

بررسی تطبیق پذیری نظام حقوق مالیاتی ایران با اصول

حاکم بر تجارت جهانی

نعیم نوربخش^۱

محمد امین زندی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۷/۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۱/۱۴

چکیده

نظام حقوق مالیاتی بین‌المللی، هم‌سو با تحولات اخیر روند جهانی شدن، در حال نزدیک شدن هرچه بیشتر به رویه‌های اتخاذ شده توسط سازمان جهانی تجارت است. در همین راستا کشورهای جهان تلاش می‌کنند قوانین تجاری داخلی خود از جمله قوانین مالیاتی را به گونه‌ای تغییر دهند که با اصول پذیرفته شده این سازمان هماهنگ شود. با وجود تأکید بر لزوم هماهنگ سازی قوانین داخلی با مقررات سازمان جهانی تجارت در برنامه پنجم توسعه، مواردی از اعمال رویه‌های تبعیض آمیز بر کالا، خدمات و سرمایه‌های با منشأ خارجی در قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد که لازم است با اصلاح آنها، روند پیوستن کشور به این سازمان تسهیل گردد. مواردی از اقدامات تبعیض آمیز در قانون مالیات‌های مستقیم، اعمال نرخ‌های متفاوت مالیاتی بر فعالیت‌های مشابه انجام شده توسط شرکت‌های خارجی در مقایسه با شرکت‌های ایرانی از قبیل فعالیت‌های پیمانکاری و واگذاری حقوق مالکیت‌های فکری می‌باشد که نیازمند اصلاح است.

واژه‌های کلیدی: نظام حقوق مالیاتی بین‌المللی، معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، سرمایه‌گذاری خارجی، اصول حاکم بر تجارت جهانی، سازمان جهانی تجارت

۱. کارشناس ارشد حقوق تجارت بین‌الملل، دانشگاه علامه طباطبایی (نویسنده مسئول) noorbakhsh.naeem@gmail.com

۲. دانشجوی دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی

۱- مقدمه

در طول دو دهه گذشته جریان تجارت جهانی تحت تاثیر رویه‌های اتخاذ شده از سوی سازمان تجارت جهانی^۱ با اعمال فشار بر حذف موانع تعرفه‌ای و یا کاهش شدید آنها درصدد حذف موانع گردش کالا و خدمات، میان کشورها بوده است.

با کاهش تعرفه‌ها در نتیجه برگزاری مذاکرات دوره‌ای چندجانبه به خصوص تحت موافقت‌نامه گات^۲ در پنجاه سال گذشته، اکنون توجه بیشتر به موانع غیر تعرفه‌ای از جمله مالیات‌های مستقیم داخلی، معطوف گردیده است چرا که کشورها نگرانند اعمال مالیات‌های داخلی موجب خنثی شدن اثر کاهش تعرفه‌ها در روند تجارت جهانی گردد. شاهد این مدعا، رای ارگان حل و فصل اختلافات سازمان جهانی تجارت علیه قانون شرکت‌های فروش خارجی^۳ ایالات متحده است که منجر به وضع بالاترین نرخ جریمه در تاریخ اختلافات سازمان تجارت جهانی گردید. از سوی دیگر با وجود چربش بخش خدمات بر سه چهارم تولید و کار در کشورهای صنعتی، این گونه تصور می‌شود که موانع غیر تعرفه‌ای از جمله مقررات داخلی می‌تواند 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 مالیات‌ستانی کشورها زیر ذره‌بین سازمان تجارت جهانی قرار گرفته است. البته توجه این سازمان محدود به حصول اطمینان از هماهنگی کشورهای عضو با مقررات مختلف موافقت‌نامه‌های آن نیست و صرف نظر از این موضوع، اقدامات، تدابیر و سیاست‌های مالیاتی کشورهای عضو تحت معاینه دقیق مکانیزم بازبینی خط و مشی تجاری^۴ 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).

کشور ما در تاریخ ۲۶ سپتامبر ۱۹۹۶ درخواست خود برای الحاق به سازمان تجارت جهانی را تقدیم مقامات مربوط نمود. 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^۵ که به معنای عدم سازگاری قوانین و مقررات داخلی

1. World Trade Organization (WTO)
2. General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)
3. Foreign Sales Corporations (FSC)
4. Trade Policy Review Mechanism (TPRM)

۵. «با اینکه ایران در سال ۱۹۹۶ تقاضای عضویت را تسلیم نمود ولی بیش از ۹ سال طول کشید، تا اینکه در سال ۲۰۰۵ کارگروهی تشکیل شد که هنوز، حتی یک جلسه نیز تشکیل نداده است» (شیریوی، ۱۳۹۲: ۱۱۸)

ما با موازین مورد انتظار سازمان تجارت جهانی می‌باشد. لزوم هم‌سویی قوانین و مقررات تجاری داخلی با مقررات بین‌المللی در قانون پنج ساله برنامه پنجم توسعه نیز مورد تأکید قرار گرفته است.^۱ چنان‌که پیش از این ذکر شد یکی از شاخه‌های مقررات داخلی که نیاز به شفاف‌سازی و هم‌سویی با استانداردهای پذیرفته شده جهانی دارد، مقررات مالیات‌ستانی داخلی اعم از مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم است. 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 بین‌المللی مالیات‌ستانی مطابقت و هماهنگی دارد یا خیر». برای نیل به این منظور باید ابتدا مبانی و اهداف آزادسازی تجاری که بر رژیم بین‌المللی مالیات‌ستانی تأثیرگذار هستند شناسایی گردیده و آن‌گاه میزان تطبیق‌پذیری 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 جمع‌آوری اسناد و منابع به روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به شیوه کیفی و استنباطی توسط نویسندگان بوده است.

