

واکاوی قوانین مالیاتی بین‌المللی ایران در پرتو موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

مجید پورناجی

دانشجوی دکترای حقوق بین‌الملل، دانشکده حقوق، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران،

Pournajim@gmail.com

داریوش اشرفی (نویسنده مسؤل)

استادیار و عضو هیأت علمی، گروه حقوق بین‌الملل، دانشکده حقوق، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

ashrafidariush@yahoo.com

منصور پورنوری

استادیار و عضو هیأت علمی، گروه حقوق بین‌الملل، دانشکده حقوق، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

pournouri@yahoo.com

قابل انتشار در شماره شماره ۵۹ (پاییز ۱۴۰۳) نشریه پژوهش‌های حقوقی

چکیده

طبق قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد تمامی اشخاص ایرانی و خارجی در یا از کشور ایران و درآمد اشخاص ایرانی مقیم ایران از خارج از کشور مشمول پرداخت مالیات است. بنابراین کفایت قوانین مالیاتی تأثیری بسزا در تنظیم روابط دولت ایران با فضای کسب و کار بین‌المللی دارد. ناکارآمدی این قوانین در اعمال حاکمیت مطلوب مالیاتی بر فعالان اقتصادی بین‌المللی می‌تواند ضمن ایجاد زمینه اجتناب و فرار مالیاتی، عدالت مالیاتی را با چالش روبرو سازد. برای اطمینان از کفایت قوانین مالیاتی در تنظیم اثربخش رابطه حاکمیت و فعالان اقتصادی خارجی، شناخت ابعاد بین‌المللی قوانین مالیاتی ضروری است. این مقاله ابعاد بین‌المللی قوانین مالیاتی را از حیث احکام ناظر بر مالیات در سطح فراملی در قوانین مالیاتی و مفاد تفاهم‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی بررسی نموده است. بررسی‌ها حول محور قوانین و مقررات مربوط به شش حوزه عملکردی نظام مالیاتی انجام شد تا مشخص شود که در کدام حوزه‌ها با ضعف قانون روبرو هستیم و همزمان پیشنهادهایی برای بهبود قوانین مالیاتی در حوزه‌ها مطرح شده است.

واژه‌های کلیدی: قانون مالیات‌های مستقیم، نظام مالیاتی، مالیات بین‌المللی، مالیات مضاعف، اجتناب از اخذ

مالیات مضاعف.

مقدمه

مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می‌رود و تداوم فعالیت دولت‌ها به وصول آن بستگی دارد. به دلیل جایگاه و اهمیت وصول مالیات در تداوم و بقا دولتها، در قوانین غالب کشورها اختیاراتی گسترده و منحصر به فرد برای تشخیص و وصول مالیات به دستگاه مالیاتی اعطا شده است که در حقوق عمومی اصطلاحاً «امتیازات قدرت عمومی» و در حقوق مالیاتی «اعمال قدرت مالیاتی» نامیده می‌شود.^۱ قوانین مالیاتی مجموعه گسترده‌ای از مباحث مالی، حسابداری، اقتصادی و اداری را در بر می‌گیرند. به همین دلیل تبیین همزمان تمام موضوعات و انتظارات مرتبط با قوانین مالیاتی امکان‌پذیر نیست.^۲ با این وجود، این اتفاق نظر در مورد قوانین و مقررات مالیاتی وجود دارد که این قوانین بایستی ضمن تنظیم روابط نظام مالیاتی با مالیات دهندگان، وظایف کلی نظام مالیاتی در خصوص نحوه و نیز حقوق و تکالیف مالیات دهندگان در رابطه با نظام مالیاتی را نیز مشخص سازد.

روندی مشابه در قوانین مالیاتی بین الملل نیز مشاهده می‌شود. غالب کشورها تلاش دارند با وضع قوانین فراملی، در کنار پیشبرد سیاست‌های کلان مالی و مالیاتی خود، با تنظیم روابط خود با مودیان فعال در عرصه جهانی، با پدیده‌هایی همچون فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی مبارزه کنند. آنها علاوه بر وضع قوانین ملی ناظر بر فعالیتهای بین المللی، با ورود به توافقات بین‌المللی می‌کوشند ضعفهای قوانین ملی در این حوزه را برطرف سازند. کشورهای مختلف استقبال قابل ملاحظه‌ای از معاهدات بین المللی مالیاتی به طور عام و موافقتنامه‌های اخذ مالیات مضاعف، به طور خاص داشته‌اند. در حال حاضر بیش از ۳۰۰۰ موافقتنامه اخذ مالیات مضاعف در جهان در حال اجراست که غالباً بر اصول حقوقی دو کنوانسیون نمونه OECD و سازمان ملل متحد در مورد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف استوار هستند. کشورها می‌کوشند با اقدام هماهنگ در چارچوب این موافقتنامه‌ها حکمرانی مالیاتی خود را تثبیت کنند.

کشور ایران با توجه به موقعیت جغرافیایی، منابع معدنی، ذخایر انرژی و منابع انسانی خود می‌تواند محیطی مناسب برای حضور و تجارت فعالان اقتصادی بین المللی باشد. این در حالی است که در مقایسه با کشورهای مشابه، فعالان اقتصادی تمایل اندکی برای ورود به بازارهای ایران دارند. در کنار عوامل سیاسی و تحریم‌های بین المللی، سیاست‌گذاری‌های اقتصادی به طور عام و قوانین مالیاتی به طور خاص می‌تواند در این امر تاثیرگذار باشد. فعالیتهای اقتصادی و تجاری تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی در کشور ایران و کسب درآمد خارجی‌ها با وضع مالیات همراه است و همین‌طور فعالیت تجار و بازرگانان و شرکت‌های ایرانی در خارج از کشور نیز مشمول مالیات می‌باشد.^۳ بنابراین قوانین مالیاتی برای تنظیم روابط آنان با دولت ایران دارای اهمیتی ویژه است.

۱- حسین، پیرنیا. مالیه عمومی «مالیات‌ها و بودجه»، تهران: انتشارات ابن سینا، ۱۳۴۴.

2 - Gordon Hanson. Should Countries Promote Foreign Direct Investment? UN Doc. UNCTAD/GDS/MDPB/G24/9 (G-24 Discussion Paper), 9(2001).

۳- قنبری جهرمی، محمد جعفر و سعید عباسی. «نظام مالیات بین المللی ایران، قواعد ناکافی». مقاله ارائه شده در هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، دانشگاه تهران، ۱۳۹۳.

از قوانین مالیاتی انتظار می‌رود که شفاف، کارآ و منصفانه باشند. ناکارآمدی این قوانین در اعمال حاکمیت مطلوب مالیاتی می‌تواند از سویی موجب تضییع حقوق دولت از طریق ایجاد زمینه اجتناب و فرار مالیاتی شود و از سوی دیگر عدالت مالیاتی را با چالش روبرو سازد. به طور خاص در مورد فعالان اقتصادی خارجی، این امر می‌تواند به کاهش تمایل آنان به سرمایه‌گذاری و فعالیت اقتصادی در کشور منجر شود و یا بالعکس زمینه فرار مالیاتی ایشان را فراهم کند. به منظور اطمینان از کفایت قوانین مالیاتی برای تنظیم اثربخش رابطه حاکمیت و فعالان اقتصادی خارجی، شناخت ابعاد بین‌المللی قوانین مالیاتی ضروری است. چنین شناختی می‌تواند زمینه ساز طرح ریزی راهکارهایی حقوقی و اجرایی برای توسعه قوانین بین‌المللی مالیاتی شود.

نظر به ضرورت فوق این مقاله به ابعاد بین‌المللی قوانین مالیاتی و تحلیل کفایت این قوانین به تفکیک حوزه‌های عملکردی نظام مالیاتی ایران پرداخته است. پیش از این نیز تحقیقاتی در خصوص قوانین بین‌المللی مالیاتی انجام شده است اما در این تحقیقات غالباً بر معاهده‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف (رستمی و اسدزاده، ۱۳۹۶/ اسدزاده ۱۳۹۹/ صالحی فر، ۱۴۰۰/ اسدزاده، زمانی، رستمی، ۱۳۹۷/ کاظمی و رستمی، ۱۳۹۵) یا بر تحلیل قوانین مربوط به منابع مالیاتی خاص تمرکز شده (رستمی و رنجبر، ۱۳۹۰/ قنبری جهرمی و عباسی، ۱۳۹۳) و به بررسی ارتباط قوانین مذکور با امور اجرایی نظام مالیاتی پرداخته نشده است.

