



## مسئولیت مالیاتی مدیران در برابر عملیات ققنوس

### متقلبانه

### (مطالعه تطبیقی حقوق استرالیا و ایران)

مهسا قره خانی<sup>۱</sup>، ابراهیم عزیزی<sup>۲\*</sup>، طیبه صاحب<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکتری، گروه حقوق خصوصی، دانشکده حقوق، دانشگاه تربیت مدرس،

تهران، ایران

۲. استادیار دانشکده حقوق، گروه حقوق خصوصی، دانشکده حقوق، دانشگاه تربیت

مدرس، تهران، ایران

۳. استادیار دانشکده حقوق، گروه حقوق مالکیت فکری، دانشکده حقوق، دانشگاه

تربیت مدرس، تهران، ایران

تاریخ ارسال: ۱۴۰۲/۰۹/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۲۹

E-mail: eazizi@modares.ac.ir

\* نویسنده مسئول مقاله:



Copyright© 2024, the Authors | Publishing Rights, ASPI. This open-access article is published under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License which permits Share (copy and redistribute the material in any medium or format) and Adapt (remix, transform, and build upon the material) under the Attribution-NonCommercial terms



## چکیده

ققنوس متقلبانه زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران شرکت با هدف اجتناب از برخی یا همه تعهدات قانونی آن، شرکت را ورشکسته اعلام و کسب‌وکار خود را با ایجاد شرکت جدید ادامه می‌دهند. از مهم‌ترین بدهی‌هایی که در جریان این عملیات بلا تأدیه باقی می‌ماند، بدهی مالیاتی شرکت است. قانون‌گذار در ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مدیران را دارای مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات شرکت قرار داده است. موضوع این پژوهش، بررسی جهات اشتراک و افتراق نظام حقوقی ایران و استرالیا، در مواجهه با مسئولیت مدیران بابت بدهی مالیاتی شرکت ناشی از عملیات ققنوس متقلبانه است. نتیجه پژوهش نشان می‌دهد، در ایران برخلاف استرالیا، امکان رهایی مدیران از مسئولیت پرداخت مالیات شرکت ورشکسته تحت هیچ عذر و دفاعی وجود ندارد. همچنین در حالیکه در ایران مدیران در پرداخت همه منابع مالیاتی دارای مسئولیت می‌باشند، در استرالیا مسئولیت پرداخت مدیران تنها نسبت به مالیات‌هایی وجود دارد که شرکت جمع‌آوری‌کننده مالیات است نه پرداخت‌کننده واقعی آن. با وجود این، از حیث مدیران مسئول و ایجاد سایر محدودیت‌ها برای مدیران میان دو نظام هماهنگی وجود دارد. نظر به انعطاف‌ناپذیری مقررات فعلی در ایران، پیشنهاد می‌گردد قانون‌گذار مبنای مسئولیت مدیران را به فرض تقصیر تغییر داده و امکان دفاع برای مدیرانی که اقدامات متعارف را برای انجام تکالیف مالیاتی شرکت انجام داده، لیکن موفق نبوده‌اند فراهم نماید. همچنین وضع مقرراتی در خصوص سلب صلاحیت مدیرانی که در ورشکستگی شرکت‌های متعدد دخالت داشته‌اند ضروری می‌نماید.

**واژگان کلیدی:** بدهی مالیاتی، عملیات ققنوس متقلبانه، ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مسئولیت مدیران و ورشکستگی شرکت‌های تجاری.



## ۱. مقدمه

همچون ققنوس<sup>۱</sup> که از تلی از خاکستر سر برون می‌آورد، گاه نیز از میان بقایای شرکت ورشکسته، شرکت جدیدی ایجاد می‌گردد. مدیران با هدف نپرداختن دیون شرکت از جمله بدهی‌های مالیاتی، شرکت پیشین را ورشکسته اعلام و شرکت جدیدی را تأسیس می‌نمایند و فعالیت خود را در قالب شرکت جدید ادامه می‌دهند و اغلب این کار را بارها تکرار می‌کنند (Anderson, 2014: 139). در نتیجه این عملیات موسوم به ققنوس، دارایی شرکت پیشین به شرکت جدید منتقل گردیده ولی بدهی‌های آن از جمله دیون مالیاتی به واسطه اعلام ورشکستگی بلا تأدیه باقی مانده و قانون‌گذار که در پی تأمین مالی هزینه‌های خدمات‌رسانی به عموم از طریق وصول مالیات‌هاست، با اتکا بر اصل کفایت مالی<sup>۲</sup>، مدیران شرکت‌ها را شخصاً مسئول جبران بدهی‌های مالیاتی شرکت می‌داند. (Wilson-Rogers, 2009: 72) با وجود این، با توجه به هزینه‌های چنین اقدامی و متأثر از اصل کارآمدی اداری وصول مالیات و اصل تفکیک شخصیت مدیران از شرکت‌ها، قانون‌گذار می‌بایدست محدودیت‌هایی نیز برای ایجاد این مسئولیت در نظر بگیرد.

در استرالیا، مطالبات مالیاتی در فرض ورشکستگی دارای اولویت بودند؛ اما نگرانی‌هایی در خصوص حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی از ورشکسته وجود داشت. از جمله اینکه اولاً، اولویت دولت مخالف اصل برابری طلبکاران بود، دوم اینکه از آنجا که مالیات در اولویت بالاتری نسبت به مطالبات کارکنان بود، دعای کارکنان علیه کارفرمای ورشکسته افزایش می‌یافت، سوم اینکه مقامات مالیاتی را از بازیابی به موقع بدهی‌های مالیاتی باز می‌داشت، مداخله زود هنگام برای کمک به

<sup>۱</sup> در فرهنگ معین آمده است: مرغی است افسانه‌ای که هزار سال عمر می‌کند و چون مرگش فرا رسد هیزم بسیار جمع می‌کند و بر بالای آن می‌نشیند و آن قدر بال می‌زند تا هیزم آتش بگیرد و بسوزد و از خاکسترش ققنوس جدیدی به وجود آید.

<sup>۲</sup> Fiscal adequacy



کسب‌وکارها برای حل و فصل بدهی‌هایشان ضروری تلقی می‌شود و زمانی که بدهی‌های مالیاتی انباشته می‌شود، احتمال قابل وصول بودن آن‌ها به شدت کاهش می‌یافت (Villios, 2016(7):434)، چهارم اینکه مبالغ بازیابی شده تحت اولویت برای دولت ناچیز بود اما برای طلبکاران ورشکسته که دارای اولویت نبودند می‌توانست ویرانگر باشد، پنجم اینکه از آنجا که ایجاد فرصت برای شرکت‌ها برای حل مشکلات مالی، تمرکز بر امکان نجات یک کسب‌وکار به هنگام ورشکستگی و حفظ اشتغال از جمله مهم‌ترین اهداف اقتصادی دولت‌هاست؛ (General Insolvency Inquiry, 1988:par53) در اولویت قرار دادن سازمان امور مالیاتی، موفقیت طرح بازسازی مجدد شرکت را بسیار کم می‌کرد (Duns and Glover, 2005:172). به همین خاطر اولویت دولت در وصول مالیات در فرض ورشکستگی در سال ۱۹۹۳ در استرالیا لغو شد. با لغو اولویت مالیاتی، نقش سازمان امور مالیاتی در اداره و اجرای قانون مالیات به عنوان طلبکار در ورشکستگی بارزتر شد (General Insolvency Inquiry, 1988:302).

از دیگر سو، پدیده رو به گسترش موسوم به ققنوس در استرالیا نگرانی‌های وسیعی را ایجاد کرده بود. مدیران شرکت‌ها با بهانه بازسازی، ولی در واقع با هدف اجتناب از تعهدات قانونی شرکت از جمله تکالیف مالیاتی و تکالیف قانونی نسبت به کارکنان و مشتریان خود، شرکت را ورشکسته اعلام نموده و فعالیت خود را در قالب شرکت جدید از سر می‌گرفتند. مقاله‌ای توسط خزانه‌داری استرالیا با عنوان اقدام علیه عملیات ققنوس متقلبانه در سال ۲۰۰۹، گزارش داد که خسارات ناشی از عملیات ققنوس در استرالیا در حال افزایش است و تخمین زده می‌شود که ضررهای وارده به دولت به صدها میلیون دلار برسد (Australian Treasury, 2009:5).

