چالش‌های مالیاتی شرکت‌های عملی (موضوع ماده ۲۲۰ قانون تجارت ایران)

رضا چراغی[۱]

مهدی عاشوری[۲]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۱۰/۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۷/۲۸

چکیده

بسیاری بر این عقیده‌اند که شرکت‌های عملی به علت نداشتن شخصیت حقوقی، تجاری نیستند. اکنون فارغ از همه اختلافات با رویکردی جدید، از نگاه مالیاتی و جهت دست‌یابی به اقتصاد سالم به آنها نگریسته می‌شود. درآمد شرکت‌های تجاری از مهم‌ترین منابع مالیاتی دولت‌ها است. شرکت‌های عملی، عدم شناسایی خود از طرف دولت را دستاویزی برای فرارهای بزرگ مالیاتی قرار داده و از باب تبعیض مالیاتی، نارضایتی سایر مؤدیان را منجر می‌گردند. شناسایی شخصیت حقوقی برای شرکت‌هایی که به قصد فرار مالیاتی اقدام به ثبت نمی‌کنند، حداقل اقدام قانونگذار در جهت ممانعت از این فرار است. با روی آوردن به چنین رویکردی و با توجه به اینکه بسیاری از حقوقدانان، نظم جامعه را در گرو عدم شناسایی شخصیت حقوقی چنین شرکت‌هایی می‌دانند، سؤالی که پیش می‌آید این است که آیا از دید حقوق مالیاتی نظم جامعه چنین نظری را می‌پذیرد؟ و آیا توسل به مقررات مالیاتی می‌تواند در شناسایی شخصیت حقوقی این شرکت‌ها مؤثر باشد؟ این سؤالات و پاسخ آنها موضوع اصلی این مقاله را تشکیل می‌دهند. رویکرد مالیاتی، برهانی محکم برای شناسایی شخصیت حقوقی شرکت‌های عملی (موضوع ماده ۲۲۰ قانون تجارت) است.

واژه‌های کلیدی: شرکت‌های تجاری، شرکت‌های عملی، فرار مالیاتی، اشخاص حقوقی، شخصیت حقوقی

---

۱. کارشناس ارشد حقوق خصوصی و حقوق شرکت‌های تجاری، کارشناس ارشد مالیاتی و دانشجوی دکتری حقوق خصوصی (نویسنده مسئول) rcheraghy@yahoo.com

۲. دکتری حقوق خصوصی، استادیار دانشگاه شهر کرد dr_mehdiashouri@yahoo.com

۱- مقدمه

بحث شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ قانون تجارت (ق.ت)، این سؤال را به ذهن متبادر می‌کند که آیا این شرکت، تجارتی است یا خیر؟ و به تبع آن، آیا از شخصیت حقوقی برخوردار است یا نه؟

وضع مالیات بر شرکت‌ها نتیجه اعمال حاکمیت دولت است. تبعیض مالیاتی[1] به هر دلیل موجبات نارضایتی مشمولان را فراهم آورده، به تبع آن نظام اقتصادی یک کشور مختل شده و رفاه جامعه ممکن نمی‌گردد. فارغ از تمامی اختلافات بر سر ماهیت شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ (ق.ت)، قصد می‌شود تا با ارائه دلایل، بهترین راهکار برای فصل اختلافات انتخاب گردد. این ماده از قانون تجارت چنین بیان می‌دارد:

«هر شرکت ایرانی که فعلاً وجود داشته یا در آتیه تشکیل شود و با اشتغال به امور تجارتی، خود را به صورت یکی از شرکت‌های مذکور در این قانون در نیاورده و مطابق مقررات مربوط به آن شرکت عمل ننماید، شرکت تضامنی محسوب شده و احکام راجع به شرکت‌های تضامنی، در مورد آن اجرا می‌گردد...».

به خوبی آشکار است که بحث از این شرکت‌ها و ماهیت آنها در ملازمه غیر قابل انکار با بحث شخصیت حقوقی اشخاص حقوقی و شرکت‌های تجاری است و در این تحقیق نیز از این رویکرد پیروی می‌شود.

حقوقدانان در تجاری بودن یا نبودن و همچنین در شخصیت حقوقی داشتن یا نداشتن شرکت‌های عملی همواره دچار اختلاف بوده اند. بیشتر حقوقدانان چه مخالف و چه موافق، ملاک ایجاد شخصیت حقوقی را اراده قانونگذار می‌دانند. جالب است که گاهی هر دو گروه برای اثبات مدعای خود متفقاً به مواد مشترکی استناد می‌کنند اما با استنباط‌های مختلف. مثلاً عده ای از اطلاق ماده ۵۸۳ قانون تجارت نتیجه می‌گیرند که ثبت موجد شخصیت است (پاسبان، ۱۳۸۸: ۲۲) و عده ای از همین ماده و در جمع با ماده ۲۲۰ و ۲۰ قانون تجارت[2] نتیجه عکس را برداشت می‌کنند (اسکینی، ۱۳۸۵: ۸۶؛ صفار، ۱۳۲۹۰: ۱۹۰). گروهی نیز بر مبنای دیگر مواد قانون تجارت یا قانون راجع به ثبت شرکت‌ها مانند ماده ۲ آن قانون راجع به ضمانت اجرای عدم ثبت (انحلال شرکت) قائل به شخصیت حقوقی شرکت‌های تجاری بدون ثبت می‌باشند (تفرشی، ۱۳۸۸: ۱۱۵). گروهی نیز با وجود آنکه از نظریه نقش ایجادی ثبت حمایت کرده‌اند لکن اظهار می‌دارند که قانونگذار ایران صراحتی در این امر ندارد (وحیدی و بادینی، ۱۳۹۵: ۴۱، ۴۵ و ۶۶).

در مجموع استناد حقوقدانان موافق شخصیت حقوقی شرکت بدون ثبت، موارد ذیل است:۱- تشابه وضعیت اشخاص حقوقی و حقیقی و شناسایی آنها توسط قانونگذار از حیث وجود داشتن آنها {نه ذاتی

1. Tax Discrimination

۲. کلیه شرکت‌های مذکور در این قانون شخصیت حقوقی دارند.

یا اعتباری بودن آنها} (عبادی، ۱۳۸۹: ۶۶. کاتبی، ۱۳۸۷: ۳۱). ۲- ماده ۱۷ و ۲۰ لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷ در باب زمان تشکیل شرکت سهامی با قبول سمت مدیران یا بازرسان و قبل از ثبت. ۳- مواد ۹۶، ۱۱۸ و ۱۸۵ قانون تجارت ۱۳۱۱در مورد شرکت‌های نسبی و تضامنی ناظر به پرداخت تمام سرمایه. ۴- مواد ۳۸ ، ۹۶ ، ۱۵۰، ۱۶۶ و ۱۷۶ در باب شرکت‌های مختلط سهامی و غیر سهامی که با وحدت ملاک از سایر شرکت‌ها شناسایی می‌شوند (اسکینی، ۱۳۸۵: ۴۴ ؛ عرفانی، ۱۳۸۸: ۲۳۰). ۵- تکامل وجود پس از ثبت (شایگان، ۱۳۸۴: ۱۶۱). ۶- اطلاق ماده ۵۸۳ قانون تجارت که همه شرکتهای تجاری مذکور در ق.ت را دارای شخصیت حقوقی می‌داند. ۷- ماده ۹۲ قانون تجارت در باب الزام به ثبت شرکت‌ها و ماده ۲ قانون راجع به ثبت شرکت‌ها در باب ضمانت اجرای تخلف از آن که با انحلال شرکت همراه است (صفار، ۱۳۹۰: ۱۹۰). ۸- ماده ۱۵۰ ق.ت در مورد تعهداتی که شرکت سهامی قبل از ثبت انجام داده است.

و اما مجموع دلایل مخالفان ایجاد شخصیت حقوقی قبل از ثبت، به شرح زیر است: ۱- اطلاق ماده ۵۸۳ قانون تجارت. ۲- مقررات ماده ۱۹۵ ق.ت در باب ثبت شرکت آمده است، در غیر این صورت وضع آن بی هدف خواهد بود و انحلال مذکور در ماده ۲ انحلال به معنای خاص نیست بلکه لغو رابطه میان شرکاست (تفرشی، ۱۳۷۸: ۱۷۸). ۳- قبول ایجاد شخصیت حقوقی بدون ثبت، به این دلیل که قانونگذار برای هر شرکتی موضع خاصی برگزیده است، چون متضمن این امر است که قانونگذار در تعیین معیار ایجاد شخصیت حقوقی از چهارچوب معینی پیروی نکرده و به علاوه واژه تشکیل معادل ایجاد شخصیت حقوقی نیست (پاسبان، ۱۳۸۸: ۲۴). ۴- ماده ۱۹ لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷ که از آن چنین استدلال می‌شود: بازپرداخت سرمایه از سوی بانک به سهامداران به صرف ارائه گواهی عدم تشکیل شرکت به معنای عدم تشکیل است چون نیازی به انحلال شرکت به معنای خاص نیست. ۵- ماده ۲۲ لایحه اصلاحی حق تصرف در اموال شرکت را به شرکت به محض تشکیل نمی‌دهد. ۶- مرجع ثبت شرکت‌ها که سابقه ثبت این شرکت‌ها را ندارد، چگونه تصمیمات مجامع عمومی را آگهی می‌نماید؟ ۷- تحول قانونگذاری نشان از ایجاد شخصیت حقوقی پس از ثبت دارد هم از لحاظ عدم شناسایی شرکت‌های موهوم و عدم تجویز کلاهبرداری‌ها در سایه این گونه شرکت‌ها و هم از لحاظ مشکلات دادرسی و نبود اقامتگاه آنها (پاسبان، ۱۳۹۰: ۲۷). ۸- گروهی نیز این شرکتها را تجاری، اما بدون شخصیت حقوقی قلمداد کرده‌اند (صقری، ۱۳۹۳: ۹۳).

آنچه از استدلال‌های بالا بر می‌آید صرفاً استناد به معیارهای قانونگذار است ولو آنکه مبنای این معیارها توسط قانونگذار در نظر گرفته شده یا نشده باشد و یا اینکه این مبناها تغییر کرده یا نکرده باشند. به نظر

می‌رسد تنها توسل به معیار قانونگذار بدون توجه به فلسفه وضع آن و بررسی این نکته که این وضع، مطابق فلسفه و مبانی موضوعِ وضع می‌باشد یا خیر، چندان کارآمد نباشد. چنانکه در موارد بالا دیدیم که هر دو دسته موافقان و مخالفانِ ایجاد شخصیت حقوقی قبل از ثبت به مواد قانونی ارجاع داده‌اند که بسیاری از این مواد اشتراکی اما با تحلیل‌های متفاوت است. کاملاً آشکار است که قانونگذار نخواسته است به طور صریح موافقت یا مخالفت خود را اعلام کند و امر را به واقعیات واگذار نموده است. از دیگر سو، دلایل دیگر حقوقدانان مخالف، مبنی بر عدم شناسایی این گونه شرکتها به دلیل وجود مشکلات عملی از جمله موانع دادرسی و اخلال در نظام اقتصادی و منع کلاهبرداری‌ها از این طریق است.

در این مقاله سعی می‌کنیم با نگرشی نو اولاً مبانی واقعی ایجاد شخصیت حقوقی از جمله ماهیت قراردادی بودن شرکت تجاری و ارتباط آن با شرکت مدنی و همچنین جنبه سازمانی شرکت را مورد بررسی قرار دهیم. لذا به بحث فقهی شرکت‌ها پرداخته و مقایسه‌ای تطبیقی نیز با حقوق کشورهای خارجی همچون انگلیس و فرانسه با توجه به مقتضیات جامعه و پیشینه تاریخی آنها انجام خواهیم داد. ثانیاً از دیدگاه مالیاتی موضوع را مورد بررسی قرار داده، تأثیر آن در اقتصاد و رفاه جامعه و نظم عمومی را ارزیابی کرده و از این منظر به تضرر یا عدم تضرر دولت نیز نگریسته می‌شود تا مشخص گردد برای شرکت عملی، شخصیت حقوقی متصور است یا خیر؟ در این تحقیق کمتر به دلایل کهنه مخالفان و موافقان شخصیت حقوقی شرکت‌های عملی پرداخته می‌شود. ضمن اینکه باید توجه داشت که این شرکت‌ها مخصوصاً به لحاظ مالیاتی ممکن است جهت فرار مالیاتی اقدام به ثبت خود ننمایند و باید به این سؤال نیز پاسخ گفت که در چنین شرایطی عدم شناسایی آنها حمایت از مفاسد اقتصادی است یا شناسایی آنها؟

۲- ادبیات موضوع

شرکت و شخصیت حقوقی آن

متناسب با موضوع تحقیق و جهت وضوح بیشتر، در این بخش ابتدا از شرکت مدنی، سپس شرکت تجاری و در نهایت از شرکت عملی در فقه و حقوق ایران بحث می‌گردد. در این راستا بررسی مرتبط با حقوق تطبیقی نیز انجام شده که می‌تواند سودمند باشد.

شرکت و شخصیت حقوقی آن در فقه

مبنای عقدی شرکت در فقه نیز پذیرفته شده است، چنان که برخی از فقها به صراحت به آن پرداخته اند. شیخ عباس قمی در کتاب «غایه القصوی فی ترجمه عروه الوثقی» از این نوع عقد تحت عنوان «شرکت واقعیه عقدیه» یاد می‌کند که به عقد شرکت انشاء شده و در آن شرکت هریک از طرفین عقد در مال

دیگری پیش بینی شده است[۱] (غایه القصوی، بی‌تا: ۱۰۹۳). در متن کتاب صاحب عروه الوثقی نیز از آن به عنوان «الشرکه العقدیه» یاد شده (عروه الوثقی، ۱۴۲۰: ۲۷۳)، صاحب جواهر نیز علاوه بر آنکه در جای جای اثر خویش عقد شرکت را به رسمیت شناخته و در باب آن به تفصیل سخن رانده، اشاعه را به واقع جدای از شرکت دانسته است و اذن در شرکت عقدی را نپذیرفته و نهایتاً اشاعه را اثر عقد شرکت می‌داند (الشیخ الجواهری، ۱۳۹۴: ۲۸۴ به بعد). در کلام این فقها آنچه از این امور نتیجه می‌شود گرایش فقها به معنی شرکت در قالب عقدی مشخص و مستقل از اشاعه و حتی جدای از تشریک به وسیله عقود دیگر است. عقد شرکت را صرفاً ناظر به موردی دانسته‌اند که هدف خاص و معینی دارد. از این امور اگرچه شخصیت حقوقی شرکت نتیجه نشود لکن استقلال نسبی آن مشهود است. با این اوصاف با توجه به آنکه قانون مدنی ایران ملهم از فقه و قانون مدنی فرانسه بوده، باید دید وضعیت شرکت عقدی در قانون مدنی ایران به چه شکل است.

