

بررسی تطبیق پذیری نظام حقوق مالیاتی ایران با اصول حاکم

بر تجارت جهانی

نعیم نوربخش^۱

محمد امین زندی^۲

چکیده

نظام حقوقی مالیاتی بین المللی، هم سو با تحولات اخیر روند جهانی شدن، در حال هر چه بیشتر نزدیک شدن به رویه های اتخاذ شده توسط سازمان جهانی تجارت است. در همین راستا کشورهای جهان تلاش دارند قوانین تجاری داخلی خود از جمله قوانین مالیاتی را به گونه ای تغییر دهند که با اصول پذیرفته شده این سازمان هماهنگ شود. با وجود تاکید بر لزوم هماهنگ سازی قوانین داخلی با مقررات سازمان جهانی تجارت در برنامه پنجم توسعه، مواردی از اعمال رویه های تبعیض آمیز بر کالا، خدمات و سرمایه های با منشأ خارجی در قانون مالیات های مستقیم وجود دارد که لازم است با اصلاح آنها، روند پیوستن کشور به این سازمان تسهیل گردد. مواردی از اقدامات تبعیض آمیز در قانون مالیات های مستقیم، اعمال نرخ های متفاوت مالیاتی بر فعالیت های مشابه انجام شده توسط شرکت های خارجی در مقایسه با شرکت های ایرانی از قبیل فعالیت های پیمانکاری و واگذاری حقوق مالکیت های فکری می باشد که نیازمند اصلاح است.

طبقه بندی JEL : F13, K34, K49

کلمات کلیدی:

نظام حقوقی مالیاتی بین المللی، معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، سرمایه گذاری خارجی، اصول حاکم بر تجارت جهانی، سازمان جهانی تجارت

^۱ کارشناس ارشد حقوق تجارت بین الملل، دانشگاه علامه طباطبائی (نویسنده مسئول)

noorbakhsh931@atu.ac.ir

^۲ دانشجوی دکتری اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی

amin.znd65@gmail.com

۱- مقدمه

در طول دو دهه گذشته جریان تجارت جهانی تحت تاثیر رویه های اتخاذ شده از سوی سازمان تجارت جهانی (WTO) با اعمال فشار بر حذف موانع تعرفه ای و یا کاهش شدید آنها در صدد حذف موانع گردش کالا و خدمات، میان کشورها بوده است. با کاهش تعرفه ها در نتیجه برگزاری مذاکرات دوره ای چند جانبه به خصوص تحت موافقت نامه گات^۳ (GATT) در پنجاه سال گذشته، اکنون توجه بیشتر معطوف موانع غیر تعرفه ای از جمله مالیات های مستقیم داخلی، گردیده است چرا که کشورها نگرانند اعمال مالیات های داخلی موجب خنثی شدن اثر کاهش تعرفه ها در روند تجارت جهانی گردد. شاهد این مدعا، رای ارگان حل و فصل اختلافات سازمان جهانی تجارت علیه قانون FSC^۴ ایالات متحده است که منجر به وضع بالاترین نرخ جریمه در تاریخ اختلافات WTO گردید. از سوی دیگر با وجود چربش بخش خدمات بر سه چهارم تولید و کار در کشورهای صنعتی، اینگونه تصور می شود که موانع غیر تعرفه ای از جمله مقررات داخلی می تواند موانع جدی در مسیر گسترش برون مرزی این خدمات باشد و در نهایت بر جریان مستقیم سرمایه گذاری خارجی که مستلزم حضور نزدیک در کشور هدف است، تاثیر منفی بگذارد.

در نتیجه این تاثیر بالقوه بر تجارت بین الملل و جریان سرمایه گذاری است که مقررات مالیات ستانی کشورها زیر ذره بین WTO قرار گرفته است. البته توجه WTO محدود به حصول اطمینان از هماهنگی کشورهای عضو با مقررات مختلف موافقت نامه های آن نیست و صرف نظر از این موضوع اقدامات، تدابیر و سیاست های مالیاتی کشورهای عضو تحت معاینه دقیق مکانیزم بازبینی خط و مشی تجاری (TPRM)^۵ این سازمان قرار دارند تا بدین ترتیب حتی تدابیر مالیاتی غیر مصرحه در توافقات که دارای اثرات اقتصادی مشابه با تدابیر مالیاتی یا غیر مالیاتی ممنوعه هستند، مورد شناسایی قرار گیرند. (دالی: ۲۰۰۵، ۲)

^۳ General Agreement on Tariffs and Trade

^۴ Foreign Sales Corporation

^۵ Trade Policy Review Mechanism

کشور ما در تاریخ ۲۶ سپتامبر ۱۹۹۶ درخواست خود برای الحاق به سازمان تجارت جهانی را تقدیم مقامات مربوط گردانید. با وجود تمایل دولتهای ایران که از آن زمان به سر کار آمده اند، هنوز این موضوع به طور جدی از سوی دو طرف پیگیری نشده است^۶ که به معنای عدم سازگاری قوانین و مقررات داخلی ما با موازین مورد انتظار WTO می باشد. لزوم هم سویی قوانین و مقررات تجاری داخلی با مقررات بین المللی در قانون پنج ساله برنامه پنجم توسعه نیز مورد تاکید قرار گرفته است.^۷

هم چنانکه پیش از این ذکر شد یکی از شاخه های مقررات داخلی که نیاز به شفاف سازی و هم سویی با استانداردهای پذیرفته شده جهانی دارد، مقررات مالیات ستانی داخلی اعم از مالیات های مستقیم و غیر مستقیم می باشد. در این مقاله به بررسی این موضوع پرداخته خواهد شد که آیا مقررات مالیاتی داخلی ایران و به طور کلی حقوق مالیاتی کشور با رویه نظام بین المللی مالیات ستانی مطابقت و هماهنگی دارد. برای نیل به این منظور باید ابتدا مبانی و اهداف آزادسازی تجاری که تاثیر گذار بر رژیم بین المللی مالیات ستانی هستند شناسایی گردیده و آن گاه میزان تطبیق پذیری قوانین داخلی با آنها بررسی گردد تا روشن شود آیا رویکرد مالیاتی داخلی کشور به اصلاحات نیاز دارد یا خیر. لازم به توضیح است که روش تحقیق مورد استفاده در این مقاله جمع آوری اسناد و منابع به روش کتابخانه ای و تحلیل محتوا به شیوه کیفی و استنباطی توسط نویسندگان بوده است.

۱-۱- نظام بین المللی مالیاتی و مرور ادبیات تحقیق

امروزه در این خصوص که یک نظام بین المللی مالیاتی در محتوای زنجیره معاهدات بین المللی مالیاتی و قوانین داخلی کشورها قابل تشخیص است، مناقشه ای وجود ندارد.

^۶ با اینکه ایران در سال ۱۹۹۶ تقاضای عضویت را تسلیم نمود ولی بیش از ۹ سال به طول کشید، تا اینکه در سال ۲۰۰۵ کارگروه تشکیل شد که هنوز، حتی یک جلسه نیز تشکیل نداده است. (شیروی ۱۳۹۲: ۱۱۸)

^۷ بند و ماده ۱۰۴ این قانون مقرر می دارد:

دولت موظف است ضمن ایجاد هم سویی قوانین و مقررات بخش تجاری کشور با قوانین و مقررات اتحادیه های منطقه ای و بین المللی از جمله سازمان تجارت جهانی، نسبت به آماده سازی و توانمند سازی ارکان اقتصادی کشور برای عضویت در سازمان توسعه تجارت جهانی (WTO) اقدام قانونی نماید.