کسب‌وکارهایی که از طریق عملیات ققنوس متقلبانه از تعهدات مالیاتی خود اجتناب می‌کنند، نسبت به رقبایی که قانون را رعایت می‌کنند از مزیت رقابتی ناعادلانه‌ای برخوردار می‌شوند و با تشویق سایر مشاغل به انجام این کار، گسترش این رویه



بسیار مضر را تشویق می‌کنند. سطح درک شده فرار و اجتناب مالیاتی سایر مؤدیان یکی از عواملی است که می‌تواند سبب شود مؤدیان کمتری به تعهدات مالیاتی خود عمل کنند و یکپارچگی نظام مالیاتی کشور را تضعیف کند (Ibid:143).

عملیات ققنوس به دو شکل ساده و پیچیده انجام می‌شود. در شکل ساده آن، شرکتی که در پرداخت بدهی‌های خود شکست خورده است، دارایی‌های تجاری خود را به شرکت جدید بدون پرداخت پول کافی منتقل می‌کند و شرکت قدیمی را بدون دارایی و با تمام بدهی‌ها به طلبکاران و کارکنان باقی می‌گذارد. شرکت قدیمی که نمی‌تواند تعهدات مالی خود را انجام دهد به یک واحد تجاری ورشکسته تبدیل می‌گردد، سپس کسب‌وکار توسط یک شرکت تازه تأسیس در اختیار گرفته می‌شود. شکل پیچیده‌تر آن در گروه‌های شرکتی توصیف می‌شود (Australian Treasury, 2009:5). به طور معمول در شکل پیچیده یک شرکت با دارایی‌های کم در یک گروه شرکتی، با استخدام نیروی کار، بدهی‌های قابل توجهی در خصوص حقوق و مالیات کارکنان متحمل می‌شود (Anderson,2014:144).

از آنجا که دو اصل استقلال شخصیت حقوقی و مسئولیت محدود سهامداران، عملاً موجب از بین رفتن بدهی‌های پرداخت‌نشده پس از ورشکستگی می‌شدند (Anderson,2014:140-141)، همچنین به دلیل گستردگی عملیات ققنوس متقلبانه که موجب بلا تأدیه ماندن بدهی‌های مالیاتی شرکت‌ها می‌گردید، با هدف تأمین منابع مالی لازم برای ارائه خدمات‌رسانی به عموم مردم که تحت عنوان اصل کفایت مالی در حقوق مالیات شناخته می‌شود، قوانین استرالیا از طریق خرق حجاب شخصیت حقوقی، مدیران را شخصاً مسئول پرداخت بدهی‌های مالیاتی معرفی کرد (Anderson,2009: 9) و نظام مجازات مدیران به عنوان جایگزینی برای اولویت سازمان امور مالیاتی معرفی شد. در واقع برای جبران زیان‌های وارده به درآمد دولت ناشی از لغو اولویت سازمان امور مالیاتی در وصول مطالبات از شرکت‌های ورشکسته، نظام مجازات مدیران ایجاد گردید. هدف از این امر همچنین تشویق



مدیران به انجام اقدامات مثبت اولیه برای مواجهه با مشکلات نوظهور در اسرع وقت و مقابله با ورشکستگی بود (Villios, 2015: 2). در سال ۱۹۹۳ نظام مجازات مدیر در بخش ۹ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۹۳۶ معرفی شد. اصلاحات قانونی در سال ۲۰۱۰، تعهدات مدیر را در بخش ۲۶۹ جدول ۱ قانون مالیات مصوب ۱۹۵۳ (Australia) بازنویسی کرد (Broderick, 2011: 60). این اصلاحات به منظور جلوگیری از فعالیت مدیرانی بود که در عملیات ققنوس متقلبانه شرکت می‌کردند. ضرورت جلوگیری از عملیات ققنوس متقلبانه، مجدداً به تغییرات مهمی در نظام مجازات مدیر در اصلاح قوانین مالیاتی در سال ۲۰۱۲ منجر شد. در نتیجه این اصلاحات، اختیارات سازمان امور مالیاتی در مورد مجازات مدیران گسترش یافته است (baxt, 2012: 141). در سال ۲۰۲۰ نیز اصلاحاتی در قوانین مالیاتی در خصوص اعمال مجازات‌های کیفری و مدنی جدید برای مدیران و مشاوران حرفه‌ای که به منظور اجتناب از مالیات و سایر مسئولیت‌ها به عملیات ققنوس متقلبانه می‌پردازند ایجاد گردید (Yousefi, 2020: 3).

در ایران علی‌رغم شناسایی حق اولویت برای دولت در وصول مالیات در ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم، هیئت عمومی دیوان عالی کشور به موجب رأی وحدت رویه شماره ۲۱۲ مورخ ۱۳۵۰/۰۸/۰۶ حق تقدم دولت در وصول مطالبات مالیاتی را در حالت ورشکستگی مؤدیان کأن لم یکن اعلام کرده است. در این رأی، هیئت عمومی دیوان عالی کشور با اکثریت ۳۱ رأی چنین اظهارنظر نموده است: «قانون تصفیه امور ورشکستگی مصوب ۱۳۱۸ ترتیب خاصی برای پرداخت دیون ورشکسته مقرر داشته و بستانکاران از ورشکسته را به پنج طبقه تقسیم و حق تقدم هر طبقه را بر طبقه دیگر تصریح نموده و ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۵ راجع به وصول مالیات و جرائم آن از اموال و دارایی عموم مؤدیان ناظر به اشخاص ورشکسته که وضع مالی آن‌ها تابع قانون خاصی می‌باشد نبوده و آرای شعب پنجم و دهم دیوان عالی کشور که وزارت دارایی را در مورد وصول مالیات و جرائم متعلق به آن از بازرگان ورشکسته در طبقه پنجم و در ردیف سایر بستانکاران عادی شناخته



صحیحاً صادر گردیده و به اکثریت آرا تائید می‌شود.» از آنجا که حق تقدم در وصول مطالبات مالیاتی عموماً در حالت ورشکستگی مؤدیان قابل استفاده است، می‌توان گفت با صدور این رأی وحدت رویه امتیاز قانونی سازمان امور مالیاتی عملاً سلب و بی‌اثر گردیده است. در عمل هم مراجع تصفیه، مطالبات سازمان امور مالیاتی از ورشکسته را در طبقه پنجم و در ردیف سایر بستانکاران عادی قرار می‌دهند. مسئولیت مدیران به طور کلی وفق مواد ۱۴۲ و ۱۴۳ لایحه اصلاحی قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ مبتنی بر تقصیر است. با این وجود، قانون‌گذار پس از حذف اولویت دولت در وصول مالیات، برای افزایش پاسخگویی مدیران و متعادل ساختن حمایت گسترده قانون تجارت از ایشان، با تقنین ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶، برای مدیران در صورت عدم پرداخت مالیات از سوی شرکت، مسئولیت مطلق<sup>۳</sup> (مسئولیت مدنی بدون تقصیر (مبتنی بر نظریه خطای محض)) پیش‌بینی کرده است. قانون‌گذار در اصلاح این ماده در سال ۱۳۸۰ مسئولیت مدیران را تنها در فرض انحلال شرکت مقرر نموده بود. به موجب بند ۴۹ ماده واحده قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مسئولیت مدیران دیگر منحصر به فرض انحلال شرکت نبوده و مدیران در هر حال با شخص حقوقی غیردولتی نسبت به مالیات قطعی شده در دوران مسئولیت ایشان دارای مسئولیت تضامنی‌اند.

در این مقاله قصد داریم با بیان جهات اشتراک و افتراق دو نظام حقوقی ایران و استرالیا در خصوص مسئولیت مالیاتی مدیران در مواجهه با عملیات ققنوس متقلبانه، بررسی کنیم کدام یک از این دو نظام حقوقی توانسته است میان اصل کفایت مالی و اصل تفکیک شخصیت شخص حقوقی از مدیران، از طریق ایجاد مسئولیت برای مدیران، توازن و تعادل ایجاد کند. به این منظور در بخش اول واگرایی اساسی این دو نظام حقوقی در مبانی، شرایط و حدود مسئولیت مدیران را بیان می‌کنیم و سپس در بخش دوم به همگرایی جزئی میان این دو نظام حقوقی در شناسایی مدیران مسئول و

<sup>3</sup>Absolute Liability



ایجاد سایر محدودیت‌ها برای مدیران خواهیم پرداخت.

## ۲. واگرایی اساسی نظام حقوقی ایران و استرالیا

### ۲-۱. واگرایی در مبنای مسئولیت مدیران

در ایران، بدواً به عنوان استثناً بر اصل بنیادین جدایی شخصیت مدیران از اشخاص حقوقی، مدیران صرفاً در صورت تقصیر مسئول پرداخت بدهی‌های شرکت هستند. به موجب ماده ۱۴۳ لایحه اصلاح قانون تجارت، در صورتی که شرکتی ورشکسته اعلام شده یا بعد از انحلال مشخص شود دارایی‌های شرکت تکافوی پرداخت بدهی‌های آن را نمی‌کند، مدیر یا مدیرانی که ورشکستگی یا عدم تکافوی دارایی‌ها به هر نحوی از انحا معلول تخلفات آن‌ها بوده است، مسئول پرداخت بدهی‌های مذکور هستند. موضوع حکم مقرر در این ماده، بدهی‌های مالیاتی به‌جا مانده از عملیات ققنوس را نیز در بر می‌گیرد. از این رو مبنای مسئولیت در قانون تجارت، تقصیر بوده و هر طلبکاری از جمله سازمان امور مالیاتی برای مسئول دانستن مدیر، باید تقصیر او در ورشکستگی یا عدم تکافوی دارایی‌ها را به اثبات می‌رساند.

با وجود این، با توجه به اصول حاکم بر نظام مالیاتی پایدار، از جمله اصل لزوم تکافوی مالیات برای ارائه خدمات از سوی دولت که مستلزم وصول کلیه مالیات‌های قطعی شده است، مبنای مسئولیت مدیران بابت بدهی مالیاتی بلا تأدیه شرکت‌ها اعم از منحل و یا در حال فعالیت تغییر کرد و قانون‌گذار، مدیران تصفیه و مدیران شرکت‌ها را به صرف قطعیت مالیات در دوران تصدی آن‌ها شخصاً به همراه شخص حقوقی مسئول پرداخت مالیات قرار داد. با این تغییر، مبنای تقصیر کنار گذاشته شده و نظریه ایجاد خطر، مبنای مسئولیت مدیران بابت بدهی‌های مالیاتی قرار داده شد. به این ترتیب، مستند به ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴، در شرکت‌های منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکت‌ها مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی نسبت به مالیاتی که در دوران مسئولیت آن‌ها قطعیت یافته





باشد، با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. به موجب این ماده، مدیران به صرف قطعیت مالیات در دوران مدیریت آن‌ها به همراه شرکت مسئول در پرداخت آن هستند و امکان طرح و استناد به هر گونه عذر و دفاعی ولو قوه قاهره به منظور رهایی از مسئولیت وجود ندارد.

در استرالیا نیز همچون نظام حقوقی ایران، با مبنا قرار دادن اصل تکافوی مالی، سعی شده است مدیران مسئول جبران بدهی‌های بلا تأدیه مالیاتی باشند. با وجود این، به دلیل اینکه شناسایی مسئولیت شخصی بر مدیران، خلاف اصل تفکیک شخصیت مدیر از شخص حقوقی است، مدیران در صورت تقصیر مسئول پرداخت بدهی‌های مالیاتی هستند. به این منظور، نظام حقوقی استرالیا، موقعیت‌های دوگانه‌ای را در نظر گرفته است که در یکی از آن دو موقعیت، امکان رهایی مدیران از مسئولیت در شرایطی وجود دارد.

بر خلاف ایران، نظام مسئولیت مدیران بابت بدهی‌های مالیاتی شرکت در استرالیا، مبتنی بر تقصیر است؛ اما به دلیل دشواری اثبات تقصیر مدیران، فرض بر تقصیر آن‌ها گذاشته شده لیکن به مدیران فرصت دفاع برای اثبات عدم تقصیر و کوتاهی آن‌ها داده شده است.

وفق بخش ۱۵-۲۶۹ قانون مالیات‌ها مصوب ۱۹۵۳ (Australia)، مدیران شرکت مسئول اطمینان یافتن از این موضوع هستند که مالیات و تعهدات فوق‌العاده شرکت گزارش شده و به موقع پرداخت می‌شوند. به این ترتیب تکلیف مالیاتی مدیران شامل گزارش بدهی مالیاتی و پرداخت مالیات است. عدم اجرای هر یک از این تعهدات، آثار حقوقی متفاوتی برای مدیران به همراه دارد.

اگر شرکت بدهی خاصی را تا سررسید پرداخت نکند، سازمان امور مالیاتی می‌تواند مبالغ بدهی را از مدیر فعلی یا سابق شرکت مطالبه کند. به این منظور خطاری موسوم به اخطار جریمه مدیر صادر می‌شود. چنانچه بدهی مالیاتی شرکت ظرف سه ماه از تاریخ سررسید گزارش نشده باشد، اخطار جریمه مدیر قطعی است؛



اما اگر بدهی مالیاتی گزارش شده لیکن پرداخت نشده باشد، مدیر فرصت ۲۱ روزه‌ای در اختیار دارد که یا ترتیب پرداخت بدهی را فراهم کند، یا کارشناس تجدید ساختار کسب‌وکار منصوب کند، یا مدیر خارجی تعیین نماید و یا شرکت را منحل کند (Davis, 2022: 496).

علاوه بر این موارد، قانون‌گذار دفاعیاتی را برای مدیران جهت رهایی از مسئولیت پیش‌بینی نموده که در ادامه در مورد آن‌ها بحث خواهد شد. در پایان روز بیست و یکم اگر مدیران یکی از چهار اقدام فوق را انجام ندهند یا دفاعی برای توجیه عدم پرداخت نداشته باشند، باید جریمه‌ای معادل مبلغ پرداخت‌نشده بدهی شرکت به سازمان امور مالیاتی بپردازند.

در استرالیا و ایران مسئولیت مدیران در پرداخت بدهی مالیاتی در عرض مسئولیت شرکت بوده و اداره مالیاتی می‌تواند به همه آن‌ها یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کند. اگر شرکت یا هر یک از مدیران بخشی یا همه بدهی مالیاتی را بپردازد، سایرین نسبت به مبلغ پرداختی بری می‌شوند و اداره مالیاتی حق ندارد از مجموع طلبکاران بیش از مبلغ طلب خود وصول نماید.

#### ۱-۲-۱. دفاعیات مدیران

در استرالیا وفق بخش ۳۵ و ۲۶۹-۳۰ قانون مالیات‌ها مصوب ۱۹۵۳ (Australia) پس از صدور اخطار جریمه مدیر، حق دفاع برای مدیران پیش‌بینی شده است که می‌بایست ظرف ۶۰ روز پس از ابلاغ مطرح شود. در صورتی که دفاع مطرح شود و سازمان امور مالیاتی متقاعد شود دفاع مدیر شرایط دفاع قانونی را دارد، جریمه قابل پرداخت نخواهد بود (ATO, PSLA 2011/18). اگر مدیری از تصمیم سازمان مبنی بر رد دفاع ناراضی باشد، وفق بخش ۱۳ قانون بررسی قضایی تصمیمات اداری و بخش ۵ قانون بررسی قضایی تصمیمات اداری، بررسی مجدد تصمیم را از دادگاه فدرال یا دادگاه منطقه‌ای فدرال می‌خواهد. دفاعیات قانونی پیش‌بینی شده برای مدیران در استرالیا به شرح ذیل است:



#### ۱-۱-۱-۲. عدم مشارکت

اولین دفاع پیش‌بینی‌شده در قانون این است که به دلیل بیماری یا دلایل منطقی دیگر، انتظار مشارکت مدیر در مدیریت شرکت غیرمنطقی بوده و مدیر در مدیریت شرکت، در هیچ زمانی دخالت نکرده است؛ درحالی‌که مدیر متعهد به تکالیف مقرر در بخش ۱۵-۲۶۹ قانون مالیات‌ها مصوب ۱۹۵۳ (Australia) بوده است.

در قضیه اداره مالیات استرالیا علیه جورج این دفاع توسط مدیر مطرح شد (DCT v George, 2002, 511). شرکت به تعهدات خود مبنی بر پرداخت مالیات عمل نکرده بود و مدیر شرکت از سپتامبر ۱۹۹۶ تا ژوئن ۱۹۹۹ به این دلیل که در آن مدت به عنوان قاضی فعالیت می‌کرد، در مدیریت شرکت، دخالت نکرد. مدیر ادعا داشت که دلیل موجهی برای عدم مشارکت او در مدیریت شرکت وجود داشته و منطقی است که او به عنوان ضابط قضایی باید از این کار خودداری می‌کرد. قاضی دادگاه پذیرفت مدیر از سپتامبر ۱۹۹۶ تا ژوئن ۱۹۹۹ به دلیل موجه در مدیریت شرکت نکرده است و بنابراین فقط در رابطه با دوره پس از ژوئن ۱۹۹۹ مشمول جریمه است. اداره مالیات استرالیا از تصمیم دادگاه، درخواست تجدیدنظر کرد. دادگاه تجدیدنظر نیو ساوت ولز درخواست تجدیدنظر را پذیرفت و اعلام کرد که این دفاع تنها در صورتی می‌تواند موفق باشد که بیماری یا دلایل موجه دیگر برای تمام مدتی که مدیر در سمت مدیریت است ادامه یابد نه بخشی از آن. بر این اساس، دفاع عدم مشارکت تنها در صورتی قابل استناد است که مدیر دلیل موجهی برای عدم مشارکت در مدیریت شرکت برای کل دوره مدیریت داشته باشد که این شرط، تکیه بر این دفاع را برای مدیران بسیار دشوار می‌کند.

پرونده دیگر دعوی اداره مالیات استرالیا علیه کلارک است (DCT v Clark, 2003:91). قاضی پرونده به این نکته اذعان داشت که باید دلیل خوبی برای شرکت نکردن یک مدیر در مدیریت با توجه به اهداف قانون شرکت‌ها باشد. این امر مستلزم در نظر گرفتن وظایف مدیران، به ویژه در شرایط تجارت ور شکسته است.



اینکه انتظار می‌رود مدیران در مدیریت شرکت مشارکت داشته باشند، از ویژگی‌های اساسی قانون شرکت‌هاست. قاضی همچنین به موقعیت همسرانی که مدیران یک شرکت هستند، اما هیچ علاقه‌ای به مدیریت روزمره کسب‌وکار ندارند، پرداخت. به عقیده او هیچ توجیهی برای دکترونی وجود ندارد که مدیران خفته را غیرمدیران بالفعل معرفی می‌کند که باید از مسئولیت‌های خود رها شوند. اگرچه رفتار چنین مدیرانی ممکن است هرگز استاندارد لازم برای مشارکت در مدیریت را نداشته باشد، لیکن هرگز نباید به عنوان یک دلیل موجه در قانون توجیه شود. بر این اساس، قانون شرکت‌ها به تدریج تعهدات مدیران را در رابطه با مشارکت در مدیریت یک شرکت تشدید می‌کند و این مسئولیت را بر عهده همه مدیران یک شرکت می‌گذارد تا اطمینان حاصل کنند که از وضعیت مالی شرکت مطلع هستند یا خطر جریمه شدن آن‌ها وجود دارد (villios,2016:266).

#### ۲-۱-۱-۲. انجام تمام اقدامات متعارف

دومین دفاع قانونی مدیران این است که مدیر ثابت کند تمام اقدامات متعارف و معقول را انجام داده است یا امکان هیچگونه اقدامی وجود نداشته است. در تعیین اینکه چه اقدامات معقولی می‌توانست انجام شود، باید به مدت زمان شرکت مدیر در مدیریت شرکت و همچنین سایر شرایط مربوط توجه شود (Miller v DCT, 1997: 533, 538). در مورد مدیری که در زمان تحمیل بدهی مالیاتی شرکت، مدیر بوده است، باید بررسی کرد آیا دفاع برای کل دوره بین سرر سید و انقضای اختاریه برقرار است یا خیر؟ (Canty v DCT, 2005: 84)

در قضیه اداره مالیات استرالیا علیه سانینگ دشواری این دفاع به خوبی نشان داده شده است (DCT v Saunig, 2002: 390). در این پرونده، یک مدیر به دلیل عدم واریز مبالغ مالیات بر حقوق تحت تعقیب قرار گرفت. مدیر در مورد وضعیت مدیریت شرکت نگران بود و پرس‌وجوهایش او را به این نتیجه رساند که شرکت مالیات بر حقوق را پرداخت نکرده است. سپس مدیر تلاش کرد متوجه شود چه مقدار از مالیات بر



حقوق پرداخت نشده است و پرداخت‌هایی را به سازمان امور مالیاتی انجام داد و در تلاش برای دستیابی به توافق با سازمان امور مالیاتی بود.

سازمان امور مالیاتی متعاقباً به این دلیل که مدیر به تعهدات خود عمل نکرده است، اخطار جریمه مدیر صادر کرد و رسیدگی به پرونده وی را آغاز کرد. مدیر استدلال کرد که او تحت این دفاع قرار دارد که اقدامات معقول و متعارف را انجام داده است و قاضی پرونده پذیرفت که مدیر تمام اقدامات منطقی را برای اطمینان از اینکه شرکت به تعهدات خود عمل می‌کند انجام داده است.

سازمان امور مالیاتی نسبت به تصمیم دادگاه، تجدیدنظرخواهی کرد و دادگاه تجدیدنظر نیو ساوت ولز این رأی را نقض کرده و اظهار داشت: «رفتار تجدیدنظرخوانده باید نه تنها با توجه به آنچه می‌دانست بلکه با توجه به آنچه باید می‌دانست مورد قضاوت قرار گیرد. او باید می‌دانست که مالیات بر حقوق‌های کسرشده به اداره مالیات منتقل نمی‌شود. مدیر باید در مراحل اولیه از یک وکیل مشاوره حقوقی، یا از یک حسابدار مشاوره عملی تا باعث تغییر در رفتار مدیران دیگر نسبت به رعایت قوانین یا سبب رهایی خودش از عنوان مدیر می‌شد و حتی این امکان وجود داشت که مدیر شرکت و مدیران دیگر را وادار می‌کرد تا شرکت را منحل کنند.» بر این اساس دفاع مدیر پذیرفته نشده و به دلیل عدم پرداخت مبالغ مالیات بر حقوق مسئول شناخته شد.

در پرونده اداره مالیات استرالیا علیه روچه، مدیر به دلیل عدم پرداخت مالیات بر حقوق تحت تعقیب قرار گرفت. در این پرونده مدیر در دانشگاه تحصیل می‌کرد و در محل شرکت حاضر نمی‌شد. دادگاه عالی استرالیای غربی اعلام کرد که مدیر علی‌رغم اینکه در فعالیت‌های شرکت دخالت محدودی داشته است، مسئول پرداخت مالیات بر حقوق است. با توجه به دخالت مدیر در اداره شرکت، آنچه در مورد مدیر مورد توجه است، عدم توجه وی به جزئیات اداره شرکت از نظر مالی است. به نظر می‌رسد او کسی بوده است که بعضاً به آن مدیر خواب می‌گویند. مدیر خواب بودن یک سرگرمی



بسیار خطرناک است. مدیر به تصمیم قاضی اعتراض کرد و دادگاه تجدیدنظر استرالیای غربی این درخواست را رد کرد. دادگاه استیناف از مدیر خواست ثابت کند که از زمانیکه مدیر شده است، تمام اقدامات معقول را انجام داده یا هیچ اقدام معقولی قابل تصور نبوده است. بر این اساس، عدم دخالت در امور شرکت باعث کاهش مسئولیت مدیر نشد و مدیر در قبال اخطار جریمه مدیر مسئول باقی ماند. (DCT v Roche, 2014:38)

#### ۲-۱-۱-۳. دفاع مختص به هزینه سپرده بازنشستگی

اگر شرکت قوانین مربوطه را به روشی منطقاً قابل بحث در رابطه با هزینه سپرده بازنشستگی اعمال کرده باشد، مدیر می‌تواند از این دفاع استفاده نماید. وفق بخش ۱۵-۲۸۴ قانون مالیات‌ها مصوب ۱۹۵۳ (Australia) موضوعی منطقاً قابل بحث است که مقام رسیدگی‌کننده به این نتیجه برسد که احتمال درستی آنچه مورد بحث است به اندازه احتمال نادرستی آن باشد و یا احتمال درستی آن بیشتر از نادرستی آن باشد. در واقع شرکت باید تلاش منطقی برای رعایت قوانین مربوطه کرده باشد. تلاش باید متناسب با تمام شرایط مؤدیان از جمله دانش، تحصیلات، تجربه و مهارت مؤدی باشد (ATO, PSLA 2011:18).