۲- مروری بر ادبیات تحقیق

۲-۱- نظام بین‌المللی مالیاتی

امروزه در این خصوص که یک نظام بین‌المللی مالیاتی در محتوای زنجیره معاهدات بین‌المللی مالیاتی و قوانین داخلی کشورها قابل تشخیص است، مناقشه‌ای وجود ندارد. فایده عملی این بحث این است که کشورها مختار نیستند به دلخواه خود، خط و مشی مالیات‌ستانی مشخصی را دنبال کنند بلکه باید در چارچوب نظام پذیرفته شده بین‌المللی که هم‌پای نظام حقوق بین‌الملل در حال تغییر و گسترش است، سیاست‌گذاری کنند. البته مبادرت به اقدام یک‌جانبه ممکن است اما محدودیت‌هایی دارد و عموماً کشورها تمایلی ندارند اقدامات یک‌سویه‌ای اتخاذ کنند که هنجارهای پذیرفته شده در این نظام بین‌المللی را زیر پا گذارد (یونا، ۲۰۰۷: ۱).

بر این اساس کسانی بوده‌اند که اساساً وجود چنین نظام بین‌المللی مالیاتی را انکار کرده‌اند. مانند دیوید روزنبوم که معتقد بود در دنیای واقعی تنها قوانین مالیاتی مختلف کشورها وجود خارجی دارند که مبین تفاوت‌های زیادی با یکدیگرند. اما نویسندگانی چون ریون یونا، مایکل کوبتسکی، پیتز هریس و دیوید اولیور با به رسمیت شناختن وجود نظام بین‌المللی مالیاتی، ضمن تأکید بر وجود ترمینولوژی مشترک این

۱. بند «و» ماده ۱۰۴ این قانون مقرر می‌دارد: دولت موظف است ضمن ایجاد هم‌سویی قوانین و مقررات بخش تجاری کشور با قوانین و مقررات اتحادیه‌های منطقه‌ای و بین‌المللی از جمله سازمان تجارت جهانی، نسبت به آماده‌سازی و توانمندسازی ارکان اقتصادی کشور برای عضویت در سازمان تجارت جهانی اقدام قانونی نماید.

حوزه، مباحث مفصلی در تفسیر آن منتشر نموده اند. مایکل کوبتسکی با ارائه تعریف گسترده ای از نظام بین‌المللی مالیاتی آن را این‌گونه تعریف کرده است: «وضع مالیات بر معاملات فرامرزی که شامل دو حوزه اصلی اجرایی است: نخست وضع مالیات بر اشخاص (حقیقی و حقوقی) که مقیم یک کشور هستند و معاملاتی خارج از مرزهای آن کشور انجام می‌دهند (مالیات ستانی اقامتی)؛ و دوم وضع مالیات بر اشخاصی که مقیم کشور مورد نظر نیستند اما درون مرزهای آن کشور معاملاتی انجام می‌دهند (مالیات ستانی سرزمینی)» (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 می‌توان به تحلیل «میرمحسن طاهری» از لزوم تأکید بر اصل عدم تبعیض در حقوق مالیاتی ایران که در پرتو مباحث حقوق بشری مطرح شده است، اشاره کرد. هم‌چنین جایگاه رویه قضایی در نظام حقوق مالیاتی ایران نیز توسط همین نویسنده و جایگاه و اختیارات دستگاه مالیاتی در این نظام توسط «ولی رستمی» به بهترین نحو مورد مذاقه و بررسی قرار گرفته اند.

با این حال تأکید این مقاله بر جنبه‌های بین‌المللی حاکم بر روند تجارت بین‌المللی در سایه تدابیر سازمان تجارت جهانی و موافقت‌نامه‌های اصلی آن می‌باشد. اهداف حاکم بر موافقت‌نامه‌های سازمان تجارت جهانی و آنهایی که بر اصول مالیات ستانی بین‌المللی دلالت دارند، در مسیر مشترکی سیر می‌کنند 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 می‌خواهند میزان درآمد مالی خود را افزایش دهند، بین‌المللی سازی درآمدهای مالیاتی متعاقب کسب درآمدهای بین‌المللی از کسب و کار، تجارت، سرمایه گذاری و قراردادهای استخدامی، راهکار مناسبی است (لانگ و تسوگر، ۲۰۰۲: ۱)

با این وجود تفاوت‌هایی هم میان مبانی موافقت‌نامه‌های سازمان تجارت جهانی و توافقات بین‌المللی مالیاتی به چشم می‌آید. به خصوص این امر در مورد اصول عدم تبعیض^۳ و اقدام متقابل^۴ برجستگی بیشتری دارد. هم‌چنین روش حل و فصل اختلافات^۵ نیز در موافقت‌نامه‌های سازمان تجارت جهانی علاوه بر داشتن ضمانت اجرای کارآمدتر، تفاوت‌هایی با معاهدات مالیاتی دارد.