این مقاله کوشیده است با دیدی جامع ابعاد بین‌المللی قوانین در دو بخش (۱) احکام ناظر بر مالیات در سطح فراملی در قانون مالیاتهای مستقیم (ق.م.م) و (۲) مفاد تفاهم نامه‌های بین‌المللی مالیاتی کشور (تفاهم نامه‌های اجتناب از مالیات مضاعف (ا.م.م)) را مورد بررسی قرار دهد. این بررسی‌ها حول محور قوانین و مقررات مربوط به شش حوزه عملکردی اصلی در نظام مالیاتی کشور انجام شده است تا قوانین ناظر بر فعالیت‌های اقتصادی بین‌المللی در هر حوزه عملکردی شناسایی و مشخص شود که در کدام حوزه‌ها با ضعف و سکوت قانون روبرو هستیم. در نهایت این مقاله در پی ارائه پیشنهاداتی کاربردی برای بهبود قوانین مالیاتی در این حوزه هاست.

۱- معاهده‌های بین‌المللی مالیاتی

مالیات از مظاهر حاکمیت دولت محسوب شده و بقا دولت‌ها به وصول آن بستگی دارد. به همین دلیل در قوانین غالب کشورها اختیاراتی گسترده و منحصر به فرد برای تشخیص و وصول مالیات به دستگاه مالیاتی اعطا شده است که در حقوق عمومی اصطلاحاً «امتيازات قدرت عمومی» و در حقوق مالیاتی «اعمال قدرت مالیاتی» نامیده می‌شود. در قوانین مالیاتی بین‌المللی نیز برای مدیریت مالیات دهندگان - به عنوان اهداف اعمال حاکمیت دولت - روندی مشابه مشاهده می‌شود. از آنجاکه اجتناب مالیاتی حتی زمانی که آشکارا مقررات مالیاتی رایج را نقض نکند، موجب تضعیف حاکمیت مالیاتی است، مقامات مالیاتی تمامی کشورها در مبارزه مشترک علیه اجتناب مالیاتی (اعم از اعمال مجرمانه همچون فرار مالیاتی یا تقلب یا اعمال فاقد بار مجرمانه) با یکدیگر همکاری می‌کنند، تا با اتحادی جهانی از نظام مالیاتی دفاع می‌کنند. معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از ابزار مهم مقابله با فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی است که توسط نهادهای مالی بین‌المللی به این منظور پیشنهاد شده است. اخذ مالیات مضاعف در حقوق

بین‌الملل عبارت است از تحمیل مالیات‌های قابل مقایسه در دو یا چند کشور (یا ایالت) بر مالیات‌دهنده‌های واحد برای موضوع (درآمد) واحد در دوره زمانی مشخص، که باعث می‌شود با مالیاتی بیش از آنچه مؤدی طبق قوانین مالیاتی داخلی می‌بایست متحمل شود، بر وی وارد شود. علاوه بر این، چنانچه دو یا چند مؤدی برای یک کالا مشخص مشمول مالیات شوند، مالیات مضاعف اخذ شده است.^۴

علاوه بر آثار این معاهدات از حیث توسعه حاکمیت مالیاتی، تحقیقات مختلفی در خصوص آثار اقتصادی معاهدات اخذ مالیات مضاعف به طور عام و آثار این معاهدات بر رشد اقتصادی و توسعه سرمایه‌گذاری در کشورهای در حال توسعه به طور خاص انجام گرفته است. این تحقیقات نشان می‌دهند که نمی‌توان در تمام شرایط آثار اقتصادی این معاهدات برای کشورهای در حال توسعه را به طور کامل مثبت ارزیابی کرد. لیکن در بلندمدت و در صورت توجه به سایر متغیرهای اقتصادی و سیاسی این موافقتنامه‌های می‌توانند به نحو مثبتی تراز مبادلات تجاری این کشورها را تحت تاثیر قرار دهند و جذب سرمایه‌گذاری خارجی را برای آنها تسهیل نمایند (برای نمونه مراجعه شود به مقاله برون و زاگلر^۵، ۲۰۱۴، برون و زاگلر^۶، ۲۰۱۷ و بیر و لوپریک^۷، ۲۰۱۸).

به منظور ایجاد زمینه‌ای برای اجماع بین‌المللی در خصوص این موافقتنامه‌ها، OECD و سازمان ملل متحد، کوشیده‌اند با ارائه کنوانسیون‌های نمونه، چارچوب و اصول این موافقتنامه‌ها مشخص نمایند. کشورها می‌کوشند با اقدام هماهنگ در چارچوب این موافقتنامه‌ها حکمرانی مالیاتی خود را در جهت کاهش فرار مالیاتی، تقلب و اجتناب مالیاتی تثبیت کنند.^۸

در قوانین جمهوری اسلامی ایران نیز امکان انعقاد موافقتنامه‌های اخذ مالیات مضاعف با دول مختلف پیش‌بینی شده است. مطابق ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم، دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مودیان با دولت‌های خارجی موافقت‌نامه‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارد. به علاوه، دولت موظف شده است ظرف یک‌سال از تاریخ اجرای این قانون قراردادها و موافقت‌نامه‌های قبلی را بررسی و نظر خود را مبنی بر ادامه یا لغو آنها مستدلاً به مجلس شورای اسلامی گزارش نماید. در حال حاضر الگوی موافقت‌نامه جمهوری اسلامی ایران (همچون دو الگوی پیشنهادی OECD و سازمان ملل) مشتمل بر ۲۹ ماده به شرح ذیل است:

✓ مواد ۱ و ۲: دامنه شمول موافقت‌نامه از حیث اشخاص مشمول موافقت‌نامه و مالیات‌های موضوع موافقت‌نامه.

4 - OECD (Organization for Economic Co-operation and Development). "Model Tax Convention on Income and on Capital". Paris, *OECD Publishing*, 2017.

5- Braun, Julia, Martin Zagler. "An Economic Perspective on Double Tax Treaties with(in) Developing Countries". *World Tax Journal* 6(2014).

6 - Braun, Julia, Martin Zagler. "The true art of the tax deal: Evidence on aid flows and bilateral double tax agreement". *The World Economy* 41(2017).

7 - Beer, s, Loeprick, J. "The Cost and Benefits of Tax Treaties with Investment Hubs: Findings from Sub-Saharan Africa". IMF Working Paper. Fiscal Affairs Department, 2018.

8 - Arnold, Brian J., Overview of Major Issues in the Application of Tax Treaties. Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries Paper, 2013.

- ✓ ماده ۳: تعاریف
- ✓ مواد ۴ و ۵ : حق هر یک از دو دولت در اخذ مالیات از درآمد و سرمایه.
- ✓ مواد ۶ الی ۲۲ : حقوق دولت محل وقوع مال و با حقوق دولت منبع درآمد و نیز حقوق دولت محل اقامت شخص در اخذ مالیات.
- ✓ مواد ۲۳ و ۲۴: نحوه حذف مالیات مضاعف و برطرف کردن تبعیض مالیاتی.
- ✓ ماده ۲۵ : نحوه حل و فصل اختلافات در تفسیر موافقت نامه.
- ✓ ماده ۲۶ : ساز و کار مبادله اصطلاحات میان مقامات مالیاتی دو کشور.
- ✓ ماده ۲۷ : مالیات هیأت های دیپلماتیک و سیمت های کنسولی دو دولت متعاقد.
- ✓ مواد ۲۸ و ۲۹ : نحوه لازم الاجراء شدن و فسخ موافقت نامه .

بطور کلی، فعالیت‌هایی که در موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف سعی در تعیین تکلیف اخذ یا معافیت مالیاتی درآمدهای ناشی از این فعالیتها می شود، عبارتند از:

الف) درآمد ناشی از سود سهام: بر اساس موافقت نامه اجتناب، درآمد ناشی از سود سهام اصولاً مشمول مالیات دولتی است که صاحب سهام مقیم آن می‌باشد. معهدا دولتی که درآمد و منافع مؤسسه در قلمرو آن دولت حاصل شده است (دولت منبع) می‌تواند درصدی از کل مبلغ ناویژه سود سهام (حداکثر ۱۰٪) را به عنوان مالیات اخذ کند.

