



رای وحدت رویه شماره ۲۱۲ دیوان عالی کشور در خصوص محسوب گردیدن وزارت دارایی در ردیف سایر بستانکاران عادی در وصول مالیات و جرایم از بازرگانان ورشکسته

رای وحدت رویه شماره ۲۱۲ (-) ۱۳۵۰

محسوب گردیدن وزارت دارایی در ردیف سایر بستانکاران عادی
در وصول مالیات و جرایم از بازرگانان ورشکسته

در موضوع اختلاف نظر بین شعب چهارم و پنجم و دهم دیوانعالی کشور راجع به حق تقدم وزارت دارایی در امر وصول مالیات و جرایم از مودی ورشکسته و نحوه استفاده از ماده (۳۰) قانون مصوب ۱۳۳۵ به این مضمون (در موقع وصول مالیات و جرایم آن از درآمد و اموال مودیان یا ضامن آنها وزارت دارایی نسبت به سایر طلبکاران حق تقدم خواهد داشت) که شعبه چهارم دیوانعالی کشور مستنداً به ماده مزبور طبق رای مورخ ۱۳۴۷/۱۰/۹ مودی را شامل حال ورشکسته و غیروورشکسته تلقی نموده و بالنتیجه نظر داده که حق تقدم وزارت دارایی نسبت به سایر طلبکاران در مورد ورشکسته باید رعایت شود ولی شعب پنجم و دهم دیوانعالی کشور طبق آرای مورخ ۱۳۴۷/۱۰/۱۲ و ۱۳۴۷/۷/۲۲ و ۱۳۴۷/۷/۳۰ نسبت به موارد احکام مذکور حق تقدم مقرر در ماده (۳۰) را ناظر به وضع مودیان غیروورشکسته دانسته و در مورد ورشکسته استدلال نموده‌اند که چون قانون تجارت قانون خاصی میباشد و مقررات آن قانون درباره ورشکستگان لازمالاجرا است لذا عمل اداره تصفیه از این حیث که وزارت دارایی را در مورد احکام فوق در عداد سایر طلبکاران ورشکسته مذکور در ماده (۵۸) قانون اداره تصفیه امور ورشکستگی قرار داده است تایید نموده‌اند از نظر وجود تعارض بین احکام فوق و تقاضای طرح آنها از طرف جناب آقای دادستان کل در هیأت عمومی دیوانعالی کشور برای ایجاد وحدت رویه هیأت عمومی مرکب از ۳۵ نفر از روسا و مستشاران شعب دیوانعالی کشور تشکیل گردید.

پس از چند جلسه مذاکرات طولانی و تبادل نظر و اظهار عقیده جناب آقای دادستان کل کشور دایر به قابل تایید بودن رای شعبه چهارم اظهار عقیده دادرسی دیوانعالی کشور متضمن چهار قسمت میباشد.
قسمت اول- تشریح تقاضای وزارت دارایی.

قسمت دوم - تجزیه و تحلیل رای هیأت عمومی به عنوان وحدت رویه که مستند دو دادگاه ماهوی قرار گرفته است.

قسمت سوم - تشریح تعارضی که بین آرای دو شعبه چهارم و پنجم دیوان کشور وجود دارد.

قسمت چهارم - بحث در اطراف حکم عام و حکم خاص و اثبات اینکه ماده (۳۰) قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ نسبت به مطالبات مالیاتی ناسخ ماده (۵۸) قانون تصفیه بوده و ماده (۱۵۳) قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۴۵ ناسخ آن قسمت از ماده ۵۸ قانون تصفیه که معارض آن است میباشد.

قسمت اول- تشریح تقاضای وزارت دارایی

وزارت دارایی به استناد ماده (۳۰) قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ مدعی ممتاز بودن مطالبات مالیاتی تا سال ۱۳۴۵ نسبت به کلیه طلبکارها اعم از مودیان عادی و یا ورشکسته میباشد. ماده (۳۰) قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۵ به شرح ذیل است:

«در موقع وصول مالیات و جرایم آن از درآمد و اموال مودیان یا ضامن آنها وزارت دارایی نسبت به سایر طلبکارها حق تقدم خواهد داشت».

وزارت دارایی نسبت به مطالبات مالیاتی از سال ۱۳۴۵ به بعد به استناد ماده (۱۵۳) قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۴۵ معتقد است که مالیات دولت در طبقه سوم طلبهای ممتاز قرار دارد.

ماده ۱۵۳ قانون مالیات بر درآمد به شرح زیر است:

«وزارت دارایی برای وصول مالیات و جرایم و زیان دیرکرد متعلق به مودیان و مسوولین پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت حق تقدم خواهد داشت».

بنابراین وزارت دارایی ماده (۳۰) قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ نسبت به مطالبات مالیاتی را ناسخ ماده (۵۸) قانون تصفیه دانسته و ماده (۱۵۳) قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۴۵ را ناسخ ماده (۵۸) قانون تصفیه در آن قسمت که تعارض دارد میداند.