فایده عملی این بحث این است که کشورها مختار نیستند به دلخواه خود، خط و مشی مالیات ستانی مشخصی را دنبال کنند بلکه باید در چارچوب نظام پذیرفته شده بین المللی که هم پای نظام حقوق بین الملل در حال تغییر و گسترش است، سیاست گذاری کنند. البته اقدام یکجانبه ممکن است اما محدودیت هایی دارد و عموماً کشورها تمایلی ندارند اقدامات یک سویه ای اتخاذ کنند که هنجارهای پذیرفته شده در این نظام بین المللی را زیر پا بگذارد. (یونا، ۲۰۰۷، ۱)

علی هذا کسانی بوده اند که اساساً وجود چنین نظام بین المللی مالیاتی را انکار کرده اند. مانند دیوید روزنبلم^۸ که معتقد بود در دنیای واقعی تنها قوانین مالیاتی مختلف کشورها وجود خارجی دارند که مبین تفاوت های زیادی با یکدیگرند. اما نویسندگانی چون ریون یونا^۹، مایکل کوبتسکی^{۱۰}، پتر هریس^{۱۱} و دیوید اولیور^{۱۲} با به رسمیت شناختن وجود نظام بین المللی مالیاتی، ضمن تأکید بر وجود ترمینولوژی مشترک این حوزه، مباحث مفصلی در تفسیر آن منتشر نموده اند. مایکل کوبتسکی با ارائه تعریف موسعی از نظام بین المللی مالیاتی آن را اینگونه تعریف کرده است: «وضع مالیات بر معاملات فرامرزی که شامل دو حوزه اصلی اجرایی است. نخست وضع مالیات بر اشخاصی (حقیقی و حقوقی) که مقیم یک کشور هستند و معاملاتی خارج از مرزهای آن کشور انجام می دهند (مالیات ستانی اقامتی)^{۱۳} و دوم وضع مالیات بر اشخاصی که مقیم کشور مورد نظر نیستند اما درون مرزهای آن کشور معاملاتی انجام می دهند (مالیات ستانی سرزمینی)^{۱۴}». (کوبتسکی: ۲۰۱۱، ۱۲) در خصوص نظام حقوقی مالیات ستانی داخلی ایران نیز تألیفاتی جهت تبیین ماهیت این مبحث منتشر شده است و با توجه به موضوع این مقاله می توان به تحلیل میر حسین طاهری از لزوم تأکید بر اصل عدم تبعیض در حقوق مالیاتی ایران که در پرتو مباحث حقوق بشری مطرح شده است، اشاره کرد. هم چنین جایگاه رویه قضایی در

^۸ David Rosenbloom

^۹ Reuven Avi Yonah

^{۱۰} Michael Kobetsky

^{۱۱} Peter Harris

^{۱۲} David Oliver

^{۱۳} Residence Taxation

^{۱۴} Territorial Taxation

نظام حقوق مالیاتی ایران نیز توسط همین نویسندگان و جایگاه و اختیارات دستگاه مالیاتی در این نظام توسط ولی رستمی به بهترین نحو مورد مذاقه و بررسی قرار گرفته اند.

مع هذا تأکید این مقاله بر جنبه های بین المللی حاکم بر روند تجارت بین المللی در سایه تدابیر سازمان جهانی تجارت و موافقت نامه های اصلی آن می باشد. اهداف حاکم بر موافقت نامه های سازمان جهانی تجارت و آنهایی که بر اصول مالیات ستانی بین المللی دلالت دارند، در مسیر مشترکی سیر می کنند و آن رفع موانع مرزی جریان گردش کالا، خدمت، سرمایه، نیروی کار و فناوری با هدف تخصیص بهینه تر منابع جهانی و در نهایت حصول استانداردهای زندگی بهتر در گستره جهان است. در واقع برای کشورهایی که می خواهند میزان درآمد مالی خود را افزایش دهند، بین المللی سازی درآمدهای مالیاتی متعاقب کسب درآمدهای بین المللی از کسب و کار، تجارت، سرمایه گذاری و قراردادهای استخدامی، راهکار مناسبی است. (لانگ و تسوگر: ۲۰۰۲، ۱)

با این وجود تفاوت هایی هم میان مبانی موافقت نامه های WTO و توافقات بین المللی مالیاتی به چشم می آید. به خصوص این امر در مورد اصول عدم تبعیض^{۱۵} و اقدام متقابل^{۱۶} برجستگی بیشتری دارد. هم چنین روش حل و فصل اختلافات^{۱۷} نیز در موافقت نامه های WTO علاوه بر داشتن ضمانت اجرای کارآمدتر، تفاوت هایی با معاهدات مالیاتی دارد.

از آنجا که قواعد موافقت نامه گات تنها معطوف موانع وارداتی کالاها بوده است، از نظر بسیاری این قواعد بیشتر متوجه مالیات های غیر مستقیم بوده و فقدان طرح دعاوی و عدم بروز اختلاف تا مدت ها در این خصوص، خود شاهی بر این ادعا محسوب می شده است و فرض عمومی این بوده است که مالیات های مستقیم ارتباط چندانی با محصولات کالایی ندارند. لیکن گزارشات اخیر پنل رسیدگی کننده به اختلاف در خصوص دعوی FSC در

¹⁵ Non-Discrimination

¹⁶ Reciprocity

¹⁷ Dispute Settlement

سازمان جهانی تجارت کاملاً آشکار نمود که مالیات های مستقیم نیز مشمول ماده سه موافقت نامه گات می باشند.^{۱۸}

هم چنین مایکل دالی^{۱۹} معتقد است مالیات های مستقیم داخلی همانند مالیات های غیر مستقیم (از جمله تعرفه های گمرکی) مشمول مقررات سازمان جهانی تجارت می باشند و مقررات چند جانبه این سازمان عامل مؤثری بر شکل گیری سیاست های مالیاتی کشورهای عضو می باشد چرا که این کشورها تمایل ندارند تدابیر مالیاتی آنها در ارگان حل و فصل اختلافات WTO به چالش کشیده شوند. موافقت نامه تاسیس سازمان جهانی تجارت اینگونه اظهار می دارد که با اعمال اقدامات متقابل در جهت کاهش تعرفه ها و دیگر موانع تجاری، می توان تولید و تبادل کالا و خدمات را در سطح جهان گسترش داد. مشابه این موضوع در معاهده نمونه مالیاتی OECD^{۲۰} قابل مشاهده است آنگاه که بیان می دارد هدف نخستین این معاهده زدودن موانعی است که موجب اعمال مالیات های مضاعف و در نتیجه اثر منفی بر تبادل کالا و خدمت شده و گردش سرمایه و فناوری را کاهش می دهد.

۲- اصول حاکم بر قواعد تجارت جهانی مرتبط با نظام بین المللی مالیاتی

۲-۱- اصل عمل متقابل

به طور کلی کشورها در مذاکرات دو جانبه خود تلاش دارند تا تعادلی میان امتیازات واگذار شده و آنهایی که اخذ می شوند برقرار کنند. هم چنین اصل عمل متقابل یکی از اصول بنیادین معاهدات دوجانبه مالیاتی است. این اصل به خصوص در کاهش متقابل میزان مالیات بر درآمد قابل کسب که توسط کشور مأخذ سرمایه وضع می شود، تبلور می یابد. به عنوان مثال کشور A بخشی از حق خود برای وضع مالیات بر یک قلم درآمد خاص در کشور خود را نادیده می گیرد در صورتی که کشور B هم در همان مورد نسبت به درآمدی

¹⁸ Panel Report, United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”, Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, WT/DS108/RW, adopted 20 January 2002.