1. Residence Taxation
2. Territorial Taxation
3. Non-Discrimination
4. Reciprocity
5. Dispute Settlement

از آنجا که قواعد موافقت نامه گات تنها معطوف به موانع وارداتی کالاها بوده است، از نظر بسیاری این قواعد بیشتر متوجه مالیات‌های غیرمستقیم بوده و فقدان طرح دعوی و عدم بروز اختلاف تا مدت‌ها در این خصوص، خود شاهدی بر این ادعا محسوب می‌شده است و فرض عمومی این بوده است که مالیات‌های مستقیم ارتباط چندانی با محصولات کالایی ندارند. لیکن گزارشات اخیر گروه رسیدگی کننده به اختلاف در خصوص دعوای FSC در سازمان جهانی تجارت کاملاً آشکار نمود که مالیات‌های مستقیم نیز مشمول ماده سه موافقت نامه گات می‌باشند.^۱

هم‌چنین مایکل دالی معتقد است مالیات‌های مستقیم داخلی همانند مالیات‌های غیرمستقیم (از جمله تعرفه‌های گمرکی) مشمول مقررات سازمان جهانی تجارت می‌باشند و مقررات چندجانبه این سازمان عامل مؤثری بر شکل‌گیری سیاست‌های مالیاتی کشورهای عضو می‌باشد چرا که این کشورها تمایل ندارند تدابیر مالیاتی آنها در ارگان حل و فصل اختلافات سازمان تجارت جهانی به چالش کشیده شوند. موافقت نامه تاسیس سازمان جهانی تجارت، این گونه اظهار می‌دارد که با اعمال اقدامات متقابل در جهت کاهش تعرفه‌ها و دیگر موانع تجاری، می‌توان تولید و تبادل کالا و خدمات را در سطح جهان گسترش داد. مشابه این موضوع در معاهده نمونه مالیاتی «سازمان توسعه و همکاری اقتصادی»^۲ قابل مشاهده است که بیان می‌دارد هدف نخستین این معاهده زدودن موانعی است که موجب اعمال مالیات‌های مضاعف و در نتیجه اثر منفی بر تبادل کالا و خدمت شده و گردش سرمایه و فناوری را کاهش می‌دهد.

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

اصل عمل متقابل

به طور کلی کشورها در مذاکرات دو جانبه خود تلاش دارند تا تعادلی میان امتیازات واگذار شده و آنهایی که اخذ می‌شوند برقرار کنند. هم‌چنین 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 می‌شود، تبلور می‌یابد. به عنوان مثال کشور «الف» بخشی از حق خود برای وضع مالیات بر یک قلم درآمد خاص در کشور خود را نادیده می‌گیرد در صورتی که کشور «ب» هم در همان مورد نسبت به درآمدی که در آن کشور توسط یکی از تابعان کشور «الف» حاصل شده است، از حق خود برای وضع مالیات عدول کند (دبور، ۲۰۰۸: ۳۵۰).

1. 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.

2. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

در معاهده مالیاتی نمونه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی اغلب حق وضع مالیات به کشور سرمایه فرست منتقل می‌شود، در حالی که معاهده نمونه ملل متحد اختیارات بیشتری به کشور سرمایه پذیر می‌دهد. در فرایند مذاکره برای انعقاد معاهده اجتناب از اخذ مالیات مضاعف^۱ کشورها با فهرستی از خواسته‌ها به پای میز مذاکره می‌آیند. بنابراین معاهده ای که نهایتاً امضا می‌شود حاصل توافقات سازش شده و چانه‌زنی طرفین است که در جریان آن طرفین در قبال دادن امتیازاتی به یکدیگر، بخشی از خواسته‌های خود را محقق می‌کنند.

اصل عدم تبعیض

معاهدات بین‌المللی تجاری و مالیاتی حاوی مفاهیم مختلفی هستند که به نوعی اصل عدم تبعیض را برجسته می‌سازند. این مفاهیم اصلی شامل اصل دولت کامله الوداد (MFN)^۲ و رفتار ملی (NT)^۳، بی طرفی مبدا سرمایه (CIN)^۴ و بی طرفی مقصد سرمایه (CEN)^۵ هستند. دو اصل دولت کامله الوداد و رفتار ملی از پایه‌های اساسی موافقت‌نامه‌های گات و سازمان تجارت جهانی به شمار می‌آیند که اصل مقدم در معیارهای وسیع‌تر و اصل مؤخر در مقیاس داخلی یک کشور اجرا می‌شوند.

اصل رفتار ملی در حقوق مالیاتی بین‌المللی هم تبلور یافته است. علاوه بر اینها دو اصل بی طرفی مبدا و مقصد سرمایه نیز در این معاهدات مدنظر قرار می‌گیرند که البته در خصوص سودمندی بیشتر یکی از این دو اختلاف نظر وجود دارد. در حالی که اقتصاددانان اصل، بی طرفی مقصد سرمایه را بیشتر می‌پسندند، شرکت‌های فراملی، حامی اصل بی طرفی مبدا سرمایه هستند (سازمان تجارت جهانی، ۲۰۰۵: ۱۸)، زیرا اصل عدم تبعیض، در سطح رقابت با فعالان محلی برای آنها اهمیت حیاتی دارد. هم‌چنین لازم است تأکید شود که نظام مالیاتی ضمن اتکا به اصل ممنوعیت تبعیض و برابری شهروندان در مقابل قانون، از نابرابری‌های آنها در عالم واقع و نیل به عدالت مالیاتی نباید غافل شود (طاهری، ۱۳۹۳: ۳۳).

