

رویکرد مالیاتی در شناخت شخصیت حقوقی شرکت‌های

ثبت نشده

رضا چراغی

کارشناس ارشد حقوق خصوصی، کارشناس ارشد مالیاتی و دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق
شرکت‌های تجاری دانشگاه شهرکرد، Rcheraghy@yahoo.com

مهدي عاشوري

دکترای حقوق خصوصی و استادیار دانشگاه شهرکرد، dr_mehdiashouri@yahoo.com

چکیده

شرکت‌های تجاری، از جمله مهم‌ترین منابع مالیاتی می‌باشند، عدم وضع مالیات بر درآمد شرکت‌های موضوع م ۲۲۰ ق.ت علاوه بر مضرات مالیاتی آن در تعارض با شناخت شخصیت واقعی شرکت‌های تجاری است. این در حالی است که بسیاری از حقوقدانان ما به بهانه ابهام قانون، شخصیت حقوقی این شرکت‌ها را در گرو ثبت آنها می‌دانند بدون توجه به این امر که قانون‌گذار صرفاً نظم دهنده رویدادهای موجود است. تعارض بالا در تعارض با قوانین موجود آشکار می‌گردد، در این راستا نقش قانون مالیات‌های مستقیم در شناخت شخصیت حقوقی واقعی شرکت‌ها که آنها را در عداد اشخاص حقوقی ذکر کرده حائز اهمیت است (م ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم). این قانون کلیه شرکت‌ها را در بیانی عام مورد شناسایی قرار داده و آنها را تحت لوای اشخاص حقوقی مدنظر داشته است، گرچه اثبات شخصیت حقوقی شرکت‌ها به استناد مواد قانونی سایر قوانین کاملاً مشهود است.

کلید واژه‌ها: شرکت عملی، مالیات، شخصیت حقوقی

۱- مقدمه

رویکرد جدید برای تحلیل و اثبات شخصیت حقوقی شرکت‌ها با توسل به ماده ۱۰۵ ق.م.پس از اثبات مقدمات آن از منظر حقوق شرکت‌ها فارغ از دلایل دعوی کهنه‌ی مخالفان و موافقان شخصیت حقوقی شرکت‌های تجاری و به شیوه‌ای نو مدنظر تحقیق است. لذا از دلایل مخالفان نیز بحث نمی‌شود مگر مرتبط با موضوع، خاطر نشان می‌شود در این خلاصه جهت جلوگیری از تطویل، تحقیق فارغ از ایرادات مواد قانونی مورد ارجاع است که بی‌ربط به موضوع می‌باشند.

وضع مالیات بر شرکت‌ها نتیجه‌ی اعمال حاکمیت^۱ دولت است، تبعیض مالیاتی^۲ به هر دلیل موجبات نارضایتی مشمولان را فراهم می‌کند. بحث از این شرکت‌ها در ملازمه غیرقابل انکار با بحث شخصیت حقوقی اشخاص حقوقی^۳ و شرکت‌های تجاری است و در این تحقیق نیز از این رویکرد پیروی می‌شود.

۲- قواعد عام

ماده‌ی ۱۸۳ قانون مدنی در تعریف عقد بیان می‌دارد:

"عقد عبارت است از آنکه، یک یا چند نفر در مقابل یک یا چند نفر دیگر، تعهد بر امری نمایند و مورد قبول آنها باشد"

و در تأیید احترام به چنین قراردادی در ماده‌ی ۱۰ متذکر می‌شود:

"قراردادهای خصوصی نسبت به کسانی که آنها را منعقد نموده‌اند در صورتی که مخالف صریح قانون نباشد نافذ است"

بدین وسیله قرارداد ایجاد شد. حال هدف متعاقدين ایجاد شرکت (به معنای خاص) می‌باشد، این شرکت حادث می‌شود به لوازم منطقی آن، ماده‌ی ۵۷۱ قانون مدنی در این باره چنین می‌گوید:

"شرکت، عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیء واحد به نحو اشاعه (کاتوزیان، ۱۳۸۴، ۲۹۷)"

و ماده ۵۷۳ نیز حاصل از عقد بودن آن را مورد شناسایی قرار می‌دهد، ماده ۵۷۵ شراکت متعاقدين را که لازمه‌ی منطقی اثر قرارداد است، پیش بینی می‌کند. چنین

1- Rule

2- Tax discrimination

3- Legal entities

شرکتی منطقاً توسط شرکا اداره خواهد شد.^۱ اهمیت اراده‌ی اشخاص ایجاد کننده‌ی شرکت تا آنجا است که، ماده ۵۷۷ اراده شرکا را برای تعیین شخصی با عنوان اداره کننده‌ی اموال مشترک، پذیرفته است. به خوبی پیداست که، شرکاء شرکت همان‌طور که با توسل به قراردادی که آن را به وجود آورده‌اند، می‌توانند آن را منحل سازند (م ۵۷۸). حال شرکت ایجاد شد.

۳- حقوق تجارت

حال تا اینجا آنچه مشخص است، شرکتی است که وجود دارد، و حتی به‌طور نسبی مستقل از اعضای خود است. اقتضای جامعه ایجاب می‌کند چنین شرکتی به راحتی نتواند به هرگونه معامل‌های دست زده و بعداً به هر دلیل طرف معاملات خود را با مشکل مواجه سازد. از طرف دیگر پیشرفت اقتصاد و رفاه جامعه، استقلال کامل آن را ایجاب می‌کند، لذا عدم ریسک‌پذیری یا کاهش آن به همراه فرار از مسئولیت از انگیزه‌های ایجاد آن خواهد بود. چنین شرکتی هم‌چنین دارای طول عمری طولانی بوده و موجبات اطمینان اشخاص طرف خود را هم از لحاظ سرمایه کلان خود و از لحاظ جاودانگی نسبی آن، جلب می‌کند، لذا از این لحاظ، اقتضای جامعه، وجود شرکتی با عنوان شرکت تجاری را به دنبال دارد. لیکن گاهی اشخاص به دلایل مختلف ترجیح می‌دادند، تا از مسئولیت و اموال سایر اعضای شرکت استفاده کرده و دست به ایجاد شرکت در معنای سنتی (شرکت مدنی) زنند، بنابراین برای افتراق این دو نوع شرکت باید چاره‌ای اندیشیده می‌شد، لذا قانون‌گذار اقدام به پیش بینی معاملات تجاری و تاجر تلقی کردن اشخاصی که به این فعالیت‌ها می‌پردازند نمود (ماده ۱ و ۲ ق.ت).

