

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 مونتنگرو»

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 ۱۳۸۸/۹/۱۷ هـ ش (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 در زمانی به امضا رسیده است که دولت صربستان و مونتنگرو وجود خارجی داشت. و در آن زمان از سوی دولت مونتنگرو شورای وزیران صربستان و مونتنگرو اقدام به امضای آن کرد. اکنون این کشور با توجه به همه‌پرسی مورخ ۲۱ ماه می سال ۲۰۰۶ میلادی به دو کشور مستقل صربستان و مونتنگرو تجزیه شده است. دولت جمهوری اسلامی ایران در تاریخ ۷ جولای همان سال دولت مونتنگرو را به رسمیت شناخت و ۲۰ روز بعد مناسبات دیپلماتیک بین دو کشور برقرار شد.

در این رابطه با مسئله جانشینی دولت‌ها مواجه می‌باشیم براساس اصول پذیرفته شده حقوق بین‌الملل چنین سندی نه به امضای دولت مونتنگرو رسیده است و حتی در حدود امضا برای آن کشور ایجاد الزام نمی‌کند. که البته دولت این موضوع را مورد توجه داشته است. به همین سبب در تبصره «۲» ماده واحده آورده است که «از نظر دولت جمهوری اسلامی ایران، مفاد این موافقتنامه در مورد جمهوری مونتنگرو به شرط عمل متقابل قابل اجراست». با وجود این ارائه این موافقتنامه برای تصویب در مجلس مستلزم برقراری

ارتباط دیپلماتیک دایر بر پذیرش آن از سوی دولت مونته‌نگرو است و به لحاظ اصول حقوق بین‌الملل شایسته است که مجدداً این موافقتنامه مورد مذاکره و امضا قرار گیرد یا از طرق دیپلماتیک نظر آن کشور دایر بر پذیرش امضا یا رد آن اخذ شود. بدین لحاظ شایسته است تا زمان انجام این روند و حصول اطمینان از پذیرش آن توسط طرف متعاقد دیگر روند تصویب در مجلس شورای اسلامی مسکوت گذارده شود، به دلیل اینکه رد لایحه نیز به لحاظ سیاسی آثار سوئی بر روابط دیپلماتیک دو کشور 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 ایجاب 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. اما مسئله مورد توجه این است که صرفنظر از آثار مثبت لایحه تصویب آن با توجه به تغییر وضعیت مونته‌نگرو فاقد وجاهت است.

ارزیابی مواد لایحه

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 در خصوص شفاف بودن متون قانونی به ویژه در مواردی که متن موافقتنامه بین دو دولت است اندیشیده شود.

۱. 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 اعلا‌ی 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 حمل و نقل بین‌المللی است. در این خصوص اولاً معین نیست که مالیات بر منافع که در قوانین دولت مقابل پیش‌بینی شده همان مالیات بر ارزش افزوده است یا خیر؟ و عمل متقابل در خصوص منع اخذ مالیات مضاعف (تبصره «۲» ماده واحده) چگونه در مورد عناوین مالیات‌های ذکر شده در مورد هر کدام از طرفین متعاهدین قابلیت اعمال می‌یابد.

۲. 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 به گونه‌ای است که این انحصار و اختصاص را نمی‌رساند.

۳. 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 به هر شخص حقوقی که وضعیت قانونی خود را از قوانین جاری در یک دولت متعاقد کسب می‌کند اطلاق می‌شود».

۴. معیار مؤسسه یک دولت متعهد 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 متعهد و مؤسسه دولت متعهد دیگر به ترتیب به مؤسسه‌ای که به وسیله مقیم یک دولت متعهد و مؤسسه‌ای که به وسیله مقیم یک دولت متعهد 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 از سوی 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؟»

۵. 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 راه حل اختلاف چیست؟ نکته مهمتر اینکه این بند از این نیز فراتر رفته و بیان می‌دارد که «در اجرای این موافقتنامه توسط یک دولت متعهد، 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.

۶. این موافقتنامه محدوده اعمال شخصی خویش را بر مفهوم «مقیم» قرار داده است و در ماده (۴) موافقتنامه نیز مقیم را به کسی تعریف نموده 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 نهایتاً 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.

۷. ماده (۱۲) به نحوه عدم اخذ مالیات مضاعف از حق‌الامتيازها اختصاص دارد. تعریف حق‌الامتياز 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.

۸. 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 متعهد نیستند نیز خواهد بود. سؤال این است که آیا افراد مقیمی که تابع یک یا دو دولت متعهد نیستند چه وضعی خواهند داشت؟ آیا با وجود شمول این موافقتنامه بر آنها، مشمول اصل رفتار ملی مذکور در ماده (۲۴) نخواهند بود؟

۹. 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 در نظر داشت که موافقتنامه حاضر در عین مستلزم اصلاحاتی به‌لحاظ ماهوی است به‌لحاظ عدم امضای آن از سوی مقامات دولت جمهوری مونتنگرو نباید در مرحله فعلی تصویب گردد. زیرا مرحله اولیه یعنی امضای دو طرف که مقدمه مرحله بعدی یعنی تصویب توسط نهادهای صالح دولت‌های طرف معاهده است (در جمهوری اسلامی ایران مجلس شورای اسلامی) طی نگردیده است تا اینکه یکی از دول عضو یعنی جمهوری اسلامی ایران مبادرت به تصویب آن نماید. بنابراین شایسته است جهت لطمه وارد نشدن به روابط فی‌مابین، تصویب لایحه تا زمان حصول اطمینان از پذیرش آن توسط دولت متعاقد طرف تعویق گردد.