در هر دو معاهده نمونه مالیاتی ملل متحد^۶ و سازمان توسعه و همکاری اقتصادی، 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 مالیات‌های سنگین‌تری نخواهند بود. این شرط به اشخاصی که مقیم یکی از این دو کشور

1. Double Taxation Treaty (DTT)
2. Most-Favored-Nation (MFN)
3. National Treatment (NT)
4. Capital Import Neutrality (CIN)
5. Capital Export Neutrality (CEN)
6. United Nations Model Tax Convention

هم نباشند، قابل تعمیم می‌باشد. در بند دوم، این امتیاز، به افراد فاقد تابعیتی که مقیم یکی از کشورهای متعاقد باشند هم اعطا می‌شود که مشمول وضع مالیات‌های سنگین‌تر نسبت به تابعان قرار نگیرند. بند سوم تأکید دارد که تشکیلات دائمی متعلق به یک شرکت از کشورهای متعاقد در کشور طرف دیگر مشمول مالیات‌های نامطلوب‌تری نسبت به شرکت‌های تابعه مشابه که در همان حوزه فعال هستند، نخواهد بود.

در بند چهارم با لحاظ استثناءهای مواد قبلی این گونه اظهار می‌دارد که بهره یا حقوق مالکانه‌ای که اشخاص حقوقی یکی از کشورهای متعاقد به افراد مقیم کشور دیگر می‌پردازد، از جهت تعیین سود مشمول مالیات، شامل کسوراتی می‌شود که در صورت پرداخت به افراد مقیم کشور مقدم الذکر، شامل می‌شد. همین روش در خصوص بدهی‌های اشخاص به افراد مقیم کشور طرف دیگر معاهده، اتخاذ می‌گردد. 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 می‌داند و در نهایت بند ششم، محتوای این ماده را به تمام انواع مالیات‌ها تسری می‌دهد.

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 موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و عراق دارای پنج بند است که بند اول آن مشابه بند اول ماده ۲۴ معاهدات نمونه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی 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 موافقت‌نامه ایران و عراق هم مشابه بخش دوم از بند سوم معاهدات نمونه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی و ملل متحد است. اما موافقت‌نامه مالیاتی بین ایران و صربستان دارای چهار بند است که علت آن ادغام موضوع بند پنجم ماده ۲۴ موافقت‌نامه ایران و عراق در بند دوم است.

بندهای الف و ب ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های 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 می‌پذیرد، ملزم به پرداخت مالیات مقطوع به مأخذ ۱۲ درصد کل دریافتی سالانه می‌شوند. البته در مورد قراردادهایی که از سال ۱۳۸۲ به بعد تنظیم شده‌اند، همان روش رسیدگی به دفاتر، جاری می‌شود که در صورت وجود دسترسی به دفاتر قانونی شرکت خارجی،

این مشکل بر طرف می‌گردد اما از آنجا که معمولاً این چنین نیست، با وضع کسر مالیات تکلیفی ۵٪ از مبلغ قابل پرداخت، پس از تشخیص علی‌الرأس مشکل استرداد وجوه اضافه پرداخت شده، به وجود می‌آید (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 فیلم‌های سینمایی نیز به مأخذ بیست تا چهل درصد مجموع دریافتی عنوان می‌کند که می‌تواند بسیار بیشتر از درصد پرداختی اشخاص تابع ایرانی باشد که با رسیدگی به دفاتر تشخیص داده می‌شود. در تبصره چهارم همین ماده، پیمانکاران خارجی در صورت واگذاری قسمتی از عملیات پیمانکاری به پیمانکاران دست دوم ایرانی، می‌توانند از پرداخت مالیات بر درآمد تا نسبتی معاف شوند. بند سوم بخشنامه شماره ۴۳۸۵/۱۹۴۱۸-۲۱۱ 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) نمونه‌ای از عدم تبعیض است که نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی را مشمول نرخ مالیاتی مشابه یعنی نیم درصد می‌داند.

یکی از موارد بارز اعمال تبعیض مالیاتی را می‌توان در آیین نامه اجرایی قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات^۲، مشاهده نمود. در حالی که طبق تبصره ۲ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص حقوقی خارجی نسبت به درآمدهای حاصل از قراردادهای انتقال فناوری مشمول مالیات شده‌اند، این آیین نامه درآمد مشمول مالیات شرکت‌های دانش بنیان داخلی از این قراردادها را به مدت ۱۵ سال از پرداخت مالیات موضوع ماده ۱۰۵ معاف نموده است.

اصل دولت کامله الوداد

اصل دولت کامله الوداد که در ماده یک موافقت‌نامه گات و ماده دو موافقت‌نامه گاتس^۳ 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 منطقه‌ای وارد می‌شود این است که می‌توانند موجب اعمال تبعیض میان کشورها شده و تاثیر نامطلوبی بر تجارت جهانی بر جا بگذارند.

نمونه‌ای از اصل رفتار دولت کامله الوداد را می‌توان در ماده ۴ قانون موافقت‌نامه تشویق و حمایت از سرمایه‌گذاری بین کشورهای عضو اکو و پروتکل اصلاحی آن^۴ مشاهده کرد.

۱. هم اکنون مالیات تکلیفی طبق بخشنامه ۱۴/۱۳۹۱/۰۴۳ س مورخ ۱۳۹۱/۰۶/۲۱ به ۳٪ کاهش یافته است.

۲. مصوب هیئت وزیران مورخ ۱۳۹۱/۸/۲۱

3. General Agreement on Trade in Services (GATS)

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

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^۱ 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 می‌رود (زستر، ۲۰۰۵: ۳۴).

