

اظهار نظر کارشناسی درباره:

«لایحه موافقتنامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری عراق

به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد

مالیاتیهای بر درآمد و سرمایه»

مقدمه

موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیاتیهای بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری عراق، در دو نسخه جداگانه و به سه زبان فارسی، عربی و انگلیسی با اعتبار یکسان مورخ ۱۳۹۰/۴/۱۵ برابر با ۲۰۱۱/۷/۶ در بغداد به امضای نمایندگان دو دولت رسید.

این لایحه توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی در هیئت دولت مطرح و در تاریخ ۱۳۹۱/۳/۲۱ به تصویب رسید. با توجه به اصل هفتادوهفتم قانون اساسی برای طی مراحل قانونی و تصویب نهایی آن در قالب لایحه به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است.

پیش از انقلاب اسلامی، کشور ایران فقط با دو کشور آلمان و فرانسه موافقتنامه همکاریهای اقتصادی در قالب موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف داشت، اما در سالهای پس از انقلاب اسلامی حدود ۲۵ موافقتنامه بین کشور ایران و سایر کشورها با اهداف اقتصادی، سیاسی، حقوقی و قضایی و... در دست بررسی بوده و یا به تصویب رسیده است.

۱. موضوع و اهداف لایحه

این موافقتنامه با هدف اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیاتیهای درآمد و سرمایه فعالان اقتصادی بین دو کشور جمهوری اسلامی ایران و جمهوری عراق منعقد شده است. لایحه مذکور دارای یک ماده واحد و تبصره ذیل آن است و در قالب ۲۹ ماده جداگانه تصریح شده است.

در مقدمه توجیهی این لایحه تصریح شده است این توافقنامه می تواند به عنوان بخشی از تسهیلات و تمهیدات قابل ارائه به فعالان اقتصادی دو کشور محسوب شود که در نهایت می تواند گسترش روابط بین دو کشور را در ابعاد مختلف تضمین کند.

کشور عراق همسایه غربی ایران بوده و از نظر موقعیت اقتصادی و سیاسی در منطقه از جایگاه خاصی برخوردار است. این کشور دارای اکثریت ۹۷ درصدی مسلمان با مذهب شیعه، جزء تولیدکننده های بزرگ نفت و عضو اوپک است که با توجه به اتمام مسائل و چالش های داخلی آن انتظار می رود در آینده نزدیک در مسائل و مناسبات سیاسی منطقه ای و بین المللی از جایگاه ممتاز و ویژه ای برخوردار باشد.

از نظر مراودات اقتصادی نیز ایران با کشور عراق در سطح قابل قبولی تعامل داشته و روند این تعاملات همواره روبه افزایش است. مهمترین اقلام صادراتی ایران به عراق در سال ۱۳۹۰ شامل کالاهایی همچون سیمان، برخی میوه ها، روغن های سبک و فرآورده ها بجز بنزین، کولرهای آبی، ماست، لوازم خانگی، وسایل نقلیه با موتور پیستونی و... است.

مهمترین اقلام وارداتی ایران از عراق نیز در سال ۱۳۹۰ شامل کالاهایی مانند گازهای نفتی، قراضه و ضایعات آلومینیم، بوتان مایع شده و... است.

جدول زیر تراز تجاری بین دو کشور ایران و عراق طی سال‌های ۱۳۸۵ تا سه ماهه اول سال ۱۳۹۱ را نشان داده است.

جدول تراز تجاری ایران و عراق طی سال‌های ۱۳۸۵ تا سه ماهه اول سال ۱۳۹۱

(ارقام به میلیون دلار)

سال	صادرات	واردات	موازنه تجاری	حجم مبادلات
۱۳۸۵	۱۷۹۱	۳۵	۱۷۵۶	۱۸۲۶
۱۳۸۶	۱۸۱۷	۹۰	۱۷۲۷	۱۹۰۷
۱۳۸۷	۲۷۶۲	۶۷	۲۶۹۵	۲۸۲۹
۱۳۸۸	۴۱۰۹	۶۰	۴۰۴۹	۴۱۶۹
۱۳۸۹	۴۴۳۹	۴۳	۴۳۹۶	۴۴۸۲
۱۳۹۰	۵۱۴۹	۱۲۱	۵۰۲۸	۵۲۷۰
سه ماهه اول ۱۳۹۱	۱۳۶۳/۶	۲۲/۶	۱۳۴۱	۱۳۸۶/۲

مأخذ: گمرک جمهوری اسلامی ایران.

همان طور که از اطلاعات آماری ارائه شده در جدول فوق قابل استنباط است. بررسی روند تحولات تجاری چند سال اخیر بین ایران و عراق نشان‌دهنده این واقعیت است که اولاً حجم مبادلات بین دو کشور در حال افزایش بوده و ثانیاً همواره در این مبادلات تراز مثبت به نفع کشور ایران بوده است. بنابراین رشد فزاینده مبادلات بین دو کشور در چند سال اخیر بیانگر ضرورت ایجاد زیرساخت‌های حقوقی، اقتصادی و سیاسی مستحکم و قابل اتکایی است که همه این زیرساخت‌ها زمینه گسترش روابط تجاری و اقتصادی بین دو کشور را در پی داشته باشند.

۲. بررسی و ارزیابی لایحه

همان‌طور که پیش‌تر گفته شد؛ لایحه مذکور علاوه بر ماده واحده و تبصره زیر آن در تفصیل از ۲۹ ماده قانونی مجزا تشکیل شده است. در ادامه کلیات این مواد و مسائل مطرح شده در آن مورد ارزیابی قرار گرفته است.

در ماده (۱) اشخاص مشمول موافقتنامه، در ماده (۲) مالیات‌های موضوع موافقتنامه که در مورد ایران مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی و در مورد عراق مالیات بر اراضی، مالیات بر مستغلات، مالیات بر فروش و مالیات بر درآمد مد نظر است.

در ماده (۳) تعاریف کلی مرتبط با موافقتنامه ارائه شده و در مفاد ماده (۴) بحث مقیم و موارد مرتبط با آن آمده و در مفاد ماده (۵) نیز موضوع مقر دائم تصریح شده است.

در ماده (۶) مراد از درآمد حاصل از اموال غیرمنقول بیان شده و در مفاد ماده (۷) بحث درآمدهای تجاری تبیین شده است. در ماده (۸) موضع حمل و نقل بین‌المللی، در ماده (۹) موضوع مؤسسات شریک، در ماده (۱۰) سود سهام، در ماده (۱۱) هزینه‌های مالی، در ماده (۱۲) حق‌الامتیاز، در ماده (۱۳) عواید سرمایه‌ای، در ماده (۱۴) خدمات شخصی مستقل، در ماده (۱۵) خدمات شخصی غیرمستقل، در ماده (۱۶) حق‌الزحمه مدیران، در ماده (۱۷) موضوع هنرمندان و ورزشکاران، در ماده (۱۸) حقوق بازنشستگی، در ماده (۱۹) خدمات دولتی، در ماده (۲۰) تکالیف مدرسین، محصلین و محققین، در ماده (۲۱) سایر درآمدها، در ماده (۲۲) سرمایه، در ماده (۲۳) آیین‌نامه مربوط به حذف مالیات مضاعف، در ماده (۲۴) موضوع عدم تبعیض، در ماده (۲۵) آیین توافق دوجانبه، در ماده (۲۶) تبادل اطلاعات، در ماده (۲۷) اعضای هیئت‌های علمی نمایندگی و مأموریت‌های سیاسی و مناصب کنسولی، در ماده (۲۸) شرایط لازم‌الاجرا شدن و در نهایت در مفاد ماده (۲۹) نیز نحوه فسخ موافقتنامه مورد اشاره قرار گرفته است. در ادامه سعی شده مفاد لایحه مذکور مورد ارزیابی قرار گیرد.

۱. در جز «الف» از بند «۱» ماده (۳) در مقام تعیین قلمرو مکانی و سرزمینی اجرای موافقتنامه حاضر آمده است: «قلمرو در مورد جمهوری اسلامی ایران به قلمرو جمهوری اسلامی ایران و در مورد جمهوری عراق به قلمرو آن اطلاق می‌شود». همان‌گونه که به وضوح پیداست این تعریف دو ایراد دارد: یکی منطقی و دیگری حقوقی. ایراد منطقی این عبارت ناشی از دور بودن تعریف قلمرو سرزمینی هر یک از طرفین دول به قلمرو است (تعریف قلمرو) که هم بی‌معنا و هم بی‌فایده است.

اما ایراد حقوقی این تعریف ناشی از آن است که حدود قلمرو دو طرف که موضوع اجرای این معاهده است را تعیین ننموده است. با ایراد فوق، این ابهام وجود دارد که آیا قلمرو اعمال این معاهده صرفاً شامل قلمرو خشکی است یا قلمرو دریایی را نیز دربرمی‌گیرد و نیز اینکه در صورت اخیر فعالیت‌های طرفین در کدام یک از مناطق دریایی مشمول مفاد این موافقتنامه می‌باشد و در کدام یک خارج از شمول این معاهده است.

۲. در جزء «ب» از بند «۱» ماده (۳) و در تعریف «شخص» آمده است: «شخص اطلاق می‌شود به: - شخص حقیقی؛ - شرکت یا هر مجموعه دیگری از اشخاص»؛ همان‌گونه که مشهود است در این بند مراد از دو عبارت «شرکت» و «هر مجموعه دیگری از اشخاص» تبیین نشده است. آیا واژه «شرکت» هر دو نوع مدنی و تجاری آن را در برمی‌گیرد و یا خیر؟ آیا در قوانین طرف دیگر انواع دیگری از شرکت نیز تعریف شده است که قابلیت بهره‌مندی از سعه مفهومی این عبارت را دارا باشد؟ از سوی دیگر مفهوم «مجموعه دیگری از اشخاص» مبهم است و معلوم نیست مشتمل بر چه تعداد از افراد و با چه شرایطی خواهد بود. این ایراد با عنایت به بند «۲» همین ماده که مقرر می‌دارد «در اجرای این موافقتنامه توسط یک دولت متعاقد هر اصطلاحی که تعریف نشده باشد، دارای معنای به کار گرفته شده در قوانین آن دولت متعاقد ... است» بیشتر قابل توجه می‌نماید زیرا اولاً این‌گونه نیست که الزاماً تعاریف این اصطلاحات در قوانین هر طرف آمده باشد و دوم اینکه با فرض طرح تعاریف این عبارات در قوانین هر طرف این تعاریف الزاماً یکی نیستند که این امر به نوبه خود می‌تواند میزان تمتع و بهره‌مندی هر طرف را از مزایای این معاهده نسبت به حفظ تعادل ملحوظ در اصل رفتار متقابل که مینا و محتوای این موافقتنامه‌ها انعکاس‌دهنده محتوای این اصل است، تحت تأثیر منفی قرار دهد.

۳. در جزء «پ» از بند «۱» ماده (۳) در تعریف «شرکت» آمده است «... هر شخص حقوقی یا هر واحدی که به لحاظ مالیاتی به‌عنوان شخص حقوقی شناخته می‌شود». این عبارت به لحاظ مفهوم مبهم و تا حدودی قابل تفسیر است و باید مراد از آن به دقت تعیین شود. مثلاً لحاظ بعد مالیاتی از چه منظر و بر چه مبنایی ملاک این تشخیص و تمایز است؟ برای مثال آیا دارا بودن کد مالیاتی مستقل ملاک عمل است یا ضابطه امر دیگری است؟ همچنین ضابطه قانونی ماهوی در تعیین وضعیت شخص حقوقی قانون کدام کشور خواهد بود؟ یا اساساً شخص حقوقی تعریفی برمبنای مالیات دارد که این تعریف در مورد آن صادق باشد؟

۴. در جزء «ث» از بند «۱» ماده (۳) و در تعریف «مؤسسه» آمده است: «... به ... مؤسسه‌ای که توسط مقیم دولت متعاقد دیگر اداره می‌گردد اطلاق می‌شود» در اینجا مراد از اداره مبهم است.

آیا اداره در این جزء یعنی مدیریت مؤسسه مذکور مثلاً در قالب هیئت مدیره یا مجمع عمومی شرکت و یا کنترل بر آن و یا مالکیت آن مؤسسه و درصد خاصی از سهام آن شرکت و آیا اگر ملاک مالکیت باشد چه میزان از نصاب مالکیت منظور نظر و ملاک عمل خواهد بود.

۵. ماده (۴) موافقتنامه یکی از مهمترین عناصر تعیین‌کننده معاهده را تبیین کرده است. در این ماده به تعیین رابطه اشخاص تعریف شده در ماده (۳) با دو دولت طرف متعاقد پرداخته شده است. ضابطه تعیین این رابطه بنابراین ماده «اقامت» است. در این ماده در تعریف اقامت آمده است: «اصطلاح «مقیم یک دولت متعاقد» به هر شخصی اطلاق می‌شود که به موجب قوانین آن دولت، از حیث اقامتگاه، محل سکونت، محل ثبت، محل مدیریت مؤثر یا به جهات مشابه دیگر مشمول مالیات آن دولت باشد». این قسمت از ماده در مقام بیان ضابطه عام برای تعیین اشخاص مشمول مالیات یکی از دو دولت بوده و مراد از اقامت در عبارت «مقیم یک دولت متعاقد» معنای حقوقی آن (یعنی اقامتگاه) نیست. معنای این لفظ (مقیم بودن/اقامت) در همین ماده تعریف شده است که مضمون آن وجود رابطه مالیاتی یک شخص با یکی از دو دولت «از حیث اقامتگاه، محل سکونت، محل ثبت، محل مدیریت مؤثر یا به جهات مشابه دیگر» می‌باشد. شامل به ضابطه اجرای معاهده «مقیم» بودن در یک طرف متعاقد یا هر دوی آنها قرار گرفته است. همان‌گونه که مشهود است مقیم بودن، پنج فرض را دربردارد (که اولین آنها، ضابطه اقامتگاه به معنای حقوقی آن است). در ادامه ماده و بعد از تعریف مقیم بودن در بند «۱» ماده (۴)، به ترتیب در بندهای «۲» و «۳» به حل تعارض تحقق بیش از یکی از این ضوابط پنج گانه «مقیم بودن» در روابط شخص واحد با دول طرف متعاقد می‌پردازد و به ترتیب و ترتب و تقدم آن ضوابط بر هم می‌پردازد. در بند «۲» به بیان تأثیر این ترتیب ضوابط در مورد شخص حقیقی می‌پردازد و در بند «۳» به بیان این تقدم در مورد اشخاص حقوقی مبادرت کرده است.

در بند «۲» که به ترتیب اولویت ترتیب ضوابط مذکور در مورد شخص حقیقی می‌پردازد تقدم به ترتیب با محل سکونت دائمی، علایق شخصی و اقتصادی بیشتر (مرکز منافع حیاتی)، محل سکونت معمول و تابعیت تعریف شده است حال آنکه مفهوم هر یک از این ضوابط تعریف نشده است.

در بند «۳» که به ترتیب اولویت ترتیب ضوابط مذکور در مورد اشخاص غیر از شخص حقیقی می‌پردازد، محل مدیریت مؤثر ضابطه تقدم تلقی شده است حال آنکه مفهوم این ضابطه نیز مبهم است.

ابهامات مذکور در عمل می‌تواند هم فعالان اقتصادی و هم مجریان دستگاه‌های متولی را با سردرگمی و بی‌نظمی مواجه ساخته و خود مانعی بر سر فعالیت‌های اقتصادی ایجاد نماید.

۶. در بندهای «۳» و «۴» ماده (۲۵) که به ترتیب در بند «۳» به «فیصله اختلاف ناشی از تفسیر یا اجرای این موافقتنامه» و «حذف مالیات مضاعف در مواردی که در این موافقتنامه پیش‌بینی نشده است» پرداخته و در بند «۴» به فراهم نمودن «آیین‌ها، شرایط، روش‌ها و فنون مقتضی برای اجرای آیین توافق دوجانبه» اشاره شده است توجه به نکات زیر ضروری است. اول اینکه هرگونه فیصله اختلاف موضوع اصل یکصدوسی و نهم قانون اساسی بوده و منوط به رعایت شرایط آن است. دوم اینکه اگر مراد از «حذف مالیات مضاعف در مواردی که در این موافقتنامه پیش‌بینی نشده است» و فراهم نمودن «آیین‌ها، شرایط، روش‌ها و فنون مقتضی برای اجرای آیین توافق دوجانبه» انعقاد توافقی جدید باشد این موارد نیز موضوع اصل هفتاد و هفتم قانون اساسی می‌باشند.

جمع‌بندی و پیشنهادها

تدوین و اجرای برخی موافقتنامه‌ها و قراردادهای تجاری، اقتصادی، سیاسی و حقوقی بخشی از فعالیت‌های کشورها در راستای تحقق اهداف کلان اقتصادی، سیاسی و اجتماعی آنهاست. اگر سمت و سوی این قبیل اقدامات به‌گونه‌ای تنظیم شود که این مراودات منجر به همگرایی منطقه‌ای شده و منافع مشترک اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و اجتماعی را برای کشورهای ذینفع تعریف نماید، در این شرایط اثربخشی آنها بیشتر و کارآمدی آن در فرآیند توسعه همه‌جانبه کشورها قابل لمس‌تر خواهد شد.

گسترش روابط اقتصادی و سیاسی با کشوری با مختصات عراق برای ایران مناسب و مطلوب و در عین حال الزامی است. موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دو کشور نیز از مقدمات این تعامل است که باید مورد توجه قرار گرفته و فرآیند تصویب و اجرایی کردن مفاد آن با جدیت و سرعت بیشتری از طرف مقامات دو کشور پیگیری شود.

بنابراین ضمن تأیید کلیات لایحه موافقتنامه مورد بحث ضروری است برخی جزئیات آن که در بخش ارزیابی به آنها اشاره شد به ترتیب زیر مورد اصلاح و بازنگری قرار گیرد:

۱. در رابطه با ایراد بند «۲» باید قلمرو اجرایی موافقتنامه به تصریح و دقت تعیین شود.
۲. در رابطه با ایراد بندهای «۲» و «۳» نیز مراد از «شرکت» و «هر مجموعه دیگر» روشن شود.
۳. در رابطه با ایراد بند «۴» مراد از «اداره» به دقت تعیین شود.
۴. در رابطه با ایراد بند «۵» هر یک از ضوابط بدون ابهام تعریف شوند.
۵. در رابطه با ایراد بند «۶» لزوم رعایت اصول یکصدوسی و نهم و هفتاد و هفتم قانون اساسی در مورد ماده (۲۵) در رابطه با جمهوری اسلامی ایران ذیل ماده واحده ذکر شود.