاری دارد که در تنظیم قواعد ضد اجتناب باید در نظر گرفت.

۲. قانون‌گذاری قضایی^۳

شیوه برخورد دولت‌ها با اجتناب مالیاتی فقط از نظرگاه مصوبات قانونی نیست، بلکه برخی کشورها از دکتترین‌های قضایی که از آن‌ها سخن رفت، برای مبارزه با این عمل نامشروع بهره‌جسته‌اند. از این رو، افزون بر قواعد ضد اجتناب قانونی،^۴ دکتترین‌های قضایی ضد اجتناب،^۵ قابلیت وجودی دارند. این دکتترین‌ها ناشی از آرای دادگاه‌ها هستند و زمینه‌ای مشروع برای مبارزه با اجتناب مالیاتی فراهم می‌آورند.

ساختار منحصر به فرد نظام حقوقی کامن‌لا، جایگاهی خاص برای تصمیم قاضی رقم زده است. گاه تصمیم، رویه‌ساز می‌شود و باید از آن پس طبق آن عمل کرد. گاهی هم تصمیم با اتکا به اصول

1. Ibid

2. Challenge Corporation Ltd v. CIR [1986] 2 NZLR 513, 562

3. Judicial law-making

4. Statutory general anti-avoidance rules

5. Judicial general anti-avoidance doctrines

حقوقی و مفهوم منفعت اجتماعی گرفته می‌شود. در مورد اجتناب مالیاتی، دادگاه‌ها می‌توانند هر قراردادی را که با نظم عمومی در تعارض باشد، بی‌اثر کنند. برای مثال، در دعوی «ناپیر علیه سازمان تجارت ملی»، دادگاه به این دلیل که هدف قرارداد، اجتناب از پرداخت مالیات بوده است، قرار را فاقد اثر حقوقی دانست.^۱ مثال مشابه، دعوی «هال علیه ولستون» است که دادگاه با این استدلال که هدف اجتناب مالیاتی بوده است، با استناد به حقوق مسئولیت مدنی، قرارداد را بی‌اعتبار خواند.^۲

هم‌چنین حقوق‌دانی به نام تایللی درباره رأی صادرشده در دعوی «رمزی»^۳ گفت: «رأی صادرشده، نمونه‌ای سنتی از تکامل حقوقی را نمایان می‌سازد که در این رهگذر، هم نیاز به تغییر پیش آمد و هم تغییر عملاً اتفاق افتاد و برای حل مسئله به پاسخ‌های از پیش تعیین شده تکیه نکردیم». بدیهی است تایللی بر اهمیت قابل ملاحظه رویه قضایی در تکامل حقوق تأکید داشته و بر این مسئله پافشاری کرده است که چالش‌هایی در حل مسائل حقوقی به وجود می‌آید که فقط رویه قضایی، پاسخ‌گوست.^۴

نظام حقوقی امریکا نیز بر قابلیت‌های رویه قضایی تکیه کرده و دیوان عالی در دعوی «گرگوری علیه هلروینگ»^۵ در سال ۱۹۳۵ برای مقابله با اجتناب مالیاتی، رأی داده بود. مبنای تصمیم دیوان عالی بر دکتترین ماهیت اقتصادی مبتنی بود که همین قاعده به طور مشابه در حقوق انگلستان نیز جریان یافت. دکتترین ماهیت اقتصادی که در رأی دادگاه بروز یافت، مبنایی برای تصویب این دکتترین در سال ۲۰۱۰ گشت. با این حال، می‌توان گفت فقط دکتترین ماهیت اقتصادی که در رویه قضایی پدید آمده بود، شکل قانونی به خود گرفت و نظام این کشور برای مبارزه با اجتناب هم‌چنان بر رویه قضایی و صلاحیت‌های اداری متکی است.