ب) درآمد ناشی از فعالیت‌های پیمانکاری: بر اساس الگوی موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ج. ا. ایران، درآمد مؤسسه یک دولت طرف موافقت نامه فقط مشمول مالیات همان دولت است مگر آنکه این مؤسسه فعالیت خود را در قلمرو دولت دیگر از طریق مقر دائم واقع در قلمرو آن دولت انجام دهد که در این صورت، درآمد مؤسسه فقط تا حدودی که مربوط به همان مقر دائم باشد، مشمول مالیات دولت دیگر خواهد بود. با توجه به قانون مالیاتهای مستقیم ج. ا. ایران، فعالیت‌های پیمانکاری عموماً در برگیرنده موارد زیر می باشد:

- طراحی، مهندسی، آموزش
- خرید یا ساخت تجهیزات و ماشین آلات
- نصب و راه اندازی
- دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی و سایر خدمات.

ج) درآمد ناشی از حق الامتیاز: در الگوی موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ج. ا. ایران پیش بینی شده است که درآمد حاصل از حق الامتیازی که در قلمرو یک دولت طرف قرارداد به شخص مقیم قلمرو دولت دیگر پرداخت می شود، می‌تواند تا سقف درصدی مشخص (حداکثر ۱۰٪) از کل مبلغ ناویژه حق الامتیاز مشمول مالیات گردد.

د) درآمد ناشی از حقوق و دستمزد: در الگوی موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ج. ا. ایران حقوق و دستمزد مشمول مالیات دولتی است که کار در قلمرو آن انجام می‌شود مگر اینکه جمع مدت اقامت شخص (شاغل خارجی)

کمتر از ۱۸۳ روز باشد که در این صورت، وی مشمول مالیات دولتی است که شخص مقیم قلمرو آن می‌باشد (مالانظر، ۱۳۹۶).

ه) درآمد ناشی از هزینه‌های مالی (بهره): بهره‌دار حاصل در قلمرو یک دولت که به شخصی مقیم قلمرو دولت دیگر پرداخت می‌شود در آن دولت دیگر مشمول مالیات خواهد بود اما بهره‌دار مزبور ممکن است در دولتی که آنجا حاصل می‌شود نیز بر اساس مقررات مشمول مالیات شود که این مالیات وفق مفاد موافقت نامه نباید از سقف معینی (حداکثر ۱۰ درصد) از کل مبلغ ناویژه تجاوز نماید.

۲- قوانین و مقررات ناظر بر عملکرد نظام مالیاتی

با توجه به آنکه نظام‌های مالیاتی مجری قوانین محسوب می‌شوند، یکی از بهترین شیوه‌های تنظیم قوانین مالیاتی، تبیین آنها به نحوی است که بازتاب دهنده نحوه عمل مسئولان امر در نظام مالیاتی باشد. به بیان دیگر به منظور پوشش دادن امور روزمره و اجرایی نظام مالیاتی، نحوه تبیین قوانین مالیاتی باید به نحوی باشد که قوانین، ساختار بروکراتیک مورد انتظار و وظایف و عملکرد هر بخش از این ساختار را مشخص نمایند. در قوانین مالیاتی ایران منابع مالیاتی، بیش از حوزه‌های وظیفه‌ای مورد تمرکز بوده است. به نحویکه باب‌های دوم و سوم قانون مالیات‌های مستقیم به منابع مالیاتی اختصاص دارد و برای منبع مالیات بر ارزش افزوده نیز قوانین مجزایی تصویب شده است. اما در عین حال قانون از حوزه‌های عملکردی نیز غافل نبوده است و فصل نهم از باب چهارم و نیز باب پنجم، به سه حوزه عملکردی وصول مالیات، رسیدگی و تشخیص (حسابرسی) و دادرسی مالیاتی پرداخته است. این در حالیست که در طرح ریزی فرآیندهای مطلوب سازمانی در طرح تحول نظام مالیاتی، حوزه‌های عملکردی بیش از منابع مالیاتی مورد تاکید بوده است و نرم افزارها و قواعد جدید نیز بر همین اساس طرح ریزی شده‌اند. بر همین اساس به منظور ایجاد زمینه‌ای برای ایجاد ارتباط میان قوانین مالیاتی و حوزه‌های عملکردی، آیین نامه اصلاحی موضوع تبصره (۱) ماده ۲۱۹ در سال ۱۳۹۸ با تاکید بر تنظیم و تبیین قوانین مالیاتی حول حوزه‌های عملکرد تبیین شده است.

براساس این آیین نامه مجموعه فعالیت‌هایی که در سازمان مالیاتی برای تشخیص، قطعیت و وصول مالیات انجام می‌شود، در شش (۶) حوزه عملکردی شامل (۱) شناسایی و ثبت نام، (۲) دریافت و پردازش اظهارنامه، (۳) حسابرسی مالیاتی، (۴) مطالبه و وصول مالیاتی، (۵) دادرسی مالیاتی (اعتراضات و شکایات) و (۶) خدمات مودیان دسته‌بندی می‌شوند.

از میان این بخش‌های عملکردی، مقرراتی بخشی از قواعد مربوط به هر حوزه عملکردی عام بوده و برای تمامی مودیان یکسان است. لیکن بخش دیگری از این مقررات برای گروه‌های مختلف مودیان و منابع مالیاتی مختلف متفاوت است. در ادامه این مقاله ضمن معرفی حوزه‌های عملکردی فوق، قواعد و مقررات خاص ناظر بر مالیات بین‌المللی در هر یک از این حوزه‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهیم. شایان ذکر است حوزه کاری خدمات

مودیان به مدیریت ارتباط سازمان امور مالیاتی با مودیان می پردازد و در عمل قواعد سایر حوزه های عملکردی بر آن حاکم است. بنابراین این حوزه عملکردی به صورت مستقل مورد بررسی قرار نمی گیرد.

۲-۱ - قوانین ناظر بر ثبت نام مودیان و شناسایی فعالیتهای اقتصادی آنان

بر اساس مفاد فصل سوم آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم، ثبت نام مودیان و شناسایی فعالیتهای اقتصادی آنان از وظایف اصلی سازمان امور مالیاتی محسوب می شود. بر این اساس، اقدامات مربوط به شناخت هویت مودیان مالیاتی، محل فعالیت و یا اقامتگاه قانونی، نوع، شروع فعالیت و کلیه فعالیتهای اقتصادی و سایر منابع مالیاتی آنها، ثبت اطلاعات مودیان در سامانه های سازمان با هدف انجام فرایندهای مالیاتی، استفاده از اطلاعات پایگاه های اطلاعاتی برای شناخت مودیان و به روزآوری اطلاعات فعالیت اقتصادی آنها، تشکیل/انحلال/ تعلیق یا انتقال پرونده مالیاتی مودیان باید در حوزه کاری شناسایی و ثبت نام انجام شود. بر این اساس قوانین بین المللی مربوط به این عملکرد را می توان در دو بخش (۱) ثبت نام و تشکیل پرونده و (۲) شناسایی مودیان به شرح زیر مورد تحلیل قرار داد:

۳-۱-۱ - قوانین ناظر بر ثبت نام و تشکیل پرونده مالیاتی

با عنایت به اصل ۵۱ قانون اساسی مطالبه هرگونه مالیاتی صرفاً بر مبنای قانون امکان پذیر است، بنابراین در گام نخست شناسایی و تشکیل پرونده مالیاتی برای افراد مستلزم تعیین آن گروه از افراد و درآمدهایی است که بر اساس قوانین کشور مشمول مالیات می شوند. اشخاص مشمول مالیات در ماده یک قانون مالیات های مستقیم، مشخص شده اند. طبق این ماده، کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران کسب می کنند و نیز هر شخص حقیقی و حقوقی غیر ایرانی نسبت به درآمدهایی که از ایران بدست می آورد بشرح ذیل مشمول مالیات می شوند:

۱- کلیه اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم مشمول مالیات می شوند. لازم به توجه است که طبق قانون اساسی، اتباع خارجی اعم از حقیقی یا حقوقی امکان مالکیت بر مستغلات و املاک در ایران را ندارند و بالطبع فاقد درآمد املاک می باشند.

۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران و نیز هر شخص حقوقی ایرانی، نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید مشمول مالیات می شوند.

۳- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می کند، مشمول مالیات می شود.

۴- هر شخص حقیقی یا حقوقی غیر ایرانی نسبت به درآمدهایی که در ایران کسب می نماید و نیز درآمدهایی که با هر عنوان بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق و یا ارائه تعلیمات و کمکهای فنی و یا واگذاری فیلم های سینمایی از ایران تحصیل می کند، مشمول مالیات می شود.

با توجه به ماده قانونی فوق، برای مطالبه مالیات از اشخاص غیر ایرانی می بایست مبداء درآمد (از یا در ایران) و در مورد اشخاص حقیقی ایرانی باید محل اقامت و مبداء درآمد همزمان در نظر گرفته شود. براساس 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 به عنوان 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 شش ماه متوالی یا متناوباً در ایران سکونت داشته باشد.

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

مهمترین قواعد حاکم بر نحوه تعیین اقامتگاه قانونی مودیان، تشکیل پرونده مالیاتی برای آنان و دریافت دوره‌ای اطلاعات معاملات آنان در آیین نامه موضوع تبصره (۳) ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم آمده است. در مورد سایر منابع مالیاتی همچون مالیات بر درآمد ارث، مالیات بر درآمد املاک اجاری، مالیات ارزش افزوده، حق تمبر و مالیات بر عایدی سرمایه (که بر مبنای قانون بودجه اعمال می شود) نیز به طور خاص در فصول مربوط، مقررات مربوط به ثبت نام و تشکیل پرونده تبیین شده است. با وجود تعدد قوانین مذکور، به شرایط افراد مقیم خارج از کشور یا اشخاص خارجی دارای درآمد از ایران کمتر توجه شده است. همواره این امکان وجود دارد که با توجه به اقامتگاه، محل سکونت، محل ثبت، محل مدیریت یا جهات مشابه دیگر، اشخاص مشمول مالیات در کشوری دیگر شوند. این امر به ویژه در مورد اشخاص حقیقی مقیم دو کشور مختلف و نیز اشخاص حقوقی دارای مقر دائمی، شعبه و نمایندگی در سایر کشورها امکان پذیر است. لذا صرف اتکا به ماده (۱) قانون مالیاتهای مستقیم برای قرار دادن اشخاص

اشخاص	در	شمول	مالیات
-------	----	------	--------

میتواند به اخذ مالیات مضتفع منجر شود. در این موارد اتکاء به مفاد ماده (۵) کنوانسیون نمونه OECD در خصوص تعیین محل اقامت اشخاص حقیقی و حقوقی و نیز ماده (۶) این کنوانسیون در تعریف مقر دائم برای کسب و کارها، می تواند راهگشا باشد. اصولاً کشورها براساس دو اصل کلی "سرزمینی بودن قوانین مالیاتی" و "مالیات بر اشخاص مقیم" قواعدی را برای اخذ مالیات از منابع یا اشخاص وضع می نمایند. در این میان اجرای همزمان این دو اصل از سوی یک کشور در خصوص افراد یا شرکت‌های سرمایه گذار کشور خارجی دیگر، امکان دریافت مالیات مضاعف را نسبت به اتباع آن کشور خارجی به وجود می آورد. براساس اصل سرزمینی بودن مالیات‌ها، کلیه درآمدهای حاصله در محدوده سرزمینی یک کشور، مشمول اخذ مالیات می گردد. همچنین اصل مالیات بر اشخاص مقیم نیز بیان می دارد کلیه افرادی که مقیم یک کشور محسوب می شوند نسبت به درآمدهای خود در داخل یا خارج آن کشور مشمول پرداخت مالیات می گردند. اما در پاره‌ای از مواقع تداخل ناشی از اجرای همزمان این دو اصل در خصوص برخی از فعالیت‌های اقتصادی در کشور از سوی اتباع کشور خارجی دیگر، مشکلاتی مانند اخذ مالیات مضاعف به وجود

می‌آورد. بنابراین معاهدات جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف راه‌حلی برای جلوگیری از بروز مشکلات این چنینی در روابط اقتصادی میان کشورها می‌باشد.^۹

۲-۱-۲ - قوانین ناظر بر شناسایی مودیان

مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، مبانی قانونی مهم اقدامات نظام مالیاتی در شناسایی فعالیت‌های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی محسوب می‌شوند که بر ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی مودیان تاکید دارند. این قوانین و مقررات فوق‌عام بوده و تمامی مودیان و فعالیت‌های اقتصادی را در بر می‌گیرد. لیکن بررسی قانون مالیات‌های مستقیم بیانگر آن است که در این قانون موضوع شناسایی افراد دارای درآمد در خارج از ایران صرفاً در ماده (۳۳) این قانون لحاظ شده است. بر این اساس ماموران کنسولی ایران در خارج از کشور موظفند ظرف ۳ ماه از اطلاع از فوت اتباع ایرانی مراتب را به همراه اطلاعات کلیه ماترک وی در کشور محل مأموریت خود با تعیین مشخصات و ارزش آنها از طریق وزارت امور خارجه به وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند.

عدم دسترسی به اطلاعات مبادلات بین‌المللی شناسایی این گروه از مودیان و اجرای مفاد ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م در مورد آنان را دشوار می‌سازد. موضوع تبادل اطلاعات مالیاتی برای جلوگیری از فرار مالیات در قوانین کشور هم منعکس شده است، به طوری که ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مودیان با دولت‌های خارجی مجوز انعقاد موافقت‌نامه‌های مالیاتی را به دولت داده است تا پس از تصویب در مجلس شورای اسلامی آن را به مرحله اجرا بگذارد. بنابراین، به علت اهمیت بالای موضوع تبادل اطلاعات برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف یا فرار مالیاتی لزوم انعقاد قرارداد مالیاتی با دیگر کشورها به وضوح در قوانین رسمی کشور به رسمیت شناخته شده است.^{۱۰}

با توجه به مفاد ماده ۲۶ الگوی موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در ایران، در عمل ضعف مربوط به تبادل اطلاعات در مورد مودیان مشمول معاهده‌های مذکور مرتفع می‌گردد. براساس این ماده مقامات صلاحیت‌دار دولتهای متعاقد اطلاعات ضروری برای اجرای مقررات این موافقت‌نامه یا برای اعمال قوانین داخلی راجع به مالیات‌های تحت پوشش موافقت‌نامه که از سوی دولتهای متعاقد وضع شده‌اند، تا حدودی که مالیات به موجب آن قوانین مغایر با این موافقت‌نامه نباشد، بویژه برای جلوگیری از تقلب یا فرار از اینگونه مالیات‌ها را مبادله خواهند کرد. براساس این ماده مقامات صلاحیت‌دار باید با رعایت اصل محرمانگی اطلاعات از طریق مشورت، شرایط، روشها و

۹- وحید اسدزاده، « اثرگذاری موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی در نظام بین‌الملل »، مجله پژوهشنامه مالیات ۴۶ (۱۳۹۹)، ۱۹.

۱۰- وحید اسدزاده و سیدقاسم زمانی، « بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی »، پژوهش نامه انتقادی متون و برنامه‌های علوم انسانی ۱۱ (۱۳۹۹)، ۴۲.

فنون مناسب را در موضوعاتی که چنین تبادل اطلاعاتی در مورد آنها انجام می‌شود، از جمله، در صورت لزوم، تبادل اطلاعات در مورد اجتناب از مالیات را فراهم آورند.