شرکت و شخصیت حقوقی آن در حقوق ایران

در این قسمت شرکت مدنی، تجاری و شرکت عملی در حقوق ایران بررسی می‌گردد.

شرکت مدنی و شخصیت حقوقی آن در حقوق ایران

ماده ۱۸۳ قانون مدنی، تعریف عقد را بیان و ماده ۱۰ آن به اصل آزادی قراردادها می‌پردازد. در قراردادی بودن شرکت، شکی نیست، اما هدف، قواعد عمومی است که ویژه عقد شرکت باشد. دیدیم که شرکت و اشاعه دو مفهوم منفک می‌باشند. تقریبا اکثر حقوقدانان تعریف قانون مدنی از شرکت، را تعریف اشاعه دانسته‌اند و نه عقد شرکت (ماده ۵۷۱ ق.م)؛ لیکن اتحاد میان مالکان، با هدف تقسیم سود و زیان و یا مقصد دیگر و اداره به شیوه خاص انجام می‌پذیرد (کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۲۹۸). این امر جز به تراضی مبنی بر ایجاد عقد شرکت محقق نمی‌شود وگرنه به وسیله یکی از عقود تملیکی نیز می‌توان ایجاد اشاعه نمود (همان: ۲۹۷ و ۲۹۸). قصد اعضای شرکت مدنی از تأسیس آن، ایجاد ماهیتی متشکل از چند اراده جهت دست‌یابی به تشکلی خاص و البته در کنترل آنها می‌باشد (نه اشاعه).

گروهی از حقوقدانان تئوری شخصیت حقوقی را بهترین راه حل برای توصیف اختیارات مدیران و نمایندگان شرکت مدنی و روابط حقوقی شرکاء و شرکت با اشخاص ثالث می‌دانند (صفار، ۱۳۹۰: ۱۹۲). البته همین گروه از حقوقدانان با توسل به این امر که در قانون مدنی، عقدی تحت عنوان عقد شرکت مورد

---

۱. بدان که شرکت عبارت از آن است که یک چیز، مال دو نفر یا زیادتر باشد؛ خواه آن چیز ملک باشد یا حق و آن برچند قسم است: ... پنجم: شرکت واقعیّه حاصل به عقدی از عقود، غیر عقد شرکت. ششم: شرکت واقعیّه، که کسی دیگری را در مال خودش شریک نماید (تشریک). هفتم: شرکت واقعیّه عقدیّه که به عقد شرکت، انشاء نمایند شرکت هریک را در مال دیگری که آن را شرکت عقدیه نامند.

وضع قانونگذار قرار نگرفته و در کلام فقها نیز، موضوع اختلافی است، آنان معتقدند که برای تحلیل ماهیت حقوقی آن می‌توان به قواعدی رجوع کرد که در توصیف ماهیت شرکت تجاری به آنها رجوع می‌شود و می‌توان شرکت مدنی را دارای شخصیت حقوقی دانست. ایشان در توجیه نظر خود به ماده ۵۷۶ ق.م و اختیار شرکا مبنی بر انعقاد قرارداد اداره شرکت (اموال مشترک) استناد می‌کنند و این قرارداد را شبیه اساسنامه یا شرکت نامه شرکت‌های تجاری می‌دانند (همان، ۱۹۸). البته چنین امری را با بیانی دیگر مبنی بر اینکه قرارداد شرکا در پی هدفی خاص است، حقوقدانان دیگر نیز پذیرفته اند. گرچه آنان به شخصیت حقوقی شرکت مدنی معتقد نیستند (کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۲۹۷و ۲۹۸). لیکن نه تنها استقلال نسبی آن را رد نکرده از بیان آنها این استقلال قابل برداشت است وگرنه چه تفاوتی بین شرکتی که به وسیله عقود دیگر یا حتی اشاعه به وجود آمده با عقد شرکت به معنی خاص که برای اداره به شیوه خاص به وجود می‌آید، متصور است؟ کما آنکه این حقوقدانان این امر را دلیل انفکاک اشاعه از شرکت دانسته‌اند (همان: ۲۹۸). در شرکت عقدی هدف معینی وجود دارد. ایشان همچنین رهیافت شرکت به سوی استقلال کامل و شخصیت حقوقی را نوعی پیشرفت در مفاهیم اجتماعی دانسته و معتقدند حتی لزوم تبدیل مالکیت مفروض به اشاعه نیز در راستای همین امر است تا اجتماعِ مالکان مفهومی جدای از شریکان پیدا کند. ولی بقای مالکیت هر شریک {در باب اشاعه} هدف از این اتحاد را ناقض گذاشته {و به ایجاد شخصیت حقوقی نمی انجامد} (همان: ۳۰۸). این بیان چیزی جز معنای استقلال ناقص یا نسبی شرکت را نمی‌رساند.

جالب‌تر آن است که یکی از قائلان به نظریه ایجاد شخصیت حقوقی به وسیله ثبت، در تحلیل‌های خود برای دست‌یابی به مفهوم شخصیت حقوقی در شرکت‌های تجاری، به قانون مدنی و پیش‌بینی ارکان و انحلال شرکت استناد کرده و مالکیت خصوصی را در اشاعه به معنای رد شرکت قراردادی و انفکاک اموال آن از شرکا نمی‌داند. امتزاج دارایی‌ها را نشانه لزوم جدایی و انفکاک دارایی خارج از شرکت شریک‌ها از دارایی مختص به شرکت می‌داند که می‌باید در تولید ثروت به نفع آنان کار کند (صقری، همان: ۱۰۷ و ۱۰۸).

با توجه به موارد گفته شده به نظر می‌رسد آنچه از قواعدی که در قانون مدنی ایران بیان شده و ناشی از اذن یا امتزاج بوده، فانی و موقت بوده و صرفاً شراکت در مالی را بدون اخذ مالکیت از صاحبان آن مال پیش‌بینی می‌کند (مال مشترک، شکلی از مالکیت). چنانکه با هر عقد دیگری همچون بیع، صلح و ... نیز امکان‌پذیر است. این قواعد مربوط به اشاعه است نه عقد شرکت (از جمله مواد مربوط به انحلال شرکت مگر در فرض ماده ۵۷۸ و رجوع از اذن که قرارداد خصوصی عدم رجوع را الزام آور کرده باشد). اشاعه و شرکت همیشه یک سبب ندارند، در حالی که سبب اشاعه اغلب اجباری است، سبب شرکت همیشه اختیاری

است (سیدی آرانی، ۱۳۹۳: ۱۱).

شرکت (نه در معنای اذن یا امتزاج) نهادی پایدار و به منظور انجام یک فعالیت مشترک توسط اعضاء تشکیل می‌شود (حال آنکه این امر اگرچه استقلال را می‌رساند ولی همیشه به معنای وجود شخصیت حقوقی نیست). در آنچه که در قانون مدنی پیش بینی شده، شریک حتی حق ندارد بقیه شرکا را اجبار نماید تا مال مشاع را از خطر مصون دارند (همان: ۱۲). اگر آنچنان که پیش از این گفته شد، همانند آنچه فقها اعتقاد دارند، منافع مشترک در قانون مدنی پیش بینی می‌شد به این معنا که کسب سود هر شخص در گرو کسب سود توسط شرکت بود، تقریباً امکان جدایی از اشاعه را داشت و به ماهیت شرکت مدنی همانند آنچه در فرانسه وجود دارد نزدیک می‌شد (همان: ۱۲).

اما با توجه به موارد گفته شده، به نظر می‌رسد که شرکت مدنیِ عقدی، در قانون مدنی پیش‌بینی شده (مواد ۵۷۲ و۵۷۳)، لیکن مقرراتی برای آن وضع نشده و آنچه وضع شده ناظر به اشاعه است. چنانکه حقوقدانان جهت رفع این نقیصه سعی در ارائه تعریف برای عقد شرکت نموده‌اند که بر مبنای آن عقد شرکت «عقدی است که به موجب آن دو یا چند شخص، به منظور تصرف مشترک و تقسیم سود و زیان و گاه مقصد دیگر، حقوق خود را در میان می‌نهند تا به جای آن مالک سهمی مشاع از این مجموعه شوند» (کاتوزیان، همان: ۲۹۹). در این تعریف معوض بودن عقد شرکت کاملاً مشهود است و شرکا در عوض حقوق خود، صاحب سهمی در شرکت می‌گردند. آیا این امر، چیزی غیر از استقلال نسبی شرکت را می‌رساند؟ این شرکت، همانند شرکت‌های تجاری دارای سهامی بوده که متعلقِ حق شرکاست. در تعریف عقد شرکت همواره به عنصر مالکیت شریکان اشاره شده و عنصر مالکیت مختص اشاعه نیست(کاشانی، ۱۳۸۸: ۷۱). کما آنکه در شرکتِ موضوع قانون مدنی نیز به شرکا اجازه داده شده تا با وضع قرارداد نفع مشترکی را پیش بینی کنند (ماده ۵۷۶ در باب طرز اداره اموال مشترک و کلیت مواد ۵۷۲ و ۵۷۳).

ماده ۵۷۵ ق.م ایران ناظر به تقسیم سود و زیان است که هدف شرکا بوده و نه مال موضوع اشاعه. این امر اشتراک اشاعه با عقد شرکت را می‌رساند و یا بهتر است بگوییم این امر مختص عقد شرکت است که در اشاعه نیز به آن اشاره شده است. چه آنکه همانطور که گفته شد، اشاعه می‌تواند یکی از آثار عقد شرکت باشد. بنابراین ما برآنیم که در قانون مدنی ایران آنچه در باب شرکت آمده ناظر به دو حالت اشاعه و شرکت عقدی است. لیکن مقررات مربوط به شرکت عقدی محجور مانده و این امر از روح مواد قانون مدنی بر می‌آید. چه آنکه کاملاً آشکار است مقررات شرکت قانون مدنی صرفاً قابل وضع و تحمیل بر اشاعه‌اند نه بر عقد شرکت که تعریف و خصوصیات خاص خود را دارد. برای استخراج این خصوصیات بی نیاز از مراجعه

به اصول حقوقی و قواعد عمومی و تاریخچه عقد شرکت نیستیم. اگر شرکت عقدی هم پیش بینی نشده باشد، وجود آن از قواعد عام مربوط به عقود و قراردادها مسلم و انکار ناپذیر می‌نماید. لذا قائل شدن به حداقل استقلال نسبی شرکت مدنی از اعضایش چندان بدون مبنا نیست. چنین امری در فرضی که طرز اداره شرکت، تقسیم سود و زیان، شیوه تعیین اکثریت برای انتقال سهم الشرکه و ... در قرارداد پیش‌بینی شود مشهودتر است. چنانکه که در قرارداد شرکت، بدون شک این امور باید پیش‌بینی شود و در صورت عدم پیش‌بینی نیز، قواعد خاص مربوط به اشاعه در قانون مدنی را نمی‌توان بر چنین ماهیتی بار کرد، چه آنکه قواعد مربوط به اشاعه پاسخگوی این امور نیست. در حقوق ایران می‌توان از مؤسسات موضوع ماده ۵۸۴ ق.ت نام برد که چون تجاری نیستند، مدنی محسوب شده و قانونگذار از تاریخ ثبت برای آنها شخصیت حقوقی قائل شده است (کاشانی، ۱۳۸۸: ۸۸)[۱] . ضمن آنکه به نظر گروهی از حقوقدانان، ماده ۴۷ قانون ثبت، اگرچه امروزه به واقع اجرا نشود لیکن ثبت شرکت نامه را در مورد شرکت‌های مدنی پیش‌بینی کرده و این امر نیز دلیلی خواهد بود بر استقلال نسبی آن از اعضایش. همین حقوقدانان شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ را شرکت مدنی دانسته و برای آن شخصیت حقوقی قائلند[۲] (همان، ۱۳۸۸: ۶، ۷ و۱۰و ۸۸ به بعد).

شرکت تجاری و شخصیت حقوقی آن در حقوق ایران

امروزه بسیاری از نظام‌های حقوقی دنیا، ایجاد شرکت تجاری را موکول به ثبت کرده و یا لااقل شخصیت حقوقی آن را در ملازمه با ثبت آن دانسته و از این دیدگاه به آنها عنوان اشخاص حقوقی اطلاق می‌کنند[۳].

مطابق ماده ۱ قانون تجارت:

« تاجر کسی است که شغل معمولی خود را معاملات تجاری قرار دهد».

این ماده، یک حکم منطقی را بیان می‌کند. بر مبنای آن شخصی که معاملات تجاری را شغل معمول خود قرار می‌دهد، تاجر است. این یک قاعده عام است. از این امر چند قضیه حاصل می‌شود:

۱- هر شخصی که اعمال تجاری را شغل معمول خود قرار دهد تاجر است (تحت شرایط ماده ۱ ق.ت)

۲- اشخاص اعم‌اند از حقوقی و حقیقی

۳- اصولاً هر شخص دارای شخصیت حقوقی است.