¹⁹ Michael Daly

²⁰ OECD Model Tax Convention

که در آن کشور توسط یکی از تابعان کشور A حاصل شده است، از حق خود برای وضع مالیات عدول کند. (De Broe: ۲۰۰۸، ۳۵۰)

در معاهده مالیاتی نمونه OECD^{۲۱} اغلب حق وضع مالیات به کشور سرمایه فرست منتقل می شود در حالی که معاهده نمونه ملل متحد اختیارات بیشتری به کشور سرمایه پذیر می دهد. در فرایند مذاکره برای انعقاد معاهده اجتناب از اخذ مالیات مضاعف^{۲۲} کشورها با فهرستی از خواسته ها به پای میز مذاکره می آیند. بنابراین معاهده ای که نهایتاً امضا می شود ماحصل توافقات سازش شده و چانه زنی طرفین است که در جریان آن طرفین در قبال دادن امتیازاتی به یکدیگر، بخشی از خواسته های خود را محقق می کنند. (ACCA global: ۲۰۱۲، ۲) در ماده 23A معاهده نمونه مالیاتی OECD در خصوص شیوه های معافیتی نیز اجرای این اصل مشاهده می شود. در بند یک این ماده اشاره شده است به این که اگر مقیم یکی از کشورهای متعاهد، درآمد یا سرمایه ای را مطابق با شروط این معاهده کسب کند، می تواند در کشور طرف دیگر معاهده، مشمول مالیات قرار گیرد که در این صورت در کشور اول از مالیات آن درآمد یا سرمایه معاف خواهد شد. عین این ماده در معاهده نمونه ملل متحد هم آمده است. در توافقات دو جانبه مالیاتی ایران هم می توان مشابه این بند را مشاهده کرد از جمله در بند یک ماده ۲۳ قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اتریش:

"در صورتی که مقیم جمهوری اتریش درآمدی حاصل کند یا سرمایه ای داشته باشد که طبق مقررات این موافقت نامه مشمول مالیات دولت جمهوری اسلامی ایران شود، جمهوری اتریش با رعایت مقررات جزءهای (ب) و (پ) و بند (۳) درآمد یا سرمایه مزبور را از مالیات معاف خواهد کرد."

²¹ Organization for Economic Co-operation and Development

²² Double Taxation Treaty

هم چنین در ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰، معافیت های مالیاتی درآمد حقوق به شرط عمل متقابل به دریافت کنندگان حقوق اعطا شده است.

درآمدهای حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف هستند:

۱. رؤسا و اعضای ماموریت های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیأت های نمایندگی فوق العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و ...

۲. رؤسا و اعضای ماموریت های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسه های فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل.

۴. کارمندان محلی سفارتخانه ها و کنسولگری ها و نمایندگی های دولت ... به شرط معامله متقابل.

نمونه دیگر بند ۴ ماده ۱۴۵ همان قانون که مواردی دیگر را از پرداخت مالیات معاف کرده است، اینگونه اظهار می دارد:

"سود پرداختی بانک های ایرانی به بانک های خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت) و سپرده ثابت به شرط معامله متقابل."

البته در نگاهی وسیع تر در می یابیم که اصولاً ثبت و فعالیت اشخاص حقوقی خارجی در ایران طبق ماده واحده قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت های خارجی موکول به عمل متقابل گردیده است:

"شرکتهای خارجی که در کشور محل ثبت خود شرکت قانونی شناخته می شوند مشروط به عمل متقابل از سوی کشور متبوع می توانند در زمینه هایی که توسط دولت جمهوری اسلامی ایران تعیین می شود در چهارچوب قوانین و مقررات کشور به ثبت شعبه یا نمایندگی خود اقدام نمایند."

۲-۲- اصل عدم تبعیض

معاهدات بین المللی تجاری و مالیاتی حاوی مفاهیم مختلفی هستند که به نوعی اصل عدم تبعیض را برجسته می سازند. این مفاهیم اصلی شامل اصل دولت کامله الوداد (MFN)^{۲۳} و رفتار ملی (NT)^{۲۴}، بی طرفی مبدا سرمایه (CIN)^{۲۵} و بی طرفی مقصد سرمایه (CEN)^{۲۶} هستند. دو اصل دولت کامله الوداد و رفتار ملی از پایه های اساسی موافقت نامه های گات و WTO به شمار می آیند که اصل مقدم در معیار های وسیع تر و اصل مؤخر در مقیاس داخلی یک کشور اجرا می شوند. اصل رفتار ملی در حقوق مالیاتی بین المللی هم تبلور یافته است. علاوه بر اینها دو اصل بی طرفی مبدا و مقصد سرمایه نیز در این معاهدات مدنظر قرار می گیرند که البته در خصوص سودمندی بیشتر یکی از این دو اختلاف نظر وجود دارد. در حالی که اقتصاد دانان اصل بی طرفی مقصد سرمایه را بیشتر می پسندند، شرکت های فراملی حامی اصل بی طرفی مبدا سرمایه هستند (WTO: ۲۰۰۵، ۱۸). زیرا اصل عدم تبعیض، در سطح رقابت با فعالان محلی برای آنها اهمیت حیاتی دارد. هم چنین لازم است تأکید شود که نظام مالیاتی ضمن اتکا به اصل ممنوعیت تبعیض و برابری شهروندان در مقابل قانون، از نابرابری های آنها در عالم واقع و نیل به عدالت مالیاتی نباید غافل شود. (طاهری: ۱۳۹۳، ۳۳)

در هر دو معاهده نمونه مالیاتی ملل متحد^{۲۷} و OECD یک ماده مستقل به اصل عدم تبعیض اختصاص یافته است. ماده بیست و چهارم این دو معاهده دارای ماهیتی کاملاً یکسان هستند. مطابق بند یکم این ماده تابعان هر یک از دو کشور در کشور طرف دیگر نسبت به شهروندان آن کشور مشمول مالیات های سنگین تری نخواهند بود. این شرط قابل تعمیم به اشخاصی که مقیم یکی از این دو کشور هم نباشند، می باشد. در بند دوم این امتیاز، به افراد فاقد تابعیتی که مقیم یکی از کشورهای متعاقد باشند هم اعطا می شود که مشمول وضع مالیات های سنگین تر نسبت به تابعان قرار نگیرند. بند سوم تأکید دارد که

²³ Most-Favored-Nation

²⁴ National Treatment

²⁵ Capital Import Neutrality

²⁶ Capital Export Neutrality

²⁷ United Nations Model Tax Convention

تشکیلات دائمی متعلق به یک شرکت از کشورهای متعاقد در کشور طرف دیگر مشمول مالیات های نامطلوب تری نسبت به شرکت های تابعه مشابه که در همان حوزه فعال هستند، نخواهد بود. در بند چهارم با لحاظ استثناء های مواد قبلی این گونه اظهار می دارد که بهره یا حقوق مالکانه ای که اشخاص حقوقی یکی از کشورهای متعاقد به افراد مقیم کشور دیگر می پردازد، از جهت تعیین سود مشمول مالیات، شامل کسوراتی می شود که در صورت پرداخت به افراد مقیم کشور مقدم الذکر، شامل می شد. همین روش در خصوص بدهی های اشخاص به افراد مقیم کشور طرف دیگر معاهده، اتخاذ می گردد. بند پنجم اشخاص حقوقی یکی از کشورهای متعاقد را که تحت مالکیت کلی یا جزئی تابعان کشور طرف دیگر باشند، مشمول مقررات مالیاتی مشابه با دیگر اشخاص حقوقی تابع آن کشور می داند و در نهایت بند ششم، محتوای این ماده را به تمام انواع مالیات ها تسری می دهد.

