

به نام خدا

اظهار نظر کارشناسی درباره:

«لایحه موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه و پروتکل ضمیمه آن بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری صربستان»

مقدمه

مالیات از یک طرف هزینه است که اشخاص هر جامعه در قبال استفاده از امکاناتی که دولت برای آنها فراهم می‌آورد، پرداخت می‌کنند و از طرف دیگر منبع درآمد دولت‌ها محسوب می‌شود که تمامی دولت‌ها براساس قوانین داخلی نسبت به اخذ آن از افراد تحت شمول قوانین مربوطه خود دریافت می‌دارند. با وجود این دولت‌ها در جهت تسهیل همکاری‌های بین اتباع خود با یکدیگر و گسترش مبادلات تجاری اقدام به انعقاد موافقتنامه‌های دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف مبادرت می‌کنند. یکی از این نمونه‌ها موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری صربستان است که در تاریخ ۱۷ آذرماه ۱۳۸۳ هجری شمسی (برابر با ۷ دسامبر ۲۰۰۴ میلادی) در تهران به امضای دو طرف رسیده است.

پیش از انقلاب اسلامی، کشور ما تنها با کشورهای فرانسه و آلمان موافقتنامه اجتناب از مالیات امضا کرده بود. اما بعد از انقلاب اسلامی و به‌ویژه در چند سال اخیر (از سال ۱۳۷۷ تاکنون) حدود ۲۰ موافقتنامه از این نوع با دیگر کشورها از جمله آفریقای جنوبی، قطر، قزاقستان، گرجستان، هند، لبنان، عمان، ترکمنستان، ونزوئلا، اسپانیا، اندونزی، ایتالیا، بحرین، بلغارستان، سودان، تاجیکستان، زیمبابوه، رومانی، آذربایجان و ... به امضا رسیده و مورد تصویب مجلس نیز قرار گرفته است.

باید توجه داشت که این موافقتنامه بین دو دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری صربستان و مونته‌نگرو در زمانی که دولت صربستان و مونته‌نگرو وجود خارجی داشت، به امضا رسیده است. اکنون این کشور با توجه به همه‌پرسی مورخ ۲۱ ماه می سال ۲۰۰۶ میلادی به دو کشور مستقل صربستان و مونته‌نگرو تجزیه شده است. دولت صربستان پس از جدا شدن مونته‌نگرو طی بیانیه‌ای رسمی خود را جانشین دولت فدراسیون صربستان و مونته‌نگرو اعلام کرد و کلیه تعهدات بین‌المللی این دولت را پذیرفت. البته دولت فراتر از این اعلامیه جانشینی به مسئله دقت کرده است. به همین سبب در تبصره «۲» ماده واحده آورده است که «از نظر دولت جمهوری اسلامی ایران، مفاد این موافقتنامه در مورد جمهوری صربستان به شرط عمل متقابل قابل اجرا می‌باشد». اما آنچه در عنوان لایحه آمده است تفاوت ایجاد می‌نماید. در عنوان لایحه نیز بر همین منوال تغییر ایجاد شده است و عبارت مونته‌نگرو از عنوان لایحه تقدیمی نیز حذف شده است به طوری که عنوان لایحه با عنوان موافقتنامه تناقض دارد.

آثار لایحه

ضرورت توجه به مناسبات سیاسی و اقتصادی بین کشورها از یک طرف و نیاز به آن از سوی دیگر، در بیشتر کشورها ایجاد می‌کند تا به اشکال مختلف از جمله امضای توافقنامه دوطرفه، زمینه گسترش راهکارهای دوجانبه را فراهم کنند. بدیهی است که اجرای این موافقتنامه آثار اقتصادی و سیاسی مطلوبی بر کشور خواهد

داشت؛ از جمله، تحکیم روابط سیاسی و توسعه و ارتقای سطح مناسبات بین دو دولت، تشویق و جذب سرمایه‌های خارجی، ممانعت از اخذ مالیات مضاعف و پیشگیری از تعارض قوانین مالیاتی و کاهش دعاوی مالیاتی.