اصل رفتار ملی

اصل رفتار ملی که در ماده سه موافقت‌نامه گات و ماده هفده موافقت‌نامه گاتس^۲ به آن اشاره شده است، به این معناست که یک کشور متعهد می‌شود تا همان رفتاری که نسبت 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 مالیات‌ها و پرداخت‌های تبعیض آمیز و غیره است (امیدبخش و همکاران، ۱۳۸۹: ۴۲۸). بنابر این علاوه بر اعمال تعرفه‌های گمرکی که بر مبنای اصل عدم تبعیض دولت کامله الوداد بر کالاهای وارداتی اعمال می‌شود، مالیات‌های 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 مالیات‌های داخلی و دیگر مقررات مرتبط، به عنوان یک ابزار جانشین حمایت تعرفه‌ای به کار برده شود (گزارش سی آر اس، ۲۰۰۵). البته بدیهی است که اصل اخیر متضمن این برداشت نیست که کشورها نمی‌توانند امتیاز بیشتری به اتباع داخلی داده و یا سخت‌گیری 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 متعاقد 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 مالیات‌های مستقیم داخلی، وسعت اصل رفتار ملی محدودتر از وسعت اعمال آن در موافقت‌نامه‌های گات و سازمان تجارت جهانی است. البته تمایزی که در ماده ۲۴ میان

1. Give and Take

2. The General Agreement on Trade in Services (GATS)

مقیمان و غیر مقیمان قائل شده است، به کشورها اجازه می‌دهد که در معاهدات دو جانبه هم رفتار متفاوتی با شهروندان بیگانه در پی بگیرند:

«... این شرط به این معنی نیست که کشور متعاقد موظف است همان امتیازات و تخفیفات مالیاتی که به مقیمان کشور خود بر مبنای وضعیت اجتماعی و وظایف خانوادگی می‌دهد، به مقیمان کشور طرف دیگر معاهده اعطا کند.»

بنابراین هرچند هدف تعهدات دو جانبه مالیاتی، زدودن موانع مالیاتی بر سر راه جذب سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی است، آنها این عمل را به گونه‌ای کاملاً بی طرفانه انجام نمی‌دهند. طبیعت دوجانبه بودن این معاهدات می‌تواند منجر به این شود که یک کشور سرمایه فرست بزرگ از قدرت چانه‌زنی بیشتر نسبت به کشور کوچک‌تر سرمایه‌پذیر برخوردار شود.

اصل رفتار ملی در ایران به موجب ماده هشت قانون تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی این گونه تضمین شده است:

«سرمایه‌گذاری‌های خارجی مشمول این قانون از کلیه حقوق، حمایت‌ها و تسهیلاتی که برای سرمایه‌گذاری‌های داخلی موجود است به‌طور یکسان برخوردار می‌باشند.»

اصول بی‌طرفی مبدا و مقصد سرمایه

اعمال مالیات‌های مضاعف بین‌المللی، مدت‌ها 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 مالیات‌های غیرمستقیم نیز بر کالا یا خدمت در کشورهای مبدا و مقصد، می‌تواند موجب اعمال مالیات مضاعف شود. با این وجود اعمال تدابیر مرزی مالیاتی هماهنگ با موافقت‌نامه‌های سازمان تجارت جهانی، از بروز این معضل به‌خصوص در مورد مالیات بر ارزش افزوده جلوگیری می‌نماید. اگرچه تعامل میان سیستم‌های مالیات‌ستانی کشور مبدا سرمایه و محل سرمایه‌گذاری ممکن است موجب اعمال تبعیض علیه دیگر کشورهای سرمایه‌پذیر یا سرمایه فرست گردد؛ به بیان دیگر ممکن است نظام مالیاتی کشورهای متعاقد از اصول بی‌طرفی مبدا و مقصد سرمایه که دو مبنای اساسی در کارآمدی اقتصادی برای ارزیابی قوانین مالیاتی کشورها محسوب می‌شوند، تخطی کنند.

اصل بی‌طرفی مبدا سرمایه (CIN)، تبعیضی میان افراد مقیم و غیر مقیم قائل نمی‌شود. اعمال اصل بی‌طرفی مبدا سرمایه در خصوص مالیات‌های مستقیم مستلزم این است که اعمال کل نرخ مؤثر مالیاتی بر درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در یک کشور (شامل مالیات‌های وضع شده در هر دو کشور مبدا 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 بی طرفی مبدا سرمایه 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 است، 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 بی طرفی مبدا سرمایه ناظر بر مسئله بی طرفی رقابتی است.^۱

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 بی طرفی مقصد سرمایه ناظر بر مسئله بی طرفی مکانی^۲ است و در نتیجه ریسک رقابت مالیاتی میان حوزه های مختلف مالیاتی سرمایه گذاری مستقیم خارجی (FDI)^۳ 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 مالیاتی نباید بر تصمیم مالیات دهنده که در کشور محل اقامت یا خارج از آن سرمایه گذاری کند تاثیری داشته باشد. در این حالت سرمایه باید در حوزه های سرمایه گذاری شود که بالاترین نرخ بازگشت سرمایه را داشته باشد (کوتسکی، ۲۰۱۱: ۱۹)

در واقع اعمال کامل اصل بی طرفی مبدا سرمایه مستلزم اتخاذ سیاست مالیات گذاری سرزمینی است که طبق آن دولت ها بر تمام درآمدهای کسب 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 بی طرفی مقصد سرمایه زمانی تحقق می یابد که درآمدهای کسب شده تنها در کشور محل اقامت

1. Competitive Neutrality

2. Locational Neutrality

3. Foreign Direct Investment

سرمایه‌گذار مشمول وضع مالیات شود و در آن کشور تمیزی میان درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی قائل نشوند. این سیاست مالیات‌گذاری را اصل اقامتی یا جهانی می‌نامند که بر اساس آن بر تمام درآمدهای به دست آمده توسط تابعان مقیم کشور بدون توجه به منبع داخلی یا خارجی آن، مالیات وضع می‌گردد که بند دوم و چهارم ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم مبرز این اصل است:

«۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.»