در معاهدات دو جانبه ایران با دیگر کشورها مانند عراق و صربستان نیز ماده بیست و چهارم به اصل عدم تبعیض اختصاص یافته است. ماده ۲۴ موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و عراق دارای پنج بند است که بند اول آن مشابه بند اول ماده ۲۴ معاهدات نمونه OECD و ملل متحد است. بند دوم با بند سوم ماده مذکور مطابق است. بند سوم با بند پنجم یکسان است و بند چهارم در هر دو مورد یکسان است. بند پنجم موافقت نامه ایران و عراق هم مشابه بخش دوم از بند سوم معاهدات نمونه OECD و ملل متحد است. اما موافقت نامه مالیاتی بین ایران و صربستان دارای چهار بند است که علت آن ادغام موضوع بند پنجم ماده ۲۴ موافقت نامه ایران و عراق در بند دوم است.

بندهای الف و ب ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی سال ۱۳۸۰) مواردی از تبعیض میان اشخاص حقوقی داخلی و خارجی را در بر دارد. در بند الف اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران که به عملیات پیمانکاری در ایران مشغول هستند بر خلاف مؤسسات ایرانی که رسیدگی به درآمد مشمول مالیات آنها با ارجاع به دفاتر قانونی انجام می پذیرد، ملزم به پرداخت مالیات مقطوع به مأخذ ۱۲ درصد کل دریافتی سالانه می شوند. البته در مورد قراردادهایی که از سال ۱۳۸۲ به بعد تنظیم شده اند، همان روش رسیدگی به دفاتر، جاری می شود که در صورت وجود دسترسی به دفاتر قانونی شرکت

خارجی، این مشکل بر طرف می گردد اما از آنجا که معمولاً این چنین نیست، با وضع کسر مالیات تکلیفی ۵٪^{۲۸} از مبلغ قابل پرداخت، پس از تشخیص علی الرأس مشکل استرداد وجوه اضافه پرداخت شده، به وجود می آید. (آتشی: ۱۳۸۸، ۳۸۱)

این قانون در بند ب، مالیات پرداختی اشخاص حقوقی خارجی یا مقیم خارج را بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق از ایران و واگذاری فیلم های سینمایی نیز به مأخذ بیست تا چهل درصد مجموع دریافتی عنوان می کند که می تواند بسیار بیشتر از درصد پرداختی اشخاص تابع ایرانی باشد که با رسیدگی به دفاتر تشخیص داده می شود. در تبصره چهارم همین ماده پیمانکاران خارجی در صورت واگذاری قسمتی از عملیات پیمانکاری به پیمانکاران دست دوم ایرانی، می توانند از پرداخت مالیات بر درآمد تا نسبتی معاف شوند. بند سوم بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۱۱/۷ کسر حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بابت بیمه عمر و درمانی را منوط به انعقاد قرارداد با مؤسسات بیمه ایرانی کرده است. اما ماده ۱۴۳ مکرر این قانون (الحاقی سال ۱۳۸۸) نمونه ای از عدم تبعیض است که نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت ها اعم از ایرانی و خارجی را مشمول نرخ مالیاتی مشابه یعنی نیم درصد می داند.

یکی از موارد بارز اعمال تبعیض مالیاتی را می توان درآیین نامه اجرایی قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات^{۲۹}، مشاهده نمود. در حالی که طبق تبصره ۲ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم، اشخاص حقوقی خارجی نسبت به درآمدهای حاصل از قراردادهای انتقال فناوری مشمول مالیات شده اند، این آیین نامه درآمد مشمول مالیات شرکت های دانش بنیان داخلی از این قراردادها را به مدت ۱۵ سال از پرداخت مالیات موضوع ماده ۱۰۵ معاف نموده است.

^{۲۸} هم اکنون مالیات تکلیفی طبق بخشنامه ۱۳۹۱/۰۴/۱۴س مورخ ۱۳۹۱/۰۶/۲۱ به ۲٪ کاهش یافته است.

^{۲۹} مصوب هیئت وزیران مورخ ۱۳۹۱/۸/۲۱

الف) اصل دولت کامله الوداد

اصل دولت کامله الوداد که در ماده یک موافقت نامه گات و ماده دو موافقت نامه گاتس^{۳۰} بیان شده است، همان تجسم اندیشه عدم تبعیض میان کالاها یا خدمات مشابه از کشورهای مختلف است. یکی از ایراداتی که بر توافقات دو جانبه یا منطقه ای وارد می شود این است که می توانند موجب اعمال تبعیض میان کشورها شده و تاثیر نامطلوبی بر تجارت جهانی بر جا بگذارند.

نمونه ای از اصل رفتار دولت کامله الوداد را می توان در ماده ۴ قانون موافقت نامه تشویق و حمایت از سرمایه گذاری بین کشورهای عضو اکو و پروتکل اصلاحی آن^{۳۱}، مشاهده کرد:

" طرفهای متعاقد با سرمایه گذاری های انجام شده سرمایه گذاران طرف های متعاقد دیگر رفتاری خواهند نمود که از رفتار اعمال شده در شرایط مشابه با سرمایه گذاری های سرمایه گذاران خود یا سرمایه گذاری های سرمایه گذاران هر کشور ثالث، هر کدام که مساعدتر باشد، نامساعدتر نباشد."

البته بند ۲ همین ماده موافقت نامه های مالیاتی کشورهای متعاقد را از شمول این اصل، خارج کرده است زیرا باید توجه داشت که در نظام حقوق بین المللی مالیاتی، الزامی به اعمال اصل دولت کامله الوداد وجود ندارد. نه معاهده مالیاتی نمونه OECD و نه معاهده نمونه ملل متحد و دیگر معاهدات دوجانبه ای که بر اساس این مدل ها شکل گرفته اند، ماده ای که حاوی این اصل باشد در خود جای نداده اند. دلیل اصلی این غیبت این است که معاهدات مالیاتی بر خلاف توافقات WTO به صورت دو جانبه مورد مذاکره قرار می گیرند. هدف این معاهدات دو جانبه مالیاتی نه تنها تخفیف اعمال مالیات های مضاعف است بلکه تلاش دارند تا به توزیعی عادلانه از درآمدهای مالیاتی میان کشور مبدأ و پذیرای سرمایه

³⁰ General Agreement on Trade in Services

³¹ این قانون در تاریخ ۱۳۸۸/۹/۲۱ به تصویب مجمع تشخیص مصلحت نظام رسید.

دست یابند. بنابراین حصول این هدف کاملاً وابسته به نظام حقوقی داخلی مالیات ستانی آن دو کشور خاص محسوب می گردد.

از اوایل سال ۱۹۹۲ مسئله امکان اعمال اصل دولت کامله الوداد در معاهدات دوجانبه مالیاتی، مورد توجه کمیسیون اروپا قرار گرفت. پرسشی که پارلمان برابر کمیسیون مطرح کرد بدین قرار بود: « آیا کمیسیون قبول دارد که اصل دولت کامله الوداد با اعمال بر معاهده مالیاتی میان یک کشور عضو با کشور عضو دیگر، به دیگر کشورهای عضو هم تسری یابد؟» محدوده این پرسش با طرح این مثال مشخص تر شد: « در موردی که از معاهده مالیاتی کشور عضو الف با کشور عضو ب این گونه برداشت شود که نسبت به معاهده مالیاتی کشور ب با دیگر کشور عضو ج نامطلوب تر است، مالیات دهنده در کشور الف از همان مزایای مقرر برای کشور ج در پی اعمال این اصل برخوردار شود.» اما در پاسخ به این پرسش، کمیسیون اعمال اصل دولت کامله الوداد را مردود دانست. کمیسیون در توجیه این پاسخ اعلام کرد که قوانین کنونی حاکم بر جامعه اروپا، کشورهای عضو را ملزم نمی کند که نرخ های مالیاتی مطلوب مورد توافق با یک کشور عضو را به دیگر کشور عضو که طرف آن توافق نبوده، تسری دهد. (1, 5, 2005, *Hous. Bus. & Tax LJ*)

