

The Bases of Statutory Interpretation of Taxation laws in Light of Judicial and Administrative Decisions

(Type of Paper: Research Article)

Ahmad Shahniaei*

Abstract

As a result of the principle of legality of taxation, statute law is the main basis in the relationship between the taxpayer and the government. Therefore, the interpretive approach to statutory laws on taxation has considerable effects on the legal position of taxpayers as well as the rights and obligations of both the taxpayer and the government. Some interpretive approaches, such as literal interpretation, result in the formation of principles like restrictive interpretation and interpretation in favor of taxpayer and enable taxpayers to manage their legal position so as to avoid tax obligations. But legal loopholes resulting from the literal interpretation of tax statutes might lead to the liberal interpretation of these statutes. It might also give more interpretation authority to judges on the basis of economic goals of the statute, the purpose of the statute and the intention of legislature in order to resolve the textual ambiguity in a statute. This article attempts to analyze and explain the particular elements and factors of tax statute interpretation on the basis of scholarly opinions, comparative law studies and judgments of judicial and tax authorities.

Keywords

tax avoidance, principle of legality of taxation, literal interpretation of tax statutes, liberal interpretation of tax statutes, interpretation in favour of the taxpayer.

* Assistant Prof., Department of Private Law, The Institute for Management And Planning Studies (IMPS), Tehran, Iran.

Email: ashahniaei@gmail.com

Received: October 13, 2020 - Accepted: April 19, 2021



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

مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی

(نوع مقاله: علمی - پژوهشی)

احمد شهنیایی*

چکیده

در نتیجه اصل قانونی بودن مالیات، قانون مبنای اصلی رابطه مالیاتی بین مؤدی و دولت است و رویکرد تفسیری به قانون مالیاتی، آثار چشمگیری بر موقعیت حقوقی مؤدی و حقوق و تعهدات مؤدی و دولت دارد. برخی رویکردهای تفسیری به قانون مالیاتی از جمله تفسیر ادبی، به شکل گیری برخی اصول تفسیری همچون تفسیر مضیق و تفسیر به نفع مؤدی منجر می شود و این امکان را نیز به مؤدی می دهد تا موقعیت حقوقی خود را به منظور اجتناب از تکالیف مالیاتی اداره کند. با این حال، خلأهای حقوقی ناشی از تفسیر ادبی قانون مالیاتی، می تواند موجب گرایش به تفسیر آزاد و اختیار دادرسی به تفسیر براساس مبانی اقتصادی، هدف قانون یا قصد مقنن برای رفع ابهام قانون شود. مقاله حاضر درصدد است که ضمن تبیین مفاهیم و عناصر ویژه تفسیر قانون مالیاتی، براساس نظرهای علمی، مطالعات حقوق تطبیقی و آرای مراجع قضایی و نظرهای مراجع مالیاتی، مبانی خاص تفسیر قانون مالیاتی را تبیین و تحلیل کند.

کلیدواژگان

اجتناب مالیاتی، اصل قانونی بودن مالیات، تفسیر ادبی قانون مالیاتی، تفسیر آزاد قانون مالیاتی، تفسیر به نفع مؤدی.

* استادیار، گروه حقوق خصوصی مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی، تهران، ایران.
Email: ashahniaei@gmail.com

مقدمه

تفسیر قانون^۱ از فرایندهای اجتناب‌ناپذیر برای اجرای آن است. هدف از وضع قانون، ایجاد قاعده‌ای عام برای موقعیت‌های موضوع آن است، ولی قانونگذار نمی‌تواند همه مقصود خود را کاملاً روشن‌تقنین کند یا تمام موقعیت‌های عملی مربوط به آن موضوع یا تغییرات زمینه‌های اجرایی قانون را با جزئیات پیش‌بینی کند، از این‌رو تفسیر قانون همواره مطرح است. تفسیر قانون، در واقع برداشت و فهمی است روشن و ضروری از متن مشخصی از قانون یا کلیت قانون برای دادرسی درباره اختلافات مربوط به آن. از نظر مفهومی، اصطلاح تفسیر قانون شامل گستره معنایی وسیعی می‌شود؛ از یک سو می‌تواند شامل تفسیر قانون توسط خود قانونگذار باشد و آن در صورتی است که متن قانون آنچنان مبهم باشد که اساساً در خصوص موضوع مورد نظر، مدلول معقولی از آن، قابل فهم توسط مجری قانون یا دادرس نباشد. براساس اصل ۷۳ قانون اساسی، تفسیر قانون، در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است. این‌گونه تفسیر را «تفسیر قانونی»، در مقابل «تفسیر قضایی»، نام نهاده‌اند (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۲: ۲۹۳). در مقابل تفسیر قانونی، نوع دیگری از تفسیر مطرح است که توسط دادرس برای دادرسی در خصوص مسئله خاص مربوط به قانون صورت می‌گیرد. براساس اصل ۷۳ قانون اساسی، صلاحیت مجلس در تفسیر قانون، مانع از تفسیری که دادرسان در مقام تمییز حق، از قوانین می‌کنند، نیست. هدف تفسیر، به‌دست دادن درکی موجه از قانون، در فرض ابهام در هر یک از جنبه‌ها و اجزا یا کلیت آن، به منظور تمییز حق است. در این مقاله، منظور از تفسیر، همین معنی اخیر است.

ضرورت تفسیر در مورد قوانین مالیاتی از این حیث نیز برجسته‌تر است که در بیشتر نظام‌های حقوقی، حقوق مالیاتی^۲ براساس «اصل قانونی بودن مالیات» بنا شده است و تمامی حقوق و تعهدات مالیاتی، از قانون سرچشمه می‌گیرد (Avery, 2008: 8).

در بیشتر کشورها، تفسیر قوانین مالیاتی تابع اصول عام تفسیر سایر قوانین است (Harris, 2010: 29) با این حال ویژگی‌هایی در حقوق مالیاتی موجب طرح مسائل خاصی در خصوص تفسیر قانون مالیاتی می‌شود. عمده این مسائل عبارت‌اند از اینکه آیا در تفسیر قانون مالیاتی، ملاک و منبع تفسیر، صرفاً عناصر لفظی و درون‌متنی است یا اینکه می‌توان فراتر از دلالت لفظی قانون، به ملاک‌هایی خارج از متن قانون همچون مبانی اقتصادی قانون، قصد قانونگذار و هدف و روح قانون نیز ترتیب اثر داد؟ آیا تفسیر قانون مالیاتی باید براساس معیارها و مفاهیم صرفاً حقوقی باشد یا اینکه با توجه به جنبه‌های اقتصادی مالیات، تفسیر باید براساس این جنبه‌ها و مفاهیم اقتصادی نیز باشد؟ مفاهیم، عناصر و معیارهای ویژه در تفسیر قانون مالیاتی چه هستند؟ آیا مؤدی حق دارد در موارد خلأ یا ابهام در حکم قانونی، موقعیت حقوقی خود را به‌گونه‌ای تنظیم کند که با خروج از شمول

1. Interpretation of statute
2. Tax Law

عبارات قانون، مشمول مالیات قرار نگیرند یا مالیات کمتری پرداخت کند و آیا تفسیر قانون باید در جهت مقابله با این گونه عملکرد مؤدی باشد و یا در جهت تجویز آن؟

دو عنصر مهم در حقوق مالیاتی که تعدیل کننده یکدیگرند، بخش عمده مسائل تفسیر قوانین مالیاتی را شکل می‌دهند؛ اصل «قانونی بودن مالیات»^۱ که طبق آن هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود، مگر به موجب قانون. شناسایی این اصل موجب می‌شود دادگاه‌ها و مراجع مالیاتی با تفسیر درون‌متنی و ادبی، از توسعه دادن عبارات قانون مالیاتی به مواردی که فاقد دلالت روشن قانونی باشد، منع شوند. لکن تفسیر درون‌متنی قانون مالیاتی مانع انعطاف‌پذیری قانون برای مقابله با اجتناب مالیاتی^۲ توسط مؤدی است^۳ (Choi, 2020: 206)، نتیجه‌ای که ممکن است با قصد قانونگذار در قانون مالیاتی و مبانی اقتصادی و اجتماعی آن ناسازگار باشد، به همین سبب عنصر تعدیل کننده اصل قانونی بودن مالیات مطرح می‌شود که بر مبنای آن قانونگذار در تصویب قانون قصد دارد که قانون به گونه‌ای کارآمد و مؤثر باشد که با اقدامات مؤدی بی‌نتیجه نشود. به همین سبب تفسیر آزاد قانون مالیاتی مطرح می‌شود که در این رویکرد تفسیری مبنای تفسیر قانون نه تنها متن قانون و دلالت ادبی آن، بلکه معیارهای خارج متن مانند هدف قانون، قصد قانونگذار و اوصاف اقتصادی عمل مالیاتی اهمیت می‌یابد.

با وجود اهمیت تفسیر قانون مالیاتی و وجود مبانی نظری توسعه‌یافته در حقوق مالیاتی سایر نظام‌های حقوقی، حقوق مالیاتی ایران فاقد ادبیات علمی کافی در مورد تفسیر قانون بوده و قوانین و رویه‌های مالیاتی نیز مبین مفاهیم و نظریه‌های منسجم در این خصوص نیستند، از این رو تبیین و تحلیل موضوع به‌منظور توسعه مبانی علمی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی و تقویت ظرفیت‌های تقنینی و قضایی ضروری است. در این مقاله کوشش شده است با تبیین مبانی نظری مربوط به تفسیر قوانین مالیاتی و بیان مفاهیم نظری و قضایی نظام‌های حقوقی تطبیقی، وضعیت حقوق مالیاتی کشور در این خصوص براساس قانون مالیات‌های مستقیم و نظرهای شورای عالی مالیاتی و آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تبیین و تحلیل شود. تبیین نظریات و مبانی علمی حقوق تطبیقی به‌ویژه به‌دلیل مبانی و قواعد مشترک حقوق مالیاتی و ادبیات گسترده علمی، برای بهره‌گیری و غنابخشی به نظام حقوق مالیاتی کشور ارزشمند خواهد بود.