۲-۲ - قوانین و مقررات ناظر بر دریافت و پردازش اظهارنامه

براساس فصل ۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م وظیفه دریافت، ثبت و پردازش اظهارنامه تسلیم مودیان (الکترونیکی یا غیر الکترونیکی) و نیز ایجاد اظهارنامه برآوردی (بر مبنای اطلاعات موجود در سامانه‌ها) برای مودیانی که از تسلیم اظهارنامه خود داری کرده‌اند بر عهده حوزه کاری دریافت و پردازش اظهارنامه قرار دارد. در قانون مالیات های مستقیم ترتیبات تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی مربوط به منابع مختلف از حیث زمان و مواعد تسلیم اظهارنامه، اداره امور مالیاتی ذیربط برای دریافت اظهارنامه و مبنای اظهار مودی، به صورت جداگانه تبیین شده است. بر این اساس صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی باید اظهارنامه مالیاتی خود را با رعایت مقررات ماده ۹۵، ۹۷ و ۱۰۰ ق.م.م (و در مورد اشخاص حقوقی محله ماده ۱۱۵ قانون مذکور) و با در نظر گرفتن احکام فصل هشتم از آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده ۱۶۹ ق.م.م تسلیم نمایند. در مورد مالیات بر ارث ترتیبات مذکور، در ماده ۲۶ ق.م.م و آیین نامه اجرایی موضوع این ماده و در مورد مودیان مشمول مالیات بر درآمد اجاری املاک و حق واگذاری محل در ماده ۸۰ قانون موصوف تعیین شده است. در مورد مالیات بر حقوق نیز اظهارنامه صرفاً در قالب فهرست تسلیمی توسط کارفرما در اجرای ماده ۸۵ قانون موصوف دریافت می‌گردد.

در مورد ترتیبات تسلیم اظهارنامه برای اشخاص خارجی یا درآمدهای ایرانیان از خارج از کشور، ترتیبات زیر به طور خاص در قانون مورد تاکید قرار گرفته است:

الف) محل تسلیم اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی در ایران: مطابق ماده ۱۱۰ ق.م.م، اشخاص حقوقی مکلف‌اند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکاء و سهامداران و حسب مورد میزان سهم‌الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. پس از تسلیم اولین فهرست مزبور، تسلیم فهرست تغییرات در سنوات بعد کافی خواهد بود. محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران که در ایران دارای اقامتگاه یا نمایندگی نمی‌باشند تهران است. حکم این ماده در مورد کارخانه داران و اشخاص حقوقی در دوران معافیت نیز جاری خواهد بود.

ب) تسلیم اظهارنامه برای مودیان مقیم خارج از ایران: مطابق تبصره ۲ ماده ۱۷۷ ق.م.م، تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات مودیانی که در خارج از ایران اقامت دارند و همچنین موسسات و شرکت‌هایی که مرکز اصلی آنها در خارج از کشور است، چنانچه دارای نماینده در ایران باشند به عهده نماینده آنها خواهد بود.

ج) تسلیم فهرست مالیات بر حقوق افرادی که از اشخاص مقیم خارج حقوق دریافت می‌کنند: مطابق ماده ۸۸ ق.م.م، در مواردی که از اشخاص مقیم خارج که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارند حقوق دریافت شود، دریافت‌کنندگان

حقوق مکلفانند تا پایان ماه بعد از تاریخ دریافت حقوق مالیات متعلق را طبق مقررات به اداره امور مالیاتی محل سکونت خود پرداخت و تا آخر تیرماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی مربوط به حقوق دریافتی خود را به اداره امور مالیاتی مزبور تسلیم نمایند.

۲-۳ - قوانین و مقررات ناظر بر حسابرسی مالیاتی

براساس ماده ۲۳ آیین نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م، وظیفه حسابرسی، تشخیص مأخذ یا درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات طبق قانون است. مقررات و قوانین روش‌های رسیدگی به اسناد و مدارک مودیان مالیاتی، هزینه‌های قابل قبول، معافیتها و نرخ‌ها و ضرایب مالیاتی مهمترین قوانین مربوط به حسابرسی هستند. وظایف کاری حوزه حسابرسی مالیاتی در فصل پنجم آیین نامه مذکور آمده است. در فصول نهم الی یازدهم این آیین نامه قواعد مربوط به رسیدگی به دفاتر و اسناد مدارک مودیان تدوین شده است. مروری بر قوانین مالیاتی نشان می‌دهد که باب‌های دوم (مالیات بردارایی) و سوم (مالیات بر درآمد) و فصول اول تا سوم باب چهارم (مقررات مختلفه) و نیز فصول اول و دوم باب پنجم (سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی) قانون مالیات‌های مستقیم با تعیین قواعد مربوط به رسیدگی و تشخیص مالیات، معافیت‌ها مربوط به منابع مالیاتی مختلف و نرخ و ضرایب مالیاتی مربوط به مقررات این حوزه باز می‌گردد. فصول دوم، سوم، ششم و هفتم قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز ناظر بر قواعد حسابرسی است.

بررسی مقررات مالیاتی در حوزه بین الملل نیز بیانگر آن است که بخش قابل توجهی از این قوانین به اصول حاکم بر حسابرسی باز می‌گردد.

۲-۳-۱ - قوانین و مقررات ناظر بر نرخ های مالیاتی برای مودیان بین المللی

مطابق تبصره ماده ۱۵۹ ق.م.م، به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می‌شود که در مورد مودیان غیر ایرانی و اشخاص مقیم خارج از کشور کل مالیات‌های متعلق را به نرخ مقرر در منبع وصول نماید. نرخ‌های مالیاتی خاص برای مودیان خارجی عبارتند از:

الف) نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها و موسسات ایرانی): مطابق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود. همچنین مطابق تبصره یک ماده مذکور، اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری که به منظور تقسیم سود تأسیس نشده‌اند، در صورتی که دارای فعالیت انتفاعی باشند، از مأخذ کل درآمد مشمول مالیات فعالیت انتفاعی آنها مالیات به نرخ مقرر در این ماده وصول می‌شود.

ب) نرخ مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران: وفق صدر ماده ۱۰۷ ق.م.م، اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که از محل تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین واگذاری فیلم‌های سینمایی که به‌عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کنند (به استثنای درآمدهایی که در قانون مالیات‌های مستقیم نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است) با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می‌شود، مشمول مالیات می‌گردند.

ج) نرخ مالیات فعالیت‌های انجام شده از سوی نمایندگی: مطابق تبصره ۴ ماده ۱۰۷ ق.م.م، اشخاص حقوقی خارجی بابت بهره برداری سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می‌دهند مشمول مقررات ماده (۱۰۶) ق.م.م بوده است.

د) نرخ مالیات بر ارث متوفی‌های ایرانی خارج از کشور: مطابق بند ۶ ماده ۱۷ ق.م.م، هر شخص ایرانی که خارج از کشور فوت نماید نسبت به اموال و دارایی‌های متعلق به وی در خارج از کشور به نرخ ۱۰ درصد ارزش ماترک پس از کسر مالیات بر ارث که از آن بابت به دولت محل وقوع اموال و دارایی‌ها پرداخت شده است مشمول مالیات می‌شود. همچنین در صورت عدم شمول مالیات بر ارث در کشور مزبور، مالیات متوفی از مأخذ ارزش روز انتقال یا تحویل اموال و دارایی‌ها به نام وراثت، مالیات محاسبه و اخذ می‌گردد.

ه) نرخ مالیات بر ارث متوفی و وراثت تبعه خارجی: مطابق تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم، در صورتی که متوفی و وراثت تبعه خارجی باشند و دارای اموال و دارایی‌هایی در ایران باشند مشمول مالیات به نرخ وراثت طبقه اول خواهند بود.

و) نرخ مالیات موسسات هواپیمایی و کشتیرانی خارجی: مطابق ماده ۱۱۳ ق.م.م، مالیات موسسات کشتیرانی و هواپیمایی خارجی بابت کرایه مسافر و حمل کالا و امثال آنها از ایران به‌طور مقطوع عبارت است از پنج درصد (۵٪) کلیه وجوهی که از این بابت عاید آنها خواهد شد اعم از آنکه وجوه مزبور در ایران یا در مقصد یا در بین راه دریافت شود.

۲-۳-۲ - قوانین و مقررات ناظر بر معافیت‌های مالیاتی برای مودیان بین‌المللی

سیاست‌های مالیاتی کشور که به طور حتم بر جریان سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در داخل کشور تاثیر گذار خواهند بود از جمله عدم کارایی قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶، در رابطه با تشویق و جهت‌دهی به سرمایه‌های داخلی و خارجی به بخش تولید از آنجا ناشی می‌شود که این قانون فقط با هدف افزایش درآمدهای مالیاتی تهیه و تنظیم و تصویب شده بود. لیکن شرایط برخورداری از معافیت‌ها و مکانیزم‌های پیش‌بینی شده تا حد زیادی شکل

به

پیچیده‌ای طراحی شده بود و عملاً امکان استفاده از معافیت‌ها غیرممکن می‌شد. لذا قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۱ و ۱۳۹۴ اصلاح شد و شرایط واقع بینانه‌تری را برای سرمایه‌گذاری مهیا نمود. در اصلاحیه اخیر نیز سعی بر آن بوده است که مالیات‌ها نه تنها کمترین اثر منفی بر انتظارات سرمایه‌گذاران از سودآوری سرمایه‌گذاری آنها داشته باشد، بلکه سرمایه‌گذاری در امور تولیدی از انگیزه‌های مالیاتی موثری برخوردار گردد^{۱۱}.