در جمع ماده ۱ و ۲ قانون تجارت یک قاعده عام دیده می‌شود: هر شخصی که به اعمال مندرج در ماده

۱. البته همانطور که در ادامه خواهیم گفت، ما همچنان برآنیم که شخصیت حقوقی ارتباطی با ثبت نداشته و حکم قانونگذار صرفا جنبه اعلامی خواهد داشت، و شاید از این ماده و با این استدلال حتی بتوان به ریشه‌هایی از قائلیت به شخصیت حقوقی در خصوص کلیه شرکت‌های مدنی در حقوق ایران پی برد.

۲. لبته با توجه به توضیحاتی که داده شد، قبول این نظریه دور از ذهن می‌نماید و هدف از طرح آن در اینجا صرفاً اثبات استقلال شرکت مدنی است.

۳. اصولا در کشورهایی با نظام حقوقی عرفی(Common Law) مانند آمریکا و انگلیس این امر صرفاً به لحاظ مقتضیات عملی پیش‌بینی شده است، دلیل چنین پیش بینی ای نظام ویژه حقوقی این کشورهاست که مقتضیات عملی در هر زمان را مبنای قانونگذاری‌های خود می‌دانند.

۲ قانون تجارت بپردازد، تاجر است، چه این شخص حقیقی باشد یا حقوقی، دولتی باشد یا خصوصی. این قاعده کاملاً منطقی است. فارغ از آنکه شرکتِ تجاری، ذاتا تجاری است یا خیر، بند ۴ ماده ۳ نیز تأییدی بر قاعده یاد شده می‌باشد.

بسیاری از حقوقدانان، شرکت تجاری و شخصیت حقوقی آن را یک واقعیت حقوقی می‌دانند و عده ای نیز اشخاص حقوقی را دارای شخصیت فرضی می‌دانند. اما این امر باید مبنای استواری داشته و همه مصادیق اشخاص حقوقی را در بر گیرد. بسیارند اشخاص حقوقی که واقعی پنداشته شده و نیازی به ثبت نداشته و از منظر شخص بودن، آنها را دارای شخصیت اعلام کرده اند. از جمله این موارد و بزرگترین و آشکارترین مصداق آن می‌توان به دولت اشاره کرد، که بدون نیاز به ثبت، شخص حقوقی بوده و دارای شخصیت است.

لیکن جهت رفع تعارض و پایان دادن به این اختلافات (تلازم شخصیت حقوقی شرکت و شخص حقوقی بودن آن) باید پذیرفت حداقل، اعتبار شخص حقوقی برای شرکتِ موجود پذیرفتنی‌تر است تا فرض عدم وجود شرکت یا عدم وجود شخصیتِ شرکتی که موجود است. این نظر، با ایده ایجاد شخصیت حقوقی برای شرکت‌ها به اراده قانونگذار نیز سازگار است. ضمن آنکه می‌بینیم که قانونگذاری‌های دنیا در این راه همیشه با احتیاط قدم برداشته اند. در پیش گرفتن چنین رویه ای (فرض عدم وجود شرکت یا شخصیت حقوقی آن) مخصوصاً در کشورهای با نظام اقتصادی ضعیف یا بدون فرهنگ اقتصادی، معضلاتی را موجب شده است، فرار مالیاتی از مهمترین این معضلات است.

آنچه که تحت عنوان شرکت و زاییده یک قرارداد، وجود یافته (وجود خود شرکت یا شخصیت آن) چگونه می‌تواند با ثبت وجود یابد، جز آنکه فرض عدم وجود آن شود؟ آیا دولت می‌تواند بدون وجود هیچ قراردادی، اموری را که وجود آنها مبتنی بر قرارداد است ثبت کند (اعم از آنکه منجر به ایجاد شخص حقوقی گردد یا خیر) ؟ مسلماً خیر، البته این به معنای نفی صلاحیت قانونگذار در اعتباردهی به امور اعتباری نیست. بلکه بهتر است، قانون، ثبت را برای تشکیل اعتباری شرکت و مورد حمایت قرار دادن آن به کار گیرد، چه آنکه وجود واقعی یک قرارداد که توسط اشخاص اطراف آن ایجاد شده مقدمه ای است واجب تا قانونگذار بتواند آن را مورد شناسایی قرار دهد. ضمن اینکه اگر هم موجودیت شرکت را آن هم به لحاظ اعتباری بودن آن منوط به اراده قانونگذار بدانیم، باید گفت قانونگذار باید اراده خود را در قالب شرط تشکیل به قرارداد اضافه کند و هرجا قانونگذار ساکت است، سکوت او حمل بر اثباتی بودن ثبت است نه ایجادی بودن آن (اصل عدم)[۱] . با چنین رویکردی، هدف ثبت نیز که بیشتر ناظر بر جنبه سازمانی شرکت است تامین می‌شود. در مقدمه این تحقیق مستندات قانونی موافقان و مخالفان ذکر شد و از تکرار مجدد آنها پرهیز می‌شود.

۱. چه آنکه چگونه چیزی را که موجود نیست می‌توان ثبت نمود؟! و امری که از قبل موجود است نیازی به وجود بخشیدن ندارد.

صرفاً به این نکته اکتفاء می‌شود که قانونگذار صراحتاً در خصوص شرکت‌های تجاری، معیار زمان ایجاد شخصیت حقوقی را اعلام نکرده است. به نظر می‌رسد بهتر است، نقش ثبت در عین الزامی بودن، محدود به شناسایی شخصیت حقوقی شرکت‌های تجاری باشد تا موجد شخصیت حقوقی آنها. با این وجود کارکرد پر اهمیت ثبت را در نظام حقوقی شرکتها نمی‌توان نادیده انگاشت. اعتقاد به نقش ایجادی ثبت برای شخصیت حقوقی شرکت‌ها و ورود استثناء به آن مانند شرکت‌های عملی نیز جهت جلوگیری از معضلات ناشی از عدم ثبت و مزایای آن به عنوان یک نظریه همواره مطرح بوده است (وحیدی و بادینی، پیشین: ۳۲، ۵۱، الی ۵۶، ۶۸ الی ۷۴).

شرکت عملی و شخصیت حقوقی آن در حقوق ایران

شرکتی تأسیس می‌گردد و پشتوانه آن، قرارداد شرکت مابین اعضاء است[۱] . قراردادی که در تمام نظام‌های حقوقی به عنوان یک مبنا پذیرفته شده است. از حمایت اجتماعی و هنجاری برخوردار است. این شرکت یا شرکتی مدنی است و یا آنکه موضوع فعالیت آن تجاری بوده و به فعالیت تجاری می‌پردازد. اگر شرکتی مدنی است که موضع آن مشخص بوده و تابع قانون مدنی است و در مبحث مالیاتی نیز مستند به ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم تابع مشارکت مدنی می‌باشد. اما اگر این شرکت شغل خود را فعالیت تجاری قرار داده باشد ولی خود را به شکل یکی از شرکت‌های موضوع ماده ۲۰ ق.ت در نیاورده باشد، عدم شناسایی شخصیت حقوقی آن به این دلیل که ثبت نشده، می‌تواند فرار مالیاتی آن را منجر شود. چه آنکه این شرکت می‌تواند با انعقاد قرارداد و با توسل به عدم شناسایی خود از طرف دولت، خود را از پرداخت مالیات برهاند. ضمن آنکه فرضِ نداشتن شخصیت برای چنین شرکتی، فلسفه ماده ۱ ق.ت. را نادیده می‌گیرد. امکان فرض عدم وجود و یا عدم شخصیت برای شرکتی (مدنی) که موجود است و به فعالیت تجاری می‌پردازد، به بهانه عدم ثبت، محال می‌نماید یا اگر هم محال نباشد گاهی مصلحت ایجاب می‌کند، وجود آنها نادیده انگاشته نشود. به‌علاوه قائل شدن به عدم وجود، تبعات زیانباری را به همراه خواهد داشت. زیرا ملازمه با این امر دارد که همه اعضاء یا مدیران شرکت را تاجر دانسته و آنها را فارغ از شرکتی که تأسیس کرده اند، موضوع قانون تجارت قرار دهیم. در این حالت با این اشکال رو به رو خواهیم بود که تکلیف شرکتی که ایجاد شده و قراردادی که مبنای آن قواعد و اصول حقوقی است چه می‌شود؟ ایراد بعدی این است که اگر این شرکت، تجاری تلقی نشود، یک شرکت مدنی با موضوع فعالیت تجاری و تابع قواعد حقوق مدنی خواهد بود! درحالی‌که اعضای این شرکت بابت فعالیت مذکور، تاجر محسوب و مشمول قواعد خاص حقوق تجارت قرار خواهند گرفت! امری که نه منطقی بوده و نه با اصول حقوقی هماهنگ است. مگر آنکه قانونگذار حکم

۱. چنین قراردادی را قانون به صراحت مورد پذیرش قرار داده و از آن دفاع کرده است (مواد ۱۰، ۱۸۳، و ۵۷۰ به بعد قانون مدنی)

مشخصی برای هرکدام وضع کند تا مانع از این تداخل گردد.

«بنابراین به نظر می‌رسد فارغ از همه استدلات مخالفان و موافقان در رد یا قبول تجاری بودن شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ باید گفت، به استناد ماده ۱، ۲ و ۳ قانون تجارت این شرکت‌ها تجاری‌اند».

اکثر حقوقدانان، بین شخص حقوقی و شخصیت آن قائل به ملازمه‌اند و به نظر می‌رسد قانونگذار با پیش بینی ماده ۱ قانون تجارت، برای اینگونه شرکت‌ها شخصیت قائل بوده است. از طرف دیگر ما منکر فواید ثبت شرکت‌ها از دیدگاه کسانی که ثبت را معیار تحقق شخصیت حقوقی می‌دانند نیستیم. اما همین حقوقدانان اذعان دارند که قانونگذار به صراحت ثبت را معیار تحقق شخصیت حقوقی ندانسته است (وحیدی و بادینی، پیشین: ۴۱، ۴۵ و ۶۶)[۱] .

به نظر می‌رسد ثبت توسط حکومت، تنها ابزاری جهت شناسایی شخص موجود است و نه عامل به وجود آورنده یا اعطاء کننده شخصیت به آن. قانونگذار فقط از این جهت که بتواند برای شخص حقوقی اقامتگاه متصور شود و همچنین شرکا یا مدیران شرکت از زیر بار مسؤولیت فراری نشوند، اقدام به اعلام و محدود کردن شخصیت شخص نموده و ثبت را شرط برخورداری از اجرای حقوق مربوط به این شخصیت قرار داده است. فواید ثبت از این منظر انکارناپذیر است. بنابراین عقیده کسانی نیز که ثبت را موجد شخصیت می‌دانند بیشتر ناظر به جنبه سازمانی شرکت است و نه جنبه قراردادی آن. از این حیث فواید این نظر کاملاً آشکار است. می‌دانیم که در حقوق کشورهای خارجی نیز که مورد استناد برخی حقوقدانان طرفدار نظریه ایجاد شخصیت حقوقی با ثبت قرار گرفته اند، استثنائاتی وارد است که شرکت‌های عملی از جمله این استثنائات است (وحیدی و بادینی، پیشین: ۶۸ ؛ پاسبان، پیشین؛ ۱۷ و ۱۸). راه حل این بزرگواران این است که پس از آنکه شرکت ثبت شد شخصیت حقوقی یابد و در صورت قبول معاملات قبل از ثبت، معاملات برای آن محسوب باشد. به نظر، این امر خود به معنای شناسایی (نه ایجاد) شخصیت حقوقی شرکت به وسیله ثبت است که قبل از آن وجود داشته است. در غیر این صورت شرکت قبل از وجود، چگونه امکان فعالیت داشته است؟ از طرفی قانونگذاران، تخلف از مقررات ثبتی را باعث ایجاد شرکت‌هایی با عناوین مختلف از جمله شرکت عملی در حقوق فرانسه و مشارکت مدنی در حقوق انگلستان دانسته‌اند (ر.ک شماره ۲-۳-۲). لذا به نظر می‌رسد همانطور که قبلاً گفته شد، برای رهایی از این استثنائات که نمی توان مبنای محکمی برای

---

۱. این نظریه پردازان خود در وهله اول اعتقاد دارند، شخصیت حقوقی، اثر قرارداد شرکت تجاری است (وحیدی و بادینی، ۱۳۹۵: ۳۰). اما در نهایت با توجه به فواید حائز اهمیت ثبت شرکت‌های تجاری، و با توسل به راهکارهای کشورهای دارای حقوق پیشرفته که ثبت را برای شرکت‌ها الزامی می‌دانند، ثبت را موجد شخصیت حقوقی آنها قلمداد کرده‌اند و خود نیز اذعان دارند، ثبت بیشتر ناظر به جنبه سازمانی شرکت (نه جنبه قراردادی آن) است. از این رو مقتضیات و منافع عمومی و همچنین منافع طلبکاران و ثالث ایجاب می‌کند، ثبت موجد شخصیت حقوقی شرکت‌ها باشد (همان: ۳۵، ۳۸، ۴۱ تا ۴۴، ۴۹، ۵۱، ۵۳ تا ۵۶، ۶۶، ۶۸، ۱۴۷).

آنها جست و جو کرد بهتر است، نقش ثبت در عین الزامی بودن، محدود به شناسایی شخصیت حقوقی شرکت‌های تجاری باشد تا موجد شخصیت حقوقی آنها. با این وجود کارکرد پر اهمیت ثبت را در نظام حقوقی شرکتها نمی‌توان نادیده انگاشت.

بنابراین فرض شخصیت حقوقی برای اشخاص حقوقی که ثبت نشده اند، آنچنان که گروهی از حقوقدانان نظر دارند (صقری، همان: ۹۴ و ۲۹۹) ملازمه ای با عدم طرح دعوی علیه آن یا ورشکستگی آن ندارد، چه آنکه این اشخاص نیز مانند سایرین می‌توانند طرف دعوی قرار گرفته و یا ورشکسته شوند و محدودیت ایجاد شده توسط قانونگذار صرفاً از باب تسهیل این امور است.