اصول ثبات در قانونگذاری و شفاف سازی^۱

موافقت‌نامه‌های گات یا سازمان تجارت جهانی مزایایی فراتر از عدم تبعیض برای کشورهای عضو به ارمغان می‌آورند و با اعمال تعهدات خود، درجه‌ای از ثبات و پیش‌بینی‌پذیری سیاست‌های تجاری اعضا را هم فراهم می‌آورند. مثلاً با اعمال محدودیت‌های تعرفه‌ای، سقفی پدید می‌آورند که نمی‌توان آنها را بدون پیشنهاد جبران‌کننده به کشورهای تاثیرپذیر تغییر داد. ماده ده موافقت‌نامه گات ۱۹۹۴ و ماده سه موافقت‌نامه گاتس مبین امر شفاف سازی قوانین، مقررات، تصمیمات قضایی و دستورالعمل‌های اداری هستند.

اغلب توافقات سازمان تجارت جهانی، کشورها را ملزم می‌کنند که سیاست‌ها و رویه‌های خود را با انتشار در داخل کشور یا با مطلع ساختن سازمان، به اطلاع عموم برسانند. بررسی مداوم سیاست‌های تجاری ملی توسط «مکانیزم بازبینی سیاست تجاری^۲»، ابزار علی‌حده‌ای است که شفاف سازی را در سطح داخلی و بین‌المللی ترویج می‌کند.

معاهدات مالیاتی هم مزایایی فراتر از ممانعت از اخذ مالیات‌های مضاعف بین‌المللی پدید می‌آورند. با تاسیس چارچوبی تثبیت شده برای مالیات‌ستانی در کشور مبدأ، سرمایه‌گذاران خارجی می‌توانند با اطمینان بیشتری از مقررات مالیاتی، اقدام به تصمیم‌گیری کنند؛ یعنی سرمایه‌گذاری انجام شده کمتر تحت تاثیر تغییرات ناگهانی سیاست‌های مالیاتی توسط کشور مبدأ قرار می‌گیرد. بند ۴ ماده یک موافقت‌نامه مالیاتی میان دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت پادشاهی بحرین می‌تواند نمونه‌ای از اعمال اصل شفاف سازی قانونی محسوب گردد:

«... مقامات صلاحیت‌دار دولتهای متعاقد، ظرف مدت معقولی یکدیگر را از هر تغییری که در قوانین مالیاتی

1. Transparency

2. Trade Policy Review Mechanism

مربوط به آنها حاصل شود، مطلع خواهند نمود.»

ماده نه قانون تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی ایران نمونه‌ای از اطمینان بخشی به سرمایه‌گذاران خارجی در خصوص ثبات قانونگذاری است:

«سرمایه‌گذاری خارجی مورد سلب مالکیت و ملی شدن قرار نخواهد گرفت مگر برای منافع عمومی، به موجب فرآیند قانونی، به روش غیرتبعیض آمیز و در مقابل پرداخت مناسب غرامت به ماخذ ارزش واقعی آن سرمایه‌گذاری بلافاصله قبل از سلب مالکیت.»

در همین راستا بند «الف» ماده ۴ آیین‌نامه قانون اخیر الذکر چنین اظهار می‌دارد:

«سرمایه خارجی در قبال ملی شدن و سلب مالکیت تضمین می‌شود و سرمایه‌گذار خارجی در این موارد حق دریافت غرامت را دارد.»

البته این اصول مانع از آن نیستند که محدودیت‌هایی بر انتقال سرمایه توسط سرمایه‌گذاران اعمال شود مانند مواد ذیل از قانون تشویق و حمایت از سرمایه‌گذاری خارجی:

«ماده ۱۳ اصل سرمایه خارجی و منافع آن یا آنچه از اصل سرمایه در کشور باقی مانده باشد با دادن پیش‌آگهی 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 سرمایه‌گذاری خارجی پس از کسر مالیات و عوارض و اندوخته‌های قانونی با تصویب هیات و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی قابل انتقال به خارج است.» منظور از هیئت^۱ در مواد فوق الذکر، هیئت موضوع ماده ۶ قانون است که مسئولیت اخذ تصمیم نسبت به کلیه درخواست‌های سرمایه‌گذاری اعم از درخواست‌های مربوط به پذیرش، ورود و به‌کارگیری سرمایه خارجی و خروج سرمایه هم چنین منافع حاصله را برعهده دارد.

البته به استناد ماده ۲۲ آیین‌نامه این قانون، درخواست انتقال و خروج سرمایه و عایدات ناشی از آن باید مستند به گزارش موسسه حسابرسی عضو جامعه حساب‌برسان رسمی ایران باشد. این گونه انتقالات پس از کسر کلیه کسورات قانونی به میزانی که مؤسسه حسابرسی یاد شده تأیید می‌کند، 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 سرمایه‌گذاران به شکل مستمر و روزآمد کرده است و طبق ماده ۱۵ همین قانون کلیه دستگاه‌های اجرائی مرتبط با محیط کسب و کار همچنین سازمان‌ها

۱. اعضای هیئت شامل معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی (رئیس هیئت)، معاون وزیر امور خارجه، معاون رئیس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، معاون رئیس کل بانک مرکزی و حسب مورد معاونین وزارتخانه‌های ذی ربط هستند.