پس از آنکه شرکت تجاری تشکیل شد و قانون نیز وجود آن را شناسایی کرد، اینک این شرکت به اعمالی می‌پردازد که تجارتمی‌باشند، پس اکنون، شرکتی تجاری است، و ماده ۱ قانون تجارت در بیانی عام این امر را مورد پذیرش قرار داده است. به هر تقدیر، این شرکت حتی بدون شخصیت، تجاری محسوب است (صقری، ۱۳۹۳، ۹۳) لیکن به هر حال برای آنکه بتواند به اهداف پیش گفته نائل آمده دارای استقلال باشد، باید دارای شخصیتی جدای از شخصیت اعضاء باشد.

۱- در باب شرکت‌های تجاری برخی حقوقدانان با تحلیلی زیبا، ارکان و مدیران شرکت را بیانگر اراده‌ی آن می‌دانند (کاویانی، ۱۳۹۱، ۱۳۳ به بعد)

اثرگذاری چنین شخصیتی نیز منوط است به انتساب آن به شخص، چرا که تنها اشخاص هستند که می‌توانند دارای شخصیت باشند، این امور در تلازم عقلی با هم بوده و بناء عقلا بر آن است. این ملازمه‌ی عقلی را، ماده ۱ ق.ت. با توجه به پذیرش تجاری بودن شرکت، مفروض دانسته است، به همین دلیل است که بند ۴ از ماده ۳ همان قانون، کلیه معاملات شرکت‌های تجاری را به تبع تاجر بودن آنها تجاری تلقی کرده است. از همین رو ماده ۵۸۳ ق.ت. کلیه شرکت‌های تجاری موضوع خود را دارای شخصیت حقوقی دانسته است و ماده‌ی ۲۲۰ قانون تجارت شرکت‌های موضوع خود را تضامنی دانسته و شرکت تضامنی از شرکت‌های موضوع ماده ۲۰ این قانون است.

اگر نگاهی به قوانین مالیاتی هم انداخته شود، دیده می‌شود که در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، در بحث از مالیات بر شرکت‌های تجاری در ماده‌ی ۱۰۵ خود آنها را زیر مجموعه‌های اشخاص حقوقی دانسته است. حال با توجه به آنکه قانون تجارت شرکت‌های عملی را تجاری می‌داند، این ماده نیز می‌تواند تأییدی باشد بر برخورداری شرکت‌های تجاری (از هر نوع که باشند) از شخصیت حقوقی و بودن آنها در لوای اشخاص حقوقی که در بخش بعدی به توضیحات بیش‌تری پیرامین آن پرداخته می‌شود.

جملگی موارد گفته شده، قواعد عقلی و اصولی است که قانون‌گذار نمی‌تواند از آنها سرباز زند.

دیدیم که شرکت، تشکیل شده، وجود واقعی یافته و شخصیت او به تبع استقلالش واقعی است. فی الواقع شرکت که با یک مبنای قراردادی مستحکم تشکیل شد، موجود است و قانون نیز این موجودیت را مورد شناسایی قرار داد، لذا استدلال آن دسته از حقوقدانانی که به صرف مصلحتی که در شرایط مختلف معانی متفاوت و متضاد دارد (چنان که در بحث مالیاتی عدم قائل شدن به شخصیت شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ هدف مصلحت مخالفان را از بین برده و در واقع مصلحت، معنایی مخالف آن پیدا کرده است)، ایجاد شخصیت حقوقی شرکت و به تبع آن ایجاد شرکت تجاری^۱!! را منوط به ثبت آن می‌دانند (پاسبان، ۱۳۸۸، ۱۱۸ الی ۳۲، صقری، ۱۳۹۳، ۹۳ به بعد) به‌طور طبیعی

۱- تجاری بودن شرکت اگر چه ملازمه‌ی عقلی با شخصیت داشتن آن داشته باشد اما فرع بر آن نیست در حالی که از بیان حقوقدانان مخالف، ایجاد شرکت تجاری فرع بر شخصیت آن دانسته شده و این شخصیت را تنها با ثبت محقق و به وجود آورنده‌ی آن را دولت دانسته‌اند.

رد است. بدیهی است همان‌طور که در بالا توضیح داده شد، آن دسته از نظام‌های حقوقی ای که ثبت را موجد شخصیت حقوقی دانسته‌اند (مانند حقوق انگلستان^۱) صرفاً از باب نظم بخشی به شرکت‌ها بوده و نمی‌تواند قاعده‌ی عام و عقلی را خدشه دار سازد. چه آنکه بسیاری از قانون‌هایی که به هر دلیل امور غیرمنطقی را پیش بینی کرده‌یا از امری منطقی جلوگیری کرده‌اند، قانون‌گذاری به این منوال صرفاً به دلیل اهم و مهم بودن مصلحت هاست و یا حتی برخی از قانون‌گذاری‌ها با فرهنگ سازی مصلحت مورد نظر خود را حاکم بر جامعه ساخته تا از عوارض بد مخالف جلوگیری شود.

۳-۱- قیاس شخص طبیعی و حقوقی

با توجه به مباحث گذشته، فرض عدم وجود شرکت یا شخصیت حقوقی آن قبل از ثبت، گذشته از غیرعقلایی بودن آن، با این ایراد مواجه است که؛ تکلیف شرکتی که ایجاد شده و مبنای آن قراردادی است که پشتوانه‌اش، قواعد و اصول حقوقی پذیرفته شده است، چه می‌شود؟ (و البته فرض ما صرفاً عمل قانون‌گذار نیست، چنان‌که قبلاً گفته شد و در زیر هم اشاره می‌گردد، اقدام قانون‌گذار که همانا ثبت باشد چیزی جز مصلحت اندیشی نمی‌باشند، و در هر زمان قابل تغییر است. کما آنکه در این تحقیق سعی می‌شود تا جوابگو نبودن این مصلحت اندیشی قانون‌گذار در خصوص یک مسئله بزرگ اجتماعی یعنی مالیات نمایان گردد). اگر این شرکت تجاری تلقی نشود؛ یک شرکت مدنی با موضوع فعالیت تجاری وجود دارد که که مقررات حقوق مدنی بر آن حاکم است. پس باید پذیرفت که شخصیت حقوقی اشخاص حقوقی و خصوصاً شرکت‌های تجاری، یک واقعیت حقوقی است و گریزی از آن نیست. امری که از قبل موجود است، نیاز به وجود بخشیدن ندارد، این قاعده چه در مورد شخص حقوقی و چه حقیقی یکسان بوده و دولت عامل وجودی آنها نمی‌باشد، این درحالی است که این دو وضعیتی کاملاً مشابه دارند؛ چنان که با تولد شخص طبیعی نیز، دولت، اقدام به صدور شناسنامه برای او می‌نماید، این اقدام به معنای وجود بخشیدن یا اعطای شخصیت حقوقی به فرد نیست، بلکه نتیجه‌ی نظم و مصلحت اجتماعی است. ماده ۹۵۸ ق.م و بسیاری دیگر از مواد قانون مدنی هر انسان را متمتع از حقوق مدنی دانسته است، آیا این بدان معناست که قانون به او شخصیت می‌دهد؟ مسلماً نقش قانون‌گذاری صرفاً

1- Companies Act 2006- PART 1- In the Companies Acts, unless the context otherwise requires.

اعلامی است و در پی اعلام امر موجودی برای حمایت و یا مسئولیت پذیری آن می‌باشد. پس موجودیت بخشیدن به امر موجود، سالبه به انتفای موضوع است.

لذا در تحلیل این مورد همان‌طور که قبلاً اشاره شد، در تطبیق موضوع در مورد شخص حقیقی و مقایسه‌ی آن با شخص حقوقی، می‌توان چنین بیان داشت که انسان با تولد موجود بوده، از حقوق مدنی متمتع است، در نتیجه برای دارا بودن این حق، شخصیت او نیز با تولدش مفروض است، قاعده‌ای منطقی که قانون‌گذار در ماده‌ی ۹۵۸ قانون مدنی آن را پذیرفته است. این شخصیت برای قابلیت اعمال باید قابل انتساب به شخص باشد (ملازمه)، هیچ کس این حقیقت را انکار نمی‌کند که انسان پس از تولد، شخص بوده، و از شخصیت برخوردار است. آنچه که در باره‌ی شخص حقوقی نیز گفته شد نتیجه‌ای جز این نخواهد داشت. شرکت تجاری با انعقاد قرارداد شرکت، موجودیت می‌یابد. به امر تجارت می‌پردازد و تاجر است (ماده ۱ قانون تجارت) در نتیجه، برای تاجر بودن، شخصیت آن با ایجاد و موجودیت آن مفروض است^۱، 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 بی‌معناست. لذا، شرکت پس از انعقاد قرارداد، موجود است، شخص حقوقی است و داری شخصیت حقوقی می‌باشد (ماده ۵۸۳ ق.ت)، نظم و مصلحت اجتماعی و حمایت از اشخاص و جامعه، ایجاب می‌کند؛ هر شخص دارای شناسه‌ای باشد و حقوق و تکالیف او در جامعه معلوم باشد. لذا هر شخص (در هر برهه‌ی زمانی که وجود آن کشف شود) باید مورد شناسایی قانون قرار بگیرد (مواد ۱۴، ۱۷، ۳۷ و ۳۸ قانون ثبت احوال، اصلاحی ۱۳۶۳، در مورد اشخاص حقیقی و مواد ۱۷، ۹۶، ۱۱۷، ۱۷۶، ۱۸۵ و .. قانون تجارت و لایحه اصلاحی ۱۳۴۷ و ماده ۲ قانون راجع به

۱- چه بسا مخالفان نظر تجاری بودن شرکت‌های موضوع ماده ی ۲۲۰ ق.ت، تفسیری برعکس آنچه گفته شد برداشت کنند، بدین منوال که؛ این شرکت ها را فاقد شخصیت حقوقی دانسته فلذا چون شخصیت حقوقی ندارند تاجر محسوب نشده و مؤسسین آن حسب مورد عنوان تاجر می‌یابند، اما مگر می‌شود شرکتی را که پشتوانه ی آن قرارداد اعضا بوده و از حمایت قانون و قواعد عام برخوردار است، نادیده انگاشت؟، امروزه قانون‌گذاران به این نتیجه رسیده اند که با وضع قوانین محدودکننده، در همه ی امور و من جمله در باب شرکت‌های تجاری، با خلاءهای طبیعی و موانع منطقی برخورد کرده و توان مقابله با آنها رانداشته در تعارض با اصول حقوقی و قواعد منطقی و هنجارهای اجتماعی است.

ثبت شرکت‌ها در مورد اشخاص حقوقی، ثبت امور و اعمال مهم اشخاص، از نتایج این مصلحت است.

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

شخص مذکور موجود است، فعالیت او اثر گذار بوده، نظم جامعه را مختل ساخته و سواستفاده‌ی او را منجر می‌شود.

لذا، قانون‌گذار بسته به مورد در مورد اعمال او تصمیم می‌گیرد (در باب شخص حقیقی ممکن است حکم به عدم نفوذ عمل حقوقی شود (مانند معاملات صغیر ممیز مواد ۲۱۳ و ۱۲۱۲ ق.م و مواد ۸۵ به بعد قانون امور حسبی)، حکم به بطلان شود (مانند معاملات مجنون، م ۱۲۱۳ ق.م) و یا حکم به جبران خسارت شود (مانند تلف توسط اشخاص نااهل، م ۱۲۱۶ ق.م). در باب شخص حقوقی نیز ممکن است همین امور پیش‌بینی شده و یا حکم به بطلان و انحلال آن شود (م ۲۲۰ قانون تجارت) پس شخص حقوقی دارای وجودی واقعی بوده و نمی‌تواند غیرموجود فرض گردد.

لذا می‌بینیم که شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ ق.ت، مانند دیگر شرکت‌ها تجاری بوده (مواد ۱، ۲ و ۳) و هم چنین از انواع شرکت‌های تجاری قانون تجارت است (ماده ۲۰) و در تأیید شخصیت حقوقی آن قانون‌گذار صراحتاً به شناسایی آن پرداخته است (م ۵۸۳ ق.ت و ۱۰۵ ق.م.م)، این امر موافق مصلحت جامعه، اقتضای عدالت و آزادی، و حافظ حقوق اشخاص ثالث و طلبه‌کاران می‌باشد.

۳-۲- قانون راجع به ثبت شرکت‌ها

آنچه تا به حال گفته شد، برای اثبات وجود شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ قانون تجارت و شخصیت حقوقی آنهاست، چه آنکه می‌دانیم صراحت ماده‌ی مزبور در تجاری بودن شرکت‌های موضوع خود و تضامنی بودن آنها غیرقابل انکار است. این مسأله نمود واقعی خود از هدف قانون‌گذار از تضامنی تلقی کردن آن را در ماده‌ی ۲ قانون راجع به ثبت شرکت‌ها نشان می‌دهد که در آن، شرکت‌های ثبت نشده مورد شناسایی قرار گرفته و عدم رعایت مقررات ثبتی را دلیلی بر عدم وجود 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." این ماده هدف قانون‌گذار را در تضامنی تلقی

کردن این گونه شرکت‌ها به‌طور آشکار نشان می‌دهد، قانون‌گذار ناچار از شناسایی وجود واقعی شرکت‌ها شد، سپس اقتضای جامعه ایجاب کرد که این شرکت‌ها به ثبت رسند. به عبارت دیگر همیشه اشخاصی خواهند بود که به دلایل مختلف از زیر بار احکام قانون‌گذار شانه خالی کرده و قانون‌گذار هم علاوه بر آنکه توانی برای مقابله با چنین وجود طبیعی‌ای ندارد ناچار از شناسایی آنها شد تا بتواند برای عدم اجرای مقررات قانونی، ضمانت اجرایی بر آنها بار کند. از این‌رو قانون‌گذار ایرانی، چنین شرکت‌های را تضامنی دانسته و عدم رعایت مقررات ثبتی آنها را موجب مجازات‌های بر آنها حاکم ساخت، انحلال شرکت‌های تضامنی آثاری به مراتب سنگین برای اعضای تشکیل دهنده‌ی آن و منعقدکنندگان اولیه قرارداد شرکت در بر دارد. دلیل قوی این ادعا در حقوق ایران تاریخ تصویب قانون تجارت کنونی است که مربوط به سال ۱۳۱۱ بوده که موخر بر قانون راجع به ثبت شرکت‌ها مصوب سال ۱۳۱۰ می‌باشد، کما آنکه قانون‌گذار در ماده‌ی ۲۲۰ هدف خود را از ماده‌ی ۲ قانون راجع به ثبت شرکت‌ها کامل کرده و در قسمت پایانی خود به این ماده استناد و ارجاع داده است. گرچه چنین امری و محدود کردن شخصیت و فعالیت اشخاص به نوعی در تعارض با مفاد بنیادی عدالت است لکن قانون‌گذار رأی به عدم وجود آنها نداده است.

۴- دیدگاه مالیاتی

از دیدگاه مالیاتی در مورد شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ ق.ت می‌توان گفت که، اصولاً ثبت شرکت‌ها می‌تواند وسیله‌ی خوبی برای شناسایی شرکت‌ها و اشخاص حقوقی مشمول مالیات گردد، بدیهی است وضع مالیات بر اشخاص مشمول آن چه از لحاظ مشمولیت و چه از لحاظ میزان آن باید با برابری^۱ یا به تعبیری با عدالت مالیاتی همراه باشد (مجیبی فر، ۱۳۹۰، ۲۷).

1- Tax equality.

۲- عادلانه بودن، ویژگی اساسی مالیات است (برمبنای 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.

به هر حال اگر همه‌ی محاسن ایجاد شخصیت حقوقی برای شرکت‌ها از طریق ثبت را بر شماریم بی‌شک، شفافیت مالیاتی^۱ و نفع دولت و جامعه از منظر وضع مالیات^۲ بر درآمد شرکت‌ها در عداد این موارد نبوده بلکه از معایب بسیار سنگین آن است.^۳ اگر قرار باشد، شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ تجاری تلقی نشوند وضع مالیات بر آنها نیز بی‌معناست، این در حالی است که همان‌طور که در بالا گفته شد، عدم شناسایی این شرکت‌ها به‌عنوان 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 می‌پردازند) نه خود شرکت. در این حالت گذشته از اشکال حقوقی ای که قبلاً مطرح شد، اولاً، 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 در انعقاد قرارداد شرکت، برای خود نمی‌دیدند. البته در میان اصول کلی حقوق مالیاتی، این امر در تعارض بیشتری با اصل برابری و عدم تبعیض مالیاتی می‌باشد (طاهری تازی، ۱۳۹۳، ۱۳۲) کما آنکه این بی‌عدالتی سرخوردگی مؤدیان مالیاتی را با خود خواهد داشت. شریک با حسن نیت هرگز خود را در مواجهه با چنین اموری پیش بینی نمی‌کرد و شاید اگر به چنین امری مطلع بود هرگز به چنین فعالیتی مشغول نمی‌شد مخصوصاً که معمولاً این شرکا در سال‌های اولیه فعالیت با این امر مواجه می‌شوند. تشخیص مالیات^۴ هر شریک به تنهایی نیز به واقع بسیار مشکل می‌نماید در فرضی که به هیچ اسناد و مدارکی از طرف مؤدیان متکی نباشد. ثانیاً، به فرض سوء نیت همه‌ی اعضای آن، تضرر دولت را از باب وضع مالیات و همچنین فرار اعضا از زیر بار مسئولیت مالیاتی را منجر می‌گردد به خصوص در جایی که معاملات به نام شرکت انجام می‌گیرد اما در واقع شرکتی با این عنوان ثبت نشده و فاقد هرگونه سابقه است که اثبات معامله از طرف شرکا با نام این شرکت را برای سازمان

1- Tax Transparency.

2-Taxation.

۳- 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 بهانه‌ی عدم ثبت و یا به بهانه‌ی عدم برخورداری از شخصیت حقوقی، بلا شک این تساوی را مختل خواهد نمود، بنین امری تبعات ناگوار زیادی هم‌چون تبعیض مالیاتی و فرار مالیاتی گروه‌های پرداخت کننده‌ی مالیات را نیز به همراه دارد.

4- Assessment

امور مالیاتی بسیار دشوار و هزینه بر می‌کند. ثالثاً، اگر چنین شرکتی را تجاری و بدون شخصیت حقوقی بدانیم آنچنان که گروهی از حقوقدانان نظر دارند (صقری، ۱۳۹۳، ۹۳)، ایراد مسأله آنجا نمود پیدا می‌کند که قانون مالیات‌های مستقیم، وضع مالیات بر شرکت‌ها را در زیر عنوان اشخاص حقوقی مطرح کرده است (فصل پنجم از باب سوم از ماده‌ی ۱۰۵ به بعد که در این ماده اولین مضمولین آن، شرکت‌ها اعلام شده است و نحوه‌ی نگارش این ماده نیز همین امر را می‌رساند).

فرارهای مالیاتی این گونه شرکت‌ها با توسل به تقلب^۱ های فراوان و ثبت معاملات خود تحت اسامی گوناگون و از آنجا که مورد شناسایی قرار نگرفته‌اند، ناعدالتی مالیاتی را منجر شده و موجب می‌شود تا سایر مضمولین پرداخت مالیات از همکاری با سازمان سر باز زده و به فکر فرارهای مالیاتی باشند^۲. رابعاً تنش‌های کارکنان و نارضایتی آنان در باب این مسأله نیز حائز اهمیت است چه آنکه کارایی سازمان را مختل می‌نماید، میزان وضع مالیات بر اشخاص حقوقی به دلیل گستردگی فعالیت آنها از میزان آن در مورد اشخاص حقیقی به مراتب سنگین‌تر است، ماده‌ی 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 غیرمعاف و کسر معافیت^۳ های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد مشمول مالیات^۴ به نرخ ۲۵ درصد خواهد بود"

1- Fraud

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 آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد، مجتمناً یا منفرداً 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 شرکت‌های موجود باشد که اصلاً وضع مالیات بر آنها نادیده گرفته می‌شود، بدین بهانه که به واسطه‌ی عدم ثبت از شخصیت حقوقی برخوردار نیستند!

3- Exempt income

4- Taxable income

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^۱ بر درآمد مشاغل به نرخ ماده ۱۳۱ متفاوت بوده و البته گاهی ممکن است در موارد کاملاً نادر بیش‌تر از شرکت‌ها در آید.

این امر در حالی اتفاق می‌افتد که بسیاری از شرکت‌ها با سرمایه اندک و فعالیت‌های نه چندان بزرگ بدون هیچ معافیتی مشمول حکم این ماده شده و شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ مشمول این مورد نمی‌باشند (رویه عملی سازمان متولی 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.

بنابراین روشن شد با وجود تمام معایب شناسایی واقعی شخصیت حقوقی، از دیدگاه مالیاتی این شناسایی مزیت است، گرچه در عمل این شرکت‌ها از دید مالیاتی به دورند لیکن، با شناسایی آنها در قانون و وضع مالیات‌های سنگین یا حداقل وضع جرائم مالیاتی بر آنها در صورت عدم اقدام برای ثبت از تاریخ شناسایی، می‌تواند راهکار مناسبی برای حل معضل باشد. از طرف دیگر دیدیم که خواه ناخواه چنین شرکتی شخصیتی واقعی 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)، غیرقانونی است در حالی که رویه عملی سازمان امور مالیاتی سال‌هاست که این گونه عمل می‌کند (در نظام مالیاتی ایران و در باب مالیات بر درآمد، مالیات مستقیم، بر درآمد وضع می‌شود (مواد ۱ و ۲ و باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم از ماده ۵۲ به بعد). هم چنین با قائل شدن شخصیت حقوقی برای چنین شرکت‌هایی، درآمد حاصله متعلق به شرکت است و مالیات بر درآمد هم وضع خواهد شد نه آنکه مالیات بر درآمد اعضای آن وضع شود که منافی استقلال دارایی اعضا از دارایی شرکت است. موافق تبصره ۵ از ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم نیز، در مواردی که به موجب قوانین مصوب، وجوهی تحت عناوین دیگری غیر از مالیات بر درآمد از مآخذ درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل وصول باشد، مالیات اشخاص پس از کسر وجوه مزبور به نرخ مقرر مربوط محاسبه خواهد شد. گذشته از آن وضع مالیات مضاعف هم در این خصوص می‌تواند نمود داشته و این برخلاف اصول

1- Tax rate

مسلم مالیاتی است، لذا چه از دیدگاه حقوق تجارت و چه از دیدگاه مالیاتی، چنین وضع مالیاتی بر اعضا این گونه شرکت‌ها غیرقانونی است^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 ملازمه‌ی عقلی این سه مقوله یعنی، شرکت تجاری، شخصیت حقوقی و شخص 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 کاملاً منطقی بوده و در تأیید هدف و حکم قانون تجارت و قانون راجع به ثبت شرکت‌ها، صراحتاً شرکت‌های تجاری از هر نوع و از جمله شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ ق.ت. که به حکم این ماده و ماده‌ی ۲۰ آن قانون تضامنی محسوب می‌شوند، دارای شخصیت حقوقی دانسته^۲ و آنها را تحت لوای اشخاص حقوقی قرار داده است. اگر قرار باشد شخصیت حقوقی شرکت‌ها را مانند آنچه بسیاری از حقوقدانان نظر داده‌اند منوط به ثبت آن بدانیم. باید اذعان داشت علاوه بر غیرمنطقی بودن آن مطابق تحلیل‌های که گذشت، ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم نیز دلیلی است بر رد آن 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 مغایر است.

اقدام سازمان امور مالیاتی و وضع مالیات و جرائم سنگین به اعضای چنین شرکتی خصوصاً در فرض حسن نیت آنها کاملاً غیرقانونی است، این وضع مالیات گاهی باعث به دام افتادن صرفاً گروهی از اعضا شده و گاهی هم هیچ کس را درگیر نمی‌کند. 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

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 دقیقاً نسبت به تکلیف مالیاتی خود آگاهی داشته و بداند که چه مالیاتی را باید بپردازد (توکل، ۱۲، ۱۳۷۵).

۲- در یک مقاله‌ی 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).

وسيله‌ی متقالبانه‌ای خود را از پرداخت مالیات رهاکنیده و مسئولیت این امر را بردوش نخواهد کشید. دلیل مبنایی این امر حتی برمی گردد به معایب عدم شناخت واقعی شخصیت حقوقی اشخاص حقوقی، چرا که در صورت عدم چنین شناختی، شرکت تجاری متصور نبوده که بر آن مالیات وضع شود، و این مفری واقعی برای چنین شرکتی است. به راحتی می‌توان فرضی را تصور کرد که اگر هریک از شرکا مورد شناسایی سازمان امور مالیاتی قرار گرفت با تبانی با دیگر شرکا وجود سایر شرکا را منکر شده و تنها به پرداخت مالیات اندکی اقدام نمایند (هم از این لحاظ که شراکت را منکر شده و از معافیت‌های متعدد استفاده کنند و هم از بابت شکست نرخ مالیاتی). اثبات شراکت اشخاص در فرضی که هر کدام خود را دارای شغلی مستقل معرفی نمایند برای سازمان امور مالیاتی بسیار دشوار بوده و در فرض شناسایی جملگی شرکا هم، شکست بزرگ نرخ‌های مالیاتی و برخورداری از معافیت‌های زیادی را به همراه داشته که در نهایت منجر به عدم پرداخت مالیات حقه می‌گردد. این امر علاوه بر مضراتی که برای اجتماع داشته و به اشخاص مستعد سوء استفاده، راهکاری برای فرار مالیاتی می‌دهد، موجبات بی‌عدالتی مالیاتی را فراهم آورده و باعث نارضایتی سایر مؤدیان مالیاتی خواهد شد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

درآمد حاصل از شرکت‌های تجاری، یکی از مهم‌ترین و بزرگ‌ترین منابع مالیاتی دولت‌ها می‌باشد. عدم شناسایی شرکت‌های عملی، موضوع ماده ۲۲۰ قانون تجارت راه را برای فرار مالیاتی این شرکت‌ها فراهم ساخته و لطمات جبران ناپذیری به جامعه وارد می‌سازد. اگرچه نظم جامعه ثبت این شرکت‌ها را ایجاب می‌کند لکن عدم انجام وظایف قانونی از طرف این اشخاص به منزله‌ی عدم وجود آنها نیست (اسکینی ۱۳۸۵، ۱۴ به بعد). لکن اولاً واقعیت آن است، که امری موجود را نمی‌توان ناموجود فرض کرده و به آن وجود بخشید، ثانیاً، از مهم‌ترین معایب موکول کردن شخصیت و وجود شرکت به ثبت، عدم امکان وضع مالیات بر این شرکت هاست. گاهی هدف متعاقدين ایجاد شرکت (به معنای خاص) می‌باشد، این شرکت حادث می‌شود به لوازم منطقی آن (ماده ۵۷۱ق.م)، حصول این شرکت از عقد را قانون به رسمیت شناخته است (مواد ۵۷۳ و ۵۷۵ق.م)، اراده‌ی شرکا شخصی را برای اداره آن برمی‌گزیند (م ۵۷۷ق.م)، حال این شرکت می‌تواند طرف قرارداد قرار گیرد. این دارای نشانه‌هایی از استقلال بوده، که آن را از قرارداد صرف جدا می‌سازد گرچه شخصیت حقوقی ای برای آن متصور نیست و صرفاً