هم‌چنین قابل اشاره است که دیوان عالی کانادا در دعوی «شرکت رهن تراستکوی کانادا علیه

1. Napier v The National Business Agency (1951)

2. Hall v Woolston Hall Leisure Ltd (2000)

3. N W T Ramsay Ltd v. IRC [1982] AC 300

4. Tiley, J., "An Academic Perspective on the Ramsay/Dawson Doctrine", in: J. Dyson (ed.), Recent Tax Problems, London: Stevens & Sons, 1985a, p. 19

5. Gregory v. Helvering: 293 US 465 (1935)

ملکه»^۱ معاملات و روابط قراردادی مؤدی را بر اجتناب مالیاتی نا عادلانه حمل کرد و برای اثبات و اعمال قاعده ضد اجتناب مالیاتی، این مبانی سه‌گانه را در نظر گرفت: نفع مالیاتی چیست؟ آیا معامله یا اقدام فرد برای انتفاع مالیاتی را می‌توان اجتناب دانست؟ حال، اگر اجتناب است، از نوع نامشروع و سوء استفاده‌گرانه است؟^۲ دیوان با طرح این سه پرسش در رأی صادر شده به دنبال ایجاد مبنایی برای اعمال مقابله با اجتناب مالیاتی بود.

غرض از بیان قسمت قانون‌گذاری قضایی آن بود که اهمیت رویه قضایی و نقش دادگاه‌ها به عنوان مقام‌های صلاحیت‌دار قضایی برای ایجاد قواعد ضد اجتناب را در نظر بگیریم و بر این تأکید کنیم که بسیاری از کشورها با تکیه بر رویه قضایی خود با اجتناب مالیاتی مبارزه کرده‌اند.^۳

نتیجه‌گیری

نارس بودن وضعیت حقوق ایران در قواعد ضد اجتناب مفروض گشت و این فرض هم قطعی شد؛ زیرا هیچ قاعده یا دکترینی به جز قواعدی اندک، به طور خاص به امر مبارزه با اجتناب اختصاص نیافته است. برای توضیح «چگونگی وضعیت حقوق ایران و ابعاد مختلف آن» در این زمینه، قواعد و مقررات بررسی گردید. سپس در آیین قواعد و دکترین‌های مطرح در این عرصه، وضعیت نارس ایران نمایش داده شد. در نهایت، چالش ایجاد این قواعد و ابعاد تحول آن تحلیل گشت.

برخلاف بسیاری از کشورها اعم از آن‌که مثل امریکا، انگلیس، کانادا و استرالیا جزو نظام کامن لا باشند یا هم‌چون فرانسه، بلژیک، آلمان و دانمارک جزو سیویل لا باشند، در حقوق ایران، قواعد خاص و عام ضد اجتناب مالیاتی تصویب نشده است. فقط قانون‌گذار در تبصره ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم به بی‌اعتباری معاملات صوری اشاره کرده که آن هم امری کلی است و نمی‌توان آن را به طور خاص، قواعد عام و خاص دانست؛ زیرا قواعد عام و خاص با تفکر قبلی مقام قانونی به

1. Canada Trustco Mortgage Co. v. The Queen, [2005] 5 C.T.C. 215 (S.C.C.) ("Canada Trustco")

2. Ibid

۳. بنگرید به: فرناز، ارتا؛ محسن طاهری؛ مریم آقایی بجستانی، «دادرسی اداری اختلافات مالیاتی، ابزاری در راستای کاهش وقفه مالیاتی (مطالعه تطبیقی ایران و ایالات متحده آمریکا)»، فصلنامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، سال ۳، شماره ۱۴۰۰، ۱۱۱-۱۴۲

طور نظام‌مند طرح می‌شوند و هم ماهیت را در نظر می‌گیرند و هم صلاحیت را. هم‌چنین در ایجاد قواعد ضد اجتناب، بسیاری از کشورها، رویه قضایی پویا و نیرومندی داشته‌اند و همان‌طور که در قسمت مربوط به دکترین‌های قضایی مشاهده شد، عمده ایده‌های مبارزه با اجتناب مالیاتی در رویه قضایی شکل گرفته بود. با این حال، در رأیی از دیوان عدالت اداری، ماهیت بر شکل مقدم شده و شورای عالی مالیاتی هم آراییی ضد اجتناب تصویب کرده است.