قسمت دوم - تجزیه و تحلیل رای هیأت عمومی به عنوان وحدت رویه که مستند دو دادگاه ماهوی قرار گرفته است، شعبه دادگاه استان در دعوی که به طرفیت اداره تصفیه امور ورشکستگی اقامه شده در مورد قرار تامین مربوط به یک طغری سفته شخص ورشکسته چنین رای داده:

«ماده (۲۶۹) آیین دادرسی مدنی ناظر به بدهکاران عادی و در مورد تاجر ورشکسته ماده (۵۸) قانون تصفیه نافذ و موثر است».

شعبه دوم دیوانعالی کشور حکم دادگاه استان را ابرام نموده است.

در مورد دعوی مشابه دیگر نیز که به طرفیت اداره تصفیه اقامه شده شعبه دیگر دادگاه استان چنین اظهار نظر کرده: «در قانون تصفیه امور ورشکستگی صریحاً تعرض نشده که طلب ممتاز منحصر به مورد وثیقه بوده بلکه از ماده (۳۳) قانون مسطور خلاف این معنی مستفاد است و ماده (۲۶۹) قانون آیین دادرسی مدنی که تاریخاً موخر از قانون فوقالاشعار میباشد مطلق بوده و مقید به مورد مخصوص نیست».

ماده ۲۶۹ چنین مقرر داشته:

«درخواستکننده تامین در استیفای طلبش از مال مورد تامین بر سایر طلبکاران حق تقدم دارد».

شعبه پنجم دیوانعالی کشور حکم فرجام خواسته را ابرام کرده است.

هیأت عمومی از لحاظ وحدت رویه چنین رای داده است:

«نظر به اینکه شعبه دوم دیوانعالی کشور ماده (۲۶۹) قانون آیین دادرسی مدنی را ناظر به بدهکاران عادی و در مورد تاجر ورشکسته ماده (۵۸) قانون تصفیه را نافذ دانسته و برعکس شعبه پنجم به استناد ماده (۲۶۹) مذکور حق تقدم درخواستکننده تامین را شناخته مورد منطبق با قانون وحدت رویه قضایی مصوب تیرماه ۱۳۲۸ و قابل طرح در هیأت عمومی دیوانعالی کشور تشخیص میشود و به اکثریت چنین اظهار نظر میگردد:

چون موافق ماده (۵۸) قانون تصفیه امور ورشکستگی استفاده از اموال متوقف برای دیان ترتیبی خاص مقرر داشته که به همان نحو باید خاتمه یابد و موافق مدلول همین ماده حق تقدم هر طبقه بر طبقه دیگر تصریح و تعیین شده و از بستن کارانی که از اموال متوقف طلب خود را به وسیله دادگاه تامین کردهاند قیدی دیده نمیشود بنابراین کلیه دیان به جز کسانی که قانون صریحاً استثنا نموده از اموال متوقف حق استفاده دارند و منطوق ماده (۲۶۹) قانون آیین دادرسی مدنی ناظر به مورد مذکور در فوق نبوده و در این مورد که حکم خاصی موجود است قابل اعمال نمیشود بنابراین رای شعبه دوم دیوانعالی کشور صحیحاً صادر شده و طبق قانون وحدت رویه قضایی مصوب تیرماه ۱۳۲۸ برای دادگاهها لازماً اتباع است».

با امعان نظر بر رای وحدت رویه فوق چنین استحصالی میشود که به نظر هیأت مزبور حق تقدم محکومله قرار تامین وجهاً منالوجوه دارای حق امتیاز نسبت به اموال تاجر ورشکسته نبوده و بدون داشتن حق اولویت با سایر طلبکاران غیرممتاز حق استفاده از اموال متوقف را دارد.

قسمت سوم - تشریح تعارضی که بین دو شعبه چهارم و پنجم دیوانعالی کشور در مورد مالیات وجود دارد وزارت دارایی به طرفیت اداره تصفیه و امور ورشکستگی دادخواست مبنی بر الزام اداره مزبور به رعایت حق تقدم دولت برابر ماده (۳۰) قانون مالیات بردرآمد مصوب ۱۳۳۵ داده شعبه ۲۶ دادگاه شهرستان چنین رای داده:

«ملخص اعتراض وزارت دارایی این است که به موجب ماده (۳۰) قانون مالیات بردرآمد سال ۱۳۳۵ وزارت دارایی در استیفای طلبش از سایر بستانکاران حق تقدم دارد و اداره تصفیه در منظور داشتن مطالبات وزارت دارایی در طبقه پنجم برخلاف مقررات قانون مرقوم میباشد ادعای وزارت دارایی به نظر وارد نیست زیرا ماده (۵۸) قانون تصفیه امور ورشکستگی در استفاده از اموال متوقف برای دیان ترتیب خاصی مقرر داشته که به همان نحو عمل و خاتمه یابد و موافق مدلول همین ماده حق تقدم هر طبقه بر طبقه دیگر بهطور وضوح معین گردیده است ماده (۳۰) قانون مالیات بردرآمد سال ۱۳۳۵ نیز در موقع وصول مالیات و جرایم از درآمد و اموال مودیان یا ضامنان آنها وزارت دارایی را نسبت به سایر طلبکاران مقدم دانسته است و با توجه به رای شماره ۲۷۱ مورخ ۱۳۳۹/۱۰/۱۹ هیأت عمومی دیوانعالی کشور که ماده (۲۶۹) قانون آییندادرسی مدنی را ناظر به ورشکسته ندانسته است و از تلفیق دو ماده مزبور عدم ترجیح بین دو ماده مذکور میتوان نتیجه گرفت که چون در ماده (۵۸) قانون تصفیه امور ورشکستگی قیدی از طلب دارایی دیده نمیشود بنابراین منطوق ماده (۳۰) قانون مالیات بردرآمد سال ۱۳۳۵ ناظر به طبقات چهارگانه اول نبوده و نظر مقنن در تدوین ماده (۳۰) قانون مالیات بردرآمد این نبوده است که مقررات قانون تصفیه را که امری خاص و دارای ترتیب مخصوص است به هم زند. لذا به نظر دادگاه اقدام اداره تصفیه در منظور داشتن مطالبات خواهان در طبقه پنجم فاقد اشکال قانونی است حکم به رد و بطلان دعوی خواهان میدهد محکومعلیه پژوهش میخواهد در مرحله پژوهشی حکم دادگاه شهرستان تایید میشود از حکم مزبور فرجامخواسته میشود شعبه پنجم دیوانعالی کشور حکم فرجامخواسته را ابرام کرده و بالنتیجه دعوی وزارت دارایی را رد میکند.

در دعوی مشابه دیگر وزارت دارایی دادخواستی به طرفیت اداره تصفیه و امور ورشکستگی مبنی بر الزام خواننده به رعایت حق تقدم دولت برابر ماده (۳۰) قانون مالیات بردرآمد مصوب ۱۳۳۵ تقدیم میکند شعبه ۲۴ دادگاه شهرستان که حکم قبلی را صادر کرده با همان استدلال و حتی ادای همان عبارت حکم به رد دعوی وزارت دارایی میدهد. حکم مزبور در مرحله پژوهشی تایید میشود وزارت دارایی تقاضای فرجام میخواهد شعبه چهارم دیوانعالی کشور حکم مزبور را به شرح ذیل نقض میکند:

(حکم فرجامخواسته که بر استواری حکم دادگاه شهرستان تهران صادر شده به نحوی که استدلال گردیده مخدوش است زیرا وجوهی که فرجامخواه خود را از شرکت مرکزی با مسوولیت محدود طلبکار دانسته و از اداره تصفیه امور ورشکستگی تهران مطالبه نموده و تقاضای تصدیق طلب دولت را کرده و به عنوان مالیات مورد ادعا قرار گرفته به لحاظ آنکه طلب دولت بابت مطالبات سالهایی بوده که مطابق ماده (۳۰) قانون مالیات بردرآمد و املاک مزروعی مصوب سال ۱۳۳۵ که در سالهای مزبور لازمالعمل بوده وزارت دارایی در موقع وصول مالیات و جرایم آن از درآمد و اموال مودیان نسبت به سایر طلبکارها حق تقدم داشته و تغییر وضع امور تجاری مودی و ورشکسته شدن او (هرچند در ماده (۵۸) قانون تصفیه امور ورشکستگی ذکر از حق تقدم دولت در استیفای طلب از دارایی نشده است) سلب حق تقدم در استیفای طلب را از دولت نسبت به اموال ورشکسته ننموده است بنابراین حکم مزبور که بدون توجه به مفاد ماده مذکور و سایر مقررات مربوطه در استواری حکم ابتدایی صادر شده قانونی نبوده و به موجب ماده (۵۵۹)

قانون آییندادرسی مدنی به اتفاق آرا شکسته میشود و رسیدگی مجدد پژوهشی به شعبه دیگر دادگاه استان مرکز رجوع میگردد.»

با توجه به رای دادگاههای شهرستان و استان که متکی به رای هیأت عمومی است مسلم میگردد که به عقیده آنان چون قانون تصفیه یک قانون خاص است قانون مالیات بردرآمد نمیتواند قانون تصفیه را که امری خاص و دارای ترتیب مخصوص است به هم زند بنابراین مطالبات مالیاتی نسبت به دین تاجر ورشکسته عنوان طلب ممتاز را ندارد و باید همانطوری که ماده (۵۲۲) قانون تصفیه پیشبینی کرده جزی دیون غیرممتاز محسوب و به نسبت طلب کلیه دیان غیرممتاز پرداخت شود.

شعبه پنجم دیوانعالی کشور رای دادگاه استان را که وجهاً منالوجوه برای مطالبات مالیاتی نسبت به تاجر ورشکسته حتی بین طلبکاران طبقه پنجم قایل به امتیاز نشده ابرام کرده است ولی شعبه چهارم دیوانعالی کشور که برای مطالبات مالیاتی وزارت دارایی حق اولویت مطلق قایل شده و آن را در درجه اول مطالبات ممتاز قرار داده رای دادگاه استان را نقض کرده است.

همینطور شعبه دادگاه استان مرکز دعوی وزارت دارایی را دایر بر اولویت مطالبات مالیاتی بر مطالبات ممتاز ورشکسته رد کرده و شعبه دهم دیوانعالی کشور حکم مزبور را ابرام کرده است.