هدف شرکا را تأمین می‌کند. مواد ۵۷۷، ۵۷۹ و ۵۸۰ ق.م. با پذیرش نصب مدیر برای اداره شرکت، به این قاعده منطقی دامن زده است، از آثار این امر آنکه؛ شرکت در مقابل اشخاص ثالث نیز می‌تواند قابل استناد باشد (مواد ۵۸۱ و ۵۸۳ ق.م) اقدام شریکی که ادنی ندارد ضمانت او را در پی داشته و این نیز استقلال نسبی شرکت را می‌رساند (م ۵۸۵ ق.م). لیکن اقتضای جامعه وجود شرکت‌های با معاملات کلان و استقلال کامل آنهاست (شرکت‌های تجاری) لذا هنجارهای اجتماعی و عرف تجارت، معاملات مشمول هرکدام را مشخص کرده و قانون‌گذار با پیش بینی این فعالیت‌ها، آنها را نظام مند می‌ساخت (ماده ۲ قانون تجارت)، از این پس هر شخصی (اعم از شرکت یا غیرآن) به این اعمال می‌پرداخت، تاجر تلقی می‌شد (ماده ا.ق.ت). شرکتی که به این اعمال می‌پرداخت، برای آنکه بتواند به اهداف خود نائل آمده، استقلال کامل داشته باشد باید دارای شخصیت حقوقی می‌بود و اثر گذاری چنین شخصیتی منوط به انتساب آن به شخص است، این امور در تلازم عقلی با هم بوده و بناء عقلا بر آن است و قانون‌گذار نیز آن را مفروض دانسته است (ماده ۱ ق.ت). به همین دلیل قانون‌گذار کلیه معاملات شرکت‌های تجاری را، به تبع آن تجاری تلقی کرده است (بند ۴ ماده ۳ ق.ت) از همین رو پذیرش شخصیت حقوقی صراحتاً وارد قانون‌گذارها شد (م ۵۸۳ ق.ت). شرکت‌های عملی یا موضوع ماده ۲۲۰ ق.ت در ایران، به حکم همین ماده تضامنی بوده و از انواع شرکت‌های موضوع ماده ۲۰ قانون تجارت. نمود واقعی این طرز تلقی قانون‌گذار از شرکت‌های عملی، که به رعایت مقررات ثبتی اقدام نکرده‌اند در ماده ۲ قانون راجع به ثبت شرکت‌ها می‌توان مشاهده کرد. این ماده عدم رعایت مقررات ثبتی را دلیلی بر عدم وجود آنها ندانسته و در این صورت در صورت تقاضای مدعی العموم حکم به انحلال شرکت داده خواهد شد، این ماده هدف قانون‌گذار را در تضامنی تلقی کردن این گونه شرکت‌ها به‌طور آشکار نشان می‌دهد. قانون‌گذار ناچار از شناسایی وجود واقعی شرکت‌ها شد، سپس اقتضای جامعه ایجاب کرد که این شرکت‌ها به ثبت رسند لکن همیشه اشخاصی خواهند بود که به دلایل مختلف از زیر بار احکام قانون‌گذار شانه خالی کرده و قانون‌گذار هم علاوه بر آنکه توانی برای مقابله با چنین وجود طبیعی ای را ندارد ناچار از شناسایی آنها شد تا بتواند برای عدم اجرای مقررات قانونی، ضمانت اجرایی بر آنها بار کند. از اینرو قانون‌گذار ایرانی، چنین شرکت‌های را تضامنی دانسته و عدم رعایت مقررات ثبتی آنها را موجب مجازات‌هایی بر آنها حاکم می‌ساخت، انحلال شرکت‌های تضامنی آثاری به مراتب سنگین برای اعضای تشکیل دهنده‌ی آن و منعقدکنندگان

اولیه قرارداد شرکت در بر دارد. دلیل قوی این ادعا در حقوق ایران تاریخ تصویب قانون تجارت کنونی است که مربوط به سال ۱۳۱۱ بوده که مؤخر بر قانون راجع به ثبت شرکت‌ها مصوب سال ۱۳۱۰ می‌باشد. کما آنکه قانون‌گذار در ماده‌ی ۲۲۰ هدف خود را از ماده‌ی ۲ قانون راجع به ثبت شرکت‌ها کامل کرده و در قسمت پایانی خود به این ماده ارجاع داده است. گرچه چنین امری و محدود کردن شخصیت و فعالیت اشخاص به نوعی در تعارض با مفاد بنیادی عدالت است لکن قانون‌گذار رای به عدم وجود آنها نداده است (هم‌چنین مشاهده شود ماده ۱۹۵ ق.ت).

و اما مسأله به اینجا ختم نمی‌شود؛ با نگاهی به قوانین مالیاتی هیچ تردیدی در پذیرش این امر باقی نمی‌ماند:

مطابق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، شرکت‌های تجاری از هر سنخ دارای شخصیت حقوقی بوده و از جمله‌ی اشخاص حقوقی هستند، این ماده در باب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی چنین بیان می‌دارد:

"جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی..."

به واقع اقدام قانون‌گذار با وضع این ماده و در تأیید هدف و حکم قانون تجارت و قانون راجع به ثبت شرکت‌ها، صراحتاً شرکت‌های تجاری از هر نوع و از جمله شرکت‌های موضوع ماده ۲۲۰ ق.ت که به حکم این ماده و ماده‌ی ۲۰ آن قانون تضامنی محسوب می‌شوند، دارای شخصیت حقوقی دانسته و آنها را تحت لوای اشخاص حقوقی قرار داده است. سازمان امور مالیاتی نیز سال‌هاست بدون توجه به این امر مالیات این نوع شرکت‌ها را بر اعضای آن بار می‌کند که به نظر می‌رسد هم غیرقانونی است و هم لطمه به حقوق دولت و اشخاص بوده را ه برای اهداف این گونه شرکت‌ها هموار می‌کند.