اصل دولت کامله الوداد توجهی به اصل عمل متقابل ندارد در حالی که این اصل به هنگام انعقاد معاهدات دوجانبه مالیاتی برای کشورها بسیار حائز اهمیت است. به بیان دیگر انعقاد معاهدات دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، مستلزم یک فرآیند بده بستان^{۳۲} میان کشورهای متعاقد است. اصل عمل متقابل به عنوان توجیهی برای عدم اعمال اصل دولت کامله الوداد از طرف کشورها در معاهدات دوجانبه مالیاتی به کار می رود. (Zester: 2005, 34)

ب) اصل رفتار ملی

اصل رفتار ملی که در ماده سه موافقت نامه گات و ماده هفده موافقت نامه گاتس^{۳۳} به آن اشاره شده است به این معناست که یک کشور متعهد می شود تا همان رفتاری که نسبت

³² Give and Take

³³ The General Agreement on Trade in Services (GATS)

به کالاها و خدمات تولید داخل دارد نسبت به کالاها و خدمات وارد شده از مناطق برون مرزی نیز در پی گیرد و رفتار ویژه ای نسبت به تولیدات داخلی اتخاذ ننماید. اشکال رایج رفتار ویژه شامل اقداماتی مانند وضع مالیات ها و پرداخت های تبعیض آمیز و غیره است. (امید بخش و همکاران، ۱۳۸۹: ۴۲۸) بنابراین علاوه بر اعمال تعرفه های گمرکی که بر مبنای اصل عدم تبعیض دولت کامله الوداد بر کالاهای وارداتی اعمال می شود، مالیات های وضع شده داخلی هم باید با اصول دولت کامله الوداد و رفتار ملی تطابق داشته باشد. هدف اصلی این قاعده تجاری این است که مانع شود، وضع مالیات های داخلی و دیگر مقررات مرتبط، به عنوان یک ابزار جانشین حمایت تعرفه ای به کار برده شود. (CRS Report, 2005) البته بدیهی است که اصل اخیر متضمن این برداشت نیست که کشورها نمی توانند امتیاز بیشتری به اتباع داخلی داده و یا سخت گیری بیشتری نسبت به اتباع خود داشته باشند چرا که اصل رفتار ملی به عنصر خارجی اشاره داشته است و نسبت به محیط و اتباع داخلی کشورها بی تفاوت است. (رستمی و همکاران: ۱۳۹۲، ۲۷)

اصل رفتار ملی در معاهدات مالیاتی نمونه OECD و ملل متحد و اغلب معاهدات مالیاتی مبتنی بر آنها گنجانده شده است. مثلاً در ماده ۲۴ معاهده نمونه OECD آمده است:

"تابعان یکی از کشورهای متعاهد در کشور طرف دیگر معاهده، مشمول مالیات یا مقررات مربوطه که شدیدتر از مالیات یا مقررات مرتبط حاکم بر تابعان آن کشور است، قرار نخواهند گرفت..."

لازم به ذکر است در خصوص مالیات های مستقیم داخلی، وسعت اصل رفتار ملی محدودتر از وسعت اعمال آن در موافقت نامه های گات و WTO است. البته تمایزی که در ماده ۲۴ میان مقیمان و غیر مقیمان قائل شده است، به کشورها اجازه می دهد که در معاهدات دو جانبه هم رفتار متفاوتی با شهروندان بیگانه در پی بگیرند:

"... این شرط به این معنی نیست که کشور متعاهد موظف است همان امتیازات و تخفیفات مالیاتی که به مقیمان کشور خود بر مبنای وضعیت

اجتماعی و وظایف خانوادگی می دهد، به مقیمان کشور طرف دیگر
معاهده اعطا کند."

بنابراین هرچند هدف تعهدات دو جانبه مالیاتی، زدودن موانع مالیاتی بر سر راه جذب سرمایه گذاری های بین المللی است، آنها این عمل را به گونه ای کاملاً بی طرفانه انجام نمی دهند. طبیعت دوجانبه بودن این معاهدات می تواند منجر به این شود که یک کشور سرمایه فرست بزرگ از قدرت چانه زنی بیشتر نسبت به کشور کوچک تر سرمایه پذیر برخوردار شود.

اصل رفتار ملی در ایران به موجب ماده هشت قانون تشویق و حمایت سرمایه گذاری خارجی اینگونه تضمین شده است:

"سرمایه گذاری های خارجی مشمول این قانون از کلیه حقوق ،
حمایت ها و تسهیلاتی که برای سرمایه گذاری های داخلی موجود
است بطور یکسان برخوردار می باشند."

در همین راستا شق یک از بند الف ماده ۴ آیین نامه اجرایی قانون تشویق و حمایت از سرمایه گذاری خارجی^{۳۴} مقرر می دارد:

" سرمایه گذاران خارجی از رفتار یکسان با سرمایه گذاران
داخلی برخوردارند."

ج) اصول بی طرفی مبدا و مقصد سرمایه

اعمال مالیات های مضاعف بین المللی، مدت ها سدی در برابر دسترسی آزاد به بازارها، گردش آزاد کالا و خدمات و سرمایه بوده و نتیجتاً موجب عدم تخصیص بهینه منابع جهانی گردیده است. اعمال مالیات های غیر مستقیم نیز بر کالا یا خدمات در کشورهای مبدأ و مقصد، می تواند موجب اعمال مالیات مضاعف شود. با این وجود اعمال تدابیر مرزی مالیاتی هماهنگ با موافقت نامه های WTO، از بروز این معضل به خصوص در مورد مالیات بر

۲۳ مصوب ۱۳۸۱/۶/۲۴ هیئت وزیران

ارزش افزوده جلوگیری می نماید. اگرچه تعامل میان سیستم های مالیات ستانی کشور مبدأ سرمایه و محل سرمایه گذاری ممکن است موجب اعمال تبعیض علیه دیگر کشورهای سرمایه پذیر یا سرمایه فرست گردد. به بیان دیگر ممکن است نظام مالیاتی کشورهای متعاقد از اصول بی طرفی مبدا و مقصد سرمایه که دو مبنای اساسی در کارآمدی اقتصادی برای ارزیابی قوانین مالیاتی کشورها محسوب می شوند، تخطی کنند.

اصل بی طرفی مبدا سرمایه (CIN) تبعیضی میان افراد مقیم و غیر مقیم قائل نمی شود. اعمال اصل CIN در خصوص مالیات های مستقیم مستلزم این است که اعمال کل نرخ مؤثر مالیاتی بر درآمد حاصل از سرمایه گذاری در یک کشور (شامل مالیات های وضع شده در هر دو کشور مبدأ و مقصد) باید صرف نظر از محل اقامت گیرنده آن درآمد، یکسان باشد. بنابراین مالیات مستقیم بر کسی که در یک کشور خاص سرمایه گذاری می کند، تاثیری نخواهد داشت. بدین ترتیب اصل CIN در خصوص امر مالیات ستانی موجب حصول اطمینان از این می شود که شرکت های فرا ملی در صحنه جهانی از مزیت رقابتی محروم نشوند. یعنی شرکتی که در یک کشور دارای نرخ بالای مالیاتی ثبت شده و اقامت دارد، اگر در کشوری با نرخ پایین مالیاتی سرمایه گذاری کند، مجبور نخواهد بود مالیات های بیشتری از شرکت های محلی پرداخت کند و توان رقابتی با آنها را از دست دهد. بنابراین مشاهده می شود که اصل CIN ناظر بر مسئله بی طرفی رقابتی است.^{۳۵}