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.

اصل حل و فصل اختلافات^۱

موافقتنامه‌های گات یا سازمان تجارت جهانی 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 سازمان تجارت جهانی 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 متعاقد 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 موافقتنامه‌های سازمان تجارت جهانی دارای حقوق بیشتری هستند چرا که معاهدات مالیاتی تبدیل به بخشی از قوانین داخلی کشورها می شوند و شهروندان می توانند در دادگاهها به آنها استناد کنند.

بند یک ماده ۲۵ معاهده مالیاتی نمونه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی 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 دستورالعمل داخلی آن کشور، دعوای خود را در کشور طرف معاهده که اقامتگاه او در آنجاست مطرح کند. در صورتی که مقامات صالح^۲ 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 موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ایران و عراق هم راهکار مشابهی اتخاذ نموده است. در سایر موافقتنامه‌های 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^۳» سازمان توسعه و همکاری اقتصادی گزارشی با عنوان «بهبود فرایند حل و فصل اختلافات مالیاتی بین المللی^۴» منتشر نمود که در آن ۳۱ پیشنهاد مطرح شده است.

1. Dispute Settlement

۲. در قانون مالیات‌های 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 تشکلهای صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی می باشد.

3. Committee on Fiscal Affairs

4. Improving the Process for Resolving International Tax Disputes

هدف این پیشنهادات اصلاح راهکارهایی است که اختلافات معاهدات مالیاتی را از طریق توافق دوجانبه، مورد رسیدگی و حل و فصل قرار می‌دهند. به علت پیچیدگی و ناکارآمدی روال توافقات دوجانبه^۱ سازمان توسعه و همکاری اقتصادی در رابطه با اختلافات مالیاتی مانند قیمت‌گذاری انتقالات^۲، هم‌اکنون مطالعاتی در خصوص تاسیس یک نهاد داوری برای رسیدگی به دعاوی بین‌المللی مالیاتی در قالب دیوان دائمی بین‌المللی در حال انجام و مورد بحث است. اتفاق آرای صاحب نظران حقوق مالیاتی بر این است که اصولاً اگر امکان رجوع اختلاف مالیاتی میان سرمایه‌گذار و دولت به داوری قابل تصور باشد، موضوعی است که باید در موافقت‌نامه‌های دوجانبه سرمایه‌گذاری (BIT)^۳ دنبال شود (بنتکاس، ۲۰۰۸: ۱۸۳).

قبول سیستم حل اختلاف سازمان تجارت جهانی بین دولت ایران و دیگر کشورها با اصل ۱۳۹ قانون اساسی هماهنگی ندارد. اما شورای نگهبان با ارائه تفسیری در مورد موافقت‌نامه‌های دوجانبه سرمایه‌گذاری به سرمایه‌گذار 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 سرمایه‌گذاری خارجی:

«اختلافات بین دولت و سرمایه‌گذاران خارجی در خصوص سرمایه‌گذاریهای موضوع این قانون چنانچه از طریق مذاکره حل و فصل نگردد، در دادگاه‌های داخلی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، مگر آنکه در قانون موافقت‌نامه دوجانبه سرمایه‌گذاری با دولت متبوع سرمایه‌گذار خارجی، در مورد شیوه دیگری از حل و فصل اختلافات توافق شده باشد».

در ماده ۹ قانون موافقت‌نامه تشویق و حمایت از سرمایه‌گذاری بین کشورهای عضو آکو مقرر شده است، چنانچه بین دولت متعاقد و سرمایه‌گذار خارجی ظرف شش ماه از حصول اختلاف، توافقی صورت نپذیرد، سرمایه‌گذار اختیار رجوع به داوری را داشته باشد. در ماده ۱۰ همین روال در صورت بروز اختلاف میان دولتین متعاقد نیز اتخاذ شده است.

-
1. OECD Mutual Agreement Procedures (MAP)
 2. Transfer Pricing
 3. Bilateral Investment Treaty

۳- نتیجه گیری

سال‌هاست که سیاست‌گذاران و کارشناسان اقتصادی از لزوم پیوستن به کاروان تجارت جهانی و رویکرد خارجی تجاری سخن می‌گویند و البته بدیهی است عضویت در سازمان تجارت جهانی یک گام اساسی در این مسیر محسوب می‌شود. 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 دستاورد سالها تلاش و مذاکره بوده است، ممکن نخواهد بود.

از آنجایی که یکی از اهداف اساسی این سازمان زمینه‌سازی رقابت تجاری به دور از تبعیض‌ها و انحصارگرایی‌های داخلی می‌باشد، 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 سازمان تجارت جهانی، موجب بروز اختلاف و اعمال جرمه‌های سنگین شده، قوانین و مقررات مالیاتی داخلی کشورها بوده است.

اصول حاکم بر نظام مالیات‌ستانی بین‌المللی در مسیر مشترکی با اصول حاکم بر سازمان تجارت جهانی سیر می‌کند که مقصود آن رفع موانع گردش آزاد سرمایه است. برای کشورها همراهی و هماهنگی با نظام حقوق بین‌المللی مالیاتی، یک اصل ضروری است که نمی‌توان اهمیت آن را ناچیز شمرد؛ بدین معنی که رویه‌های داخلی مالیات‌ستانی کشورها باید هماهنگ با نظام حقوق بین‌المللی مالیاتی باشد.

هرچند تاکنون گرایش حاکم بر رویه بین‌المللی معاهدات مالیاتی، اصول عدم تبعیض و عمل متقابل از دایره شمول این معاهدات دوجانبه استثنا بوده، اما حرکت جامعه جهانی به سوی جهانی‌سازی تجارت، به معنای نزدیک شدن تدریجی موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تشویق سرمایه‌گذاری به اصول مشترک است. بر مبنای اصل رفتار ملی مصرحه در موافقت‌نامه گات، برخورد با کالاهای وارداتی باید همسان با کالاهای تولید داخل باشد تا اطمینان حاصل شود که مالیات‌های تبعیض آمیز داخلی به عنوان جایگزینی برای تعرفه‌ها مورد استفاده قرار نمی‌گیرند.

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 می‌شود، جایگزینی موانع غیر تعرفه ای مانند نرخ‌های داخلی تبعیض آمیز مالیاتی با حقوق ورودی می‌تواند ضمن جبران نقص درآمدهای مالیاتی، عدم تخطی از اصولی چون رفتار ملی و عدم تبعیض نسبت به کالا یا خدمت خارجی را نیز حاصل نماید. 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 نرخ‌های معادل تعرفه ای، رفع نماید.

نظام مالیات‌ستانی ایران به خصوص در حوزه مالیات‌های مستقیم با وجود اصلاحات انجام یافته، در مواردی مانند ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم با اصل عدم تبعیض که یکی از اصول محوری تجارت جهانی محسوب می‌شود، هم‌خوانی ندارد. هم‌چنین بخشی از معافیت‌های مالیاتی مذکور در ماده ۱۴۱ این قانون که مربوط به درآمدهای ناشی از صادرات کالاهای صنعتی می‌باشد، مشمول یارانه‌های صادراتی ممنوع از سوی سازمان تجارت جهانی است (شیروی، ۱۳۹۲: ۱۳۵). در پایان به نظر می‌رسد 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 سرمایه‌های خارجی بتوان برداشت.

فهرست منابع

۱. آتشی گلستان، مرجان (۱۳۸۸)، شرکت‌های خارجی در حقوق ایران، تهران، انتشارات بهنامی، چاپ اول.
۲. امامی، محمد (۱۳۸۷)، حقوق مالیه عمومی، تهران، نشر میزان، چاپ دوم.
۳. امیدبخش، اسفندیار و همکاران (۱۳۸۹)، سازمان جهانی تجارت ساختار، قواعد و موافقت-نامه‌ها، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی، چاپ دوم.
۴. پروتایا، لویی و کوتره، ژان ماری (بی تا)، حقوق مالیاتی، ترجمه محمد علی یزدان‌بخش، تهران، انتشارات خاتون - دایره (۱۳۸۷)، چاپ دوم.
۵. 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.
۶. رستمی، ولی و اصغر نیا، مرتضی و نیک بین، محسن (۱۳۹۲)، بررسی حقوقی مشوق‌های قانون و آیین‌نامه اجرایی تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی (۱۳۸۱)، در سرمایه‌گذاری 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.
۷. زارع مقدم، احمد (۱۳۹۰)، مجموعه کامل قانون و مقررات مالیاتی، تهران، انتشارات جاودانه، جنگل، چاپ اول.
۸. شیروی، عبدالحسین (۱۳۹۲)، حقوق تجارت بین الملل، تهران، انتشارات سمت، چاپ چهارم.
۹. طارم سری، مسعود (۱۳۹۱)، حقوق بازرگانی بین‌المللی، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی، چاپ پانزدهم.
۱۰. طاهری تازی، میرمحسن (۱۳۹۳)، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، تهران، انتشارات شهر دانش، چاپ دوم.
۱۱. طاهری تازی، میر محسن (۱۳۹۳)، جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران و شوندهای ابطال نظام‌نامه‌های دولتی مالیاتی، تهران، انتشارات مجد، چاپ اول.
۱۲. طیبی توکل، حسن (۱۳۸۹)، مجموعه آرای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، تهران، انتشارات فردوسی، چاپ اول.
13. Avi Yonah, Reuven S. (2007). International Tax as International Law, UK, Cambridge University Press.

14. Bantekas, I. (2008). The Mutual Agreement Procedure and Arbitration of Double Taxation Disputes. *Anuario Colombiano de Derecho Internacional-ACDI*, 1, 182-204.
15. CRS Report for Congress: Agriculture: A Glossary of Terms, Programs, and Laws, 2005 Edition - Order Code 97-905.
16. Centre for Tax Policy and Administration (2007). Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, OECD.
17. Daly, M. (2005). The WTO and Direct Taxation (No. 9). WTO Discussion Paper.
18. De Broe, Luc (2008). International Tax Planning and Prevention of Abuse, UK, Academic Council.
19. Kobetsky, Michael (2011). International Taxation of Permanent Establishments, UK, Cambridge University Press.
20. Daly, Michael (2005). the WTO and Direct Taxation, Switzerland.
21. Harris, Peter & Oliver, David (2010). International Commercial Tax, UK, Cambridge University Press.
22. 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.
23. Lang, M., & Züger, M. (Eds.). (2002). Settlement of Disputes in Tax Treaty Law (Vol. 6). Kluwer Law International.
24. Zester Anita. Most-Favoured-Nation Treatment in an EC Tax Law Perspective. (2005). Brokelind Cécile, University of Lund, Faculty of Law.
25. <http://www.accaglobal.com/en/student/Technical-articles-in-Student-Accountant.html>.
26. https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm.
27. <http://law.dotic.ir/AIPLaw/index-ghanoon-home.jsp>.
28. <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf>.

