

بحثی پیرامون

حقّ تقدّم دولت در وصول مطالبات مالیاتی

□ سعید صفیان

□ کارشناس ارشد حقوق خصوصی

چکیده

هر چند در حالت ورشکستگی بدهکار، اصل تساوی بدهکاران، در تصفیه مطالبات، لازم الرعایه است، قانون گذار، در پاره‌ای موارد، بنا به دلایلی بعضی از بستانکاران را در وصول مطالباتشان از اموال ورشکسته، بر سایر بستانکاران رجحان می‌دهد. بر این اساس، مطالبات دولت از بابت مالیات متعلق به مؤدیان مالیاتی، قانوناً جزء مطالبات ممتاز شناخته شده است. اما، هیئت عمومی دیوان عالی کشور، به موجب رأی وحدت رویه شماره ۲۱۲-۸/۶-۱۳۵۰ که در حال حاضر نیز معتبر است، حقّ تقدّم دولت را در وصول مطالبات مالیاتی، در حالت ورشکستگی مؤدیان مالیاتی، سلب کرده است. این رأی دیوان عالی کشور که ناشی از تفسیر ناقص از ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی سال ۱۳۱۸ است، صورت قانونی ندارد.

واژگان کلیدی: ورشکستگی، اصل تساوی بستانکاران، مطالبات مالیاتی، حقّ تقدّم در وصول مطالبات مالیاتی.

در صورتی که دارایی بدهکار تکافوی مجموع بدهیهایش را نکند در حالت ورشکستگی بدهکار، اصل تساوی بستانکاران، در تقسیم دارایی بدهکار لازم الرعایه است. مطابق این اصل، تمامی بستانکاران، به نسبت طلبی که دارند از اموال بدهکار سهم گرمایی می‌برند و هیچ بستانکاری نسبت به سایر بستانکاران، از این حیث برتری ندارد. با وجود این، اصل تساوی بستانکاران مطلق نبوده و دارای استثناست. در واقع، چنانچه بستانکاری دارای وثیقه و یا طلب او قانوناً اولویت در وصول داشته باشد، چنین طلبکاری می‌تواند قبل از سایر بستانکاران، طلب خود را استیفا نماید. طلبی که بواسطه انعقاد قرارداد وثیقه‌ای در اولویت وصول قرار می‌گیرد، طلب وثیقه‌ای و طلبی که به حکم مستقیم قانون گذار، دارای این مزیت است، طلب ممتاز نامیده می‌شود. از جمله مطالبات ممتاز، طلب دولت بابت مالیات متعلقه به مؤدیان مالیاتی است. حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی، از همان سالهای اولیه قانون گذاری مد نظر قانون گذار بوده است. در واقع، همان دلایلی که برای وضع مالیات بیان می‌شود، نظیر توزیع عادلانه ثروت و بقای حکومت که ملازمه با نظم عمومی دارد، از دیدگاه قانون گذار، مبنایی برای تعلق امتیاز به مطالبات مالیاتی محسوب گردیده است (پیرنیا، ۱۳۵۵: ۱۲۱-۱۲۲؛ امامی تلامی، ۱۳۷۰: ۱۷۸-۱۷۵). در حقوق ایران، رویه قضایی، در سطح عالی‌ترین مرجع قضایی، مجال اظهار نظر راجع به این موضوع را یافته است. هیئت عمومی دیوان عالی کشور، به موجب رأی شماره ۲۱۲ مورخ ۱۳۵۰/۸/۶ که وحدت رویه و در حکم قانون است، در دعوی وزارت دارایی به طرفیت اداره تصفیة امور ورشکستگی، حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی را در حالت ورشکستگی مؤدیان مالیاتی، کأن لم یکن اعلام کرده است. از آنجا که حق تقدم ناشی از طلب ممتاز، مخصوصاً در مطالبات ممتاز مالیاتی که دارای ارقام قابل توجهی است، عمدتاً در حالت ورشکستگی بدهکاران قابل استفاده است، می‌توان گفت با صدور رأی وحدت رویه قضایی شماره ۲۱۲ مورخ ۱۳۵۰/۸/۶ هیئت عمومی دیوان عالی کشور، این امتیاز قانونی دستگاه مالیاتی، عملاً سلب و بی‌اثر گردیده است. ما در این مقاله عمدتاً به نقد این رأی می‌پردازیم، امّا، چون

تجزیه و تحلیل رأی، مستلزم بررسی موقعیت حقوقی طلب ممتاز و سابقه حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی است، بخش اول را به این موضوع اختصاص می‌دهیم. در بخش دوم، به تجزیه و تحلیل رأی می‌پردازیم. در خاتمه نیز نتیجه مباحث، ارائه خواهد شد.

۱. موقعیت حقوقی طلب ممتاز و سابقه حق تقدم دولت

در وصول مطالبات مالیاتی

در این بخش، ابتدا موقعیت حقوقی طلب ممتاز را البته در حد اختصار بررسی می‌کنیم، سپس به سابقه حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی می‌پردازیم.

۱-۱. موقعیت حقوقی طلب ممتاز

در قوانین موضوعه ایران، تعریفی از طلب ممتاز دیده نمی‌شود. امّا، با توجه به تألیفات حقوقی و استقرا در مقررات قانونی که حاوی طلب ممتاز است، می‌توان تعریفی از این تأسیس حقوقی به دست داد. بر این اساس، طلب ممتاز طلبی است متضمّن یک امتیاز که بنا به کیفیت طلب و به حکم مستقیم قانون گذار ایجاد و به موجب آن طلبکار در استیفاء طلب خود از مجموع اموال یا مال معینی از اموال مدیون، بر سایر طلبکاران رجحان می‌یابد (صفیان، ۱۳۷۹: ۸۱-۷۵). در فرهنگ حقوقی بلاک (Black)، حق تقدم ناشی از طلب ممتاز چنین تعریف شده است: «حقی که بر مبنای طبیعت طلب، به طلبکار اعطا می‌شود و به موجب آن، او می‌تواند قبل از سایر طلبکاران، طلب خود را وصول کند» (Black, 1990: 1197).