برعکس اصل بی طرفی مقصد سرمایه (CEN) بدین معناست که وضع مالیات های مستقیم نباید بر تصمیمات شرکت ها یا اشخاص مقیم یک کشور در خصوص محل سرمایه گذاری آنها تاثیر بگذارد. بنابراین اصل CEN ناظر بر مسئله بی طرفی مکانی^{۳۶} است و در نتیجه ریسک رقابت مالیاتی میان حوزه های مختلف مالیاتی سرمایه گذاری مستقیم خارجی (FDI)^{۳۷} را کاهش می دهد. این مهم با حصول اطمینان از اعمال مبلغ برابر مالیات های داخلی و خارجی بر یک سرمایه گذاری مشخص، بدون توجه به کشور محل سرمایه گذاری و میزان مالیات های اعمالی آن کشور، تحقق می یابد. بر مبنای این اصل اعمال قوانین

³⁵ Competitive Neutrality

³⁶ Locational Neutrality

³⁷ Foreign Direct Investment

مالیاتی نباید بر تصمیم مالیات دهنده که در کشور محل اقامت یا خارج از آن سرمایه گذاری کند تأثیری داشته باشد. در این حالت سرمایه باید در حوزه ای سرمایه گذاری شود که بالاترین نرخ بازگشت سرمایه را داشته باشد. (کوبتسکی: ۲۰۱۱، ۱۹)

در واقع اعمال کامل اصل CIN مستلزم اتخاذ سیاست مالیات گذاری سرزمینی است که طبق آن دولت ها بر تمام درآمدهای حاصل شده در حوزه مالیاتی خود مالیات وضع می کنند بدون اینکه توجهی به مقیم یا غیر مقیم بودن سرمایه گذار داشته باشند که بند اول و سوم قانون مالیات های مستقیم ایران ناظر بر همین اصل است:

" ۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران ...

۳- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل کند.

۵- هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمد هایی که در ایران تحصیل می نماید."

اما اصل CEN زمانی تحقق می یابد که درآمدهای حاصل شده تنها در کشور اقامت سرمایه گذار مشمول وضع مالیات شود و در آن کشور تمایزی میان درآمد های حاصل از سرمایه گذاری داخلی و خارجی قائل نشوند. این سیاست مالیات گذاری را اصل اقامتی یا جهانی می نامند که بر اساس آن بر تمام درآمد های به دست آمده توسط تابعان مقیم کشور بدون توجه به منبع داخلی یا خارجی آن، مالیات وضع می گردد که بند دوم و چهارم ماده یک قانون مالیات های مستقیم مبرز این اصل است:

" ۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید.

۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید."

۲-۳- اصول ثبات در قانونگذاری و شفاف سازی^{۳۸}

موافقت نامه های گات/ WTO مزایایی فراتر از عدم تبعیض برای کشورهای عضو به ارمان می آورند و با اعمال تعهدات خود، درجه ای از ثبات و پیش بینی پذیری سیاست های تجاری اعضا را هم فراهم می آورند. مثلاً با اعمال محدودیت های تعرفه ای، سقفی پدید می آورند که نمی توان آنها را بدون پیشنهاد جبران کننده به کشورهای تاثیر پذیر تغییر داد. ماده ده موافقت نامه گات ۱۹۹۴ و ماده سه موافقت نامه گاتس مبین امر شفاف سازی قوانین، مقررات، تصمیمات قضایی و دستورالعملهای اداری هستند.

اغلب توافقات سازمان تجارت جهانی، کشورها را ملزم می کنند که سیاست ها و رویه های خود را در با انتشار در داخل کشور یا با مطلع ساختن سازمان، به اطلاع عموم برسانند. بررسی مداوم سیاست های تجاری ملی توسط « مکانیزم بازبینی سیاست تجاری^{۳۹}»، ابزار علی حده ای است که شفاف سازی را در سطح داخلی و بین المللی ترویج می کند.

معاهدات مالیاتی هم مزایایی فراتر از ممانعت از اخذ مالیات های مضاعف بین المللی پدید می آورند. با تاسیس چارچوبی تثبیت شده برای مالیات ستانی در کشور مبدأ، سرمایه گذاران خارجی می توانند با اطمینان بیشتری از مقررات مالیاتی، اقدام به تصمیم گیری کنند. یعنی سرمایه گذاری انجام شده کمتر تحت تاثیر تغییرات ناگهانی سیاست های مالیاتی توسط کشور مبدأ قرار می گیرد. بند ۴ ماده یک موافقت نامه مالیاتی میان دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت پادشاهی بحرین می تواند نمونه ای از اعمال اصل شفاف سازی قانونی محسوب گردد:

"... مقامات صلاحیتدار دولتهای متعاقد، ظرف مدت معقولی یکدیگر را از هر تغییری که در قوانین مالیاتی مربوط به آنها حاصل شود، مطلع خواهند نمود."

ماده نه قانون تشویق و حمایت سرمایه گذاری خارجی ایران نمونه ای از اطمینان بخشی به سرمایه گذاران خارجی در خصوص ثبات قانونگذاری است:

³⁸ Transparency

³⁹ Trade Policy Review Mechanism

" سرمایه گذاری خارجی مورد سلب مالکیت و ملی شدن قرار نخواهد گرفت مگر برای منافع عمومی، به موجب فرآیند قانونی، به روش غیرتبعیض آمیز و درمقابل پرداخت مناسب غرامت به ماخذ ارزش واقعی آن سرمایه گذاری بلافاصله قبل از سلب مالکیت"

در همین راستا بند الف ماده ۴ آیین نامه قانون اخیر الذکر چنین اظهار می دارد:

"سرمایه خارجی در قبال ملی شدن و سلب مالکیت تضمین می شود و سرمایه گذار خارجی در این موارد حق دریافت غرامت را دارد."

البته این اصول مانع از آن نیستند که محدودیت هایی بر انتقال سرمایه توسط سرمایه گذاران اعمال شود مانند مواد ذیل از قانون تشویق و حمایت از سرمایه گذاری خارجی:

"ماده ۱۳ اصل سرمایه خارجی و منافع آن یا آنچه از اصل سرمایه در کشور باقی مانده باشد با دادن پیش آگهی سه ماهه به هیات و بعد از انجام کلیه تعهدات و پرداخت کسورات قانونی و تصویب هیات و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی قابل انتقال به خارج خواهد بود.

ماده ۱۴ سود سرمایه گذاری خارجی پس از کسر مالیات و عوارض و اندوخته های قانونی با تصویب هیات و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی قابل انتقال به خارج است." منظور از هیئت^{۴۰} در مواد فوق الذکر، هیئت موضوع ماده ۶ قانون است که مسئولیت اخذ تصمیم نسبت به کلیه درخواست های سرمایه گذاری اعم از درخواست های مربوط به پذیرش، ورود و به کارگیری سرمایه خارجی و خروج سرمایه هم چنین منافع حاصله را بر عهده دارد.

^{۴۰} اعضای هیئت شامل معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی (رئیس هیئت)، معاون وزیر امور خارجه، معاون رئیس سازمان مدیریت و برنامه ریزی، معاون رئیس کل بانک مرکزی و حسب مورد معاونین وزارتخانه های ذی ربط هستند.

البته به استناد ماده ۲۲ آیین نامه این قانون، درخواست انتقال و خروج سرمایه و عایدات ناشی از آن باید مستند به گزارش مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابسان رسمی ایران باشد. این گونه انتقالات پس از کسر کلیه کسورات قانونی به میزانی که مؤسسه حسابرسی یاد شده تأیید می کند، میسر است.