الف) معافیت‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری اشخاص حقوقی خارجی در فعالیتهای تولیدی، معدنی، بیمارستانی و... بر اساس ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم درآمد ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی دارای پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج و فروش با وزارتخانه‌های ذیربط و نیز درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتلها و مراکز اقامتی گردشگری این اشخاص که دارای پروانه بهره‌برداری یا مجوز از مراجع قانونی باشند، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج‌سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌شود. در صورت سرمایه‌گذاری در سال‌های پس از استفاده از معافیت به نرخ صفر، در مناطق کمتر توسعه‌یافته مالیات تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد به دو برابر سرمایه‌ی ثبت و پرداخت‌شده برسد، با نرخ صفر و بعد از آن با نرخهای مقرر قانونی محاسبه می‌شود. در مورد واحدهای تولیدی واقع در سایر مناطق، (۵۰٪) مالیات با نرخ صفر و باقی‌مانده با نرخهای قانونی مقرر محاسبه می‌شود. این حکم تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد، معادل سرمایه‌ی ثبت و پرداخت‌شده شود، ادامه می‌یابد و بعد از آن، صددرصد (۱۰۰٪) مالیات با نرخهای قانونی مقرر محاسبه و دریافت می‌شود. بر اساس بندهای (ح) و (خ) ماده ۱۳۲ ق.م.م، معافیت‌های زیر به منظور جذب سرمایه‌گذاری خارجی در نظر گرفته شده است:

۱- چنانچه سرمایه‌گذاری با مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام شده باشد به ازای هر پنج درصد (۵٪) مشارکت سرمایه‌گذاری خارجی به میزان ده درصد (۱۰٪) به مشوق این ماده به نسبت سرمایه‌ی ثبت و پرداخت‌شده و حداکثر تا پنجاه درصد (۵۰٪) اضافه می‌شود.

۲- شرکت‌های خارجی که با استفاده از ظرفیت واحدهای تولیدی داخلی نسبت به تولید محصولات با نشان معتبر اقدام و حداقل بیست درصد (۲۰٪) از محصولات تولیدی را صادر نمایند از تاریخ انعقاد قرارداد با واحد تولید ایرانی در دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر واحد تولیدی مذکور مشمول حکم ماده ۱۳۲ ق.م.م بوده و در صورت اتمام دوره مذکور، از پنجاه درصد (۵۰٪) تخفیف در نرخ مالیاتی نسبت به درآمد ابرازی حاصل از فروش محصولات تولیدی در مدت مذکور برخوردار می‌شوند.

ب) معافیت مالیات بر درآمد حقوق اشخاص بین‌المللی: مطابق ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص ذیل از پرداخت مالیات معاف می‌باشند:

۱- روسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و روسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین روسا و اعضای

۱۱- ولی رستمی و وحید اسدزاده، « بررسی حقوقی تاثیر مالیات بر سرمایه‌گذاری خارجی »، مجله پژوهشنامه مالیات ۳۳ (۱۳۹۶)، ۱۵۴.

هیأت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و موسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و موسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند.

۲- روسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان موسسات فرهنگی دول خارجی نسبت درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل.

۳- کارشناس خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا موسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوع یا موسسات بین‌المللی مذکور.

۴- کارمندان محلی سفارتخانه‌ها و کنسولگریها و نمایندگی‌های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت ایران در صورتیکه دارای تابعیت ایران نباشند به شرط معامله متقابل.

ج) معافیت‌های مالیاتی برای درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند.

۱- مطابق تبصره یک ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، در مورد درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران از محل عملیات پیمانکاری در ایران، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد مشروط برآنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، در مورد خرید داخلی حداکثر تا مبلغ صورتحساب خرید و در مورد خرید خارجی تا مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداختهای قانونی مندرج در پروانه سبز گمرکی از پرداخت مالیات معاف است.

۲- مطابق تبصره ۲ ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری را به اشخاص حقوقی ایرانی به‌عنوان پیمانکاران دست دوم واگذار کنند معادل مبالغی که برای تهیه لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌شود و با رعایت قسمت اخیر تبصره (۱) این ماده از پیمانکار دست اول دریافت می‌گردد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است.

۳- مطابق تبصره ۳ ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، شعب و نمایندگی‌های شرکتها و بانکهای خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.

د) معافیت مالیاتی فروش سهام در بورس‌های خارج: براساس تبصره ۲ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، سود و کارمزد پرداختی یا تخصیصی اوراق بهادار موضوع تبصره (۱) این ماده به استثناء سود سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها و سود گواهی‌های سرمایه‌گذاری صندوقها، مشروط به ثبت اوراق یاد شده نزد سازمان جزء هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات ناشر این اوراق محسوب می‌شود.

در قانون مالیاتهای مستقیم نحوه اعمال معافیت‌ها برای مضمولان خارجی تصریح نشده و به بیان دیگر مشابه اتباع ایرانی در نظر گرفته شده است. لیکن در ماده ۲۳ معاهده (م.ا.م) روش اعمال معافیت‌های مالیاتی برای مضمولان این معاهده را نشان داده است. بر اساس این ماده روش اعمال معافیت‌ها به ترتیب زیر می‌باشد:

- ۱- چنانچه مقیم یک دولت متعاقد درآمدی حاصل کند یا سرمایه‌ای داشته باشد که طبق مقررات این موافقتنامه در دولت متعاقد دیگر مشمول مالیات شود، دولت نخست اجازه می‌دهد که با رعایت مقررات این موافقتنامه چنین درآمد یا سرمایه‌ای از مالیات معاف شود.
- ۲- چنانچه مقیم یک دولت متعاقد اقلامی از درآمد را حاصل کند که طبق مقررات این موافقتنامه در دولت متعاقد دیگر مشمول مالیات گردد، دولت نخست مبلغی معادل مالیات پرداختی در دولت دیگر را از مالیات بر درآمد آن مقیم کسر خواهد کرد. این کسورات نباید از میزان مالیاتی که پیش از کسر، به آن اقلام درآمد حاصل از دولت دیگر قابل انتساب می‌بود، بیشتر باشد.
- ۳- چنانچه طبق هریک از مقررات این موافقتنامه درآمد حاصل یا سرمایه در تملک مقیم یک دولت متعاقد در آن دولت از مالیات معاف باشد، دولت مزبور می‌تواند علی‌رغم معافیت، در محاسبه مالیات بر باقیمانده درآمد یا سرمایه این مقیم، درآمد یا سرمایه معاف شده را منظور کند.

۲-۳-۳ - قوانین و مقررات ناظر بر انجام رسیدگی‌های مالیاتی برای مودیان بین‌المللی

الف) مطابق ماده ۱۱۳ ق.م.م، نمایندگی یا شعب موسسات کشتیرانی و هواپیمایی خارجی در ایران موظفند تا بیستم هر ماه صورت‌وجه دریافتی ماه قبل را به اداره امور مالیاتی محل تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. موسسات مذکور از بابت این درآمدها مشمول مالیات دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نخواهند بود. هرگاه شعب یا نمایندگی‌های مذکور صورت‌های مقرر را به موقع تسلیم نکنند یا صورت‌ارسالی آنها مطابق واقع نباشد در این صورت مالیات متعلق براساس تعداد مسافر و حجم محمولات علی‌الرأس تشخیص خواهد شد.