افزون بر این، یکی از چهره‌های تأمل در وضعیت حقوق ایران، کشف و فهم چالش ایجاد قواعد ضد اجتناب مالیاتی بود که دیدیم قواعد ضد اجتناب با دو چالش تناقض و نقض حاکمیت قانون مواجهند. اگرچه تناقض زدوده شد و نقض نشدن حاکمیت قانون توجیه گردید، اما خطر وجود تناقض و نقض حاکمیت قانون، دو مسئله بالقوه هستند که هر آن ممکن است رخ دهند. پس مقام و مفسر مالیاتی نباید در خطر ایجاد تناقض و نقض حاکمیت قانون بیافتد. از این بابت، ضرورت دارد هر ادعایی اثبات شود و اصل بر حسن نیت مؤدی مالیاتی است.

گفتنی است به جز قواعد ماهیتی که ماهیت اقدامات مؤدیان با سوء نیت را بی‌اثر می‌سازند، قواعد صلاحیتی که در دو مرتبه اداری و قضایی بروز می‌یابند، اهمیتی ویژه دارند. از این رو، قانون‌گذار در تنظیم و تدوین قواعد ضد اجتناب مالیاتی باید بحث صلاحیت را به دقت در نظر بگیرد تا وضع قواعدی نارس و غیر عملی را شاهد نباشیم. رویه قضایی اعم از رویه دیوان عدالت اداری و آرای شورای عالی مالیاتی هم شاید بهترین و آسان‌ترین روش برای ایجاد اولیه قواعد ضد اجتناب باشند که گاهی مناسب عمل کرده‌اند. سخن آخر هم این است که در تحقیقی دیگر باید با بررسی الگوهای ضد اجتناب، الگوی مناسب حقوق ایران شناسایی شود.

فهرست منابع

۱. فارسی

الف) کتاب

۱. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، تأثیر اراده در حقوق مدنی، تهران: گنج دانش، چاپ سوم، ۱۳۹۲.
۲. صفایی، سید حسین، دوره مقدماتی حقوق مدنی: جلد دوم، قواعد عمومی قراردادها، تهران: میزان، چاپ بیست و دوم، ۱۳۹۴.
۳. قاسم‌زاده، سید مرتضی، حقوق مدنی، مختصر قراردادها و تعهدات، تهران: دادگستر، چاپ اول، ۱۳۸۸.
۴. کاتوزیان، ناصر، دوره حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادها: جلد دوم، انعقاد و اعتبار قراردادها، تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ چهارم، ۱۳۹۴.
۵. کاتوزیان، ناصر، دوره حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادها: جلد سوم، آثار قرارداد، تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ نهم، ۱۳۹۳.
۶. نایینی، محمدحسین، منیة الطالب فی شرح المکاسب (جلد ۱، ۲ و ۳)، قم: مؤسسه نشر اسلامی، چاپ اول، ۱۴۱۸.

ب) مقاله

۱. امینی، منصور، ولی رستمی و رضا چراغی، «قواعد عمومی قراردادها و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات»، پژوهش‌نامه مالیات، دوره بیست و هشتم، شماره ۴۵، ۱۳۹۹، صص ۱۵۴-۱۱۹.
۲. توکل، محمد، «جنبه‌هایی از یک رأی مالیاتی. حقوقی»، فصل‌نامه تخصصی مالیاتی، شماره ۴۷، ۱۳۸۶، صص ۴۶-۴۹.
۳. رستمی، ولی، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، فصل‌نامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره سی و هشتم، شماره ۳، ۱۳۸۷، صص ۱۶۵-۱۸۹.

۴. شهینیایی، احمد، «مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی»، فصل نامه مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران، دوره پنجاه و دوم، شماره ۱، ۱۴۰۱، صص ۵۰۷-۵۲۹.
۵. محسنی، سعید و سید محمد مهدی قبولی درافشان، «مفهوم آثار بطلان نسبی»، مجله دانش و توسعه، سال هفدهم، شماره ۳۳، ۱۳۸۹، صص ۲۴۶-۲۷۱.
۶. ریحانه، عامری، سید جواد میرقاسمی و ولی رستمی، «الگوی مطلوب ضمانت اجرای مالیات ستانی در پرتو اصول به زمامداری»، فصلنامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، سال سوم، شماره ۹، ۱۴۰۰، ۸۸-۱۱۰.
۷. فرناز، ارتا، محسن طاهری و مریم آقایی بجستانی، «دادرسی اداری اختلافات مالیاتی، ابزاری در راستای کاهش وقفه مالیاتی (مطالعه تطبیقی ایران و ایالات متحده آمریکا)»، فصلنامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، سال سوم، شماره ۹، ۱۴۰۰، ۱۱۱-۱۴۲.

2. Latin Source

A) Book

1. Arnold, B., "A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)", In: J. Avery Jones, P. Harris, & D. Oliver (Eds.), Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley, 2008
2. Avi-Yonah, R., Nicola Sartori and Omri Marian, Global Perspectives on Income Taxation Law, Oxford University Press, 2011
3. Braithwaite, Valerie, Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion, Burlington: Ashgate, 2003
4. Freedman, Judith, "Is Tax Avoidance "Fair"?", in: C. Wales (ed.), Fair Tax: Towards a Modern Tax System", London: Smith Institute, 2008

5. Kelsen, Hans, *General Theory of Norms*, Michael Hartney (trans.) New York: Oxford University Press, 1991
6. Harris, Peter, *Income Tax in Common Law Jurisdictions*, New York: Cambridge University Press, 2006
7. Hart, H. L. A., "Positivism and the Separation of Law and Morals", in: H. L. A. Hart (ed.), *Essays in Jurisprudence and Philosophy* (Oxford: Clarendon Press, 1983, pp. 49-63
8. Krever, R. E., "Structure and Policy of Australian Income Taxation", in: R. E. Krever (ed.), *Australian Taxation: Principles and Practice*, Melbourne: Longman Cheshire Pty Ltd, 1987
9. Schön, W., "Abuse of rights and European tax law", in: J. A. Jones, P. Harris and D. Oliver (eds), *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley*, Cambridge: Cambridge University Press, 2008
10. Vanistendael, Frans, *Legal Framework for Taxation, Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1, International Monetary Fund, 1996

B) Article

1. Cohen, S. Marc, "Aristotle on the Principle of Non-Contradiction", *Canadian Journal of Philosophy* 16, No. 3, 1986
2. Filipczyk, Hanna, "Why Is Tax Avoidance (Im) Moral? Ethics, Metaethics and Taxes", *Toruński Rocznik Podatkowy*, October 27, 2014
3. Freedman, J., "Defining taxpayer responsibility: in support of a general anti-avoidance principle", *British Tax Review*, Vol. 4, 2004
4. HMRC, "Tackling Tax Evasion and Avoidance", available at: www.gov.uk/government/publications/tackling-tax-evasion-and-avoidance, 6 March 2015
5. Jones, John Avery, "Tax Law: Rules or Principles?", *FISCAL STUDIES*, 17(3), 1996
6. Mahon, M. "Beyond a GAAR: Retrofitting the code to rein in 21st century tax shelters", *Tax Notes*, 98, 1721. USA IRC § 269, 2003

7. Ostwal, T. P. and Vikram Vijayaraghavan. “Anti-Avoidance Measures”, National Law School of India Review 22, No. 2, 2010, 59-103
8. Tanto, Viola, “Abuse of law Doctrine in Tax aw”, European journal of Social Science Education and Research, , Vol. 7, Issue 3, September- December 2020
9. Tiley, J., “An Academic Perspective on the Ramsay/Dawson Doctrine”, in: J. Dyson (ed.), Recent Tax Problems, London: Stevens & Sons, 1985a, pp. 19-27
10. Waerzeggers, Christophe and Cory Hillier, “Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR): Ensuring that a GAAR Achieves its Purpose”, Tax Law: International & Comparative Tax eJournal, 2016
11. Waldron, J., “Is the Rule of Law an Essentially Contested Concept (in Florida)?”, Law and Philosophy, 2002, 21,137
12. Zimmer, F., “Form and Substance in Tax Law”, IFA Cahiers, Vol. 87A, General Report, 2002

C) Document

1. Canada Trustco Mortgage Co v. Canada, 2005 2 S.C.R. 601 (Supreme Court of Canada)
2. Canada Trustco Mortgage Co. v. The Queen, [2005] 5 C.T.C. 215 (S.C.C.) (“Canada Trustco”)
3. Challenge Corporation Ltd v. CIR [1986] 2 NZLR 513, 562
4. Commissioner of Inland Revenue v Gerard [1974] 2 NZLR 279, 280 (CA)
5. Cridland v Federal Commissioner of Taxation, HCA 61, (1977) 140 CLR 330
6. Elmiger v Commissioner of Inland Revenue⁶
7. Furniss v. Dawson, 1 All E.R. 530 (1984) (HL, UK)
8. Gregory v. Helvering :: 293 US 465 (1935)
9. Hall v Woolston Hall Leisure Ltd (2000)
10. Higgins v Smith, 308 U.S. 473 (1940), 476-7

11. Leif Mutdn, The Swedish Experiment with a General Anti-Avoidance Rule, in TAX AVOIDANCE AND THE RULE OF LAW 307
12. N W T Ramsay Ltd v. IRC [1982] AC 300
13. Napier v The National Business Agency (1951)
14. W T Ramsay Ltd v. IRC, 2 W.L.R. 449, 180 (1981) (HL, UK)
15. W.P. Keighery Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation
16. W.P. Keighery Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation [1957] 100 CLR 66 (HCA, FC)

D) Law

1. The United States Internal Revenue Code
2. Finance Act 2013 Part 5, General Anti-Abuse Rule, ss 206-15
3. Section 99 of NZ's Income Tax Act 1976

A Study On The Tax Avoidance Rules in Iran with Comparative Insights from Other Jurisdictions

Saber Almasi Khani¹

Reza, Tajarloo²

Abstract

Taxpayers frequently endeavor to reduce their tax obligations, occasionally leading to breaches of tax laws. However, there exist scenarios where diminished tax payments do not infringe upon the law, thereby being classified as either legitimate or illegitimate. The illegitimate reduction of taxes via legal avenues is termed as tax avoidance, which exacerbates the tax gap and compromises tax fairness. In light of these circumstances, the promulgation of anti-tax avoidance measures is imperative. Regrettably, the Iranian legal system presently lacks a comprehensive framework for anti-avoidance.

This paper scrutinizes the nascent state of tax avoidance legislation in Iran through an analytical-descriptive and critical lens. The investigation is structured into three segments: initially, it assesses the rules and regulations of the Iranian legal system; subsequently, it delves into anti-avoidance rules and doctrines; finally, it contemplates the challenges associated with the introduction of anti-avoidance measures and the ramifications of their existence. The study infers that the Iranian Legal System has inadequately addressed anti-avoidance rules, a conclusion that is accentuated when juxtaposed with foreign jurisdictions. Moreover, the advent of anti-avoidance measures presents challenges in two key areas: substance and jurisdiction.

Keywords: Tax Avoidance, Anti-Avoidance Rules, Substance, Jurisdiction.

1. MA. Student in Public Law, Department of Public Law, Faculty of Law and Political Science, University of Tehran, Iran (corresponding Author)

2. Assistant Prof., Department of Public Law, Faculty of Law and Political Science, University of Tehran, Iran