ماده شش قانون بهبود مستمر فضای کسب و کار هم در راستای شفاف سازی بیشتر، مرکز ملی آمار را موظف به ارائه اطلاعات آماری مورد نیاز فعالان اقتصادی و سرمایه گذاران به شکل مستمر و روزآمد کرده است و طبق ماده ۱۵ همین قانون کلیه دستگاه های اجرائی مرتبط با محیط کسب و کار همچنین سازمانها و ادارات کل آنها در مراکز استانها موظفند به سؤالات نمایندگان تشکلهای و فعالان اقتصادی پاسخ دهند و مطالبات و شکایات آنها را بررسی نمایند.

۲-۴- اصل حل و فصل اختلافات^{۴۱}

موافقت نامه های گات/WTO دارای تعهدات الزام آوری در خصوص حل اختلافات هستند. تعداد قابل توجهی از اختلافات تجاری که برخی از آنها مرتبط با مالیات های مستقیم بودند، توسط سیستم حل اختلاف WTO رسیدگی و ختم شده اند که البته تصمیمات اتخاذ شده این ارگان برای کشورهای عضو الزام آور است. اما برعکس در معاهدات مالیاتی رسیدگی به اختلافات طرفین در خصوص اجرای توافق نامه، با توافق و رضایت دوجانبه مقامات صالح دو کشور متعاهد ممکن است. این روال بیش از آنکه حقوقی باشد مسئله ای دیپلماتیک است. برخی از معاهدات مالیاتی شرط داوری را در خود جای داده اند اما حل و فصل اختلافات از طریق داوری به صورت الزام آور هم چنان امری استثنایی در این معاهدات محسوب می شود. البته شهروندان در معاهدات مالیاتی نسبت به موافقت نامه های سازمان تجارت جهانی دارای حقوق بیشتری هستند چرا که معاهدات مالیاتی تبدیل به

⁴¹ Dispute Settlement

بخشی از قوانین داخلی کشورها می شوند و شهروندان می توانند در دادگاهها به آنها استناد کنند.

بند یک ماده ۲۵ معاهده مالیاتی نمونه OECD به اشخاص اجازه می دهد در صورت مشاهده اقدامات یکی یا هر دو کشور طرف معاهده که بر خلاف شروط این معاهده بر آنها مالیاتی وضع می کند، صرف نظر از دستور العمل داخلی آن کشور، دعوای خود را در کشور طرف معاهده که اقامتگاه او در آنجاست مطرح کند. در صورتی که مقامات صالح^{۴۳} آن کشور اعتراض را وارد بدانند اما نتوانند خود راه حلی برای آن بیابند مجاز هستند تا از طریق حصول توافق با مقامات صالح کشور طرف دیگر معاهده، موضوع را حل و فصل نمایند. ماده ۲۵ موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ایران و عراق هم راهکار مشابهی اتخاذ نموده است. در سایر موافقت نامه های دو جانبه ایران با دیگر کشورها نیز تاکید بر حصول توافق مقامات صالح طرفین گردیده و شرط رجوع به داوری در آنها ذکر نشده است.

در سال ۲۰۰۴ « کمیته امور مالی^{۴۳} OECD گزارشی با عنوان « بهبود فرایند حل و فصل اختلافات مالیاتی بین المللی^{۴۴} » منتشر نمود که در آن ۳۱ پیشنهاد مطرح شده است. هدف این پیشنهادات اصلاح راهکار هایی است که اختلافات معاهدات مالیاتی را از طریق توافق دوجانبه، مورد رسیدگی و حل و فصل قرار می دهند. برخی از این پیشنهادات ناظر بر مقامات اداری هستند و برخی دیگر در پی حصول اطمینان از شفاف سازی های وسیع تر هستند که با انتشار اطلاعات کشورها در مورد نحوه عملکرد مقامات صالح و روندی که پرونده های مورد توافق قرار گرفته باید طی کنند، ممکن می شوند. البته به علت پیچیدگی و ناکارآمدی روال موافقات دوجانبه^{۴۵} OECD در رابطه با اختلافات مالیاتی مانند قیمت

۲۸ در قانون مالیات های مستقیم، مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی، هیئت حل اختلاف مالیاتی تعیین شده است که متشکل از یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی، یک قاضی با معرفی از سوی رئیس قوه قضاییه و یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی یا مجامع حرفه ای یا تشکل های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی می باشد.

⁴³ Committee on Fiscal Affairs

⁴⁴ Improving the Process for Resolving International Tax Disputes

⁴⁵ OECD Mutual Agreement Procedures (MAP)

گذاری انتقالات^{۴۶}، هم اکنون مطالعاتی در خصوص تاسیس یک نهاد داوری برای رسیدگی به دعاوی بین المللی مالیاتی در قالب دیوان دائمی بین المللی در حال انجام و مورد بحث است. اتفاق آرای صاحب نظران حقوق مالیاتی بر این است که اصولاً اگر امکان رجوع اختلاف مالیاتی میان سرمایه گذار و دولت به داوری قابل تصور باشد، موضوعی است که باید در موافقت نامه های دوجانبه سرمایه گذاری (BIT)^{۴۷} دنبال شود. (Bantekas: 2008, 183)

قبول سیستم حل اختلاف سازمان تجارت جهانی بین دو لت ایران و دیگر کشورها با اصل ۱۳۹ قانون اساسی هماهنگی ندارد. اما شورای نگهبان با ارائه تفسیری در مورد موافقت نامه های دوجانبه سرمایه گذاری به سرمایه گذار خارجی اجازه داده که دعاوی خود علیه دولت ایران را از طریق داوری پیگیری نماید. (شیروی: ۱۳۹۲، ۱۴۴)

مطابق ماده ۱۹ قانون تشویق و حمایت سرمایه گذاری خارجی:

"اختلافات بین دولت و سرمایه گذاران خارجی درخصوص سرمایه گذاریهای موضوع این قانون چنانچه از طریق مذاکره حل و فصل نگردد در دادگاههای داخلی مورد رسیدگی قرار میگیرد، مگر آنکه در قانون موافقتنامه دوجانبه سرمایه گذاری با دولت متبوع سرمایه گذار خارجی، در مورد شیوه دیگری از حل و فصل اختلافات توافق شده باشد".

در ماده ۹ قانون موافقت نامه تشویق و حمایت از سرمایه گذاری بین کشورهای عضو اکو مقرر شده است چنانچه بین دولت متعاهد و سرمایه گذار خارجی ظرف شش ماه از حصول اختلاف، توافقی صورت نپذیرد، سرمایه گذار اختیار رجوع به داوری را داشته باشد. در ماده ۱۰ همین روال در صورت بروز اختلاف میان دولتين متعاهد نیز اتخاذ شده است.

⁴⁶ Transfer Pricing

⁴⁷ Bilateral investment Treaty

۳- نتیجه گیری

سال هاست که سیاست گزاران و کارشناسان اقتصادی از لزوم پیوستن به کاروان تجارت جهانی و رویکرد خارجی تجاری سخن می گویند و البته بدیهی است عضویت در سازمان تجارت جهانی یک گام اساسی در این مسیر محسوب می شود. پذیرفته شدن در این سازمان به طور عرفی منوط به اجماع کشورهای عضو است که این مهم بدون اطمینان دادن به کشورها از هماهنگی قوانین و مقررات داخلی با اصول حاکم بر این سازمان که خود دست آورد سالها تلاش و مذاکره بوده است، ممکن نخواهد بود.

از آنجا که یکی از اهداف اساسی این سازمان زمینه سازی رقابت تجاری به دور از تبعیض ها و انحصارگرایی های داخلی می باشد، ضروری است موارد مشکل ساز و غیر شفاف قانونی در این زمینه هر چه زودتر از چارچوب حقوق داخلی کشور خارج گردد. از جمله موانعی که در سالهای اخیر حتی میان اعضای تاثیر گذار WTO، موجب بروز اختلاف و اعمال جرمه های سنگین شده قوانین و مقررات مالیاتی داخلی کشورها بوده است.