قسمت چهارم - بحث در اطراف حکم عام و خاص و اثبات اینکه ماده (۳۰) قانون مالیات بردرآمد سال ۱۳۳۵ نسخ ماده (۵۸) قانون تصفیه و ماده (۱۵۳) قانون مالیات بردرآمد

سال ۱۳۴۵ نسخ آن قسمت از ماده (۵۸) قانون تصفیه که با آن معارض است میباشد
رای هیأت عمومی راجع به عدم قبول قرار تامین در مورد مطالبات خصوصی اشخاص به عنوان یک طلب ممتاز نمیتواند نسبت به قانون مالیات بر درآمد که جنبه نظم عمومی دارد قابل استناد باشد و برای حل موضوع مختلفیه بین شعبه پنجم و چهارم دیوان کشور باید دید مواد ۳۰ و ۱۵۳ قانون مالیات بردرآمد و ماده (۵۸) قانون تصفیه کدام عام و کدام خاص است و طبق قواعد فقهی چگونه میتوان رفع تعارض کرد.
قبلاً لازم میدانم راجع به معنی حکم عام و حکم خاص مختصری بیان نمایم.

حکم عام عبارت از حکمی است که تمام افراد قابل انطباق با مفهوم خود را به طریق استقراق فرا گیرد تخصیص عبارت از کاسته شدن عمومیت حکم عام و محدود شدن آن به بعضی از افراد است و این دوصورت دارد یا ورود حکم خاص بعد از ورود و اجرای حکم عام است و یا بالعکس حکم عام بعد از ورود و اجرای حکم خاص است.

در فرض اول یعنی ورود حکم خاص بعد از ورود و اجرای حکم عام قبلاً حکم عام متوجه تمام افراد شده و بعدها به موجب حکم خاص افرادی چند از آن خارج و حکم اولی نسبت به آن افراد فسخ میشود.
در فرض دوم یعنی ورود حکم عام بعد از ورود و اجرای حکم خاص سه عقیده وجود دارد.

عقیده اول براین است که حکم خاص در بدو امر دایره عموم حکم عام را در افرادی کمتر محدود مینماید.
عقیده دوم که از سیدین و شیخ نقل شده براین است که در چنین صورتی حکم عام نسخ حکم خاص میباشد این عقیده نیز از طرف شادروان استاد Capitant که صیت شهرت او در حقوق مدنی جهانی است به شرح زیر برگزیده شده است:

«نسخ ضمنی از تغایر و تضاد بین قانون سابق و لاحق حاصل میشود در صورت تدوین قانون جدید مفروض این است که مقنن اراده کرده مقررات عاقلانه وضع نماید نه اینکه دو قانون متضاد توأمأً قابل اجرا باشد بنابراین همین که اجرای قانونی موجب شود که قانون دیگر بلااعمال بماند واضح است که قانون جدید اولویت دارد و تنها باید آن را اعمال کرد».

L'abrogation tacite est celle qui ne résulte pas d'un texte exprés, mais de la contrariété et

de l' incompatibilité qu' il y a entre une loi ancienne et une loi nouvelle. En effet le législateur doit être présumé avoir voulu, ordonné des choses raisonnables. Et il ne serait pas qu' ayant édicté successivement deux lois contraires, il eut entendu prescrire de les appliquer toutes les deux. Du ce moment que l' observation de l' une exclut celle de l' autre, il est clair que, dans le conflit, c' est la récente qui doit l' emporter.

عقیده سوم مبتنی بر توقف است بدین معنی که اگر مرجحات خارجی وجود داشته باشد باید هریک که مرجح است قبول کرد لذا اگر مرجحات ناسخیت وجود داشته باشد باید حکم عام را ناسخ حکم خاص والا حکم خاص را مختص حکم عام دانست. با توجه به مقیاس و معیار تشخیص حکم عام و خاص باید معتقد شد که قانون مالیات بردرآمد نسبت به حقوق ممتازة پیشبینی شده در آن حکم عام و قانون تصفیه نسبت به حقوق ممتازة مشمول آن حکم خاص است.

ماده ۳۰ قانون مالیات بردرآمد سال ۱۳۳۵ و ماده (۱۵۳) قانون مالیات بردرآمد مصوب سال ۱۳۴۵ که به جای ماده (۳۰) وضع شده و ماده (۵۸) قانون تصفیه به شرح زیر است:

«ماده ۳۰ در موقع وصول مالیات و جرایم آن از درآمد و اموال مودیان یا ضامن آنها وزارت دارایی نسبت به سایر طلبکارها حق تقدم خواهد داشت».

«ماده ۱۵۳- وزارت دارایی برای وصول مالیات و جرایم و زیان دیرکرد متعلق از مودیان و مسوولین پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت حق تقدم خواهد داشت».

«ماده ۵۸ قانون تصفیه مقرر میدارد: سایر بستانکارانی که دارای وثیقه‌اند نسبت به حاصل فروش مال مورد وثیقه در برگ تقسیم حاصل فروش مقدم بر سایر بستانکاران قرار داده میشوند طلبهایی که دارای وثیقه نیست و همچنین باقیمانده طلبهایی که دارای وثیقه بوده و تمام آن از فروش وثیقه پرداخت نشده به ترتیب طبقات زیر بریکدیگر مقدمند و در تقسیمنامه حاصل فروش اموال متوقف این تقدیم رعایت و قید میشود.»

