

Critical Studies in Texts & Programs of Human Sciences,
Institute for Humanities and Cultural Studies (IHCS)
Monthly Journal, Vol. 20, No. 11, Winter 2020-2021, 25-47

A Critical Review of Mechanisms of Tax Information Exchange Agreements

Vahid Asadzadeh*

Seyed Ghasem Zamani**

Abstract

The principle of information flow, also known as the exchange of information, has been recognized in the field of international tax law and tools and mechanisms have been considered for its realization including the mechanisms of tax information exchange agreements. With the globalization of the international tax law, taxpayer activities are no longer limited to a specific Border, but still the tax administration needs to be restricted to their borders. Therefore, governments need more cooperation with each other and to this end, the exchange of tax information in various forms, including exchange-to-demand, automatic exchange, and spontaneous exchange of information through the conclusion of bilateral and multilateral international treaties is possible. This article critically reviews the tax information exchange agreements. The descriptive and analytical methods can be used to enter into an appropriate document to set up the exchange of information agreement between countries with different systems of income tax had hoped.

Keywords: Exchange of Information, Bilateral and Multilateral International Treaties, International Tax Law

* PhD in Law, Department of International Law, Islamic Azad University, Najafabad, Iran,
vahid.asadzadeh1393@gmail.com

** Associate Professor of International Law, Department of International Law, Islamic Azad University,
Najafabad, Iran (Corresponding Author), drghzamani@gmail.com

Date received: 2020-05-19, Date of acceptance: 2020-11-21

Copyright © 2010, IHCS (Institute for Humanities and Cultural Studies). This is an Open Access article. This work is licensed under the Creative Commons Attribution 4.0 International License. To view a copy of this license, visit <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/> or send a letter to Creative Commons, PO Box 1866, Mountain View, CA 94042, USA.

پژوهش‌نامه انتقادی متون و برنامه‌های علوم انسانی، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
ماه‌نامه علمی (مقاله علمی - پژوهشی)، سال بیستم، شماره یازدهم، بهمن ۱۳۹۹، ۲۷-۴۷

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی

وحید اسدزاده*

سید قاسم زمانی**

چکیده

اصل جریان اطلاعات که نام دیگر آن تبادل اطلاعات است، در حوزه حقوق بین‌الملل مالیاتی نیز به رسمیت شناخته شده و ابزارها و مکانیزم‌هایی برای تحقق آن در نظر گرفته شده است. از جمله این مکانیزم‌ها توافق‌نامه‌های تبادل اطلاعات مالیاتی می‌باشد، با جهانی شدن حقوق بین‌الملل مالیاتی فعالیت‌های مالیات‌دهندگان دیگر محدود به مرز مشخصی نیست ولی ادارات مالیاتی همچنان به مرزهای خود محدود شده‌اند لذا دولت‌ها به همکاری‌های بیشتری با یکدیگر نیازمند هستند. لازمی این همکاری‌ها تبادل اطلاعات مالیاتی به اشکال مختلف از جمله تبادل به درخواست، تبادل خودکار و تبادل خودجوش اطلاعات می‌باشد که این امر از طریق انعقاد معاهدات بین‌المللی دوجانبه و چندجانبه میسر می‌گردد. در این نوشتار با بررسی نقادانه موافقت‌نامه‌های نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی به روشی توصیفی و تحلیلی می‌توان به انعقاد سندی مناسب برای راه اندازی تبادل اطلاعات بین دو کشور با سیستم‌های مختلف مالیات بر درآمد امیدوار بود.

کلیدواژه‌ها: تبادل اطلاعات، معاهدات بین‌المللی دوجانبه و چندجانبه، حقوق بین‌الملل مالیاتی

* دکترای حقوق، گروه حقوق بین‌الملل، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران،
vahid.asadzadeh1393@gmail.com

** دانشیار حقوق بین‌الملل، گروه حقوق بین‌الملل، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (نویسنده
مسئول)، drghzamani@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۲/۳۰، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۹/۰۱

Copyright © 2018, IHCS (Institute for Humanities and Cultural Studies). This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International, which permits others to download this work, share it with others and Adapt the material for any purpose