اصول حاکم بر نظام مالیات ستانی بین المللی در مسیر مشترکی با اصول حاکم بر سازمان تجارت جهانی سیر می کند که مقصود آن رفع موانع گردش آزاد سرمایه است. برای کشورها همراهی و هماهنگی با نظام حقوق بین المللی مالیاتی، یک اصل ضروری است که نمی توان اهمیت آن را ناچیز شمرد بدین معنی که رویه های داخلی مالیات ستانی کشورها باید هماهنگ با نظام حقوقی بین المللی مالیاتی باشد.

هر چند تاکنون گرایش حاکم بر رویه بین المللی معاهدات مالیاتی، استثنا اصول عدم تبعیض و عمل متقابل از دایره شمول این معاهدات دوجانبه بوده اما حرکت جامعه جهانی به سوی جهانی سازی تجارت، به معنای نزدیک شدن تدریجی موافقت نامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تشویق سرمایه گذاری به اصول مشترک است. بر مبنای اصل رفتار ملی مصرحه در موافقت نامه گات، برخورد با کالاهای وارداتی باید همسان با کالاهای تولید داخل باشد تا اطمینان حاصل شود که مالیات های تبعیض آمیز داخلی به عنوان جایگزینی برای تعرفه ها مورد استفاده قرار نمی گیرند.

با این اوصاف از آنجا که وضع تعرفه بر جریان ورود کالا و خدمت، تنها مانع تجاری است که از سوی سازمان تجارت جهانی مجاز شمرده می شود، جایگزینی موانع غیر تعرفه ای مانند نرخ های داخلی تبعیض آمیز مالیاتی با حقوق ورودی می تواند ضمن جبران نقص درآمدهای مالیاتی، عدم تخطی از اصولی مانند رفتار ملی و عدم تبعیض نسبت به کالا یا خدمت خارجی را نیز حاصل نمود. در همین راستا ماده ۱۰۳ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه دولت را مکلف نموده است موانع غیر تعرفه ای و غیر فنی موجود را با وضع نرخ های معادل تعرفه ای، رفع نماید.

نظام مالیات ستانی ایران به خصوص در حوزه مالیات های مستقیم با وجود اصلاحات انجام یافته، در مواردی مانند ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم با اصل عدم تبعیض که یکی از اصول محوری تجارت جهانی محسوب می شود، هم خوانی ندارد. هم چنین بخشی از معافیت ها مالیاتی مذکور در ماده ۱۴۱ این قانون که مربوط به درآمدهای ناشی از صادرات کالاهای صنعتی می باشد، مشمول یارانه های صادراتی ممنوع از سوی سازمان تجارت جهانی است. (شیروی، ۱۳۹۲: ۱۳۵) در پایان به نظر می رسد رد پای تدابیر مالیاتی متعارض با اصول حاکم بر تجارت جهانی در نظام حقوق مالیاتی داخلی کشور چندان چشمگیر و اثرگذار نباشد و این امکان وجود دارد که با رفع آنها، گام مؤثری در نیل به بستر مناسب و مستعد جذب سرمایه های خارجی بتوان برداشت.

منابع

الف) منابع فارسی

- آتشی گلستان، مرجان (۱۳۸۸)، شرکت های خارجی در حقوق ایران، تهران، انتشارات بهنامی، چاپ اول.
- امامی، محمد (۱۳۸۷)، حقوق مالیه عمومی، تهران، نشر میزان، چاپ دوم.
- امید بخش، اسفندیار؛ بزرگی، وحید؛ بینات، ابوالقاسم؛ دژم خوی، غزاله؛ روحانی، حامد؛ زارع، محمد حسن؛ زاهد طلبان، علی؛ سیدی، میرهادی؛ صباغیان، علی؛ فاضل، ماندانا؛ فتحی زاده، امیر هوشنگ؛ کمالی اردکانی، مسعود؛ مرادپور، فرزاد؛ موسوی زنوز، موسی؛ میرجلیلی، سید حسین؛ ناصری، سید مهدی؛ نصیری، میترا (۱۳۸۹)، سازمان جهانی تجارت ساختار، قواعد و موافقت نامه ها، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی، چاپ دوم.
- پروتایا، لویی و کوتره، ژان ماری (بی تا)، حقوق مالیاتی، ترجمه محمد علی یزدان بخش، تهران، انتشارات خاتون - دایره (۱۳۸۷)، چاپ دوم.
- رستمی، ولی (۱۳۸۷)، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۸، شماره ۳، پاییز، صص ۱۶۵-۱۸۹.
- رستمی، ولی و اصغر نیا، مرتضی و نیک بین، محسن (۱۳۹۲)، بررسی حقوقی مشوق های قانون و آیین نامه اجرایی تشویق و حمایت سرمایه گذاری خارجی (۱۳۸۱) در سرمایه گذاری مستقیم خارجی و ترتیبات قراردادی، فصلنامه علمی تخصصی، گروه حقوق دانشکده علوم انسانی دانشگاه علم و فرهنگ، سال دوم، شماره دوم، زمستان، صص ۲۳-۴۴.
- زارع مقدم، احمد (۱۳۹۰)، مجموعه کامل قانون و مقررات مالیاتی، تهران، انتشارات جاودانه، جنگل، چاپ اول.

- شیروی، عبدالحسین (۱۳۹۲)، حقوق تجارت بین الملل، تهران، انتشارات سمت، چاپ چهارم.
- طارم سری، مسعود (۱۳۹۱)، حقوق بازرگانی بین المللی، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی، چاپ پانزدهم.
- طاهری تاری، میر حسین (۱۳۹۳)، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیینه حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، تهران، انتشارات شهر دانش، چاپ دوم.
- طاهری تاری، میر محسن (۱۳۹۳)، جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران و شوند های ابطال نظام نامه های دولتی مالیاتی، تهران، انتشارات مجد، چاپ اول.
- طیبی توکل، حسن (۱۳۸۹)، مجموعه آرای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، تهران، انتشارات فردوسی، چاپ اول.

ب) منابع انگلیسی

- Avi Yonah, Reuven S (2007), International Tax as International Law, UK, Cambridge University Press.
- Bantekas, I. (2008). The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes. *Anuario Colombiano de Derecho Internacional-ACDI*, 1, 182-204.
- CRS Report for Congress: Agriculture: A Glossary of Terms, Programs, and Laws, 2005 Edition - Order Code 97-905
- Centre for Tax Policy and Administration (2007), Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, OECD
- Daly, M. (2005). *The WTO and direct taxation* (No. 9). WTO Discussion Paper.
- De Broe, Luc (2008), International Tax Planning and Prevention of Abuse, UK, Academic Council

- Kobetsky, Michael (2011), International Taxation of Permanent Establishments, UK, Cambridge University Press.
- Daly, Michael (2005), the WTO and Direct Taxation, Switzerland
- Harris, Peter & Oliver, David (2010), INTERNATIONAL COMMERCIAL TAX,, UK, Cambridge University Press.
- Kofler, G. W. (2005). Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties. *Hous. Bus. & Tax LJ*, 5, 1.
- Lang, M., & Züger, M. (Eds.). (2002). *Settlement of disputes in tax treaty law* (Vol. 6). Kluwer Law International.
- Zester Anita. Most-Favoured-Nation Treatment in an EC Tax Law Perspective. (2005). Brokelind Cécile, University of Lund, Faculty of Law.
- <http://www.accaglobal.com/en/student/Technical-articles-in-Student-Accountant.html>
- https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm
- <http://law.dotic.ir/AIPLaw/index-ghanoon-home.jsp>
- <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf>