

درآمدی بر موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های مالیاتی بین‌المللی



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تاریخ انتشار:

۱۴۰۳/۱۱/۱۴

شماره مسلسل: ۲۰۳۹۱

کد موضوعی: ۲۳۰



مرکز پژوهش‌های
مجلس شورای اسلامی

عنوان گزارش:

درآمدی بر موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های مالیاتی بین‌المللی

نوع گزارش: طرح/ لایحه □ راهبردی ■ نظارتی □

نام دفتر:

مطالعات بخش عمومی (گروه سیاست‌های مالیاتی)

تهیه و تدوین کننده:

مهدی سرمست شوشتری (گروه سیاست‌های مالیاتی)

اظهار نظر کننده:

محمد آدمی ابرقویی (دفتر حقوقی)

ناظران علمی:

هادی ترابی فر، سیدعباس پرهیزکاری

گرافیک و صفحه آرایی:

سمیرا صادقی عسکری

ویراستار ادبی:

مزگان کاظمی

واژه‌های کلیدی:

۱. موافقت‌نامه‌های مالیاتی

۲. مالیات مضاعف

۳. معاهدات بین‌المللی

۴. اجتناب مالیاتی

تاریخ شروع مطالعه:

۱۴۰۳/۰۶/۱۵



فهرست مطالب

۶	چکیده.....
۷	خلاصه مدیریتی.....
۸	۱. مقدمه.....
۹	۲. انواع موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های مالیاتی بین‌المللی.....
۹	۳. موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه.....
۱۰	۳-۱. ضرورت موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه میان کشورها.....
۱۱	۳-۲. شیوه جلوگیری از مالیات مضاعف و فرار مالیاتی اتباع خارجی مقیم کشور.....
۱۲	۳-۳. مقررات درآمدهای تجاری در توافقنامه‌های دوجانبه.....
۱۴	۳-۴. قوانین ایران در خصوص اشخاص مقیم، غیرمقیم و اتباع خارجی.....
۱۵	۳-۵. شمای کلی موافقت‌نامه‌های مالیاتی ایران و سایر کشورها.....
۱۹	۴. مجامع بین‌المللی مالیاتی.....
۱۹	۴-۱. اهمیت و اهداف مجامع بین‌المللی مالیاتی.....
۱۹	۴-۲. اهم مجامع بین‌المللی مالیاتی.....
۲۰	۵. آسیب‌شناسی قراردادهای بین‌المللی در زمینه مالیات‌ها.....
۲۰	۵-۱. فرایند طولانی امضا تا تصویب نهایی.....
۲۱	۵-۲. فقدان ایفای نقش فعال مجلس در متن موافقت‌نامه‌ها.....
۲۱	۵-۳. فقدان وجود فرایند نظارتی و گزارش‌دهی در خصوص موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های بین‌المللی.....
۲۲	۶. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری.....
۲۳	منابع و مأخذ.....

فهرست جداول

۱۵	جدول ۱. موافقت‌نامه‌های مالیاتی انعقاد شده بین ایران و سایر کشورها [۱۳].....
۱۸	جدول ۲. تعداد موافقت‌نامه‌های مالیاتی کشورهای منتخب با سایر کشورها [۱۳].....



درآمدی بر موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های مالیاتی بین‌المللی

چکیده



در این گزارش به اهمیت، کارکردها و انواع موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های مالیاتی بین‌المللی پرداخته می‌شود. دو نوع موافقت‌نامه یا تفاهم بین‌المللی در نظام مالیاتی دنیا وجود دارد. نوع اول مربوط به موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه میان کشورهای مختلف است. نوع دوم موافقت‌نامه‌های (تفاهم‌نامه‌های) مالیاتی عضویت در مجامع بین‌المللی مالیاتی است. مهم‌ترین علت انعقاد موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه، جلوگیری از مالیات مضاعف و ممانعت از فرار و اجتناب مالیاتی است. این موافقت‌نامه‌ها پس از انجام مذاکرات به تصویب مجلس می‌رسند. هر دو نوع معاهده مالیاتی، موجب تسهیل سرمایه‌گذاری و رفع موانع مالیاتی برای سرمایه‌گذاران می‌شود. تعامل و یادگیری دو سویه، فرصت شرکت و برگزاری آکادمی‌های مالیاتی، تقویت روابط بین‌الملل کشور و تسهیل امور اتباع در سایر کشورها از جمله مزایای معاهدات مالیاتی بین‌المللی است. ضروری است با لحاظ منافع و اسناد بالادستی کشور در فرایند امضا و تصویب انواع موافقت‌نامه‌ها با کشورهای منطقه و شرکای راهبردی و معاهده‌های عضویت در مجامع بین‌المللی تسریع شود. نظارت بر حسن اجرای این معاهدات توسط دو کشور طرف قرارداد و همچنین میزان بهره‌مندی و استفاده ایران از مزایای مجامع بین‌المللی نیز از اقدام‌های لازمی است که باید توسط دولت و مجلس مورد توجه قرار گیرد.



بیان / شرح مسئله

انواعی از موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های مالیاتی میان کشورهای مختلف منعقد می‌شود. مسئله گزارش حاضر این است که پیمان‌های مالیاتی به چه منظور میان کشورها منعقد می‌شود؟ فایده و نقش آنها در تعاملات اقتصادی و قوانین مالیاتی چیست؟ چه نوعی دارند و ایران تاکنون چه موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مهمی در زمینه‌های مالیاتی با سایر کشورها یا مجامع بین‌المللی منعقد کرده است؟

نقطه‌نظر / یافته‌های کلیدی

ضرورت و نیاز به ارتقا و توجه به مناسبات سیاسی و اقتصادی بین کشورها ایجاب می‌کند تا اشکال مختلفی از معاهدات بین‌المللی از جمله امضای تفاهم‌نامه‌ها و عضویت در سازمان‌ها و سازوکارهای بین‌المللی و چندجانبه، در دستور کار کشورهای مختلف قرار گیرد. این معاهدات زمینه گسترش تعاملات خارجی و بهبود رویه‌های مالیاتی را فراهم می‌کند. دو نوع موافقت‌نامه یا تفاهم بین‌المللی در نظام مالیاتی دنیا وجود دارد. نوع اول مربوط به موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه میان کشورهای مختلف است. نوع دوم موافقت‌نامه‌های (تفاهم‌نامه‌های) مالیاتی عضویت در مجامع بین‌المللی مالیاتی است. مهم‌ترین علت انعقاد موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه، جلوگیری از مالیات مضاعف و ممانعت از فرار و اجتناب مالیاتی است. این مهم از طرق مختلفی که در متن موافقت‌نامه‌ها درج می‌شود از جمله: معیارهای تشخیص کشور محل اقامت، معافیت یا اعتبار مالیاتی برای درآمدهای تجاری، سازوکار تبادل اطلاعات و اقدام‌های دیگر، امکان پذیر است. جمهوری اسلامی ایران تاکنون با بیش از پنجاه کشور جهان موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه منعقد کرده است. موافقت‌نامه‌های مذکور پس از مذاکرات تخصصی و سیاسی و امضای مقامات مسئول دو کشور، مطابق اصول (۷۷) و (۱۲۵) قانون اساسی به تصویب مجلس شورای اسلامی و تأیید شورای نگهبان رسیده است. نوع دوم موافقت‌نامه‌های (تفاهم‌نامه‌های) مالیاتی از جنس عضویت در سازمان‌ها، کنوانسیون‌ها و سازوکارهای همکاری مالیاتی میان چندین کشور است. این نوع موافقت‌نامه‌ها بیشتر ماهیت مشورتی، تعامل و یادگیری متقابل و تسهیل در پیشبرد مذاکرات هنگام بروز مشکل میان کشورهای عضو است. ایران تنها یک مورد از این نوع موافقت‌نامه‌های عضویت در مجامع بین‌المللی مالیاتی را به امضا و تصویب رسانده است که مربوط به عضویت در «مجمع مقامات مالیاتی کشورهای اسلامی» است. البته عضویت در «سازوکار همکاری سازمان‌های مالیاتی طرح پهنه راه» در دست انجام است و در قالب لایحه به مجلس شورای اسلامی ارسال شده است.

از جمله اهداف و فواید مجامع مالیاتی بین‌المللی می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

- تعامل و یادگیری متقابل دستاوردهای نوین مالیاتی با کشورهای عضو،
- فراگیری روش‌های نوین مالیات‌ستانی از سایر کشورهای عضو،
- افزایش تعاملات خارجی و کاهش اثر تحریم‌های بین‌المللی،
- تسهیل حل مناقشات مالیاتی میان کشورهای عضو در امور مورد اختلاف یا پیش‌بینی نشده،
- رفع موانع مالیاتی جهت تسریع در پیشبرد اهداف اقتصادی مشترک کشورهای عضو،
- ایجاد بستری برای کشور عضو جهت ایفای نقش در تصمیم‌گیری‌های بین‌المللی در امور مالیاتی،
- ایجاد فرصت شرکت و برگزاری آکادمی‌های بین‌المللی مالیاتی با حضور اساتید و فراگیران داخلی و خارجی،
- توافق بر سر اقدام‌های مشترک مالیاتی جهت جلوگیری از فرار و اجتناب مالیاتی.



پیشنهاد راهکار تقنینی، نظارتی یا سیاستی

ضروری است دولت جمهوری اسلامی ایران، توافق مالیاتی با کشورهای منطقه و شرکای راهبردی را در اولویت قرار دهد. ضروری است دولت ایران در مجامع مالیاتی بین‌المللی بیشتری چنانچه با اهداف و اسناد بالادستی کشور هم‌راستا باشند عضو شود. همچنین ضروری است در فرایند امضا و تصویب انواع موافقت‌نامه‌ها و معاهده‌های عضویت در مجامع بین‌المللی در زمینه مالیات تسریع شود. نظارت بر حسن اجرا و گزارش‌های عملکرد از چگونگی و میزان اجرای این معاهدات توسط دو کشور طرف قرارداد و همچنین میزان بهره‌مندی و استفاده ایران از مزایای مجامع بین‌المللی نیز از اقدام‌های لازمی است که باید توسط دولت و مجلس مورد توجه قرار گیرد.

۱. مقدمه

انواعی از موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های مالیاتی میان کشورهای مختلف منعقد می‌شود. کشورها با اهداف مختلفی اقدام به انعقاد موافقت‌نامه‌های مالیاتی می‌کنند. این معاهدات مالیاتی انواع گوناگونی دارند، برخی دوجانبه هستند و برخی با سازوکارهای مشترک چندجانبه بین‌المللی منعقد می‌شوند؛ برخی از آن تعهدآور و الزام‌آور هستند و بعضی دیگر تعهدآور نیستند. گسترش مبادلات اقتصادی میان کشورها، جابه‌جایی آسان نیروی کار میان کشورها، حجم بالای مهاجرین و اتباع خارجی در برخی کشورها و کثرت شرکت‌های چندملیتی، ضرورت پرداختن به معاهدات مالیاتی بین‌المللی را دوچندان کرده است.

مسئله گزارش حاضر این است که این پیمان‌های مالیاتی به چه منظور میان کشورها منعقد می‌شود؟ فایده و نقش آنها در تعاملات اقتصادی و قوانین مالیاتی چیست؟ چه انواعی دارند و ایران تاکنون چه موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مهمی در زمینه‌های مالیاتی با سایر کشورها یا مجامع بین‌المللی منعقد کرده است؟ پس از بررسی سؤالات مذکور به ضرورت موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه میان کشورها و شیوه جلوگیری از مالیات مضاعف و اجتناب مالیاتی پرداخته می‌شود. پس از آن ضمن بررسی جایگاه این نوع موافقت‌نامه‌ها در قوانین ایران، شمای کلی از وضعیت موافقت‌نامه‌های مالیاتی ایران و سایر کشورها نمایش داده می‌شود. در بخش دیگر به مجامع و کنوانسیون‌های مالیاتی بین‌المللی، اهمیت و کارکرد آنها پرداخته خواهد شد. در پایان نیز آسیب‌شناسی از وضعیت موجود قراردادهای مالیاتی در ایران ارائه می‌گردد.

۲. انواع موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های مالیاتی بین‌المللی

دو نوع موافقت‌نامه یا تفاهم‌نامه بین‌المللی در نظام مالیاتی دنیا وجود دارد. نوع اول مربوط به موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه میان کشورهای مختلف است؛ که در قوانین ایران مطابق ماده (۱۶۸) **قانون مالیات‌های مستقیم**، دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مؤدیان با دولت‌های خارجی موافقت‌نامه‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی، به مرحله اجرا بگذارد [۱]. ایران تاکنون با تعداد زیادی از کشورها موافقت‌نامه مالیاتی برای اجتناب از مالیات مضاعف امضا کرده است و به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است. بیشتر این موافقت‌نامه‌های مالیاتی مطابق استانداردهای OECD^۱ تنظیم شده است [۲]. البته الگوی دیگری مطابق نمونه سازمان ملل متحد وجود دارد که در ادامه تشریح خواهد شد. نوع اول موافقت‌نامه‌ها الزام‌های قانونی مشخصی در امر مالیات‌ستانی از اشخاص مقیم برای دو کشور مورد توافق دارد.

نوع دوم موافقت‌نامه‌های (تفاهم‌نامه‌های) مالیاتی از جنس عضویت در سازمان‌ها، کنوانسیون‌ها و سازوکارهای همکاری مالیاتی میان چندین کشور است. این نوع موافقت‌نامه‌ها بیشتر ماهیت مشورتی، تعامل و یادگیری متقابل و تسهیل در پیشبرد مذاکرات هنگام بروز مشکل میان کشورهای عضو است. در بسیاری از موارد، این دسته از موافقت‌نامه‌ها الزام‌آور نیستند و موجب تغییر فرایندهای مالیات‌ستانی و تغییر قوانین داخلی نمی‌شود.

در قوانین ایران تنها یک مورد از این نوع موافقت‌نامه‌های عضویت در مجامع بین‌المللی مالیاتی وجود دارد که مربوط به **قانون «عضویت دولت ایران در مجمع مقامات مالیاتی کشورهای اسلامی»** مصوب ۱۳۹۶ است [۳]. البته «عضویت دولت جمهوری اسلامی ایران در سازوکار همکاری سازمان‌های مالیاتی طرح پهنه راه» در دستور مجلس شورای اسلامی است که در قالب لایحه به مجلس شورای اسلامی ارسال شده بود [۴]. شایان ذکر است لوایح قانونی مربوط به موافقت‌نامه‌های دو یا چندجانبه یا عضویت در سازمان‌های بین‌المللی مطابق اصول (۷۷) و (۱۲۵)^۲ قانون اساسی کشور، بعد از انجام هماهنگی‌های اولیه میان دولت‌های موضوع موافقت‌نامه، تهیه و برای تصویب به مجلس ارائه می‌شود [۵]. در ادامه گزارش به تبیین هر دو دسته از موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی پرداخته خواهد شد.

۳. موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه

همان‌طور که گفته شد موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه میان دو کشور با هدف جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مؤدیان منعقد می‌شوند. در ایران، موافقت‌نامه‌هایی که مراحل تصویب داخلی را طی نموده باشند پس از لازم‌الاجرا شدن موافقت‌نامه در حکم قانون به شمار می‌آیند. در چنین موافقت‌نامه‌هایی سازوکارهای مختلف مالیاتی میان دو کشور با جزئیات تعیین می‌شود. در ادامه به ابعاد این موافقت‌نامه‌ها پرداخته خواهد شد.

موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه بیشتر در خصوص مالیات بر درآمد و سرمایه هستند. در موارد کمتری نیز مالیات‌های بر ارث و هدیه جزء مالیات‌های مشمول موافقت‌نامه آورده می‌شوند ولی توافق بر سر سایر مالیات‌ها مرسوم نیست. معمولاً در مواد ابتدایی موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه فهرستی از مصادیق مالیات بر درآمد و مالیات بر سرمایه بر شمرده می‌شود و همچنین در انتهای فهرست مالیات‌های مشمول موافقت‌نامه ذکر می‌شود که موافقت‌نامه در مورد مالیات‌های در اساس مشابه و یکسان نیز جاری است. این مورد برای جلوگیری از مذاکره مجدد و امضای موافقت‌نامه جدید نگاشته می‌شود [۶].

۱. سازمان همکاری و توسعه‌های اقتصادی.

۲. اصل (۱۲۵) قانون اساسی: امضای عهدنامه‌ها، مقاله‌نامه‌ها، موافقت‌نامه‌ها و قراردادهای دولت ایران با سایر دولت‌ها و همچنین امضای پیمان‌های مربوط به اتحادیه‌های بین‌المللی پس از تصویب مجلس شورای اسلامی با رئیس‌جمهور یا نماینده قانونی اوست.



دو الگوی مشهور برای موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه وجود دارد. ابتدا سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD) در سال ۱۹۶۳، الگویی را برای انعقاد موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه در زمینه مالیات بر درآمد و سرمایه ارائه داد. این الگو که در واقع پیش‌نویس توافق دو کشور است، در سال‌های بعد چندین بار به‌روزرسانی و ویرایش شد. الگوی مذکور به نام «الگوی OECD» میان کشورهای مشهور شده است. سازمان ملل متحد نیز در سال ۱۹۸۰ الگوی مستقلی برای موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه منتشر نمود که این الگو نیز در سال‌های بعد بازنویسی و ویرایش شد. «الگوی سازمان ملل متحد» شباهت بسیاری به الگوی OECD دارد ولی در برخی موضوع‌های خاص تفاوت‌هایی دارند. معمولاً کشورهای متن یکی از این الگوها را بعد از مذاکره به امضا می‌رسانند و حداکثر با اندکی تغییر به عنوان موافقت‌نامه بین دو کشور برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه، الزام آور خواهد شد [۶]. الگوی مالیاتی OECD و الگوی مالیاتی سازمان ملل متحد هر دو چارچوبی هستند که برای کمک به کشورهای برای مذاکره در مورد معاهدات مالیاتی دوجانبه طراحی شده‌اند، اما تفاوت‌هایی نیز با یکدیگر دارند که اهم آنها عبارت است از:

- **مخاطب هدف:** مدل OECD اساساً برای معاهدات مالیاتی بین کشورهای توسعه‌یافته طراحی شده است، در حالی که مدل سازمان ملل متحد برای معاهدات مالیاتی بین کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه طراحی شده است.
 - **حقوق مالیاتی:** مدل سازمان ملل در مقایسه با مدل OECD که به نفع کشور محل اقامت (جایی که مالیات‌دهنده در آن مستقر است) بر حقوق مالیات کشور مبدأ (محل تولید درآمد) تأکید بیشتری دارد.
 - **استقرار دائمی (PE):** مدل سازمان ملل رویکرد ملایم‌تری برای تعریف مقر دائمی دارد، با آزمون مدت کوتاه‌تر برای پروژه‌های ساختمانی (۶ ماه در مقابل دوازده ماه در مدل OECD).
 - **مالیات‌های تکلیفی و علی‌الحساب:** مدل سازمان ملل به‌طور کلی نرخ‌های مالیات تکلیفی بالاتری را در مورد سود سهام، بهره و حق امتیاز در مقایسه با مدل OECD مجاز می‌سازد.
 - **مقررات جایگزین:** مدل سازمان ملل متحد شامل مقررات جایگزینی است که برای کشورهای در حال توسعه مطلوب‌تر است، مانند مالیات با منبع محدود کشتیرانی بین‌المللی و تعاریف گسترده‌تر از حق امتیاز [۷].
- این تفاوت‌ها منعکس‌کننده هدف مدل سازمان ملل برای ارائه فرصت‌های بیشتر به کشورهای در حال توسعه برای مالیات بر درآمد تولید شده در داخل مرزهای خود توسط شرکت‌های خارجی است، در حالی که مدل OECD بیشتر با منافع کشورهای توسعه‌یافته هماهنگ است. به‌صورت کلی الگوی OECD بیشتر برای کشورهای توسعه‌یافته مناسب است و الگوی سازمان ملل متحد برای کشورهای در حال توسعه مناسب‌تر است زیرا منافع آنها را بیشتر تأمین می‌کند [۷]. این تفاوت‌ها را می‌توان در ماده (۵) (مقر دائمی)، ماده (۷) (درآمدهای تجاری)، ماده (۹) (مؤسسات وابسته)، ماده (۱۰) (سود سهام)، ماده (۱۱) (سود و کارمزد)، ماده (۱۲) (حق امتیازها)، ماده (۱۳) (عواید سرمایه‌ای)، و ماده (۲۱) (سایر درآمدها) مربوط به موافقت‌نامه‌ها مشاهده کرد [۶]. به‌عنوان مثال در خصوص حق امتیازها، مطابق الگوی OECD، حق امتیازها به‌طور انحصاری در کشور محل اقامت دریافت‌کننده حق مشمول مالیات می‌شود. ولی براساس الگوی سازمان ملل، حق امتیازها می‌تواند در دولتی که در آن ایجاد شده‌اند (دولت منبع) نیز مشمول مالیات شود. اصل الگوی سازمان ملل، در خصوص اخذ مالیات منبع از حق امتیاز، وضعیت کشورهای در حال توسعه را مدنظر قرار می‌دهد. زیرا دانش فنی عمدتاً توسط کارآفرینان کشورهای توسعه‌یافته به شرکت‌های کشورهای در حال توسعه ارائه می‌شود؛ بنابراین کشورهای در حال توسعه تمایل به حفظ حق اخذ مالیات از حق الزحمه پرداختی در ازای دانش فنی را دارند [۶].

۱-۳. ضرورت موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه میان کشورها

در غیاب موافقت‌نامه‌های مالیاتی بین‌المللی، هم کشور منبع درآمد^۱ و هم کشور محل اقامت^۲ مؤدی اقدام به مالیات‌ستانی از فرد (یا شرکت)

1. Source Country
2. Residence Country

مشمول می‌کنند که باعث به‌وجود آمدن پدیده مالیات‌ستانی مضاعف^۱ می‌شود. مالیات‌ستانی مجدد مانعی جدی و مهم برای معاملات و سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی محسوب می‌شود. همچنین گاهی نبود موافقت‌نامه‌های مالیاتی بین‌المللی ممکن است موجب فرار یا اجتناب مالیاتی شود. زیرا کشورها تبادل اطلاعات لازم را ندارند و ممکن است شرکت‌ها یا اشخاص حقیقی از خلأ اطلاعات و خلأهای قانونی کشورها برای نپرداختن مالیات استفاده کنند. برای حل این مشکل و رفع این مانع در سطح بین‌الملل تأسیسی به نام موافقت‌نامه‌های مالیاتی^۲ به‌وجود آمده است. موافقت‌نامه‌های مالیاتی برای هماهنگی کشورهای امضاکننده در نحوه گرفتن مالیات از سرمایه و جریان‌های درآمدی که از فعالیت‌های اقتصادی فراملی به دست می‌آید منعقد می‌شوند. هدف اولیه این قراردادها جلوگیری از مالیات‌ستانی مضاعف و همچنین فرار مالیاتی است. هدف ثانویه این قراردادها نیز تقسیم صحیح درآمد مالیاتی بین کشورهای امضاکننده است.

گسترش مبادلات اقتصادی میان کشورها، جابه‌جایی آسان نیروی کار میان کشورها، حجم بالای مهاجرین و اتباع خارجی در برخی کشورها و کثرت شرکت‌های چندملیتی، ضرورت پرداختن به معاهدات مالیاتی بین‌المللی را دوچندان کرده است. در دنیای مدرن، مهاجرت میان کشورها بسیار بیشتر از گذشته است. همچنین شرکت‌های زیادی فعالیت‌های برون‌مرزی دارند و در خارج از کشور خودشان فعالیت‌های پیمانکاری، تولیدی یا خدماتی انجام می‌دهند. به همین دلیل برای تسهیل امور این دسته از افراد و شرکت‌ها و تسهیل سرمایه‌گذاری‌های اقتصادی، لازم است کشورها به انعقاد موافقت‌نامه‌های دوجانبه مالیاتی اقدام نمایند. تاکنون بیش از ۲۵۰۰ قرارداد مالیاتی دوطرفه لازم‌الاجرا بین کشورهای مختلف منعقد شده است. انعقاد قراردادهای مالیاتی براساس مذاکره دوجانبه آن کشورهاست. با توجه به قوانین کشورها گاهی لازم است قراردادهای بین‌المللی به تصویب مجلس برسد تا در حکم قانون مطابق آن عمل شود. اکثر معاهدات مالیاتی مبتنی بر کنوانسیون مالیاتی مدل OECD است. که منشأ آن را می‌توان در کار اتحادیه ملل در دهه ۱۹۲۰ ردیابی کرد [۸].

تفسیری که به این مدل قرارداد نویسی ضمیمه شده و آن را تشریح می‌کند اغلب به اسم مدل قرارداد مالیاتی^۳ OECD شناخته می‌شود که مکرر مورد بازبینی قرار گرفته تا مسائل پیش‌بینی نشده در آن لحاظ شود. به‌عنوان مثال در بازبینی‌های اخیر موضوع تجارت الکترونیک به این قراردادها افزوده شده است. برخی کشورها از جمله آمریکا مدل قراردادی خود را نوشته و منتشر کرده‌اند و در آن در مورد نگرانی‌های ویژه و خاص کشور خود صحبت کرده‌اند؛ اگرچه آنها نیز این مدل خود را براساس همان مدل مشهور OECD تنظیم کرده‌اند.

۲-۳. شیوه جلوگیری از مالیات مضاعف و فرار مالیاتی اتباع خارجی مقیم کشور

مهم‌ترین اقدامی که در توافق‌نامه‌های مالیاتی انجام می‌شود تعریف یک کشور به‌عنوان کشور اصلی یا کشور «محل اقامت» است. به عبارت دیگر افراد و شرکت‌هایی که در دو کشور فعالیت اقتصادی یا وابستگی سیاسی و سکونت دارند، یک کشور را باید به‌عنوان کشور محل اقامت انتخاب کنند و در آن صورت طبق قوانین داخلی آن کشور مشمول مالیات بر درآمد و دارایی می‌شوند. لذا تمایز بین یک دولت متعاقد و دولت متعاقد دیگر برای جلوگیری از مالیات مضاعف و اجتناب مالیاتی ایجاب می‌کند که فقط یکی از دو دولت، «دولت محل اقامت» باشد. شایان ذکر است موضوع اکثر موافقت‌نامه‌های مالیاتی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، اشخاص حقوقی و مالیات بر ارث و هبه است [۶]. همچنین تعیین کشور محل اقامت به‌عنوان کشور شایسته دریافت مالیات، ضروری است؛ تشخیص کشور محل اقامت نیاز به معیارهایی دارد که در توافق‌نامه‌های مالیاتی معمولاً ذکر می‌شود و مطابق الگوی موافقت‌نامه‌های OECD به شرح زیر است:

● **خانه دائمی:** اولین معیار تشخیص محل اقامت، داشتن خانه دائمی است. اگر شخصی مقیم هر دو دولت متعاقد باشد، وی مقیم دولتی تلقی خواهد شد که در آن خانه دائمی داشته باشد.

● **مرکز منافع حیاتی:** اگر فردی در هر دو دولت متعاقد خانه دائمی داشته باشد، آن شخص مقیم دولتی تلقی خواهد شد که وی با آن روابط شخصی و اقتصادی نزدیکتری داشته باشد. یعنی دولتی که مرکز منافع حیاتی وی در آن قرار دارد. فعالیت‌های خانوادگی، فعالیت‌های

1. Double Taxation
2. Tax Treaties
3. OECD Model Tax Treaty



اجتماعی و مذهبی، و فعالیت‌های اقتصادی منجر به کسب درآمد معیاری برای تشخیص هستند.

● **محل سکونت معمول:** اگر نتوان تشخیص داد دولتی که محل خانه دائم یا مراکز حیاتی وی کدام است، کشوری که به‌طور معمول شخص در آن زندگی می‌کند برای مالیات در نظر گرفته می‌شود. در بسیاری از کشورها و توافقنامه‌ها مثل کانادا، دانمارک، ژاپن و بسیاری از کشورهای اروپایی، معیار سکونت بیش از ۶ ماه یا ۱۸۳ روز در یک سال مالی برای پرداخت مالیات و تعیین کشور محل اقامت در نظر گرفته می‌شود [۹].

● **تابعیت:** اگر هیچ یک از معیارهای فوق چاره‌ساز تشخیص محل اقامت نباشد، تابعیت ملاک عمل خواهد بود. یعنی فرد مقیم دولتی تلقی خواهد شد که تابعیت یا شهروندی آنجا را دارد.

● **آیین توافق دوجانبه:** اگر اعمال معیارهای فوق به تعیین تکلیف منجر نشد و شخص حقیقی تابعیت هر دو کشور را دارد یا تبعه هیچ یک نباشد، مقامات صلاحیت‌دار دو کشور بدون هیچ محدودیتی می‌توانند موضوع را از طریق مذاکره و توافق حل و فصل نمایند [۶].

موارد فوق عیناً در موافقت‌نامه‌های مالیاتی انعکاس پیدا می‌کند به‌عنوان مثال ماده (۴) موافقت‌نامه مالیاتی ایران و فنلاند را ملاحظه کنید [۱۰]:

«ماده (۴): مقیم: از لحاظ این موافقت‌نامه اصطلاح «مقیم یک دولت متعاقد» به هر شخصی اطلاق می‌شود که به موجب قوانین آن دولت، از حیث محل سکونت، اقامتگاه، محل مدیریت، محل تشکیل یا هر گونه معیار دیگر با ماهیت مشابه مشمول مالیات آن دولت باشد و همچنین این اصطلاح شامل آن دولت و هر نهاد قانونی یا مرجع محلی آن خواهد بود. با وجود این، اصطلاح مزبور شامل شخصی نخواهد بود که صرفاً به لحاظ کسب درآمد از منابع واقع در آن دولت، در آن دولت مشمول مالیات می‌شود.

چنانچه حسب مقررات بند «۱»، شخص حقیقی مقیم هر دو دولت متعاقد باشد، وضعیت او به شرح زیر تعیین خواهد شد:

(الف) و صرفاً مقیم دولتی تلقی خواهد شد که در آن محل سکونت دائمی در اختیار دارد. اگر او در هر دو دولت محل سکونت دائمی در اختیار داشته باشد، صرفاً مقیم دولتی تلقی خواهد شد که در آن علقه شخصی و اقتصادی بیشتری دارد (مرکز منافع حیاتی).

(ب) هر گاه نتوان دولتی را که وی در آن مرکز منافع حیاتی دارد تعیین کرد، یا چنانچه او در هیچ یک از دو دولت، محل سکونت دائمی در اختیار نداشته باشد، صرفاً مقیم دولتی تلقی خواهد شد که معمولاً در آنجا به سر می‌برد.

(پ) هر گاه او معمولاً در هر دو دولت به سر برد یا در هیچ یک به سر نبرد، صرفاً مقیم دولتی تلقی می‌شود که تابعیت آن را دارد.

(ت) هر گاه نتوان وضعیت وی را براساس مفاد جزءهای «الف تا پ» تعیین نمود، موضوع با توافق متقابل مقام‌های صلاحیت‌دار دولت‌های متعاقد حل و فصل خواهد شد.

چنانچه به موجب مفاد بند «۱»، شخصی غیر از شخص حقیقی، مقیم هر دو دولت متعاقد باشد، مقام‌های صلاحیت‌دار دولت‌های متعاقد تلاش خواهند نمود تا از طریق توافق متقابل دولت متعاهدی را که چنین شخصی از لحاظ اهداف این موافقت‌نامه مقیم آن قلمداد می‌شود با در نظر گرفتن محل مدیریت مؤثر وی، محلی که در آن تشکیل یا به‌گونه‌های دیگر تأسیس شده و هر گونه عوامل مرتبط دیگر تعیین نمایند. در نبود چنین توافقی، شخص مزبور از هر گونه بخشودگی یا معافیت مالیاتی مقرر در این موافقت‌نامه بهره‌مند نخواهد شد، مگر تا حدود و به‌گونه‌ای که مقام‌های صلاحیت‌دار دولت‌های متعاقد با یکدیگر توافق نمایند.»

۳-۳. مقررات درآمدهای تجاری در توافقنامه‌های دوجانبه

در قراردادهای مالیاتی به‌طور معمول مالیات درآمدهای تجاری ناشی از سرمایه‌گذاری مستقیم به کشورهای منشأ درآمد اختصاص داده می‌شود؛ در حالی که مالیات از دیگر صورت‌های درآمد سرمایه‌گذاری از جمله درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در سهام بورسی به کشور محل اقامت مؤدی اختصاص داده می‌شود. به‌طور کلی قراردادهای دوجانبه روش را برای کشورهای محل اقامت تعیین می‌کنند تا مؤدیان دچار مالیات‌ستانی مضاعف نشوند:

۱) معافیت مالیاتی درآمدهایی که منشأ خارجی دارند؛

۲) دادن اعتبار مالیاتی به میزان مالیات‌های پرداخت شده در کشور منبع.

با وجود اختلافات ظاهری تأثیرات اقتصادی اخذ مالیات از درآمدهای خارجی با در نظر گرفتن اعتبارهای مالیاتی مشابه معاف کردن آنها از مالیات است. در این قراردادها معمولاً از وضع مالیات توسط کشورهای منبع درآمد بر روی بهره‌دریافتی، سود سهام و حق امتیازها جلوگیری می‌شود. آخرین مقرراتی که در این قراردادها لحاظ می‌شود در ارتباط با خرید موافقت‌نامه است. خرید موافقت‌نامه به نوعی از معاملات یا ایجاد مؤسساتی اشاره دارد که از مزایای معاهدات مالیاتی بین کشورهای استفاده می‌کند، حتی اگر واحد تجاری یا فردی فعالیت اقتصادی قابل توجهی در کشور معاهده نداشته باشد. اساساً شامل استفاده از یک کشور ثالث برای به دست آوردن رفتار مالیاتی مطلوب است که مستقیماً در دسترس نیست. تصور کنید یک شرکت مستقر در کشور A می‌خواهد در کشور B سرمایه‌گذاری کند. به جای سرمایه‌گذاری مستقیم، یک شرکت تابعه در کشور C ایجاد می‌کند که یک معاهده مالیاتی مطلوب با کشور B دارد. به این ترتیب، شرکت می‌تواند از مالیات‌های پایین‌تری بهره‌مند شود.

بسیاری از کشورهای مقرر ضد سوءاستفاده را در معاهدات مالیاتی برای جلوگیری از خرید معاهده ارائه کرده‌اند. به‌عنوان مثال بندهای محدودیت در مزایا^۲ (LOB) در موافقت‌نامه آورده می‌شود. این بندها مزایای موافقت‌نامه را به واحدهایی که دارای شرایط خاصی هستند، مانند داشتن فعالیت‌های تجاری قابل توجه در کشور معاهده یا تجارت عمومی، محدود می‌کند. یا الزامات مالکیت ذی‌نفع را می‌آورند. این معیار تضمین می‌کند که فقط صاحبان ذی‌نفع واقعی درآمد می‌توانند مطالبه مزایای موافقت‌نامه داشته باشند و از دسترسی واسطه‌ها یا شرکت‌های صوری به این مزایا جلوگیری می‌کند. همچنین مقامات مالیاتی ممکن است فراتر از شکل قانونی معامله به ماهیت واقعی آن نگاه کنند و اگر معامله فاقد ماهیت اقتصادی واقعی باشد، مزایای موافقت‌نامه را رد کنند. قراردادهای مالیاتی قواعدی را برای دسته‌بندی انواع درآمد^۳ و منبع‌یابی جغرافیایی هر نوع از درآمد مشخص می‌کنند. این قراردادهای مالیات‌ستانی کشور منبع درآمد را از تمام سود تجاری یک شرکت به مالیات‌ستانی از آن بخش درآمد کسب شده در استقرار دائم^۴ محدود می‌کنند. استقرار دائم با حضور در یک مکان ثابت تجاری یا حضور عامل وابسته آن شرکت در یک کشور محقق می‌شود. این نحوه تنظیم قرارداد و مقررات نویسی پیامدها و آثار زیادی بر نحوه تقسیم درآمد مالیاتی بین کشورهای محل اقامت و منشأ درآمد دارد.

برای جلوگیری از فرار و اجتناب مالیاتی با استفاده از قراردادهای مالیاتی، نهادهای مالیاتی متعهد به تبادل اطلاعات می‌شوند. برای مثال اگر شخصی سپرده‌های را در یک بانک خارجی سپرده‌گذاری کند اما درآمد حاصل از نرخ بهره پرداخت شده به آن سپرده را برای کشور محل اقامت گزارش نکند نهادهای مالی کشور منبع می‌توانند این درآمد را به همتایان خود در کشور محل اقامت گزارش دهند تا مشمول مالیات گردد. البته باید توجه نمود که تبادل اطلاعات با این روش مشکلاتی را به همراه دارد از جمله اینکه کشور محل اقامت باید یک فعالیت مشکوک به تقلب مالیاتی (فرار مالیاتی) را شناسایی کند و برای این شناسایی نمی‌تواند از روش‌های غیر معمول اطلاعات جمع‌آوری کند؛ همچنین کسب این اطلاعات نباید مخالف قوانین داخلی کشور منبع درآمد در ارتباط با حفظ محرمانگی اطلاعات باشد. باید در نظر داشت که فراریان مالیاتی می‌توانند در کشور منبع درآمد از اسامی حقوقی که هویت آنها در نهاد مالیاتی کشور محل اقامتشان مشخص نیست استفاده کنند. پناهگاه‌های مالیاتی^۵ نیز یکی از موانع مهم در تبادل اطلاعات بین کشورهای محسوب می‌شوند. پناهگاه مالیاتی نوعی استراتژی یا سرمایه‌گذاری است که به افراد یا سازمان‌ها کمک می‌کند تا درآمد مشمول مالیات و در نتیجه بدهی‌های مالیاتی خود را کاهش دهند. به‌عنوان مثال می‌توان به حساب‌های بانکی، کمک‌های خیریه‌ها، سرمایه‌گذاری در املاک و مستغلات، اوراق قرضه شهرداری‌ها یا موارد خاصی که دارای اسرار بانکی و قوانین مرتبط هستند از انواع پناهگاه‌های مالیاتی محسوب می‌شوند. پناهگاه‌های مالیاتی برخلاف فرار مالیاتی که غیرقانونی است، روش‌های قانونی برای به حداقل رساندن مالیات هستند و اجازه می‌دهد درآمدهای افراد پنهان بماند. در دهه ۱۹۹۰، OECD پروژه‌ای را با

1. Treaty Shopping

2. Limitation on Benefits (LOB) Clauses

4. Permanent Establishment (PE)

5. Tax Shelters

۳. مانند: سود تجاری، سود سهام، نرخ بهره‌دریافتی، حق امتیازها، منفعت سرمایه و درآمد خدماتی.



نام «رقابت مالیاتی مضر»^۱ در نظر گرفت که شامل فشار به پناهگاه‌های مالیاتی برای مبادله اطلاعات بود. در این قراردادها در مواد جداگانه، اشخاص مشمول قرارداد، مالیات‌های موضوع هر قرارداد و در موادی دیگر نحوه مالیات‌ستانی از درآمدها و منافع گوناگون افراد در دو کشور مقرر می‌شود. به‌طور معمول در مواد جداگانه‌ای از این قراردادها در آمد حاصل از اموال غیر منقول، منافع تجاری، حمل‌ونقل بین‌المللی،^۲ مؤسسات شریک، سود سهام، هزینه‌های مالی، حق‌الامتیازها، خدمات شخصی مستقل، خدمات شخصی غیر مستقل، حق‌الزحمه مدیران، هنرمندان و ورزشکاران، حقوق بازنشستگی، خدمات دولتی، مدرسان و محصلان و سایر درآمدها و موارد مالیاتی مورد بحث و توافق قرار می‌گیرد. معمولاً بندی جداگانه نیز درباره موضوع تبادل اطلاعات در متن قرارداد درج می‌شود. وجود قرارداد مالیاتی این پیام را به مالیات‌دهندگان می‌دهد که کشورهای امضاکننده به قواعد پذیرفته شده مالیاتی از جمله مالیات‌ستانی از سود خالص تجاری و نبود تبعیض میان مالیات‌دهندگان داخلی و خارجی متعهد و پایبند هستند و در صورتی که انحرافی از این قواعد رخ دهد از مؤدی مالیاتی در مقابل کشور خاخی حمایت قانونی می‌کنند [۱۱].

۴-۳. قوانین ایران در خصوص اشخاص مقیم، غیر مقیم و اتباع خارجی

همان‌طور که در قسمت قبل تشریح شد، مطابق ماده (۱) قانون مالیات‌های مستقیم، ملاک کلی برای مشمول بودن شخص حقیقی یا حقوقی مطابق قوانین مالیاتی ایران، کسب درآمد از ایران است. بر این اساس، افراد خارجی که از ایران درآمد کسب می‌کنند یا سکونت دارند، اشخاص ایرانی ساکن خارجی که از ایران کسب درآمد دارند، و اشخاص ایرانی مقیم نسبت به درآمدهای خود از ایران مشمول مالیات می‌شوند. البته این اصل کلی گاهی دارای استثنائاتی خواهد بود. به‌عنوان مثال مطابق جزء «۳» ماده (۱) قانون مالیات‌های مستقیم، هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در خارج از ایران تحصیل می‌نماید نیز مشمول مالیات است. همچنین برخی تخفیفات و معافیت‌ها برای جلوگیری از مالیات مضاعف بر اساس موافقت‌نامه‌های دوجانبه بین‌المللی میان ایران و برخی کشورها در نظر گرفته شده است. در ماده (۱۶۸) قانون مالیات‌های مستقیم، به دولت اجازه داده است با کشورهای مختلف نسبت به انعقاد موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه اقدام نماید مشروط بر اینکه به تصویب مجلس شورای اسلامی برسد. ایران تاکنون بیش از پنجاه موافقت‌نامه مالیاتی با سایر کشورها به اجرا درآورده است که فهرست آنها در ادامه می‌آید. همچنین مطابق ماده (۱۸۰) قانون مالیات‌های مستقیم، «هر شخص حقیقی ایرانی که با ارائه گواهی نمایندگی‌های مالی یا سیاسی دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج ثابت کند که از درآمد یک سال مالیاتی خود در یکی از کشورهای خارج به‌عنوان مقیم مالیات پرداخته است از لحاظ مالیاتی در آن سال مقیم خارج از کشور شناخته خواهد شد مگر در یکی از موارد زیر:

۱- در سال مالیاتی مزبور در ایران دارای شغلی بوده باشد.

۲- در سال مالیاتی مزبور لااقل ۶ ماه متوالی یا متناوب در ایران سکونت داشته باشد.

۳- توقف در خارج از کشور برای انجام مأموریت یا معالجه یا امثال آن بوده باشد».

در ملاک‌های فوق، داشتن سکونت بیش از ۶ ماه یا رابطه شغلی، همچون ملاک‌های OECD معیاری برای تشخیص سکونت و مشمول شدن مطابق قوانین مالیاتی در نظر گرفته شده است. همچنین در تبصره ماده (۱۸۰) قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات پرداختی به دولت‌های خارجی بابت درآمدهای حاصل از خارج کشور، با ارائه اسناد و مدارک به‌عنوان اعتبار مالیاتی تلقی و از بدهی مالیاتی آن شخص در داخل کشور کسر می‌گردد [۱].

لازم به توجه است که موارد ذکر شده در مواد (۱) و (۱۸۰) قانون مالیات‌های مستقیم، محدود به انعقاد موافقت‌نامه با کشور مقابل نیست و این احکام مالیاتی به‌طور عام همه کشورها را شامل می‌شود.

1. Harmful Tax Competition

۲. منافع حاصله توسط مؤسسه تجاری یک دولت متعاقد بابت استفاده از کشتی‌ها، قایق‌ها، هواپیماها یا وسایط نقلیه جاده‌ای در حمل‌ونقل بین‌المللی فقط مشمول مالیات آن دولت خواهد بود.

۳-۵. شمای کلی موافقت‌نامه‌های مالیاتی ایران و سایر کشورها

جمهوری اسلامی ایران تاکنون با بیش از پنجاه کشور جهان موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه منعقد کرده است. این پنجاه کشور از قاره‌های مختلف هستند. تعداد کمی از این موافقت‌نامه‌ها مربوط به پیش از پیروزی انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷ است. اغلب موافقت‌نامه‌ها پس از انقلاب اسلامی و در دهه‌های ۷۰، ۸۰ و ۹۰ شمسی منعقد شده است. موافقت‌نامه‌های مذکور پس از مذاکرات تخصصی و سیاسی و امضای مقامات مسئول دو کشور، مطابق اصول (۷۷) و (۱۲۵) قانون اساسی به تصویب مجلس شورای اسلامی و تأیید شورای نگهبان رسیده است. بنابراین در نظام حقوقی ایران هر کدام از موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه که مراحل قانونی داخلی را طی کرده باشند در حکم قانون محسوب می‌شوند. ضروری است دولت جمهوری اسلامی ایران، توافق مالیاتی با کشورهای منطقه و شرکای راهبردی را در اولویت قرار دهد. در جدول ۱ عناوین کلیه قراردادهای مالیاتی منعقد شده میان ایران و سایر کشورها به تفکیک کشور و تاریخ انعقاد قرارداد معرفی شده است [۱۲].

جدول ۱. موافقت‌نامه‌های مالیاتی انعقاد شده بین ایران و سایر کشورها [۱۲]

شماره	عنوان معاهده	تاریخ عقد معاهده
۱	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از درآمد و ثروت بین ایران و جمهوری فدرال آلمان	۱۳۴۷/۹/۲۹
۲	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار از پرداخت مالیات در مورد مالیات بر درآمد بین دولت شاهنشاهی ایران و دولت جمهوری فرانسه	۱۳۵۲/۸/۱۶
۳	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد و دارایی (سرمایه) بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری ارمنستان	۱۳۷۴/۲/۱۶
۴	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد سرمایه و اموال (سرمایه) بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری بلاروس	۱۳۷۴/۴/۲۳
۵	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت ترکمنستان	۱۳۷۴/۱۰/۲
۶	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری قزاقستان	۱۳۷۴/۱۰/۲۶
۷	اجتناب از اخذ مالیات‌های مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت اوکراین	۱۳۷۵/۳/۱
۸	موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت بوسنی و هرزگوین برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و دارایی	۱۳۷۵/۰۵/۰۶
۹	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری عربی سوریه	۱۳۷۵/۵/۳۰
۱۰	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت گرجستان	۱۳۷۵/۸/۱۳
۱۱	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری آفریقای جنوبی	۱۳۷۶/۸/۱۲
۱۲	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت فدراسیون روسیه	۱۳۷۶/۱۲/۱۴
۱۳	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات‌های بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری لهستان	۱۳۷۷/۷/۱۰
۱۴	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری لبنان	۱۳۷۷/۷/۳۰
۱۵	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری تاجیکستان	۱۳۷۷/۸/۲۴
۱۶	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اسلامی پاکستان	۱۳۷۸/۳/۶



شماره	عنوان معاهده	تاریخ عقد معاهده
۱۷	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری سوسیالیستی دمکراتیک سریلانکا	۱۳۷۹/۵/۴
۱۸	بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری مقدونیه برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه	۱۳۷۹/۴/۲۲
۱۹	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری تونس	۱۳۸۰/۴/۲۵
۲۰	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه جمهوری اسلامی ایران و رومانی	۱۳۸۰/۷/۱۱
۲۱	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اتریش	۱۳۸۰/۱۲/۲۰
۲۲	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری خلق چین	۱۳۸۱/۱/۳۱
۲۳	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری ازبکستان	۱۳۸۱/۲/۶
۲۴	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری قرقیزستان	۱۳۸۱/۲/۹
۲۵	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری ترکیه	۱۳۸۱/۳/۲۷
۲۶	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار از مالیات در مورد مالیات بر درآمد میان دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت مالزی	۱۳۸۱/۴/۱۳
۲۷	برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و شورای فدرال سوئیس	۱۳۸۱/۸/۵
۲۸	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت پادشاهی بحرین	۱۳۸۱/۷/۲۷
۲۹	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری کرواسی	۱۳۸۲/۲/۱۳
۳۰	برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات‌های بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت پادشاهی اردن هاشمی	۱۳۸۲/۳/۷
۳۱	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین جمهوری اسلامی ایران و پادشاهی اسپانیا	۱۳۸۲/۴/۲۸
۳۲	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری بلغارستان	۱۳۸۳/۲/۹
۳۳	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اندونزی	۱۳۸۳/۲/۱۱
۳۴	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد دولت جمهوری سودان و دولت جمهوری اسلامی ایران	۱۳۸۳/۷/۱۳
۳۵	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه دولت سلطنت عمان و دولت جمهوری اسلامی ایران	۱۳۸۳/۷/۱۵
۳۶	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه دولت جمهوری اسلامی ایران و شورای وزیران صربستان و مونته‌نگرو	۱۳۸۳/۹/۱۷
۳۷	موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری زیمبابوه برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه	۱۳۸۳/۱۰/۳۰
۳۸	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری بولیواری ونزوئلا	۱۳۸۳/۱۲/۲۱
۳۹	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه دولت جمهوری کره و دولت جمهوری اسلامی ایران	۱۳۸۵/۴/۱۵
۴۰	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت کویت	۱۳۸۶/۱۰/۲۶
۴۱	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری دمکراتیک مردمی الجزایر	۱۳۸۷/۵/۲۲
۴۲	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری آذربایجان	۱۳۸۷/۱۲/۲۰
۴۳	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت قطر بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت قطر	۱۳۸۹/۴/۲۸
۴۴	بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری اسلوانی به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیات‌های بر درآمد و سرمایه	۱۳۹۰/۶/۲۹
۴۵	موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری چک به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیات‌های بر درآمد مالیات‌های بر درآمد دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری چک	۱۳۹۴/۰۲/۱۰

شماره	عنوان معاهده	تاریخ عقد معاهده
۴۶	موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری قبرس به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری قبرس	۱۳۹۴/۴/۱۳
۴۷	موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت مجارستان به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت مجارستان	۱۳۹۴/۹/۹
۴۸	ماده (۸) قانون موافقت‌نامه حمل‌ونقل بین‌المللی مسافر و کالا از طریق جاده بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری قزاقستان	۱۳۹۵/۶/۱۰
۴۹	ماده (۶) قانون موافقت‌نامه دوجانبه حمل‌ونقل هوایی بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری زیمبابوه	۱۳۹۵/۶/۱۰
۵۰	موافقت‌نامه بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری اسلواک به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد جمهوری اسلامی ایران و جمهوری اسلواکی	۱۳۹۴/۱۰/۲۹
۵۱	موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری هند برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد	۱۳۹۴/۱۱/۲۸
۵۲	موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری غنا به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد، سرمایه و عواید سرمایه‌ای	۱۳۹۴/۰۵/۲۸
۵۳	موافقت‌نامه بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد	۱۴۰۰/۱۱/۱۸



جهت مقایسه وضعیت ایران با سایر کشورها، تعداد موافقت‌نامه‌های مالیاتی کشورهای منتخب با سایر کشورها که در جدول ۲ آمده، درخور توجه است. تعداد موافقت‌نامه‌های مالیاتی هر کشور به میزان تبادلات اقتصادی و سیاسی آن کشور با سایر کشورها ارتباط دارد. بنابراین نمی‌توان عدد خاصی را برای این موضوع به‌عنوان استاندارد تعیین کرد. وضعیت ایران در تعداد موافقت‌نامه‌های مالیاتی به وضعیت بسیاری از کشورهای دیگر شباهت دارد. در جدول زیر وضعیت کشورهای منتخب قابل مشاهده است [۱۳].

جدول ۲. تعداد موافقت‌نامه‌های مالیاتی کشورهای منتخب با سایر کشورها [۱۳]

کشور	تعداد قراردادهای مالیاتی با سایر کشورها	کشور	تعداد قراردادهای مالیاتی با سایر کشورها
اتریش	۳۸	سوئد	۶۴
بلژیک	۹۸	سوئیس	۱۴
کانادا	۷۵	ترکیه	۹۰
دانمارک	۶۵	انگلیس	۱۱۹
فرانسه	۱۳۵	آمریکا	۶۷
آلمان	۳۵	ایتالیا	۸۴
یونان	۵۷	ژاپن	۳۵
ایسلند	۳۵	نیوزلند	۳۶
ایرلند	۷۱	فنلاند	۷۱
لوکزامبورگ	۸۱	استرالیا	۴۳
هلند	۸۲	جمهوری چک	۸۷
نروژ	۲۸	مجارستان	۶۶
پرتغال	۷۹	مکزیک	۶۱
اسپانیا	۸۶	کره جنوبی	۶۳
جمهوری اسلواکی	۶۴	لهستان	۷۸

۴. مجامع بین‌المللی مالیاتی



همان‌طور که در ابتدای گزارش گفته شد، نوع دوم موافقت‌نامه‌ها از جنس عضویت یک کشور در سازمان‌ها، کنوانسیون‌ها و سازوکارهای همکاری مالیاتی بین‌المللی است. این مجامع بین‌المللی بیشتر ماهیت مشورتی، تعامل و یادگیری متقابل و تسهیل در پیشبرد مذاکرات هنگام بروز مشکل میان کشورهای عضو است. هماهنگی‌های مالیاتی و توافق‌های جمعی در این خصوص در دنیای مدرن که اقتضات خاصی دارد و دائماً مسائل جدید حادث می‌شود، امری ضروری است. در این قسمت ابتدا به اهمیت این مجامع پرداخته می‌شود و سپس مهم‌ترین مجامع بین‌المللی مالیاتی در جهان نام برده می‌شود.

۴-۱. اهمیت و اهداف مجامع بین‌المللی مالیاتی

مجامع بین‌المللی مالیاتی اهداف مختلفی را دنبال می‌کنند و عضویت کشورها در آنها مزایای زیادی دارد که به اختصار موارد زیر را می‌توان برشمرد:

- تعامل و یادگیری متقابل دستاوردهای نوین مالیاتی با کشورهای عضو،
- فراگیری روش‌های نوین مالیات‌ستانی از سایر کشورهای عضو،
- ارائه دستاوردهای نظام مالیاتی یک کشور به سایر کشورهای عضو،
- افزایش تعاملات خارجی و کاهش اثر تحریم‌های بین‌المللی،
- تسهیل حل مناقشات مالیاتی میان کشورهای عضو در امور مورد اختلاف یا پیش‌بینی نشده،
- رفع موانع مالیاتی جهت تسریع در پیشبرد اهداف اقتصادی مشترک کشورهای عضو،
- ایجاد بستری برای کشور عضو جهت ایفای نقش در تصمیم‌گیری‌های بین‌المللی در امور مالیاتی،
- تسهیل روابط دوجانبه مالیاتی با کشورهای عضو،
- ایجاد فرصت شرکت و برگزاری آکادمی‌های بین‌المللی مالیاتی با حضور اساتید و فراگیران داخلی و خارجی،
- توافق بر سر اقدام‌های مشترک مالیاتی جهت جلوگیری از فرار و اجتناب مالیاتی.

۴-۲. اهم مجامع بین‌المللی مالیاتی

چندین مجمع بین‌المللی مالیاتی در جهان وجود دارد که بسیاری از آنها مخصوص کشورهای خاصی است که برای جغرافیایی، سیاسی یا سطح توسعه یافتگی اشتراکاتی داشته باشند. به‌عنوان مثال کشورهای درگیر در طرح پهنه راه، کشورهای اسلامی یا کشورهای توسعه‌یافته عضو گروه ۲۰. در این کنوانسیون‌های مالیاتی کشورهای عضو می‌توانند با یکدیگر همکاری کنند و در مورد مسائل مربوط به مالیات بحث کنند یا به توافق مشترک برسند.

در اینجا به چند مورد قابل توجه اشاره می‌کنیم:

- **گروه ۲۰ (G۲۰):** این گروه که برخی کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته عضو آن هستند نقش مهمی در حکمرانی اقتصاد جهانی، از جمله همکاری مالیاتی بین‌المللی ایفا می‌کند.
- **کمیته مالیاتی سازمان ملل متحد:** این کمیته بستری را برای همکاری‌های مالیاتی بین‌المللی و کمک‌های فنی به کشورهای در حال توسعه فراهم می‌کند.



● **ساز و کار همکاری سازمان‌های مالیاتی طرح پهنه راه (بریتاکوم):**^۱ این ساز و کار ذیل طرح پهنه راه (ابتکار بین‌المللی چین) شکل گرفته است. طی آن کشورهای همکار در ابتکار پهنه راه که از طریق خطوط ریلی یا کریدورهای دریایی به یکدیگر متصل خواهند شد، در خصوص تبادلات مالیاتی بحث و تبادل نظر خواهند داشت. تفاهم عضویت ایران در این ساز و کار به امضای هیئت وزیران در مجلس شورای اسلامی به تصویب رسیده است.

● **مجمع مقامات مالیاتی کشورهای اسلامی (آتایک):** هدف این مجمع انتقال تجربیات و تسهیل در امر توسعه و بهبود سیاستگذاری و مدیریت مالیات و زکات، همکاری و همیاری متقابل مالیاتی کشورهای عضو، بازشناسی نقش مهم مدیریت مالیات و زکات در ارتقای توسعه اقتصادی و برای ایجاد ظرفیت‌های بهتر برای نظام مالیاتی، حمایت از توسعه و بهبود سازمان‌های مالیاتی و توسعه مالیات‌های اسلامی است. گفتنی است که ایران در سال ۱۳۹۶ به‌طور رسمی به این مجمع پیوسته است.

● **مجمع بین‌المللی سیاست مالیاتی (ITPF):** این انجمن گفتگوی آگاهانه در مورد مسائل مالیاتی بین‌المللی را از طریق تحقیقات و کنفرانس‌های دانشگاهی غیرحزبی ترویج می‌کند.

● **انجمن بین‌المللی مالیات و اختلافات کمبریج:** این انجمن وکلای برجسته از سراسر جهان را گرد هم می‌آورد تا درباره مسائل مالیاتی فوری در محیطی صریح و به سبک سمینار بحث کنند.

این انجمن‌ها و مجامع مالیاتی بین‌المللی به کشورها کمک می‌کنند تا به چالش‌های مالیاتی جهانی رسیدگی کنند، بهترین شیوه‌ها را به اشتراک بگذارند و در جهت سیاست‌های مالیاتی منسجم‌تر تلاش کنند.

در دنیای مدرن با ظهور شرکت‌های بین‌المللی که در چند کشور شعبه یا کارخانه تولیدی دارند تفاهم‌نامه‌ها و معاهدات چندجانبه در زمینه مالیاتی ضرورت بیشتری دارد. همچنین به دلیل اینکه بسیاری از کارها از طریق برون‌سپاری به خارج از کشور و استخدام نیروی کار از کشورهای دیگر به صورت مجازی است، این ضرورت دوچندان شده است. به علت چنین شرایطی باید ساز و کارها و مجامع بین‌المللی وجود داشته باشد که تنظیم‌گری‌هایی در زمینه تبادل اطلاعات، مقررات‌گذاری برای حداقل مالیات و تعیین ساز و کارهای اجرایی برای مالیات‌ستانی از شرکت‌ها و افرادی که به چند کشور ارتباط و وابستگی اقتصادی دارند، صورت پذیرد. این قواعد باید برای جلوگیری از فرار و اجتناب مالیاتی صورت گیرد. یکی دیگر از فواید این قاعده‌گذاری‌ها فقدان استفاده بیش از حد از معافیت‌های مالیاتی به عنوان مشوق رقابت یک کشور علیه کشورهای دیگر است، زیرا اگر این رقابت شدید ادامه پیدا کند ممکن است به نرخ‌های بسیار پایین مالیاتی منجر شود که پاسخگوی نیاز دولت‌های مختلف نباشد. به عنوان نمونه اخیراً کشورهای عضو گروه ۲۰ و OECD توافق کردند که از شرکت‌های بین‌المللی که در چند کشور فعالیت دارند، یک مالیات حداقلی وضع شود و کشورها بیش از آن مقدار معافیت و تخفیف مالیاتی ندهند [۱۵].

۵. آسیب‌شناسی قراردادهای بین‌المللی در زمینه مالیات‌ها



بهرغم فواید متعدد توافق‌نامه‌ها و معاهدات مالیاتی، ضروری است که وضعیت کشور در این زمینه آسیب‌شناسی شود تا بیشتر بتوان از فواید این قراردادها بهره برد. در این قسمت به دو چالش اصلی معاهدات مالیاتی در ایران اشاره می‌شود:

۵-۱. فرایند طولانی امضا تا تصویب نهایی

فرایند امضای معاهده تا تصویب نهایی و ابلاغ آن بسیار طولانی مدت است. در این فرایند ابتدا تیم‌های کارشناسی به صورت غالباً حضوری

1 . Belt and Road Initiative Tax Administration Cooperation Mechanism: (BRITACOM)

و گاهی از طرق مجازی اقدام به مذاکره و نگارش متن تفاهم‌نامه می‌کنند. سپس یکی از مقامات رسمی کشور در دیدار حضوری با مقامات رسمی کشور مقابل این موافقت‌نامه یا معاهده مالیاتی را به امضا می‌رساند. مطابق اصول (۷۷) و (۱۲۵) قانون اساسی، عهدنامه‌ها، مقاوله‌نامه‌ها، موافقت‌نامه‌ها و قراردادهای دولت ایران با سایر دولت‌ها و همچنین پیمان‌های مربوط به اتحادیه‌های بین‌المللی باید به تصویب مجلس شورای اسلامی برسد. به همین دلیل این معاهده امضا شده باید به صورت لایحه درآمده، در جلسه هیئت دولت تصویب شود و به مجلس ارسال شود. در مجلس پس از اعلام وصول لایحه، در صف بررسی توسط کمیسیون مربوطه قرار گیرد (در موافقت‌نامه‌های مالیاتی توسط کمیسیون اقتصادی بررسی می‌شود). پس از بررسی و تأیید کمیسیون، در نوبت بررسی در صحن علنی مجلس قرار می‌گیرد. بعد از تصویب توسط مجلس شورای اسلامی به شورای نگهبان ارسال می‌شود تا در مهلت ۱۰ یا ۲۰ روزه بررسی شود. در بسیاری موارد مجدد شورای نگهبان به علت ایراداتی به مجلس بر می‌گرداند و دوباره فرایند کمیسیون و بررسی در صحن علنی طی می‌شود. گاهی نیز رفت و برگشت لایحه میان مجلس و شورای نگهبان بیش از یک بار است؛ حتی گاهی ممکن است معاهده به مجمع تشخیص مصلحت ارجاع شود. در صورت تصویب نهایی نیز پس از مدتی معاهده که تبدیل به قانون شده، ابلاغ می‌شود. در هر کدام از این مراحل ممکن است لایحه موافقت‌نامه، با تأخیر در بررسی مواجه شود. در مواردی مشاهده شده این فرایند بیش از چهار سال به طول انجامیده است. طولانی بودن این فرایند مطلوب نیست و چالش‌هایی را برای مؤدیان مالیاتی دو کشور و تیم‌های مذاکره‌کننده ایجاد می‌کند. این فرایند برای هر دو نوع معاهده مالیاتی که در ابتدای گزارش معرفی شد، وجود دارد. هر چند وجود برخی از این فرایندها به دلیل رویه‌های بین‌المللی و اصول قانون اساسی لازم است؛ اما با اهتمام لازم اعضای دولت و نمایندگان مجلس، می‌توان این فرایند طولانی را با سرعت بیشتری طی کرد.

۲-۵. فقدان ایفای نقش فعال مجلس در متن موافقت‌نامه‌ها

موافقت‌نامه‌هایی که ذیل اصول (۷۷) و (۱۲۵) قانون اساسی قرار می‌گیرند برای تصویب به مجلس ارائه می‌شوند. به این ترتیب ابتدا مذاکرات انجام گرفته، سپس متن توافق میان دو کشور نهایی شده و توسط مقامات رسمی کشورها به امضا می‌رسد؛ پس از آن در قالب لایحه برای مجلس شورای اسلامی ارسال می‌شود. توافقات اولیه دولت‌ها موجب می‌شود که اصلاح و تکمیل متن موافقت‌نامه‌ها در مجلس با مشکل روبه‌رو شود زیرا برای اصلاح متن آنها (به‌ویژه اگر آن اصلاحات اساسی باشد) در مجلس باید مجدداً لایحه مذکور به دولت عودت داده شود و اصلاحات پیشنهادی با کشورهای طرف قرارداد مطرح شود؛ و در صورت توافق مجدداً به صورت لایحه به مجلس بازگردد. البته محتمل است که تغییرات از سوی دولت طرف مذاکره پذیرفته نشده و تصویب موافقت‌نامه با بن بست مواجه شود. به همین دلیل معمولاً در بررسی لوایح مرتبط با موافقت‌نامه‌ها در صورتی که موافقت‌نامه از ابهامات اساسی برخوردار باشد و یا به چالش احتمالی در مناسبات تجاری یا قوانین و مقررات داخلی منجر شود مجلس به اصلاح یا رد آن اقدام می‌کند.

۳-۵. فقدان وجود فرایند نظارتی و گزارش‌دهی در خصوص موافقت‌نامه‌ها و تفاهم‌نامه‌های بین‌المللی

ایران تاکنون با بیش از پنجاه کشور موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه دارد. یک معاهده عضویت در مجامع بین‌المللی (چندجانبه) نیز به صورت مصوب و یک معاهده عضویت در آستانه تصویب دارد. اما گزارشی از نحوه اجرای این موافقت‌نامه‌ها و معاهدات مالیاتی وجود ندارد. روشن نیست چه میزان کشورهای طرف قرارداد و ایران، ملزم به متن توافق‌نامه در جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف، فرار مالیاتی و همکاری در تبادل اطلاعات اقتصادی مورد نیاز یکدیگر هستند. همچنین باید روشن شود ایران تاکنون در مجمع مقامات مالیاتی کشورهای اسلامی (آتابیک) که به‌طور رسمی عضو آن است چه نقش مؤثری ایفا کرده و از مزایای این مجمع چه استفاده‌ای کرده است. با وجود ضعف دستگاه‌های اجرایی و وزارتخانه‌های مرتبط در گزارش‌دهی و اطلاع‌رسانی، مجلس شورای اسلامی می‌تواند در قالب جلسات حضوری یا مطالبه گزارش مکتوب، از متولیان امر و دستگاه‌های مسئول گزارش بخواهد.

۶. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری



ضرورت و نیاز به ارتقا و توجه به مناسبات سیاسی و اقتصادی بین کشورها ایجاب می‌کند تا اشکال مختلفی از معاهدات بین‌المللی از جمله امضای تفاهم‌نامه‌ها و عضویت در سازمان‌ها و سازوکارهای بین‌المللی و چندجانبه، در دستور کار کشورهای مختلف قرار گیرد. این معاهدات زمینه گسترش تعاملات خارجی و بهبود رویه‌های مالیاتی را فراهم می‌کند. مهم‌ترین علت انعقاد موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه، جلوگیری از مالیات مضاعف و ممانعت از فرار و اجتناب مالیاتی است. این مهم از طرق مختلفی که در متن موافقت‌نامه‌ها درج می‌شود از جمله: معیارهای تشخیص کشور محل اقامت، معافیت یا اعتبار مالیاتی برای درآمدهای تجاری، سازوکار تبادل اطلاعات و اقدام‌های دیگر، امکان‌پذیر است. جمهوری اسلامی ایران تاکنون با بیش از پنجاه کشور جهان موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه منعقد کرده است. موافقت‌نامه‌های مذکور پس از مذاکرات تخصصی و سیاسی و امضای مقامات مسئول دو کشور، مطابق اصول (۷۷) و (۱۲۵) قانون اساسی به تصویب مجلس شورای اسلامی و تأیید شورای نگهبان رسیده است. ضروری است دولت جمهوری اسلامی ایران، توافق مالیاتی با کشورهای منطقه و شرکای راهبردی را در اولویت قرار دهد.

نوع دوم موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی از جنس عضویت در سازمان‌ها، کنوانسیون‌ها و سازوکارهای همکاری مالیاتی میان چندین کشور است. این نوع موافقت‌نامه‌ها بیشتر ماهیت مشورتی، تعامل و یادگیری متقابل و تسهیل در پیشبرد مذاکرات هنگام بروز مشکل میان کشورهای عضو است. ایران تنها یک مورد از این نوع موافقت‌نامه‌های عضویت در مجامع بین‌المللی مالیاتی را به امضا و تصویب رسانده است؛ که مربوط به عضویت در «مجمع مقامات مالیاتی کشورهای اسلامی» است. البته عضویت در «سازوکار همکاری سازمان‌های مالیاتی طرح پهنه راه» در دست انجام است و در قالب لایحه به مجلس شورای اسلامی ارسال شده است.

از جمله اهداف و فواید مجامع مالیاتی بین‌المللی می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

- تعامل و یادگیری متقابل دستاوردهای نوین مالیاتی با کشورهای عضو،
- فراگیری روش‌های نوین مالیات‌ستانی از سایر کشورهای عضو،
- افزایش تعاملات خارجی و کاهش اثر تحریم‌های بین‌المللی،
- تسهیل حل مناقشات مالیاتی میان کشورهای عضو در امور مورد اختلاف یا پیش‌بینی نشده،
- رفع موانع مالیاتی جهت تسریع در پیشبرد اهداف اقتصادی مشترک کشورهای عضو،
- ایجاد بستری برای کشور عضو جهت ایفای نقش در تصمیم‌گیری‌های بین‌المللی در امور مالیاتی،
- ایجاد فرصت شرکت و برگزاری آکادمی‌های بین‌المللی مالیاتی با حضور اساتید و فراگیران داخلی و خارجی،
- توافق بر سر اقدام‌های مشترک مالیاتی جهت جلوگیری از فرار و اجتناب مالیاتی.

ضروری است دولت ایران در مجامع مالیاتی بین‌المللی بیشتری چنانچه با اهداف و اسناد بالادستی کشور هم‌راستا باشند عضو شود و همچنین در فرایند امضا و تصویب انواع موافقت‌نامه‌ها و معاهده‌های عضویت در مجامع بین‌المللی در زمینه مالیات تسریع شود. نظارت بر حسن اجرا و گزارش‌های عملکرد از چگونگی و میزان اجرای این معاهدات توسط دو کشور طرف قرارداد و همچنین میزان بهره‌مندی و استفاده ایران از مزایای مجامع بین‌المللی نیز از اقدام‌های لازمی است که باید توسط دولت و مجلس مورد توجه قرار گیرد.



- [۱]. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی، مجلس شورای اسلامی.
- [2]. OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 | OECD](#).
- [۳]. قانون عضویت دولت ایران در مجمع مقامات مالیاتی کشورهای اسلامی، مصوب ۱۳۹۶، مجلس شورای اسلامی.
- [۴]. لایحه عضویت دولت جمهوری اسلامی ایران در سازوکار همکاری سازمان‌های مالیاتی طرح پهنه‌راه، مجلس شورای اسلامی، شماره ثبت: ۸۷۲.
- [۵]. [قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران](#).
- [6]. Lang, Michael (2010). Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. OECD. 2005. Model tax convention on income and on capital. Paris: OECD. Online. Available at <http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf>. Accessed 17 Feb 2007.
- [7]. UN Model vs OECD Model Treaty: Key Differences in Taxation for Developing Countries - Academy of Tax Law.
- [8]. Graetz, M. J., & O'Hear, M. M. (1997). The "Original Intent" of U. S. International Taxation. Duke Law Journal, 46(5), 1021–1109. <https://doi.org/10.2307/1372916>.
- [9]. Ernst & Young (2024). Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2024. Retrieved from www.ey.com.
- [۱۰]. لایحه موافقت‌نامه بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد، مجلس شورای اسلامی، شماره ثبت ۹۰۳.
- [11]. Thuronyi, V. T. (1996). Tax Law Design and Drafting, Volume 1. USA: International Monetary Fund. Retrieved Oct 2, 2024, from <https://doi.org/10.5089/9781557755872.071>.
- [12]. Tax treaties | OECD.
- [۱۳]. جستجوی موافقت‌نامه‌ها (tax.gov.ir).
- [14]. www.itpf.org.
- [15]. OECD (2023). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two).

گزیده سیاستی

مناسبات سیاسی و اقتصادی بین کشورها ایجاد می‌کند تا اشکال مختلفی از معاهدات بین‌المللی مالیاتی را استفاده کنند. ضروری است فرایند امضا و تصویب این معاهدات تسریع و بر اجرای آنها نظارت شود.



مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

تهران، خیابان پاسداران، روبروی پارک نیاوران (ضلع جنوبی، پلاک ۸۰۲)

تلفن: ۷۵۱۸۲۰۰۰ صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۸۵۵ پست الکترونیک: mrc@majles.ir

وبسایت: rc.majles.ir