ارزیابی مواد لایحه

۱. یکی از مهمترین مواردی را که در هر متن قانونی باید به آن توجه شود، لزوم شفافیت و مبهم یا مجمل نبودن متن قانون است که در این موافقتنامه مورد توجه قرار نگرفته است. به نظر می‌رسد متن موافقتنامه ترجمه‌ای ضعیف از متنی باشد که خود نیز با ایرادات عدم شفافیت مواجه بوده است. لازم است تمهیدی درخصوص شفاف بودن متون قانونی به‌ویژه در مواردی که متن موافقتنامه بین دو دولت است اندیشیده شود.

۲. مالیات‌ها از یک منظر به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شوند که مالیات‌های مستقیم در قوانین ایران مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی است و نمونه اعلا مالیات‌های غیرمستقیم مالیات بر ارزش افزوده. در موافقتنامه حاضر براساس بند «۳» ماده «۲» تنها مالیات‌های مستقیم در مورد جمهوری اسلامی ایران مورد اشاره قرار گرفته است. این درحالی است که در مورد مونته‌نگرو عناوین اشاره شده مالیات بر منافع مالیات بر درآمد، مالیات بر سرمایه و مالیات بر درآمد ناشی از حمل‌ونقل بین‌المللی است. در این خصوص اولاً معین نیست که مالیات بر منافع که در قوانین دولت طرف مقابل پیش‌بینی شده همان مالیات بر ارزش افزوده است یا خیر؟ و عمل متقابل لازمه درخصوص منع اخذ مالیات مضاعف (تبصره «۲» ماده واحده) چگونه در مورد عناوین مالیات‌های ذکر شده در مورد هرکدام از طرفین متعاهدین قابلیت اعمال می‌یابد.

۳. در قسمت ۲ از بند «۱» ماده «۳» آمده است: «جمهوری اسلامی ایران به مناطق تحت حاکمیت یا صلاحیت جمهوری اسلامی ایران اطلاق می‌شود و شامل مناطق دریایی آن نیز می‌باشد» به نظر می‌رسد منظور تنها محدوده‌ای از مناطق دریایی بوده که به اقتضای مورد تحت حاکمیت یا صلاحیت جمهوری اسلامی ایران قرار دارند. اما متن تنظیم شده به‌گونه‌ای است که این انحصار و اختصاص را نمی‌رساند.

۴. در قسمت ۵ از بند «۱» ماده «۳» معیار تابعیت اشخاص حقوقی شفاف و منطبق بر ضوابط پذیرفته شده داخلی یا بین‌المللی نمی‌باشد. در این بند آمده است: «تبعه اطلاق می‌شود... هر شخص حقوقی که وضعیت قانونی خود را از قوانین جاری در یک دولت متعاهد کسب می‌کند».

۵. معیار مؤسسه یک دولت متعاهد ضابطه‌ای است که معیاری اساسی در این موافقتنامه تلقی می‌گردد. اما تعریف این معیار با ایرادی اساسی مواجه می‌گردد. قسمت ۸ از بند «۱» ماده «۳» بیان می‌دارد: «مؤسسه یک دولت متعاهد و مؤسسه دولت متعاهد دیگر به ترتیب به مؤسسه‌ای که به وسیله مقیم یک دولت متعاهد و مؤسسه‌ای که به وسیله مقیم یک دولت متعاهد دیگر اداره می‌گردد اطلاق می‌شود. در این بند مشخص نیست که اداره کردن به چه معناست؟ به معنای مدیریت است یا خیر؟ بدین معنا که اگر مدیرعامل یک شرکت ایرانی فردی شخصی غیر از تابعان این کشور باشد، آن شرکت از مزایای این موافقتنامه بی‌بهره خواهد بود؟ یا باید مدیریت را کنترل دانست و ضابطه را بر مالکیت استوار کرد؟ اگر این ضابطه پذیرفته شود چه میزان از مالکیت باید وجود داشته باشد؟ یا ازسوی دیگر باید کنترل به معنای اخص را ملاک قرار داد و ضابطه را بیش از ۵۰ درصد حق رأی دانست؟ یا معیاری غیر از این مورد نظر بوده است؟