۲-۴ - حوزه کاری اعتراضات و شکایات

امکان دادرسی عادلانه و مستقل یکی از حقوق اساسی مودیان به شمار می‌آید و مقررات دادرسی مالیاتی نیز در همین مسیر مقرر شده‌اند. در فصول هفتم و دهم آیین‌نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م به دادرسی مالیاتی به عنوان یکی از حوزه‌های عملکردی اصلی سازمان (اعتراضات و شکایات) اشاره و قواعد مربوط به آن تبیین شده است. فصول سوم و چهارم باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم به موضوع دادرسی مالیاتی و ترتیبات قانونی آن اختصاص دارد. در اصلاحیه قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲ با اصلاح مواد ۲۳۸، ۲۴۴ و ۲۵۱ ق.م.م، ترتیبات ثبت و رسیدگی به اعتراضات و شکایات مودیان با رویکرد ایجاد استقلال در نظام دادرسی مالیاتی مورد بازنگری قرار گرفته است. در حال حاضر روال دادرسی پیش‌بینی شده در قوانین برای تمامی مودیان یکسان است. لیکن در ماده ۲۵ الگوی موافقتنامه تحت عنوان توافق دوجانبه موارد زیر برای حل اختلاف مالیاتی مضمولان آن پیش‌بینی شده است:

۱- چنانچه شخصی بر این نظر باشد که اقدامات یک یا هر دو دولت متعاقد در مورد وی از لحاظ مالیاتی منتج به نتایجی شده یا خواهد شد که منطبق با موافقتنامه نمی‌باشد، می‌تواند ظرف سه سال از تاریخ نخستین اطلاع از اقدامی که به اعمال مالیات مغایر با مقررات این موافقتنامه منتهی شده، تضمین برخورداری از طرق احقاق حق پیش بینی شده در قوانین ملی دولتهای مزبور، اعتراض خود را به مقام صلاحیتدار دولت متعاهدی که مقیم آن است، یا به مقام صلاحیتدار دولت متعاهدی که تبعه آن است، تسلیم نماید.

۲- اگر مقام صلاحیتدار اعتراض را موجه بیابد ولی خود نتواند به راه حل رضایت بخشی برسد، خواهد کوشید که از طریق توافق دوجانبه با مقام صلاحیتدار دولت متعاقد دیگر موضوع را فیصله دهد. هر توافقی که حاصل شود، علی‌رغم محدودیتهای زمانی در قوانین داخلی دولتهای متعاقد اجرا خواهد شد.

۳- مقامات صلاحیتدار دو دولت متعاقد تلاش خواهند کرد مشکلات یا شبهات ناشی از تفسیر یا اجرای این موافقتنامه را با توافق دوجانبه فیصله دهند. آنها همچنین می‌توانند بمنظور حذف مالیات مضاعف در مواردی که در این موافقتنامه پیش بینی نشده است با یکدیگر مشورت کنند.

درج امر داوری در آیین حل و فصل اختلاف مالیاتی دارای موافقان و مخالفانی می‌باشد. مخالفان درج شرط داوری معتقد می‌باشند که در عمل دعاوی کمی در فرایند معمول حل اختلاف مطرح می‌شوند و تعداد اندکی از آنها نیز بالاتکلیف باقی می‌مانند که آنها نیز در محاکم قضایی داخلی قابل حل و فصل هستند. همچنین ممکن است تجربه بیشتری که کشورهای توسعه یافته در برگزاری ساز و کارهای حل و فصل اختلافات دارند، موجب ایجاد موقعیتی برتر نسبت به کشورهای در حال توسعه مانند ایران شود. همچنین نظر به محدودیتهای مقرر در اصول ۷۷، ۱۲۵ و ۱۳۹ قانون اساسی ناظر بر لزوم اخذ مجوز، هیات وزیران و مجلس شورای اسلامی برای ارجاع اختلافات مربوط به اموال عمومی به داوری که طرف دیگر آنها اتباع بیگانه باشند، پیش از اصلاح معاهدات دوجانبه موجود یا تصویب قانون مستقل، لازم است ارجاع اختلافات مالیاتی بین المللی به داوری (چه با مقامات مالیاتی کشور متعاقد دیگر یا اتباع کشور مزبور باشد) به صورت موردی به تصویب قوه مقننه برسد. داوری از دیگر دلایل ابراز شده از سوی مخالفان است. در مقابل، موافقان قائل به اهمیت همان دعاوی انگشت شماری هستند که بالاتکلیف مانده اند؛ چرا که نمایانگر موقعیتهایی هستند که موجب اعمال مالیاتهای مضاعف برخلاف هدف انعقاد معاهدات مالیاتی می‌شوند. داوری موجب اطمینان خاطر سرمایه گذاری خارجی از حصول نتیجه مطلوب تر می‌شود زیرا ممکن است رسیدگی قضایی داخلی با انصاف و سرعت کافی انجام نگردد. محدودیت زمانی رسیدگی پیش از ارجاع به داوری، مقامات مالیاتی را ترغیب به پیگیری جدی تر و دعاوی می‌کند و لزوم صدور رای بی طرفانه، نقیصه کم تجربگی کشورهای متعاقد را جبران می‌کند.^{۱۲}

۲-۵ - حوزه کاری حسابداری و وصول

۱۲- وحید اسدزاده، سیدقاسم زمانی و ولی رستمی « شیوه های حل و فصل اختلاف مالیاتی »، مجله پژوهشنامه مالیات ۳۷ (۱۳۹۷)، ۱۱۲.

قوانین و مقررات مربوط به نحوه مطالبه و وصول مالیات های قطعی شده، جرائم مالیاتی و نیز استرداد مالیات دریافتی در فصل ششم آیین نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م تبیین شده است. مجموعه مقررات مربوط به وصول مالیات در فصل نهم باب چهارم قانون مالیات های مستقیم و نیز آیین نامه موضوع ماده ۲۱۸ قانون مذکور تبیین شده است. در رابطه با مقررات بین المللی مالیاتی مقررات زیر را در خصوص مطالبه و وصول مالیات در قوانین آمده است:

الف) پرداخت مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران: پرداخت کنندگان وجوه به اشخاص خارجی مشمول ماده ۱۰۷ ق.م.م مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده اند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت با دریافت کنندگان متضامناً مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه های متعلق آن خواهند بود.

ب) پرداخت مالیات نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت های خارجی در بورس: براساس ماده ۱۴۳ مکرر ق.م.م، در مورد شرکتهای خارجی یا ایرانی کارگزاران بورسها و بازارهای خارج از بورس مکلفند مالیات نقل و انتقال سهام را به هنگام هر انتقال از انتقال دهنده وصول و به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی واریز نمایند و ظرف ده روز از تاریخ انتقال، رسید آن را به همراه فهرستی حاوی تعداد و مبلغ فروش سهام و حق تقدم مورد انتقال به اداره امور مالیاتی محل ارسال کنند

ج) صدور مفاصا حساب مالیاتی برای اتباع خارجی: طبق ماده ۸۹ ق.م.م، هر گونه صدور پروانه خروج از کشور یا تمدید پروانه اقامت و یا اشتغال برای اتباع خارجه، منوط به ارائه مفاصا حساب مالیاتی یا تعهد کتبی کارفرمای اشخاص حقوقی ایرانی طرف قرارداد با کارفرمای اتباع خارجی یا اشخاص حقوقی ثالث ایرانی است.

د) احتساب مالیات پرداختی در خارج از کشور به عنوان اعتبار مالیاتی: براساس تبصره ماده ۱۸۰ قانون مالیات های مستقیم، چنانچه اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی مقیم ایران درآمدی از خارج کشور تحصیل و مالیات آن را به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشند و درآمد مذکور را در اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان خود حسب مورد اعلام نمایند مالیات پرداختی آنها در خارج از کشور و یا آن مقدار مالیاتی که به درآمد تحصیل شده در خارج کشور با تناسب به کل درآمد مشمول مالیات آنان تعلق می گیرد، هر کدام کمتر باشد از مالیات بر درآمد آنها قابل کسر خواهد بود.