#### ۴-۱-۱-۲. استاپل

در نهایت این امکان برای مدیر وجود دارد که دفاع استاپل؛ را مطرح کند. یکی از اثرات مهم قاعده استاپل به عنوان یکی از اصول بنیادین حقوق، این است که دولت‌ها را مأخوذ به مواضع و گفتارهایی می‌نماید که ممکن است به لحاظ حقوقی الزام‌آور نباشند، چرا که آنچه دولت‌ها انجام می‌دهند دال بر قصد و برداشت حقوقی آن‌ها از واقعیت است و نمی‌توانند هر وقت منافعشان ایجاب نمود موضع و رفتاری متناقض با گذشته اتخاذ نمایند. در واقع در هر دو نظام حقوقی اگر سازمان امور مالیاتی با

---

؛ استاپل ممنوعیت شخص از اتخاذ مواضع، انکار و یا ادعای هر چیزی که متناقض با آنچه قبلاً به واسطه اعمال و گفتار و مواضع خود به طرق مختلف اعم از کتبی، شفاهی، ضمنی و صریح پذیرفته یا تو صیغ کرده است می‌باشد.



مدیران در خصوص شرایط پرداخت مالیات شرکت توافقاتی نموده باشد نمی‌تواند مواضع متناقض با آنچه قبلاً به طور صریح یا ضمنی پذیرفته یا بیان کرده ادعا نماید. در قضیه اداره مالیات فدرال علیه وینترز، مدیران در ارائه دفاع استتایل موفق بودند که نباید مورد تعقیب قرار می‌گرفتند؛ چرا که پس از دریافت اخطار جریمه مدیر، با سازمان امور مالیاتی مذاکره کرده بودند و به آن‌ها در خصوص اخطار جریمه مدیر مهلت اضافه داده شده بود (FCT v Winters, 1997:97). با این حال، این مورد را می‌توان استتئنا در مقابل حجم زیاد پرونده‌هایی که مدیران در ایجاد این دفاع ناموفق بوده‌اند دانست. به عنوان مثال، در پرونده اداره مالیات علیه روچه، دادگاه اعلام کرد که عناصر استتایل قابل شناسایی نیست؛ زیرا اداره مالیاتی صراحتاً پیشنهاد مدیر را رد کرده بود.

اگرچه در عمل شرایط اثبات دفاعیات یادشده برای مدیران در استرالیا سخت‌گیرانه بوده و مدیران به سختی توانسته‌اند با اثبات آن‌ها از مسئولیت رهایی یابند؛ لیکن به نظر می‌رسد اقدام قانون‌گذار در تعیین مبنای مسئولیت بر فرض تقصیر و پیش‌بینی طرق دفاعی برای مدیران با عدالت و انصاف سازگارتر به نظر می‌رسد. از آنجا که گاه عملیات ققنوس برای بازسازی شرکت‌ها ضروری می‌باشد و هدف قانون‌گذار، مبارزه با عملیات ققنوس متقلبانه بوده، اقدام قانون‌گذار در ایران در قرار دادن مبنای مسئولیت بر نظریه ایجاد خطر منطقی نبوده و منطقی است مبنای مسئولیت مدیران در ایران هم به فرض تقصیر تغییر یابد و طرق دفاع ولو سخت‌گیرانه برای مدیران در قانون پیش‌بینی گردد.

## ۲-۲. واگرایی در حدود مسئولیت مدیران

در استرالیا وفق بخش ۵-۲۶۹ قانون مالیات‌ها مصوب ۱۹۵۳ (Australia)، مسئولیت مدیران در حال حاضر شامل مبالغ توقیف‌شده توسط اداره مالیات، مالیات



کسر شده از حقوق و دستمزد، مالیات کالا و خدمات<sup>۶</sup> (مالیات گسترده ده در صدی بر اکثر کالاها، خدمات و سایر اقلام فروخته شده یا مصرف شده در استرالیا) و هزینه سپرده بازنشستگی<sup>۷</sup> (اگر حداقل مبلغ ضمانت بازنشستگی را به موقع و به صندوق مناسب پرداخت نکنید باید هزینه سپرده بازنشستگی را به سازمان امور مالیاتی پرداخت کنید) است. اینها مبالغی است که مدیران در صورت عدم پرداخت از سوی شرکت، شخصاً در قبال آن مسئولند و پس از صدور اخطار جریمه مدیر، باید پرداخت شوند؛ بنابراین اخطار جریمه مدیر برای مدیران در استرالیا در خصوص مالیات‌هایی صادر می‌شود که شرکت جمع‌آوری‌کننده مالیات است نه مالیات‌دهنده (Duns and Glover, 2005:172). بر این اساس مدیران وظیفه دارند اطمینان حاصل کنند که شرکت به تعهدات خود در پرداخت مالیات‌های گفته شده به سازمان امور مالیاتی عمل می‌کند. مدیرانی که به وظیفه خود برای اطمینان از اجرای تعهدات شرکت خود عمل نکنند، شخصاً مسئول مبالغ قابل پرداخت از طریق اعمال جریمه خواهند بود (Cardan, 2020:491).

در ایران، قانون‌گذار، در ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مدیران را در پرداخت مالیات بر درآمد شخص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که شخص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می‌باشد و در دوران مسئولیت آن‌ها قطعیت یافته باشد، دارای مسئولیت تضامنی دانسته است. ادارات مالیاتی با استناد به این ماده، در عمل مدیران را در همه منابع مالیاتی از جمله مالیات بر درآمد، مالیات‌های تکلیفی، مالیات بر ارزش افزوده و ... دارای مسئولیت تضامنی با شخص حقوقی در پرداخت کلیه بدهی‌های مالیاتی قطعی اعم از اصل بدهی و جرائم مالیاتی می‌دانند.

درحالی‌که در استرالیا مسئولیت مدیران تنها نسبت به مالیات‌هایی برقرار شده که

5 PAYG

6 GST

7 SGC





شرکت جمع‌آوری‌کننده مالیات است نه پرداخت‌کننده واقعی مالیات، قانون‌گذار در ایران مدیران را نسبت به همه منابع مالیاتی شرکت دارای مسئولیت تضامنی دانسته است. اگرچه منطقی است انتظار داشته باشیم افرادی که نقش مدیر را در شرکت‌ها بر عهده می‌گیرند مسئولیت‌پذیر باشند، اطمینان حاصل کنند که از تعهدات مالیاتی و سایر تعهدات قانونی شرکت آگاه هستند و در اجرا و نظارت بر اجرای این قوانین با دقت عمل کنند، لیکن بدون شک ایجاد مسئولیت تضامنی برای مدیران نسبت به همه منابع مالیاتی، به شدت سخت‌گیرانه است.

### ۳. همگرایی جزئی نظام حقوقی ایران و استرالیا

#### ۳-۱. همگرایی در شخص مسئول

در استرالیا مدیران با همان تعریف گسترده قانون شرکت‌ها از مدیران، مسئول اطمینان یافتن از اجرای تکالیف مالیاتی توسط شرکت هستند. اصطلاح مدیران در بخش ۹ قانون شرکت‌های استرالیا علاوه بر مدیران واقعی<sup>۸</sup>، مدیران بالفعل<sup>۹</sup> (اشخاصی که به طور رسمی به عنوان مدیر منصوب نشده‌اند اما در سمت مدیر فعالیت می‌کنند) و مدیران سایه<sup>۱۰</sup> (اشخاصی که مدیران شرکت عادت به عمل به دستورات آن‌ها دارند) را در برمی‌گیرد (Keay and Murray, 2005:35). این بدان معناست که ممکن است برای فردی که در مدیریت روزانه شرکت دخالت چندانی ندارد، یا هرگز به طور رسمی به عضویت هیئت مدیره شرکت در نیامده و یا انتصاب آن‌ها در کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا<sup>۱۱</sup> از سال گذشته، خطاریه جرمه مدیر صادر شود (Athanasίου, 2019:477). مدیر عامل، اعضای هیئت مدیره، مدیران بالفعل و سایه همگی می‌بایست در خصوص اطمینان از انطباق شرکت با قوانین مالیاتی اهتمام و مراقبت ورزند، در غیر این صورت خودشان مسئول می‌باشند

8 Actual directors

9 De facto directors

10 Shadow directors

11 ASIC



(Datt,2019:297).