این تحلیل مختص شرکت تجاری نیست بلکه تا جایی گسترش یافته است که گروهی از حقوقدانان حتی برای جمع اموال هم شخصیت قائل شده و آنها را در زمره اشخاص حقوقی قرار داده‌اند (کاتوزیان، ۱۳۸۶: ۱۴۰) هرچند این گروه از حقوقدانان، شخصیت حقوقی را در ملازمه با شخص بودن مورد نظر داشته اند[۱] این قاعده را حتی قانونگذار نیز در شرایطی پذیرفته است[۲].

حال سؤال این است که آیا رفع مشکل تعیین اقامتگاه، به واقع می‌تواند بهانه ای باشد برای قائل شدن به تجاری نبودن شرکت و یا عدم شخصیت حقوقی آن به دلیل عدم ثبت یا آنکه مشکل را دو چندان می‌کند؟ این امر مخصوصا از منظر مالیاتی، همانطور که گفته شد ایجاد اشکال می‌کند. موجودیت بخشیدن به امر موجود، تحصیل حاصل است، به طور کلی از این امر نتایج ذیل حاصل می‌شود:

– شرکت تجاری با انعقاد قرارداد شرکت، موجودیت می‌یابد. به این معنا که مبنای آن قرارداد شرکت است و پذیرش آن نیز در حقوق ایران نیز فاقد ایراد می‌باشد (مواد ۱۰، ۱۸۳، ۵۷۲ و۵۷۳ ق.م). این شرکت به امر تجارت پرداخته و تاجر است (ماده ۱ ق.ت)، در نتیجه برای تاجر بودن، شخصیت آن با ایجاد و موجودیت آن مفروض است[۳]. این شخصیت صرفاً به شخص منتسب می‌شود و در واقع شخصیت حقوقی و شخص لازم و ملزوم یکدیگرند و به عبارت دیگر شخص بدون شخصیت بی معناست[۴]. لذا، شرکت پس

---

۱. دکتر کاتوزیان برای توجیه عدم توانایی بر تقسیم ترکه قبل از انفکاک دیون، برای آن شخصیت حقوقی قائل بوده و آن را در زمره اشخاص حقوقی قرار داده است (کاتوزیان، ۱۳۸۶: ۱۴۰)

۲. ماده ۳ قانون اوقاف، موقوفه را دارای شخصیت حقوقی دانسته است.

۳. چه بسا مخالفان نظر تجاری بودن شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ ق.ت، تفسیری برعکس آنچه گفته شد برداشت کنند، بدین منوال که؛ این شرکت‌ها را فاقد شخصیت حقوقی دانسته بنابراین چون شخصیت حقوقی ندارند تاجر محسوب نشده و مؤسسان آن حسب مورد عنوان تاجر می‌یابند، اما مگر می‌شود شرکتی را که پشتوانه آن قرارداد اعضاء بوده و و از حمایت قانون و قواعد عام برخوردار است، نادیده انگاشت؟ در این فرض با یک شرکت مدنی روبه رو هستیم که اعضای آن از برای همان فعالیت شرکت تاجرند! امروزه قانونگذاران به این نتیجه رسیده‌اند که با وضع قوانین محدود کننده، در همه امور و من جمله در باب شرکت‌های تجاری، با خلاءهای طبیعی و موانع منطقی برخورد کرده و توان مقابله با آنها را نداشته و در تعارض با اصول حقوقی و قواعد منطقی و هنجارهای اجتماعی است.

۴. البته پذیرش این امر صرفاً به خاطر تحلیل شخصیت حقوقی شرکت‌هاست و این امر به معنای پذیرش کامل چنین ملازمه ای نیست.

از انعقاد قرارداد، موجود است، شخص حقوقی و داری شخصیت حقوقی است (مواد ۱۹۵، ۵۸۳ ق.ت، مواد ۲ و ۳ قانون ثبت شرکت‌ها و همچنین ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم). لازم به‌ذکر است که ثبت، از نقطه نظر نگاه سازمانی به شرکت، منافی با این نظر نیست.

– نظم و مصلحت اجتماعی و حمایت از اشخاص و جامعه، ایجاب می‌کند هر شخص دارای شناسه ای بوده و اجرای حقوق او در محدوده معینی باشد (مثلاً شخص اعمال حق خود را وسیله ضرر دیگران قرار ندهد)، لذا مرتبط با موضوع تحقیق از این مطلب، نتایج ذیل حاصل می‌گردد:

الف– هر شخص (در هر برهه زمانی که وجود آن کشف شود) باید مورد شناسایی قانون قرار بگیرد (مواد ۱۴، ۱۷، ۳۷ و ۳۸ قانون ثبت احوال، اصلاحی۱۳۶۳، در مورد اشخاص حقیقی و مواد ۱۷، ۱۱۷ و ..لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷ و ۹۶، ۱۷۶، ۱۸۵و ... قانون تجارت و ماده ۲ قانون راجع به ثبت شرکت‌ها) در مورد اشخاص حقوقی.

ب– ثبت اکثر اعمال اشخاص (اعمال مهم یا در ارتباط با نظم عمومی)، از نتایج این مصلحت است.

ج– هر شخص برای اجرای حقوق خود باید دارای اهلیت قانونی باشد (قسمت اخیر ماده ۹۵۸ ق.م در باب اشخاص حقیقی و ماده ۳ قانون تجارت در باب شرکت‌ها و مواد ۵۸۳ تا ۵۸۶، ۵۸۸ و ۵۸۹ در باب اشخاص حقوقی).

د– عدم ثبت، ملازمه ای با عدم وجود شرکت یا عدم وجود شخصیت شرکت ندارد. مگر آنکه معیار ایجاد شخصیت را اراده قانونگذار بدانیم که طرفداران آن با توجه به فواید ثبت کم نیستند.

ممکن است شخصِ فاقد اهلیت یا شناسایی نشده توسط دولت (قانون)، اقدام به انجام فعالیت‌هایی نماید، در این حالت نیز با توجه به مطالب پیش گفته، امور زیر نتیجه می‌شود:

شخص مذکور موجود است، فعالیت او اثرگذار بوده، نظم جامعه را مختل ساخته و سوء استفاده او را منجر می‌شود. لذا قانونگذار بسته به مورد در خصوص اعمال او تصمیم می‌گیرد (در مورد شخص حقیقی ممکن است حکم به عدم نفوذ عمل حقوقی شود (مانند معاملات صغیر ممیز، مواد ۲۱۳ و ۱۲۱۲ق.م و مواد ۸۵ به بعد قانون امور حسبی)، حکم به بطلان شود (مانند معاملات مجنون، ماده ۱۲۱۳ق.م) و یا حکم به جبران خسارت شود (مانند حکم تلف توسط اشخاص نااهل، ماده ۱۲۱۶ق.م.). در مورد شخص حقوقی نیز ممکن است همین امور پیش بینی شده و یا حکم به بطلان و انحلال آن شود (ماده ۲۲۰ قانون تجارت و ماده ۲ قانون راجع به ثبت شرکت‌ها).

بنابراین شخص حقوقی و شخصیت او قبل از ثبت نیز موجود است و نمی‌تواند غیر موجود فرض گردد.

اگرچه ثبت و سازماندهی شرکت، همواره به عنوان یک الزام قانونی، بسیار مفید و حائز اهمیت است و این امر لزوماً ناظر به جنبه قراردادی شرکت نیست.

در مجموع می‌توان گفت: اولاً، از مصادیق شناسایی اشخاص حقوقی و شخصیت آنها بدون ثبت می‌توان به موارد ملموسی اشاره کرد؛ دولت، بارزترین موردی است که بدون نیاز به ثبت، شخص حقوقی بوده و دارای شخصیت است. وقف و ترکه قبل از تقسیم و انفکاک دیون از آن از جمله دیگر مصادیقی هستند که بدون ثبت واجد شخصیت و موجود فرض شده‌اند و حتی برخی پا را از قاعده پذیرفته شده فراتر نهاده و جمع اموال را نیز شخص دانسته و برای آنها شخصیت قائل شده‌اند (کاتوزیان ناصر، ۱۳۸۶: ۱۴۰).

دوماً، آنکه در باب حقوق داخلی و حتی حقوق خارجی از جمله حقوق فرانسه که شرکت‌های عملی را پیش بینی کرده‌اند نکاتی حائز اهمیت است. مطابق ماده ۲۲۰ ق.ت شرکت‌های عملی، شرکت تضامنی محسوب می‌شوند. پس شرکت تضامنی که نوعی شرکت تجاری است، بدون شخصیت حقوقی چه معنایی دارد؟

سوماً، در باب مسؤولیت مدنی و کیفری عدالت، ایجاد شخصیت حقوقی قبل از ثبت را ایجاب می‌کند. چه آنکه قائل شدن به مسؤولیت کیفری یا مدنی برای اعضاء شخصیت موجود (از حیث جدایی شخصیت این دو) کاملاً ناعادلانه است.

اشاره به حقوق تطبیقی نیز می‌تواند در وضوح رویکرد مقاله اثرگذار باشد، لذا در این قسمت، به این امر پرداخته می‌شود.

شرکت مدنی و شخصیت حقوقی آن در حقوق تطبیقی

امروزه مبنای قراردادی بودن شرکت در تمامی نظام‌های حقوقی مورد پذیرش قرار گرفته و تحلیل حقوق شرکت‌ها از دید قراردادی بودن آن مورد توجه قانونگذاران قرار گرفته است. این امر به معنای انکار جنبه سازمانی شرکت نمی‌باشد.

مبنای قراردادی شرکت را مخصوصاً قوانین بسیاری از کشورهای اسلامی به صراحت پذیرفته‌اند (مواد ۴۷۳ ق.م سوریه، ۴۹۴ ق.م لیبی، ۴ قانون الشرکات عراق[1] ۱۹۹۷، ۵۰۵ ق.م. مصر و ۸۴۴ قانون موجبات و عقود لبنانی). بزرگان حقوق مصر در مقایسه تعریف شرکت در قانون مدنی سابق و جدید این کشور، بیان می‌کنند که گرچه استقلال رأس المال (جمع آورده همه شرکا) در قانون قدیم، مواد ۴۱۹ الی۵۱۱ پیش بینی شده بود، لیکن قانون جدید (ماده ۵۰۵ ق.م) نیز به ذکر اوصاف اساسی عقد شرکت پرداخته و به هر حال هدف از اجتماع اموال و حقوق، کسب منافع از آن اجتماع است (السنهوری، ج ۵، ۲۱۸). در استخراج

۱. لازم به توضیح است که با تصویب قانون الشرکات، ماده ۶۲۶ قانون مدنی عراق فسخ شد.

اوصاف شرکت از تعریف قانونِ جدید، وجود رأس المال و تقسیم سودِ آن چنانکه مستقیماً در قوانین دیگر کشورهای اسلامی وضع شده، را متذکر شده‌اند (همان، ۲۱۹).

دکتر سنهوری در تفسیر خود از عقد شرکت و با بیان نظریات برخی حقوقدانان اروپایی، اذعان می‌دارد اشتراک بعضی از شرایط در مرحله تشکیل عقد با سایر عقود، به ذات آن (عقد) بعد از تکوین خدشه ای وارد نساخته و دلیل خود را شخصیت معنوی (حقوقی) شرکت بعد از تکوین اعلام می‌کند (همان، ۲۲۰). رأس المال را مستقل از اموال شرکا می‌داند (همان، ۲۲۱). نهایتاً ایشان شرکت مدنی را به محض تشکیل دارای شخصیت حقوقی معرفی می‌نماید و این امر را در تفسیر قانون جدید مدنی مصر بیان و دلیل خود را پیش بینی ارکان شرکت (تراضی، اقامتگاه، {تشکیل سازمان یافته}) و وجوه تمایز آن از سایر عقود اعلام می‌دارد. ایشان به تفصیل از هرکدام بحث کرده و بحث مفصلی را نیز به شخصیت حقوقی شرکت مدنی اختصاص داده اند. استناد ایشان ماده ۵۰۶ قانون مدنی مصر است. لیکن این وضع قانون را موافق اصول می‌داند و یک عنوان از مباحث مربوط به شخصیت حقوقی را پذیرش یقینی شخصیت حقوقی شرکت قرار داده است (همان، ۲۴۰، ۲۴۴، ۲۸۸ به بعد). این امر را دیوان عالی کشور مصر نیز پذیرفته و نهایتاً چنین استدلال می‌کند که: چنین شرکتی دارای شخصیت حقوقی بوده لکن اگر شرکت بخواهد به شخصیت حقوقی خود علیه اشخاص ثالث و طلبکاران استناد کند، باید به ثبت برسد[۱]. البته بسیاری دیگر از کشورهای اسلامی شخصیت حقوقی شرکت مدنی را مورد پذیرش قرار داده اند.

اشاره به مقررات حقوق فرانسه نیز با توجه به آنکه یکی از منابع قانونگذاری ایران بوده و حقوقدانان کشورهای اسلامی نیز همواره به حقوق فرانسه توجه داشته اند، با توجه به پیشرفت هایی که در آن حاصل شده، حائز اهمیت است. قانون مدنی فرانسه و البته با توجه به اصلاحیه‌های تأثیرگذار خود، در ماده ۱۸۳۲ ناشی از توافق و عقد بودن شرکت را بیان می‌دارد و البته در همین ماده به تشکیل شرکت با اراده یک نفر نیز اشاره شده است. این شرکت می‌تواند طرف قرارداد قرار گیرد و تا این مرحله، شرکت دارای نشانه‌هایی از استقلال است که آن را از قرارداد صرف جدا می‌سازد[۲]. این امر را همانطور که گفته شد بسیاری از قوانین کشورهای اسلامی مورد شناسایی قرار داده و حتی قائل به شخصیت حقوقی برای آن شده اند. قانون مدنی فرانسه نیز به تلویح این امر را پیش بینی کرده است (ماده ۱۸۳۲ این قانون در باب اختصاص اموال یا

---

۱. رای شماره ۵۲۲ مورخ سال ۴۲ قمری جلسه ۱۹۷۹/۰۶/۱۶ دیوان عالی کشور مصر.