طبقه اول - الف - حقوق خدمه خانه برای مدت سال آخر قبل از توقف.

ب - حقوق خدمتگزاران بنگاه ورشکسته برای مدت شش ماه قبل از توقف.

ج - دستمزد کارگرانی که روزانه یا هفتگی مزد میگیرند برای مدت سه ماه قبل از توقف.

طبقه دوم - طلب اشخاصی که مال آنها به عنوان ولایت یا قیمومیت تحت اداره ورشکسته بوده نسبت به میزانی که ورشکسته از جهت ولایت و یا قیمومیت مدیون شده است این نوع طلب در صورتی دارای حق تقدم خواهد بود که توقف در دوره قیمومیت یا ولایت و یا در ظرف یک سال از انقضای آن اعلام شده باشد.

طبقه سوم - طلب پزشک و داروفروش و مطالباتی که به مصرف مداوای مدیون و خانواده‌اش در ظرف سال قبل از توقف رسیده است.

طبقه چهارم - الف نفقه زن مطابق ماده (۱۲۰۶) قانون مدنی.

ب - مهریه زن تا میزان ده هزار ریال به شرط آنکه ازدواج اقلاً پنج سال قبل از توقف واقع شده باشد و نسبت به مازاد جزی سایر دیون محسوب میشود.

طبقه پنجم - سایر بستانکاران.

چون عقیده سوم در مورد ارجحیت حکمی که متضمن مرجحات است اعم از اینکه عام باشد یا خاص در نظر علما یک عقیده رابحه به شمار میآید و دادسرای دیوانعالی کشور معتقد است که جنبه ناسخیت حکم قانون مالیات بر درآمد نسبت به قانون تصفیه مرجح است اینک به ذکر مرجحات آن میپردازیم.

برای اثبات رجحان و اقدمیت قانون مالیات بر درآمد باید به هدف مقنن از وضع مالیات و مصرف آن نظر افکند. مقصود از وضع مالیات نیل به هدفهای ذیل میباشد:

اول - حمایت مملکت از دستبرد و گزند ممالک خارجی بدیهی است که اگر وضعیت رزمی و اقتصادی و اجتماعی و اخلاقی کشوری منظم و منسق نباشد در معرض چشمداشت ممالک توسعه طلب میباشد و تجهیز مملکت به سلاحهای جنگی و اقتصادی و نیروی اخلاقی منوط به این است که دولت وسایل تهیه آن را داشته باشد و رکن مهم این وسایل امکانات اقتصادی بوده که یکی از عناصر اولیه آن مالیات یعنی کمکهایی است که افراد به دولت مینمایند. هدف دوم از وضع مالیات تامین وسایل برای دولت است تا بتواند وظایف اجتماعی خود را انجام دهد این وظایف در زندگانی پرغوغای امروز رو به فزونی است از این قبیل است تعلیمات عمومی تعلیمات عالی، بهداشت عمومی، موسسات تعاونی، موسسات اجتماعی، وسایل حمل و نقل، نیروی برق و انرژی، وسایل ارتباطات، بیمارستانها، دارالایتامها، موسسات فرهنگی، ادارات دولتی و بلدی و غیره و غیره.

هدف سوم - عبارت است از توزیع عادلانه ثروت در بین افراد لازمه فعالیت اقتصادی و اتفاقات غیرمترقب و عوامل دیگر موجب میشود که از لحاظ درآمد ملی بین مردم اختلافات بین حادث شود این اختلاف در ثروت اختلافات طبقاتی ایجاد میکند و ایجاد شدن اختلافات طبقاتی موجب میشود که نفاق و شقاق بین افراد ملت پیدا شود و رشته اتحاد ملی که بزرگترین رکن حفاظت حیات ملی محسوب میشود از هم گسیخته گردد چیزی که موجب تحلیل وحدت در کشوری میشود وجود احساسات متضاده از قبیل سرور و اندوه و غیره و اختصاص هریک از آنها به دسته از مردم به شمار میآید در صورتی که اگر سرچشمه احساسات متضاده یکی باشد با بروز موجبات سرور تمام افراد خوشحال و با ظهور عوامل اندوه تمام افراد اندوهناک میگردد در کشوری که اختلافات طبقاتی وجود نداشته باشد وحدت کامل در آنجا حکمفرما خواهد شد بدین معنی که تمام افراد در برخورداری از مسرت و تحمل بلایا شریک و یکسان میباشند.

برای رسیدن به هدفهای سهگانه فوق یکی از عوامل مهم پرداخت مالیات میباشد.

فلسفه اخذ مالیات مبتنی بر اصول پیوستگی سعادت افراد به سعادت دیگران (Solidarisme) میباشد امروز اگر از این فرض علمی (Solidarisme) جز در کتب مذهبی و اخلاقی صحبتی نمیشود ولی سیاستی را که تشریح نموده است پایدار و مورد توجه است اصول و مبادی فرض پیوستگی سعادت افراد به سعادت دیگران از فرض علمی به هم پیوستگی علمالحيات سرچشمه گرفته است در علمالحيات میگویند به هم پیوستگی اثر طبیعی وابستگی اعضای یک موجود باهم و وابستگی تمام موجودات بالنسبه به یکدیگر میباشد و از این وابستگی عمل و عکسالعمل هریک از اجزا نسبت به تمامی و عمل و عکسالعمل تمامی نسبت به هریک از اعضا دست میدهد به واسطه به هم پیوستگی اعضای مختلفه هر موجودی با تمامی آن و بالعکس یک همکاری و دستیاری دوجانبه و دایم بین اعضای مختلفه و تمامی آنها یافت میشود و هر قدر کالبد و اعضای موجود ظریفتر باشد این همکاری بیشتر میباشد.

در مسایل اجتماعی معتقدین به اصل پیوستگی سعادت افراد به سعادت دیگران (Solidarisme) هم به آزادی فردی و هم به لزوم همکاری کلیه اعضای جامعه توجه دارند پیروان مسلک اخیر میگویند که این دو قانون با هم متضاد نبوده بلکه با هم جمع و ترکیب میگردد و مکمل یکدیگر میباشند ولی نباید نیران و شعشه آزادی فردی را که منتهی به فردطلبی Individualisme میشود دامن زد بلکه باید سعی کرد قانون دوم را در ذهن افراد رسوخ داد و حتی در مقام طرح تشکیلات عملی قانونی برآمد تا بشر مطیع مقررات آن باشد فرض عدالت در فرض علمی به هم پیوستگی یک مفروض کاملاً انسانی است که در مسایل اجتماعی مطمح نظر قرار میگیرد زیرا انسان دارای وجدان است و وجدان هم خواستار عدالت است در هر صورت تصویر ذهنی عدالت در جامعه آن را به یک تشکیلات عملی میکشاند که مهمترین خصیصه آن ایجاد دین اجتماعی برای عموم نسبت به جامعه میباشد. زیرا وضعیت هر فردی مرهون

جامعه است ارث و بقایایی که از اسلاف به ما رسیده با افزون نمودن آن باید به نسلهای بعدی انتقال داده شود اساس دین اجتماعی هر فرد زنده مبتنی بر برخورداریهایی است که از خدمات افراد معاصر و اسلاف گذشته نصیب او میشود ولی تمام افراد به یک اندازه بدهکار نمیشوند زیرا پس از تفاضل قرض و اعتبار آنان به عهده بعضی از آنها فاضلی باقی میماند که باید به جامعه پردازند و در حقیقت آن دسته مدیونین واقعی به شمار میآیند آن گروهی که دولت به وسیله مالیات طلب خود را از آنان بیشتر دریافت میدارد فاقد حق اعتراض میباشند و نمیتوانند شکایت نمایند که چرا برخلاف عدالت مقدار زیادتری از اموال آنان به اسم مالیات اخذ میگردد.

میزان دین افراد به جامعه به وسیله مالیات تعیین میگردد و وضع مالیات تابع قواعد خاصهای است تا اخذ آن را با عدالت آمیخته نماید و از جهت اهمیت آن قانونگذاران ممالک متری مرجحاتی برای مالیات قایل شدهاند مثلاً رسیدگی قضایی در موضوعات مالیاتی سریعتر از مسایل غیرمالی بهعمل میآید مطالبات مالیاتی یک طلب ممتاز درجه اول به شمار میآید قاعده عدم تعدد و تعلیق درمورد مالیات رعایت نمیکردد. در صورت تخلف مودی با وجود فقدان سوی نیت او جریمه مالیاتی اخذ میشود جرایم مالیاتی با جرایم جزایی جمع میشود و غیره و غیره.

در شریعت اسلامی به مساله زکوه یعنی مالیات توجه مخصوصی شده و پرداخت آن در ردیف فرایض اصلی قرار گرفته است در قرآن مجید درموارد عدیده پرداخت آن الزام شده است کما اینکه آیه شریفه میفرماید: (و اقیموالصلوات و اتوالزکوه و ارکعوا معالراکعین) زکوه یکی از عبادات است که اهمیت آن بعد از صلوا در اسلام محرز و محل تردید نیست و چون از ضروریات دین اسلام به شمار میآید کسی که ترک آن را حلال بداند واجبالقتل است.

حضرت علی علیهالسلام در خطاب به مالک اشتر دارایی و ثروت را روح و حیات جامعه دانستهاند. از جهت اهمیت اجتماعی زکوه است که شرع مقدس پرداخت آن را مقدم بر هر دینی امر کرده و باید از عین هر درآمدی بلافاصله تادیه شود.

در ممالک متری برای تفسیر قوانین مالیاتی اصولی در نظر گرفتهاند که از لحاظ اهمیت آن ما ذیلاً نقل مینماییم. اصل اول- در قوانین مالیاتی تفسیر باید لفظی و مضیق باشد.

Le principe fondamental en matière d'interprétation est le principe de l'interprétation . littérale

اصل دوم - قانون مالیاتی جدید هیچگاه عطف بماسبق نمیشود اعم از اینکه نسبت به قانون سابق اشد باشد یا اخف.

Une deuxième règle sur l'application des lois fiscales est celle de la non- rétroactivité. Si un tarif est modifié, le nouveau tarif (plus élevé ou moins élevé peut importe) ne s'applique qu' . ax faits imposables qui se sont produits après la publication du tarif

اصل سوم - قوانین مالیاتی جنبه نظم عمومی دارد و قراردادهای خصوصی نمیتواند اجرای آن را خنثی نماید.

Les lois d'impôt sont d'ordre public. Toute contravention ayant pour but de frauder l'impôt . est nulle

اصل چهارم - اصطلاحات قوانین مالیاتی به همان نحو که منظور مقنن بوده باید تفسیر شود حتی اگر هم با اصطلاحات قوانین مدنی و تجاری مغایر باشد.

Les termes employés par les lois fiscales doivent être interprétés dans le sens qui y a attaché le législateur, même si ce sens n'est pas celui qu'ils ont en droit civil, ou en droit . commercial

به علاوه باید دانست که قوانین مالیاتی مانند حقوق عمومی و قوانین اساسی و کیفری در عداد قوانینی است که با

نظم عمومی ارتباط کامل دارد و تخلف از آن از جهت اینکه گسلاننده شالوده اجتماعی است هرگز متغیر نمیباشد. آیا با اهمیتی که مالیات در تمام شوون مالی و اجتماعی و سیاسی کشور دارد سزاوار است مثلاً مطالبات پزشکان و داروسازان که جزی طبقه مستغنی این کشور هستند مقدم شمرده شود و مطالبات مالیاتی دولت غیر ممتاز قلمداد گردد.

قبول اولویت برای طلبهای پیشبینی شده در طبقات دوم و سوم و چهارم و پنجم ماده (۵۸) قانون تصفیه اشکال دیگری ایجاد میکند و آن این است که ماده (۳۰) و ماده (۱۵۳) قانون مالیات بردرآمد در امور حسبی نیز قابل اعمال نباشد زیرا قانون امور حسبی هم در ماده (۲۲۶) در تعیین طلبهای ممتاز تاسی به ماده (۵۸) قانون تصفیه کرده و عین آن را در ماده مزبور منعکس کرده است بنابراین قبول اولویت برای دیان طبقه دوم و سوم و چهارم و پنجم تاجر ورشکسته نسبت به وصول مالیات موجب میشود که دیان ممتاز طبقات دوم و سوم و چهارم و پنجم ماده (۲۲۶) قانون امور حسبی نیز نسبت به مطالبات مالیاتی اولویت داشتهباشند.

علاوه براینکه ارتباط قوانین مالیاتی با نظم عمومی اولویت آن را محرز میدارد دلایل و شواهد زیر موید آن است: اول - طرز تنقیح ماده (۳۶) قانون کار ۱۳۲۷ مبنی بر «مزد کارگران در عداد دیون ممتازه کارفرما بوده و باید قبل از سایر قروض حتی دیون مالیاتی تامین و پرداخت شود» میباشد. زیرا در این ماده قانونگذار لفظ «حتی» استعمال کرده «حتی» در لغت عرب به معنی انتهاب و غایت در مکان و زمان میباشد و اگر در جملهای استعمال شود قصد متکلم این است اعلام کند که حکم بعد از لفظ «حتی» با اینکه قاعدتاً نباید داخل در حکم ماقبل از آن باشد معذک مشمول حکم قبل از «حتی» میباشد مثلاً وقتی گفته میشود «اکلت السمكة حتى راسها» مقصود متکلم این است که بگوید سرمای را با اینکه ماکول نیست خورده است. در مورد بحث نیز مقنن با استعمال لفظ «حتی» خواسته مقرر دارد که دیون مالیاتی با اینکه از لحاظ اهمیت بر همه دیون اولویت دارد و قاعدتاً نباید دینی مقدم بر آن باشد معذک مزد کارگر بر آن سبقت دارد.

با اینکه ماده (۳۴) قانون کارگران ترتیب طبقات ماده (۵۸) قانون تصفیه را به هم زده و مزد کارگر به جای اینکه در طبقه دوم باشد در درجه اول قرار گرفته آیا میتوان به ادعای اینکه قانون تصفیه یک قانون خاص است نسبت به ورشکسته بلاتاثیر دانست البته روی موازین عقلی پاسخ منفی است اینک که ماده (۳۴) قانون کار مغیر قانون تصفیه میباشد آیا میتوان ماده (۳۰) قانون مالیات ۱۳۳۵ را که جزی قوانین دارای خصیصه نظم عمومی است و با جمله ذیل استعمال شده «در موقع وصول مالیات و جرایم آن از درآمد و اموال مودیان یا ضامن آنها وزارت دارایی نسبت به سایر طلبکارها حق تقدم خواهد داشت» در مورد مطالبات مالیاتی مغیر طبقات چهارگانه ماده (۵۸) قانون تصفیه ندانست؟

دوم - دلیل دوم - ماده نوزدهم قانون متمم بودجه مملکتی سال ۱۳۱۴ میباشد ماده مزبور به شرح زیر است: «وزارت مالیه برای وصول مالیات و عوارض مالاجاره و حقلامتیاز و منافع جرایم مربوط به آنها نسبت به سایر طلبکاران مدیونین خود ضامنین آنها حق تقدم خواهد داشت مگر درمواقع ورشکستگی - مقصود از ورشکستگی مذکور در این ماده ورشکستهای است که قبل از ۱۳۱۳/۱۲/۱۵ ورشکسته و قرار تصفیه بدهی خود را با وزارت مالیه نداده باشد».