ماده ۲۰۹۵ قانون مدنی فرانسه، به تعریف طلب ممتاز اختصاص دارد. در این ماده می‌خوانیم: «طلب ممتاز حقی است که بر حسب کیفیت طلب به بستانکار داده می‌شود و به موجب آن نسبت به سایر طلبکاران، حتی دارندگان رهن (ای پوتک) اولویت می‌یابد» (Code civil français, 1983-84).

مطابق بند اول ماده ۱۱۳۰ قانون مدنی مصر نیز، حق تقدم ناشی از طلب ممتاز، که از آن به حق الامتیاز تعبیر شده «اولییتی که بنا به خصوصیت طلب و به حکم

قانون برقرار گردیده» تعریف شده است (القانون المدنی المصری، ۱۹۴۹).

با توجه به تعاریف بالا، طلب ممتاز دارای عناصر سه گانه ذیل است:
الف) امتیاز در وصول طلب یک حق است.

امتیاز در وصول طلب یک حق است. هرگاه این امتیاز، بر روی مال یا اموال خاصی از مدیون برقرار شده باشد، حق عینی تبعی و چنانچه ناظر به مجموع اموال بدهکار باشد، حق شخصی خواهد بود. برای مثال، حق تقدم موضوع ماده ۲۹ قانون دریایی مصوب سال ۱۳۴۳، حق عینی تبعی و اولویتی که برای طلبکاران مندرج در طبقات چهارگانه ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی و ماده ۲۲۶ قانون امور حسبی پیش بینی شده است، حق شخصی محسوب می گردد.^۱ در حقوق فرانسه نیز، تقریباً همین تفکیک بین مطالبات ممتاز عام و خاص پذیرفته شده است (mazeaud, 1965: 131). در حقوق مصر، با آنکه طلب ممتاز در ذیل باب چهارم از کتاب چهارم قانون مدنی که ناظر به حقوق عینی تبعی است، آمده، لیکن پاره‌ای از حقوقدانان این کشور، جز در خصوص طلب ممتاز خاص، مطالبات ممتاز عام را مشمول حق عینی تبعی نمی دانند (وکیل، ۱۹۵۶: ۵۰۹-۵۱۰).

ب) امتیاز در وصول، بنا به کیفیت طلب ایجاد می شود.

امتیاز در وصول طلب، بنا به کیفیت طلب ایجاد می شود (Black, Op.cit: 1197). بنابراین، آنچه موجب تقدم طلب ممتاز بر سایر مطالبات می گردد، خصوصیتی است که در طلب ملحوظ است و امتیاز مستقیماً به آن تعلق می گیرد (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۲: ۱۱۶).

در مواردی که قانون گذار، برای بیان مفهوم این تأسیس حقوقی، عبارت طلب

۱. در ماده ۳۸ قانون دریایی مصوب سال ۱۳۴۳ آمده است: «انتقال مالکیت کشتی تأثیری در حقوق ممتاز نخواهد داشت». به عبارت دیگر، دارندگان این قبیل مطالبات، علاوه بر حق تقدم نسبت به سایر طلبکاران، برای استیفای مطالباتشان، حق تعقیب کشتی را نیز خواهند داشت و این دو خصوصیت، از جمله آثار مهمی است که از حق عینی ناشی می شود. قانون بین المللی یکنواخت کردن بعضی از مقررات مربوط به حقوق ممتاز و رهن دریایی (بروکسل - ۱۰ آوریل ۱۹۲۶) که دولت ایران به موجب قانون مصوب ۲۸ تیرماه ۱۳۴۵ (مجموعه قوانین سال ۱۳۴۵، چاپ روزنامه رسمی: ۱۷۸) به آن ملحق گردیده است، در این باره صراحت بیشتری دارد. در ماده ۱۸ این قرارداد می خوانیم: «مطالبات ممتاز نسبت به کشتی از جمله حقوق عینی است» (برای مطالعه بیشتر در این زمینه ر.ک: امید، ۱۳۵۳: ۱۴۶).

ممتاز را به کار برده، نظیر ماده ۱۲۰۶ قانون مدنی - ماده ۱۴۳ قانون شرکتهای تعاونی و امثال آن، توجهاً به اینکه طلب، موصوفی برای وصف امتیاز محسوب شده، این معنا که حق تقدم در وصول طلب، بنا به کیفیت آن برقرار می شود، کاملاً محرز است. اما، در مواردی نیز که دین ممتاز (تبصره یک ماده ۱۳ قانون کار) حق تقدم (ماده ۱۶۰ قانون مالیاتهای مستقیم) و اصطلاحاتی نظیر آن برای نام گذاری این تأسیس حقوقی انتخاب شده است، بنا به فراین حالی و مقالی و ادله خارجی، نقش طبیعت طلب، در تعلق امتیاز به آن ثابت است. برای مثال، در طبقات پنج گانه ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی و ماده ۲۲۶ قانون امور حسبی، در طبقات چهارگانه اول که مربوط به مطالبات ممتاز است، آنچه مبنای طبقه بندی قرار گرفته است، طلب است و نه طلبکار و یا ضابطه های دیگر. دلیل انتخاب چنین ملاکی نیز جز اینکه امتیاز، در درجه نخست، به ماهیت طلب تعلق می گیرد امر دیگری نمی تواند باشد، به همین سبب است که در طبقه پنجم مندرج در مواد بالا، که طبیعت طلب مدخلیتی در موضوع ندارد از «سایر بستانکاران» نام برده شده نه از «سایر مطالبات» (صفیان، ۱۳۷۹: ۷۸-۷۹).

چنان که گذشت، در حقوق فرانسه و مصر، در تعریفی که از طلب ممتاز به عمل آمده، بر کیفیت طلب، در تعلق امتیاز به آن، تأکید گردیده است.

ج) منشأ ایجاد امتیاز منحصرأ قانون است.