در ایران، تعریفی از مدیر در قانون تجارت و لایحه اصلاحی قانون تجارت ارائه نشده است؛ لیکن هیئت مدیره و مدیر عامل به عنوان مصداق مسلم مدیر شناخته شده‌اند. منظور قانون‌گذار از مدیران دارای مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات شخص حقوقی در بند ۳ بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۸۴ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۰۵ به شرح ذیل آمده است: «... با عنایت به مقررات قانون تجارت، مدیرعامل و کلیه اعضای هیئت مدیره اشخاص حقوقی غیردولتی مشمول حکم ماده ۱۹۸ قانون مذکور می‌باشند...» با عنایت به عدم ابطال بخشنامه یادشده به موجب رای شماره ۸۶۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۱۱ در هیئت تخصصی دیوان عدالت اداری می‌توان گفت منظور از مدیران در ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مدیرعامل و کلیه اعضای هیئت مدیره است. قانون‌گذار مدیران اعم از هیئت مدیره و مدیر عامل، صاحب امضا و غیر صاحب امضا را مسئول نظارت بر اجرای تعهدات قانونی شرکت از جمله تعهداتی که قانون مالیات‌ها بر شرکت‌ها وضع نموده است، قرار داده است.

به نظر می‌رسد قانون‌گذاران در هر دو کشور سعی داشته‌اند مسئولیت را بر همه افرادی که در آن نظام حقوقی امکان اطلاق واژه مدیر بر وی وجود داشته، تسری دهند. دارا بودن مسئولیت، مدیران را تشویق می‌کند تا به محض بروز مشکلات جریان نقدینگی برای شرکت، جهت پیشگیری از ایجاد مسئولیت برای خودشان، برای حل و فصل آن‌ها اقدام کنند و در نتیجه فرهنگ حاکمیت شرکتی خوب را تقویت می‌کند.

### ۳-۱-۱. مسئولیت مدیران جدید و سابق

در ایران، مدیری در پرداخت مالیات دارای مسئولیت است که مالیات در دوران مسئولیت او قطعیت یافته باشد، تفاوتی نمی‌کند که او به تازگی به عنوان مدیر منصوب شده است یا قبلاً در سمت مدیریت بوده است. همین‌که شخصی سمت مدیریت را در شرکتی به عهده می‌گیرد، فرض می‌شود که او با آگاهی از وضعیت مالی و دیون و تکالیف شرکت، عهده‌دار مسئولیت شده است. ادعای عدم آگاهی از وضعیت مالی



شرکت از مدیران پذیرفته نمی‌شود. ۱۲. بخشنامه شماره ۲۳۰/۲۱۸۰۹/د مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۲۲ در خصوص مسئولیت مدیران سابق مقرر داشته: «...ادارات کل امور مالیاتی اقدامات و عملیات اجرایی را به ترتیب نسبت به شخص حقوقی بدهکار و مدیران فعلی آن معمول نمایند و چنانچه علی‌رغم اقدامات مؤثر انجام شده، وصول بدهی‌های مذکور از اشخاص موصوف امکان‌پذیر نباشد، با توجه به مسئولیت تضامنی مدیرانی که بدهی در دوران مدیریت آن‌ها قطعی شده است نسبت به عملیات اجرایی برای مدیران یاد شده اقدام نمایند.»

در استرالیا نیز نظام مجازات مدیر برای مدیران پیشین یک شرکت و مدیرانی که برای مدت کوتاهی منصوب می‌شوند اعمال می‌شود. یک مدیر در صورتی مستوجب مجازات می‌شود که شرکت به تعهدات خود عمل نکند و آن شخص به دلیل مدیر بودن موظف بوده قبل از پایان مهلت، شرکت را وادار به اجرای آن کند؛ بنابراین، ساختار صحیح قانون نشان می‌دهد که این تعهد در واقع یک تعهد مستمر است و از هر گونه چشم‌پوشی از وظیفه مدیران مصون باقی می‌ماند (villios, 2016:258).

در دعوی canty علیه اداره مالیات استرالیا مدیر سابق دارای مسئولیت در پرداخت مالیات شناخته شد. Canty یکی از دو مدیر شرکت بود. او تولید و فروش را مدیریت می‌کرد و مدیر دیگر مسئولیت امور حسابداری و مالی را به عهده داشت. برای Canty اخطار جریمه مدیر صادر شد و به علت عدم پرداخت، وی تحت تعقیب قرار گرفت. وی مدعی بود تحت دفاع انجام تمام اقدامات متعارف قرار دارد؛ زیرا در پی فروش اموال شرکت، امور را به شریک خود واگذار کرده و به گفته او مبنی بر پرداخت به موقع بدهی‌های مالیاتی شرکت اعتماد کرده است. دادگاه استدلال وی را نپذیرفت و وی را مسئول پرداخت بدهی‌های مالیاتی شرکت قرار داد؛ بنابراین مدیران سابق نیز متعهد به پرداخت مالیات شرکت در دوران مسئولیتشان هستند (Canty v

---

۱۲ از این حیث تفاوتی میان مدیران موظف و غیر موظف، مدیران شرکت‌های اشخاص و شرکت‌های سرمایه نمی‌باشد.



(DCT,2005,84).

در دعوی فیتزجرالد علیه اداره مالیات استرالیا در سال ۱۹۹۵، مدیر مسئول شناخته شد، با اینکه فقط برای یک دوره هفده روزه منصوب شده بود، در زمانی که مبالغ مالیات بر درآمد و هزینه سپرده بازنشستگی بدون پرداخت توسط شرکت سررسید و قابل پرداخت شده بود (DCT v George,2002:336). در نتیجه آخرین اصلاحات، وفق بخش ۲۰-۲۶۹ قانون مالیات‌ها مصوب ۱۹۵۳ (Australia) به مدیران جدید مهلت سی‌روزه داده می‌شود که در آن به تعهدات خود مطابق با بخش ۱۵-۲۶۹ قانون مالیات‌ها مصوب ۱۹۵۳ (Australia) عمل کنند و جریمه در پایان روز سی‌ام قابل پرداخت است. مدیران پیش از قبول سمت می‌بایست بررسی کنند که آیا شرکت دارای بدهی‌های پرداخت‌نشده یا گزارش نشده مالیات حقوق و دستمزد، مالیات بر کالا و خدمات (ارزش افزوده) و هزینه سپرده بازنشستگی است یا خیر؟ زیرا اگر به عنوان مدیر شرکت منصوب شوند شخصاً مسئول هر گونه مبالغ پرداخت‌نشده می‌شوند.

### ۲-۳. همگرایی در سایر محدودیت‌ها

به تبع مسئولیت مدیران در پرداخت بدهی مالیاتی شرکت، قانون‌گذاران در هر دو کشور محدودیت‌های تبعی برای مدیران ایجاد نموده‌اند.

#### ۱-۲-۳. سلب صلاحیت مدیران

در قانون شرکت‌های استرالیا، سلب صلاحیت مدیران از اداره شرکت در موارد مختلف پیش‌بینی شده است. از جمله آن‌ها، مقررات سلب صلاحیت در خصوص مدیرانی است که زمینه شکست‌های متعدد شرکت‌ها را به وجود آورده‌اند. بخش ۲۰۶F قانون شرکت‌ها به کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا اجازه می‌دهد تا به عنوان مرجع اداری مدیران را رد صلاحیت کند و بخش 206D قانون شرکت‌ها رد صلاحیت با حکم دادگاه را در صورت تقاضای کمیسیون اوراق بهادار و



سرمایه‌گذاری استرالیا مقرر می‌نماید (Welsh, Anderson, 2019:32).

وفق بخش ۲۰۶F قانون شرکت‌ها، در صورتی که کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا متوجه شود که شخصی در هفت سال گذشته مدیر دو یا چند شرکت منحل شده بوده است، می‌تواند آن مدیر را برای پنج سال رد صلاحیت کند. قبل از اینکه کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا بتواند مدیر را رد صلاحیت کند، باید اخطاریه‌ای به مدیر بدهد، او را در مورد علت رد صلاحیت خود توجیه کند، فرصتی برای دفاع از اتهام به او بدهد و باید اطمینان حاصل کند که رد صلاحیت موجه است. در تعیین اینکه آیا رد صلاحیت موجه است یا خیر، کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا به مواردی از جمله رفتار مدیر در رابطه با مدیریت، تجارت یا دارایی هر شرکتی توجه می‌کند و همچنین این موضوع که آیا رد صلاحیت به نفع عموم است یا خیر؟ در حالی که رد صلاحیت وفق این بخش، مستلزم تخلف از سوی مدیر نیست، بررسی موضوع نشان می‌دهد که اغلب در مواردی که مدیران مرتکب نقض جدی قانون شده‌اند، کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا از این شکل از رد صلاحیت استفاده کرده است.

همچنین اگر در طی ۷ سال گذشته شخصی در دو یا چند شرکت در زمانی که ورشکست شده‌اند، مدیر بوده است، کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا می‌تواند برای حکم به سلب صلاحیت تا ۲۰ سال تحت بخش 206D به دادگاه درخواست دهد. دادگاه باید متقاعد شود که نحوه مدیریت شرکت به طور کلی یا جزئی علت ورشکستگی شرکت بوده است و رد صلاحیت موجه است. نقص اساسی نظام رد صلاحیت مدیران شرکت‌های ورشکسته در استرالیا این است که به نظر می‌رسد، شواهد کمی مبنی بر درخواست کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا برای احکام رد صلاحیت طبق بخش 206D وجود دارد.

اگر چه در حقوق ایران، مقرراتی برای سلب صلاحیت از مدیرانی که در ورشکستگی چند شرکت دخالت داشته باشند وجود ندارد، قانون‌گذار در تبصره ۳



ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم الحاقی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، سازمان امور مالیاتی را مکلف به اعلام ا سهامی مدیران شرکت‌هایی که بدهی مالیاتی اعم از مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده دارند به همراه مشخصات آنان به اداره ثبت شرکت‌ها نموده است و اداره ثبت شرکت‌ها را موظف نموده ثبت شرکت یا موسسه به نام این اشخاص و همچنین ثبت عضویت آن‌ها در هیئت مدیره آن شرکت و سایر شرکت‌ها و مؤسسات را برای بدهکاران مالیاتی منوط به تعیین تکلیف و اخذ مفاصاحساب مالیاتی از سازمان امور مالیاتی کشور کند.

در واقع مبنای الحاق این تبصره مسئولیت تضامنی مقرر شده برای مدیران در ماده ۱۹۸ است. با توجه به اطلاق مدیران در این ماده شامل مدیر عامل و کلیه اعضای هیئت مدیره نسبت به بدهی قطعی شده در دوران مدیریت آن‌ها می‌شود.

بنابراین در حالی که وفق قوانین استرالیا، امکان رد صلاحیت مدیرانی که در ورشکستگی دو یا چند شرکت دخالت داشته‌اند تا بیست سال وجود دارد، وفق تبصره ۳ ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم الحاقی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مدیران تا زمانی که بدهی مالیاتی شرکت را نپرداخته‌اند، دارای محدودیت ثبتی بوده و پس از پرداخت دیون مالیاتی شرکت، می‌توانند آزادانه به فعالیت خود ادامه دهند. به نظر می‌رسد در راستای مبارزه با عملیات ققنوس متقلبانه در ایران، وضع قوانین رد صلاحیت برای مدیرانی که در ورشکستگی متعدد شرکت‌ها دخالت داشته‌اند، ضروری باشد.

#### ۲-۲-۳. دستور ممنوع‌الخروجی

در استرالیا اداره مالیات می‌تواند با صدور دستور ممنوعیت خروج<sup>۱۴</sup> (DPO) مانع از خروج بدهکاران مالیاتی از جمله مدیران شرکت‌ها شود. دستور ممنوعیت خروج یکی از ابزارهای مورد استفاده سازمان امور مالیاتی برای جمع‌آوری مالیات است، اما استفاده گسترده‌ای از آن نمی‌شود. این دستور فقط در مواردی صادر می‌شود که بدهی قابل توجهی وجود داشته باشد. دلیل صدور دستور ممنوعیت خروج از سوی

14 Departure Prohibition Order



سازمان امور مالیاتی این است که در حقوق بین‌الملل، کمک به کشور دیگر برای وصول مطالبات مالیاتی، خلاف نظم عمومی است. به همین خاطر اگر سازمان امور مالیاتی بتواند بدهکار مالیاتی را در کشور خود نگه دارد، شانس بیشتری برای وصول مطالبات خواهد داشت (Bennett, 2015:67).

در ایران، قانون‌گذار در ماده ۲۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم به سازمان امور مالیاتی اجازه داده است تا از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آن‌ها از میزان معینی بیشتر باشد از کشور جلوگیری نمایند و در آخر حکم این ماده را در مورد «مدیر یا مدیران مسئول» اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی در دوران مدیریت شخص حقوقی جاری دانسته است.

بخشنامه شماره ۲۵/۹۴/۲۰ مورخ ۱۳/۰۶/۱۳۹۴ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص تعریف مدیران مسئول در این ماده مقرر داشت: «... صرفاً مدیران دارای حق امضای اسناد تعهدآور (اعم از موظف و غیر موظف) را می‌توان ممنوع‌الخروج نمود...» با توجه به اینکه ممنوع‌الخروجی، آزادی رفت‌وآمد مؤدیان را سلب می‌کند، قانون‌گذار دایره مدیران مشمول دستور ممنوع‌الخروجی را به مدیران صاحب حق امضا محدود کرده است. البته میزان بدهی قطعی پیش‌بینی شده برای صدور دستور ممنوع‌الخروجی در ماده ۲۰۲، مبلغ زیادی نیست و بهتر است قانون‌گذار با افزایش این مبلغ، آزادی مؤدیان با بدهی مالیاتی ناچیز را سلب نکند.

#### ۴. نتایج و پیشنهادها

همان‌طور که در مقاله بررسی شد، قانون‌گذاران در هر دو کشور، پس از حذف اولویت دولت در وصول مطالبات از ورشکسته، با اتکا بر اصل کفایت مالی، با خرق حجاب شخصیت حقوقی، مدیران شرکت‌ها را شخصاً مسئول جبران بدهی‌های مالیاتی شرکت دانسته‌اند. در واقع برای جبران زیان‌های وارده به درآمد دولت ناشی از لغو اولویت سازمان امور مالیاتی در وصول مطالبات از شرکت‌های ورشکسته، نظام مجازات مدیران ایجاد گردید.



هدف از وضع این مقررات، همچنین مقابله با اقدامات متقلبانه مدیران در ایجاد و انحلال شرکت‌ها یکی پس از دیگری بدون انجام تکالیف قانونی از جمله تکالیف مالیاتی بود. مبارزه با اقدامات متقلبانه این گروه، با هدف حفظ زمینه فعالیت برای گروهی که صادقانه فعالیت می‌کنند و تکالیف قانونی خود را انجام می‌دهند صورت گرفت. حفاظت از حقوق شرکت‌های قانون‌گرا در برابر شرکت‌هایی که به عملیات متقلبانه برای رهایی از تعهدات مالیاتی خود متوسل می‌شوند بسیار مهم است.

در این راستا، اگرچه مقررات به شیوه‌ای سخت‌گیرانه عمل می‌کند، اما مداخله زودهنگام مدیران را تشویق می‌کند تا به محض بروز مشکلات جریان نقدینگی، برای حل مشکلات جریان نقدی اقدام کنند و مدیران را تشویق می‌کند تا فعالانه در مدیریت شرکت مشارکت کنند.

بنابراین فرهنگ حاکمیت شرکتی خوب را تقویت می‌کند و خطر ورشکستگی را برای سایر سهامدارانی که تحت تأثیر نامطلوب ورشکستگی شرکت قرار می‌گیرند، کاهش می‌دهد.

با این حال مقایسه نظام حقوقی دو کشور نشان می‌دهد که واگرایی اساسی در خصوص مبنا، شرایط و حدود مسئولیت مالیاتی مدیران در دو نظام حقوقی استرالیا و ایران وجود دارد. در حالی که در ایران، مبنای مسئولیت مالیاتی مدیران، نظریه ایجاد خطر بدون امکان طرح هر گونه دفاعی ولو قوه قاهره است و قانون‌گذار مدیران شرکت‌ها را به صرف قطعیت مالیات در دوران تصدی آن‌ها شخصاً به همراه شخص حقوقی مسئول پرداخت مالیات قرار داده است؛ در استرالیا، نظام مسئولیت مدیران بابت بدهی‌های مالیاتی شرکت، مبتنی بر تقصیر است؛ اما به دلیل دشواری اثبات تقصیر مدیران، فرض بر تقصیر آن‌ها گذاشته شده که البته علاوه بر امکان استناد به دفاعیات قانونی، فرصت رهایی از مسئولیت در شرایطی به مدیران داده شده است. در صورتی که بدهی ظرف مهلت مقرر به سازمان امور مالیاتی گزارش شده باشد تا ۲۱ روز پس از دریافت اخطار جریمه، مدیر شرکت جهت رهایی از مسئولیت فرصت





دارد تا ترتیب پرداخت بدهی توسط شرکت را فراهم نماید، شرکت را تحت مدیریت خارجی قرار دهد، یک کارشناس تجدید ساختار کسب‌وکار منصوب کند یا یک مدیر تصفیه برای انحلال شرکت منصوب کند. علاوه بر این امکان استناد به دفاعیاتی از جمله عدم مشارکت، انجام تمام اقدامات متعارف، استاپل و ... برای مدیران جهت رهایی از مسئولیت پیش‌بینی شده است.

حدود مسئولیت مدیران در حقوق ایران بسیار گسترده‌تر از استرالیا است؛ چرا که شامل همه منابع مالیاتی و حتی جرائم مالیاتی می‌شود؛ درحالی‌که در استرالیا در طی سال‌ها مسئولیت مدیران محدود به مالیات بر حقوق و دستمزد و هزینه سپرده بازنشستگی بود و اخیراً آن را به مالیات بر کالا و خدمات (مالیات بر ارزش افزوده) گسترش داده‌اند که همه این‌ها مالیات تکلیفی هستند؛ یعنی مالیاتی که شرکت‌ها تنها جمع‌آوری‌کننده آن هستند و نه پرداخت‌کننده. البته در خصوص گستردگی تعریف مدیران مسئول و ایجاد محدودیت‌های تبعی برای مدیران، همگرایی میان دو نظام حقوقی به چشم می‌خورد.

پیشنهاد می‌شود قانون‌گذار برای ایجاد توازن و تعادل میان اصل کفایت مالی و اصل تفکیک شخصیت شخص حقوقی از مدیران، مبنای مسئولیت مالیاتی مدیران را به فرض تقصیر تغییر داده و با مفروض دانستن تقصیر برای مدیرانی که موجبات انجام تکالیف مالیاتی توسط شرکت را فراهم نیاورده‌اند، با وضع مقرراتی امکان دفاع جهت رهایی از مسئولیت برای مدیرانی که تمام اقدامات متعارف و معقول را برای اجرای تکالیف مالیاتی توسط شرکت انجام داده، لیکن موفق نبوده‌اند فراهم نماید. این موضوع با هدف اصلی سیاست مسئولیت مدیران که انگیزه برای همه مدیران فراهم می‌کند تا اطمینان حاصل نمایند شرکت آن‌ها به تعهدات خود عمل می‌کند، سازگار است.

همچنین برای کارایی بهتر نظام مسئولیت مدیران، ایجاد سازوکارهایی برای آموزش مدیران در مورد تعهداتشان و عواقب ناشی از عدم رعایت آن‌ها توصیه



می‌گردد.

همچنین وضع مقررات در خصوص سلب صلاحیت مدیرانی که در ورشکستگی‌های متعدد شرکت‌ها دخالت داشته‌اند، برای مقابله با عملیات ققنوس در ایران ضروری به نظر می‌رسد. بررسی تفصیلی موضوع سلب صلاحیت مدیران دخیل در ورشکستگی شرکت‌های متعدد، نهاد ذی‌صلاح رد صلاحیت، شرایط و ضوابط آن با توجه به اهمیت و گستردگی آن می‌تواند موضوع تحقیقات آتی باشد.

## ۵. منابع:

### Articles:

1. Anderson, H. (2009). Theory and reality in Insolvency Law: some contradictions in Australia. *Company and Securities Law Journal*, 27(8), 506.
2. Duns, J., & Glover, J. (2005). The taxation priority in insolvency: an Australian perspective. *Int'l Insolvency Rev.*, 14, 171.
3. Datt, K. (2019, June). Tax system integrity and directors' obligations under the 'Corporations Act': A tale of two systems. In *Australian Tax Forum* (Vol. 34, No. 2, pp. 277-307).
4. Cardan, T. (2020). The director penalty regime and its extension to GST. *Taxation in Australia*, 54(9), 491-495.
5. Villios, S. (2015). Director penalty notices: promoting a culture of good corporate governance and of successful corporate rescue post insolvency. *Revenue Law Journal*, 25(1), 1-19.
6. Keay, A., & Murray, M. (2005). Making company directors liable: A comparative analysis of wrongful trading in the United Kingdom and insolvent trading in Australia. *International Insolvency Review: Journal of the International Association of Insolvency Practitioners*, 14(1), 27-55.
7. Villios, S. (2016). Tax collection, recovery and enforcement issues for insolvent entities. *Austl. Tax F.*, 31, 425.
8. Athanasiou, A. (2019). The ATO's director penalty notice powers. *Taxation in Australia*, 53(9), 477-479.
9. Anderson, H. (2014). Directors' Liability for Fraudulent Phoenix Activity—A Comparison of the Australian and UK Approaches. *Journal of*



*Corporate Law Studies*, 14(1), 139-173.

10. Yousefi, A. (2020). Tax Advisers, Illegal Phoenix Activity and Lost Tax Revenue in Australia.

11. Broderick, M. (2011). Legislative change to director penalty notices and security for tax payments. *Australian Tax Review*, 40(1), 60-64.

12. Robert Baxt, 'Editorial' (2012) 40 *Australian Business Law Review* 137, 141.

13. Welsh, M., & Anderson, H. (2019). Director restriction: An alternative to disqualification for corporate insolvency. *Company and Securities Law Journal*, 37(1), 23-41\

14. Bennett, M. (2015). ATO powers and how to respond to them. In *Third Annual Asset Protection Conference, Gold Coast* (Vol. 16).

15. Wilson-Rogers, N., & Pinto, D. (2009). Tax Reform: A Matter of Principle: An Integrated Framework for the Review of Australian Taxes. *eJTR*, 7, 72.

#### **Act:**

16.

the Treasury Laws Amendment (Combating Illegal Phoenixing) Act 2020

#### **Thesis:**

17. Villios, S. (2016). A framework for corporate insolvency taxation: the crossroads of the theoretical perspectives in taxation law and insolvency law (Doctoral dissertation).

#### **Reports:**

18. Australian Law Reform Commission, *General Insolvency Inquiry Report No 45* (1988)(Harmer Report)

19. Australian Treasury, *Action Against Fraudulent Phoenix Activity* (2009) 5-6

#### **Cases:**

20. *DCT v George* [2002] NSWCA 336.

21. *Miller v DCT* [1997] 26 ACSR 533, 538

22. *Canty v DCT* [2005] NSWCA 84, 42, 45.

23. *DCT v Saunig* [2002] NSWCA 390, 731

24. *DCT v Roche* [2014] WASC 222 at 38

25. *FCT v Winters* [1997] 97 ATC 4967

26. *DCT v George* [2002] 55 NSWLR 511

27. *DCT v clarck*, [2003] NSWCA 91

28. *Canty v DCT* [2005] NSWCA 84



## Tax liability of corporate managers for Fraudulent Phoenix activity (Comparative Studying the Australian & Iranian Law)

Mahsa Gharekhani<sup>1</sup> & Ebrahim Azizi<sup>2\*</sup> & Tayebah Saheb<sup>3</sup>

1. Ph.D. Student in Private Law, Faculty of Law, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran
2. Assistant Professor in Private Law, Faculty of Law, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran
3. Assistant Professor in Intellectual Property Law, Faculty of Law, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran

Receive: 2023/12/11      Accept: 2024/02/18

### Abstract:

Fraudulent phoenix occurs when the managers of a company, with the aim of avoiding some or all of its legal obligations, declare the company bankrupt and continue their business by creating a new company. One of the most important debts that remain unpaid during this operation is the company's tax debt. In section 198 of Iranian Direct Taxes Law, the legislator has held managers jointly and severally liable for paying the company's taxes. The subject of this research is to discuss the similarities and differences between the legal systems of Iran and Australia in relation to the liability of managers for tax debts arising from fraudulent phoenix activities. The result of the research shows that in Iran, unlike Australia, it is not possible to release managers from the responsibility of paying taxes of a bankrupt company under any excuse or defense. Also, while in Iran managers are responsible for paying all sources of taxes, in Australia directors are only responsible for paying taxes in which the company is the tax collector and not the actual payer. Nevertheless, there are similarities between the two systems in terms of responsibility of managers and stipulation of other restrictions for directors. Given the inflexibility of the regulations in Iran, it is suggested that the legislator changes the basis of manager's liability to presumed fault liability and provide the opportunity of defense for managers who have taken all reasonable measures to fulfill their tax obligations but have not succeeded. It is also necessary to establish regulations regarding disqualification of directors who have been involved in the bankruptcy of numerous companies.

**Keywords:** Tax Debt, Fraudulent Phoenix Activity, Directors' Liability, section 198 of the direct taxes law, Corporate Bankruptcy.

\* Corresponding Author, Email: eazizi@modares.ac.ir