نتیجه گیری

غالب کشورها می کوشند در کنار وضع قوانین مالیاتی ناظر بر فعالیتهای اقتصادی انجام شده در درون مرزهای خود، با وضع قوانینی برای فعالان اقتصادی بین المللی، روابط اقتصادی و مالی آنها با دولت را سامان دهی کنند. این تلاش بر تحقق هدفهایی همچون کاهش فرار مالیاتی، جلوگیری از اجتناب مالیاتی، جذب سرمایه گذاران خارجی و جهت دهی فعالیتهای اقتصادی آنان انجام می گیرد. بر این اساس کفایت قوانین مالیاتی در رابطه با فعالیتهای اقتصادی بین المللی تأثیری بسزا در تثبیت حاکمیت دولت ها، تامین درآمدهای مالیاتی آنها و جذب سرمایه گذاری

خارجی دارد. با توجه به این موضوع، تحقیق حاضر به بررسی قوانین ناظر بر مالیات در عرصه بین‌المللی پرداخته و به دنبال این است که قوانین مالیات‌های مستقیم را در پرتو موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف مورد بررسی قرار دهد تا مشخص شود کیفیت قوانین در کدام حوزه عملکردی وجود دارد و توافقتنامه‌های مذکور تا چه حد در ایجاد کیفیت حقوقی برای عملکرد بخش‌های مختلف نظام مالیاتی از کارایی لازم برخوردار بوده‌اند. بررسی و تحلیل این مقاله در چارچوب بررسی قوانین ناظر بر (۵) حوزه عملکردی اصلی نظام مالیاتی انجام گرفته است. نتایج این تحقیق بیانگر آن است که:

۱- مفاد توافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف افراد مقیم یک دولت و شرایط قرار گرفتن در شمول مالیات یک دولت را تعیین می‌کنند. این مقررات مکمل مقررات قانون مالیات‌های مستقیم بوده و ثبت نام و تشکیل پرونده برای مودیان را ممکن می‌سازد.

۲- ماده (۲۶) توافقتنامه اخذ مالیات مضاعف در خصوص تبادل اطلاعات فعالان اقتصادی، اجرای مفاده ماده ۱۶۹ مکرر از حیث ایجاد پایگاه اطلاعاتی مودیان و گردآوری و تجمیع اطلاعات اقتصادی آنها را ممکن می‌سازد.

۳- در قانون مالیات‌های مستقیم و توافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، مقررات اندکی در رابطه با دریافت و پردازش اظهارنامه فعالان اقتصادی بین‌المللی وجود دارد، لیکن باید توجه داشت که تسلیم اظهارنامه تابعی از تشکیل پرونده است. لذا با توجه آنکه توافقتنامه‌ها به مرتفع ساختن ضعف‌های قوانین در حوزه ثبت نام یاری می‌رسانند، انتظار می‌رود که در عمل موجب افزایش کارایی حوزه دریافت و پردازش اظهارنامه نیز شوند.

۴- در قانون مالیات‌های مستقیم تمرکز بر تعیین نرخ‌های مالیاتی و معافیت‌های فعالان اقتصادی بین‌المللی بوده است. به بیان دیگر، علی‌رغم پیچیدگی‌های قانونی و عملیاتی احتمالی که حساب‌رسان می‌توانند در رسیدگی به مالیات این اشخاص با آن روبرو شوند، در رابطه با روش‌های حساب‌رسی این گروه از مودیان تا حد زیادی سکوت شده است. توافقتنامه‌ها با تشریح بخشی از روش‌های انجام کار و ارجاعات قابل بررسی، این ضعف را تا حدی مرتفع ساخته‌اند. با این وجود، پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی با در نظر گرفتن استانداردهای بین‌المللی، با تهیه دستورالعمل و شیوه‌نامه‌هایی، روش‌های انجام کار در این حوزه را برای حساب‌رسان تبیین نماید.

۵- قوانین مربوط به حوزه کاری مطالبه و وصول مالیات بیش از هر چیز بر اخذ علی‌الحساب‌های مالیاتی و وصول مالیات‌های مقطوع تمرکز داشته‌اند. به مسائلی همچون نحوه اخذ تضامین و تعهدات از اشخاص خارجی و نیز عملیات اجرایی وصول مالیات از این مودیان (در صورت بدحسابی آنان) در قانون و نیز در توافقتنامه‌ها پرداخته نشده است. به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد تصریح و شفاف‌سازی مقررات ناظر بر این موارد را در آیین‌نامه موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م.را در دستور کار قرار دهد.

۶- در قوانین مالیاتی ناظر بر رسیدگی به شکایات و اعتراضات مودیان و دادرسی مالیاتی به طور کامل در مورد بین‌المللی سکوت شده است. در موافقتنامه‌ها به تفصیل به حل اختلاف پرداخته شده و امکان تعریف ساز و کارهای اجرایی متناسب نیز پیش‌بینی شده است. نظر به آنکه به طور خاص در ساختار سازمان امور مالیاتی دفتری برای

امور قراردادهای بین‌المللی پیش بینی شده است، انتظار می‌رود در بلندمدت با تبیین دقیق‌تر ساز و کارهای اجرایی مربوط، خلاءهای قانونی به طور کامل مرتفع شود.

فهرست منابع

منابع فارسی

- اسدزاده، وحید. «اثرگذاری موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی در نظام بین‌الملل». *مجله پژوهشنامه مالیات* ۴۶ (۱۳۹۹)، ۷-۲۳.
- اسدزاده، وحید و سیدقاسم زمانی. «بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی». *پژوهشنامه انتقادی متون و برنامه‌های علوم انسانی* ۱۱ (۱۳۹۹)، ۲۸-۴۶.
- اسدزاده، وحید. سیدقاسم زمانی و ولی رستمی. «شیوه‌های حل و فصل اختلاف مالیاتی». *مجله پژوهشنامه مالیات* ۳۷ (۱۳۹۷)، ۱۰۰-۱۱۵.
- پیرنیا، حسین. «مالیه عمومی: مالیات‌ها و بودجه». چاپ سوم. تهران: انتشارات ابن سینا، ۱۳۴۴.
- رستمی، ولی و احمد رنجبر. «ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی». *فصلنامه پژوهش حقوقی*، ۳۴ (۱۳۹۰): ۱۱۳-۱۴۰.
- رستمی، ولی و وحید اسدزاده. «بررسی حقوقی تاثیر مالیات بر سرمایه‌گذاری خارجی». *مجله پژوهشنامه مالیات* ۳۳ (۱۳۹۶)، ۱۵۰-۱۶۵.
- قنبری جهرمی، محمد جعفر و سعید عباسی. نظام مالیات بین‌المللی ایران، قواعد ناکافی. مقاله ارائه شده در هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، دانشگاه تهران، ۱۳۹۳.
- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات مصوب ۱۴۰۰.
- قانون تجارت
- قانون تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی
- قانون تملک اموال غیر منقول خارجی
- قانون مدنی

- قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکتهای خارجی و آیین نامه اجرایی آن
- قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران و آیین نامه اجرایی آن
- قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران
- ملانظر، مرتضی. نگاهی به موافقت نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف. چاپ اول. تهران: سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶.

منابع انگلیسی)

- Avi-Yonah, Reuven S." Global Perspectives on Income Taxation Law ". *Oxford University Press*, 2011.
- Arnold, Brian J., Overview of Major Issues in the Application of Tax Treaties. Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries Paper, 2013.
- Bakker, Anuschka, and Levey Marc M. Transfer Pricing and Intragroup Financing - The entangled worlds of financial markets and transfer pricing. IBFD Online Books, 2012.
- Braun, Julia, Martin Zagler. "An Economic Perspective on Double Tax Treaties with(in) Developing Countries". *World Tax Journal* 6(2014).
- Braun, Julia, Martin Zagler. " The true art of the tax deal: Evidence on aid flows and bilateral double tax agreement ". *The World Economy* 41(2017).
- Beer, s, Loepnick, J. "The Cost and Benefits of Tax Treaties with Investment Hubs: Findings from Sub-Saharan Africa". IMF Working Paper. Fiscal Affairs Department, 2018.
- Calva, M., Chandrasekhar, K., and Gaffney, M. Transfer Pricing and Intra Group Financing. IBFD Online Books, 2012.
- Couzin, R. Corporate residence and international taxation. IBFD Online Books, 2002.
- Gordon Hanson. Should Countries Promote Foreign Direct Investment? UN Doc. UNCTAD/GDS/MDPB/G24/9 (G-24 Discussion Paper), 9(2001).
- Jones, A., John, F. "Tax treaty problems relating to source". *European Taxation* 3(1998).
- OECD (Organization for Economic Co-operation and Development). "Model Tax Convention on Income and on Capital". Paris, *OECD Publishing*, 2017.