در حقوق ایران، نصی مشعر بر قانونی بودن حق تقدم در وصول طلب وجود ندارد، اما، از آنجا که اصل تساوی بستانکاران در استیفای مطالباتشان از مجموع دارایی بدهکار، شناسایی شده است، جز در مورد حق تقدم ناشی از قراردادهای وثیقه‌ای و تأمین خواسته که تأسیسات حقوقی جداگانه‌اند و طبیعت طلب نیز در ایجاد آنها بی تأثیر است، اعطای حق تقدم به طلبی، برای آنکه قبل از سایر مطالبات تصفیه گردد، منوط به تصریح قانون گذار است. شعبه سوم دیوان عالی کشور نیز، به موجب رأی شماره ۹۶۲ مورخ ۱۳۱۹/۳/۲۵ به این موضوع تصریح کرده است. در این رأی می خوانیم: «دیان متوقف در استیفای طلب خود، در عرض یکدیگرند، مگر ممتاز بودن بعضی مدلل شود» (صبری، ۱۳۲۴: ۱۸).

در حقوق کشورهای عربی، نظیر مصر و لبنان، قاعده‌ای وجود دارد که به قاعده

«لا امتیاز بدون نص» مشهور است. متن این قاعده، در مقررات قانونی این کشورها وارد و در آرای محاکم قضایی نیز بر آن تأکید شده است. برای مثال، در بند اول ماده ۱۱۳۰ قانون مدنی مصر، چنین آمده است: «۲- و لایکون للحق امتیاز، إلا بمقتضی نص فی القانون» (مرسی پاشا، ۱۹۵۰: ۶۵۶؛ سنهوی، ۱۹۷۰: ۹۱۹). در رأی شماره ۴۴۲ مورخ ۱۰/۴/۱۹۵۶ دادگاه استیناف بیروت نیز، به این قاعده که امتیازی بدون تصریح قانون گذار وجود ندارد، استناد و تأکید شده است (دیاب، ۱۹۸۸: ۱۷۰).

۱-۲. سابقه حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی

سابقه حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی، به سال ۱۳۱۴ برمی گردد. برای اولین بار، به موجب ماده ۱۹ قانون متمم بودجه مملکتی مصوب سال ۱۳۱۴ وزارت دارایی برای وصول مطالبات ناشی از مالیات، جز در حالت ورشکستگی مؤدیان مالیاتی، دارای اولویت شناخته شد. حکم این ماده چنین است: «وزارت مالیه برای وصول مالیات و عوارض مال الاجاره و حق الامتیاز و منافع جرایم مربوط به آنها نسبت به سایر طلبکاران، مدیونین و ضامنین آنها حق تقدم خواهد داشت، مگر در موارد ورشکستگی. مقصود از ورشکستگی مذکور در این ماده ورشکسته‌ای است که قبل از ۱۵ اسفند ۱۳۱۳ ورشکسته و قرار تصفیه بدهی خود را با وزارت مالیه نداده باشد». این حکم قانونی برای سالیانی لازم الاجرا بوده و دیوان عالی کشور نیز، در آرای درباره آن اظهار نظر کرده است.^۱ بعد از آن، بدواً به موجب ماده ۲۶ قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۴ و متعاقباً بر اساس ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۵ این امتیاز وزارت دارایی ابقا و استثنای ورشکستگی مؤدیان نیز برداشته شد. در این ماده می‌خوانیم: «در موقع وصول مالیات و جرایم آن

۱. برای مثال، در رأی شماره ۲۲۵ مورخ ۱۳۱۸/۲/۱۲ آمده است: «مطابق ماده ۱۹ قانون متمم بودجه سال ۱۳۱۴ وزارت دارایی مقدم بر سایر طلبکاران است و مقصود از حق تقدم نسبت به اموال طلق مدیون است نه ملکیه مقید و عیناً متعلق حق دیگری است...». در رأی شماره ۲۲۶۱ مورخ ۱۳۱۷/۱۱/۵ می‌خوانیم: «حق تقدم وزارت دارایی برای وصول مالیات و عوارض مال الاجاره و حق الامتیاز و موضوعات دیگری که در ماده ۱۹ قانون متمم بودجه مذکور گردیده است همین قدر است که وزارت دارایی در ردیف طلبکاران ممتاز قرار داده شده و این امر موجب حق تقدم بر دیون ممتازة با وثیقه نخواهد بود» (بروجردی عبده، ۱۳۸۲: ۴۵-۴۶).

از درآمد و اموال مؤدیان یا ضامن آنها، وزارت دارایی نسبت به سایر طلبکارها حق تقدم خواهد داشت». رأی وحدت رویه قضایی ۱۳۵۰/۸/۶-۲۱۲ هیئت عمومی دیوان عالی کشور که در بخش بعدی به آن می‌پردازیم، مربوط به دعوی است که این قانون نسبت به آن مجری بوده است.

با تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸، این امتیاز قانونی، البته با تعیین رتبه برای طلب مالیاتی، نسبت به سایر مطالبات ممتاز، تکرار شد. در ماده ۱۵۳ این قانون چنین آمده است: «وزارت دارایی برای وصول مالیات و جرایم و زیان دیرکرد متعلق از مؤدیان و مسئولان 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». حکم ماده ۱۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ با حذف زیان دیرکرد از مفرعات بدهی مالیاتی، در ماده ۱۶۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ تکرار شده است. با این توضیح که به موجب لایحه قانونی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ وزارت امور اقتصادی و دارایی جای خود را به سازمان امور مالیاتی که سازمان اداری جدید التاسیسی است، داده است. متن ماده ۱۶۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات سال ۱۳۸۰ که در حال حاضر لازم الاجراست، به این شرح است: «سازمان امور مالیاتی، برای وصول مالیات و جرایم متعلق از مؤدیان و مسئولان 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. حکم قسمت اخیر این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود».

لازم به تذکر است، با آنکه ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۵ که رأی وحدت رویه شماره ۱۳۵۰/۸/۶-۲۱۲ در مورد آن صادر گردیده، نسخ شده است، و لیکن با توجه به اینکه حکم این ماده، بدواً در ماده ۱۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ و در حال حاضر در ماده ۱۶۰ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۶۶ تکرار شده، تغییر شماره ماده قانونی، موجبات نسخ رأی وحدت رویه قضایی را فراهم نمی‌سازد. بنابراین، اعتقاد به نسخ رأی وحدت رویه قضایی ۱۳۵۰/۸/۶-۲۱۲ با

آنکه حکم موضوع آن در متن قانونی دیگری تکرار شده است، موجه نیست (صفایی و امامی، ۱۳۷۰: ۱۵۴-۱۸۶). خاصه آنکه در حال حاضر نیز همان طور که خواهد آمد، به این رأی در مباحث مربوط به ورشکستگی و تصفیه مطالبات، از سوی حقوقدانان استناد می‌شود و نظریه مخالف در اقلیت قرار دارد.

مطابق ماده ۱۱۳۹ قانون مدنی مصر، مطالبات خزانه عمومی، بابت مالیات و عوارض و هر آنچه مشمول این عناوین است، بر اساس شرایط مندرج در قوانین و دستورالعملهای مربوطه، در زمره مطالبات ممتاز به حساب می‌آید.^۱ بر این مبنا، شعبه مدنی دیوان عالی کشور مصر، طی رأی مورخ ۱۹۶۶/۵/۲۱ به اینکه مطالبات خزانه عمومی، جز به تجویز قوانین و مصوبات خاص ممتاز نخواهد بود، اظهار نظر کرده است. (سنه‌وری، ۱۹۷۰: ۹۴۹). با این وصف، قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۹۳۹ (ماده ۱۶) و قانون مالیات بر ارث مصوب سال ۱۹۴۴ (ماده ۴۳) از جمله مصوباتی‌اند که در آنها برای خزانه عمومی در وصول مطالبات مالیاتی، حق تقدم قائل گردیده است (وکیل، ۱۹۵۶: ۵۸۰؛ مرسی پاشا، ۱۹۵۰: ۵۲۳).

در حقوق لبنان، به موجب ماده ۳۲ قانون مصوب سال ۱۹۵۹/۶/۱۲ خزانه عمومی برای وصول مطالبات ناشی از مالیات و عوارض، دارای حق تقدم، آن هم با رتبه اول است. بنابراین، بر خلاف حقوق مصر، در حقوق لبنان، لزومی به تصریح به حق اولویت دولت در استیفای مطالبات مالیاتی نیست و حکم کلی مندرج در قانون سال ۱۹۵۹ برای شناسایی حق تقدم دولت در استیفای مطالبات مالیاتی کافی است (دیاب، ۱۹۸۸: ۱۷۵). در عین حال، به موجب ماده ۱۱۷ قانون سال ۱۹۵۹ بر حق تقدم دولت (خزانه عمومی) در وصول مطالبات مالیاتی، حتی در حالت ورشکستگی بدهکار، تأکید شده است.^۲

۱. بند اول ماده ۱۱۳۹ قانون مدنی مصر چنین است: «المبالغ المستحقة للخزانه العامة من ضرائب و رسوم و حقوق أخرى من أى نوع كان، يكون لها امتياز بالشروط مقررة فى القوانين و الأوامر الصادرة فى هذا الشأن».

۲. متن ماده ۱۱۷ قانون سال ۱۹۵۹ لبنان به این صورت است: «إن الضرائب و الغرامات و المبالغ الأخرى المستحقة للدولة بمقتضى هذا المرسوم الاشتراعى تتمتع بامتياز عام من الدرجة الأولى على جميع أموال المكلفين بها أو المسؤولين عن تأديتها إلى الخزينة و يسرى هذا الامتياز فى حالة الصلح الاحتياطى أو التصفية القضائية أو الإفلاس على حد نص المادة ۱۱۷». برای ملاحظه ترتیب حق تقدم بستانکاران در حالت ورشکستگی در حقوق لبنان ر.ک: ناصیف، ۱۹۸۶: ۳۳۷-۳۴۳.

در حقوق فرانسه، طلب ممتاز خزانه‌داری، بوسیله قانون خاص برقرار می‌گردد (Mazeaud: 216) در حقوق انگلیس، نیز بر طبق قانون ورشکستگی مصوب سال ۱۹۸۶ مطالبات مالیاتی به عنوان یک طلب ممتاز پس از وضع مطالبات کارگزاران ورشکسته، قابل وصول است (W.J. Brown, 1989: 95).

۲. تجزیه و تحلیل رأی وحدت رویه قضایی ۲۱۲-۱۳۵۰/۸/۶

از آنجا که بررسی رأی وحدت رویه مستلزم نقل رأی است، در گفتار اول شرح مختصری از دعوی را آورده، در گفتار دوم، به بررسی رأی می‌پردازیم.

۲-۱. شرح دعوی

مطابق خلاصه جریان پرونده، بین شعب چهارم و پنجم و دهم دیوان عالی کشور در خصوص حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی، در حالت ورشکستگی بدهکار، آرای مختلفی صادر می‌گردد. با این توضیح که شعبه چهارم دیوان عالی کشور به استناد ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ قائل به حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی، حتی در حالت ورشکستگی بدهکار بوده و لیکن شعب پنجم و دهم دیوان عالی کشور، حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی را ناظر به غیر حالت ورشکستگی بدهکار دانسته و در نتیجه، طلب مالیاتی دولت را در عداد مطالبات عادی منظور نموده‌اند. خلاصه آرای این شعب به این صورت است:

الف) در پرونده مربوط به شعبه پنجم دیوان عالی کشور، بدو وزارت دارایی دادخواستی به طرفیت اداره تصفیه امور ورشکستگی، مبنی بر الزام خواننده به رعایت حق تقدم دولت برابر ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۵ تقدیم کرده که به شعبه ۲۶ دادگاه شهرستان ارجاع شده و پس از ختم دادرسی این شعبه چنین رأی می‌دهد:

ملخص اعتراض وزارت دارایی این است که به موجب ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵، وزارت دارایی در استیفای طلبش از سایر بستانکاران تقدم دارد و (اقدام) اداره تصفیه در منظور داشتن مطالبات وزارت دارایی در طبقه پنجم، بر خلاف 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 (باید) به همان نحو عمل و خاتمه یابد و موافق مدلول همین ماده، حق تقدم هر طبقه بر طبقه دیگر، به طور وضوح معین گردیده است. ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ نیز، در موقع وصول مالیات و جرایم از درآمد و اموال مؤدیان یا ضامنان آنها، وزارت دارایی را نسبت به سایر طلبکاران مقدم دانسته است، و با توجه به رأی شماره ۱۳۳۹/۱۰/۱۹-۲۷۱ هیئت عمومی دیوان عالی کشور که ماده ۲۶۹ قانون آیین دادرسی مدنی (سال ۱۳۱۸) را ناظر به ورشکسته ندانسته است و از تلفیق دو ماده مزبور و عدم ترجیح بین دو ماده مذکور، می توان نتیجه گرفت که چون در ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی، قیدی از طلب دارایی دیده نمی شود، بنابراین، منطوق ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ ناظر به طبقات چهارگانه اول نبوده و نظر مقررین در تدوین ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد 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 صادر می نماید.

از این حکم پژوهش خواهی می شود و حکم پژوهش خواسته، در دادگاه استان تأیید می گردد. در پی فرجام خواهی وزارت دارایی، پرونده در شعبه پنجم دیوان عالی کشور مطرح و نهایتاً حکم فرجام خواسته ابرام می شود.

ب) در پرونده مربوط به شعبه دهم دیوان عالی کشور نیز، در پی تجدیدنظر خواهی وزارت دارایی از رأی دادگاه شهرستان، مبنی بر سلب حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی، دادگاه استان به حذف حق تقدم دولت در حالت ورشکستگی بدهکار رأی داده و این رأی در شعبه دهم دیوان عالی کشور تأیید می گردد.

ج) در پرونده مربوط به شعبه چهارم دیوان عالی کشور، بدو وزارت دارایی دادرسی به طرفیت اداره تصفیه امور ورشکستگی، به خواسته الزام خواننده به رعایت حق تقدم دولت برابر ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۵ تقدیم دادگاه شهرستان می نماید. این بار نیز شعبه ۲۶ دادگاه شهرستان که رأی مذکور در بند (الف) را صادر کرده بوده با همان استدلال و حتی با به کار بردن

همان عبارات مندرج در رأی قبلی، دعوی وزارت دارایی را مردود اعلام می نماید. حکم مذکور در مرحله پژوهشی تأیید می شود، اما در مرحله فرجام خواهی، شعبه چهارم دیوان عالی کشور به این شرح حکم فرجام خواسته را نقض می نماید:

حکم فرجام خواسته که بر استواری حکم دادگاه شهرستان صادر شده به نحوی که اعلام گردیده مخدوش است؛ زیرا وجوهی که فرجام خواه خود را از شرکت مرکزی با مسئولیت 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 مالیات سالهایی بوده که مطابق ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی سال ۱۳۳۵ که در سالهای مزبور لازم العمل بوده وزارت دارایی در موقع وصول مالیات و جرایم آن از درآمد و اموال مؤدیان، نسبت به سایر طلبکارها حق تقدم داشته و تغییر وضع تجاری مؤدی (ورشکسته شدن او، هر چند 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 نموده 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 آیین دادرسی مدنی به اتفاق آرا شکسته می شود.

با توجه به اختلاف آرای شعب چهارم و پنجم و دهم دیوان عالی کشور، دادستان کل کشور به تجویز قانون وحدت رویه قضایی مصوب سال ۱۳۲۸ ضمن دفاع از حکم شعبه چهارم دیوان عالی کشور، از هیئت عمومی دیوان عالی کشور می خواهد با صدور رأی وحدت رویه، بین شعب مذکور حل اختلاف نماید. در بخشی از گزارش مرحوم دکتر عبدالحسین علی آبادی، دادستان کل کشور آمده است: «به نظر دادسرای دیوان عالی کشور حق تقدم وزارت دارایی در وصول مالیات بر درآمد تا سال ۱۳۳۷ طبق ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ درجه اول و از سال ۱۳۳۷ تا سال ۱۳۴۵ با توجه به ماده ۳۴ قانون کار مصوب سال ۱۳۳۷ در درجه دوم و از سال ۱۳۴۵ به بعد با توجه به ماده ۱۵۳ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۴۵ در درجه سوم خواهد بود».

اما، هیئت عمومی دیوان عالی کشور، علی‌رغم توضیحات مفصل دادستان کل کشور در دفاع از رأی شعبه چهارم، نهایتاً آرای شعب پنجم و دهم دیوان عالی کشور را مطابق موازین قانونی تشخیص می‌دهد. رأی هیئت عمومی دیوان عالی کشور به این شرح است:

قانون تصفیۀ امور ورشکستگی مصوب سال 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 مؤدیان، ناظر به اشخاص ورشکسته که وضع مالی آنها تابع قانون خاصی می‌باشد، نبوده و آرای شعب پنجم و دهم دیوان عالی 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 تأیید می‌شود (علی‌آبادی، ۱۳۵۶: ۱۱۵-۱۳۰).

۲-۲. تجزیه و تحلیل رأی وحدت رویه ۱۳۵۰/۸/۶-۲۱۲

هر چند رأی وحدت رویه شماره ۲۱۲ مورخ ۱۳۵۰/۸/۶ هیئت عمومی دیوان عالی کشور کمتر مورد تجزیه و تحلیل حقوقدانان قرار گرفته است، با جمع‌بندی نظریاتی که از آنان به مناسبت‌هایی پیرامون این رأی ابراز شده، می‌توان به دو نظریه مخالف و موافق در این زمینه قائل بود. ما، برای سهولت بحث، نظریه مخالفین و موافقین را در دو بند جداگانه مطرح و در بند سوم نیز نظریه انتخابی خود را عنوان خواهیم کرد.

بند اول: نظریه مخالفین رأی ۱۳۵۰/۸/۶-۲۱۲

به عقیده مخالفین، مالیات برای بقای دولت و حفظ نظم و امنیت و تأمین منافع عمومی گرفته می‌شود و منافع عمومی باید بر منافع خصوصی مقدم باشد. به عبارت دیگر، مالیات مبتنی بر نظم عمومی است و از این رو باید در صدر مطالبات ممتاز قرار گیرد. مخالفین می‌افزایند از لحن ماده ۱۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ و ماده ۱۶۰ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۶۶ چنین برمی‌آید که قانون‌گذار مطالبات مالیاتی را در صدر مطالبات ممتاز قرار داده و فقط طلب دارای وثیقه و مطالبات کارگران و

کارمندان ناشی از خدمت را بر آن مقدم داشته است (صفایی و امامی، ۱۳۷۰: ۱۸۶). به عقیده این حقوقدانان، تعارض ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد با ماده ۵۸ قانون تصفیۀ امور ورشکستگی از باب تعارض عام و خاص است، بنابراین برای حل تعارض و تشخیص قانون لازم الاجرا باید از روشهای علم اصول استفاده کرد. از آنجا که مطابق موازین اصولی، در فرض تعارض عام و خاص، عده‌ای قائل به توقف‌اند، بدین معنی که اگر مرجحات خارجی وجود داشته باشد، باید حکم عام را ناسخ حکم خاص والا حکم خاص را مخصص حکم عام دانست و این مرجحات در لزوم رجحان مطالبات مالیاتی بر سایر مطالبات، به دلیل ارتباط آن با نظم عمومی، کاملاً محرز است. بنابراین، رأی وحدت رویه قضایی ۱۳۵۰/۸/۶-۲۱۲ هیئت عمومی دیوان عالی کشور که بدون ملاحظه این جهات صادر گردیده مخدوش است (علی‌آبادی، ۱۳۵۶: ۱۲۰).

در عین حال، برخی از این حقوقدانان اظهار نظر کرده‌اند رأی وحدت رویه شماره ۱۳۵۰/۸/۶-۲۱۲ ناظر به ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ است و شامل قوانین مالیاتی ۱۳۴۵ و ۱۳۶۶ نمی‌گردد و در نتیجه این رأی در مورد قوانین اخیر، لازم‌الاتباع نیست (صفایی و امامی، ۱۳۷۰: ۱۸۶).

بند دوم - نظریه موافقین رأی ۱۳۵۰/۸/۶-۲۱۲

به نظر این حقوقدانان، استدلال دیوان عالی کشور به این علت صحیح است که قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ که قانون عام و راجع به مدیرانهای عادی است، نمی‌تواند ناقض قانون اداره تصفیۀ امور ورشکستگی است. قانون تصفیۀ امور ورشکستگی انحصاراً راجع به مدیران ورشکسته است و از آنجا که برقرار کردن رجحان برای بعضی از طلبکاران ورشکسته، امری استثنایی و خلاف اصل تساوی بستانکاران است، باید تا قید صریح قانون نباشد، از تسری آن به غیر طلبکاران مذکور در قانون تصفیۀ خودداری کرد. برعکس، هرگاه در یکی از قوانین خاص، قید خاص ورشکستگی وجود داشته باشد، برای طلبکار باید حق رجحان قائل شد، مانند بند

۱. با این وصف، همان طور که در متن توضیح داده شد قول به نسخ رأی وحدت رویه ۱۳۵۰/۸/۶-۲۱۲ موجه نیست. در عین حال، پاره‌ای از حقوقدانان، صدور این رأی را نقطه پایانی بر مباحث مربوط به دوران امر بین عام و خاص دانسته‌اند (محمدی، ۱۳۶۸: ۱۱۷).

(د) ماده ۴۱ قانون پولی و بانکی کشور، مصوب ۱۳۳۹ که در واقع نوعی وثیقه قانونی برای بانک مرکزی در مقابل بدهکاران او ایجاد کرده است. به جز این مورد که به لحاظ صراحت قانون، رجحان بانک مرکزی (طلبکار) بر دیگر طلبکاران مدیون، در حدود موجودی مدیون نزد بانک مرکزی، قابل تردید نیست، در دیگر موارد مندرج در قوانین خاص، طلبکاران جزء طلبکاران عادی خواهند بود (اسکینی، ۱۳۵۷: ۱۸۶).

خاطر نشان می‌سازد که پاره‌ای از حقوقدانان، بی‌آنکه انتقادی نسبت به این رأی داشته باشند، در تألیفات خود آن را مورد استناد قرار داده‌اند و این موضوع، ظاهر در موافقت آنان با رأی استنادی است (برای مثال رک: ستوده تهرانی، ۱۳۷۵: ۲۷۴-۲۷۵؛ صقری، ۱۳۷۶: ۴۱-۴۲؛ افتخاری، ۱۳۷۹: ۲۳۵-۲۳۶؛ عرفانی، ۱۳۶۹: ۱۷۶).

بند سوم - نظریه انتخابی

به نظر ما نظریه موافقین و مخالفین رأی وحدت رویه قضایی شماره ۲۱۲، مورخ ۱۳۵۰/۸/۶ با آنکه هر کدام حاوی بخشی از حقیقت است، از جهت استدلال ناتمام است:

اولاً- قانون تصفیه امور ورشکستگی به واسطه اینکه ناظر به تصفیه بدهی ورشکستگان است، قانون خاص و قانون مالیاتهای مستقیم به دلیل آنکه مربوط به عموم مؤدیان اعم از ورشکسته و غیر آن است، قانون عام محسوب می‌شود. بنابراین و با توجه به نظریه اکثریت اصولیین که نظریه مشهوری است، تخصیص عام مؤخر، بواسطه خاصّ مقدم تا حدی که تعارضی وجود دارد، محرز خواهد بود. از این رو، تمسک به مرجحات خارجی، برای ترجیح قانون عام به قانون خاصّ مقدم التصویب، در فرضی هم که وجود چنین مرجحاتی مسلم باشد، مآلاً چیزی جز توسل به قاعده استحسان که نزد فقهای امامیه باطل است، نخواهد بود (مظفر، ۱۴۱۴: ۱۶۰-۱۶۶؛ شهابی، ۱۳۵۸: ۹۶).

