

# مسئولیت مدنی مدیران شرکتهای تجاری خصوصی ناشی از عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت

علیرضا رضایی<sup>۱</sup>

محمد باقر عامری نیا<sup>۲</sup>

مهران جعفری<sup>۳</sup>

## چکیده

گاهی اوقات به رغم قطعی شدن بدهی مالیاتی شرکتهای تجاری خصوصی، مدیر یا مدیران این شرکتهای از پرداخت بدهی مالیاتی شرکت خودداری می نمایند و در نتیجه سازمان امور مالیاتی از طریق انتشار آگهی حراج، مزایده و فروش اموال منقول یا غیر منقول توقیف شده شرکت و یا با مسدود نمودن حسابهای بانکی شرکت، اقدام به وصول مطالبات خود می نماید. این استتکاف در واقع نتیجه تخلف مدیر یا مدیران شرکت است که می تواند به شرکت تجاری صدمه وارد نماید. صدمه مزبور هم به معنی ورود خسارت معنوی به شرکت از جهت مخدوش شدن شهرت و حیثیت تجاری آن است و هم موجب ضرر و زیان مادی از قبیل تحمیل هزینه های مازاد اجرایی می گردد، چه بسا در فرایند توقیف و مزایده اموال شرکت، عملیات تجاری شرکت معطل یا کند شده و از این رهگذر نیز شرکت متضرر گردد. بدیهی است که خسارت های یاد شده نباید بدون جبران بماند؛ در قوانین مالیاتی در خصوص مسئولیت مدنی مدیران در این بخش سخنی به میان نیامده است لکن مسئولیت یاد شده از منظر قواعد مسئولیت مدنی قابل بررسی و تحلیل است. مطالعه پیش رو ضمن اشاره به فرض های مختلف ورود خسارت به شرکتهای تجاری در فرض مورد بحث، بر آن است تا مسئولیت مدنی مدیران و چگونگی و میزان آن را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد. این مسئولیت از زاویه قاعده تسبیب و پاره ای نصوص قانونی ناظر به مسئولیت، قابل توجیه است.

**واژه های کلیدی:** شرکت تجاری خصوصی، عدم پرداخت مالیات، استتکاف مدیران، مسئولیت مدنی، جبران خسارت

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۱۰، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۷

۱. دانشجوی دکتری رشته حقوق خصوصی، گروه حقوق واحد یاسوج، دانشگاه آزاد اسلامی، یاسوج، ایران، alirezarezaei314@gmail.com  
این مقاله از رساله دکتری استخراج شده است.

۲. استادیار گروه حقوق، واحد یاسوج، دانشگاه آزاد اسلامی، یاسوج، ایران، (نویسنده مسئول)، mohamadamerinia@gmail.com

۳. استادیار گروه حقوق، واحد یاسوج، دانشگاه آزاد اسلامی، یاسوج، ایران، Mehran95jafri@yahoo.com

## ۱- مقدمه

مسئولیت مدنی مجموعه قواعدی است که بر اساس آن وارد کننده زیان ملزم به جبران خسارت وارده به فرد زیان دیده می‌باشد و جبران خسارت با تحقق سه رکن وجود ضرر، فعل زیانبار و رابطه سببیت صورت می‌گیرد، بنابراین اگر مدیران شرکت‌های تجاری خصوصی از پرداخت مالیات قطعی شده شرکت خودداری نمایند علاوه بر اعمال مقررات عنوان شده در مواد ۲۷۴ و ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم و پس از ابلاغ برگ اجرایی، به اندازه بدهی مالیاتی قطعی شده شرکت اعم از اصل مالیات و جرایم و ده درصد (۱۰٪) هزینه اجرایی از اموال منقول یا غیر منقول و مطالبات شرکت توقیف خواهد شد (ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم) و سازمان امور مالیاتی برای وصول مطالبات خود از طریق انتشار آگهی حراج و مزایده و فروش اموال منقول یا غیر منقول توقیف شده و یا با مسدود نمودن حساب‌های بانکی شرکت اقدام می‌نماید، انتشار آگهی حراج و مزایده و فروش اموال منقول و غیر منقول مورد توقیف شرکت و همچنین مسدود شدن حساب‌های بانکی شرکت، مصداقی از لطمه به اعتبار و شهرت تجاری شرکت (خسارت معنوی) بوده که در نتیجه تخلف مدیران در خصوص عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت صورت گرفته و به شرکت تجاری صدمه وارد گردیده است، صدمه مزبور علاوه بر ورود خسارت معنوی به شرکت از جهت مخدوش شدن شهرت و حیثیت تجاری آن، موجب ورود ضرر و زیان مادی و اقتصادی نیز به شرکت می‌گردد از قبیل تحمیل هزینه‌هایی مانند جرایم مالیاتی و هزینه‌های مازاد اجرایی و ضرر و زیانی که بواسطه محکومیت شرکت به یکی از مجازات‌های ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و یا ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری موضوع مواد ۲۷۴ و ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم برای مدت شش ماه تا دو سال. اگر مدیران مالیات قطعی شده شرکت را به موقع پرداخت نمایند و با وجود سایر شرایط مقرر ذکر شده در ماده مذکور ۵٪ اصل مالیات سه سال به عنوان جایزه خوش حسابی از طرف سازمان امور مالیاتی به حساب شرکت پرداخت و یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد، لذا بدیهی است که خسارت‌های یاد شده نباید بدون جبران باقی بماند، بنابراین عامل زیان از باب قواعد ضمان قهری و مسئولیت مدنی ضامن کلیه خسارات وارده می‌باشد.

مالیات در ایران بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده مطالبه می‌گردد و یکی از منابع مهم درآمدی دولت برای اداره کشور می‌باشد که هر ساله میزان آن در قانون بودجه کشور تعیین می‌شود، در فصل پنجم باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات عملکرد شرکت‌های تجاری تحت عنوان مالیات بر درآمد شرکت‌ها ذکر شده و بر اساس آن جمع درآمد شرکت‌ها که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) می‌گردند. (ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم) لذا دولت برای پرداخت هزینه‌های خود از شرکت‌های تجاری انتظار دارد از بابت خدماتی که دریافت می‌کنند ۲۵٪ از سود خود را به عنوان مالیات

پرداخت نمایند (ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم) و چنانچه شرکت سودآوری نداشته و در سال مالی متحمل زیان گردد، در زمینه پرداخت مالیات از حمایت دولت برخوردار بوده و نه تنها مشمول مالیات نمی‌باشد، بلکه زیان وارد نیز از سود سال یا سالهای بعد قابل کسر می‌باشد. (بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم) و همچنین انتظار دولت از شرکت‌های تجاری این است که مالیات بر ارزش افزوده فروش خود را از مشتریان اخذ و در حساب‌های خود نگهداری نموده و ضمن ارائه اطلاعات مالی خود در قالب اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده، در پایان هر فصل مالیات و عوارض مربوطه را به حساب مالیاتی واریز نمایند. (ماده ۲۰ و ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده) لذا جهت روشن شدن موضوع به ذکر وظایف و تکالیفی می‌پردازیم که مدیران شرکت‌های تجاری در قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده از بابت پرداخت مالیات بر عهده دارند:

- مدیران از بابت حقوقی که به کارمندان و کارگران شرکت می‌پردازند مکلفند مالیات متعلقه را طبق مقررات ماده ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند. (ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم) و در صورت عدم پرداخت مالیات حقوق، اداره امور مالیاتی ذیصلاح مالیات متعلقه را به انضمام جرایم، محاسبه و به موجب برگ تشخیص از شرکت مطالبه می‌نماید (مواد ۱۹۹، ۱۹۷، ۱۹۰، ۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم) و همچنین امتناع از انجام این تکالیف قانونی، جرم مالیاتی محسوب شده (بند ۴ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم) و شرکت برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و یا ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری محکوم می‌گردد. (ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم)

- چنانچه محل شرکت استیجاری باشد مدیران شرکت مکلفند قبل از پرداخت اجاره محل، مالیات آن را به موجب قانون مذکور محاسبه و از مبلغ پرداختی اجاره کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک به نام صاحب ملک پرداخت نمایند. (تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم) و چنانچه مدیران شرکت مالیات متعلقه را از اجاره پرداختی کسر نمایند و مالیات مربوطه توسط صاحب ملک پرداخت نگردد به موجب برگ تشخیص، مالیات و جرائم متعلقه از شرکت مطالبه می‌گردد. (ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم)

- مدیران بایستی مالیات سرمایه اولیه شرکت و چنانچه شرکت افزایش سرمایه داشته باشد، ظرف دو ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت و یا از تاریخ افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها از طریق ابطال تمبر پرداخت نمایند. (تبصره ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم) و چنانچه مالیات مربوطه پرداخت نگردد علاوه بر مطالبه اصل مالیات، دو برابر آن نیز به عنوان جریمه از شرکت مطالبه می‌گردد. (ماده ۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم)

- مدیران مکلفند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی در اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شرکت در آن واقع است ثبت سامانه

مالیاتی نموده و مالیات مورد قبول که در حکم مالیات قطعی شرکت می‌باشد را پرداخت نمایند. (ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم) و در صورت تخلف مدیران از پرداخت مالیات مورد قبول، علاوه بر اینکه شرکت مشمول جریمه می‌باشد مالیات قطعی تلقی شده از طریق عملیات اجرایی وصول می‌گردد. (مواد ۱۹۰، ۱۹۲ و تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم) و همچنین امتناع از انجام این تکالیف قانونی در سه سال متوالی، جرم مالیاتی محسوب شده (بند ۶ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم) و شرکت برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های موضوع ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم محکوم می‌گردد.

- مدیران مکلفند چنانچه شرکت به عنوان مؤدی نظام مالیات بر ارزش افزوده شناخته شده است، ضمن ثبت نام در سامانه مالیاتی، در قبال عرضه کالا و یا ارائه خدمات، مالیات و عوارض متعلقه را در صورت حساب صادره شرکت درج و از خریداران و یا دریافت‌کنندگان خدمات وصول نموده و در حساب‌های شرکت نگهداری و پس از کسر مالیات و عوارضی که از بابت خرید پرداخت نموده‌اند و قابل کسر می‌باشد، در پایان هر فصل مالیات و عوارض متعلقه را به همراه اظهارنامه به اداره امور مالیاتی پرداخت نمایند. (مواد ۸، ۱۷، ۱۸، ۱۹، ۲۰، ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده) و در صورت تخلف مدیران، شرکت مشمول جریمه می‌گردد. (مواد ۲۲ و ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده)

- در مواردی که مدیران شرکت برای مدت ۳ سال مالیات شرکت را به موقع پرداخت نمایند با رعایت سایر شرایط ذکر شده در ماده ۱۸۹ قانون مالیات‌های مستقیم معادل پنج درصد ۵٪ اصل مالیات سه سال به عنوان جایزه خوش حسابی به شرکت پرداخت و یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد، که در صورت عدم پرداخت به موقع مالیات این نفعی که به شرکت تعلق می‌گرفت از بین رفته و شرکت متضرر می‌گردد. (تقویت منافع یا ضرر اقتصادی) مطالب عنوان شده همگی نمونه‌ای از خسارت وارد شده به شرکت می‌باشد که علت ورود خسارت، عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت می‌باشد که این تخلف یا در اثر سوء استفاده و یا در اثر سهل انگاری مدیران شرکت در پرداخت به موقع مالیات صورت گرفته است، در صورتی که ورود خسارت ناشی از سوء استفاده نبوده بلکه ناشی از سهل انگاری مدیران شرکت تجاری بواسطه عدم پرداخت مالیات بوده، آیا در این مورد نیز می‌توان برای مدیران فرض ضمان نمود یا خیر؟ و در صورت فرض ضمان دامنه مسئولیت مدیران شرکت تجاری تا چه حدی است؟ در قوانین و مقررات مالیاتی در خصوص مسئولیت مدنی مدیران سخنی به میان نیامده و این مسئولیت از باب قاعده تسبیب و پاره‌ای نصوص قانونی ناظر به مسئولیت مدنی، قابل توجیه و تحلیل می‌باشد لذا ضمن اشاره به فرض‌های مختلف ورود خسارت به شرکت‌های تجاری، مسئولیت مدنی مدیران و چگونگی و میزان آن را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد و شرکت زیانده را حمایت کرد و موجبات جبران خسارت آن را فراهم نمود. در این مقاله به این پرسش‌ها پاسخ داده می‌شود که در نتیجه عدم پرداخت به موقع مالیات

قطعی شده شرکت توسط مدیران، چه ضررهایی ممکن است به شرکت وارد گردد؟ و در نتیجه ورود ضرر و زیان به شرکت، اصولاً آیا مدیران شرکت در قبال ضرر و زیان وارده (ضرر مادی، معنوی و اقتصادی) مسئولیت مدنی دارند یا خیر؟ در حقوق ایران آیا ضرر اقتصادی قابل جبران است؟ رویه قضایی چگونه است؟ خسارت معنوی وارده به شرکت از جهت مخدوش شدن شهرت و حیثیت تجاری آن چگونه قابل ارزیابی و جبران است؟ لذا در ابتدا به موضوع استتکاف مدیران از پرداخت به موقع مالیات شرکت می‌پردازیم و سپس انواع خسارت وارده شامل خسارت مادی، خسارت معنوی و خسارت اقتصادی همچنین مبانی نظری و منابع مسئولیت مدنی مدیران در صورت عدم پرداخت به موقع مالیات بیان خواهد شد، منابع اشاره شده علاوه بر مقررات قانونی، قاعده تسبیب را نیز شامل می‌شود و در نهایت نیز موضوع جبران خسارت وارده به شرکت توسط مدیران بیان خواهد شد. ضمناً روش تحقیق در این پژوهش به صورت بنیادی نظری (تحلیلی و توصیفی) است، لذا سعی شده است که با استفاده از داده‌های گردآوری شده از منابع مختلف اعم از سایت‌های علمی معتبر، کتب و مقالات علمی، تخصصی و فیش برداری از آنها و تجزیه و تحلیل مطالب گردآوری شده به موضوع پژوهش پرداخته و به نتیجه مدنظر برسیم.

## ۲- مفهوم شناسی استتکاف مدیران از پرداخت مالیات

در مقدمه اشاره گردید که مدیران شرکت در قوانین و مقررات مالیاتی تکالیف و وظایفی دارند که نادیده گرفتن این تکالیف و وظایف می‌تواند منجر به ورود خسارات مادی، معنوی و اقتصادی به شرکت گردد، حال این بحث مطرح می‌گردد که آیا مدیران به صرف انجام ندادن تکالیف و ورود خسارت در مقابل شرکت مسئولیت مدنی دارند و بایستی جبران خسارت نمایند؟ در برخی موارد که به علت عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی به شرکت خسارت وارد شده، مدیران در قبال ضرر و زیان وارده مسئولیت مدنی نداشته و با اثبات بی‌تقصیری خود از مسئولیت مبرا خواهند شد. استتکاف مدیران از پرداخت مالیات قطعی شده شرکت ممکن است دلایل متعددی داشته باشد، یکی از آن دلایل ممکن است ناشی از سوء استفاده مدیران باشد و دلیل دیگر ممکن است بر اثر سهل انگاری مدیران در انتخاب افرادی باشد که برای این کار تعیین نموده‌اند و همچنین ممکن است عدم پرداخت مالیات توسط مدیران با مصوبه مجمع عمومی صورت گرفته باشد و در برخی موارد نیز عدم اطلاع مدیران نسبت به قطعی شدن مالیات شرکت دلیل پرداخت نکردن مالیات می‌باشد و این موضوع در صورتی مصداق پیدا می‌کند که کلیه اوراق مالیاتی به علت عدم دسترسی اداره امور مالیاتی به مدیران و دارندگان حق امضاء شرکت به صورت قانونی ابلاغ گردد که این نوع ابلاغ در خصوص برگ تشخیص در حکم معترض به برگ مالیاتی تلقی و پیرونده برای طی مراحل قطعیت به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد و لیکن در مورد برگ قطعی، این نوع ابلاغ با ابلاغ به مدیران و دارندگان حق امضاء تفاوتی نداشته و وصول مالیات در صورت پرداخت نشدن در اداره امور مالیاتی از طریق اداره اجرائیات دنبال

می‌گردد، عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران اگر بدلیل سوء استفاده مدیران شرکت بوده، به عنوان مثال مدیران به جای پرداخت مالیات به حساب سازمان امور مالیاتی، با پول مالیات اقدام به خرید و فروش در بازار به نام خودشان نموده تا از این محل سودی کسب نمایند و بر اثر آن به شرکت ضرر و زیانی وارد شده باشد، مدیران متخلف در قبال خسارت وارده مسئولیت مدنی داشته و بایستی ضرر و زیان وارده را جبران نمایند. (ماده ۱ قانون مسئولیت مدنی)

اگر عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت بدلیل تخلف مدیران نبوده بلکه ناشی از سهل انگاری کارمند شرکت و یا افرادی بوده که برای این کار تعیین شده‌اند و مدیران در استخدام این قبیل افراد دقت کافی به کار نبرده و از این ناحیه شرکت متضرر گردیده باشد، مدیران شرکت نسبت به ترک فعل افراد تعیین شده نیز مسئولیت مدنی داشته و می‌توان برای مدیران فرض ضمان نمود (ماده ۱۲ قانون مسئولیت مدنی) لذا مدیران مکلف به جبران خسارت وارده می‌باشند. (مسئولیت ناشی از فعل غیر) سهل انگاری مدیران چه ناشی از عملکرد خودشان باشد (فرض تقصیر) و چه ناشی از سهل انگاری کارمند شرکت باشد که برای این امر استخدام شده است (مسئولیت ناشی از فعل غیر) در هر دو فرض مدیران در قبال خسارت وارده مسئولیت مدنی خواهند داشت، فرض کنیم مدیران شرکت کارمندی را کفایتی را استخدام نموده باشند و اساسنامه یا صورت جلسات مجمع عمومی شرایط خاصی برای استخدام پیش‌بینی ننموده باشد که در اینجا می‌توان مدیران شرکت را به جبران خسارتی که با فعل چنین کارمندی به شرکت وارد می‌گردد محکوم نمود و اگر چنین دعوایی مطرح شود تابع مقررات عام مسئولیت مدنی است. (Eskeeney, 2005: 172) برای اینکه مدیران نسبت به رفتار کسانی که با نظارت و هدایت آنها به کاری می‌پردازند احساس مسئولیت کنند و در بازرسی خود اهمال نوزند قانون گاه آنها را مسئول کارهای زیر دستان خود می‌سازد چنانکه مسئولیت ولی یا قیم نسبت به اعمال کودکان و مسئولیت کارفرما نسبت به خسارتی که کارگران به دیگران می‌زنند از این گونه است. (Katozian, 2010: 432) اگر عدم اطلاع مدیران نسبت به قطعی شدن مالیات شرکت دلیل پرداخت نکردن مالیات باشد و کلیه اوراق مالیاتی به علت عدم دسترسی اداره امور مالیاتی به مدیران و دارندگان حق امضاء شرکت به صورت قانونی ابلاغ گردیده باشد که در این نوع ابلاغ مالیات قطعی شده در صورت عدم پرداخت به موقع، از طریق اداره اجرائیات وصول خواهد شد، لذا در اینجا نیز مدیران شرکت در قبال خسارت وارده با وجود سه رکن (وجود ضرر، فعل زیانبار و رابطه سببیت) مسئولیت مدنی خواهند داشت زیرا مدیران در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلف از مقررات قانونی یا اساسنامه شرکت و یا مصوبات مجمع عمومی مسئول می‌باشند و دادگاه حدود مسئولیت هر یک را برای جبران خسارت تعیین خواهد نمود. (ماده ۱۴۲ لایحه قانون تجارت ۱۳۴۷) مسئولیت موضوع ماده ۱۴۲ لایحه قانون تجارت نوعی از مسئولیت قهری (غیر قراردادی) و قانونی مدیران است که به علت تخلف از تکالیف قانونی و عرفی به وجود می‌آید و با تحقق

سه رکن (وجود ضرر، فعل زیانبار و رابطه سببیت) مسئولیت مدنی مدیران محقق می‌گردد، فعل زیانبار مدیران در اینجا تخلف از مقررات قانونی و اساسنامه شرکت و همچنین تخلف از تکالیف عرفی از جمله تکلیف حسن اداره شرکت می‌باشد که به شرکت خسارت وارد نمود است. (Damirchili, Hatami, Qaraei, 2007: 208)

اگر عدم پرداخت مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران با اجازه مجمع عمومی بدلیل کمبود نقدینگی صورت گرفته باشد (فرض حسن نیت مدیران) و به شرکت ضرر و زیان وارد گردد در اینجا فرض مسئولیت برای مدیران متصور است که با اثبات این موضوع و بی‌تقصیری خود از مسئولیت معاف خواهند شد و اجازه دهندگان در قبال خسارت وارده مسئولیت مدنی خواهند داشت. (ماده ۸۶ لایحه قانون تجارت) چرا که محدود کردن اختیارات مدیران در اساسنامه یا به موجب تصمیمات مجامع عمومی فقط از لحاظ روابط بین مدیران و صاحبان سهام معتبر می‌باشد. (ماده ۱۱۸ لایحه قانون تجارت) لذا مدیران شرکت در صورتی مکلف به جبران خسارت می‌باشند که مرتکب خطا شده باشند، مسئولیت مدیران شرکت، مانند مسئولیت مدنی عام، مسئولیتی مبتنی بر خطاست بنابراین برای آنکه مدیر مسئول تلقی شود باید هنگام انجام دادن وظایف خود مرتکب خطا شده باشد و این خطا موجب ضرر شده باشد. (Eskeeney, 2005: 170) حتی اگر مدت ماموریت مدیران نیز منقضی شده باشد باز هم مدیران در قبال پرداخت مالیات قطعی شرکت مسئولیت داشته و چنانچه ضرر و زبانی به شرکت وارد گردد نسبت به خسارت وارده شده مسئولیت مدنی خواهند داشت زیرا که مدیران سابق تا زمان انتخاب مدیران جدید مسئول امور شرکت و اداره آن خواهند بود. (ماده ۱۳۶ لایحه قانون تجارت) مدیران شرکت نسبت به پرداخت مالیاتی که در دوران مدیریت آنها قطعی شده حتی در مواقعی که مدت مدیریت آنها نیز منقضی شده باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. (ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم)

### ۳- انواع خسارت وارده به شرکت ناشی از استنکاف مدیران از پرداخت به موقع مالیات

در مسئولیت حقوقی تحقق ضرر شرط تحقق مسئولیت است لذا عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران ممکن است هم خسارت مادی، خسارت معنوی و همچنین خسارت اقتصادی به شرکت وارد نماید که در ادامه به توضیح انواع خسارت وارده خواهیم پرداخت.

#### ۳-۱- خسارت مادی

یکی از ارکان ایجاد مسئولیت مدنی وجود ضرر می‌باشد ضرر مادی شامل از بین رفتن مال موجود (خسارت مثبت) و تفویض منافع (خسارت منفی) می‌باشد برای اینکه مسئولیت مدنی ایجاد گردد باید به کسی زبانی وارد شود و اگر زبانی در کار نباشد مسئولیتی نیز به بار نمی‌آید. هر جا که نقصی در اموال ایجاد شود یا منفعت مسلمی از دست برود یا به سلامت و حیثیت و عواطف شخص لطمه‌ای وارد آید می‌گویند ضرری به بار آمده است.

(katozian,2010: 242) چنانچه مدیران شرکت قبل از پرداخت اجاره محل، مالیات آن را از مبلغ پرداختی اجاره کسر و به اداره امور مالیاتی پرداخت ننمایند علاوه بر مطالبه اصل مالیات، جریمه آن نیز از شرکت مطالبه می‌گردد ( ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم) و یا اینکه اگر مالیات سرمایه اولیه شرکت و چنانچه شرکت افزایش سرمایه داشته باشد، از تاریخ افزایش سرمایه از طریق ابطال تمبر پرداخت نگردد (تبصره ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم) علاوه بر مطالبه اصل مالیات، دو برابر آن نیز به عنوان جریمه از شرکت مطالبه می‌گردد. (ماده ۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم) به موجب بند ۴ و بند ۶ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم چنانچه مدیران شرکت مالیات حقوق کارمندان و کارگران شرکت را کسر و پرداخت ننمایند و یا اینکه مالیات مورد قبول شرکت در اظهارنامه تسلیمی توسط مدیران پرداخت نگردد، علاوه بر تعلق جریمه به شرکت که مصدق از خسارت مادی وارده به شرکت می‌باشد، این اقدام مدیران جرم مالیاتی محسوب و شرکت برای مدت شش ماه تا دو سال به موجب ماده ۲۷۵ همان قانون به ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و یا ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری محکوم می‌گردد که این همان مصداق تقویت منافع (خسارت منفی یا ضرر اقتصادی) می‌باشد، چرا که اگر شرکت نتواند برای مدتی به فعالیت خود ادامه دهد و یا نتواند برخی از اسناد تجاری را صادر نماید این امر باعث می‌شود که شرکت منافع خود را برای مدتی از دست بدهد.

زمانی که مدیران مالیات قطعی شده شرکت را به موقع پرداخت ننمایند، سازمان امور مالیاتی به موجب برگ اجرایی، مالیات و جرائم مالیاتی را با اضافه نمودن هزینه عملیات اجرایی (۱۰٪ جریمه اجرائیات) از شرکت وصول می‌نماید، الزام نمودن شرکت به پرداخت جریمه، مصداق اتلاف اموال شرکت توسط مدیران بوده و این خسارت از نوع خسارت مادی است که باعث ایجاد مسئولیت مدنی برای مدیران شرکت می‌گردد، در خصوص ضرر مادی بایستی گفت که حقوق ضررهای نامتعارف و غیر مشروع را از ارکان مسئولیت می‌شمارد و گرنه خسارتی که عرف از آن بی‌اعتنا می‌گذرد یا قانون مباح می‌شمرد یا رابطه مستقیم با تقصیر مرتکب ندارد برای عامل آن ایجاد دین نمی‌کند به همین جهت است که در آغاز ماده یک قانون مسئولیت مدنی آمده است: هر کس بدون مجوز قانونی...موجب ضرر مادی یا معنوی دیگری شود مسؤول جبران خسارت ناشی از عمل خود می‌باشد. (Katozian, 2010: 246) لازم به ذکر است که اگر به موجب قوانین و مقررات مالیاتی شرکتی مشمول جریمه گردد همانطور که شرکت در قبال پرداخت اصل مالیات مسئولیت داشته در قبال پرداخت جریمه نیز مسئولیت دارد حتی اگر این جریمه هیچ ارتباطی با فعالیت شرکت نداشته باشد به عنوان مثال در مورد پرداخت اجاره محل شرکت اگر محل شرکت استیجاری باشد زیرا در این جا حتی مالیات پرداختی نیز به نام شرکت نبوده و به نام صاحب ملک پرداخت می‌گردد و مدیران فقط تکلیف به کسر مالیات اجاره دارند که اگر مدیران در این خصوص قصور کنند جریمه آن از شرکت مطالبه می‌گردد زیرا شرکت در حکم مؤدی محسوب و بایستی بدهی مربوطه را طبق

مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها پرداخت نماید. (ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم) پرداخت جرائمی که در قوانین و مقررات مالیاتی شامل قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده به آنها اشاره گردیده نوعی خسارت مادی می‌باشد که در نتیجه تخلف مدیران در پرداخت به موقع مالیات قطعی شده به شرکت تحمیل می‌گردد. لذا در اینجا به ذکر انواع جرائم مالیاتی که ممکن است ماهیت خسارت برای شرکت داشته باشد خواهیم پرداخت:

- مطالبه جریمه‌ای معادل دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه در مورد مالیات عملکرد و مطالبه جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، در مورد مالیات‌های موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده، چنانچه مدیران شرکت در مهلت مقرر ذکر شده در قانون، مالیات شرکت را پرداخت نمایند. (ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده)

- مطالبه جریمه معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت نشده به علاوه جریمه تاخیر (دو و نیم درصد ۲/۵٪ مالیات به ازای هر ماه) چنانچه مدیران شرکت مالیات حقوق، حقوق بگیران شرکت را از حقوق پرداختی کسر نموده و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نمایند. (ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم)

- مطالبه دو برابر اصل مالیات به عنوان جریمه از شرکت، چنانچه مدیران مالیات سرمایه اولیه شرکت را ظرف دو ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت پرداخت نمایند و در مورد افزایش سرمایه نیز چنانچه مالیات ظرف دو ماه از تاریخ افزایش سرمایه پرداخت نگردد. (تبصره ماده ۴۸ و ماده ۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم)

- مطالبه هزینه اجرایی به میزان ده درصد (۱۰٪) بدهی مالیاتی اعم از اصل و جرایم متعلق چنانچه مدیران شرکت پس از ابلاغ برگ قطعی، مالیات شرکت را پرداخت نمایند و برگ قطعی جهت وصول به اداره اجرائیات ارسال گردد. (ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم)

- مطالبه هزینه آگهی و تشریفات از شرکت چنانچه مال توقیف شده توسط سازمان امور مالیاتی برای وصول بدهی مالیاتی غیر منقول باشد و فروش آن از طریق آگهی صورت گیرد. (ماده ۲۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم)

### ۳-۲- خسارت معنوی

زیان معنوی لطمه‌ای است که به یک حق غیر مالی وارد می‌شود، ضرر و زیان معنوی در مواد ۱، ۲ و ۸ قانون مسئولیت مدنی، ماده ۱۴ آیین دادرسی کیفری ۱۳۹۳ به کار برده شده است، زیان معنوی خسارتی است که چهره مالی و اقتصادی ندارد و به حقوق مالی و دارایی شخص صدمه نمی‌زند ولی به سبب رنج اخلاقی و لطمه به حقوق غیر مالی او است، مانند نقص بدنی، لطمه به شرافت و شهرت شخصی و خانوادگی، سلب آزادی، تجاوز به اقامتگاه، فاش ساختن اسرار خصوصی، رنج ناشی از مرگ خویشان. (Katozian, 2010: 234) ماده ۱ قانون مسئولیت مدنی هر نوع ضرر چه مادی چه معنوی را قابل مطالبه می‌داند در ضرر معنوی دادگاه می‌تواند علاوه بر

صدور حکم به جبران خسارت مالی به رفع زیان از طریق دیگر از قبیل الزام به عذر خواهی و درج حکم در جراید و امثال آن حکم نماید. گاهی اوقات خسارت معنوی باعث لطمه و خسارت مادی می‌شود به عنوان مثال لطمه به شهرت تجاری شرکت علاوه بر خسارت معنوی باعث خسارت مادی نیز می‌گردد زیرا شهرت تجاری شرکت یک نوع سرمایه تجاری است و جنبه مالی دارد و خسارت وارده به آن قابل مطالبه به وسیله پول می‌باشد؛ لذا در ادامه به ذکر قوانینی می‌پردازیم که لطمه به حقوق ذکر شده علاوه بر خسارت معنوی، خسارت مادی نیز در بر دارد مانند: - قانون حمایت از حقوق مولفان و مصنفان و هنرمندان مصوب ۱۳۴۸ به موضوع حقوق معنوی پدیدآورندگان پرداخته است. - قانون ثبت اختراعات به موضوع علایم تجاری و طرح‌های صنعتی پرداخته است. - قانون مقررات و ضوابط شبکه‌های اطلاع رسانی رایانه‌ای مصوب ۱۳۸۰ مصونیت حریم اطلاعات خصوصی کاربران و ممنوعیت دسترسی غیر قانونی رسانه‌ها به فعالیت کاربران را مورد حکم قرار داده است. - قانون مطبوعات مصوب ۱۳۶۴ و اصلاحی ۱۳۷۹ افزایش اسرار شخصی و انتشار مطالب توهین آمیز و اهانت به حیثیت و شرف افراد را ممنوع اعلام نموده است و به شاکی اجازه داده شده برای مطالبه خسارتی که از نشر مطالب به او وارد شده به دادگاه شکایت کند (ماده ۳۱) - قانون احترام به آزادی‌های مشروع و حفظ حقوق شهروندی که رعایت برخی از مصادیق حقوق مربوط به شخصیت را ضروری دانسته است.

ضررهای ناشی از نقض حقوق مربوط به شخصیت تنها جنبه معنوی ندارد بلکه ممکن است آثار مالی هم در بر داشته باشد از جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: کسر اعتبار اشخاص (حقیقی یا حقوقی) که بستگی به برخی از جنبه‌های حقوق مربوط به شخصیت فرد است؛ ارزش بازاری هویت شخصی مانند ویژگی خاص یا شباهت که در آگهی از آن استفاده می‌شود؛ نام افراد که در عین حال به عنوان نام تجاری از آن استفاده می‌شود. (Neethling, 2006: 542-543) در مواد ۸ و ۱۰ قانون مسئولیت مدنی نیز لطمه به حیثیت و اعتبار تجاری، شخصی و خانوادگی و لزوم جبران ضررهای مادی و معنوی ناشی از آن مشخص گردیده و همچنین نحوه جبران خسارت و توقف فعل زیانبار را مشخص کرده است، نحوه جبران ضرر از طریق صدور حکم به پرداخت خسارت، الزام به عذر خواهی و درج حکم در جراید و امثال آن می‌باشد. در صورت ورود خسارت معنوی به شخص در برخی موارد مانند نقض حقوق مربوط به شخصیت، بدون نیاز به اثبات تقصیر و حتی ضرر، مسئولیت مدنی در پی دارد، ممکن است بر اثر تحولات اجتماعی مصادیقی جدید از حقوق مربوط به شخصیت که در قوانین به آنها تصریح نشده است، بوسیله رویه قضایی به رسمیت شناخته شود و در قلمرو شمول حق کلی بر شخصیت قرار گیرد و بدین سان نظام حقوقی در این زمینه هیچگاه با خلأ روبرو نخواهد شد. (Neethling, 2006: 532-533)

بواسطه عدم پرداخت مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران و به تبع آن اقدام سازمان امور مالیاتی در توقیف اموال شرکت و فروش اموال توقیف شده از طریق حراج و مزایده و مسدود نمودن حساب‌های بانکی شرکت که

این اقدام علاوه بر کند شدن روند فعالیت شرکت، ممکن است باعث مخدوش شدن شهرت و حیثیت تجاری شرکت گردد و این لطمه، خسارت معنوی است که از ناحیه مدیران به خاطر عدم پرداخت به موقع مالیات به شرکت وارد می‌گردد، به حراج گذاشتن اموال شرکت باعث می‌شود که به اعتبار شرکت لطمه وارد گردد، مسدود شدن حساب‌های بانکی شرکت و در نتیجه آن عدم پرداخت حقوق کارگران و کارمندان شرکت در پایان ماه می‌تواند علاوه بر ورود خسارت به حیثیت و اعتبار شرکت موجب ضرر اقتصادی نیز گردد و فرصت انعقاد قرارداد کاری را با مشتریان خود از دست بدهد و از این ناحیه علاوه بر ضرر و زیان معنوی باعث ورود خسارت مادی و خسارت اقتصادی نیز به شرکت گردد که همان از دست دادن فرصت‌ها و موقعیت‌ها می‌باشد. اینها قسمتی از ضرر و زیان‌های وارده به شرکت می‌باشد که در اثر عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شرکت توسط مدیران به شرکت وارد شده است.

در خصوص خسارت مادی (پرداخت جریمه مالیاتی) و خسارت معنوی که به دلیل عدم پرداخت به موقع مالیات توسط مدیران به شرکت وارد می‌گردد به ذکر پرونده‌ای اشاره می‌شود که در اداره اجرائیات امور مالیاتی تشکیل گردیده است: مدیران شرکت X مالیات مورد قبول عملکرد سال ۱۳۹۵ شرکت را به مبلغ ۱۵,۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال طی اظهارنامه مالیاتی در تاریخ ۱۳۹۶/۰۴/۳۱ ثبت سامانه مالیاتی نموده‌اند و در تاریخ ۱۳۹۷/۰۴/۳۱ اداره امور مالیاتی مالیات عملکرد شرکت را به مبلغ ۱۹,۴۶۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به موجب برگ تشخیص تعیین و در تاریخ ۱۳۹۷/۰۵/۱۵ به مسئولین شرکت ابلاغ که مسئولین شرکت نسبت به مالیات تعیین شده اعتراض و پس از عدم توافق با رئیس امور مالیاتی در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع گردید، در مرحله هیأت حل اختلاف بدوی بدلیل عدم ارائه اسناد و مدارک مورد قبول هیأت از طرف مدیران شرکت، در تاریخ ۱۳۹۸/۰۴/۱۷ رأی هیأت حل اختلاف صادر و مدیران مجدداً نسبت به رأی هیأت بدوی صادره اعتراض و درخواست ارجاع پرونده به هیأت تجدید نظر را اعلام نمودند، در اجرای تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم شرکت مالیات مورد قبول خود را به منظور طرح پرونده در مرحله تجدید نظر در تاریخ ۱۳۹۸/۰۵/۰۹ پرداخت نموده است، رأی هیأت تجدید نظر نیز در تاریخ ۱۳۹۹/۰۴/۰۳ با مبلغ مالیات ۱۸,۴۹۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال صادر که همزمان رأی صادره با برگ قطعی با مبالغ جریمه به شرح ذیل به مسئولین شرکت ابلاغ گردید:

- جریمه عدم پرداخت مالیات مورد قبول در اظهارنامه مالیاتی، موضوع ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم: به مبلغ ۹,۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال + جریمه دیر کرد مالیات تعیین شده در برگ تشخیص مبلغ ۸۲۲,۵۲۵,۰۰۰ ریال = مبلغ کل جریمه دیرکرد ۱۰,۲۷۲,۵۲۵,۰۰۰ ریال

- هزینه دادرسی موضوع تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم: ۲۷,۴۱۷,۵۰۰ ریال

کل جریمه که به واسطه عدم پرداخت به موقع مالیات توسط مدیران به شرکت تعلق گرفته است: مبلغ ۱۰,۲۹۹,۹۴۲,۵۰۰ ریال

برگ مالیات قطعی شرکت به مدیران ابلاغ و در مهلت مقرر مانده مالیات قطعی شده پرداخت نگردید لذا برگ قطعی به اداره اجرائیات ارسال شده و اداره اجرائیات به موجب برگ اجرایی علاوه بر مانده اصل مالیات و جرائم متعلقه، مبلغ ۱,۳۰۴,۱۶۹,۲۵۰ ریال نیز از شرکت مطالبه نموده است (۱۰٪ هزینه اجرایی) با توجه به مطالب بیان شده اگر مدیران شرکت مالیات شرکت را به موقع پرداخت کرده بودند مبلغ ۱۱,۶۰۴,۱۱۱,۷۵۰ ریال به عنوان جریمه (خسارت مادی) از شرکت مطالبه نمی‌گردید هرچند که در اجرای ماده ۱۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم برخی از جرائم مالیاتی شرکت قابل بخشش می‌باشد لیکن تعیین مجازات (جریمه) در برگ قطعی برای شرکت و همچنین تشکیل پرونده در اداره اجرائیات، نشان از سوء نیت مدیران در پرداخت حقوق دولت دارد، مطالب بیان شده خسارتی می‌باشد که به واسطه عدم پرداخت مالیات از طرف مدیران به شرکت وارد گردید، مواردی نیز در قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد که اگر مدیران به تکلیف قانونی خود عمل نمایند به عنوان جایزه به شرکت تعلق گرفته و حتی مبلغ جایزه می‌تواند از طرف اداره امور مالیاتی به شرکت پرداخت یا به عنوان پیش پرداخت مالیات از بدهی مالیاتی سال بعد کسر گردد، به عنوان نمونه در موردی که مدیران شرکت ضمن انجام تکالیف قانونی خود و برای مدت ۳ سال مالیات قطعی شده شرکت را به موقع پرداخت نمایند، معادل پنج درصد ۵٪ اصل مالیات سه سال به عنوان جایزه خوش حسابی به شرکت پرداخت و یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد. (ماده ۱۸۹ قانون مالیات‌های مستقیم) که در این پرونده اگر شرکت شرایط این ماده را برای ۳ سال داشته و مالیات سه سال نیز همین مبلغ باشد مبلغ ۲,۷۷۳,۷۶۲,۵۰۰ ریال به عنوان جایزه به شرکت تعلق می‌گیرد که این مبلغ یا به شرکت پرداخت و یا به عنوان پیش پرداخت از مالیات سال بعد کسر می‌گردد که در اینجا علاوه بر از بین رفتن فرصت استفاده از این جایزه مبلغ هنگفتی نیز جریمه به شرکت تعلق گرفته است که این موضوع علاوه بر ایجاد خسارت مادی و معنوی، خسارت اقتصادی نیز به شرکت وارد نموده است، زیرا پرونده مالیاتی شرکت‌هایی به اداره اجرائیات ارسال می‌گردد که مدیران آنها حسن نیت نداشته و این موضوع می‌تواند باعث ایجاد لطمه به شهرت تجاری شرکت گردد.

### ۳-۳- خسارت (ضرر) اقتصادی

به موجب بند ۴ و بند ۶ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم چنانچه مدیران مالیات مورد قبول شرکت در اظهارنامه تسلیمی را پرداخت نمایند، علاوه بر تعلق جریمه به شرکت که مصداقی از خسارت مادی وارده به شرکت می‌باشد، این اقدام مدیران جرم مالیاتی محسوب و شرکت برای مدت شش ماه تا دو سال به موجب ماده ۲۷۵ همان قانون به ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و یا ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری محکوم

می‌گردد که این همان مصداق تفویت منافع (خسارت منفی یا ضرر اقتصادی) می‌باشد، چرا که اگر شرکت نتواند برای مدتی به فعالیت خود ادامه دهد و یا نتواند برخی از اسناد تجاری را صادر نماید این امر باعث می‌شود که شرکت منافع خود را برای مدتی از دست بدهد. تفویت منافع عبارت است از ممانعت از وجود پیدا کردن منفعتی که مقتضای آن حاصل شده است و بی نصیب شدن از نفعی که مطابق اوضاع و احوال امید وصول به آن نفع، معقول باشد. تفویت منفعت محروم شدن از منافع مورد انتظار و یا به عبارتی جلوگیری از افزایش ارقام مثبت دارایی است. (Jafari Langroudi, 1990: 308.309) ایجاد مانع برای استفاده از مال توسط دیگران نقض حق است و باید خسارات ناشی از عمل خود را جبران کند. ماده یک قانون مسئولیت مدنی از حقوقی نام برده که نقض آن موجب مسئولیت مدنی می‌شود، حقوقی مانند جان، مال، آزادی، سلامتی، حیثیت و شهرت تجاری و یا هر حق دیگری که به موجب قانون برای افراد ایجاد گردیده است و چنانچه به این موارد لطمه‌ای وارد شود موجب مسئولیت مدنی می‌گردد.

- در مواردی که مدیران شرکت برای مدت ۳ سال مالیات شرکت را به موقع پرداخت نمایند، با رعایت سایر شرایط دیگر معادل پنج درصد ۵٪ اصل مالیات سه سال به عنوان جایزه خوش حسابی به شرکت پرداخت و یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد. (ماده ۱۸۹ قانون مالیات‌های مستقیم) که در صورت پرداخت نکردن به موقع مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران و از دست رفتن این منفعت که همان تفویت منافع (ضرر اقتصادی) شرکت می‌باشد، به شرکت ضرر و زیان وارد شده است، عدم تعلق جایزه خوش حسابی به شرکت، منافعی می‌باشد که به دلیل عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده توسط مدیران از شرکت سلب شده است و نوعی خسارت وارده به شرکت می‌باشد. (خسارت منفی یا تفویت منافع یا ضرر اقتصادی) ضرر اقتصادی خسارت وارد شده به دارایی زیان دیده می‌باشد که منشأ مادی (بدن یا مال) نداشته باشد. (Badini, 2010: 78)

چنانچه ضرر اقتصادی ناشی از نقض حق یا محروم شدن از حق قانونی باشد نباید نسبت به جبران آن تردید کرد. ماده ۵ قانون مسئولیت مدنی یکی از مصادیق این حق را که محروم شدن از حق گرفتن نفقه است بیان کرده است. سایر حقوق نیز مانند نقض حقوق مالکیت فکری، حیثیت، اعتبار اشخاص حقیقی و حقوقی همین حکم را دارد. برای مثال چنانچه کاسبی بطور غیر قانونی بازداشت شود یا مانع از آن شوند که در محل کسب و کار خویش حاضر شود چون حق آزادی او سلب شده است خساراتی که به خاطر محروم شدن از کسب درآمد در مدت بازداشت به وی وارد می‌شود قابل مطالبه است. (Badini, 2010: 75)

در اثر عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران و به تبع آن اقدام سازمان امور مالیاتی برای وصول مطالبات خود ممکن است به غیر از موارد ذکر شده، آسیب‌های دیگری نیز به شرکت وارد گردد، شرکتی که فعالیت آن از طریق انعقاد قرارداد می‌باشد مانند شرکت‌های خدماتی و تاسیساتی و همچنین سایر

شرکت‌های دیگری که درآمد آنها از طریق فروش حاصل می‌گردد مانند شرکت‌هایی که موضوع فعالیت آنها فروش مواد غذایی و ... می‌باشد که کارفرما قبل از شروع کار از شرکت تضمیناتی از قبیل چک و یا ضمانت نامه بانکی اخذ می‌نماید و چنانچه شرکت مشمول مفاد ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم گردد و از صدور برخی از اسناد تجاری ممنوع شده باشد و یا اینکه حساب‌های بانکی شرکت توسط اداره اجرائیات سازمان امور مالیاتی مسدود گردد که با مسدود شدن حساب بانکی، چک‌هایی که از طرف شرکت صادر شده قابل پرداخت نبوده و هزینه‌های مازادی از قبیل هزینه فرم خوردن چک و هزینه حق الوکاله به شرکت تحمیل می‌گردد و چه بسا که دارندگان این اوراق از بابت وصول نشدن به موقع وجه چک مطالبه خسارات دیگری نیز از شرکت داشته باشند و حتی حقوق ماهیانه حقوق بگیران شرکت نیز قابل پرداخت نبوده و ممکن است ایجاد مسئولیت برای شرکت نماید، که برخی این نوع خسارت وارده را ضرر اقتصادی بازتابی نامیده‌اند و آن هنگامی است که در نتیجه تقصیر خواننده به دیگری خسارت بدنی یا مالی وارد می‌شود اما علاوه بر زیان دیده اصلی، شخص ثالث هم (زیان دیده بازتابی) متحمل ضرر می‌شود. (Badini, 2011:62) و یا اینکه به اعتبار و شهرت تجاری شرکت آسیب وارد شده و اموال شرکت به حراج گذاشته شده باشد که بر اثر این اقدامات، شرکت فرصت‌های انعقاد قرارداد را از دست داده و دچار ضرر و زیان شده که این موارد ناشی از ترک فعل مدیران در پرداخت به موقع مالیات به شرکت وارد گردیده است و مدیران شرکت در قبال خسارت وارده مسئولیت مدنی خواهند داشت؛ ضرر ناشی از تضییع حق یا از بین رفتن موقعیت‌ها (ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و یا ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری موضوع ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم) از مدیران متخلف قابل مطالبه می‌باشد چرا که حقی قانونی از بین رفته است (ماده ۱ و ۸ قانون مسئولیت مدنی) زیرا اگر از بین رفتن موقعیت، حقی قانونی را از بین نبرد ضرر ناشی از آن بطور مستقیم مسئولیت آور نیست اما دادگاه می‌تواند از بین رفتن موقعیت را در حکم تلف مال به شمار آورد و یا آن را نوعی خسارت معنوی بشناسد به شرط اینکه موقعیت از بین رفته مشروع باشد، در مورد ضرر ناشی از تضییع حق طبیعی و از دست دادن موقعیت‌ها بایستی گفت همانطور که در خسارت بدنی (صدمه به جسم و جان) اگر در اثر صدمه خوردن شخصی که به طور مستقیم زیان دیده است به شخص دیگری نیز زیان برسد، مقصر مسئول آن است، جایی نیز که شخص فرصت دارد تا منفعتی را در آینده تحصیل نماید و تقصیر دیگری باعث می‌شود این فرصت از بین برود مانند فرصت برنده شدن در مسابقه و به دست آوردن جایزه یا فرصت شرکت در کنکور و قبول شدن در دانشگاه یا فرصت تجدید نظر خواهی و نقض حکم بدوی که در اثر تقصیر وکیل و تأخیر در دادن دادخواست تجدید نظر خواهی این فرصت از دست می‌رود، نفس فرصت دارای ارزش است و عرفاً برای برخورداری از آن بها پرداخت می‌شود لذا از دست دادن آن نوعی ضرر مسلم است و باید جبران شود و این ضرر ماهیتاً با زیان نهایی متفاوت است. (Taghizadeh, Hashemi, 2012:74)

در حقوق موضوعه ایران در خصوص ضررهای اقتصادی نص خاصی وجود ندارد و رویه قضایی مشخصی هم در این زمینه موجود نیست طرح این مساله در حقوق ما تازگی دارد و از این جهت در پذیرش آن تردید شده است. در شمارش علل این عدم پذیرش به دلایلی چون مسلم نبودن ضرر و عدم وجود رابطه سببیت اشاره شده است. (Jafari Majd, Hosseini, 2012:119) با این حال چنانکه برخی از نویسندگان اشاره کرده‌اند در همه فروضی که به دلایل اخیر نسبت به خسارت نهایی که وارد شده است قائل به عدم جبران هستیم می‌توان نسبت به نفس از دست رفتن فرصت به عنوان یک ضرر و خسارت مستقل قائل به جبران شد. فرضی که در آن هیچ یک از اشکالات عدم مسلم بودن یا عدم وجود رابطه سببیت موضوعیت پیدا نمی‌کند. (Kazemi, 2001:221)

بیشتر حقوقدانان ایرانی ممنوعیت جبران ضرر اقتصادی را که عمدتاً در زمینه مباحث مربوط به عدم النفع مطرح شده است مورد انتقاد قرار داده و سعی کرده‌اند تا به هر نحو ممکن در جهت قابلیت جبران این گونه ضررها استدلال کنند. در حالی که با توجه به مطالعه صورت گرفته به نظر می‌رسد این نکته را که در حقوق اسلام و ایران اصل بر قابل جبران نبودن ضرر اقتصادی است باید جزو نقاط قوت نظام حقوقی دانست نه کاستی و ضعف آن. وانگهی بر خلاف آنچه معمولاً گمان می‌شود بحث بر سر مسلم بودن یا احتمالی بودن عدم النفع نیست، زیرا عدم النفع احتمالی را به دلیل محقق نشدن یکی از ارکان مسئولیت مدنی (مسلم بودن ضرر) نمی‌توان مطالبه کرد؛ اما قابل جبران نبودن عدم النفع مسلم دلیل مصلحت‌گرایانه دارد و آن ملاحظات اقتصادی و عملی و جلوگیری از گشودن بی حد و حصر دروازه مسئولیت مدنی است. با این همه در مواردی جبران ضرر اقتصادی ضرورت دارد. (Badini, 2011: 76) کاربرد واژه ضرر اقتصادی در حقوق ایران رایج نیست و تقویت منفعت (عدم النفع) نزدیک‌ترین واژه‌ای است که در حقوق ایران به کار می‌رود، دامنه ضرر اقتصادی گسترده‌تر از مفهوم عدم النفع است. در نظام حقوقی ایران می‌توان براساس مبانی چون فراهم بودن مقتضای ایجاد نفع، شرط ضمن عقد و قابلیت پیش‌بینی ضرر، لزوم جبران خسارت عدم النفع را توجیه نمود. همین دیدگاه را به ویژه در حوزه قراردادهای اقتصادی و تجاری، تقویت نمود. البته برخی نیز معتقدند که وضعیت نظام حقوقی ایران نسبت به قابلیت جبران مصادیق ضرر اقتصادی که تحت قلمرو تئوری از دست رفتن فرصت مورد بررسی قرار می‌گیرد تا حدودی مبهم است از طرفی موضع آن نسبت به مفهوم عدم النفع مسلم به گونه‌ای مورد تردید است و از طرفی در حوزه قابلیت جبران هزینه از دست دادن فرصت اجتناب از ضرر، رویه قضایی از خود انعطاف ناپذیری شدیدی نشان می‌دهد. (Jafari Majd, Hosseini, 2012: 120)

#### ۴- مبانی نظری مسئولیت مدنی مدیران شرکت ناشی از استتکاف از پرداخت به موقع مالیات

زمانی که این امکان وجود دارد که زیان وارده بر یک شخص را از عامل وارد کننده زیان مطالبه نمود باید دید که چه علت و موجبی باعث این امر می‌گردد و آن را توجیه می‌کند، در صورتی که قراردادی بین دو نفر باشد که در صورت نقض تعهدات ناشی از آن، زیان وارده بر طرف دیگر را جبران نماید براساس قرارداد عمل می‌شود، لیکن اگر قراردادی نباشد بر چه مبنایی می‌توان کسی را مجبور ساخت که زیان وارده بر دیگری را جبران نماید. زمانی که بتوان ورود خسارت را به یک شخص مرتبط ساخت، برای تعیین مبنای مسئولیت مدنی نظریه‌های مختلفی ارائه گردیده است. از میان نظریه‌های ارائه شده در خصوص مسئولیت مدنی مدیران ناشی از عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت می‌توان به نظریه تقصیر و نظریه تضمین حق اشاره نمود، بر مبنای نظریه تقصیر که ماده ۱ قانون مسئولیت مدنی از آن پیروی نموده و در قانون مدنی در ماده ۳۳۱ از آن سخن گفته شده و همچنین مواد ۳۳۳ و ۳۳۴ قانون مدنی که مبنای مسئولیت را تسبیب قرار داده است، تنها دلیلی که می‌تواند مسئولیت کسی را نسبت به جبران خسارتی توجیه کند وجود رابطه علیت بین تقصیر او و ضرر است بنابراین برای اینکه زیان دیده بتواند جبران خسارت خود را از کسی بخواهد باید ثابت کند که تقصیر او سبب ورود خسارت شده است. (Katozian, 2010: 173) لذا مدیرانی که مرتکب ترک فعل عدم پرداخت به موقع مالیات شرکت شده‌اند و از این ناحیه به شرکت ضرر و زیان وارد نموده‌اند مرتکب تقصیر شده و مکلف به جبران خسارت وارده می‌باشند و چنانچه تقصیر مدیران ثابت نگردد مسئولیتی نیز نخواهند داشت به عنوان مثال عدم پرداخت به موقع مالیات شرکت اگر با اجازه مجمع عمومی صورت گرفته باشد در این حالت با اثبات این موضوع مدیران در قبال خسارت وارده مسئولیت مدنی نخواهند داشت. در حقوق ما مبنای غصب و اتلاف نظریه تضمین حق می‌باشد لذا لطمه زدن و تجاوز به یک حق مورد حمایت، دلیل کافی برای مقرر داشتن یک ضمانت اجرا می‌باشد و این ضمانت اجرا تعهد به جبران خسارت است لذا براساس این نظریه هر کس در جامعه حق دارد که سالم و ایمن زندگی کند و از اموال خود سود ببرد این حق به وسیله قوانین حمایت شده است و ضمانت اجرای این حمایت مسئولیت مدنی متجاوز است همه وظیفه دارند که به حقوق دیگران احترام بگذارند و ایمنی سایرین را به خطر نیندازند همین که حقی از بین برود باید به وسیله تلف کننده آن جبران شود و الزام به جبران خسارت را مسئولیت مدنی می‌نامیم. (Katozian, 2010: 197) لذا هیچ کس حق ندارد حقوق شرکت را به خطر اندازد، حقوق شرکت بایستی تضمین گردد بنابراین اگر حقی از شرکت از بین برود و زبانی به شرکت وارد گردد چنانچه این ضرر و زیان ناشی از فعل مدیران باشد مدیران شرکت بایستی جبران خسارت نمایند.

## ۵- منابع مسئولیت مدنی مدیران در صورت عدم پرداخت به موقع مالیات

قانون مدنی مواردی مانند غصب و آنچه در حکم غصب است و اتلاف و تسبیب و استیفاء را موجب ضمان قهری می‌شمارد که به موجب مواد ۳۰۷ و ۳۲۵ این قانون ورود هر نوع زیان چه مادی و چه معنوی پیش‌بینی شده که موجب ضمان می‌باشد و همچنین ماده ۱۳۲ همان قانون با اعمال قاعده لاضرر، مالک را با شرایطی از ضرر رساندن به همسایه بر حذر می‌دارد، با تصویب قانون مسئولیت مدنی در سال ۱۳۳۹ مسئولیت بر مبنای تقصیر استوار گردید، در ماده ۱ قانون بیمه اجباری مسئولیت مدنی دارندگان وسایل نقلیه موتوری زمینی در مقابل شخص ثالث که مسئولیتی مبتنی بر تقصیر پیش‌بینی نشده، بلکه مسئولیت مقرر در این ماده مبتنی بر استفاده از این وسایل بوده و مسئولیت آنها مفروض است، به این معنی که اگر مقصر هم محسوب نشوند باز هم باید از عهده خسارات وارده بر آیند، لذا مسئولیت مدنی زمانی تحقق می‌یابد که به یک شخص زیان وارد گردد و این شخص خواه حقیقی و خواه حقوقی می‌تواند باشد و هدف از مسئولیت مدنی، جبران ضرر زیان دیده است. (Bahrami Ahmadi, 2009: 29) به موجب این قواعد هر کس به دیگری ضرر بزند باید آن را جبران کند، مگر در مواردی که اضرار به غیر، به حکم قانون باشد یا ضرری که به شخص وارد آمده است، ناروا و نامتعارف جلوه نکند. (Katozian, 2009, 13) اگر بواسطه عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران، ضرر و زیانی به شرکت وارد گردد به موجب قانون مسئولیت مدنی، مدیران مکلف به جبران خسارت وارده می‌باشند. در حقوق ایران قوانین مرتبط با مسئولیت مدنی که به صورت پراکنده در قوانین مختلف مطرح گردیده شامل این قوانین می‌باشد: قانون مجازات اسلامی: مواد ۳۱۶ الی ۳۶۲، قانون ایمنی راهها و راه آهن: ماده ۴، قانون رسیدگی به تخلفات رانندگی مصوب ۱۳۸۹: تبصره ۳ ماده ۱۴ و ماده ۲۶- قانون حمایت از حقوق مصرف کنندگان: مواد ۱۸ و ۱۹.

قاعده تسبیب یکی از قواعد فقهی و حقوقی است که در آن عمل شخص مستقیماً و مباشرتاً مال دیگری را از بین نمی‌برد بلکه رابطه بین عمل شخص و تلف مال به این گونه است که اگر آن عمل واقع نشود تلف مال نیز اتفاق نمی‌افتد. تسبیب نوعی از اتلاف است که عمل مسبب مع الواسطه سبب می‌شود که مال غیر از بین برود برای مثال اگر شخصی مال منقول و یا غیر منقول دیگری را مباشرتاً آتش بزند یا حیوان متعلق به دیگری را بکشد متلف است اما اگر در مسیر عموم چاهی حفر کند و حیوان متعلق به دیگری در آن بیفتد و بمیرد مسبب است. (Mohaghegh Damad, 2011, 118) و در مورد مستندات این قاعده خبری است که در این باره وارد شده است: زراره می‌گوید به حضرت صادق (ع) عرض کردم حکم کسی که چاهی در غیر ملک خویش حفر کند و عابری در حین عبور در آن بیفتد چیست؟ حضرت (ع) فرمود: بر حفر کننده چاه ضمان است زیرا هر کس چاهی در غیر ملک خود حفر کند ضامن است. (Mohaghegh Damad, 2011: 119)، بنابراین در صورتی که مدیران اموال

شرکت را به طور مستقیم تلف نکنند ولی وسایل تلف کردن را مهیا کنند کار آنها اتلاف به تسبیب است و مدیران مسئول خسارتی می‌باشند که از این راه به بار آمده است. بر اساس این قاعده هم اثبات تقصیر و هم انتساب ضرر به مدیران در آن شرط است و این بر عهده شرکت می‌باشد که باید اثبات نماید مدیران احتیاط‌های لازم را انجام نداده‌اند، بر اساس این قاعده، ضرر ممکن است با فعل یا ترك فعل مدیران وارد گردد، اگر مدیران مالیات قطعی شده شرکت را به موقع پرداخت ننموده و با اعتراض بی‌مورد پرونده مالیاتی شرکت را به سایر مراجع حل اختلاف ارجاع داده باشند و از این ناحیه خسارتی به شرکت وارد گردد، مدیران در قبال خسارت وارده مسئولیت مدنی داشته و بایستی جبران خسارت نمایند و اگر نتوان تقصیر مدیران را در ایجاد خسارت وارده اثبات نمود نمی‌توان بر مبنای قاعده تسبیب فرض ضمان نمود.

#### ۶- جبران خسارت ناشی از عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران

جبران خسارت یکی از آثار مسئولیت مدنی می‌باشد که در صورت جمع تمام شرایط آن، زیان دیده می‌تواند جبران خسارتی که به او وارد شده را از عامل ورود زیان بخواهد و عامل ورود زیان نیز ملزم می‌باشد تا ضرری که وارد نموده جبران نماید. (Katozian, 2010: 525) لذا جبران خسارت وارد شده به شرکت در دو حالت قابل تصور می‌باشد: -در حالت اول ضرر وارد شده به نحوی جبران گردد که گویی از اصل زبانی وارد نشده است مانند بازگرداندن عین مال (ماده ۳۱۱ قانون مدنی) لذا در مورد لزوم جبران خسارت آنچه مهم است اعاده وضعیت پیشین است، مطابق ماده ۳۲۹ قانون مدنی و همچنین مواد ۲ و ۳ و ۱۰ قانون مسئولیت مدنی آنچه مورد نظر قانونگذار است اعاده وضعیت پیشین می‌باشد و همچنین در مواردی که مدیران شرکت به کاری دست بزنند که به طور مستمر وسیله اضرار به شرکت می‌شوند از بین بردن این وسیله بهترین راه جبران ضرر است و در حالت دوم خسارت وارد شده از راه دادن معادل آن جبران گردد لذا جبران ضرر از راه دادن معادل آنچه شرکت از دست داده یا به صورت دادن مثل است، در صورتی که مال تلف شده مثلی باشد و یا به صورت پرداخت قیمت می‌باشد، در جایی که اتلاف اموال قیمی صورت گرفته باشد و یا از راه دادن دادن بدل صورت می‌گیرد و این مربوط به زمانی است که مالی غصب شود و در مکانی قرار می‌گیرد که دسترسی به آن ممکن نیست. در خصوص خسارت معنوی نیز باید گفت که در حقوق اسلام این نوع از خسارت با پول قابل جبران است، جبران چنین ضرری از طریق راه‌های غیر پولی مانند عذر خواهی، دادن حق پاسخگویی، همدردی، اعاده حیثیت نیز هیچ تردیدی وجود ندارد. (Hosseini Nejad, 1998: 122) زیرا که مسئولیت مدنی به معنی مسئولیت حقوقی ناشی از اضرار به دیگری می‌باشد که اشخاص در روابط با یکدیگر پیدا می‌کنند و این مسئولیت معمولاً همان الزام به جبران خسارت است، در جامعه مسئولیت به معنی اینکه شخص باید پاسخگوی برخی از اعمال خویش باشد به این معنی که مسئول به کسی می‌گویند که خطا

کار است و باید مکافات گناهی را که مرتکب شده است ببیند (Katozian, 2010:48).

بنابراین اگر در اثر عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران ضرر و زیان مادی، معنوی و اقتصادی به شرکت وارد گردد مانند پرداخت جریمه، پرداخت سایر هزینه‌ها از قبیل هزینه اجرائیات و یا از بین رفتن فرصت و یا خدشه وارد شدن به اعتبار شرکت و یا از دست رفتن منافی که برای شرکت قابل تصور بود مانند آنچه قانونگذار در ماده ۱۸۹ قانون مالیات‌های مستقیم بیان نموده، با اقامه دعوی توسط شرکت (ماده ۱ قانون مسئولیت مدنی و ماده ۱۴۲ لایحه اصلاحی قانون تجارت) سهامداران (ماده ۲۷۶ لایحه اصلاحی قانون تجارت) و اشخاص ثالث (طلبکاران یا زیان دیدگان دیگر) علیه مدیرانی که موجب ضرر و زیان شده‌اند در مراجع قضایی صورت می‌گیرد. طبق اصول کلی و براساس ماده ۲۷۷ لایحه اصلاحی قانون تجارت سهامداران نیز می‌توانند در صورت ورود ضرر و زیان علیه مدیران اقامه دعوی نمایند، مانند زمانی که مدیر یا مدیران سود سهام برخی از سهامداران را خودشان تصاحب کرده باشند و همچنین طلبکاران شرکت و متضررین دیگر نیز در صورتی که از اقدامات خلاف قانون یا اساسنامه یا تصمیمات مجامع عمومی دچار ضرر شوند می‌توانند علیه مدیران اقامه دعوی نمایند. (Damirchili, Hatami, Qaraei, 2007: 211) بنابراین هر یک از شرکا صرفاً بابت خسارتی که به خود او (سهام او) وارد شده می‌تواند اقامه دعوا نموده و مطالبه خسارت نماید. (Eskeeny, 2005, 164) و در صورتی که مدیر جدید سر کار باشد به نمایندگی از شرکت می‌تواند علیه مدیر سابق طرح دعوی خسارت نماید.

مدیران در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلف از مقررات قانونی (عدم پرداخت مالیات قطعی شده شرکت به موجب قانون مالیات‌های مستقیم) یا اساسنامه شرکت و یا مصوبات مجمع عمومی بر حسب مورد منفرداً یا مشترکاً مسئول می‌باشند و دادگاه حدود مسئولیت هر یک را برای جبران خسارت تعیین خواهد نمود. (ماده ۱۴۲ لایحه اصلاحی قانون تجارت) مسئولیت موضوع این ماده نوعی از مسئولیت غیر قراردادی (قهری) و قانونی مدیران است که به واسطه تخلف از تکالیف قانونی (قوانین مالیاتی) و عرفی ایجاد می‌گردد و با تحقق سه رکن مسئولیت مدنی (وجود ضرر، فعل زیانبار و رابطه سببیت) وارد کننده زیان مکلف به جبران خسارت می‌باشد که در اینجا فعل زیانبار تخلف از مقررات قانونی یا اساسنامه شرکت و یا مصوبات مجمع عمومی می‌باشد که از این عمل مدیران به شرکت یا سهامداران و یا اشخاص ثالث خسارت وارد شده است. اگر عدم پرداخت مالیات قطعی شده شرکت بر اساس تصمیم هیأت مدیره یا مجمع عمومی باشد و با صدور حکم قطعی بر بطلان تصمیمات شرکت، کسانی که مسئول بطلان هستند متضامناً مسئول خساراتی خواهند بود که از آن بطلان به صاحبان سهام و اشخاص ثالث متوجه شده است. (ماده ۲۷۳ لایحه اصلاحی قانون تجارت)

مدیران شرکت باید تعداد سهامی را که اساسنامه شرکت مقرر کرده است دارا باشند و این سهام برای تضمین خساراتی است که ممکن است از تقصیر مدیران منفرداً و یا مشترکاً بر شرکت وارد شود. (ماده ۱۱۴ لایحه اصلاحی

قانون تجارت) چون مدیران شرکت سهامدار شرکت می‌باشند و مسئولیت آنها تضامنی است، سهام وثیقه هر کدام از مدیران، وثیقه کلیه خسارات ناشی از تصمیمات تمام مدیران می‌باشد. در خصوص مسئولیت تضامنی مدیران نیز برخی معتقدند که مطابق مواد ۱۱۰، ۱۳۰، ۱۴۳ و ۲۷۳ لایحه اصلاحی قانون تجارت که مسئولیت مدیران را تضامنی دانسته، در غیر این موارد مصرح، مطابق قاعده کلی مسئولیت مدیران نسبی می‌باشد. (Damirchili, Hatami, Qaraei, 2007: 208)

بنابراین اگر در اثر عدم پرداخت به موقع مالیات، ضرر و زبانی به شرکت وارد گردد چنانچه دستور عدم پرداخت مالیات شرکت، تصمیم هیأت مدیره باشد کلیه مدیران نسبت به خسارت وارده مسئولیت مدنی خواهند داشت و چنانچه عدم پرداخت مالیات قطعی شده شرکت به واسطه تقصیر مدیر عامل باشد شخص مدیر عامل در خصوص خسارت وارده مسئولیت مدنی داشته و این مسئولیت متوجه سایر اعضای هیأت مدیره نمی‌باشد. شرکت به وسیله هیأت مدیره‌ای که از بین صاحبان سهام انتخاب شده‌اند اداره می‌شود بنابراین سهامدار بودن اعضای هیأت مدیره الزامی است (ماده ۱۰۷ لایحه قانون تجارت) و هیأت مدیره باید اقلاً یک نفر شخص حقیقی را به مدیریت عامل شرکت برگزیند، بنابراین مدیر عامل اختیار خود را از هیأت مدیره می‌گیرد و در واقع اجرا کننده تصمیمات هیأت مدیره می‌باشد. (ماده ۱۲۴ لایحه قانون تجارت) با توجه به کاربرد قانونگذار از لفظ عام مدیران، چنین استنباط می‌گردد که تفاوتی بین اینکه مدیر عامل سهامدار شرکت باشد و یا غیر سهامدار، نبوده و دادگاه حدود مسئولیت وی را برای جبران خسارت تعیین خواهد نمود. (ماده ۱۴۲ لایحه اصلاحی قانون تجارت)

جبران ضرر مادی از راه دادن معادل آنچه شرکت از دست داده و در مورد خسارت معنوی و ضررهای ناشی از مخدوش شدن شهرت و حیثیت تجاری شرکت نیز، جبران ضرر هم با پول می‌تواند صورت گیرد و هم جبران چنین ضرری از طریق راههای غیر پولی مانند عذر خواهی و اعاده حیثیت نیز قابل انجام می‌باشد.

## ۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

پرداخت نکردن به موقع مالیات قطعی شرکت توسط مدیران آیا می‌تواند منجر به ایجاد مسئولیت مدنی برای مدیران شرکت گردد؟ این سئوالی است که در مقدمه به آن اشاره گردید، براساس قواعد عام مسئولیت مدنی و با استفاده از قاعده تسبیب، می‌توان برای مدیران شرکت‌های تجاری در مواردی که ترک فعل آنها باعث خسارت شده فرض ضمان نمود؛ اگر مدیران مالیات قطعی شده شرکت را به موقع پرداخت ننمایند، سازمان امور مالیاتی برای وصول مطالبات خود از طریق انتشار آگهی حراج و مزایده و فروش اموال منقول یا غیر منقول توقیف شده شرکت و یا با مسدود نمودن حساب‌های بانکی شرکت اقدام نموده که در اثر این اقدام ممکن است ضرر و زیان مادی، معنوی و اقتصادی به شرکت وارد گردد، خسارت مادی از قبیل پرداخت جریمه، پرداخت هزینه تشریفات و آگهی حراج و

مزایده چنانچه اموال توقیف شده غیر منقول باشد و هزینه اجرایی، که موارد ذکر شده همان خسارت مثبت می‌باشد و از دست دادن فرصت استفاده از جایزه موضوع ماده ۱۸۹ قانون مالیات‌های مستقیم که همان خسارت منفی (ضرر اقتصادی) است که به شرکت وارد گردیده، لذا پرداخت هزینه‌هایی مانند جرائم مالیاتی و هزینه‌های دیگر که در اثر عدم پرداخت به موقع مالیات توسط مدیران به شرکت تحمیل گردیده، مصداق اتلاف اموال شرکت بوده که این ضرر و زیان توسط مدیران به شرکت وارد گردیده است لذا با وجود عنصر تقصیر و با وجود سه رکن مسئولیت مدنی (وجود ضرر، فعل زیانبار و رابطه سببیت) مدیران مکلف به جبران خسارت وارده می‌باشند و همچنین خسارت معنوی از قبیل مخدوش شدن شهرت و حیثیت تجاری شرکت به واسطه انتشار آگهی حراج و مزایده و فروش اموال توقیف شده شرکت و یا مسدود نمودن حساب‌های بانکی شرکت و همچنین خسارتی (ضرر اقتصادی) که به واسطه جرم بودن اقدام مدیران عنوان شده در مواد ۲۷۴ و ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم به شرکت وارد شده است، که این اقدام مدیران، مصداقی از لطمه به شهرت تجاری و حیثیت و اعتبار شرکت بوده که به واسطه تقصیر مدیران صورت گرفته است.

در مورد شرکت‌هایی که از گردش مالی بالایی برخوردار می‌باشند جرائم عنوان شده مبلغ قابل توجهی بوده، هر چند که در اجرای ماده ۱۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم جرائم مالیاتی قابل بخشودگی می‌باشند، لیکن بدلیل تشکیل پرونده اجرایی و انجام سایر مراحل وصول مالیات، ممکن است خسارت جدی به شرکت وارد گردد. مدیران شرکت بواسطه عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت مسئولیت مدنی داشته، چرا که هر کس بدون مجوز قانونی عمداً یا در نتیجه بی‌احتیاطی به مال یا حیثیت یا شهرت تجاری یا به هر حق دیگری که به موجب قانون برای افراد ایجاد گردیده لطمه‌ای وارد نماید که موجب ضرر مادی یا معنوی دیگری شود مسئول جبران خسارت ناشی از عمل خود می‌باشد. به موجب قواعد مسئولیت مدنی، تمام خسارتهای مادی و معنوی وارده به شرکت و یا لطمه به هر حق دیگر آن، از مدیران شرکت با وجود سه رکن مسئولیت مدنی (وجود ضرر، ارتکاب فعل زیانبار و رابطه سببیت بین ضرر و فعل زیانبار) چه به صورت عمد ایجاد شده باشد و چه بر اثر بی‌احتیاطی، قابل مطالبه می‌باشد. مسئولیت مدنی مدیران در خصوص عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت، مسئولیت مطلق نبوده بلکه مسئولیت مبتنی بر تقصیر می‌باشد زیرا تا مدیران مرتکب تقصیری نشوند مسئولیتی نیز نخواهند داشت، در جایی که پرداخت نکردن مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران با اجازه مجمع عمومی صورت گرفته باشد برای مدیران شرکت فرض مسئولیت در نظر گرفته می‌شود که با اثبات بی‌تقصیری خود از مسئولیت مبرا خواهند شد. مسئولیت مدنی مدیران در خصوص خسارتهای وارده به شرکت که بر اثر پرداخت نکردن به موقع مالیات قطعی شرکت ایجاد شده بررسی گردید. از ناحیه خسارت دیدن شرکت، افراد دیگری نیز آسیب جدی خواهند دید. با بررسی‌های صورت گرفته شرکت‌های تولیدی زیادی در شهرک‌های صنعتی هر ساله تعطیل و یا به صورت

نیمه تعطیل در می‌آیند و کارگران زیادی نیز بیکار می‌شوند و بنا به اظهار مدیران شرکت، بالا بودن هزینه‌های شرکت یکی از دلایل این تعطیلی می‌باشد و این موضوع می‌تواند در دراز مدت چالشی برای کشور به وجود آورد.

در صورتی که مدیران مالیات قطعی شده شرکت را به موقع پرداخت ننمایند و مالیات از طریق اداره اجرائیات سازمان امور مالیاتی از طریق توقیف اموال شرکت صورت گیرد بدون تردید هزینه هنگفتی به شرکت تحمیل می‌گردد و این موضوع می‌تواند به بالا بردن هزینه‌های شرکت کمک کند و در روند تعطیلی و یا نیمه تعطیلی شرکت تاثیر گذار باشد. کارگران شرکت از جمله افراد دیگری هستند که از این خسارت آسیب جدی می‌بینند، تعطیلی و یا نیمه تعطیلی شرکت به کارگرانی که از همین محل امرار معاش می‌کنند و فاقد هر گونه درآمد دیگری می‌باشند لطمه وارد می‌نماید و حتی ممکن است آسیب‌های دیگری از قبیل بیماری روحی و روانی مانند افسردگی به دنبال داشته باشد که این قبیل خسارت‌ها از مدیران شرکت به واسطه مسئولیت مدنی داشتن آنها قابل مطالبه می‌باشد، کارگران به دلیل عدم داشتن بنیه مالی و علمی کافی و ضعف در داشتن امکانات، در دفاع از خود ناتوان هستند و از این جهت است که مدیران به راحتی می‌توانند از زیر بار مسئولیت فرار نمایند و این امر باعث تضییع حقوق کارگران گردد. سهامداران و اشخاص ثالث افراد دیگری می‌باشند که از این خسارت‌ها آسیب می‌بینند، بالا رفتن هزینه‌های شرکت و یا تعطیلی و یا نیمه تعطیلی شرکت به سهامداران و اشخاص ثالث نیز خسارت وارد می‌کند.

سازمان امور مالیاتی برای اینکه شرکت‌ها مالیات قطعی شده خود را به موقع پرداخت نمایند اقدام به اخذ جریمه از مالیات تعیین شده در صورت عدم پرداخت به موقع مالیات می‌نماید و یا در برخی موارد جایزه خوش حساسی تعیین می‌نماید. با مطالعه روند قطعیت پرونده‌های مالیاتی، جرائم و جوایز در نظر گرفته شده نتوانسته‌اند نقش خود را به خوبی ایفا نمایند به همین دلیل است که شرکت‌های زیادی پرونده‌های مالیاتی خود را به مراجع حل اختلاف ارجاع می‌نمایند تا فرصتی برای دیر پرداخت کردن مالیات پیدا کنند، جرائم در نظر گرفته شده در قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه‌های آن با توجه به افزایش نرخ آن، شاهد این ادعاست و این جرائم نقشی در پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت توسط مدیران نداشته زیرا که هر ساله آمار ارسال پرونده‌های مالیاتی به سایر مراجع حل اختلاف از قبیل هیأت حل اختلاف بدوی، هیأت حل اختلاف تجدید نظر، شورای عالی مالیاتی و هیأت ماده ۲۵۱ مکرر و همچنین دیوان عدالت اداری افزایش یافته و مدیران تمایلی به پرداخت مالیات در موعد مقرر قانونی حتی با وجود جرائم مالیاتی ندارند زیرا یقین دارند که می‌توانند از قسمتی از جرائم شرکت از بخشودگی استفاده نمایند و دیر پرداخت کردن مالیات حتی در برخی موارد می‌تواند موجب ایجاد درآمد برای مدیران شرکت گردد به عنوان نمونه در جایی که مدیران شرکت به جای پرداخت وجه مالیات، در بازار با پول مالیات اقدام به خرید و فروش نموده و از این راه به منافعی نیز می‌رسند، بنابراین پیشنهاد می‌گردد سازمان امور مالیاتی به جای استفاده از جرائم مالیاتی، اقدام به طرح دعوی خسارت وارده به دولت از باب قواعد مسئولیت مدنی مدیران شرکت نماید و

دادگاه میزان خسارت وارده را تعیین و مدیران را مکلف به جبران خسارت می‌نماید و در این صورت است که مدیران شرکت تمایلی به حضور در جلسه دادگاه و پرداخت خسارت تعیین شده توسط دادگاه را نداشته و پرداخت به موقع مالیات قطعی شده شرکت را در اولویت کاری خود قرار می‌دهند و در نتیجه سازمان امور مالیاتی ضمن وصول به موقع مالیات شرکت، پرونده‌های کمتری نیز به مراجع حل اختلاف مالیاتی ارجاع داده می‌شود، این اقدام سازمان امور مالیاتی (اقامه دعوی علیه مدیرانی که مالیات قطعی شده شرکت را به موقع پرداخت ننمایند) باعث می‌شود که از ورود ضرر و زیان به شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث توسط مدیران جلوگیری گردد، به این معنی که مدیران چون تمایلی به حضور در جلسه دادگاه ندارند مالیات قطعی شده شرکت را به موقع پرداخت می‌نمایند و با پرداخت مالیات به موقع ضرر و زیانی نیز به واسطه عدم پرداخت مالیات به افراد اشاره شده وارد نمی‌گردد.

## فهرست منابع

1. Eskeeny, R. (2005). Commercial Law, Tehran, Samt Publications (Persian).
2. Eskeeny, R. (2005). Commercial Law of Commercial Companies, Vol. II, Tehran, Samt Publications (persian).
3. Badini, H (2005). Philosophy of Civil Liability, Enteshar Joint Stock Company, (persian).
4. Badini, H (2011). A Comparative Study of Compensability of Economic Losses in Civil Liability. Law Quarterly Magazine, Journal of the Faculty of Law and Political Science, 41(1): 59-78 (Persian).
5. Bahrami Ahmadi, H. (2010). Civil Liability, Tehran, Mizan Publications (Persian).
6. Taghizadeh, E. and Hashemi, S. (2012). Civil Liability of Irrecusable Obligations, Tehran, Payam\_e\_Noor University (Persian).
7. Jafari Langroudi, M. (1990). Law of Obligations, 2nd Edition (Persian).
8. Jafari Majd, M., Hosseini, S. (2012). Compensation of Pure Economic Loss, Journal of Legal Thoughts (Persian).
9. Hosseinejad, H. (1999). Civil Liability, Tehran, Majd Publications (Persian).
10. Department of Law and Political Science (2008). Commercial Law, Department of Private Law, 1st Edition (Persian).
11. Damirchili, M. and Hatami, A., and Qaraei, M. (2007). Commercial Law in Contemporary Legal Order, Tehran, Misagh Edalat Publications (Persian).
12. Rahpeik, S. (2000). Expectancy Damage, Judicial Law Views Journal, No. 19 and 20 (Persian).
13. Sotoudeh Tehrani, H. (1998). Business Law, Tehran, Dadgostar Publications (Persian).
14. Shekari, R. (2001). Review and Analysis of Note 2 of Article 515 of the civil Code of Procedure. No. 52, Journal of the Faculty of Law, University of Tehran (Persian).
15. Erfani, M. (2009). Business Law, Vol. 1, Mizan publications (Persian).
16. Erfani, M. (2009). Commercial Law, Vol II, Mizan publications (Persian).
17. Abbasloo, B. (2011). Comparative Study of Civil Liability, Tehran, Mizan Publications (Persian).
18. Qasemzadeh, M. (2009). Non-contractual Civil Obligations and Liabilities,

- Tehran, Mizan publications (Persian).
19. Law on Value Added Tax, Ratified by the Islamic Consultative Assembly 1/2/2008 (Persian).
  20. Direct Taxation Act, Ratified by the Islamic Consultative Assembly in 2015 (Persian).
  21. Katozian, N. (1997). Civil Liability, Tehran, Tehran University Publications (Persian).
  22. Katozian, N. (2008). Non-Contractual Obligations, Vol. 2, 8th Edition, Tehran University Publications (Persian).
  23. Katozian, N. (2008). Civil Law in the Contemporary Legal Order, Tehran, Mizan Publications (Persian).
  24. Kazemi, M. (2001). The Theory of Loss of Chance in Civil Liability, Journal of the Faculty of Law and Political Science, No. 53 (Persian).
  25. Kinder, Richard, (2006). Casebook on Tort, Ninth Edition, Oxford University Press.
  26. Moein, M. (1999). Persian Culture, Tehran, Amir Kabir Publications (Persian).
  27. Mohaghegh Damad, S.M. (2011). Rules of Jurisprudence, the Center for Dissemination of Islamic Sciences (Persian).
  28. Mohaghegh Damad, S.M. (2005). Rules of Jurisprudence (Civil Sector), Vol I, Tehran, Samt Publications (Persian).
  29. Mahdipour Ataabadi, A. (2003). An Analysis of the National Taxation System, Isfahan Planning and Budget Organization (Persian).
  30. Novin, P. (2013). Comparative Civil Responsibility, Tehran, Ganj-e-Danesh Publications (Persian).
  31. Neethling, Johann (2006). Personality Rights in Elgar Encyclopedia of Comparative, Edited by Jan M. Smits, Edward Elgar.
  32. Yazdanian, Al (2001). Civil Law (Civil Liability), Tehran, Adabestan Publications (Persian)
  33. Von Bar Christian von (2000). The Common European Law of Torts vol 2 Clarendon press Oxford First Published.
  34. Wright, Jane (2001). Tort Law and Human Rights, Oxford : Hart.