۱. مقدمه

با جهانی شدن حقوق مالیات بین الملل فعالیت های مالیات دهندگان دیگر محدود به مرز مشخصی نیست و کشورها برای دریافت مالیات از مالیات دهندگان نیاز به همکاری با دولتهای دیگر دارند که برای نیل به این منظور سالهاست کشورها وسازمانهای بین المللی سعی در انعقاد موافقتنامه های مختلفی کردند که این موافقتنامه ها در طول سالها تکمیل و اصلاح گردیده است. در همین راستا نمونه هایی از موافقتنامه های دوجانبه که منجر به تبادل اطلاعات می شود مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد. این نمونه ها، توسط سازمان های مختلفی به طور استنادانه و با دقت ایجاد شده اند، با این حال، همانطور که شرح داده خواهد شد، در میان آنها بخش های مشترکی وجود دارد که باعث ایجاد نوعی تعامل خاص بین آنها شده و در نتیجه مشخصات مشابهی در برخی از آنها وجود دارد. یکی از تفاوت های اصلی که از آنالیز کردن مدل ها به ذهن می آید این است که بعضی از آنها از قلمروی گسترده تری برخوردارند که شامل موضوعات دیگری در کنار تبادل اطلاعات است، درحالیکه برخی دیگر صرفاً برای انجام تبادل اطلاعات به وجود آمده اند. سهمی از این تجزیه و تحلیل متکی به درک این مساله است که آیا ابزار تبادل اطلاعات گسترده است یا خیر این حق اداره های مالیاتی است که اطلاعات مالیاتی فرامرزی را به دست آورند و اینکه کشورهای توسعه یافته می توانند آنها را اجرا کنند. توسعه این چنینی قدرت مالیاتی دولت ها در روند کنونی جهانی شدن به دلیل وجود معاملات مالی مهار نشده میان مرزهای کشورها بسیار ضروری است. در اقتصاد جهانی، اینکه مالیات دهندگان بتوانند در هر بخشی از جهان سرمایه گذاری کنند غیر قابل انکار است. با این حال، قدرت اداره مالیات در دستیابی به این معاملات متکی به ابزارهایی برای تبادل اطلاعات است. فهم اینکه آیا ابزارهای فعلی، قدرت ادارات مالیاتی را در کشف مالیات دهندگان بدهکار افزایش داده است یا خیر مهم است، چرا که این مساله برای کشورها بسیار حیاتی است که سرمایه گذاران خارجی ساکن در کشور خود را اجبار به پرداخت مالیات بکنند.

۲. تاریخچه شکل گیری موافقت نامه بین المللی تبادل اطلاعات مالیاتی

در سال ۱۹۲۷، کمیته مالی جامعه ملل، پیش نویس چهار کنوانسیون را در زمینه پیشگیری از مالیات مضاعف، وظایف جانشینی، کمک های اداری در امور مالیاتی و همکاری های قضایی در وصول مالیات ها ارائه کرد. در پیش نویس کنوانسیون همکاری های اداری در

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی (وحید اسدزاده و سید قاسم زمانی) ۲۹

امور مالیاتی ماده ۲ به موضوع روند تبادل اطلاعات اشاره شده است. در سال ۱۹۴۵، بعد از جنگ جهانی دوم، سازمان ملل متحد به نقش جامعه ملل پایان بخشید، با این وجود، در عمل، جامعه ملل برای مدت زمان اندکی بعد از آن به حیات خود ادامه داد. در این معنا، در سال ۱۹۴۶، سازمان ملل با اینکه وظایف جامعه ملل را بر عهده گرفته بود، کمیته مالی جامعه ملل در لندن برای بررسی پیش‌نویس مکزیک نشستی را برقرار کردند. نتیجه این نشست به وجود آمدن یک پیش‌نویس جدید بود که پیش‌نویس لندن نامیده شد. بعدها، نوع جدیدی از کنوانسیون نمونه منتشر گردید و تفاوت فاحش بین پیش‌نویس مکزیک (۱۹۴۳) و لندن (۱۹۴۶) و کنوانسیون نمونه قبلی (۱۹۲۷) در روش‌های کمک‌های اداری و جمع‌آوری مالیات‌ها با همان ابزار بود. اگرچه ساختار مشابهی در پیش‌نویس مکزیک و لندن وجود داشت، اما با بررسی قواعد و ضوابط، می‌توانیم تفاوت‌های اساسی میان آنها را شناسایی کنیم. بین سال‌های ۱۹۵۸ و ۱۹۶۱ کمیته مالی جامعه ملل چهار گزارش درباره مالیات‌های مضاعف و فرار مالیاتی تهیه کرد. در سال ۱۹۶۳ پیش‌نویس مورد بازنگری قرار گرفت و نهایتاً اینکه در سال ۱۹۷۷ نمونه جدیدی از کنوانسیون گزارش رویداد تهیه گردید. (OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2008, p.8)

در مقایسه با کنوانسیون‌های لندن و مکزیک تغییرات ساختاری اساسی در پیش‌نویس ۱۹۶۳ و نمونه کنوانسیون ۱۹۷۷ وجود داشت. اولین تغییر اشاره به ارائه یک سند واحد در مقابله موثر با مشکلات مالیات مضاعف و فرار از پرداخت مالیات بود. بنابراین، سه ابزار که در نمونه معاهدات مکزیک و لندن وجود داشت در یک پیمان واحد ادغام گردید. با این حال، کمک‌های اداری برای وصول مطالبات مالیاتی از هم جدا باقی ماند. تغییر قابل توجه دوم معرفی شده در پیش‌نویس ۱۹۶۳ و مدل کنوانسیون ۱۹۷۷ اشاره به ماده ۲۶ دارد که مربوط به تبادل اطلاعات موجود در معاهده برای پیشگیری از مالیات مضاعف می‌باشد. ماده ۲۶ در هر دو پیش‌نویس ۱۹۶۳ و کنوانسیون ۱۹۷۷ از نظر ساختار و مفهوم کاملاً یکسان است. در سال ۱۹۶۳، ماده ۲۶ کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD) قواعدی را برای تبادل اطلاعات ایجاد کرد. این بازبینی که کنوانسیون نمونه را به صورت دوره‌ای مورد بازنگری قرار می‌داد نشان داد که عملکرد دولت‌ها در اجرای ماده ۲۶ با تفسیری که از قواعد وجود دارد منطبق است. در این معنا، ساختار ماده ۲۶، بین سال‌های ۱۹۶۳ تا ۲۰۰۹ شاهد تغییرات زیادی بوده است مخصوصاً با گنجانیدن

بند های ۴ و ۵ در سال ۲۰۰۵. بند ۴ از ماده ۲۶ صراحتاً اشاره به تعهد به تبادل اطلاعات دارد .

اولین کنوانسیون نمونه که سازمان ملل متحد در سال ۱۹۸۰ منتشر کرد در همان ردیف مشابه با کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی بود. (United Nations, 'United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries', 1980) ماده ۲۶ کنوانسیون نمونه ۲۰۰۱ سازمان ملل متحد از کنوانسیون نمونه ۲۰۰۰ سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی منتج شد. هر چند، بعضی تغییرات و تفاوت های در متن آن وجود دارد، اما هسته اصلی ماده مشابه همان ماده ۲۶ کنوانسیون سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی است. در سال ۲۰۰۵، سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی نسخه جدیدی از کنوانسیون نمونه خود را با تغییر اساسی در ماده ۲۶ منتشر ساخت. این تغییرات توسط سازمان ملل متحد مورد بررسی قرار گرفت و در یک سند ثبت گردید. این سند جدید یک نسخه بازنگری شده از ماده ۲۶ و تفسیر های مربوط به آن برای گنجاندن در نسخه بعدی کنوانسیون نمونه سازمان ملل متحد بود. اگرچه تنها در سال های اخیر اهمیت وجود موافقت نامه تبادل اطلاعات مالیاتی، با توجه به کارکرد انجمن جهانی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی در مورد مالیات که در سال ۲۰۰۲ با نمونه توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی به اوج خود رسید و از نظر بین المللی به رسمیت شناخته شد، اما ایالات متحده آمریکا بسیار زودتر از سازمان توسعه و همکاری های بین المللی یک نمونه توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی ایجاد کرده بود. در سال ۱۹۸۰ ایالات متحده آمریکا برنامه ای را برای تبادل اطلاعات با کشورهای در حال توسعه، به خصوص در آمریکا تصویب کرد. توافق نامه نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا بخشی از قانون اصلاح اساس اقتصاد کارائیب (Basis Caribbean Economic Recovery Act (CBERA) بود. هدف از توافق نامه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا مکملی برای تلاش های سرویس درآمد داخلی آمریکا (US Internal Revenue Service (IRS) برای اجرای قوانین مالیات بر درآمد و به منظور بهبود انطباق آن با الزام اعضای پیمان به همکاری با آمریکا در تحقیقات مدنی و کیفری مالیاتی بود. (Zagaris,2003,P:331)

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی (وحید اسدزاده و سید قاسم زمانی) ۳۱

۳. اشکال تبادل اطلاعات مالیاتی

تبادل اطلاعات مالیاتی اشکال مختلفی دارد از جمله تبادل اطلاعات بنا به درخواست، تبادل اطلاعات هم‌زمان و نوع سوم هم تبادل اطلاعات خودکار است.