اصل قانونی بودن مالیات

اصل قانونی بودن مالیات و پذیرش آن به‌عنوان مبنای حقوق و تعهدات مالیاتی، منشأ اصلی

1. Legality of tax

2. Tax avoidance

۳. اجتناب مالیاتی عملی است از جانب مؤدی که وی با استناد به متن قانون عملکرد خود را به‌طور آگاهانه به منظور شمول کمتر تعهد مالیاتی تنظیم کند.

شکل‌دهی به رویکردهای تفسیری قانون مالیاتی است. در نتیجه این اصل، قانون مبنای منحصر مطالبه مالیات بوده و قلمرو حقوق و تعهدات مالیاتی، متأثر از تفسیر آن توسط دادرس و مقامات اجرایی است.

مفهوم و مبانی. براساس اصل قانونی بودن مالیات^۱ وضع مالیات صرفاً با حکم قانون ممکن است. جز قانون، مستند دیگری نمی‌تواند موجد تعهد مالیاتی باشد و هیچ‌کس تکلیف مالیاتی ندارد، مگر اینکه حکم قانونی روشن دال بر این تکلیف وضع شده باشد (Tiley, 2012: 54). همچون حقوق کیفری که اصل قانونی بودن جرم و مجازات در آن حاکم است، در حقوق مالیاتی نیز اصل قانونی بودن مالیات جاری است.

از نظر مبانی حقوقی، توجیهاتی برای اصل قانون بودن مالیات مطرح است؛ با پیدایش و گسترش حمایت از حقوق فردی در مقابل تعرضات، اصل مصونیت مال از تعرض، بخشی از حقوق اساسی افراد شده است. براساس اصل ۲۲ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مال و حقوق اشخاص از تعرض مصون است، مگر در مواردی که قانون تجویز کند. از یک نظر، الزامات مالیاتی ماهیتاً دخالت در حق مالکیت فردی است، زیرا دولت را قادر به تحصیل اجباری بخشی از عواید حاصل از فعالیت فرد می‌کند (Murphy, 2002: 44). تمایز مالیات در دوره دولت دموکراتیک و مدرن با دریافتی مالی در سایر ادوار تاریخی، ریشه در قانونمندی مالیات و اصل یادشده دارد (رستمی، ۱۳۹۶: ۶۰۶). به علاوه، براساس دیدگاهی در فلسفه عدالت و آزادی، مالیات، آزادی فرد را نیز نقض می‌کند، زیرا افراد مستعدتر را ناگزیر به انجام فعالیت‌هایی می‌کند تا درآمد کافی برای پرداخت مالیات سرانه را داشته باشند، امری که با آزادی افراد برای هدایت زندگی خود در چارچوب اصول عدالت منافات دارد (راولز، ۱۳۹۸: ۲۵۸).

بیشتر کشورها این اصل را به‌طور صریح یا ضمنی در قانون اساسی یا قوانین عادی پیش‌بینی کرده‌اند. در بلژیک اصل ۱۷۰ قانون اساسی، در مکزیک اصل ۳۱ قانون اساسی، در ایتالیا اصل ۲۳ قانون اساسی و در فرانسه اصل ۳۴ قانون اساسی موجد اصل قانونی بودن مالیات در این کشورهاست. در حقوق مالیاتی ترکیه، دیوان عالی کشور وضع مالیات از طریق مقررات اجرایی را نقض اصل قانونی بودن مالیات در قانون اساسی اعلام کرده است (Thuronyi, 2003: 70). در نیجریه، حقوق مالیاتی همچون حقوق کیفری منحصراً بر مبنای قانون است و تصمیمات دادگاه‌ها یا مقامات اجرایی نمی‌تواند موجد تعهد مالیاتی باشد (Asuzu, 2017: 9).

در اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصریح شده است که هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. در هیچ‌کدام از مواد قانون مالیات‌های مستقیم از جمله ماده ۲۱۹ آن، در مورد اختیارات سازمان امور مالیاتی، اختیاری جهت «وضع مالیات» برای سازمان یادشده و دولت پیش‌بینی نشده است. شورای نگهبان نیز در نظرهای خود، نبود «حق جعل

1. The Principle of Legality of tax

مالیات» برای دولت و سازمان امور مالیاتی را تصریح نموده است (نامه شماره ۱۰۰/۹۶/۱۳۲۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۱ شورای نگهبان).

اصل یادشده، در آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بازتاب شایان توجهی یافته است. ملاحظه این آرا نشان می‌دهد که اصل یادشده مستند اصلی مقابله قضایی با تحمیل مالیات توسط مراجع اجرایی بدون مستند مشخص قانونی است. در رأی شماره ۱۹۶۹ مورخ ۹۳/۱۲/۱۸، هیأت عمومی دیوان بخشنامه سازمان امور مالیاتی مبنی بر اخذ مالیات حق تمبر برای حواله‌های ارزی را با استناد به اصل ۵۱ قانون اساسی و به دلیل فقدان حکم قانونی دال بر وضع مالیات نقض کرده است. در رأی شماره ۵ مورخ ۸۶/۱۱/۱۹، هیأت عمومی دیوان، بخشنامه سازمان امور مالیاتی مبنی بر اخذ مالیات بر درآمد حاصل از تقسیم مال مشاع از شرکا را به استناد به اصل قانونی بودن مالیات و استدلال به اینکه وضع مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است، ابطال کرده است. آرای یادشده دلالت بر این دارد که وصول هرگونه مالیات بدون حکم صریح قانون دال بر وضع مالیات فاقد اعتبار قانونی است. هیأت عمومی دیوان در رأی دیگری به شماره ۴۵۶ مورخ ۱۳۸۸/۰۵/۲۵، بخشنامه سازمان امور مالیاتی، دال بر امکان اصلاح برگ تشخیص مالیات صادره، بدون طی تشریفات رسیدگی و ابلاغ آن به مؤدی را به سبب مغایرت با اصل قانونی بودن مالیات و لزوم انجام تشریفات قانونی برای ابلاغ برگ تشخیص مالیات، ابطال کرده است. از نظر این رأی نه تنها وضع مالیات موکول به جواز قانونگذار است، بلکه تشریفات ابلاغ و وصول آن نیز تابع حکم قانونی است.

آثار اصل قانونی بودن مالیات بر تفسیر قانون. اصل قانونی بودن مالیات، موجد آثار مهمی بر تفسیر قوانین مالیاتی است. علاوه بر اینکه این اصل به آثاری همچون تفسیر ادبی، تفسیر مضیق و تفسیر به نفع مؤدی قانون مالیاتی منجر می‌شود که به آنها پرداخته خواهد شد، از نتایج اصل یادشده این است که استدلال قیاسی^۱ در تفسیر قانون مالیاتی در کشورهایی که این اصل را پذیرفته‌اند، منع شده است؛ از جمله در کشورهای بلژیک، لوکزامبورگ، پرتغال، اسپانیا، برزیل و مکزیک. در حقوق مالیاتی بلژیک تفسیر و توسعه قانون مالیاتی بر مبنای «حکمت قانون»^۲ ممنوع است (Thuronyi, 2003:145-146)، زیرا استدلال قیاسی و استدلال بر مبنای حکمت و هدف قانون، استنتاج تعهد مالیاتی به استناد جهات خارج از متن قانون است.

در نتیجه اصل قانونی بودن مالیات، در مواردی که مؤدی با استفاده از خلأ قانونی، خود را در موقعیتی قرار می‌دهد که مشمول مالیات نشود، بی‌اعتبار کردن این اقدام مؤدی، صرفاً در صورت تجویز و به حکم قانون ممکن است و دادگاه‌ها نمی‌توانند بدون وجود حکم روشن قانونی در این خصوص، وضع قاعده یا اتخاذ رویه کنند. وضع تدابیر مقابله با اجتناب مالیاتی در صلاحیت انحصاری

1. Analogical interpretation
2. Teleological approach

قانونگذار از طریق قانون است، از این رو موقعیت‌هایی که نص روشن قانونی دال بر وضع مالیات برای آنها وجود ندارد و خلأهای قانونی وا نهاده می‌شود، دادگاه‌ها نباید مالیات را تحمیل کنند، بلکه می‌توانند این خلأها را براساس اصول حقوقی برآمده از حوزه‌های دیگر حقوق رفع کنند (Thuronyi, 1997: 31)؛ مثل اصل برائت یا اصل عدم زیاده. گفته می‌شود که حق مؤدی در گزینش و اداره رفتار مالیاتی، از مهم‌ترین ویژگی‌های عدالت در حقوق مالیاتی است (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۱۶).

تفسیر درون‌متنی و ادبی قانون مالیاتی

تفسیر ادبی^۱ و تفسیر درون‌متنی^۲ قانون مالیاتی از رویکردهای اصلی تفسیر قانون است. مقید بودن وضع مالیات به تجویز قانون، اقتضا می‌کند که قانون براساس دلالت‌های ادبی و صرفاً در حدود متن آن تفسیر شود نه با رجوع به مبانی یا معیارهای خارج از متن قانون مانند مبانی اقتصادی وضع قانون یا روح قانون یا قصد مقنن یا لوازم عقلی قیاس یا استقرار منطقی^۳. در رویکرد تفسیر ادبی و درون‌متنی آنچه منبع تفسیر قانون مالیاتی است، خود متن قانون و دلالت لفظی آن به‌عنوان واقعیت عینی قانون است و سوابق تاریخی قانونگذاری^۴ یا اهداف قانون یا قصد مقنن نقشی در تفسیر ندارد (Cunningham & Repetti, 2004: 8). رویکرد تفسیر درون‌متنی در مقابل رویکرد تفسیر آزاد^۵ است که حکم قانونی نه‌تنها از متن قانون، بلکه براساس دلالت‌های خارج از متن مثل قصد مقنن، اهداف قانون، مبانی اقتصادی و اجتماعی وضع قانون، روح قانون یا واقعیات اقتصادی پرونده موضوع اختلاف نیز قابل استخراج است.

اصل ۵۱ قانون اساسی دال بر لزوم قانونی بودن مالیات، اقتضای تفسیر ادبی و درون‌متنی قانون مالیاتی در حقوق ایران را دارد، زیرا در نتیجه اصل قانونی بودن مالیات، وضع و پرداخت مالیات خلاف اصل برائت و تسلیط بوده و منحصر به موردی است که متن قانون دلالت روشن بر این تکلیف داشته باشد.

در بیشتر کشورهای عضو نظام حقوقی سویل‌لا، قضات در تفسیر قوانین مالیاتی از روش ادبی و درون‌متنی پیروی می‌کنند، به‌دلیل اینکه خود را مجری قانون و نه واضع خط‌مشی‌های قانونی می‌دانند (Thuronyi, 2003: 145).

1. Literal interpretation

2. Textual interpretation

۳. شایان ذکر است روش خاصی از استنباط حکم قانونی در حقوق ایران به‌عنوان «روش اصولی» رایج است. روش تفسیر اصولی شامل توجه به منطوق (دلالت مستقیم لفظ) و مفهوم (دلالت‌های غیرمستقیم لفظ) براساس اصول استنباط و نظریه الفاظ و نیز ادله عقلیه است (امامی، ۱۳۷۶: ۲۰). این نوع استنتاج حکم قانونگذار از آنجا که بر مبنای دلالت لفظی است و در واقع ارجاع معنا به متن است، ماهیت متن‌گرا دارد.

4. Legislative history

5. Liberal Interpretation

طبق دیدگاه سنتی حقوق انگلیسی-آمریکایی، در تفسیر قوانین مالیاتی این قاعده حاکم است که حکم قانون نباید خارج از قلمرو منطوق آن تفسیر یابد یا قلمرو آن به گونه‌ای توسعه یابد که شامل موضوعاتی شود که به طور خاص و صریح مورد حکم قرار نگرفته است (Barker, 2003: 835).

در حقوق مالیاتی آمریکا، متن‌گرایی در تفسیر قانون مالیاتی نفوذ زیادی بر دیوان عالی کشور و به مقدار کمتری بر دادگاه‌های فدرال داشته است (Choi, 2020: 207). گفته می‌شود رویه دیوان عالی کشور از سال ۱۹۰۰ تا بعد از سال‌های ۲۰۱۰ به سمت تفسیر متن‌گرا در حال تغییر بوده است (Choi(2), 2020: 377).

در بین دادگاه‌های بریتانیا این قاعده مرسوم است که آثار قانون بر مؤدی باید معین و شفاف باشد، به گونه‌ای که مؤدی از پیش بداند که آیا وی در نتیجه عمل حقوقی و اقتصادی معینی، مشمول مالیات خواهد بود یا خیر (Barker, 2003: 828). تعیین‌پذیری قانون^۱ و پیش‌بینی‌پذیر بودن نحوه اجرای آن، از اصول بنیادین عدالت حقوقی است که به منظور حمایت از افراد و اصل ثبات، با تفسیر ادبی قانون فراهم می‌شود (Barker, 2003: 876). در بریتانیا دادگاه‌ها به صراحت اعلام می‌کردند که ابهام در قانونگذاری یا عدم دقت در انشای مفاد و قلمرو قانون یا عدم دقت قانونگذار در تعبیر قصد واقعی خود، به دادرس حق می‌دهد که قانون را طوری تفسیر کند که مورد قصد قانونگذار نباشد و مؤدی مشمول مالیات نشود (Tiley, 2012: 52).

نظام حقوق مالیاتی بریتانیا، خالص‌ترین شکل از تفسیر ادبی را اعمال می‌کند. به موجب قواعد تفسیری قانون مالیاتی در این نظام، مبنای تفسیر قانون مالیاتی، الفاظ روشن قانون بوده و دلالت‌های غیرمستقیم قانون فاقد اعتبار است. قصد قانونگذار نقشی در تفسیر قانون ندارد و نباید به استناد انصاف، انحرافی از حکم روشن قانون مالیاتی صورت گیرد (Tiley, 2012: 51). به دلیل همین سنت لفظ‌گرایانه، بریتانیا دارای قوانین مفصل به‌منظور پوشش دادن حداکثر موقعیت‌های مالیاتی، است (Barker, 2003: 830).

در نظام‌های حقوقی پیرو تفسیر ادبی قانون مالیاتی، اگرچه دادگاه‌ها از پذیرش نتایج غیرمنصفانه در تفسیر قانون پرهیز می‌کنند، ولی در مواردی که عبارات قانون مبهم باشد، ملتزم به تفسیر ادبی می‌مانند، حتی اگر به نتایج غیرمتعارف در پرونده منجر شود. به دلیل اهمیت نص قانون، حتی در مواردی که ظاهر قانون، متضمن اشتباه قانونگذار در درک و انشای یک امر حقوقی باشد نیز دادرس قانون را صرفاً براساس ظاهر آن، به گونه‌ای تفسیر و اعمال می‌کنند که گویی هیچ اشتباهی در قانون رخ نداده است (Tiley, 2012: 53).

اصل تفسیر مضیق قانون مالیاتی

تفسیر از نظر تعیین قلمرو حکم قانون به دو گونه تقسیم می‌شود: تفسیر موسع^۱ و تفسیر مضیق^۲؛ تفسیر موسع آن است که معنی مواد قانونی را تا آنجایی که قابلیت کشش دارد، با عناصری همچون انصاف، عدالت قضایی و قیاس توسعه دهند، ولی تفسیر مضیق آن است که از معنی مواد قانونی تجاوز نکنند و حدود اجرای آن را توسعه ندهند، چنانچه در قوانین کیفری است (امامی، ۱۳۷۶: ۱۴).

در حقوق مالیاتی بسیاری کشورها، در نتیجه اصل قانونی بودن مالیات، تفسیر مضیق حاکم است، زیرا به موجب این اصل تکلیف به مالیات تنها به موجب قانون اثبات‌شدنی است، از این‌رو اصل بر عدم مالیات است و دادرس نباید هر متنی را به‌عنوان قانون موجد مالیات تلقی کند (Thuronyi, 2003: 145). تفسیر مضیق قوانین مالیاتی رویه رایجی است و قوانین مالیاتی را همچون قوانین کیفری، که اصل بر تفسیر مضیق به نفع متهم است، مستلزم تفسیر مضیق به نفع مؤدی می‌دانند (Harris, 2010: 29). در حقوق مالیاتی نیجریه، در نتیجه اصل قانونی بودن مالیات، تفسیر مضیق قانون مالیاتی حاکم است، دقیقاً مثل اصل تفسیر مضیق قانون کیفری (Asuzu, 2017: 9).

در حقوق مالیاتی ایران هرچند به دلیل فقدان احکام قانونی در مورد تفسیر، یافتن حکم روشن مؤید تفسیر مضیق ممکن نیست، لکن مبانی حقوقی مؤید این رویکرد تفسیری است. اصل ۵۱ قانون اساسی مبنی بر قانونی بودن مالیات موجد این است که تعهد مالیاتی حکمی است استثنایی. از سوی دیگر، از نظر حقوقی احکام استثنایی باید تفسیر مضیق شود، در نتیجه قانون موجد تعهد مالیاتی نیز باید تفسیر مضیق شوند. در قوانین مالیاتی، از آنجا که مالیات چهره استثنایی دارد، دادرس به ظاهر عبارت قانون قناعت می‌کند و در پی آن نیست که به استناد روح قانون مالیاتی، افزون بر آنچه تصریح شده است، بگیرد (کاتوزیان، ۱۳۹۰: ۲۳۷). به علاوه، قوانینی که موجب تسلط افراد بر دیگران شود، از جمله قانون مالیاتی، شایسته تفسیر مضیق است، زیرا سلطه یک فرد بر فرد دیگر، دلیل لازم دارد و در صورت شک، تفسیر باید به سوی عدم سلطه باشد (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۰: ۴۱۳). همچنین مسائل حقوق عمومی مانند حقوق مالیاتی را نمی‌توان برخلاف حقوق خصوصی از طریق نظریه‌های عمومی توسعه داد، زیرا حقوق مالیاتی همچون حقوق کیفری موجد قواعد امره محدودکننده حقوق و آزادی‌های فردی هستند و باید به‌طور مضیق تفسیر شوند (Barker, 2003: 874-875).

تفسیر مضیق قانون مالیاتی، حتی بر احکام قانونی معافیت مالیاتی و همچنین هزینه‌های قابل قبول حاکم است، زیرا در اصل ۵۱ قانون اساسی معافیت مالیاتی مستلزم نص قانون و به

1. Extensive Interpretation
2. Restrictive Interpretation

عنوان حکمی استثنایی عنوان شده و در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم نیز موارد و شرایط هزینه‌های قابل قبول مالیاتی منحصر به موارد مشخص شده است. در حقوق مالیاتی آمریکا نیز براساس پرونده‌های متعددی از جمله پرونده *Chickasaw Nation v. United States*, 534 US.84,95(2001) و پرونده *Knight v. Commr*, 552 U.S.181,192(2008) رویه قضایی پذیرفته که در موارد تردید در خصوص معافیت مالیاتی و یا هزینه‌های قابل قبول مالیاتی، اصل تفسیر مضیق و عدم پذیرش معافیت یا هزینه مالیاتی حاکم است (Choi, 2020: 251).

برخی آرای دیوان عدالت اداری و نظرهای شورای عالی مالیاتی در

مورد تفسیر ادبی و مضیق قانون مالیاتی

تعداد زیادی از آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نشان می‌دهد که رویکرد دیوان در تفسیر قانون مالیاتی، متن‌محور و روش مورد استفاده در تفسیر، روش اصولی است. در رأی شماره ۹۸۵ مورخ ۱۳۹۴/۸/۵ هیأت عمومی دیوان، که مصوبه هیأت وزیران در مورد وضع مالیات حق تمبر بر حواله ارزی را ابطال کرده است، تفسیر دیوان، متن‌محور، مضیق و براساس استدلال اصولی است. به موجب این رأی، از آنجا که حواله ارزی، از نظر قانونی مشمول مالیات حق تمبر نیست، مقید شدن اعمال معافیت حق تمبر بر حواله‌های ارزی، «به دوره تحریم» در مصوبه هیأت وزیران، متضمن مفهوم غایت بوده که دارای حجت است، از این‌رو این قید از مصوبه مورد شکایت که متضمن شمول حق تمبر بر حواله ارزی برای دوره بعد از تحریم است، ابطال شده است. استفاده دیوان از «مفهوم غایت» که مفهومی کاملاً حقوقی برای استنباط حکم از درون متن است، مبین روش تفسیر اصولی و درون‌متنی بوده است. رأی یادشده همچنین از این حیث که حکم مالیاتی در مورد قضیه مورد تفسیر (مالیات حق تمبر) را محدود به موارد مصرح قانون و تسری آن به موارد دیگر را ممنوع دانسته است، مبین رویکرد تفسیر مضیق است.

در رأی دیگری به شماره ۱۹۰۹ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۲۷، هیأت عمومی دیوان، نظر شورای عالی مالیاتی در خصوص ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم درباره امکان ممنوع‌الخروجی «مدیران مسئول» شخص حقوقی به سبب بدهی مالیاتی شخص حقوقی را به این دلیل ابطال کرد که نظر شورا همه مدیران اشخاص حقوقی اعم از مدیران مسئول و غیرمسئول را به‌طور مطلق مشمول حکم ممنوع‌الخروجی موضوع این ماده دانسته و این امر مغایر قانون و موجب توسعه حکم قانون بوده است. این رأی که اطلاق عبارت «مدیران مسئول» در ماده ۲۰۲ قانون را منصرف به مدیران صاحب امضا کرده است، از آنجا که مبین نظریه «اطلاق» و «انصراف»

است، مبین روش تفسیر اصولی است. همچنین از آن حیث که در رأی یادشده، منبع اصلی تفسیر و استخراج حکم قانون متن قانون است، مبین رویکرد درون‌متنی است. از سوی دیگر، از آن حیث که تسری قانون به مدیران غیرموظف را ممنوع کرده است، موافق رویکرد تفسیر مضیق قانون مالیاتی است.

برخی آرای هیأت عمومی دیوان نشان‌دهنده رویکرد تفسیر مضیق و عدم تسری حکم مالیاتی در موارد ابهام است. در رأی شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۰، دیوان، برخلاف نظر شورای عالی مالیاتی، انتقال زیان از شرکت (مؤدی) به سهامداران را، موجب منفعت شرکت ندانسته و تلقی از آن به‌عنوان درآمد مالیات‌پذیر را رد کرده است. در رأی دیگری به شماره ۵ مورخ ۸۶/۱۱/۱۹، رأی صادره از هیأت عمومی دیوان، بخشنامه سازمان امور مالیاتی مبنی بر اخذ مالیات بر تحصیل ناشی از تقسیم مال مشاع از شرکا را به استناد اینکه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است، ابطال شده است. همان‌گونه که گفته شد، در رویکرد تفسیر مضیق و درون‌متنی، برخلاف تفسیر آزاد، مبانی اقتصادی قانون و ماهیت اقتصادی معامله نقشی در تعیین قلمرو قانون ندارد، بلکه دلالت‌های متن قانون مبنای تفسیر است. در مورد موضوعات اخیرالذکر درحالی که شورای عالی مالیاتی براساس واقعیت‌های اقتصادی مربوط به انتقال زیان از شرکت به سهامداران یا تقسیم مال مشاع، حکم مالیاتی را شامل عایدی حاصل از اعمال یادشده دانسته، لکن دیوان عدالت اداری با ملاک قرار دادن متن قانون و تفسیر سکوت قانون به عدم تعهد مالیاتی، قانون مالیاتی را به عایدی‌های یادشده قابل تسری ندانسته است.

در نظرهای شورای عالی مالیاتی نیز مواردی متضمن عناصر تفسیر درون‌متنی و تفسیر مضیق قانون به چشم می‌خورد. در رأی شماره ۳۰/۴/۱۵۴۶ مورخ ۱۳۷۹/۰۲/۲۵ در مورد ابهام در خصوص تسری معافیت مالیاتی سود اوراق قرضه به سود اوراق مشارکت^۱، با وجود شباهت اقتصادی اوراق مشارکت با اوراق قرضه، شورا حکم قانونی معافیت مالیاتی سود اوراق قرضه در ماده ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم را، به سبب تفاوت ماهیت حقوقی این دو نوع اوراق، قابل تسری به سود اوراق مشارکت ندانسته بود. این رویکرد شورا موافق تفسیر درون‌متنی و مضیق است، زیرا برخلاف رویکرد آزاد که به ماهیت اقتصادی معامله توجه می‌شود و شباهت اقتصادی اوراق یادشده مقتضی تسری احکام قانونی اوراق قرضه بر اوراق مشارکت بوده، لکن شورا این مشابهت اقتصادی را مؤثر در تفسیر ندانسته و با محور قرار دادن متن قانون، سکوت قانون را دال بر نبود معافیت دانسته است.

در نظریه دیگری از شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۰/۴/۸۷۲۸ مورخ ۱۳۷۹/۱۰/۰۶ در مورد ابهام در خصوص اینکه آیا سود تسهیلات دریافتی مؤسسات مالی مقیم خارج از ایران بابت

۱. این نظر مربوط به قبل از تصویب الحاقیه بند ۵ ماده ۱۴۵ قانون، مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بوده که به موجب این الحاقیه سود و جوایز اوراق مشارکت از پرداخت مالیات معاف شده است.

تسهیلاتی که به افراد ایرانی می‌دهند، مشمول مالیات است یا نه، شورا با استناد به متن مواد ۱۰۵ و ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، استدلال کرده مصادیق درآمدهای مشمول مالیات اشخاص خارجی، در قانون احصا شده و نظر مقنن منحصرأ تعلق مالیات به درآمدهای مصرح در مواد ۱۰۵ و ۱۰۷ است و لاغیر، از این رو سایر درآمدهای اشخاص خارجی مشمول مالیات نیست. این بخش از نظریه به لحاظ اصالت دادن به جنبه اثباتی عبارت قانون به جای توجه به عناصر اقتصادی موضوع و تفسیر سکوت قانون به عدم تعلق مالیات، موافق تفسیر درون‌متنی و مضیق است.

تفسیر قانون به نفع مؤدی

متن‌گرایی، اصولاً به رویکرد تفسیر به نفع مؤدی منجر می‌شود (Choi, 2020: 236). در حقوق بریتانیا، چنانچه تفسیری خاص از قانون، امکان تحمیل مسئولیت مشترک یا تضامنی برای مالیات را بدهد، دادگاه‌ها چنین تفسیری را نمی‌پذیرند (Tiley, 2012: 53).

در حقوق آمریکا نیز تفسیر قانون مالیاتی به نفع مؤدی و به ضرر دولت در دوره‌های تاریخی در حقوق مالیاتی، شناسایی شده بود. این رویکرد تفسیری، بر مبنای انصاف و عدالت طبیعی استوار بوده است (Barker, 2003: 831). در یک مورد تفسیر به نفع مؤدی که در رأی دادگاه عالی استیناف آمریکا مورد حکم قرار گرفت (پرونده The Limited v. Commissioner 286 (F.3d 324, 332(2002)). استدلال شده که اصل عام در تفسیر قوانین وضع‌کننده مالیات یا هر قانون موجد تکلیف شهروندان، عدم توسعه مفاد، فراتر از مفاد روشن آن قانون است و در صورت تردید، چنین قوانینی باید علیه دولت و به نفع شهروندان تفسیر شود، زیرا تعهد نباید فراتر از آنچه مسلم و روشن است، بر کسی بار شود (Thoronyi, 2003: 149). در آمریکا همچنین این گرایش مطرح شده که به‌طور کلی در مواردی که دولت قصد تحمیل اجباری و غیرقانونی مالیات بر مؤدی را داشته باشد، اصل تفسیر قانون به نفع مؤدی^۱ حاکمیت بیشتری دارد و برعکس در مواردی که موضوع مقابله با سوء استفاده مؤدی برای اجتناب مالیاتی باشد، نه تنها تفسیر به نفع مؤدی حاکم نیست، بلکه اصل بر تفسیر قانون به ضرر مؤدی^۲ خواهد بود (Choi, 2020: 253). در حقوق مالیاتی بلژیک در نتیجه اصول ۱۱۰ و ۱۱۲ قانون اساسی و بر مبنای قاعده رومی تفسیر شک به ضرر دولت^۳، قاعده تفسیر قانون به نفع مؤدی اعمال می‌شود (Thuronyi, 2003: 145).

برخی از مبانی اصل تفسیر به نفع مؤدی، از اصول تفسیر در حقوق خصوصی یا حقوق قراردادهای ریشه گرفته‌اند. یکی از این اصول، اصل تفسیر متن به ضرر نویسنده آن است^۴ (Tiley, 2012: 55). براساس این اصل تفسیری، در مواردی که متن حقوقی، توسط یکی از

1. Pro- taxpayer presumption
2. Anti- taxpayer presumption
3. In dubio contra fiscum
4. Contra preferentum

طرفین تهیه شود، در موارد ابهام، به ضرر تهیه‌کننده و به نفع طرف دیگر تفسیر می‌شود، زیرا اگر تهیه‌کننده قصد داشت حکمی به نفع خود وضع کند، با توجه به اختیار تهیه‌متن، حکم مورد قصد را درج می‌کرد، از این رو عدم درج آن نشان می‌دهد که چنین قصدی هنگام نوشتن متن وجود نداشته است. این اصل تفسیری ریشه در حقوق روم داشته و اهمیت زیادی در تمامی نظام‌های حقوقی اروپایی در مواردی دارد که سیاست برقراری عدالت بین طرفین مستلزم تفسیر مضیق متن قانونی یا قراردادی به نفع یکی از طرفین باشد، به‌ویژه در موردی که تفسیر آزاد متن، به بی‌عدالتی نسبت به یک طرف منجر شود (McMeel, 2007: 189).

این قاعده را می‌توان به شکل منطقی دیگری نیز پذیرفت؛ در مواردی که قانون، تکلیف مالیاتی خاصی را به‌طور روشن بیان نمی‌کند، از نظر منطقی و اخلاقی نمی‌توان انتظار داشت مؤدی براساس متنی غیرشفاف دچار تکلیف مالیاتی شود و ریسک قصور قانونگذار یا دولت در تبیین درست مقصود خود، به عهده مؤدی منتقل شود.

براساس اصل حقوقی دیگری به‌عنوان «تفسیر به نفع طرف ضعیف‌تر»، به‌هنگام ابهام، متن باید به نفع طرف ضعیف‌تر تفسیر شود و در رابطه بین دولت و مؤدی، طرف ضعیف‌تر، مؤدی است. منظور از طرف ضعیف طرفی است که برحسب واقعیت رابطه، امکانات و قدرت اقتصادی، حقوقی، تجربی و اطلاعاتی کمتری نسبت به طرف دیگر داشته باشد. این قاعده از نتایج اخلاقی اصل عدالت و حمایت اجتماعی است. منطق زیربنای قاعده یادشده، در حقوق عمومی و از نظر سیاسی و حقوقی به شکل دیگری نیز بیان شده است؛ «هر جا به ابهامی برخوردیم و در رابطه بین حق و قدرت در سر دوراهی مانسیم، چون هدف قانون اساسی، اجرای حقوق و آزادی‌های مردم است، در درجه نخست، اصل را باید به طرفی قرار بدهیم که حق و آزادی در آنجا تأیید می‌شود» (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۳۳۴).

علاوه بر تمامی مبانی یادشده، اصل قانونی بودن مالیات (اصل ۵۱ قانون اساسی)، تفسیر مضیق قانون مالیاتی و اصل برائت نیز موجد تفسیر قانون به نفع مؤدی است؛ تعهد مالیاتی، در موارد حکم روشن قانونی، خلاف اصل است و در موارد ابهام قانون در مورد تعهد مؤدی، اصل برائت اقتضا دارد که قانون مالیاتی به‌طور مضیق و در جهت اصل برائت از تعهد و به نفع مؤدی تفسیر شود.

تفسیر آزاد قانون مالیاتی

مفهوم و مبانی

رویکرد تفسیر آزاد^۱، تفسیر هدفمند^۲ و تفسیر براساس قصد مقنن^۳ در مقابل رویکرد تفسیر ادبی و

1. Liberal Interpretation
2. Purposive interpretation
3. Intentionalism

درون‌متنی قانون است. براساس این رویکرد، تفسیر قانون مالیاتی نه صرفاً بر مبنای الفاظ و متن قانون، بلکه با معیارهای خارج از متن از جمله هدف قانون، قصد مقنن و ماهیت اقتصادی عمل مؤدی صورت می‌گیرد. در تفسیر آزاد قانون مالیاتی سه عنصر، مرجع عمده تفسیر است: ۱. مبانی و هدف قانون مالیاتی، ۲. قصد مقنن در قانون مالیاتی و ۳. واقعیت اقتصادی مسائل مالیاتی.

در این رویکرد، سکوت یا ابهام قانون، به معنای فقدان تکلیف مالیاتی نیست، بلکه دادرسی، با استخراج مبانی وضع قانون و اهداف حقوق مالیاتی و با استفاده از استنتاج قیاسی، حکم مالیاتی را به دست می‌آورد. بر این اساس استفاده از قیاس^۱، با عدالت توزیعی به‌عنوان یکی از مبانی مهم حقوق مالیاتی سازگار است^۲، زیرا عدالت حکم می‌کند که موقعیت‌های مشابه موجود آثار مشابه باشند. از دیدگاه تفسیر آزاد، تفسیر موسع به معنای جایگزین کردن دادرسی به جای قانونگذار نیست، زیرا دادرسی با تعمیم دادن هدف قانون مالیاتی، حکم مناسب را مطابق مبانی درونی قانون، برای اعمال بر موضوعات مالیاتی مشابه که خارج از پیش‌بینی قانونگذار بوده، به دست می‌آورد و این تعمیم مستند به انسجام درونی قانون مالیاتی است (Barker, 2003: 877). بر مبنای این رویکرد، الفاظ قانون، بی‌روح و خنثی نیستند، بلکه وجود خود را از اهداف تصویب قوانین مالیاتی می‌گیرند (Barker, 2003: 855).

از منابع استخراج هدف قانون مالیاتی، ساختار بنیادین مالیات است. منظور از این ساختار، مبانی نظری است که تمام قانون مالیاتی را فرا گرفته و هدف قانون تحقق آنها بوده است. برای تبیین مفهوم قانون، کل زمینه‌ها^۳ و کلیت قانون باید در نظر گرفته شود و عبارات نباید به‌طور مستقل در نظر گرفته شوند (McCormack, 2009: 723).

هدف قانون مالیاتی همچنین با ملاحظه اصول اشاره‌شده در قانون و نیز شواهد خارج از قانون از مانند گزارش‌های توجیهی قانون قابل شناخت است (Avery, 1996: 79).

در تفسیر هدفمند، مبانی اقتصادی نقش مهمی در تبیین حکم قانون پیدا می‌کند. در این رویکرد، صرف تطبیق دادن موضوعات با متن قانون کافی برای استفاده بهینه از نظام مالیاتی نیست، بلکه دادرسی باید قانون مالیاتی را براساس مبانی اقتصادی آن تفسیر می‌کند (Grewal, 2015: 969). از عناصر مهم در تفسیر آزاد، توجه به مبانی اقتصادی مالیات به جای تأکید صرف بر عناصر حقوقی موضوع است. در واقع، معیار تفسیر نه صرفاً مفاهیم و ملاک‌های حقوقی مربوط به عمل مالیاتی، بلکه فضا و نتایج اقتصادی آن عمل است. اعمال مؤدیان با وجود ماهیت حقوقی متفاوت، در صورتی که نتایج اقتصادی مشابهی داشته باشند، می‌توانند حکم مالیاتی یکسانی را موجب شوند.

1. Analogy

۲. عدالت توزیعی Distributive justice، به عدالت از جانب قدرت عمومی در توزیع تکالیف و نیز منابع عمومی بین افراد جامعه بر می‌گردد (ارسطو، ۱۳۹۸: ۱۸۷).

3. Contextual

تفسیر آزاد، روش مورد استفاده به منظور مقابله با اجتناب مالیاتی مؤدی است، زیرا برخلاف تفسیر درون‌متنی، تفسیر آزاد موجب انعطاف و بهره‌گیری از مبانی متعدد برای پر کردن خلأهای ناشی از متن قانون است (Galle, 2006: 358; Tiley, 2004: 365).

در آمریکا، دادگاه‌ها از طریق دو نظریه با اجتناب مالیاتی مقابله می‌کنند؛ نظریه هدف انتفاعی^۱ و نظریه تقدم ماهیت انتفاعی عمل مالیاتی بر شکل آن^۲. نظریه‌های یادشده از مقتضیات رویکرد هدفمند در تفسیر بوده (Choi, 2020: 201-202; Cunningham & Repetti, 2004: 21) و مستلزم تفسیر قانون براساس مبانی اقتصادی حقوق مالیاتی است (Lawsky, 2009: 1).

نظریه هدف انتفاعی به این معناست که قانون مالیاتی با تأکید بر واقعیات انتفاعی عمل مالیاتی مؤدی تفسیر می‌شود نه اقدام وی در انتخاب راهکار قانونی برای اجتناب مالیاتی، از این رو در مواردی که انگیزه مؤدی، استفاده از خلأ قانونی برای اجتناب مالیاتی باشد، قانون بر مبنای واقعیات انتفاعی عمل مؤدی تفسیر و اعمال می‌شود (Cunningham & Repetti, 2004: 22).

نظریه تقدم ماهیت انتفاعی عمل مالیاتی بر شکل موجود این معنا در تفسیر قانون است که دادگاه‌ها حکم مالیاتی را به مناسبت آثار انتفاعی عمل مؤدی و نه شکل عمل تفسیر می‌دانند (Choi, 2020: 201-202).^۳ برای مثال عمل متضمن گردش برگشتی وجوه یا دارایی^۴ که موقعیت حقوقی یا مالی مؤدی را تغییر نمی‌دهد، برای تفسیر قانون و تحمیل مالیات مورد توجه قرار نمی‌گیرند. در این رویکرد تبیین وقایع موضوعی پرونده^۵ اهمیت فراوانی در تفسیر قانون دارد (Cunningham & Repetti, 2004: 23).

تفسیر آزاد قانون مالیاتی، می‌تواند به تفسیر موسع از درآمد نیز منجر شود. در نتیجه همین تفسیر موسع قانون مالیاتی در حقوق آمریکا، درآمد مالیات‌پذیر^۶، دربردارنده هرگونه درآمد از هر منبعی خواهد بود و مفهوم درآمد در وسیع‌ترین مدلول خود تفسیر می‌شود (Barker, 2003: 862).

از منابع تفسیر در رویکرد تفسیر آزاد و برون‌متنی، قصد قانونگذار است. در این رویکرد دادرس همچون نماینده قانونگذار در اجرای قانون عمل می‌کند و در مواردی که متن قانون روشن باشد نیز ملاحظه همه‌جانبه اسناد تدوین و تصویب قانون و مشروح مذاکرات مجلس به منظور تضمین عدم مغایرت تفسیر با قصد قانونگذار و نیز یافتن قصد وی در خصوص سیاست‌های اقتصادی به‌ویژه از حیث مقابله با اجتناب مالیاتی لازم است (Cunningham, Christians, 2014: 50; 2004: 7-8).

1. The business purpose

2. The substance over form doctrine

3. (True v United stated, 190 F3D 1165, 1174-76(10 th Cir.1999). پرونده)

4. Circular flow of cash or property

5. Facts

6. Taxable Income

با وجود نزدیکی مفاهیم «قصد قانونگذار»^۱ و «هدف قانون»^۲، آنها مفاهیم یکسانی نیستند؛ هدف مقنن معیاری شخصی^۳ برای فهم قصد خاص قانونگذار از متن مصوب در زمان تصویب است، در حالی که هدف قانون معیاری نوعی^۴ برای فهم اهداف قانون مالیاتی به عنوان موضوعی مستقل از اراده شخصی مقنن است (Mc Cormack, 2009: 730). در واقع هدف قانون به عنوان موجودی جدا از مقنن آن، اصالت موضوعی دارد و در رویکرد تفسیر هدفمند معنادهی به عبارات قانون نباید محدود به معنای آن از نظر قانونگذار در زمان تصویب قانون باشد (Tiley, 2004: 16). دادگاه‌های بریتانیا تقریباً از سال ۱۹۸۰، تا حدودی به برخی عناصر تفسیر هدفمند متمایل شدند. در پرونده Pepper v. Hart مجلس اعیان امکان ملاحظه گزارش‌های کارشناسی تصویب قانون به منظور تعیین هدف قانون در موارد بی‌معنایی ظاهر متن قانون را پذیرفت. در سایر کشورهای نظام کامن‌لا رویکرد هدفمند پذیرفته شده است، از جمله در استرالیا، کانادا و هند (Thuronyi, 2003: 140). در حقوق مالیاتی آمریکا، برخلاف رویه درون‌متنی دیوان عالی کشور، مراجع اجرایی مالیاتی رویکرد تفسیر هدفمند نسبت به قانون مالیاتی دارند (Choi 2, 2020: 365). کشورهای آلمان، سوئیس، هلند، لوکزامبورگ و اتریش ایده استنباط قانون مالیاتی بر مبنای هدف قانون حتی در موارد انحراف از دلالت درون‌متنی قانون را پذیرفته‌اند (Thuronyi, 2003: 146). در حقوق مالیاتی آلمان دادگاه عالی تفسیر قانون فراتر از دلالت لفظی را در مواردی که ظاهر قانون متضمن معنای غیرمعقولی مغایر با هدف قانون باشد یا به منظور تضمین اصل برابری شهروندان در قانون اساسی، پذیرفته است. البته موارد یادشده به معنای این نیست که در این کشورها اصول حقوقی نقشی در تفسیر نداشته باشد، بلکه در نهایت دادگاه است که در خصوص تفسیر قانون براساس معیارهای حقوقی یا معیارهای اقتصادی تصمیم می‌گیرد (Thuronyi, 2003: 147). طبق قانون مالیاتی اسپانیا تفسیر واژگان قانون مالیاتی با لحاظ کلیت متن، زمینه‌های تاریخی و تقنینی، واقعیت‌های اجتماعی زمان اجرای قانون و ملاحظه روح و هدف قانون صورت می‌گیرد. در کشورهای دانمارک، نروژ و فنلاند، در تفسیر قانون مالیاتی تأکید بر ماهیت اقتصادی عمل مالیاتی به جای شکل حقوقی آن است (Thouronyi, 2003: 148).

تفسیر آزاد قانون مالیاتی در قوانین و آرا و نظرهای مالیاتی ایران

در نبود احکام و ادبیات قانونی و قضایی در مورد تفسیر قانون مالیاتی، تبیین وضعیت تفسیر آزاد در حقوق ایران مستلزم ملاحظه مبانی و اصول حقوقی نظام حقوقی است. براساس مبانی

7. Legislative intent
1. Legislative purpose
2. Subjective factor
3. Objective factor

حقوقی موجود می‌توان گفت در حقوق ایران، تفسیر آزاد، فاقد مبانی حقوقی و فقهی لازم است. در اصل ۱۶۷ قانون اساسی تصریح شده که منبع نخست دادرس در صدور رأی «قوانین مدونه» است و اگر قانونی در خصوص موضوع نیابد، مکلف است به منابع معتبر اسلامی یا فتاوی معتبر رجوع کند. به موجب ماده ۳ قانون آیین دادرسی مدنی، قضات موظف به رسیدگی و صدور رأی، موافق «قوانین موضوعه صریح» شده‌اند و در صورت کامل یا صریح نبودن قانون، باید با استناد منابع یا فتاوی معتبر و اصول حقوقی که مغایر موازین شرعی نباشد، حکم صادر کنند. در این ماده، برخلاف ماده ۳ قانون آیین دادرسی پیشین مصوب ۱۳۱۸، «روح قانون» و «عرف و عادت مسلم» که عناصری از روش تفسیر آزادند، به‌عنوان منبع مورد رجوع دادرس برای صدور رأی قید نشده است. از سوی دیگر، در مبانی فقهی موضوع نیز، نظرهای همچون ذرایع، استحسان، استصلاح و قیاس مستنبط العله که می‌توانند موجب نقش داشتن عناصری همچون مصلحت و مفسده و مبانی اجتماعی و اقتصادی وضع قانون، در تفسیر قانون و استنباط احکام باشند، پذیرفته نشده است (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۲: ۳۱۰). در هیچ‌کدام از قوانین مالیاتی نیز، اشاره‌ای به عناصر بیرون از متن قانون مثل روح و هدف قانون یا قصد قانونگذار یا مبانی اجتماعی یا اقتصادی قانون، به‌عنوان منبع رسیدگی، نشده است.

از سوی دیگر همان‌گونه که روشن شد، تفسیر قانون مالیاتی با توجه به اصل ۵۱ قانون اساسی و اصول و عناصر بیان شده در حقوق ایران از جمله تفسیر مضیق و تفسیر به نفع مؤدی، مناسبتی با تفسیر آزاد ندارد.

با اینکه تفسیر قانون مالیاتی در ایران، با تفاسیر درون‌متنی و اصولی سازگاری بیشتری دارد، ولی عناصری از رویکرد تفسیر آزاد نیز در آرای قضایی و نظرهای مالیاتی به چشم می‌خورد. نظریه شماره ۳۰/۴/۳۷۷۷ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۸ شورای عالی مالیاتی متضمن نقش دادن تحلیل اقتصادی در تفسیر حقوق مالیاتی و تداعی‌کننده تفسیر آزاد است. براساس این رأی، سود پرداختی شرکت‌های خودروساز به پیش‌خریداران در قبال مبلغ پیش‌پرداخت آنها، ماهیتاً «تخفیفی است که بابت پیش‌خرید، به مشتری منظور می‌گردد لذا درآمد برای مشتری نبوده و مشمول مالیات نیست». از نظر مقامات مالیاتی به‌دلیل ابهام قانون در مورد حکم مالیاتی سود دریافتی پیش‌خریدار، اظهارنظر شورا برای رفع ابهام، مستلزم تفسیر قانون مالیاتی بوده است. شورای عالی مالیاتی برای کشف حکم قانونی حاکم بر موضوع، به‌جای ملاک قرار دادن دلالت متن قانون و استناد به اصل قانونی بودن مالیات، سعی در تحلیل ماهیت عمل مؤدی داشته و با توصیف آن براساس معیارهای اقتصادی، آن را فاقد ماهیت انتفاعی مالیات‌پذیر دانسته است. رویکرد به‌کاررفته در این نظریه شورا که متضمن تأکید بر واقعیات موضوعی پرونده و ماهیت روابط مالیاتی و تأثیر دادن آن در تعیین قلمرو قانون است، تداعی‌کننده روش تفسیر آزاد براساس معیارهای موضوعی اقتصادی است.

در نظریه دیگری از شورای یادشده به شماره ۳۰/۴/۸۷۲۸ مورخ ۳۰/۴/۱۰/۰۶ مورخ ۱۳۷۹/۱۰/۰۶ در مورد ابهام پیرامون اینکه آیا سود دریافتی مؤسسات مالی مقیم خارج از ایران، بابت تسهیلاتی که به افراد ایرانی می‌دهند مشمول مالیات است یا نه، شورا در توجیه نظر خود مبنی بر عدم شمول مالیات بر دریافتی یادشده به «سوابق قوانین گذشته و حال» و نیز «نظر مقنن» در مواد ۱۰۵ و ۱۰۷ قانون اشاره کرده است که هر دو این مفاهیم از عناصر تفسیر آزادند.

در نظریه دیگری به شماره ۳۰/۴/۹۹۹۲ مورخ ۳۰/۴/۰۹/۲۶، شورای عالی مالیاتی در مورد حق اعتراض مؤدی و درخواست استرداد مالیات اضافی، اقدام مؤدی به پرداخت مالیات را به معنای قبول مالیات و عدم وجود حق اعتراض و استرداد اضافی پرداختی دانسته است. نظریه یادشده از حیث اینکه به جای رجوع به امر حکمی و قانونی^۱ برای رفع ابهام، عمل مؤدی به عنوان امری موضوعی^۲ را عنصر اصلی رفع ابهام قرار داده است، متضمن عناصر تفسیر آزاد قانون است. شایان ذکر است هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، به موجب رأی شماره ۳۲۵/۸۸ مورخ ۱۳۸۸/۰۴/۱۴، نظریه یادشده شورا را با استناد به ماده ۲۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر قابلیت استرداد مالیات اشتباهی، و به دلیل مخالفت نظر با حکم صریح قانون در خصوص ضرورت استرداد مازاد مالیاتی، ابطال کرده است.

استقرا در نظرهای بررسی شده شورای عالی مالیاتی نشان‌دهنده گرایش ملموس شورا به تفسیر آزاد است. از وظایف قانونی این شورا اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات است (بند ۲ ماده ۲۵۵ قانون). بخشی از این گرایش نتیجه طبیعی ترکیب قانونی این شورا در ماده ۲۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم متضمن عضویت صاحب‌نظران اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی است. مسئله قابل طرح این است که چنین گرایشی چگونه با اصل قانونی بودن مالیات و اصالت متن قانون در تفسیر قانون چگونه توجیه‌پذیر است. ترکیب قانونی شورا متضمن حضور صاحب‌نظران اقتصادی و مالی در کنار صاحب‌نظران حقوقی منافاتی با اصل قانونی بودن مالیات یا متن‌گرایی در قانون مالیاتی ندارد، بلکه به دلیل اینکه بسیاری از مفاهیم به‌کاررفته در متن قانون مالیات‌های مستقیم دارای جوانب مالی و اقتصادی هستند، از جمله درآمد، هزینه، دفاتر، استهلاک، اجرا و تفسیر قانون مستلزم فهم مدلول‌های این مفاهیم است و دلالت‌گیری از این الفاظ قانونی براساس مفاهیم خاص آنها مغایرتی با اصل قانونی بودن مالیات ندارد. حضور صاحب‌نظران اقتصادی و مالی در شورا به معنای جواز تفسیر قانون خارج از دلالت‌های ناشی از متن قانون نیست، بلکه به‌منظور تضمین تبیین دقیق مفاهیم مالی به‌کاررفته در متن قانون است. آنچه مغایر با اصل قانونی بودن مالیات است، تفسیر یا توسعه آزاد قلمرو قانون مالیاتی براساس مفاهیمی خارج از قانون یا تفسیر موسع مفاهیم قانون مالیاتی است. آرای دیوان عدالت

1. Matter of law
2. Matter of fact

اداری نیز نشان می‌دهد در بیشتر مواردی که دیوان نظریه شورا را باطل کرده، مبنای ابطال مغایرت نظریه شورا با اصل قانونی بودن مالیات بوده است.

در دیوان عدالت اداری نیز، هرچند رویه عمومی هیأت عمومی دیوان، با استناد مکرر به اصل ۵۱ قانون اساسی، به‌طور رایج به سمت تفسیر درون‌متنی گرایش دارد، لکن اخیراً مواردی از صدور آرا براساس تفسیر آزاد و برون‌متنی در آرای هیأت عمومی دیده می‌شود. رأی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۷۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری در مورد دستورالعمل سازمان امور مالیاتی پیرامون مالیات معاملات سکه و ارز، نمونه جالبی از استناد به عناصری از تفسیر آزاد در حقوق مالیاتی است. در این رأی، دیوان عدالت اداری در رسیدگی به شکایت از دستورالعمل سازمان امور مالیاتی که خرید سکه و افزایش قیمت آن را مشمول تکالیف مالیاتی برای خریداران سکه دانسته، با استناد به اطلاق مواد مختلف قانونی از قانون مالیات‌های مستقیم از جمله مواد ۱، ۹۳، ۹۶، ۹۷، ۱۰۰ و ۱۰۵، که اشخاص را بابت تمامی درآمدهای تحصیل‌شده، مکلف به پرداخت مالیات می‌کند، و با اشاره به اینکه «اصولاً فلسفه وضع قوانین مالیاتی، رعایت عدالت مالیاتی است و از افرادی که منتفع می‌شوند باید مالیات اخذ گردد و در دستورالعمل سازمان امور مالیاتی راجع به مالیات معاملات سکه و ارز، جایگزین مناسب برای احتمال خلاف (عدم تحصیل درآمد) پیش‌بینی شده و آن رسیدگی به اعتراض خریداران سکه است و در صورت ادعای مؤدی به عدم فروش سکه، به ادعای آنها رسیدگی می‌شود»، دستورالعمل صادره را تأیید کرده است. رأی از حیث اشاره به «فلسفه وضع قانون» و «رعایت عدالت مالیاتی» که عنصری خارج از متن قانون است و همچنین از حیث اینکه وضعیت اقتصادی مؤدی در انتفاع را مورد تأکید قرار داده، منعکس‌کننده «هدف و مبانی قانون» و «واقعیات و نتایج اقتصادی عمل مؤدی» به‌عنوان عناصری از رویکرد آزاد در تفسیر قانون است. از سوی دیگر، از آن حیث که تحصیل درآمد مالیات‌پذیر و تعهد به پرداخت مالیات را اصل دانسته و اثبات خلاف آن را موقوف به طرح اعتراض و رسیدگی به آن کرده است، برخلاف اصل قانونی بودن مالیات و تفسیر مضیق قانون مالیاتی است.

در رأی دیگری به شماره ۱۰۱۳۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۹۷۰ مورخ ۱۳۹۷/۶/۲۶ هیأت تخصصی اقتصادی مالی و اصناف دیوان عدالت اداری، در مورد دستورالعمل سازمان امور مالیاتی مبنی بر اختیار سازمان امور مالیاتی به استفاده از اطلاعات حساب بانکی اشخاص برای تشخیص درآمد مالیاتی، هیأت تخصصی دیوان، با استناد به مواد ۲۲۹ و ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم، با اشاره به اینکه «دستورالعمل، محاسنی همچون رفع تعارض مالیاتی از گردش بین حساب‌های واحد یک مؤدی و درآمد تلقی نمودن آن و نیز رعایت مرور زمان مالیاتی نیز دارد»، شکایت خلاف قانون بودن دستورالعمل به استناد نبود صراحت قانونی برای مراجعه به حساب‌های بانکی را رد کرده است. استناد به کلیت مواد ۲۲۹ و ۹۳ قانون به‌جای استناد به عبارت مشخصی از قانون دال بر امکان

مراجعه به اطلاعات حساب بانکی برای تشخیص درآمد مؤدی و نیز اشاره به «محاسن موجود در دستورالعمل» مبین دخالت دادن عناصر تفسیر آزاد در تفسیر و استنباط قانون مالیاتی است.

نتیجه گیری

برای پی ریزی نظام حقوق مالیاتی قانونمند، کارآمد و عادلانه، تبیین نظام تفسیری قانون براساس معیارها، عناصر و مفاهیم حقوقی و علمی، اجتناب‌ناپذیر است. مالیات از حساس‌ترین نقاط ارتباط شهروندان با قدرت عمومی است و اداره صلح‌آمیز و کارآمد این ارتباط، مستلزم فراهم بودن قوانین مالیاتی روشن و پیش‌بینی‌پذیر و مبانی منسجم علمی برای تفسیر قانون مالیاتی است. در کشورهایی که نظام مالیاتی توسعه‌یافته‌تری دارند، علاوه بر اینکه نظریه‌پردازان حقوق مالیاتی به بحث تفسیر قانون، توجه ضروری کرده‌اند، رویه قضایی نیز نقش چشمگیری در ایجاد و توسعه آگاهانه نظام تفسیری قانون مالیاتی داشته است. در حقوق مالیاتی ایران، علاوه بر نبود احکام قانونی متضمن مبانی و اصول تفسیر قانون، هنوز ادبیات قضایی شایان توجهی شکل نگرفته است. حقوق مالیاتی ایران، بر مبنای اصل قانونی بودن مالیات مقرر در اصل ۵۱ قانون اساسی، به درک و توسعه بیشتری در این زمینه نیاز دارد.

از نظر نگارنده رویکرد تفسیر درون‌متنی قانون مالیاتی، سازگاری بیشتری با مبانی نظام حقوقی ایران و قانون اساسی و حقوق اساسی شهروندان دارد. پایبندی به اصل قانونی بودن مالیات، مستلزم وجود نظام قانونی مفصل و جامع احکام برای حداکثر موقعیت‌ها و مسائل مستحدثه مالیاتی است. این اصل مستلزم این است که تمام حقوق و تکالیف مالیاتی و جزئیات آن در متن قانون و نه بخشنامه‌های نهاد اجرایی مالیاتی، به‌طور روشن وضع شود. ضعف قانونی در ایجاد چنین نظام جامعی، موجب خلأهای مالیاتی و در نتیجه سوء استفاده مالیاتی شده است. در چنین شرایطی، ممکن است که استفاده از تفسیر آزاد و برون‌متنی براساس واقعیت‌های اقتصادی، سوء استفاده مالیاتی را محدود کند، ولی اجرای درست رویکرد تفسیری آزاد، نیازمند وجود احکام قانونی دال بر شناسایی این رویکرد و نیز دسترسی به مفاهیم و روش‌های علمی تفسیر آزاد است که نظام قانونی و ادبیات علمی حقوق مالیاتی و رویه قضایی فاقد ظرفیت‌های لازم در این خصوص است.

