



## مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات بر درآمد شرکت با نگاهی به حقوق تطبیقی

احمد شهنیائی\*

استادیار، گروه حقوق خصوصی موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، تهران، ایران.  
رایانامه: [A.shahnaii@imps.ac.ir](mailto:A.shahnaii@imps.ac.ir)

### چکیده

ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم، بر مبنای تضمین وصول مالیات، برای تمامی اعضای هیأت مدیره و مدیرعامل شرکت، بابت پرداخت مالیات بر درآمد شرکت، مسئولیت تضامنی وضع کرده است. با توجه به آثار حقوقی شایان توجه که وضع چنین مسئولیتی برای مدیران شرکت دارد، از جمله امکان وصول مالیات از اموال شخصی آنها و... مسئله مهم مبنای حقوقی این حکم است. به رغم وجود برخی توجیحات عمل‌گرایانه برای توجیه این حکم، به نظر می‌رسد این مسئولیت و اوصاف آن، برخلاف مبانی حقوق مالیاتی، اصول حقوقی حاکم بر شرکت‌ها (اصل استقلال شخصیت حقوقی شرکت) و حقوق مسئولیت مدنی و نیز اصل عدالت و انصاف مالیاتی بوده و موجب آسیب به مبانی نظام حقوقی و حقوق بنیادین فردی است. این مقاله درصدد اثبات آن است که وضع مسئولیت برای مدیران بابت مالیات شرکت، به دلیل ناسازگاری آشکار با اصول حقوقی و یکپارچگی بنیادهای نظام حقوقی و نیز سلب حقوق بنیادین فردی، فاقد توجیه حقوقی است. منابع و روش پژوهش در این مقاله مبتنی بر اصول حقوقی، نظریه‌های علمی پذیرفته‌شده و احکام قانونی در حوزه‌های مرتبط حقوق مالیاتی، حقوق شرکت‌ها و حقوق مسئولیت و نیز یافته‌های نظری و قانونی در حقوق تطبیقی سایر کشورهاست.

**واژه‌های کلیدی:** اصل استقلال شخصیت حقوقی شرکت، تقصیر مدیر، عدالت مالیاتی، مسئولیت تضامنی بابت مالیات شرکت، ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم.

\* **استناد:** شهنیائی، احمد. (تابستان ۱۴۰۲) «مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات بر درآمد شرکت با نگاهی به حقوق تطبیقی»، *مطالعات حقوق خصوصی*، ۵۳، ۲: ۲۲۹ - ۲۵۱، DOI: 10.22059/JLQ.2023.347907.1007710  
تاریخ دریافت: ۲۰ شهریور ۱۴۰۱، تاریخ بازنگری: ۱ بهمن ۱۴۰۱، تاریخ تصویب: ۵ خرداد ۱۴۰۲، تاریخ انتشار: ۲۵ مرداد ۱۴۰۲



## ۱. مقدمه

بر اساس ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم، در شرکت‌های تجاری، مدیران شرکت به‌طور جمعی یا فردی نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد شرکت که در دوران مدیریت آنها قطعی شده باشد، با شرکت، مسئولیت تضامنی دارند. بر اساس اصل استقلال شخصیت حقوقی مدیران از شرکت، بدهی شرکت صرفاً از خود شرکت قابل مطالبه است، در نتیجه مطالبه بدهی مالیاتی شرکت از مدیران، برخلاف اصل حقوقی یادشده است. از سوی دیگر برابر اصل شخصی بودن مسئولیت مالیاتی، مالیات صرفاً از مؤدی یعنی شرکت قابل مطالبه است.

موضوع مسئولیت تضامنی مدیران بابت مالیات شرکت، در مقررات اجرایی مالیاتی و آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز بازتاب‌های فراوان یافته است. سازمان امور مالیاتی به موجب بخشنامه‌های متعدد، قلمرو حکم ماده ۱۹۸ قانون<sup>۱</sup> در مورد مسئولیت تضامنی مدیران را عام، و در نتیجه شامل همه اعضای هیأت مدیره اعم از مدیران صاحب امضا و غیر آن همچنین مقصر یا غیرمقصر در عدم پرداخت مالیات دانسته و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری نیز برداشت عام سازمان امور مالیاتی از ماده یادشده در مورد مسئولیت تضامنی مدیران بابت مالیات شرکت را تأیید کرده است.<sup>۲</sup>

از آنجا که حکم مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات شرکت، خلاف اصول حاکم بر حقوق شرکت‌ها، حقوق تعهدات و حقوق مالیاتی و نیز محدودکننده حقوق فردی اعضای هیأت مدیره و مدیرعامل شرکت است، تحلیل حقوقی این موضوع در چارچوب مفاهیم و اصول نظام حقوقی در حوزه‌های مرتبط، می‌تواند زوایای تازه‌ای در مورد مبانی مسئولیت مدیران بابت مالیات شرکت و سیاست قانونی مناسب در این موضوع را نمایان کند. مسئله قابل طرح آن است که آیا وضع مسئولیت شخصی برای مدیران بابت مالیات شرکت، با مبانی حقوقی مالیاتی، حقوق تعهدات، حقوق شرکت‌ها و سایر حوزه‌های مرتبط توجیه‌پذیر است یا خیر. این مقاله درصدد است با تحلیل حقوقی، این موضوع ثابت کند که وضع چنین مسئولیتی، با مبانی، اصول و یکپارچگی نظام حقوقی ناسازگار است. منابع این پژوهش برگرفته از مبانی و اصول حقوقی در حوزه‌های مرتبط، اصول بنیادین و مورد اجماع حقوقی از جمله عدالت و حقوق فردی، قوانین و مقررات مربوطه و همچنین یافته‌های مرتبط و مفید در حقوق تطبیقی است. روش پژوهش، استدلال و استنتاج حقوقی بر اساس منابع و یافته‌های موضوعی ساماندهی شده است.

۱. منظور از واژه «قانون» در این مقاله، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن است.

۲. بخشنامه اخیر به شماره ۸۴/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۰۵ سازمان امور مالیاتی و دادنامه مؤید آن به شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶/۰۷/۱۱ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۱۱ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری.

## ۲. اوصاف حکم قانونی در مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات شرکت

به موجب ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، در شرکت‌های تجاری، مدیران شرکت به‌طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد شرکت و همچنین مالیات بر ارزش افزوده که شرکت مکلف به کسر یا ایصال آن است و در دوره مدیریت آنها قطعی شده، با شرکت مسئولیت تضامنی دارند و این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها(مدیران شرکت) به شرکت نیست. حکم ماده ۱۹۸ قانون در مورد مسئولیت مدیران بابت مالیات شرکت، دربردارنده ویژگی‌های ذیل است:

۱. مسئولیت مدیران در شرکت، متضمن التزام به پرداخت مالیات شرکت و «مسئولیت تعهد شخصی» بابت مالیات شرکت است. در واقع اگرچه مدیران به نمایندگی از شرکت کارکرد مدیریتی خود را اعمال می‌کنند و بر حسب قاعده نمایندگی در حقوق مدنی و حقوق تجارت، آثار اعمال نماینده به اصیل برمی‌گردد (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۷۸). با این حال ماده ۱۹۸ قانون به‌منظور تضمین وصول مالیات و پیشگیری از عدم پرداخت مالیات شرکت، برای مدیر نیز به‌عنوان «در حکم مؤدی»، تعهد شخصی وضع کرده است و در نتیجه آن و در صورت عدم ایفای تعهد از سوی شرکت به‌عنوان مدیون اصلی، اداره مالیاتی اجازه یافته است بر اساس مواد ۱۶۲ و ۱۸۲ و ۲۱۰ قانون، به شخص مدیر برای وصول مالیات رجوع کند و نسبت به اموال و دارایی وی، برای وصول مالیات شرکت، اجراییه صادر کند. به موجب ماده ۱۶۲ قانون در مواردی که اشخاص متعدد مسئول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند، اداره مالیاتی حق دارد به همه آنها مجتمعاً و یا هر یک جداگانه مراجعه کند. به موجب ماده ۱۸۲ قانون کسانی که مطابق این قانون متعهد به پرداخت مالیات دیگران هستند و یا مالیات دیگری را ضمانت کرده باشند، «در حکم مؤدی» محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات اجرای وصول مالیات با آنها رفتار می‌شود. در نتیجه به محض قطعی شدن مالیات شرکت، تعهد پرداخت مالیات، علاوه بر شرکت بر مدیر نیز بار می‌شود و متعاقباً در موارد صدور اجراییه مالیاتی، اداره مالیاتی از باب مسئولیت مدیر می‌تواند علیه مدیر نیز اجراییه صادر کند.

در مسئولیت تضامنی موضوع ماده ۱۹۸، در رابطه حقوقی بین شرکت با مدیر، شرکت به‌عنوان مدیون اصلی در یک سو و مدیر به‌عنوان ضامن و مسئول پرداخت دین او در سوی دیگر است. در این زمینه، اصل بدهی بر عهده مدیون اصلی یعنی شرکت است و به همین دلیل به موجب حکم پایانی این ماده، مدیر ضامن، پس از پرداخت مالیات شرکت، حق مراجعه به شرکت برای وصول مالیات پرداختی را دارد.

۲. مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات شرکت، خارج از قلمرو مسئولیت مدنی است. آنچه موضوع تعهد و مسئولیت مدیران در ماده ۱۹۸ قانون است، نه مسئولیت مدنی به جبران

خسارت عدم پرداخت مالیات، بلکه تحمیل تعهد به پرداخت بدهی مالیاتی شرکت به مدیران است؛ به عبارت دیگر قانون مدیران را ضامن و مسئول پرداخت مالیات شرکت دانسته است. ماده ۱۹۸ قانون تعهد شخصی بر پرداخت مالیات را بر مدیر نیز بار می‌کند. عبارت ماده ۱۹۸ قانون مبنی بر مسئولیت تضامنی مدیران به پرداخت مالیات شرکت، فارغ از شرایط و قلمرو مسئولیت مدنی است، زیرا اساساً در این ماده خسارت به معنای اخص مطرح نیست و متضمن قیدی مبنی بر ضرورت تقصیر و یا حتی نقش مدیر در عدم پرداخت نیست. در واقع تک‌تک مدیران به صرف عضویت در هیأت مدیره یا داشتن سمت مدیرعاملی در زمان قطعیت یافتن مالیات شرکت، فارغ از علل عدم پرداخت، بر مبنای تعهد به پرداخت مالیات شرکت، دارای تعهد شخصی هستند. بخشنامه سازمان امور مالیاتی و رأی هیأت تخصصی دیوان مبنی بر مسئولیت همه اعضای هیأت مدیره برای پرداخت مالیات شرکت، صرف‌نظر از داشتن یا نداشتن اختیار در پرداخت، مبین پذیرش وصف یاد شده است. ماده یادشده متضمن تعهد به پرداخت دین مالیاتی شرکت، است که مقنن بر مبنای تنظیم‌گری برای تسهیل وصول مالیات از شرکت و به صرف موقعیت فرد در هیأت مدیره شرکت، بر اعضای هیأت مدیره تحمیل کرده است.

۳. تضامن موضوع ماده ۱۹۸ قانون، «تضامن قانونی» است؛ یعنی به حکم قانون وضع می‌شود و توافق و رضایت ذینفعان نقشی در ایجاد آن ندارد. منشأ قانونی مسئولیت تضامنی مدیران، هماهنگ با اصل «قانونی بودن مالیات‌ها» در حقوق مالیاتی است که به موجب آن، قانون منبع منحصر وضع تعهد مالیاتی است و توافقات خصوصی، به جز در موارد مصرح قانون، نمی‌تواند منبع تعهد و یا مسئولیت مالیاتی باشد (شهبایی، ۱۴۰۱: ۸). تضامن قانونی بر اساس اهدافی همچون تضمین حق و یا حفظ نظم عمومی بنا می‌شود (کاتوزیان، ۱۳۷۴: ۲۰۸) و مبنای حکم ماده ۱۹۸ نیز تسهیل تحقق درآمدهای مالیاتی دولت و تضمین وصول مالیات است (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۶۴).

### ۳. مبانی التزام مدیران به پرداخت مالیات شرکت

التزام و مسئولیت مدیران بابت مالیات شرکت ممکن است بر مبنای مختلفی توجیه گردد.

#### ۳.۱. اصل تسهیل وصول مالیات و جلوگیری از فرار مالیاتی

بر اساس اصل آسانی وصول مالیات، مالیات به‌عنوان مهم‌ترین منبع تأمین هزینه‌های عمومی، مرتبط با نظم عمومی است و احکام حقوقی مربوط به آن، می‌تواند حاکم بر سایر مبانی حقوقی باشد. نیاز دولت به وصول منابع مالیاتی از افراد، امری روشن انگاشته می‌شود.

ضرورت مالیات به عنوان منبع عملی قانون و حاکمیت دولت، قدمتی به اندازه تاریخ شکل‌گیری دولت‌ها دارد. به گفته سیسرو حقوقدان پرنفوذ رومی، «مالیات رگ حیات‌بخش و تاروپود دولت است» بر همین اساس، وصول فوری و آسان مالیات از مهم‌ترین حقوق و وظایف دولت و لازمه استقرار آن قلمداد می‌شود (Martinez, 1988: 239). با توجه به این ضرورت، وضع مسئولیت تضامنی برای اشخاصی غیر از مؤدی از جمله مدیران شرکت، موجب تسهیل و تضمین وصول درآمدهای مالیاتی دولت می‌گردد (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۶۴-۱۶۴) و به سبب ارتباط قوانین مالیاتی با نظم عمومی، شرکت‌ها نیز باید قوانین مالیاتی را رعایت کنند (Gribnau, 2015: 227). بر همین اساس با توجه به موقعیت مدیران در اداره شرکت جهت پرداخت مالیات، تحمیل التزام و مسئولیت شخصی بر آنان می‌تواند در جهت قاعده تسهیل وصول مالیات قلمداد شود.

از سوی دیگر در مواردی ممکن است اشخاص و مدیران با تشکیل و اداره شرکت و سوءاستفاده از شخصیت حقوقی مستقل شرکت، زمینه فرار از پرداخت مالیات را فراهم کنند. در چنین مواردی تحمیل التزام پرداخت مالیات و مسئولیت تضامنی بر مدیران شرکت می‌تواند برای مقابله با احتمال فرار از پرداخت مالیات به کار آید.

### ۲.۳. تکلیف مدیر به اجرای قانون در اداره امور شرکت

اعضای هیأت مدیره شرکت به عنوان اعضای تشکیل‌دهنده رکن اداره و نمایندگی شرکت، مکلف به رعایت و اجرای قوانین مقررات به‌ویژه قوانین مرتبط با نظم عمومی از جمله تکالیف مربوط به پرداخت مالیات شرکت هستند.

التزام و مسئولیت مدیران بابت مالیات شرکت ممکن است بر مبنای و الزامات حاکمیت شرکتی توجه گردد؛ از نظرگاه حاکمیت شرکتی، قوانین مالیاتی ممکن است با تحمیل جریمه یا مسئولیت مستقیم، هدف تأثیرگذاری بر مجریان قانونی شرکت برای پرداخت مالیات را دنبال کنند و مدیران شرکت به عنوان نمایندگان شرکت در ساختار حاکمیت شرکتی، می‌توانند مشمول جریمه شخصی عدم ایفای تکالیف مالیاتی شرکت باشند و این امر به نوعی میانبر زدن رابطه «اصیل-نماینده» در شرکت و همچنین در راستای مقابله با مسئولیت‌گریزی مدیر شرکت است (Friese, 2006: 71). از سوی دیگر از نظر مقررات حاکمیت شرکتی نیز مدیران مکلف به رعایت حقوق ذینفعان طبق آنچه در قوانین مشخص شده است هستند (بند ۳ ماده ۳ دستورالعمل حاکمیت شرکتی ناشران ثبت‌شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۴۰۱ سازمان بورس و اوراق بهادار).

### ۳.۳. مسئولیت تنظیم‌گرای مبتنی بر حقوق عمومی

در مواردی ممکن است قانونگذار برای هدایت رفتار دسته‌ای از اشخاص، التزام یا مسئولیت‌هایی را بر مبنای تضمین منافع عمومی و یا مصالح مرتبط با حقوق عمومی وضع کند. در این موارد درحالی‌که موازین حقوقی بر اساس اصولی همچون برائت یا شخصی بودن مسئولیت، مانع از توسعه التزام و مسئولیت است، قانون بر مبنای مصالحی بدون توجه به مبنای حقوقی مرسوم، التزام و مسئولیتی را بر شخص بار می‌کند. نوعی از این‌گونه قاعده‌گذاری‌ها عموماً در ادبیات حقوقی ایران «مسئولیت انتظامی»<sup>۱</sup> خوانده می‌شود. مسئولیت انتظامی ناظر بر مسئولیت ناشی از نقض آن دسته از تکالیف قانونی است که بر گروه مشخصی به واسطه عضویت در سنت خاص و یا به‌عهده گرفتن یا انجام مسئولیت حرفه یا اقدام بخصوصی تحمیل شده است (طباطبایی‌نژاد، ۱۳۹۵: ۸۴). در مسئولیت انتظامی، برخلاف نظام مسئولیت مدنی، مهم‌ترین هدف از آن بازدارندگی است (طباطبایی‌نژاد، ۱۳۹۵: ۹۴). از سوی دیگر برخلاف مسئولیت مدنی در حقوق خصوصی، هدف مسئولیت در حقوق عمومی نه جبران خسارت بلکه حمایت از منافع جامعه و حقوق عمومی است (کاتوزیان، ۱۳۸۷: ۲۸۸).

به نظر نگارنده، مبنای ماده ۱۹۸ قانون، با توجه به اوصاف و مفاد آن، سیاست تنظیم‌گری برای حفظ حقوق عمومی از طریق پیش‌بینی التزام و مسئولیت قانونی است. با توجه به اهمیت وصول مالیات در حقوق عمومی و موقعیت اعضای هیأت مدیره در اداره امور مالی و پرداخت مالیات شرکت، قانونگذار اعضای هیأت مدیره شرکت را متعهد و ضامن پرداخت مالیات قرار داده و با تحمیل التزام شخصی و مسئولیت تضامنی بر مدیران بابت مالیات شرکت، درصدد بازدارندگی عدم پرداخت مالیات و تضمین وصول مالیات با تحمیل عواقب عدم پرداخت بر مدیران شرکت بوده است. در واقع درحالی‌که طبق مبانی حقوقی روشن، صاحب تجارت و درآمد مالیاتی، شرکت است و عضو هیأت مدیره به نمایندگی قانونی وظیفه تصمیم‌گیری در هیأت برای امور شرکت و در حدود امکانات را بر عهده دارد و به مبنای اصل شخصی بودن تعهد و مالیات و استقلال شخصیت حقوقی مدیر از شرکت، التزام و مسئولیت شخصی بابت مالیات شرکت ندارد، با این حال ماده ۱۹۸ بر مبنای تضمین وصول مالیات از شرکت، مستقلاً التزام پرداخت و مسئولیت را بر عضو هیأت مدیره وضع کرده است. در نتیجه این مبنای مسئولیت موضوع ماده ۱۹۸ قانون نیازمند هیچ‌گونه مبنای اخلاقی یا حقوقی مرسوم برای مسئولیت از قبیل تقصیر و یا نقش اثباتی مدیر در عدم پرداخت مالیات نیست و شخص به صرف عضویت در هیأت مدیره یا داشتن سمت مدیرعاملی، مشمول التزام و مسئولیت شخصی می‌شود و حتی اثبات وقایعی مثل عدم اختیار، نقش نداشتن مدیر در عدم پرداخت مالیات،

نبود منابع مالی در شرکت جهت پرداخت مالیات و یا هر عامل قاهره که موجب عدم پرداخت مالیات شرکت شده باشد، مانع از التزام و مسئولیت شخصی مدیر نخواهد بود.

#### ۴. نقد مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات شرکت بر مبنای قواعد حقوق مالیاتی

مالیات اشخاص حقوقی از جمله شرکت‌ها از منابع مهم مالیاتی در حقوق ایران و سایر نظام‌های مالیاتی است و بخش شایان توجهی از مباحث عمومی و یا خاص در حقوق مالیاتی در مورد مالیات شرکت‌هاست. اما این شرکت‌ها هستند که متعهد پرداخت مالیات هستند و علی‌الاصول مدیران نباید مسئول پرداخت دین شرکت باشند. بر همین اساس تحلیل موقعیت مدیران بر اساس مبانی حقوق مالیاتی، زوایای مسئولیت آنان بابت مالیات شرکت را روشن می‌کند.

##### ۴.۱. مسئولیت مالیاتی مدیران شرکت در حقوق مالیاتی

در حقوق مالیاتی، اصل جدایی تعهدات شرکت از مدیر، شناسایی شده است و مؤدی و متعهد مالیاتی، خود شرکت است و نه مدیر (Schon, 2008: 32). در مواد ۱ و ۱۰۵ قانون، شرکت به‌طور مستقل مشمول پرداخت مالیات و سایر تکالیف مالیاتی شده است. حقوق مالیاتی به‌خودی‌خود نظریه‌ای دال بر مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات شرکت ندارد، بنابراین امکان مطالبه مالیات شرکت از مدیران صرفاً از طریق مبانی خاص خارج از حقوق مالیاتی و به موجب حکم خاص قانون ممکن است (schon, 2008:34, 40). در بیشتر نظام‌های مالیاتی دنیا نیز مدیران، اگرچه ممکن است بابت سوء عمل آگاهانه در مورد تکالیف مالیاتی شرکت، متخلف یا مجرم شناخته شوند، ولی مسئولیت شخصی بابت مالیات ندارند. در آلمان چنانچه منابع مالی شرکت برای پرداخت مالیات کافی نباشد و شرکت با طلبکاران متعدد مواجه باشد، مدیران تکلیف و مسئولیتی ندارند که پرداخت بدهی مالیاتی به دولت را بر پرداخت بدهی به سایر طلبکاران ترجیح دهند (Schon, 2008: 42). در کره نیز مدیران مسئولیتی بابت پرداخت مالیات شرکت ندارند (Anderson, 2008: 161). در چین قانون درآمد بنگاه‌ها<sup>۱</sup> ۲۰۰۷ متضمن حکمی در مورد مسئولیت شخصی مدیران برای مالیات شرکت نیست (Anderson, 2008: 151). در قوانین مالیاتی بسیاری کشورها، مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات، محدود به مواردی شده که

مدیران، از انجام تکلیف شرکت برای کسر و ایصال مالیات تکلیفی<sup>۱</sup> مثل مالیات حقوق کارکنان و یا مالیات بر ارزش افزوده خودداری نمایند. چنین مسئولیتی در نتیجه تخلف روشن مدیرمسئول شرکت در انجام تکلیف در دسترس کسر مالیات از محل وجوه پرداختی است. حقوق آمریکا نیز مسئولیت شخصی را بر اشخاص مسئول کسر و ایصال مالیات حقوق کارکنان تحمیل می‌کند. چنین مسئولیتی ناظر بر مدیرمسئولی است که کنترل اجرایی و اساسی بر پرداخت‌های شرکت (شبهه قرض دادن وجوه شرکت) داشته باشد (Gerding, 2008: 317) ; Anderson, 2008: 191). به موجب بخش 222AOE قانون تشخیص مالیات بر درآمد استرالیا، مدیر در صورت کسر نکردن مالیات از پرداختی‌های شرکت به سایر اشخاص، مسئولیت شخصی دارد (Anderson, 2008: 49). در حقوق مالیاتی کانادا، بر اساس بخش ۲۲۷.۱.۳ قانون مالیات بر درآمد<sup>۲</sup> مدیر ممکن است مسئولیت شخصی بابت عدم وصول و ایصال مالیات از وجوه پرداختی داشته باشد و مسئولیت مدیران در این زمینه فردی و جمعی است، ولی در موردی که مراقبت، کوشش و مهارت متعارف را برای جلوگیری از نقض تکلیف انجام داده باشد مسئولیت شخصی نخواهد داشت (Anderson, 2008: 49). در آفریقای جنوبی مدیران دارای مسئولیت شخصی در مورد مالیات شرکت نیستند، مگر در مورد مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های تکلیفی حقوق کارکنان. در این مورد نیز مسئولیت ناظر بر مدیری است که بر شرکت و امور مالی آن کنترل داشته باشد (Anderson, 2008: 151). پیشینه قانونگذاری مالیات در ایران نیز هماهنگ با همین نگرش جهانی در مورد مسئولیت مدیران بوده است؛ در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ حکمی دال بر مسئولیت مدیران بابت مالیات شرکت پیش‌بینی نشده بود و تنها در ماده ۱۵۴ قانون یادشده مصوب ۱۳۴۵ اصلاحی ۱۳۵۱ مسئولیت تضامنی مدیران محدود به «مدیران مسئول» و صرفاً در خصوص مالیات‌های تکلیفی غیرمستقیمی بوده که مدیران مسئول شرکت از انجام تکلیف کسر مالیات اشخاص ثالث و پرداخت آنها به اداره مالیاتی خودداری کرده باشند.

در برخی کشورها نیز که مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات شرکت پیش‌بینی شده، وضع آن موکول به شرایط مشخص است. در مالزی به موجب دستورالعمل شماره ۲/۱۹/۲ سازمان مالیاتی، بر مبنای بخش الف ۷۵ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۹۶۷، مدیران در صورتی بابت مالیات شرکت در طول دوره مدیریت آنها مسئولیت تضامنی دارند که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بیش از ۲۰ درصد سهام شرکت را داشته باشند (Lhag Insights, 2021: 1).

۱. منظور از مالیات تکلیفی مالیاتی است که شخص پرداخت‌کننده وجوه به مودی مکلف است هنگام پرداخت وجوه درآمدی به مودی، مالیات مربوط به آن وجوه را مستقیماً از مبلغ قابل پرداخت به وی کسر کرده و به حساب سازمان امور مالیاتی پرداخت کند.



#### ۲.۴. اصل شخصی بودن مسئولیت مالیاتی

در حقوق مالیاتی با توجه به اصل شخصی بودن مسئولیت مالیاتی (طاهری تازی، ۱۳۹۴: ۲۴۳) اصل بر مسئولیت شخصی مؤدی در پرداخت مالیات است و نمی‌توان از شخص دیگری غیر از خود مؤدی، مسئولیت پرداخت مالیات را مطالبه کرد، مگر مواردی که قانون به سبب خاصی این‌گونه مسئولیت را تصریح کرده است. اصل شخصی بودن مالیات تابعی از این اصل بنیادین حقوقی در مسئولیت است که به موجب آن هر شخص خود مسئول اعمال خود است (یزدانیان، ۱۳۹۱: ۲۵۰). در حقوق مالیاتی ایران نیز مسئولیت افراد دیگری غیر از مؤدی، با عنوان «در حکم مؤدی» در ماده ۱۸۲ قانون محدود به سه مورد احصا شده است؛ ۱. شخصی که به موجب قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگری شده باشد (مالیات تکلیفی)، ۲. شخصی که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و ۳. شخصی که به دلیل خودداری از انجام تکلیف مقرر در قانون مشمول جریمه‌ای شده باشد. در همه موارد یادشده و همچنین در همه احکام مقرر در قانون که مسئولیت تضامنی بابت مالیات مؤدی دیگر مقرر شده است، برخلاف مسئولیت مالیاتی مدیران در ماده ۱۹۸، مسئولیت مطلق و یا حتی محض نیست، بلکه علت مصرح انتساب مسئولیت شخصی به غیر مؤدی، تخلف وی (ضامن) در انجام تکالیف مقرر قانونی بوده است. شخص به دلیل ارتکاب تقصیر یا تخلف در انجام وظایف قانونی مسئول شناخته شده است نه صرفاً به دلیل موقعیت وی در ارتباط با مؤدی.

#### ۳.۴. اصل توانایی پرداخت مالیات و عدالت مالیاتی

«اصل توانایی پرداخت» یکی از اصول عدالت مالیاتی است به این معنی که بار کردن تعهد مالیاتی بر افراد، متناسب با توانایی آنها در پرداخت مالیات است (Thourony, 2003: 87). اصل یادشده بر پایه این ایده اخلاقی است که نمی‌توان کسی را که فاقد درآمد و یا توانایی پرداخت است ناچار به پرداخت مالیات به بهانه تأمین هزینه‌های عمومی کرد (Lindsay, 2019: 2). اصل سهم منصفانه مالیاتی<sup>۲</sup> نیز متضمن ضرورت اخلاقی عادلانه و توجیه‌پذیر بودن توزیع مسئولیت مالیاتی است (Gribnau, 2015: 243). جنبه‌های اخلاقی برابری در نظام مالیاتی مستلزم این است که در برابر مسئولیت شهروندان به مشارکت در تأمین متناسب هزینه عمومی، دولت نیز وظیفه توزیع منصفانه مسئولیت مالیاتی متناسب با بهره‌مندی اقتصادی شهروندان و نیز انصاف در بهره‌گیری از ابزارهای وصول مالیات را بر عهده دارد (Peric, 2014: 828). مالیات غیرمنصفانه است وقتی که مسئولیت افراد به پرداخت آن بدون توجه به توانایی پرداخت و یا انصاف باشد.

۱. تبصره ۲ ماده ۲، ماده ۱۸۶، مواد ۳۴، ۱۶۹ مکرر، تبصره ۴ ماده ۱۸۷، ۱۹۹، ۲۰۰

(Christians, 2009: 31). وضع مسئولیت برای مدیر غیرمسئول الزام و مسئولیت مدیر به پرداخت مالیات شرکت درحالی که درآمد مالیاتی متعلق به او نبوده، صرفاً به دلیل عضویت وی در هیأت مدیره، مغایر عدالت و انصاف حقوق مالیاتی است.

#### ۴.۴. اصل آسانی وصول مالیات

بر اساس اصل آسانی وصول مالیات، وصول مالیات، به عنوان مهم ترین منبع تأمین هزینه های عمومی، مرتبط با نظم عمومی است و احکام مالیاتی مبتنی بر آن، می تواند حاکم بر سایر قواعد حقوقی باشد. نیاز دولت به وصول منابع مالیاتی از افراد اعم از ارادی و یا غیرارادی، امری روشن انگاشته می شود. پیوند مالیات با دولت به عنوان منبع عملی قانون و حاکمیت عمومی، قدمتی به اندازه تاریخ شکل گیری دولت ها دارد. به گفته سیسرو حقوقدان پرنفوذ رومی، «مالیات رگ حیات بخش و تاروپود دولت است»، بر همین اساس، وصول فوری و آسان مالیات از مهم ترین حقوق و وظایف دولت و لازمه استقرار آن قلمداد می شود (Martinez, 1988: 239). وضع مسئولیت تضامنی برای اشخاصی غیر از مؤدی از جمله مدیران شرکت، موجب تسهیل و تضمین وصول درآمدهای مالیاتی دولت است (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۶۴) و شرکت ها نیز باید قوانین مالیاتی به سبب ارتباط با نظم عمومی را رعایت کنند (Gribnau, 2015: 227).

اگرچه ضرورت وصول مالیات، به عنوان یکی از جنبه های نظام مالیاتی از جهت تأمین هزینه های نظم عمومی می تواند دربردارنده ابزارهای متعارضی با اصول مقرر در سایر قلمروهای حقوقی باشد، با این حال این جنبه از نظام مالیاتی، هم راه با سایر اصول مالیاتی از جمله عدالت و انصاف مالیاتی است. از سوی دیگر التزام نظام مالیاتی به هماهنگی با مبانی و ارزش های بنیادین حقوقی، از حیث تضمین یکپارچگی مبانی حقوق و پرهیز از ایجاد بن بست در نظم حقوقی ضرورتی روشن است (Gribnau, 2015: 226). این هماهنگی متقابل نه تنها برای حفاظت از ساختارهای حقوقی جامعه بلکه برای حفظ مشروعیت اخلاقی خود نظام مالیاتی نیز لازم است. اصل وصول مالیات به معنای تجویز وصول آن بدون لحاظ اصول بنیادین و یا به هم ریختن احکام بنیادین نظام حقوقی نیست و نمی توان بدون توجیه حقوقی، مسئولیت های استثنایی همچون مسئولیت مطلق را برخلاف مبانی اخلاقی حقوق فردی و نظام حقوقی صرفاً با هدف آسانی وصول مالیات توسعه داد.

## ۵. نقد مسئولیت شخصی مدیر بابت مالیات شرکت بر اساس مبانی حقوق شرکتها

تحلیل مسئولیت مدیران بابت بدهی مالیاتی شرکت، از حیث ماهیت رابطه حقوقی شرکت با مدیران آن و همچنین حقوق اشخاص ثالث (اداره مالیاتی) در برابر مدیران بابت اعمال آنها، ارتباط مستقیمی با مبانی مرتبط در حقوق شرکتها پیدا می‌کند.

### ۵.۱. اصل استقلال شخصیت حقوقی مدیر از شرکت

حقوق شرکتها بر پایه این قاعده بنیان شده است که شرکت تجاری، دارای شخصیت مستقل حقوقی از سهامداران و مدیران است (ماده ۵۸۷ قانون تجارت، عابدی فیروزجایی، ۱۳۹۸: ۷۳). در نتیجه این اصل، شرکت و نه مدیران، مسئول پرداخت بدهی آن از جمله بدهی مالیاتی است (Griffiths, 2005: 1; Dean, 2003: 30). این قاعده بنیادین، صرفاً به جهت و در موارد مشخص محدودی ممکن است تخصیص بخورد؛ در موارد مشخصی که سهامدار عمده با سوءاستفاده از امتیاز شخصیت حقوقی برای شرکت، شرکت را به عنوان ابزاری پوششی جهت فرار از تعهدات ناشی از تجارت شخصی قرار بدهد، نظریه «عبور از شخصیت حقوقی شرکت»<sup>۲۱</sup>، با مبانی و شرایط خاصی، قاعده مصونیت مدیر یا سهامدار عمده از تعهدات شرکت را به نفع طلبکاران شرکت تعدیل می‌کند و اجازه رجوع طلبکاران به سهامدار عمده یا مدیر مؤثر را برای وصول طلب می‌دهد (Tan, 2019: 153). بدهی مالیاتی شرکت می‌تواند بر اساس تصمیم دادگاه مصداقی برای اعمال نظریه عبور از شخصیت حقوقی شرکت باشد (Hannigan, 2009: 45). در حقوق بریتانیا، استفاده از این نظریه در مورد مالیات شرکتها به منظور جلوگیری از استفاده ابزاری از شرکت برای اجتناب مالیاتی در پرونده Firestone Tyre and Rubber Co v. Lewellin اعمال شد (Griffiths, 2005: 32). در پرونده‌های Commissioners of Inland Revenue v. Land Securities (1969) و Littlewoods Mail Order Stores Ltd v. inland (Revenue and Investment Trust Ltd) (1969) Commissioners، دادگاه به این دلیل که تنها هدف سهامداران از تأسیس شرکت، ایجاد پوشش ظاهری برای فرار از پرداخت مالیات در تجارت شخصی بوده، نظریه عبور از شخصیت حقوقی شرکت را به منظور تسری مسئولیت مالیاتی به مدیر و سهامدار عمده بکار برد (Ridley, 2011: 21). با اینکه تضمین حقوق طلبکار ثالث در برابر تقلب و سوءاستفاده از حق، هدف اصلی نظریه عبور از شخصیت حقوقی شرکت است، لکن این نظریه موجب نهادی متفاوت از مسئولیت برای تضمین وصول بدهی شرکت است و اعمال آن مستلزم شرایط متعددی از جمله

#### 1. Corporate Veil Piercing

۲. در برخی پژوهش‌های حقوقی، مفهوم یادشده با عنوان «خرق حجاب شخصیت حقوقی» بیان شده است (جنیدی، ۱۳۹۴: ۸۵).

سوءاستفاده از شخصیت حقوقی شرکت، اختلاط کردن ناموجه امور شرکت با اموال و امور سهامدار و ناتوانی شرکت در پرداخت بدهی‌های خود است که تشخیص نهایی در مورد آن بر عهده دادگاه است.

ورشکسته شدن شرکت در نتیجه تقصیر مدیران نیز می‌تواند از دیگر اسباب قانونی مسئولیت مدیر در برابر طلبکاران شرکت باشد. در برخی نظام‌های حقوقی، تسری تعهدات شرکت به مدیر در صورت ورشکسته شدن شرکت ناشی از تقصیر مدیر، پیش‌بینی شده است. در بریتانیا برابر ماده ۲۱۴ قانون ورشکستگی<sup>۱</sup> مدیران ممکن است در برابر طلبکاران شرکت بابت عملکرد تقصیرآمیز دچار مسئولیت شخصی شوند. در دعوی Re Purpoint دادگاه حکم داد که بر اساس ماده ۲۱۴ قانون یادشده، مدیر ممکن است از حیث پرداخت برخی مالیات‌های تکلیفی مسئول باشد. از لحاظ مسئولیت مدیر برابر طلبکاران شرکت ورشکسته، تمایزی بین اداره مالیاتی و طلبکار خصوصی وجود ندارد. در آلمان نیز برحسب قانون ورشکستگی، حق تقدیمی برای مطالبات مالیاتی نسبت به سایر مطالبات از شرکت وجود ندارد و مسئولیتی برای مدیران شرکت در این زمینه برای پرداخت بدهی مالیاتی شرکت نیست (Schon, 2008: 41). در ایران نیز صرف‌نظر از مسئولیت موضوع ماده ۱۹۸ قانون، اطلاق و ظاهر ماده ۱۴۳ لایحه اصلاحی قانون تجارت که مقرر کرده مدیران شرکت ورشکسته یا منحل که ورشکستگی یا کافی نبودن دارایی شرکت برای پرداخت بدهی معلول تخلفات آنان بوده، مسئول پرداخت بدهی پرداخت‌نشده هستند، شامل بدهی‌های مالیاتی شرکت نیز می‌شود.

## ۵.۲. موقعیت و تعهد حقوقی مدیران شرکت در برابر اشخاص ثالث

مدیران و مدیرعامل شرکت، رکن مدیریتی، اجرایی و نمایندگی شرکت را بر عهده دارند و در کنار رابطه حقوقی مستقیمی که با شرکت دارند، عملاً اجرای تعهدات شرکت در برابر اشخاص ثالث از جمله پرداخت مالیات را به سبب کنترل بر امور شرکت عهده‌دارند. بخشی از مبانی حکم ماده ۱۹۸ قانون در مورد التزام و مسئولیت شخصی مدیران بابت مالیات شرکت می‌تواند ناشی از این تصور حقوقی باشد که مدیران به سبب سلطه‌ای که بر امور مدیریتی و شرکتی دارند، باید مسئول عدم پرداخت بدهی مالیاتی شرکت نیز باشند. از نظر حقوقی داشتن مسئولیت حقوقی بابت عمل دیگری حداقل نیازمند این است که شخص مسئول، بر عمل دیگری اقتدار واقعی داشته باشد (یزدانیان، ۱۳۹۱: ۲۶). با این حال عضویت شخص در هیأت مدیره شرکت ملازمه با کنترل شخص بر امور مالی شرکت جهت پرداخت مالیات ندارد. درست است که هیأت مدیره رکن مدیریت شرکت است، ولی در حقوق شرکت‌ها، کارکرد اداره شرکت، در

قالب «هیأت مدیره» متصور است و تک تک مدیران فاقد اختیار اداره و یا نمایندگی برای شرکت هستند، مگر اینکه طبق ساختار حقوق شرکتی، هیأت مدیره کارکردهای مشخصی را به طور مشخص به هریک از اعضا یا نمایندگانی تفویض کرده باشد (Cahn, 2010: 315). در نتیجه، عضویت شخص در هیأت مدیره به معنای سلطه وی بر امور شرکت به نحوی که دارای اختیار در مورد پرداخت‌های شرکت باشد، نیست. اهمیت شرط کنترل مدیر برای مسئولیت مالیاتی وی به گونه‌ای است که برخی کشورها مثل آمریکا، آفریقای جنوبی و ترکیه، مسئولیت‌های مالیاتی مدیر شرکت منوط به داشتن کنترل و یا اختیار وی در مورد امور مالی شرکت شده است (Anderson, 2008: 191; Cakmak, 2004: 2; Gerding, 2008: 317). در حقوق مالیاتی ترکیه، مسئولیت مدیران و نمایندگان صاحب اختیار شرکت به پرداخت مالیات ناظر بر مدیر یا نماینده‌ای است که اختیار نمایندگی و در واقع امضای اسناد تعهدآور شرکت را داشته باشد (Cakmak, 2004: 2). افزون بر این از نظر حقوق شرکت‌ها، وظیفه حرفه‌ای مدیران در اداره شرکت، اساساً پیشبرد منافع شرکت است. در حقوق شرکت‌های بیشتر کشورهای دنیا از جمله آمریکا، بریتانیا و آلمان، تعهد عمومی مدیران شرکت به مراقبت<sup>۱</sup> و وفاداری<sup>۲</sup> ابتدائاً در برابر شرکت است و نه در برابر طلبکاران شرکت. به همین دلیل، تکلیف مدیران در مورد امور مالیاتی شرکت، از جمله در مورد نگهداری دفاتر، تسلیم اظهارنامه، حسابرسی مالیاتی شرکت و پرداخت مالیات، منتهی به التزام مستقیم مدیران در برابر اداره مالیاتی نمی‌شود (Schon, 2008: 40).

### ۳. ۵. ماهیت و سبب مسئولیت شخصی مدیران در حقوق شرکت‌ها

در حقوق شرکت‌های ایران و سایر کشورها، مواردی از مسئولیت شخصی مدیران در اداره شرکت پیش‌بینی شده است. با این حال در تمام موارد ملاحظه شده، مسئولیت مدیر، مبتنی بر تقصیر و نتیجه نقش تقصیرآمیز وی در وقوع تخلف است و مسئولیت شخصی و به صرف عضویت در هیأت مدیره و یا داشتن سمت مدیرعاملی پیش‌بینی نشده است. در حقوق شرکت‌های ایتالیا، انتساب مسئولیت تضامنی به مدیر شرکت بابت خسارات ناشی از اعمال خسارت‌بار و عدم انجام تکالیف مدیریتی، موکول به این است که وی از اعمال ناقض و زیانبار مطلع بوده و توانایی عملی و حقوقی جلوگیری از انجام اعمال خسارت‌بار را نیز داشته است، از این رو مدیری که مرتکب تقصیر نشده باشد، از این مسئولیت مبرا است (Andenas, 2009: 323). در حقوق شرکت‌های بلژیک مسئولیت تضامنی و مشترک مدیران بابت نقض

---

1. Duty of care  
2. Duty of loyalty

قوانین مربوط به شرکت و اساسنامه، شامل مدیری که تقصیر نکرده نمی‌شود (Andenas, 2009: 364). در حقوق شرکت‌های آمریکا نخستین پرونده مهم در مورد مسئولیت فردی یا جمعی مدیران، پرونده *smith v. Van Gorkom* بود. در این پرونده به سال ۱۹۸۵، دادگاه عالی ایالت دلاور، در رأی بی‌سابقه، تمام ده عضو هیأت مدیره شرکت ترنس یونیون را به دلیل تأیید قرارداد فروش سهام بدون ارزیابی سهام، متضامناً به پرداخت ۲۳ میلیون دلار خسارت بابت نقض تعهد مراقبت محکوم کرد حتی مدیری که در جلسه هیأت مدیره، به دلیل بیماری حضور نداشت (Dine, 2001: 230; Ibrahim, 2008: 935-937). با این حال در پرونده دیگری در سال ۲۰۰۴ دادگاه رأی داد که مسئولیت مدیران بر مبنای شخصی است نه جمعی زیرا ماهیت نقض تعهد برحسب هر مدیر و موارد عدم مسئولیت مدیر فرق می‌کند (Ibrahim, 2008: 938).

در قانون تجارت ایران نیز احکام موجد مسئولیت تضامنی برای مدیران، ناظر بر مدیرانی است که تکلیفی را نقض باشند؛ به موجب ماده ۱۴۲ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، مسئولیت مدیران در برابر اشخاص ثالث، ناشی از «تخلف» از مقررات قانونی است و دادگاه حدود مسئولیت هر یک از مدیران به جبران خسارت را تعیین می‌کند؛ در ماده ۱۳۰ لایحه قانونی اصلاح قانون تجارت در مورد مسئولیت مدیران بابت اجازه معاملات موضوع ماده ۱۲۹، مسئولیت مقرر، منصرف به مدیرانی است که اجازه معامله خسارت‌بار را داده‌اند؛ ماده ۱۴۳ لایحه در مورد مسئولیت تضامنی مدیران شرکت ورشکسته به پرداخت بدهی‌های شرکت، متوجه مدیرانی شده که ورشکستگی شرکت معلول تخلفات آنها بوده است. قاعده منوط بودن مسئولیت شخصی مدیران به تقصیر، در ماده ۲۷۳ لایحه قانونی نیز اعمال شده که به موجب آن مسئولیت تضامنی اشخاص مسئول بطلان عملیات یا تصمیمات شرکت، ناظر بر کسانی شده است که مسئول آن بطلان بوده‌اند. ضرورت وجود عنصر تقصیر مدیر و سببیت آن در عدم وصول مالیات شرکت، در موارد قانونی مسئولیت شخصی بابت مالیات شرکت نیز جاری است. ماده ۲۶۷ از مجموعه دادرسی مالیاتی فرانسه<sup>۱</sup> مقرر کرده که هر مدیر شرکت اعم از عملی یا رسمی ممکن است دارای مسئولیت تضامنی با شرکت بابت پرداخت هرگونه مالیاتی باشد اگر با مانور متقلبانه و یا نقض جدی و مکرر قانون مالیاتی، وصول مالیات‌ها را غیرممکن کرده باشد. دیوان عالی فرانسه مقرر کرده است که مدیر می‌تواند با اثبات معاذیری حقوقی، از مسئولیت شخصی مالیاتی خلاص شود؛<sup>۱</sup> با اینکه به‌طور رسمی مدیر شرکت بوده، ولی اداره شرکت را عملاً بر عهده نداشته است؛<sup>۲</sup> اختیار خود در پرداخت مالیات را به شخص دیگری سپرده باشد (Anderson, 2008: 151). در اتریش مدیرمسئول اجرایی شرکت، در موارد قصور عمدی یا بی‌مبالاتی در پرداخت مالیات، ممکن است شخصاً در مقابل مقامات

1. the Livre des procedures fiscales

مالیاتی مسئول پرداخت مالیات باشد (CMS, 2005: 6). در ترکیه مسئولیت نمایندگان حقوقی دارای اختیار شرکت، مجتمعاً منفرداً است، لکن اگر عدم پرداخت بدهی مالیاتی ناشی از عواملی خارج از اراده مدیران باشد، آنها مسئولیتی نخواهند داشت (Cakmak, 2004: 2). در هلند اگر شرکتی از پرداخت مالیات ناتوان شود، مکلف است ظرف ۱۴ روز، ناتوانی در پرداخت مالیات را به اداره مالیاتی ابلاغ کند. اگر چنین ابلاغیه‌ای ظرف مهلت داده نشود و یا عدم توانایی پرداخت مالیات ناشی از قصور روشن هیأت مدیره باشد، مدیران دارای مسئولیت اجرایی، مشترکاً و منفرداً مسئول پرداخت مالیات خواهند بود (CMS, 2005: 36).

### ۶. نقد مسئولیت شخصی مدیران شرکت بر مبنای قواعد مسئولیت مدنی

روشن است که مبنای موازین حقوقی، در مالیات شرکت‌ها، بدهی مالیاتی متوجه خود شرکت است و آنچه متوجه مدیر است، مسئولیت اجرایی پرداخت است و نه اصل التزام مالیاتی. بنابراین نگرش به این موضوع از دیدگاه حقوق مسئولیت ضروری است. در این‌گونه موارد آنچه بر مدیران بار می‌شود، مسئولیت مدنی است نه وضع و ضم التزام به مدیر که ماهیتی متفاوت از مسئولیت مدنی دارد. در این مبنای، مسئولیت مالیاتی مدیر در قلمرو مسئولیت مدنی و با تحقق شرایط آن از جمله ورود خسارت (عدم وصول و تلف مالیات)، تقصیر (تقصیر مدیر در عدم پرداخت مالیات شرکت) و رابطه سببیت (نقش مدیر در عدم وصول مالیات شرکت) قابل تحلیل است.

از دیدگاه قاعده عمومی در مسئولیت مدنی مبتنی بر تقصیر، مدیران شرکت تجاری، جزو تشکیلات شرکت محسوب می‌شوند و اگر به حساب شرکت عمل کنند، مسئولیت مدنی شخصی ندارند و تنها در صورتی که قانون تصریح کرده باشد یا تحت پوشش شرکت از انجام فعل زیانبار نفع شخصی را دنبال کرده باشند، شخصاً مسئول هستند (بادینی، ۱۳۸۴: ۵۱۷). افزون بر این برحسب قاعده من له الغرم فعلیه الغنم در مسئولیت مدنی، این شرکت است که از عملکرد مدیر منتفع می‌شود، لذا در موارد عملکرد مدیران در برابر شخص ثالث، ریسک ناشی از آن نیز به حساب شرکت خواهد بود (کاتوزیان، ۱۳۸۲: ۳۲۹).

روشن است که مفاد حکم ماده ۱۹۸ قانون، خارج از قلمرو مسئولیت مدنی است، زیرا همان‌گونه که بیان شد این ماده در هر شرایطی و فارغ از عناصر مسئولیت مدنی، مدیر شرکت را قانوناً ضامن بدهی مالیاتی شرکت کرده است. از سوی دیگر مفاد مسئولیت مدیر در ماده ۱۹۸ نه جبران خسارت، بلکه بر دوش داشتن عین تعهد مالیاتی است.

در برخی کشورها که حقوق مالیاتی و یا حقوق شرکت‌ها مسئولیتی بابت مالیات شرکت بر عهده مدیران قرار نداده است، موضوع مسئولیت مالیاتی مدیران، از حیث مسئولیت مدنی مدیر

در برابر اداره مالیاتی مورد اشاره قرار گرفته‌اند (Tomasic, 2017: 120). در سوئد عدم انجام تکالیف قانونی توسط مدیر می‌تواند به مسئولیت شخصی منجر شود، از جمله اگر مدیری عمداً یا با تقصیر سنگین، از پرداخت مالیات در موعد مقرر یا کسر مالیات خودداری کند (Davies, 2013: 646). در جمهوری چک یک مدیر شرکت، مسئول رعایت مقررات قانونی مالیاتی برای پرداخت به موقع مالیات و ارائه اسناد و اطلاعات و نیز رعایت مقررات مالی و اداری است (CMS, 2005: 14). در اسپانیا مدیران دارای مسئولیت تبعی جمعی و فردی مالیاتی در قبال نقض تعهدات موضوع قانون مالیاتی هستند (CMS, 2005: 25).

از دیدگاه تحلیل موضوع در قلمرو مسئولیت مدنی، مواردی نیز وجود دارد که برای مدیران گونه سختگیرانه‌تری از مسئولیت مدنی از قبیل مسئولیت محض و فرض مسئولیت پیش‌بینی می‌شود. در موارد مسئولیت مفروض یا فرض مسئولیت<sup>۱</sup> دسته مشخصی از افراد، در مواردی که قانونی توسط شرکت نقض شده باشد، مشمول فرض مسئولیت بابت نقض قانون می‌شوند. این مسئولیت برای مدیر ممکن است صرفاً به مناسبت سمت وی در شرکت باشد. چنین مسئولیتی ممکن است در موارد نقض قوانین سلامت، ایمنی و محیط زیست و تخلف مالیاتی اعمال می‌شود (Anderson, 2008: 35). با اینکه در فرض مسئولیت، اثبات آگاهی مسئول لازم نیست و حضور در مدیریت شرکت کافی است ولی امکان دفاع برای مدیر مبنی بر نداشتن بی‌مبالاتی یا عدم اطلاع یا اعمال حداکثر تلاش فراهم است (Anderson, 2008: 35). در حقوق آمریکا، در برخی حوزه‌های حقوقی در مورد مسئولیت مدیران، از دکتترین مسئولیت محض<sup>۲</sup> استفاده می‌شود، یعنی مسئولیتی که اساساً نیاز به قصور یا تقصیر مدیر ندارد. ایده این نظریه از سال ۱۹۴۳ در رأی دیوان عالی کشور در پرونده United State v. Dotterweich در سال ۱۹۴۳ شکل گرفت. در این پرونده دیوان عالی کشور رأی داد که رئیس و مدیرعامل شرکت مرتکب جرم نقض متخلفانه قانون غذایی فدرال شده است. به اعتقاد دیوان در این رأی، تخلفات مقرر در قانون یادشده نیازمند سوءنیت و تقصیر عمومی نیست و موجد مسئولیت محض است (Gerding, 2008: 313). مهم‌ترین مورد در آمریکا در شناسایی مسئولیت ناشی از تضمین مدیران به عدم نقض قانون خاص در شرکت، توسط دیوان عالی کشور به سال ۱۹۷۵ در پرونده United State v. Park است که دیوان رأی داد در مورد قانون سلامت غذایی و دارویی، تحقق مسئولیت کیفری نیازمند آگاهی یا سوءنیت و تقصیر مدیر نیست، زیرا قانون یادشده مبتنی بر این سیاست است که تکالیف قانونی مدیر، شامل تکلیف به انجام تمام تدابیر لازم جهت تضمین عدم نقض قانون است. در این پرونده دیوان عالی مسئولیت مدیرمسئول را

---

1. Deemed liability  
2. Strict Liability



بر همین مبنا تأیید و اعلام کرد که قانون متضمن این ظاهر<sup>۱</sup> است که مدیرمسئول شرکت، وظیفه نظارت بر جریان امور شرکت جهت پیشگیری از سوء جریان و اصلاح فوری آن را دارد. همچنین دیوان به این موضوع نیز اشاره کرد که برابر مقررات شرکتی، هیأت مدیره نظارت عام و فعال بر امور، تجارت، ادارات، مدیرعامل و کارکنان شرکت را دارد. این قاعده علی‌رغم این واقعیت است ساختار سازمانی شرکت، مسئولیت اجرایی را به کارکنان داخلی تفویض می‌کند. بعد از این تصمیم دیوان عالی، دکترین مسئولیت مأموران شرکت جهت تضمین رعایت قوانین فدرال، در سایر تخلفات قانونی از جمله تخلفات مالیاتی اعمال می‌شود (Gerding, 2008: 315). در پرونده Thomsen v.U.S به سال ۱۹۸۹ مدیر مالی شرکت و رئیس یک شرکت سهامی خاص، به‌عنوان مسئول تخلف عدم کسر مالیات دولت شناخته شدند (Gerding, 2008: 315). در حقوق فدرال و ایالتی آمریکا، تخلفات مالیاتی در کنار حقوق آنتی‌تراست، حقوق کار، مقررات معدنی و ممنوعیت‌های صدور نفت، از مواردی است مدیران شخصاً در قبال مشارکت یا اجازه دادن در نقض تکالیف این حوزه توسط شرکت، ممکن است دارای مسئولیت مدنی یا کیفری شخصی شوند (Gerding, 2008: 311).

## ۷. نتیجه

ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم، به‌منظور تضمین وصول مالیات شرکت، همه اعضای هیأت مدیره و مدیرعامل شرکت را شخصاً ضامن پرداخت مالیات قطعی شده شرکت در دوره مدیریت آنان قرار داده است. وضع مسئولیت تضامنی برای تک‌تک مدیران بابت مالیات شرکت بدون لحاظ نقش مدیر در عدم پرداخت مالیات، با اصول گوناگون حقوقی از جمله عدالت و انصاف مالیاتی، اصل توانایی پرداخت مالیات، اصل شخصی بودن مسئولیت مالیاتی، استقلال شخصیت حقوقی، هیأتی بودن کارکرد مدیران در شرکت ناسازگار است و ناقض حقوق و آزادی‌های فردی و نیز مبانی و عناصر نظام حقوقی است. حکم ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم موجب تداعی این گفته ساواتیه، حقوقدان بزرگ فرانسوی، می‌شود که «برقراری حقوق عمومی بدون اتکا به روابط خصوصی افراد، بی‌معنی خواهد بود و حقوق عمومی‌ای که در بطن خود حقوق خصوصی را به رسمیت نشناسد ظالمانه‌ترین و در عین حال بی‌معناترین ساخته ذهن خواهد بود» (بادینی، ۱۳۸۴: ۶۱۳).

آسان بودن وصول مالیات، جنبه‌ای از یک نظام مالیاتی کارآمد را تشکیل می‌دهد، ولی باید در تعادل با سایر اصول حقوق مالیاتی و در هماهنگی با مبانی نظام حقوقی پیگیری شود.

اصول و ارزش‌های حقوقی که، مایه‌ها و روح اساسی نظام حقوقی جهت پاسداری از حقوق فردی و اعتبار اخلاقی و تاریخی نظام حقوقی را شکل داده‌اند، ریشه در مصالح آشکار و پنهان لازم برای دوام اجتماعی دارند و عبور از آنها بدون تمهید مبانی متعادل، موجب بی‌اعتباری نظام حقوقی و نیز نظام مالیاتی خواهد بود. روشن است که توجه به جنبه‌های معقولی همچون پیشگیری از تخلفات عدم پرداخت مالیات به‌عنوان حقوق عمومی، نباید از طریق استفاده بی‌ضابطه از اقتدار حقوق عمومی و بی‌اعتبار کردن اصول نخستین حقوقی و تحمیل محدودیت‌های ناموجه بر حقوق فردی باشد، بلکه باید بر اساس نظریه‌های متعادل و موجه و همراه با دقت کافی در یافتن اشخاص مسئول در عدم پرداخت مالیات در شرکت تدبیر شود. از نظر نگارنده قلمرو اصلی برای تمهید حقوقی مسئولیت مدیر بابت مالیات شرکت، حقوق مسئولیت اعم از مدنی و یا کیفری است که با استفاده از مفاهیمی همچون مبانی اخلاقی و حقوقی مسئولیت شخصی، تخلف یا سوء عمل متقابلانه مدیر در عدم پرداخت مالیات، تکلیف اجتماعی و حرفه‌ای مدیر در اطمینان یافتن از پرداخت مالیات شرکت به‌عنوان حقوق عمومی، با لحاظ داشتن مفاهیم سایر حوزه‌های مرتبط از جمله حقوق شرکت‌ها، همراه با پیش‌بینی امکانات دفاعی برای مدیر از جمله دفاع نداشتن اختیار برای پرداخت مالیات شرکت، نبود منابع مالی کافی جهت پرداخت مالیات شرکت و یا وجود عوامل قاهره، می‌تواند حکمی عادلانه، کارآمد و هماهنگ با نظام حقوقی را برای قاعده‌گذاری در مورد مسئولیت مدیرمسئول بابت مالیات شرکت فراهم کند.

### بیانیه نبود تعارض منافع

نویسنده اعلام می‌کند که تعارض منافع وجود ندارد و تمام مسائل اخلاق در پژوهش را شامل پرهیز از دزدی ادبی، انتشار و یا ارسال بیش از یک بار مقاله، تکرار پژوهش دیگران، داده‌سازی یا جعل داده‌ها، منبع‌سازی و جعل منابع، رضایت ناآگاهانه سوژه یا پژوهش‌شونده، سوءرفتار و غیره، به‌طور کامل رعایت کرده است.

### منابع

#### الف) فارسی

۱. بادینی، حسن (۱۳۸۴). *فلسفه مسئولیت مدنی*. ج اول، تهران: شرکت سهامی انتشار.
۲. جنیدی، لعلیا؛ ملیحه زارع (۱۳۹۴). اعمال قاعده خرق حجاب شخصیت حقوقی بر مدیران؛ تحلیل مسئولیت مدیران شرکت‌های سرمایه در قبال دیون پرداخت‌نشده شرکت. *مجله حقوق تطبیقی*، ۱۶(۱)، ۸۵-۱۰۵.  
DOI: 10.22059/JCL.2015.54403
۳. رستمی، ولی (۱۳۹۰). *مالیه عمومی*. ج اول، تهران: میزان.
۴. ظاهری تازی، میرمحسن (۱۳۹۴). *آیین دادرسی مالیاتی*. پاره نخست، تهران: شهر دانش.
۵. طباطبایی، سید محمد (۱۳۹۵). مقایسه نظام مسئولیت انتظامی و نظام مسئولیت مدنی از منظر اهداف عالی مسئولیت. *فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی*، ۴۶(۱)، ۸۳-۹۶.  
<https://doi.org/10.22059/jlq.2016.57525.96-83>

۶. عابدی فیروزجایی، ابراهیم (۱۳۹۸). گفتاری در فلسفه حقوق شرکت‌های تجاری، شرکت‌های تجاری، مخلوق نظمی خودجوش یا نظمی تصنعی. *فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی*، ۴۹(۱)، ۶۹-۸۶.  
DOI: 10.22059/JLQ.2018.230845.1006875
۷. کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۴). *نظریه عمومی تعهدات*. ج اول، تهران: بلد.
۸. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۱). *مسئولیت ناشی از عیب تولید*. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۲). *الزام‌های خارج از قرارداد: ضمان قهری*، ج سوم، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۱۰. کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۶). *قواعد عمومی قراردادها*. ج دوم، ج چهارم، تهران: شرکت سهامی انتشار.
۱۱. کاتوزیان ناصر؛ مهدی انصاری (۱۳۸۷). *مسئولیت ناشی از خسارت‌های زیست‌محیطی*. *فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی*، ۳۸(۲)، ۲۸۵-۳۱۳. DOI: 20.1001.1.25885618.1387.38.2.14.3.3۱۳-۲۸۵
۱۲. یزدانیان، علیرضا (۱۳۹۱). *مطالعه تطبیقی طرح قاعده مسئولیت مدنی ناشی از عمل غیر در حقوق ایران و فرانسه*. *فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی*، ۴۲(۴)، ۲۴۹-۲۶۸. DOI: 10.22059/JLQ.2013.32004

### (ب) خارجی

13. Aerik F., D. (2008). Personal Liability For Corporate Fault In The United States. Directors ' Personal Liability For Corporate *Fault* : A Comparative Analysis. 301-330, Helen Anderson Ed., *Kluwer International*, 10.1163/221125907x00245.
14. Andenas, M. (2009) *European Comparative Company Law*. Cambridge University Press.
15. Andenas, M., & Wooldridge, F. (2009). *European Comparative Law*. Cambridge University Press, New York.
16. Anderson, H. (2008). *Directors Persona Liability For Corporate Fault A Comparative Analysis*. Wolters Kluwer.
17. Cahn, A., & Donald, D. C. (2010). *Comparative Company Law*. Cambridge University Press, New York.
18. CMS (2005). *Duties And Responsibilities Of Directors In Europe*.
19. Cunningham, N. B., & Repetti, J. R (2004). Textualism And Tax Shelter. *Boston College Law School Research Paper No. 28*, Virginia Law Review, 24(1), <https://lawdigitalcommons.bc.edu/lsp/22/>, 2022/04/03.
20. Davies, P. (2013). *Corporate Boards In Law And Practice*. Oxford University Press, New York.
21. Dean, J. D. (2003). *Company Law And The Stockholder Society*. Directing Public Companies Routledge Cavendish.
22. Dine, J. (2001). *Company Law*, Fourth Edition, Macmillan Press Ltd,
23. Friese, A., P.Link, S., & Mayer, S. (2006). *Taxation and Corporate Governance*. Max Planck Institute for Intellectual Property. Competition and Tax Law. Available at <https://ssrn.com/abstract=877900>.
24. G20/OECD, (2015). *Principles Of Corporate Governance*.
25. Gerding, Erik F. (2008). Directors' Personal Liability For Corporate Fault In The United States., *University Of Colorado Law School*. 2022/06/20
26. Harris, Peter And Oliver, David (2010). *International Commercial Tax*, Cambridge, Cambridge University Press.
27. Ibrahim, D. M. (2008). Individual Or Collective Liability For Corporate Directors?. *Iowa Law Review*, 93, 929, 2008, *Arizona Legal Studies Discussion*, 06-25, Available At SSRN: <https://Ssrn.Com/Abstract=918119>, 2022/06/20.
28. Lindsay, I. (2018). The Ethics Of Tax Policy. Ira K. Lindsay, In Annabelle Lever & Andrei Poama (Eds.), *The Routledge Handbook Of Ethics And Public Policy*, (Abingdon Oxon; New York, NY: Routledge, Available At SSRN, 5-17, <https://Ssrn.Com/Abstract=3389440>, 2022/08/20.
29. Renata, P., & Emina, J. (2014). Principle Of Fairness In Regard To Personal Income Tax. *Interdisciplinary Management Research*, Josip Juraj Strossmayer University Of Osijek, Faculty Of Economics, Croatia, 10, 821-828, <https://ideas.repec.org/a/osi/journal/v10y2014p821-828.html>, 2022/03/05.
30. Ridley, A. (2011). *Key Facts Of Company Law*, Routledge.

31. Robinson, P. H. (2017). Strict Liability's Criminogenic Effect, Criminal Law And Philosophy. *Forthcoming, U Of Penn Law School, Public Law Research*, 5-17, Available At SSRN, [papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2894455](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2894455), 2022/08/20.
32. Schon, W. (2008). *Tax And Corporate Governance*, Springer, Munich.
33. Siems, M., & Carbelli, D. (2013). *Comparative Company Law*. Hart Publishing.B.
34. Tan, C. H., Wang, J., & Hofmann, C. (2018) . Piercing The Corporate Veil: Historical, Theoretical And Comparative Perspectives. *Berkeley Business Law Journal*, 140-204, [papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3254130](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3254130), 2022/03/07.
35. Tiley, J., & Loutzenhiser, G. (2012). *Revenue Law. Oxford*. Hart Publishing Ltd.
36. Tomasic, R. (2017). *Routledge Handbook Of Corporate Law*. Routledge, New York.



Research Paper

## Personal Liability of Managers for Corporate Income Tax with a view to Comparative Law

Ahmad Shahniaei\* 

Assistant Professor of Law, the Institute for Management and Planning Studies (IMPS), Tehran, Iran. Email: [A.shahniaei@imps.ac.ir](mailto:A.shahniaei@imps.ac.ir)

### Abstract

According to Article 198 of the Direct Taxes Act, in commercial companies, company managers, collectively or individually, are jointly and severally responsible to the company for paying the company's income tax that has been final during their management. Based on the principle of the independence of the legal personality of the managers from the company, the debt of the company can only be claimed from the company itself, as a result, claiming the company's tax debt from the managers is against the aforementioned legal principle. On the other hand, according to the principle of personal tax responsibility, tax can only be claimed from the taxpayer, i.e. the company. Article 198 is written in such a way that the joint and several liability of directors is general, absolute, and as a result includes all members of the board of directors, including the signatory directors and others, as well as those who are faulty or not faulty of non-payment of taxes. Since the ruling on the personal responsibility of managers for company tax is against the principles governing corporate law, obligation law, and tax law, as well as restricting the individual rights of board members and the CEO of the company, the legal analysis of this issue in the framework of the concepts and principles of the legal system in related fields can reveal new angles about the basics of managers' responsibility for corporate taxes and appropriate legal policy in this matter. The issue that can be raised is whether the provision of Article 198 of the Act is justified from a legal point of view or not. Is it justifiable to impose personal responsibility on managers for company taxes, based on the principles of tax law, obligation law,

---

\* **How to Cite:** Shahniaei, Ahmad. (2023, Summer) "Personal Liability of Managers for Corporate Income Tax with a view to Comparative Law" *Private Law Studies Quarterly*, 53, 2, 229-251.  
DOI: <https://doi.org/10.22059/JLQ.2023.347907.1007710>  
Manuscript received: 11 September 2022; final revision received: 21 January 2023; accepted: 26 May 2023, published online: 16 August 2023



© 2023 by the University of Tehran. Published by the University of Tehran Press.

corporate law, and other related legal fields? What is the ideal legal system for the legal regulation of managers' responsibility for corporate taxes? The theoretical framework of the research is based on several principles and accepted in related legal fields, including the principle of independence of the legal personality of managers from the company, the principle of individuality of tax, the principle of individuality of responsibility, the principle of the ability to pay taxes, the principle of tax justice, the principle of ease of tax collection, The principle of guaranteeing public rights, the moral principle of responsibility, and other relevant principles, and a balance between these principles are organized. The sources of this research are derived from legal principles and principles in related fields, fundamental principles, and the subject of legal consensus, including justice and individual rights, relevant laws and regulations, as well as relevant and useful findings in comparative law. The research method in this article is comparative and the validation of Article 198 of the Act is analyzed, reasoned, and deduced based on the criteria derived from certain legal principles in related legal fields including tax law, corporate law, public law, and civil liability law. This article tries to prove the hypothesis with legal analysis that the imposition of such responsibility is unjustified and incompatible with the foundations, principles, and integrity of the legal system. Based on the research conducted in this article, the joint and several liability of managers for company tax, which is very strict against managers to facilitate tax collection and deal with any possibility of tax abuse, regardless of the manager's role, authority, and ability to not pay tax. The imposed tax is contrary to the desired legal and tax system and is a clear violation of individual rights and the extensive and unjustified use of public law tools. The main objection is that Article 198 sacrifices the role of fairness, justice, individual rights and freedoms, the moral aspects of the legal system, and the integrity of the legal system without providing the necessary justifications and bases for the expediency of providing tax revenue for the government. From the point of view of this research, the ideal legal system for defining the responsibility of managers for corporate taxes is the civil liability system, which uses legal and acceptable elements and takes into account effective factors such as the manager's obligation to pay the company tax, the manager's fault in paying the tax, The role and authority of the manager in paying taxes, the presence or absence of sufficient resources in the company to pay taxes and other responsibility factors, to establish a fair and efficient system.

**Keywords:** Absolute Liability of the Manager, Principle of the Independence of the Legal Personality of the Company, Tax Justice, Joint Liability for Company Tax, Fault of the manager, Article 198 of the Direct Taxes Act.

**Declaration of conflicting interests**

The author declares no potential conflicts of interest with respect to the research, authorship, and/or publication of this article.

**Funding**

The authors received no financial support for the research, authorship, and/or publication of this article.



This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC-BY) license.