از این ماده کاملاً استفاده میشود که قانون مزبور که یک قانون عام است اصولاً نسبت به مطالبات ممتاز دیان تاجر ورشکسته پیشبینی شده در قانون تصفیه ناسخ میباشد ولی چون مقنن نمیخواست قانون مزبور بر مطالبات دیان تاجر ورشکسته حق تقدم داشته باشد عدم نسخ اولویت این قبیل مطالبات از تاجر ورشکسته را به وسیله استعمال جمله «مگر در مواقع ورشکستگی» استثنا کرد ولی نسبت به دیان تاجر ورشکسته بعد از ۱۳۱۳/۱۲/۱۵ اولویت مطالبات مالیاتی را ایفا نمود در این صورت آیا مطالبات دیان تاجر ورشکسته بعد از ۱۳۱۱ را میتوان به عذر اینکه مقررات قانون

تصفیه حکم خاص تلقی میشود و مخصص است بر مطالبات مالیاتی مقدم دانست آیا استعمال جمله «مگر در مواقع ورشکستگی» منحصرأ نسبت به دیان تاجر ورشکسته قبل از ۱۳۱۱/۱۵/۱۲ و عدم استثنای اولویت دیان بعد از ۱۳۱۱/۱۲/۱۵ مسلم نمیدارد که نظر مقنن این است که اولویت مطالبات مالیاتی نسبت به دیان بعد از ۱۳۱۱/۱۲/۱۵ محفوظ ماند؟

همینطور در سال ۱۳۳۵ از لحاظ اهمیت فوقالعاده مالیات قانونگذار با تدوین ماده (۳۰) قانون مالیات بر درآمد که بهطور مطلق استعمال شده طلبهای ممتاز پیشبینی شده در قانون تصفیه را استثنا نکرد تا مطالبات مالیاتی بر کلیه طلبکارها اعم از تجاری و غیرتجاری همانطوری که شعبه ۴ دیوان کشور رای داده اولویت داشته باشد.

آیا بین دو قانون مالیات بر درآمد که در یکی مقنن حق اولویت یک دسته از طلبکارهای تاجر ورشکسته را با ادای جمله «مگر در مواقع ورشکستگی» تصریح کرده و در دیگری جمله مزبور را حذف نموده تفاوت نمیباشد؟

ضمناً متذکر میشود که قانون تجارت مصوب اردیبهشت ۱۳۱۱ در باب پانزدهم ورشکستگی در ماده (۵۲۲) و همچنین مکمل قانون ورشکستگی مصوب ۱۳۱۸/۴/۲۴ هر دو مطالبات ممتاز دیان تاجر ورشکسته را پیشبینی کرده است.

بنا به مراتب مشروحه فوقالذکر به نظر دادسرای دیوانعالی کشور حق تقدم وزارت دارایی در وصول مالیات بر درآمد تا سال ۱۳۳۷ طبق ماده (۳۰) قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ مبنی بر «در موقع وصول مالیات و جرایم آن از درآمد و اموال مودیان یا ضامن آنها وزارت دارایی نسبت به سایر طلبکارها حق تقدم خواهد داشت» در درجه اول و از سال ۱۳۳۷ تا سال ۱۳۴۵ با توجه به ماده (۳۴) قانون کار مصوب ۱۳۳۷ دایر بر «مزد کارگران در عداد دیون ممتاز کارفرما بوده و باید قبل از سایر قروض حتی دیون مالیاتی تامین و پرداخت شود» در درجه دوم و از سال ۱۳۴۵ به بعد با توجه به ماده (۱۵۳) قانون مالیات بر درآمد ۱۳۴۵ مشعر بر «وزارت دارایی برای وصول مالیات و جرایم و زیان دیرکرد متعلق از مودیان و مسوولین پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت حق تقدم خواهد داشت» در درجه سوم میباشد.

دادستان کل کشور - دکتر علیآبادی

به اکثریت ۳۱ رای چنین اظهار عقیده مینمایند:

رای هیأت عمومی دیوانعالی کشور

قانون تصفیه امور ورشکستگی مصوب ۱۳۱۸ ترتیب خاصی برای پرداخت دیون ورشکسته مقرر داشته و بستانکاران از ورشکسته را به پنج طبقه تقسیم و حق تقدم هر طبقه را بر طبقه دیگر تصریح نموده و ماده (۳۰) قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۵ راجع به وصول مالیات و جرایم آن از اموال و دارایی عموم مودیان ناظر به اشخاص ورشکسته که وضع مالی آنها تابع قانون خاصی میباشد نبوده و آرای شعب پنجم و دهم دیوانعالی کشور که وزارت دارایی را در مورد وصول مالیات و جرایم متعلق به آن از بازرگان ورشکسته در طبقه پنجم و در ردیف سایر بستانکاران عادی شناخته صحیحاً صادر گردیده و به اکثریت آرا تایید میشود این رای بر طبق قانون وحدت رویه قضایی مصوب تیرماه ۱۳۲۸ برای دادگاهها در موارد مشابه لازمالاتباع است.()