۲. دکتر کاتوزیان در یک بیان فنی، به نوعی چنین چیزی را پذیرفته است: « شرکت از اجتماع حقوق مالکان ایجاد می‌شود، خواه این اجتماع به اتحاد انجامد و شخصیت حقوقی یابد یا به طور اشاعه در یک مال باقی بماند(دوره مقدماتی حقوق مدنی، درسهایی از عقود معین، کتابخانه گنج دانش، ۱۳۸۴، ص ۲۹۴)، همچنین ایشان در تحلیلی که از ماده ۲۲۰ ق.ت ارائه داده‌اند و از این منظر ایراداتی به قانونگذار وارد ساخته اند، به نوعی در پذیرش ایجاد شخصیت حقوقی بدون ثبت بر آمده‌اند و به مفهوم قراردادی بودن شرکت مفهومی نو بخشیده‌اند (همان، صص: ۳۰۷ تا ۳۰۹).

خدمات به یک فعالیت مشترک، بند اول از ماده ۱۸۴۲ در باب ثبت شرکت مدنی و شخصیت حقوقی آن، ماده ۱۸۴۹ در باب مسؤولیت شرکت در قبال اعمال مدیر، هر شریک حق خواهد داشت آزادانه از شرکت خارج شود. لیکن شرکای دیگر در خرید سهم او حق تقدم دارند (مواد ۱۸۶۱ تا ۱۸۶۴ ق.م فرانسه).

آراء دیوان این کشور نیز حاکی از واجد شخصیت حقوقی بودن این شرکت هاست[۱]. این امر تا جایی پیش رفته است که گروهی از حقوقدانان فرانسوی، شرکت تجاری را صرفاً شکل دیگری از تجارت دانسته‌اند و بیان می‌دارند دقیقاً همانطور که چند نفر به طور شراکت و دسته جمعی وارد معامله ای می‌شوند، شرکت تجاری هم چیزی زائد بر آن نیست[۲]. با توجه به این نظریه اگر قرار است شرکت تجاری به هر دلیل شخصیت حقوقی داشته باشد، پس چرا شرکت مدنی شخصیت حقوقی نداشته باشد.

شرکت عملی و شخصیت حقوقی آن در حقوق تطبیقی

قانونگذاری‌های دنیا همواره در تحقق شخصیت حقوقی شرکت با ثبت، با احتیاط عمل کرده اند. قسمت اخیر ماده L۲۱۰-۶، از قانون تجارت فرانسه، مقرر می‌دارد اشخاصی که به نام شرکتی که از لحاظ شکلی تشکیل شده، فعالیت می‌کنند، مسئول اعمال مربوط به شرکت هستند مگر اینکه شرکت بعد از تشکیل و ثبت قانونی تعهدات مذکور را برعهده بگیرد. در این صورت چنین فرض می‌شود که تعهدات مذکور ابتدائا توسط خود شرکت برعهده گرفته شده (در خصوص شخصیت حقوقی شرکت مدنی نیز مواد ۱۸۳۲ به بعد قانون مدنی فرانسه و اصلاحات آن که مورد بررسی قرار گرفت، حائز اهمیت است).

فرضِ بر عهده گرفتن فعالیت‌های قبل از ثبت، خود به معنای وجود قبلی شرکت است. هم چنین در حقوق انگلستان، قبل از تشکیل عملی شرکت می‌بایست از طرف پادشاه مجوز صادر می‌شد، این درحالی است که با تصویب قوانین تجارت از سال ۱۸۴۴ که مهمترین آنها ۱۹۸۵ و ۲۰۰۶ است، شرکت تشکیل و سپس به ثبت آن پرداخته می‌شود.

ماده ۱قانون ۱۹۸۵ و همچنین بخش ۱ و بخش ۱۴ تا ۱۶ از قانون ۲۰۰۶ انگلستان، ثبت اسناد مربوط به شرکت‌ها را پیش بینی کرده اند. به خوبی آشکار است که حقوق انگلستان در راه تعالی حقوق شرکت‌ها و تشکیل آنها با تعدیلات بزرگی از جمله عدم نیاز به فرمان پادشاه و تشکیل اولیه شرکت بدون نیاز به هیچ گونه مجوز خاصی چنان که در مشارکت‌های مدنی آنها ملحوظ است، مواجه شده است. بنابراین در حقوق این کشور نیز واقعیت آن است که تا قبل از ثبت قرارداد، شرکت منعقد و عملاً تشکیل شده لیکن قانون،

---

۱. دیوان کشور فرانسه نیز در رای مورخ ژانویه ۱۹۵۴ اعلام نموده که هر گروه و مؤسسه ای که ... طبق قانون تشکیل شود ... دارای شخصیت حقوقی است و لازم نیست که در یک ماده قانونی صریحا وجود شخصیت حقوقی برای آن پیش بینی شده باشد. شخصیت حقوقی خود به خود به وجود می آید، مگر اینکه بر طبق قانون صریحا در مورد خاصی وجود شخصیت حقوقی نفی شده باشد (صفار، ۱۳۹۰: ۱۹۹).

۲. پروفسور هافلند، به نقل از دکتر محمد جواد صفار، شخصیت حقوقی، انتشارات بهنامی، چاپ اول، ۱۳۹۰.

فعالیت شرکت را منوط به ثبت اسناد مربوطه از جمله شرکت‌نامه نموده است. اینکه در این قوانین نه به صراحت که به تلویح ایجاد شخصیت حقوقی را منوط به ثبت دانسته اند[1] به این دلیل است که: اولاً وفاداری خود را درباره سابقه سخت گیری ایجاد شرکت‌ها حفظ کرده و در ثانی مقتضیات جامعه چنین امری را ایجاب می کند، ثانیاً به خوبی می‌دانیم در زمانی هم که برای تشکیل شرکت به فرمان پادشاه نیاز بود، چیزی به اسم ثبت[2] وجود نداشت و عملاً اصلاً شرکتی تشکیل نشده بود که بخواهد از شخصیت حقوقی برخوردار شود. اجازه پادشاه هم ناظر به تأسیس نبود، بلکه ناظر به مرحله قبل از تشکیل شرکت بوده و پس از اجازه، مؤسسان مجاز به تنظیم شرکت‌نامه بودند. لذا هدف قانونگذار از ایجاد شخصیت حقوقی با ثبت چیزی جز احراز آن نبوده است، کما آنکه همین شرکت‌ها اگر ثبت نمی‌شدند امکان داشت مشمول قانون مشارکت‌ها قرار گرفته و عنوان شرکت مستقل را با خود داشتند، تا آنجا که برخی از حقوقدانان این مشارکت‌ها را شرکت‌های تضامنی تلقی می‌کردند (تهرانی ستوده،۱۳۸۶: ۱۷۲ به بعد، اسکینی، ۱۳۸۷: ۱۳۳ به بعد). گذشته از این موارد، به هر تقدیر واگذاری مبانی حقوق به مواد قانونی و یا قائل شدن به عدم اثبات امری وجودی، صرفاً به دلیل آنکه قانونگذار وجود آن را به هر دلیلی منوط به شرایطی کرده باشد، چندان تحلیل درستی از اصول حقوقی نمی‌باشد. چنان که در این راه اکثر حقوقدانان برای اثبات ایجاد شخصیت حقوقی در شرکت‌ها به قوانین مراجعه کرده و در هر مورد نظری را ارائه می‌دهند که متفاوت از نظری است که در نظام حقوقی دیگر ابراز می‌شود. بدین منوال اگر قانونگذاری، ثبت را مبنای ایجاد شخصیت حقوقی قرارداده باشد اینگونه بیان می‌شود که در چنین نظام حقوقی شرکت با ثبت، شخصیت حقوقی می‌یابد و اگر قانونگذاری دیگر تشکیل عملی را مبنای شخصیت حقوقی دانسته باشد، می‌گویند در چنین نظام حقوقی، ثبت موجد شخصیت حقوقی نبوده و در این نظام شخصیت واقعی اشخاص حقوقی مورد پذیرش قرار گرفته است. بدیهی است چنین تناقضاتی ناشی از نقص قانونگذاری‌ها و یا به دلایل مصلحتی نمی-تواند مبنای حقوق را زیر سؤال برده و قانونگذارها نیز باید آنچه را که درست است و با مبانی حقوق سازگار می‌باشد، در قوانین خود بگنجانند، در غیر این صورت استناد به قوانین برای اثبات مسائل یک نظام حقوقی و یا برای اثبات مسائل مبنایی حقوق راه گشا نخواهد بود.

۳- چالش‌های وضع و اخذ مالیات بر شرکت‌های عملی

نقش ثبت در شفافیت مالیاتی، مالیات بر درآمد شرکت‌های عملی، و شناسایی شخصیت حقوقی آنها مباحث این بخش می‌باشند.

1. Incorporation
2. Registration

نقش ثبتِ شرکت‌ها در شفافیت مالیاتی

اصولاً ثبت شرکت‌ها می‌تواند وسیله خوبی برای شناسایی شرکت‌ها و اشخاص حقوقی مشمول مالیات گردد. مالیات به عنوان وسیله‌ای برای دولت در راه خدمت رسانی به جامعه همیشه مورد توجه نظریه پردازان بوده است. بدیهی است وضع مالیات بر اشخاص مشمول آن چه از لحاظ مشمولیت و چه از لحاظ میزان آن باید با برابری[1] یا به تعبیری با عدالت مالیاتی همراه باشد[2] (مجیبی فر: ۱۳۹۰، ۲۷).

گرچه استفاده‌های دیگر از مالیات در جهت‌های گوناگون انجام می‌گیرد، چنان که وضع مالیات بر صنایع آلوده کننده هوا می‌تواند به عنوان ابزاری برای جلوگیری از این پدیده ضد زیستی عمل کند لیکن با این ایراد مواجه است که از هدف اولیه خود دور می‌افتد. البته از اهداف دیگر وضع مالیات می‌توان به تعدیل ثروت نام برد. به هر حال آنچه در این تحقیق مدّ نظر است، وضعیت خاص شرکت‌های تجاری و شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ قانون تجارت است. اگر همه محاسن ایجاد شخصیت حقوقی برای شرکت‌ها از طریق ثبت را بر شماریم بی شک، شفافیت مالیاتی[3] و نفع دولت و جامعه از منظر وضع مالیات[4] بر درآمد شرکت‌های عملی در عداد این موارد نبوده بلکه از معایب بسیار سنگین آن است[5] . از این رو حتی اگر قائل به این نظر باشیم که ثبت، موجد شخصیت شرکت باشد، حداقل از لحاظ مالیاتی، شرکت‌های عملی باید از این امر مستثنی شوند. چنانکه استدلال ایده پردازانِ نظریه ثبت به عنوان شخصیت حقوقی، اراده قانونگذار در ایجاد این شخصیت است، پس هم او می‌تواند در کنار ثبت، مثلا تشکیل عملی شرکت را در برخی موارد مبنای ایجاد شخصیت حقوقی قرار دهد.

وضع مالیات بر درآمد شرکت‌های عملی

اگر قرار باشد، شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰، تجاری تلقی نشوند وضع مالیات بر آنها نیز بی معناست. همانطور که در بالا گفته شد، عدم شناسایی این شرکت‌ها به عنوان شرکت تجاری با این چالش مواجه است که شرکت ایجاد شده مدنی بوده و اعضای آن تاجر می‌باشند (به این اعتبار که به اعمال تجاری

1. Tax Equality

۲. عادلانه بودن، ویژگی اساسی مالیات است (بر مبنای اصول اقتصادی مالیات):
–هرکس متناسب با توانایی پرداخت خود مالیات می‌پردازد.
– نرخ مالیات باید ثابت باشد (آدام اسمیت).
– مالیات عادلانه باید فراگیر بوده و عمومیت داشته باشد.
– اشخاص در شرایط مالی یکسان باید مالیات برابر بپردازند.

3. Tax Transparency
4. Taxation

۵. از اصول حقوقی حاکم بر مالیات می‌توان از اصل تساوی افراد در برابر مالیات نام برد، مشمولیت اشخاص حقوقی ثبت شده از لحاظ مالیاتی و فرار مالیاتی شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ به بهانه عدم ثبت و یا به بهانه عدم برخورداری از شخصیت حقوق، بلا شک این تساوی را مختل خواهد نمود، چنین امری تبعات ناگوار زیادی همچون تبعیض مالیاتی و فرار مالیاتی گروه‌های پرداخت کننده مالیات را نیز به همراه دارد.

می‌پردازند).

در این حالت گذشته از اشکال حقوقی که قبلاً مطرح شد، اشخاصی که با حسن نیت به تشکیل شرکت پرداخته به دلیل تخلف بعضی اعضای شرکت که مقررات قانونی آن را رعایت نمی‌کنند، تاجر محسوب شده و می‌بایست وضع مالیات سنگینی را تحمل نمایند که پیش بینی آن را به هنگام انعقاد قرارداد شرکت، برای خود نمی‌دیدند.

مطابق ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، این اشخاص مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر[1] روزنامه و کل، موضوع قانون تجارت می‌باشند که قوانین مالیاتی قواعد سختی را برای آنها پیش بینی کرده است. رویه عملی سازمان امور مالیاتی کشور نیز نسبت به این اشخاص به لحاظ فعالیت تجاری‌شان، سختگیرانه است. قوانین دست و پا گیر و جرائمی که شریکِ با حسن نیت که حتی از مقررات مالیاتی مطلع نبوده به این گمان که مالیات بر درآمد شرکت وضع می‌شود، مشمول آنها شده و ناعادلانه به نظر می‌رسد. البته در میان اصول کلی حقوق مالیاتی، این امر در تعارض بیشتری با اصل برابری و عدم تبعیض مالیاتی می‌باشد (طاهری تاری، ۱۳۹۳: ۱۳۲) کما آنکه این بی عدالتی سرخوردگی مؤدیان مالیاتی را با خود خواهد داشت.

برای مثال تبصره ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم، جریمه عدم تسلیم[2] اظهارنامه مالیاتی[3] در موعد مقرر را، ۴۰ درصد مالیات متعلق و غیر قابل بخشودگی تعیین کرده و ماده ۱۹۳ نیز عدم ارائه دفاتر و عدم تسلیم ترازنامه[4]، حساب سود و زیان را مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد اصل مالیات ساخته است. ماده ۱۶۹ مکرر نیز برای عدم ارائه معاملات فصلی از طرف این اشخاص ضمانت اجراها و جرائم سنگینی وضع کرده است. این در حالی است که شریک با حسن نیت هرگز فعالیت خود را در مواجهه با چنین اموری پیش بینی نمی‌کرد و شاید اگر به چنین امری مطلع بود به چنین فعالیتی مشغول نمی‌شد مخصوصاً که معمولاً این شرکا در سالهای اولیه فعالیت با این امر مواجه می‌شوند. تشخیص مالیات[5] هر شریک به تنهایی در فرضی که به هیچ اسناد و مدارکی از طرف مؤدیان متکی نباشد نیز به واقع بسیار مشکل می‌نماید.

تنش‌های کارکنان و نارضایتی آنان در باب این مسأله نیز حائز اهمیت است. چه آنکه کارایی سازمان را مختل می‌نماید. گرچه در حال حاضر سازمان امور مالیاتی با تمهیداتی از جمله صدور کد اقتصادی و الزام

1. Books, Statutory
2. Late Filing Penalty
3. Tax Return
4. Balance Sheet
5. Assessment

اشخاص به دریافت آن و ثبت نام آنها در سامانه‌های مالیاتی و ... تا حدودی در رفع این فرارها برآمده، لیکن وضعیت این شرکت‌ها در فرضی که با علم به تخلف خود تشکیل می‌شوند کاملاً متفاوت است و حتی تقلب‌های مالیاتی را منجر می‌گردد.

میزان وضع مالیات بر اشخاص حقوقی به دلیل گستردگی فعالیت آنها از میزان آن در مورد اشخاص حقیقی به مراتب سنگین تر است. ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم در این باره اعلام می‌دارد: «جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی، که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیانهای حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت–های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهد بود».

همانطور که از متن ماده برمی آید، این مالیات، بر سود ناخالص شرکت‌ها وضع شده و معافیت دیگری به آن تعلق نمی‌گیرد، در حالی که نرخ مالیات بر درآمد مشاغل (اشخاص حقیقی) به نرخ ماده ۱۳۱ متفاوت است. بدین معنا که میزانی از درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی از میزان معافیت مطابق ماده ۸۴ ناظر به ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم برخوردار می‌گردد در حالی که در خصوص اشخاص حقوقی چنین امری پیش بینی نشده است. این امر در حالی اتفاق می‌افتد که بسیاری از شرکت‌ها با سرمایه اندک و فعالیت–های نه چندان بزرگ بدون هیچ معافیتی مشمول حکم این ماده شده ولی شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ مشمول این مورد نمی‌باشند (رویه عملی سازمان امور مالیاتی هم همین است). کما آنکه شرکت‌های عملی در بسیاری مواقع هرگز شناسایی نمی‌شوند. چه آنکه با عنوان‌های مختلف به معامله پرداخته و تشخیص آنها دشوار است.

شناسایی شخصیت حقوقی بدون ثبت برای شرکت‌های عملی از لحاظ مالیاتی

بنابراین روشن شد با وجود تمام معایب شناسایی واقعی شخصیت حقوقی، این شناسایی از دیدگاه مالیاتی لازم است. گرچه در عمل این شرکت‌ها از دید سازمان امور مالیاتی به دورند لیکن، شناسایی آنها در قانون و وضع مالیات‌های سنگین یا حداقل وضع جرائم مالیاتی بر فعالیت (درآمد) آنها در صورت عدم اقدام برای ثبت از تاریخ شناسایی، به جای پاک کردن صورت مسأله و عدم شناسایی این شرکت‌ها، می‌تواند راهکار مناسبی برای حل معضل باشد. از طرف دیگر دیدیم که خواه ناخواه چنین شرکتی شخصیت حقوقی دارد، بنابراین وضع مالیات بر اعضای آن و با توجه به مقررات قانون تجارت که آنها را با عنوان شرکت تجاری مورد شناسایی قرار داده و در قانون مالیاتهای مستقیم هم به این امر اشاره شده (ماده ۱۰۵)، غیر قانونی

است. در حالی که رویه عملی سازمان امور مالیاتی سالهاست که این گونه عمل می‌کند[۱].

به بیان دیگر، مطابق ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم، شرکت‌های تجاری از هر سنخ دارای شخصیت حقوقی بوده و از جمله اشخاص حقوقی هستند. این ماده به خوبی ملازمه عقلی این سه مقوله یعنی، شرکت تجاری، شخص حقوقی و شخصیت حقوقی را آشکار می‌سازد. این ماده در فصل پنجم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم، تحت عنوان مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در صدر متن خود چنین بیان می‌کند: «جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی ...». به واقع اقدام قانونگذار با وضع این ماده با توجه به تفاسیری که از شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ در قانون تجارت گفته شد، کاملاً منطقی بوده و در تأیید هدف و حکم آن قانون و قانون راجع به ثبت شرکتها می‌باشد. این ماده صراحتاً شرکت‌های تجاری از هر نوع و از جمله شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ ق.ت که به حکم این ماده و ماده ۲۰ آن قانون تضامنی محسوب می‌شوند را دارای شخصیت حقوقی دانسته[۲] و آنها را تحت لوای اشخاص حقوقی قرار داده است.

اگر قرار باشد شخصیت حقوقی تمامی شرکت‌ها را مانند آنچه بسیاری از حقوقدانان نظر داده‌اند منوط به ثبت آن بدانیم، باید اذعان داشت علاوه بر غیر منطقی بودن آن مطابق تحلیل‌هایی که گذشت، ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم نیز دلیلی بر رد این نظر است. کما آنکه پذیرفتن دلیل مخالف به معنای پذیرش تناقض دو قانون مالیات‌های مستقیم و قانون تجارت و یا انجام عمل لغو از طرف قانونگذار است که صحیح نمی‌نماید و با اصل حکمت قانونگذار در مغایرت است.

با این وجود سازمان امور مالیاتی بدون توجه به این مسأله و صرفاً از باب وصول مالیات به هر نحو گاهاً ناخواسته به ضرر خود و گاهی هم علیه اعضای چنین شرکتی عمل می‌کند. درحالی که این شرکت ولو با هر سوء نیتی، موجود است و وضع مالیات و جرائم سنگین به اعضای آن خصوصاً در فرض حسن نیت آنها کاملاً غیر قانونی است. این وضع مالیات گاهی باعث به دام افتادن صرفاً گروهی از اعضاء شده و گاهی هم هیچ شخصی را درگیر نمی کند. از طرف دیگر شرکت مزبور که اطمینان دارد توسط سازمان امور مالیاتی مورد تعقیب قرار نمی‌گیرد آزادانه به فعالیت خود ادامه می‌دهد و با فرارهای مالیاتی با توسل به هر وسیله‌ی متقلبانه ای خود را از پرداخت مالیات رهانیده و مسؤولیت این امر را بردوش نخواهد کشید.

از طرف دیگر وضع مالیات بر شرکت‌ها با نرخ مقطوع (ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم) بیشتر از

---

۱. این چنین وضع مالیاتی با اصول مسلم و پذیرفته شده مالیاتی (انصاف، عدم ابهام، سهولت و اقتصادی بودن) همخوانی ندارد. بر اساس اصل عدم ابهام، مؤدی باید دقیقا نسبت به تکلیف مالیاتی خود آگاهی داشته و بداند که چه مالیاتی را باید بپردازد (توکل ، ۱۲: ۱۳۷۵).

۲. در یک مقاله مالیاتی که در آن به تبع قانون مالیاتهای مستقیم از اشخاص حقوقی تعریف ارائه شده است، شرکت را بدون ثبت دارای شخصیت حقوقی اعلام کرده‌اند (شایانی، ۲۱: ۱۳۷۳)

وضع مالیات بر اشخاص حقیقی است، و از این بابت دولت متضرر می‌گردد. به راحتی می‌توان فرضی را تصور کرد که اگر هریک از شرکا مورد شناسایی سازمان مربوطه قرار گرفت، با تبانی با دیگر شرکا وجود سایر شرکا را منکر شده و تنها به پرداخت مالیات اندکی اقدام نمایند. اثبات شراکت اشخاص در فرضی که هرکدام خود را دارای شغلی مستقل معرفی نمایند، برای سازمان امور مالیاتی بسیار دشوار بوده و در فرض شناسایی جملگی شرکا هم، چنین شکافی، شکست بزرگ مالیاتی را از لحاظ محاسبه درآمد مشمول مالیات و نرخ وضع مالیات، به همراه داشته که در نهایت منجر به عدم پرداخت مالیات حقه می‌گردد. این امر علاوه بر مضراتی که برای جامعه داشته و به اشخاص مستعد، راهکاری برای فرار مالیاتی می‌دهد، موجبات بی عدالتی مالیاتی را فراهم آورده باعث نارضایتی سایر مؤدیان مالیاتی خواهد شد.

٤- نتیجه گیری و پیشنهادها

موجودیت شرکت تجاری منوط به ثبت آن نمی باشد. این نظر هم از لحاظ اصولی (اصل عدم شرایط زائد در تحقق موجود اعتباری) صحیح است و هم از لحاظ عملی مفیدتر به حال جامعه می‌باشد (چنان که در بحث مالیاتی بیان شد). لکن مخالفان، عقیده دارند، شرکت تجاری یک موجود فرضی است که به اراده قانونگذار شخصیت می‌یابد و به دلیل کارکرد منظم ثبت، ثبت شرکت را برای ایجاد شخصیت حقوقی آنها، به قانونگذار پیشنهاد می‌دهند. این نظر بیشتر ناظر به جنبه سازمانی شرکت است که در پی تامین منافع تمام افراد ذی نفع در شرکت‌هاست. ما نیز منکر این فواید و کارکردهای منظمِ ثبت شرکت‌ها نیستیم. اما به نظر می‌رسد اگر ثبت به منزله یک الزام قانونی باشد و قانونگذار، قبل از ثبت، به شرکت‌ها اجازه فعالیت نداده و تخلف آنها را با مسئولیت‌های سنگین مدنی و مالیاتی مواجه سازد منطقی‌تر باشد. با این رویکرد هم هدف نظریه پردازانِ ایده ثبت به عنوان عامل ایجاد شخصیت حقوقی شرکت‌ها تامین می‌شود و هم صدمه کمتری به ماهیت قراردادی و اصل حاکمیت اراده و رضایی بودن قراردادها وارد می‌شود. اگر هم قرار است ثبت موجد شخصیت باشد و این امر را قانونگذار اراده کند، بهتر است قانونگذار در مواردی همچون مباحث مالیاتی، شرکت‌های عملی که به ثبت شرکت اقدام نمی‌کنند را از لحاظ مالیاتی دارای شخصیت حقوقی بداند.

مصداق بارز ماده ۲۲۰ ق.ت را می‌توان شرکتی مدنی دانست که برای فعالیت تجاری تشکیل شده است. اگر این شرکت تجاری تلقی نشود، تابع مقررات قانون مدنی خواهد بود و از طرف دیگر اعضای آن، بابت فعالیت موضوع شرکت تاجر تلقی خواهند شد. در این‌صورت از لحاظ مالیاتی تالی فاسد و مضراتی را برای دولت به همراه خواهد داشت. وضع مالیات بر شرکت‌ها با نرخ مقطوع (ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم)

بیشتر از وضع مالیات بر اشخاص حقیقی است. به همین دلیل قائل شدن به تجاری بودن شرکت‌های عملی و وجود شخصیت حقوقی برای آنها برای اینکه مشمول ماده ۱۰۵ مذکور باشند اصلح است. البته ماده ۲۲۰ ق.ت صراحتاً شرکتهای موضوع این ماده را تضامنی محسوب نموده است و این امر به معنای وجود شخصیت حقوقی آنها قبل از ثبت می‌باشد. مؤید این نظر ماده ۲ قانون ثبت شرکت‌ها می‌باشد. این ماده، شرکت‌های ثبت نشده را مورد شناسایی قرار داده و عدم رعایت مقررات ثبتی را دلیلی بر عدم وجود و به تبع آن دلیلی بر نبود شخصیت حقوقی آنها ندانسته است. چنان که در قسمت اخیر این ماده بیان شده است : «در صورت تقاضای مدعی العموم حکم انحلال شرکت متخلف نیز صادر خواهد شد.»

قانونگذار در ماده ۲۲۰ ق.ت، چنین شرکت‌هایی را تضامنی دانسته و عدم رعایت مقررات ثبتی آنها را موجب مجازات‌هایی برای آنها می‌داند. با توجه به اینکه تاریخ تصویب قانون تجارت مربوط به سال ۱۳۱۱ بوده که موخر بر قانون ثبت شرکت‌ها مصوب سال ۱۳۱۰ می‌باشد قانونگذار در ماده ۲۲۰ مذکور هدف خود را از ماده ۲ قانون راجع به ثبت شرکت‌ها کامل کرده و در قسمت پایانی خود به این ماده استناد و ارجاع داده است.

از طرف دیگر عدالت مالیاتی ایجاب می‌کند، اشخاص چه از لحاظ مشمولیت و چه از لحاظ پرداخت مالیات در موقعیت متفاوتی نباشند.

عدم شناسایی شرکت‌های عملی به عنوان شرکت تجاری با این چالش مواجه است که، شرکت ایجاد شده مدنی بوده و اعضای آن تاجر می‌باشند. در این حالت اشخاصی که با حسن نیت به تشکیل شرکت پرداخته به دلیل تخلف بعضی اعضای شرکت که مقررات قانونی آن را رعایت نمی‌کنند تاجر محسوب شده و می‌بایست وضع مالیات سنگینی را تحمل نمایند. این بی عدالتی سرخوردگی مؤدیان مالیاتی را با خود خواهد داشت. تشخیص مالیات[1] هر شریک به تنهایی در فرضی که به هیچ اسناد و مدارکی از طرف مؤدیان متکی نباشد نیز به واقع بسیار مشکل می‌نماید.

به فرض سوء نیت همه اعضای آن نیز، تضرر دولت از باب وضع مالیات و همچنین فرار اعضا از زیر بار مسؤولیت مالیاتی را منجر می‌گردد. در حالی که اگر این شرکت را تجاری و دارای شخصیت حقوقی بدانیم وضع مالیات به نام شرکت بر در آمدهایی که توسط اعضاء ولی از برای فعالیت شرکت انجام می‌گیرد غیر قانونی نخواهد بود. فرارهای مالیاتی این گونه شرکت‌ها ناعدالتی مالیاتی را منجر شده و موجب می‌شود تا سایر مشمولین پرداخت مالیات از همکاری با سازمان سر باز زده و به فکر فرارهای مالیاتی باشند[2].

1. Assessment

۲. براساس ماده ۱۹۸ ق.م.م، «مدیران اشخاص حقوقی منحل شده، نسبت به پرداخت مالیات بردرآمد شخص حقوقی و نیز مالیاتهایی که مکلف به کسر و ایصال

میزان وضع مالیات بر اشخاص حقوقی به دلیل گستردگی فعالیت آنها از میزان آن در مورد اشخاص حقیقی به مراتب سنگین تر است (ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم در باب اشخاص حقوقی و ماده ۱۳۱ آن در باب اشخاص حقیقی). از طرف دیگر وضع مالیات بر اعضای چنین شرکتی و با توجه به مقررات قانون تجارت که آنها را با عنوان شرکت تجاری مورد شناسایی قرار داده و در قانون مالیاتهای مستقیم هم به این امر اشاره شده (ماده ۱۰۵)، غیر قانونی است. به بیان دیگر، مطابق ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم، شرکت‌های تجاری از هر سنخ دارای شخصیت حقوقی بوده و از جمله اشخاص حقوقی هستند. این ماده به خوبی ملازمه عقلی این سه مقوله یعنی، شرکت تجاری، شخصیت حقوقی و شخص حقوقی را آشکار می‌سازد. به واقع اقدام قانونگذار با وضع این ماده با توجه به تفاسیری که از شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ در قانون تجارت گفته شد، کاملاً منطقی بوده و در تایید هدف و حکم آن قانون و قانون راجع به ثبت شرکتها می‌باشد. شرکت مزبور که اطمینان دارد توسط سازمان امور مالیاتی مورد تعقیب قرار نمی‌گیرد آزادانه به فعالیت خود ادامه می‌دهد و با فرارهای مالیاتی با توسل به هر وسیله متقلبانه ای خود را از پرداخت مالیات رهانیده و مسؤولیت این امر را بر دوش نخواهد کشید.

در راستای رفع چالشهای مطرح در این تحقیق و در جهت جمع بین دو نظرِ شخصیت واقعی شرکت (ایجاد شخصیتِ شرکت بدون نیاز به ثبت) و نظریه ایجاد شخصیت حقوقی با توسل به ثبت که مبنای آن اراده قانونگذار برای ایجاد شخصیت حقوقی است، موارد زیر برای قانونگذاری به قانونگذار پیشنهاد می‌شود:

۱- تعیین زمان دقیق شناسایی اشخاص حقوقی و شخصیت حقوقی آنها در قوانین تجاری.

۲- شناسایی زمان تشکیل قرارداد شرکت به عنوان لحظه تحقق شخصیت حقوقی آن و تعیین دقیق معیار زمانِ تشکیل.

۳- الزامی کردن ثبت شرکتها و تعیین نوع آنها از حیث مدنی یا تجاری بودن در زمان ثبت. به عبارت دیگر نهاد ثبت، برای شناسایی (و نه ایجاد) شخصیت حقوقی شرکت‌ها به کار گرفته شود.

۴- وضع مقررات سنگین مسؤولیت مدنی از باب ورود خسارت به ثالث و منافع عمومی و مسئولیت مالیاتی و حتی کیفری برای شرکت‌های فعالِ متخلف از مقررات ثبتی، در قوانین مدنی، کیفری و مالیاتی.

۵- قانونگذار در قوانین مالیاتی، تکلیف مالیات بر درآمد شرکت‌های تجاری و بالاخص شرکت‌های عملی

آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد، مجتمئا یا منفردا با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت»، این حکم عجیب قانونگذار که جدایی شخصیت حقوقی اشخاص حقوقی را از اعضای آن به طور کامل نادیده گرفته، مشمولان پرداخت مالیات را در فرضی که مشاهده گر عدم وضع مالیات بر درآمد شرکت‌های عملی می‌باشند به فکر فرارهای مالیاتی وا می‌دارد، چگونه ممکن است جدایی اموال اعضای شرکت از آن نادیده گرفته شود (جدای از تمامی ایرادات حقوقی آن که به هیچ وجه توجیه پذیر نیست) لکن شرکت‌هایی موجود باشد که اصلا وضع مالیات بر آنها نادیده گرفته می‌شود، بدین بهانه که به واسطه عدم ثبت از شخصیت حقوقی برخوردار نیستند!.

را، جدای از سایر اشخاص حقوقی، صراحتاً معین کند.

در کنار این موارد می‌توان در جهت تامین نظر قائلان به شخصیت فرضی اشخاص حقوقی این پیشنهاد را به قانون گذار ارائه داد که؛ ثبت، موجد شخصیت حقوقی قرار داده شود، اما شرکت‌های عملی از لحاظ مالیاتی از این قاعده مستثنی و بدون ثبت دارای شخصیت دانسته شوند.

فهرست منابع

۱. آتشی گلستان، مرجان (۱۳۸۸)، شرکت‌های خارجی در حقوق ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات بهنامی.

۲. ابراهیمی، محمد (۱۳۹۱)، نظام حقوقی حاکم بر وضع مالیات بر ارزش افزوده ، تهران، چاپ اول، انتشارات جاودانه- جنگل.

۳. الیوت، کاترین، ورنون، کاترین (۱۳۸۷)، نظام حقوقی فرانسه، ترجمه صفر بیگ زاده، تهران، چاپ اول، انتشارات سمت.

۴. اچ. بیکس (۱۳۸۸)، فرهنگ نظریه‌های حقوقی، ترجمه عباس ایمانی، چاپ اول، انتشارات نامه هستی.

۵. اسکینی، ربیعا (۱۳۷۱)، حقوق تجارت بین الملل، تهران، نشر دانش امروز وابسته به موسسه انتشارات امیر کبیر.

۶. اسکینی، ربیعا (۱۳۸۸)، حقوق تجارت، دوره پنج جلدی، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).

۷. اسکینی، ربیعا (۱۳۹۴)، حقوق تجارت (ویژه دانشجویان رشته‌های علوم اقتصادی و بازرگانی)، تهران، چاپ اول، بهار، نشر سمت.

۸. ال. بی کرزون- پی. اچ. ریچاردز (۱۳۹۰)، فرهنگ حقوق، مترجمان؛ گلکاریان قدیر، جوادخانی ناصر، میرواحدی هادی، جوادی محمد، تهران، ویرایش هفتم، انتشارات دانشیار.

۹. امیری، قائم مقامی (۱۳۸۵)، عبدالمجید، حقوق تعهدات، نشر میزان.

۱۰. به قلم گروهی از مؤلفان (۱۳۹۲)، حقوق مدنی تطبیقی، تهران، چاپ پنجم، انتشارات سمت.

۱۱. پاسبان، محمدرضا (۱۳۹۲)، حقوق شرکتهای تجاری، تهران، چاپ نهم، نشر سمت.

۱۲. پاکدامن، رضا (۱۳۸۹)، حقوق شرکت‌های تجاری، تهران، چاپ اول، انتشارات خرسندی.

۱۳. پارسای، کامروز (۱۳۸۸)، فرهنگ فارسی- فرانسه دانشیار، تهران، انتشارات دانشیار.

۱۴. تفرشی، محمدعیسی (۱۳۷۸)، مباحثی تحلیلی از حقوق شرکت‌های تجاری، ج یک، تهران، انتشارات دانشگاه تربیت مدرس.

۱۵. توکل، محمد (۱۳۹۰)، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی، تهران، چاپ دوم، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.

۱۶. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۹۳)، فلسفه عمومی حقوق، تئوری موازنه، چاپ دوم، کتابخانه گنج

دانش.
۱۷. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۵)، ترمینولوژی حقوق، تهران، چاپ شانزدهم، کتابخانه گنج دانش.
۱۸. حسنی، حسن (۱۳۸۹)، حقوق تجارت، جلد اول، تهران، چاپ اول، بنیاد حقوقی میزان.
۱۹. حسنی، حسن (۱۳۸۹)، حقوق تجارت مشتمل بر کلیه مباحث، تهران، بنیاد حقوقی میزان.
۲۰. خزاعی، حسین (۱۳۹۳)، حقوق تجارت بین الملل، جلد ششم، مشارکت مدنی، چاپ دوم، تهران، نشر جنگل-جاودانه.
۲۱. دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی (۱۳۸۹)، مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، انتشارات شرکت ایده پردازان فن و هنر.
۲۲. رابرت کوتر و تامس یولن (۱۳۸۹)، حقوق و اقتصاد، ترجمه دکتر یداله دادگر و حامده اخوان هزاوه، همدان، چاپ چهارم، انتشارات پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس و انتشارات نور علم.
۲۳. راهپیما، مهدی (۱۳۹۱)، دادرسی مالیاتی در پرتو اصول دادرسی عادلانه، چاپ اول، انتشارات جنگل-جاودانه.
۲۴. رسائی نیا، ناصر (۱۳۸۸)، کلیات حقوق بازرگانی- تجارت، تهران، چاپ نهم، انتشارات دریچه.
۲۵. رمضانی، محمود (۱۳۸۴)، فرهنگ حقوقی مدین، تهران، ویرایش پنجم، انتشارات خط سوم.
۲۶. سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (۱۳۸۴)، ترجمه و تالیف دکتر غلام رضا حیدری کرد زنگنه، چاپ اول، انتشارات سازمان امور مالیاتی کشور.
۲۷. ساکی، محمدرضا (۱۳۸۹)، حقوق کیفری اقتصادی، تهران، نشر جنگل- جاودانه.
۲۸. ستوده، تهرانی (۱۳۸۹)، حسن، حقوق تجارت، جلد دوم، تهران، چاپ هفدهم، تابستان، نشر دادگستر.
۲۹. سرزعیم، علی، صالحی اصفهانی، هادی(۱۳۹۳)، اقتصاد برای همه، تهران، چاپ اول، انتشارات ترمه.
۳۰. شهیدی، مهدی (۱۳۸۵)، حقوق مدنی، جلد دوم، اصول قراردادها و تعهدات، چاپ سوم، تهران، مجمع علمی و فرهنگی مجد.
۳۱. شیروی، عبدالحسین (۱۳۹۳)، حقوق تجارت بین الملل، ویراست ۲، چاپ هفتم، تهران، زمستان، نشر سمت.
۳۲. صفار، محمد جواد (۱۳۹۰)، شخصیت حقوقی، چاپ اول، انتشارات بهنامی.
۳۳. صفایی، سید حسین (۱۳۷۹)، اشخاص و اموال، تهران، نشر میزان.

۳۴. صفایی، سیدحسین، رحیمی، حبیب‌الله (۱۳۹۳)، مسئولیت مدنی، الزامات خارج از قرارداد، چاپ هفتم، تهران، انتشارات سمت.
۳۵. صقری، محمد (۱۳۹۳)، حقوق بازرگانی، شرکت‌ها، جلد اول، چاپ اول، شرکت سهامی انتشار.
۳۶. صقری، محمد (۱۳۹۳)، حقوق بازرگانی، شرکت‌ها، جلد دوم، چاپ اول، شرکت سهامی انتشار.
۳۷. طاهری، تاری (۱۳۹۳)، میر محسن، جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران، تهران، چاپ اول، انتشارات جنگل–جاودانه.
۳۸. طوسی، عباس (۱۳۹۳)، تحلیل اقتصادی حقوق شرکت‌ها، چاپ اول، تهران، انتشارات شهر دانش.
۳۹. عبادی، محمدعلی (۱۳۸۹)، حقوق تجارت، تهران، چاپ سی و یکم، کتابخانه گنج دانش.
۴۰. عبدی، محمدرضا (۱۳۸۵)، مالیه در ایران، تهران، چاپ اول، انتشارات آبتین قلم.
۴۱. عرفانی، محمود (۱۳۸۸)، حقوق تجارت تطبیقی، تهران، ویرایش اول، جاودانه– جنگل.
۴۲. عرفانی، محمود (۱۳۸۸)، مجموعه کامل محشای قانون تجارت ایران، تهران، چاپ دوم، انتشارات جنگل– جاودانه.
۴۳. فرحناکیان، فرشید (۱۳۸۸)، قانون تجارت در نظم حقوق کنونی، تهران، چاپ دوم، بهار، بنیاد حقوقی میزان.
۴۴. قاسم زاده، سیدمرتضی (۱۳۸۸)، حقوق مدنی، مختصر قراردادها و تعهدات، چاپ اول، نشر دادگستر.
۴۵. قربان پور، امیر مهدی (۱۳۹۱)، مسئولیت قراردادی، چاپ اول، انتشارات مجد.
۴۶. قمی، شیخ عباس (بی تا)، غایه القصوی فی ترجمه عروه الوثقی، جلد اول و دوم، تهران، إنتشارات المکتبهٔ المرتضویهٔ لإحیاء الآثار الجعفری.
۴۷. کاتبی، حسینقلی (۱۳۸۷)، حقوق تجارت، چاپ دوازدهم، کتابخانه گنج دانش.
۴۸. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۶)، اثبات و دلیل اثبات، جلد دوم، تهران، چاپ هفتم، بنیاد حقوقی میزان.
۴۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۶) اعتبار امر قضاوت شده در دعوای مدنی، تهران، چاپ هفتم، نشر میزان.
۵۰. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۶)، الزام‌های خارج از قرارداد، ضمان قهری، مسؤلیت مدنی، غصب و استیفاء، چاپ هفتم، تهران، انتشارات دانشگاه تهران.
۵۱. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۵)، حقوق مدنی، نظریه عمومی تعهدات، تهران، چاپ سوم، نشر میزان.
۵۲. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۴)، دوره مقدماتی حقوق مدنی، اموال و مالکیت، تهران، چاپ دهم، نشر میزان.
۵۳. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۴)، دوره مقدماتی حقوق مدنی، اعمال حقوقی، قرارداد– ایقاع، چاپ دهم، شرکت

سهامی انتشار.

۵۴. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۹) عقود معین، جلد چهارم، عقود اذنی، چاپ ششم، تهران، شرکت سهامی انتشار.

۵۵. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۴)، دوره مقدماتی حقوق مدنی، عقود معین، جلد اول، چاپ هشتم، تهران، کتابخانه گنج دانش.

۵۶. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۶)، دوره مقدماتی حقوق مدنی، شفعه، وصیت، ارث، چاپ هشتم، تهران، انتشارات میزان.

۵۷. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۵)، قانون مدنی در نظم حقوق کنونی، تهران، نشر میزان.

۵۸. کاشانی، سید محمود (۱۳۸۸)، حقوق مدنی، قراردادهای ویژه، چاپ اول، تهران، بنیاد حقوقی میزان.

۵۹. کاویانی، کورش (۱۳۹۱)، حقوق شرکت‌های تجارتی، حقوق تجارت ۲، تهران، چاپ سوم، زمستان، بنیاد حقوقی میزان.

۶۰. کلادیو ام اشمیتوف (۱۳۹۳)، حقوق تجارت بین الملل، ترجمه دکتر بهروز اخلاقی، فرهاد امام و ...، مجلدهای اول و دوم، تهران، چاپ چهارم، تابستان، نشر سمت.

۶۱. کریمی، حسین علی (۱۳۹۱)، موازین حقوق مالیاتی در آراء دیوان عدالت اداری، تهران، چاپ اول، انتشارات جاودانه، جنگل.

۶۲. مجیبی فر، محمدصادق (۱۳۹۰)، حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران، انتشارات جاودانه- جنگل، تهران، چاپ اول.

۶۳. محقق، داماد (۱۳۸۵)، سیدمصطفی، قواعد فقه، جلد دوم، مرکز نشر علوم اسلامی.

۶۴. نورزاد، مجتبی (۱۳۸۹)، جرایم اقتصادی در حقوق کیفری ایران، تهران، نشر جنگل-جاودانه.

۶۵. وحیدی، فریده، بادینی، حسن (۱۳۹۵)، رژیم حقوقی حاکم بر ثبت شرکت‌های تجاری، تهران، چاپ اول، بنیاد حقوقی میزان.

۶۶. وفادار، عباس (۱۳۹۴)، شهداد فرد، فرزاد، مجموعه قوانین مالیاتی، تهران، چاپ دوازدهم، انتشارات کیومرث.

۶۷. استادی، حسین، قائم مقامی سیدمجید (۱۳۸۸)، راهکارها و الگوهای تخفیف مالیاتی...، سال بیستم، اسفند، مجله تعاون.

۶۸. ایزدی نیا، ناصر، رسائیان، امیر (۱۳۸۸)، ساختار سرمایه و مالیات بردرآمد شرکت‌ها در ایران، دوره جدید، شماره چهاردهم، بهار، فصلنامه تخصصی مالیات.

۶۹. آقانظری، حسن، آقایی، اله محمد، جوشقانی نائینی، سید حمید (۱۳۹۰)، مالیات و مشوق مالیاتی درگردونه عدالت اجتماعی، شماره دوازدهم، زمستان، پژوهشنامه مالیات.
۷۰. پروان، عباسعلی (۱۳۹۳)، جایگاه تجدیدنظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران، شماره بیست و سوم، پاییز، پژهشنامه مالیات.
۷۱. پاسبان، محمدرضا (۱۳۸۹)، زمان پیدایش شخصیت حقوقی و پیامدهای آن، سال دوازدهم شماره ۳۱، فصلنامه پژوهش حقوق و سیاست.
۷۲. توکل، محمد (۱۳۷۵)، شورای نگهبان و نکات تازه در تفسیر قانون، شماره سیزدهم، پاییز، فصلنامه مالیاتی.
۷۳. توکل، محمد (۱۳۷۵)، حقوق ایران و اصول مالیاتی، شماره دوازدهم، تابستان، از فصلنامه مالیاتی.
۷۴. توکل، محمد (۱۳۷۴)، نرخ مالیات بر شرکت، فرانسه- ایران ، شماره نهم، تابستان، از فصلنامه مالیاتی.
۷۵. تفرشی، محمدعیسی (۱۳۷۹)، معرفی شرکت تجاری، مجموعه مقالات حقوقی، انتشارات کانون وکلای دادگستری آذربایجان شرقی و اردبیل.
۷۶. جعفری، اسکندر (۱۳۸۸)، ضرورت بازنگری مالیات بر جمع درآمد، سال بیست و چهارم، شماره ۲۱۵، بهمن، مجله حسابدار.
۷۷. رستمی، ولی، کتابی رودی، احمد (۱۳۹۱)، بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرائی مالیات ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان، شماره چهاردهم، تابستان، پژوهشنامه مالیات.
۷۸. رضایی، فرزین، کردستانی، غلامرضا، شهری، محسن (۱۳۹۳)، بررسی رابطهٔ ساختار حاکمیت شرکتی با نرخ موثر مالیاتی شرکتها، شماره بیست و چهارم، زمستان، پژوهشنامه مالیات.
۷۹. رضایی، فرزین، عظیمی، آزاد (۱۳۹۴)، رابطه ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و مدیریت مالیاتی در شرکتها ، شماره بیست و پنجم، بهار، پژوهشنامه مالیات.
۸۰. رحمانی، تیمور، میجانی، اکبر، فلاحی، سامان (۱۳۹۱)، تحلیلی از رابطه فساد و مالیات تورمی: مطالعه بین کشوری، شماره سیزدهم، بهار، پژوهشنامه مالیات.
۸۱. رحمانی، تیمور، فلاحی، سامان، رضایی، محمدقاسم، سبزرو، محبوبه (۱۳۹۰)، پذیرش عمومی مالیات، فساد و دموکراسی: یک مطالعه بین کشوری، شماره یازدهم، پاییز، پژوهشنامه مالیات.
۸۲. سالاری، ابوذر (۱۳۹۰)، برسی تأثیر نظام مالیاتی بر فضای کسب و کار، شماره ۹و ۱۰، آذر و دی، مجله اقتصادی.

۸۳. سیدنژاد فهیم، سیدرضا، اقدامی، اسماعیل (۱۳۹۰)، مالیات سبز در مسیر توسعه پایدار، شماره‌های ۳ و۴، خرداد و تیر، مجله اقتصادی.

۸۴. سیدی آرانی، سیدعباس (۱۳۹۲)، اختلاط بین مفهوم اشاعه و شرکت در قانون مدنی ایران، فصلنامه تحقیقات حقوقی.

۸۵. سید احمدی، سجادی، سیدعلی (۱۳۷۸)، مقایسه شرکت مدنی و شرکت تجاری در حقوق ایران، سال اول، شماره چهارم، مجله مجتمع آموزش عالی قم.

۸۶. شایانی، علی اصغر، مالیات بر درآمد شرکت‌ها و اشخاص حقوقی، فصلنامه مالیاتی، شماره چهارم، بهار، ۱۳۷۳.

۸۷. صالحی، مازندرانی محمد، ذاکری نیا، هانیه (۱۳۹۱)، شخصیت حقوقی شرکت‌های چندملیتی و آثار آن، مجله حقوقی دادگستری.

۸۸. طیب نیا، علی، سیاوشی، سمیه (۱۳۸۸)، مالیات ستانی از تجارت الکترونیکی در ایران، دوره جدید، شماره هفتم، زمستان، فصلنامه تخصصی مالیات.

۸۹. عرب مازار، علی اکبر، دهقانی، علی (۱۳۸۸)، برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره هفتم، زمستان.

۹۰. فارابی، هیرو (۱۳۹۰)، مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن: تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران، شماره ۳و ۴، مجله اقتصادی.

۹۱. فلیحی، نعمت (۱۳۸۷)، بررسی عوامل مؤثر بر تلاش مالیاتی و پیشنهاد تدوین الگوی سیستم دینامیکی تلاش مالیاتی، دوره جدید، شماره اول، تابستان، فصلنامه مالیات.

۹۲. فرزین‌وش، اسداله، برخورداری، سجاد (بی تا)، تجارب جهانی مقابله با بحران‌های مالی و آموزه‌هایی برای اقتصاد ایران، سال هشتم، شماره ۱۲۷، مجله تازه‌های اقتصاد.

۹۳. فخلعی، محمدتقی، حائری، محمدحسن، قاسمی، محمدعلی (۱۳۹۳)، تحلیل فقهی شخصیت حقوقی، شماره ۹، آموزه‌های فقه مدنی.

۹۴. قبولی در افشان، سیدمحمد مهدی، محسنی، سعید (۱۳۹۰)، تاملی فقهی حقوقی بر ماده ۵۷۵ قانون مدنی شماره پیاپی ۸۷/۱ سال چهل و سوم، مطالعات اسلامی.

۹۵. قائم مقام فراهانی، محمدحسین (۱۳۸۱)، بحثی در اطراف معاملات شرکت‌های تجاری و مدنی، شماره ۵۸، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی.

۹۶. کرامی، مریم، کرمی، مهدی (۱۳۹۰)، مالیات سبز در کشورهای توسعه یافته، شماره‌های ۳ و ۴، خرداد و تیر، مجله اقتصادی.
۹۷. گیلک حکیم‌آبادی، محمدتقی (۱۳۹۰)، مطالعه تطبیقی حمایتهای مالیاتی از کمکهای خیریه در جهان، شماره دوازدهم، زمستان، پژوهشنامه مالیات.
۹۸. گروه پژوهشی (۱۳۸۴)، مالیات و چگونگی ثبت شرکت‌ها، سال سیزدهم، زمستان، فصلنامه مالیاتی.
۹۹. منصوریان، ناصرعلی، چشم پیام، بهرام (۱۳۹۲)، تحلیل حقوقی تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران، شماره نوزدهم، پاییز، پژوهشنامه مالیات.
۱۰۰. مستوفی، حمداله (۱۳۸۵)، تفسیر قانون مالیاتی بر پایه اصول حقوقی، سال چهاردهم، زمستان، فصلنامه مالیاتی.
۱۰۱. محبوبی، قربانعلی، شهبازی، نجفعلی (۱۳۹۰)، فرهنگ مالیاتی در ایران، سال پنجم، شماره ۵۵ و ۵۶، مرداد و شهریور، ماهنامه مهندسی فرهنگی.
۱۰۲. نویدی، حمیدرضا، طیب نیا، علی، اسکندری، زهرا (۱۳۸۹)، نظام تشخیص علی الرأس در یک نظام آرمانی مالیات، دوره جدید، شماره نهم، پاییز و زمستان، پژوهشنامه مالیات.
۱۰۳. قانون مدنی مصوب ۱۳۰۷.
۱۰۴. قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱.
۱۰۵. لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷.
۱۰۶. قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن.
۱۰۷. مجموعه آیین نامه‌ها، بخشنامه و دستور العمل‌های مالیاتی.
۱۰۸. آیین نامه پایگاه اطلاعات اشخاص حقوقی مصوب ۱۳۹۳.
۱۰۹. قانون مدنی سوریه.
۱۱۰. قانون مدنی لیبی.
۱۱۱. قانون الشرکات عراق ۱۹۹۷.
۱۱۲. قانون مدنی مصر
۱۱۳. قانون موجبات و عقود لبنانی.
۱۱۴. قانون شرکت‌های انگلستان ۲۰۰۶
۱۱۵. قانون مدنی فرانسه.

۱۱۶. قانون تجارت فرانسه.

۱۱۷. الجواهری الشیخ، جواهر الکلام، المجلد ۱۷، دار الکتب الإسلامیة، الچاپ الثانی، طهران (تهران)، ۱۳۶۷.

۱۱۸. احمد السنهوری عبدالرزاق، الوسیط فی الشرح القانون المدنی، العقود التی تقع علی الملکیه، الهبه و الشرکه المجلد الثانی، جزء الخامس، احیاء التراث العربی. ۱۹۶۴.

۱۱۹. الیزدی السید، العروة الوثقی، المجلد ۵ و ۶، مؤسسة النشر الإسلامی، چاپ الأولی، ۱۴۲۳.

120. Davies, P. L. (1997). «›Gower›s Principles of Modern Company Law», 6th ed., London, Sweet & Maxwell, pp 585-587,705.

121. Dignam, Alan, Lowry, John (2006). Company law, London, Oxford University press, First edn.

122. Dr. Saleem Sheikh (2008). A Guide to the Companies Act 2006, Routledge Cavendish.

123. Dine, Janet)2001(. Company Law, Hampshire: Palgrave.

124. Freedman, Judith (2004). “Defining Taxpayer Responsibility, In Support of a General Anti-Avoidance Principle.

125. Goulding, Simon (1996). Principles of Company Law, Second Edition, London, Cavandish.

126. Mark P. Knightley, Molly F. Sherlock (2014). The Corporate Income Tax System: Overview and Options for Reform, Congressional Research Service.

127. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper (2011) – 05, Transfer Pricing- Business Incentives, International Taxation, and Corporate Law, Department of Business and Tax Law, January.

128. Talbot, Le (2008). Critical Company Law, London, Lotedge, Cavendish, First Ed.

129. Vanessa, Edward (1999). EC Company Law, First Edition, New Yurok, Oxford University Press.