۶. بند «۲» ماده «۳» در تفسیر موافقتنامه (هر اصطلاحی که تعریف نشده است) اولویت را به حقوق داخلی داده است. در این صورت این سؤال باقی می‌ماند که در صورت اختلاف در تعریف نظام حقوقی دو کشور راه‌حل اختلاف چیست؟ نکته مهمتر اینکه این بند از این نیز فراتر رفته و بیان می‌دارد که «در اجرای این موافقتنامه توسط یک دولت متعاهد، هر اصطلاحی که تعریف نشده باشد، دارای معنای به‌کار رفته در قوانین آن دولت راجع به مالیات‌های موضوع این موافقتنامه است...» این بدان معناست که هر کدام از دو دولت هر تفسیری را که طبق حقوق خویش دارند به اجرا می‌گذارند و انتظارات دو طرف از موافقتنامه باید در چارچوب قواعد عموماً غیرشفاف دو طرف پیگیری شود.

۷. این موافقتنامه محدوده اعمال شخصی خویش را بر مفهوم «مقیم» قرار داده است و در ماده (۴) موافقتنامه نیز مقیم را به کسی تعریف کرده است که به لحاظ اقامتگاه، محل سکونت، محل مدیریت، محل ثبت یا به جهات مشابه دیگر مشمول مالیات آن دولت باشد و ضابطه حل تعارض مثبت در مورد مقیم را به ترتیب معیار محل سکونت دائمی، مرکز منافع حیاتی، محلی که شخص معمولاً در آنجا به سر می‌برد و در نهایت تابعیت قرار داده است. این امر بدان معناست که در عمل معیار محل سکونت مهمترین معیار سنجش اقامتگاه مالیاتی شخص است که منطبق با ضوابط نظام حقوقی ایران نیست و شایسته است که معیار مرکز مهم امور که با جرح و تعدیل در این موافقتنامه تحت عنوان «مرکزی که علایق شخصی و اقتصادی بیشتری دارد (مرکز منافع حیاتی)» آمده است.

۸. ماده (۱۲) به نحوه عدم اخذ مالیات مضاعف از حق‌الامتیازها اختصاص دارد. تعریف حق‌الامتیاز که در بند «۳» این ماده آمده شفاف نمی‌باشد به‌ویژه اینکه مرحله اعطای امتیاز ذکر نشده و تنها به استفاده از امتیازها اشاره شده است.

۹. ماده (۲۴) در بیان اصل رفتار ملی که با عنوان عدم تبعیض از آن ذکر کرده است. به یکباره معیار پیش‌بینی شده در ماده (۱) یعنی مقیم بودن را کناری نهاده و از معیار تابعیت سخن به میان می‌آورد. در ادامه ماده نیز در جهت شفاف‌سازی بیان می‌دارد که این ماده تنها بر اتباعی که مقیم می‌باشند اعمال نمی‌گردد بلکه شامل اتباعی که مقیم یک یا هر دو دولت متعاقد نیستند نیز خواهد بود. سؤال این است که آیا افراد مقیمی که تابع یک یا دو دولت متعاقد نیستند چه وضعی خواهند داشت؟ آیا با وجود شمول این موافقتنامه بر آنها، مشمول اصل رفتار ملی مذکور در ماده (۲۴) نخواهند بود؟

۱۰. ماده (۲۸) در بند «۲» سال مالی را تعریف نموده و آن را از اول ژانویه قرار داده است. با وجود لزوم هماهنگی در این خصوص بین دو دولت، تعیین سال مالی از اول ژانویه مشکل برای ادارات مالیاتی ما ایجاد خواهد نمود. زیرا باید در هر مورد مالیات‌ها را به تفکیک تعلق آن به مؤدی براساس سال مالی میلادی محاسبه نمایند.

نتیجه‌گیری

اجرای چنین موافقتنامه‌هایی از بُعد سیاسی و اقتصادی اقدامی مطلوب شناخته شده و مؤثر خواهد بود. اما همواره در آنها باید رعایت منافع اقتصادی کشور در نظر گرفته شود و با شفافیت هرچه بیشتر زمینه گسترش مناسبات تجاری اقتصادی و تشویق سرمایه‌گذاری متقابل فراهم آید. با وجود این باید در نظر داشت که موافقتنامه حاضر دچار ابهاماتی به‌ویژه در ترجمه و نگارش متن است.