ثانیاً- مرجحات خارجی، که برای حکومت قانون عام مالیاتی نسبت به قانون خاصّ تصفیه امور ورشکستگی عنوان شده است، در هر قانونی و از جمله در ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی وجود دارد. در واقع، هر چند اخذ مالیات برای توزیع عادلانه ثروت و حفظ نظم عمومی لازم و ضروری است، مع‌هذا، تقدم مطالباتی همچون نفقه زوجه (طبقه چهارم ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی)

بر مطالبات مالیاتی، که در مقابل سنگینی ارقام مالیاتی، معمولاً مبلغ ناچیزی است و برای امرار معاش زوجه و رفع حوائج اولیه او، ضرورت دارد، هیچگاه مخالف نظم عمومی نبوده و بلکه برای بقای آن لازم است.

ثالثاً- با وجود این، اشکال رأی وحدت رویه قضایی هیئت عمومی دیوان عالی کشور این است که پس از ترجیح مطالبات مندرج در طبقات اول تا چهارم ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی به مطالبات مالیاتی - که البته از این جهت رأی دیوان فاقد اشکال است- وزارت دارایی را در عداد بستانکاران عادی محسوب داشته است. حال آنکه، قدر مسلم و متیقن این است که مطالبات مالیاتی ممتاز تلقی شده و شناسایی حق اولویت برای وزارت دارایی در وصول مطالبات مالیاتی از این حیث هیچگونه منافاتی با ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی ندارد. در واقع، ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی، فقط در حدی که برای پاره‌ای مطالبات ممتاز، تعیین مرتبه کرده با قانون مالیاتهای مستقیم تعارض دارد و این قانون که در طبقه پنجم نامی از «سایر بستانکاران» یعنی بستانکاران عادی برای وصول مطالباتشان برده است، متضمن هیچ حکم خاصی که قانون مالیاتهای مستقیم را تخصیص دهد، نیست. به عبارت دیگر، اینکه عموم بستانکاران حق دارند مطالبات خود را از دارایی بدهکار وصول نمایند امر مسلمی است و ذکر آن در ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی، چیزی جز تأکید بر یک واقعیت نیست و بنابراین، هیئت عمومی دیوان عالی کشور که مطلقاً و بدون آنکه اساساً از این جهت تعارضی موجود باشد، با تمسک به حکم کلی تخصیص عام به وسیله خاص، از هر جهت ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی را مخصّص قانون مالیاتهای مستقیم دانسته و در نتیجه، حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی را حتی پس از تسویه مطالبات مندرج در طبقات اول تا چهارم ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی الغا کرده، مرتکب اشتباه شده است. بر این اساس، به نظر ما، قوانین مالیاتی که قائل به امتیاز دولت در وصول مطالبات مالیاتی است، وارد بر این قسمت از ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی است و در نتیجه باید طلب مالیاتی قبل از مطالبات عادی و بعد از مطالبات ممتاز مندرج در ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی به حیطة وصول در آید.

رابعاً همان طور که تعلیق حکم بر وصف، مشعر بر علیت است، نبودن هر گونه قیدی نیز دلالت بر اطلاق حکم نسبت به تمام افراد موضوع حکم خواهد داشت. از آنجا که حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی، به حالتهای خاصی مقید نگردیده است، در هر حالتی که مدیون در آن قرار گرفته باشد، همچون حالت ورشکستگی، این امتیاز نافذ خواهد بود. علاوه بر این، باید به یاد داشته باشیم که حق تقدم در وصول طلب، عمدتاً در حالت ورشکستگی کاربرد دارد و اولویت داشتن در وصول مطالباتی که به دلیل تکافوی دارایی مدیون، نوبت به تشکیل هیئت طلبکاران (غرما) نمی‌رسد، بی‌فایده است.

نظریه انتخابی، علاوه بر اینکه حاوی قاعده حل تعارض بین عام و خاص است با قاعده «الجمع مهما أمکن أولى من الطرح» نیز مطابقت دارد.

با وجود این، اعتقاد به بقای حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی در حالت ورشکستگی بدهکار، پس از وضع مطالبات مندرج در بندهای اول تا چهارم ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی، به معنای اولویت مطلق دولت نسبت به سایر بستانکاران، حتی بستانکاران دارای طلب ممتاز نخواهد بود. هرگاه پس از تصفیه مطالبات مذکور در طبقات چهارگانه ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی، علاوه بر طلب دولت بابت مالیات، مطالبات ممتاز دیگری نیز باشد، چنانچه در بین این مطالبات، مرتبه هر طلبی نسبت به طلب دیگری قانوناً تعیین نشده باشد، مطابق اصل تساوی بستانکاران، این مطالبات در عرض یکدیگر به حساب خواهند آمد (صفیان، ۱۳۷۹: ۸۰). اما در هر حال، هر بستانکاری که قانوناً و علی‌الاطلاق دارای حق تقدم در وصول مطالباتش باشد، مثل دولت از بابت مطالبات مالیاتی، چنین بستانکاری حتی در حالت ورشکستگی بدهکار بر سایر طلبکاران عادی برتری خواهد داشت. امری که توسط هیئت عمومی دیوان عالی کشور در تفسیر ناقصی از ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی مصوب سال ۱۳۱۸ نادیده گرفته شده است.

نتیجه گیری

مطابق ماده ۱۶۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ که به جای ماده ۱۹ قانون