فهرست منابع

آقا نظری، حسن، آقایی اله محمد، جوشقانی نائینی، سید حمید، مالیات و مشوق مالیاتی در گرونده عدالت اجتماعی، پژوهشنامه مالیات، شماره دوازدهم، زمستان، ۱۳۹۰.
ابراهیمی محمد، نظام حقوقی حاکم بر وضع مالیات بر ارزش افزوده، انتشارات جاودانه-جنگل، تهران، چاپ اول، ۱۳۹۱.

- اچ.بیکس، فرهنگ نظریه‌های حقوقی، ترجمه عباس ایمانی، انتشارات نامه هستی، چاپ اول ۱۳۸۸.
- اسکینی ربیعا، حقوق تجارت، دوره‌ی پنج جلدی، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، ۱۳۸۸.
- ایزدی نیا، ناصر، رسائیان، امیر، ساختار سرمایه و مالیات بردرآمد شرکت‌ها در ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره چهاردهم، بهار، ۱۳۸۸.
- ال. بی‌کرزون- پی. اچ. ریچاردز، مترجمان؛ گلکاریان قدیر، جوادخانی ناصر، میرواحدی هادی، جوادی محمد، فرهنگ حقوق، تهران، انتشارات دانشیار، ویرایش هفتم، ۱۳۹۰.
- پاسبان، محمدرضا، حقوق شرکت‌های تجاری، نشر سمت، تهران، چاپ نهم، ۱۳۹۲.
- پاکدامن، رضا، حقوق شرکت‌های تجاری، انتشارات خرسندی، تهران، چاپ اول، ۱۳۸۹.
- توکل، محمد، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، تهران، چاپ دوم، ۱۳۹۰.
- توکل محمد، شورای نگهبان و نکات تازه در تفسیر قانون، فصلنامه مالیاتی، شماره سیزدهم، پاییز، ۱۳۷۵.
- توکل محمد، حقوق ایران و اصول مالیاتی، از فصلنامه مالیاتی، شماره دوازدهم، تابستان ۱۳۷۵.
- دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، انتشارات شرکت ایده پردازان فن و هنر، ۱۳۸۹.
- راهیما مهدی، دادرسی مالیاتی در پرتو اصول دادرسی عادلانه، انتشارات جنگل- جاودانه، چاپ اول ۱۳۹۱.
- رستمی ولی، کتابی رودی احمد، بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرائی مالیات ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان، پژوهشنامه مالیات، شماره چهاردهم، تابستان ۱۳۹۱.
- شایانی علی اصغر، مالیات بر درآمد شرکت‌ها و اشخاص حقوقی، فصلنامه مالیاتی، شماره چهارم، بهار، ۱۳۷۳.

- صالحی مازندرانی محمد، ذاکری نیا حانیه، شخصیت حقوقی شرکت‌های چندملیتی و آثار آن، مجله حقوقی دادگستری، ۱۳۹۱.
- صفایی سید حسین، رحیمی حبیب الله، مسئولیت مدنی، الزامات خارج از قرارداد، انتشارات سمت، چاپ هفتم، تهران، ۱۳۹۳.
- صقری، محمد، حقوق بازرگانی، شرکت‌ها، جلد اول، شرکت سهامی انتشار، چاپ اول ۱۳۹۳.
- صقری، محمد، حقوق بازرگانی، شرکت‌ها، جلد دوم، شرکت سهامی انتشار، چاپ اول ۱۳۹۳.
- طیب نیا، علی، سیاوشی، سمیه، مالیات‌ستانی از تجارت الکترونیکی در ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره هفتم، زمستان، ۱۳۸۸.
- عرب مازار، علی اکبر، دهقانی علی، برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره هفتم، زمستان، ۱۳۸۸.
- فرحناکیان فرشید، قانون تجارت در نظم حقوق کنونی، تهران، بنیاد حقوقی میزان، چاپ دوم، بهار ۱۳۸۸.
- کاتوزیان ناصر، دوره مقدماتی حقوق مدنی، اعمال حقوقی، قرارداد- ایقاع، چاپ دهم، شرکت سهامی انتشار، ۱۳۸۴.
- کاتوزیان ناصر، قانون مدنی در نظم حقوق کنونی، تهران، نشر میزان، ۱۳۸۵.
- کاوایی کورش، حقوق شرکت‌های تجاری، حقوق تجارت ۲، بنیاد حقوقی میزان، تهران، چاپ سوم، زمستان ۱۳۹۱.
- گروه پژوهشی، مالیات و چگونگی ثبت شرکت‌ها، فصلنامه مالیاتی، سال سیزدهم، زمستان، ۱۳۸۴.
- مستوفی، حمداله، تفسیر قانون مالیاتی بر پایه اصول حقوقی، فصلنامه مالیاتی، سال چهاردهم، زمستان، ۱۳۸۵.
- محقق داماد، سید مصطفی، قواعد فقه، جلد دوم، مرکز نشر علوم اسلامی، ۱۳۸۵.

منصوریان، ناصرعلی، چشم پیام بهرام، تحلیل حقوقی تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره نوزدهم، پاییز، ۱۳۹۲.

وفادار، عباس، شهدادفرد، فرزاد، مجموعه قوانین مالیاتی، انتشارات کیومرث، تهران، چاپ دوازدهم ۱۳۹۴.

قانون مدنی مصوب ۱۳۰۷.

قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱.

لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷.

قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن.

مجموعه آیین نامه هه، بخشنامه و دستور العمل‌های مالیاتی.

آیین نامه پایگاه اطلاعات اشخاص حقوقی مصوب ۱۳۹۳.

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

Talbot, Le, Critical Company Law, London, Lotedge, Cavendish, First ed, 2008.

Vanessa, Edward , (9111), EC Company Law, First Editon, New Yourk, Oxford University Press.

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

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