حقوق و مناسبات مالیاتی، متضمن ذی‌نفعان، مفاهیم، عناصر و ارزش‌های گوناگون و بعضاً متعارضی همچون عدالت فردی و اجتماعی، حقوق و مسئولیت‌های فردی و مصالح عمومی بوده و موجد نظام حقوقی، سیاسی و اجتماعی پیچیده و دقیقی است. ساده‌سازی و فروکاستن این مناسبات، به جنبه‌های محدودی همچون تأمین بودجه عمومی یا سوء استفاده مؤدی، نظام مالیاتی را دچار آسیب مشروعیت و در نهایت شکست می‌کند. مؤدی از ذی‌نفعان اصلی در

مناسبات و رابطه مالیاتی است. از نظر حقوقی، این رابطه مبتنی بر حقوق و تکالیفی متقابل برای مؤدی و نیز دولت است و از نظر مصالح سیاسی و ملی و نیز اخلاقی، باید بر پایه عناصر ثابت و پیش‌بینی‌پذیر مبتنی بر قانون و مقررات قانونی روشن باشد. توسعه و تفسیر تکالیف مؤدی براساس هدف نانوشته قانون و قصد غیر آشکار قانونگذار، به نحوی که حقوق یا تکالیف یک مؤدی به‌طور متعارف از آن پیش‌بینی‌پذیر نباشد، سازگار با امنیت حقوقی و نیز رابطه صلح آمیز دولت و مؤدی نخواهد بود. حقیقت این است که نمی‌توان ریسک ضعف قانون در پیش‌بینی موقعیت‌های مالیاتی و وضع حکم روشن را، با دادن اختیار تفسیر آزاد، به عهده مؤدی که در نوشتن قانون نقشی نداشته و حق دارد امور خود را براساس دلالت‌های روشن قانون تنظیم کند، منتقل کرد. اصل تفسیر به نفع مؤدی یا تفسیر متن علیه نویسنده، بر پایه این منطق ساده و البته درست استوار است که اگر نویسنده و واضع متن، حکمی را مدنظر داشت، باید هنگام وضع، در متن قانون به‌طور روشن بیان می‌کرد در غیر این صورت حکم فراموش شده را نمی‌توان براساس نیت فرضی بر قانون و مؤدی بار کرد.

منابع

۱. فارسی

الف) کتاب‌ها

۱. ارسطو (۱۳۹۸)، *اخلاق*، ترجمه رضا مشایخی، تهران: نگاه.
۲. امامی، حسن (۱۳۷۶)، *حقوق مدنی*، ج ۲، تهران: کتابخانه اسلامی.
۳. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۵)، *دانشنامه حقوقی*، ج ۲، تهران: امیرکبیر.
۴. ----- (۱۳۸۲)، *مکتب‌های حقوقی در حقوق اسلام*، تهران: کتابخانه گنج دانش.
۵. راولز، جان (۱۳۹۸)، *عدالت به مثابه انصاف*، ترجمه عرفان ثابتی، تهران: ققنوس.
۶. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۰)، *فلسفه حقوق*، ج ۳، تهران: شرکت سهامی انتشار.

ب) مقالات

۷. رستمی، ولی؛ محمدی، فاطمه؛ رنجبر، مسعود (۱۳۹۶)، «بررسی حقوقی نقش مالیات بر توسعه سیاسی و دموکراسی»، *فصلنامه مطالعات حقوق عمومی*، دوره ۴۷، ش ۳، ص ۶۲۰-۶۰۱.
۸. رستمی، ولی (۱۳۸۸). «حقوق مؤدیان مالیاتی»، *فصلنامه حقوق*، *مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران*، دوره ۳۹، ش ۱، ص ۱۲۸-۱۰۷.
۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۳)، «اصول منطقی حاکم بر تفسیر قانون اساسی»، *مجله دانشکده*

حقوق و علوم سیاسی، ش ۶۶.

ج) قوانین و مقررات

۱۰. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۶۸.
۱۱. قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، ۱۳۹۲.
۱۲. قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاحی ۱۳۹۴.

د) آرا و نظریه‌ها

۱۳. دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۷۵، مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی، موضوع پرونده شماره ۹۸/۱۱۷۷.
۱۴. دادنامه شماره ۹۷۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۳۱، مورخ ۱۳۹۷/۶/۲۶، هیأت تخصصی اقتصادی مالی و اصناف دیوان عدالت اداری، موضوع پرونده شماره هـ ع /۷۵۰/۹۶.
۱۵. دادنامه شماره ۳۴۸، مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۰، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، موضوع پرونده شماره ۹۴/۳۴۹.
۱۶. دادنامه شماره ۹۸۵، مورخ ۱۳۹۴/۸/۵، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، موضوع پرونده شماره ۸۳۸/۹۴.
۱۷. دادنامه شماره ۱۹۰۹، مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۲۷، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، موضوع پرونده شماره ۱۳۹/۹۱.
۱۸. دادنامه شماره ۱۹۶۹، مورخ ۱۳۹۳/۱۲/۱۸، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. موضوع پرونده شماره ۵۰۴/۹۳.
۱۹. دادنامه شماره ۳۲۵/۸۸، مورخ ۱۳۸۸/۰۴/۱۴، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، موضوع پرونده شماره ۸۵/۷۱۵.
۲۰. دادنامه شماره ۴۵۶، مورخ ۱۳۸۸/۰۵/۲۵، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، موضوع پرونده شماره ۸۶/۵۳۱.
۲۱. دادنامه شماره ۵، مورخ ۱۳۸۶/۱/۱۹، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، موضوع پرونده شماره ۸۳/۳۲۲.
۲۲. نظریه شماره ۳۰/۴/۱۵۴۶ مورخ ۱۳۷۹/۰۲/۲۵ شورای عالی مالیاتی.
۲۳. نظریه شماره ۳۰/۴/۳۷۷۷ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۸ شورای عالی مالیاتی.
۲۴. نظریه شماره ۳۰/۴/۸۷۲۸ مورخ ۱۳۷۹/۱۰/۰۶ شورای عالی مالیاتی.
۲۵. نظریه شماره ۳۰/۴/۹۹۹۲ مورخ ۱۳۷۶/۰۹/۲۶ شورای عالی مالیاتی.

۲. انگلیسی

A) Books

1. Avery, Jones, John And Harris, Peter And Oliver, David (2008), *Comparative Perspectives On Revenue Law*, Cambridge, Cambridge University Press.
2. Harris, Peter And Oliver, David (2010), *International Commercial Tax*, Cambridge, Cambridge University Press.
3. Mcmeel, Gerard (2007). *The Construction Of Contract Interpretation, Implication, And Rectification*, Oxford, Oxford University Press.
4. Murphy, Liam And Nagel, Thomas (2002), *The Myth Of Ownership, Taxes And Justice*, New York, Oxford University Press.
5. Thuronyi, Victor (1996), *Tax Law Design And Drafting*, Vol. 1, Chapter 2, Legal Framework For Taxation, International Monetary Fund.
6. Thuronyi, Victor (2003), *Comparative Tax Law*, Hague, Kluwer Law International.
7. Tiley, John And Loutzenhiser, Glen (2012), *Revenue Law*, Oxford, Hart Publishing Ltd.
8. Tiley, John (2004), *Studies In The History Of Tax Law*, Oxford And Portland Oregon.

B) Aticels

9. Asuzu, Chinua (2017), "Interpreting Tax Statutes: Should Judges Fight Tax Avoidance?" Available At Ssrn: <https://ssrn.com/abstract=3063961> Or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3063961>.
10. Avery, Jones (1996), "Tax Law, Rules Or Principles", *Institutes For Fiscal Studies*.
11. Barker, B William (2003), "Statutory Interpretation, Comparative Law, And Economic Theory", *Discovering The Ground Of Income Taxation*, *San Diego Law Review*, Vol. 40.No 3, pp. 828-880.
12. Choi, Jonathan H, (2020), "The Substantive Canon Of Tax Law", *Stanford Law Review*, Vol. 72.
13. Choi, Jonathan (2020), "An Empirical Study Of Statutory Interpretation In Tax Law", *New York University Law Review*, Vol. 95.
14. Christians, Allison (2014), "Avoidance, Evasion, And Taxpayer Morality", *Washington University Journal Of Law And Policy*, Vol. 44.
15. Cunningham, Noel B, Repetti, James R (2004), "Textualism And Tax Shelter", *Boston College Law School Research Paper* No. 28, *Virginia Law Review*, Vol. 24, No 1.
16. Galle, Brian (2006), "Interpretative Theory and Tax Shelter Regulation" *Virginia Tax Review*, *Fsu College of Law, Public Law Research Paper*, No. 212.
17. Grewal, Andy (2015), "Economic Substance And The Supreme Court", *Tax*

Notes, Vol. 116, No.

18. Lawsby, Sarah B (2009), "Probably? Understanding Tax Law S Uncertainty", *University Of Pennsylvania Law Review*, Vol. 157.
19. McCormack, Shannon Weeks (2009), "Tax Shelters And Statutory Interpretation: A Much Needed Purposive Approach", *University Of Illinois Law Review*, Vol. 2009, No. 3, Last Revised 2012.