متمم بودجه سال ۱۳۱۳، ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ و ماده ۱۳۵ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵، وضع شده طلب دولت بابت مالیات متعلق به مؤدیان، جزء مطالبات ممتاز محسوب شده است. طلب ممتاز، طلبی است حاوی یک امتیاز که به موجب آن طلبکار برای وصول طلبش از مجموع اموال و یا مال معینی از اموال مدیون بر سایر طلبکاران اولویت می‌یابد. از آنجا که اعطای این امتیاز از سوی قانون گذار، به حالتهای خاصی منوط نگردیده است، در هر حالتی که مدیون در آن قرار گرفته باشد، از جمله حالت ورشکستگی، این امتیاز باقی خواهد بود و در نتیجه رأی شماره ۲۱۲-۱۳۵۰/۸/۶ هیئت عمومی دیوان عالی کشور که با تمسک به ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی مصوب سال ۱۳۱۸ حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی را در حالت ورشکستگی بدهکار به طور مطلق سلب و دولت را در ردیف طلبکاران عادی به شمار آورده مخدوش است. هر چند ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی قانونی خاص مقدم و قانون مالیاتهای مستقیم عام مؤخر است و در چنین حالتی خاص مقدم مخصص عام مؤخر خواهد بود، اما، این در فرضی است که حکم عام مؤخر، کاملاً با حکم خاص مقدم تعارض داشته باشد. حال آنکه حکم ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی، فقط در حدی که برای طلبکاران ممتاز تعیین رتبه کرده با حکم قانون مالیاتهای مستقیم تعارض دارد و به هیچ وجه در مقام نفی حق تقدم مطالباتی که قانوناً دارای امتیاز در وصول اند، نیست. در واقع، ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی که در طبقه پنجم، سایر بستانکاران را محق در وصول مطالباتشان دانسته است، حاوی هیچ حکم جدیدی که متضمن نفی امتیاز مطالبات ممتاز مندرج در قوانین دیگر باشد، نبوده و تصریح به سایر بستانکاران در این ماده، قید تأکیدی است. علاوه بر این، با مسلم بودن حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی و عدم تعلیق این حق به غیر حالت ورشکستگی، شناسایی این حق برای دولت در همه حالات ثابت است و بر خلاف نظریه هیئت عمومی دیوان عالی کشور در رأی شماره ۲۱۲-۱۳۵۰/۸/۶ حکم ماده ۵۸ قانون تصفیه امور ورشکستگی، جز در حدی که رتبه مطالبات ممتاز مالیاتی را به بعد از مطالبات ممتاز مندرج در طبقات چهارگانه این قانون تنزل داده، با قانون مالیاتهای مستقیم تعارضی ندارد.

کتاب‌شناسی

۱. اسکینی، ربیعاً، *حقوق تجارت (ورشکستگی و تصفیه امور ورشکستگی)*، تهران، سمت، ۱۳۷۵ ش.
۲. افخاری، جواد، *حقوق تجارت (ورشکستگی و تصفیه امور ورشکستگی)*، تهران، ققنوس، ۱۳۷۹ ش.
۳. امامی تلامی، محمد، «اصول حقوقی حاکم بر روابط بین مؤدی و مالیه و ترتیب رسیدگی به اختلافات مالیاتی، *مجله کانون وکلای دادگستری*، شماره ۱۵۴-۱۵۵، ۱۳۷۰ ش.
۴. امید، هوشنگ، *حقوق دریایی*، جلد اول، تهران، مؤسسه عالی بیمه، ۱۳۵۳ ش.
۵. بروجردی عبده، محمد، *اصول قضایی - حقوقی*، قسمت دوم، تهران، رهام، ۱۳۸۲ ش.
۶. پیرنیا، حسین، *مالیه عمومی*، تهران، امیر کبیر، ۱۳۵۵ ش.
۷. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، *دانشنامه حقوقی*، جلد سوم، تهران، امیر کبیر، ۱۳۷۲ ش.
۸. دياب، اسعد، *ابحاث فی التأمینات العینیه*، بیروت، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، ۱۹۸۸ م.
۹. ستوده تهرانی، حسن، *حقوق تجارت*، جلد چهارم، تهران، دادگستر، ۱۳۷۵ ش.
۱۰. سنهوری، عبدالرزاق احمد، *شرح القانون المدني*، جلد دهم، بیروت، دار احیاء التراث العربی، ۱۹۷۰ م.
۱۱. شهابی، محمود، *تقریرات اصول*، تهران، خیام، ۱۳۵۸ ش.
۱۲. صبری، خلیل، *روشن دادرسی (حاوی تصمیمات دیوان عالی کشور از سال ۱۳۱۵ تا ۱۳۲۲)*، تهران، بی‌نا، ۱۳۲۴ ش.
۱۳. صفایی، سیدحسین و اسدالله امامی، *حقوق خانواده*، جلد اول، تهران، دانشگاه تهران، ۱۳۷۰ ش.
۱۴. صفیان، سعید، «طلب ممتاز»، *مجله دادرسی*، شماره ۱۹، ۱۳۷۹ ش.
۱۵. صقری، محمد، *حقوق بازرگانی (ورشکستگی)*، تهران، بی‌نا، ۱۳۷۶ ش.
۱۶. عرفانی، محمود، *حقوق تجارت*، جلد سوم، جهاد دانشگاهی، ۱۳۶۹ ش.
۱۷. علی‌آبادی، عبدالحسین، *مجموعه آراء وحدت رویه از سال ۱۳۳۸ تا ۱۳۵۶*، تهران، روزنامه رسمی کشور، ۱۳۵۶ ش.
۱۸. *القانون المدني المصري*، ۱۹۴۹ م.
۱۹. محمدی، ابوالحسن، *مبانی استنباط حقوق اسلامی*، تهران، دانشگاه تهران، ۱۳۶۸ ش.
۲۰. مرسى پاشا، محمد کامل، *الحقوق العینیه التبعية*، قاهره، دار نشر الثقافه، ۱۹۵۰ م.
۲۱. مظفر، محمدرضا، *اصول الفقه*، جلد اول، قم، مکتب الاعلام الاسلامی، ۱۴۱۴ ق.
۲۲. ناصیف، الیاس، *الکامل فی قانون التجاره (الافلاس)*، جلد چهارم، بیروت - پاریس، منشورات البحر المتوسط و منشورات عویدات، ۱۹۸۶ م.
۲۳. وکیل، شمس‌الدین، *نظریه التأمینات فی القانون المدني الجدید*، جلد اول، قاهره، دار المعارف، ۱۹۵۶ م.

24. Black, H.C., *Blacks law dictionary*, sixth edition, west publishing Co, 1990.

25. Brown, W.J., *Gces law*, London, sweet-maxwell, 1989.

26. *Code civil français*, Paris, Dalloz, 1983-84.

27. Mazeaud. H.L., *Loçons de droit civil français*, T3-4 eme ed.