۱.۳ تبادل اطلاعات به درخواست

در این نوع از تبادل اطلاعات طبق ماده چهار موافقت‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی (OECD) طرفین هر نوع اطلاعات مخصوصاً اطلاعاتی را که پیش‌بینی می‌شود از حیث مدیریت یا اجرای قوانین داخلی مربوط به مالیاتهای موضوع این کنوانسیون باشد، به طرف مقابل منتقل خواهند نمود. و همچنین در ماده ۵ مقرر می‌دارد: بنا به درخواست دولت درخواست‌کننده، دولت مورد درخواست می‌باید هر نوع اطلاعات مورد اشاره در ماده ۴ را راجع به اشخاص یا معاملات معین در اختیار دولت درخواست‌کننده قرار دهد. چنانچه اطلاعات موجود در پرونده‌های مالیاتی دولت مورد درخواست برای اجابت درخواست اطلاعات کفایت نکند، آن دولت می‌باید هر نوع اقدام لازم برای تهیه اطلاعات درخواستی را به انجام برساند.

۲.۳ تبادل هم‌زمان یا خودجوش اطلاعات مالیاتی

تبادل هم‌زمان اطلاعات (ارسال اطلاعات بدون درخواست دولت متعاقد ذیربط) زمانی صورت می‌گیرد که یک مأمور یا ممیز مالیاتی اطلاعاتی را به دست آورد و احتمال دهد که آن اطلاعات برای دولت متعاقد دیگری مثمر ثمر باشد. تبادل هم‌زمان اطلاعات با هدف مشارکت فعال و همکاری مقامات و ممیزان مالیاتی صورت می‌گیرد. اطلاعات مبادله شده بصورت هم‌زمان معمولاً مؤثر واقع می‌شود زیرا نوعاً پس از فرآیند حسابرسی مالیاتی و اتمام عملیات رسیدگی صورت می‌گیرد و امکان اصلاح نتایج حسابرسی را مهیا می‌سازد. هنگامی که یک ممیز مالیاتی به اطلاعاتی دست می‌یابد که آن را مناسب تبادل هم‌زمان یا خودجوش تلقی می‌کند، می‌باید ابتدا با مدیر خود تبادل نظر نماید که آیا اطلاعات مزبور ارزش انتقال به کشور مربوطه را دارد یا خیر. در صورتی که اطلاعات ارزش مبادله را داشته باشد، ممیز مالیاتی اطلاعات را در اختیار مقام صلاحیت دار کشور متبوع خود قرار می‌دهد تا از مجاری رسمی متعارف به کشور ذینفع ارسال گردد. در برخی کشورها، مقررات

حسابرسی مالیاتی خاصی وجود دارد که ممیزان مالیاتی را ملزم می‌کند تا در صورت کشف احتمال عدم تمکین در کشوری دیگر، اطلاعات مربوطه را به مقام صلاحیت دار کشور متبوع خود ارسال نمایند. حتی ممکن است در برخی کشورها مبادله هم زمان یا خودجوش اطلاعات را به عنوان بخش لاینفک رسیدگی به همه پرونده های مالیاتی لحاظ نمایند.

۳.۳ تبادل خودکار اطلاعات مالیاتی

در ماده ۲۶ موافقت نامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و ماده ۶ کنوانسیون چندجانبه معاضدت اداری متقابل در امور مالیاتی، نیاز به انعقاد موافقت نامه متقابل برای مبادله خودکار اطلاعات تحت مقررات کنوانسیون مذکور وجود دارد. از جمله: رازداری در رابطه با تبادل اطلاعات مبادله شده، رفتار متقابل، صیانت از داده ها و اطلاعات توسط مقامات صلاحیت داری که اطلاعات را دریافت می کنند.

۴. موافقت نامه های تبادل اطلاعات مالیاتی

تبادل اطلاعات مالیاتی در ابتدا در قالب یک ماده در توافقنامه های مالیاتی درج گردیده بود، سپس تحت عنوان یک موافقتنامه مستقل تبادل اطلاعات مالیاتی منعقد گردید. که در این مقاله به بررسی تشکیل موافقت نامه های مدل یا نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی در قالب سازمان های بین المللی و نقد و بررسی آنها پرداخته خواهد شد.

۱.۴ جامعه ملل

همان گونه که سابقا آمد تفاوت فاحش بین کنوانسیون مکزیک و لندن و کنوانسیون نمونه قبلی در روش های کمک های اداری و جمع آوری مالیات ها با همان ابزار بود. اگرچه ساختار مشابهی در کنوانسیون مکزیک و لندن وجود داشت، اما با بررسی قواعد و ضوابط، می توانیم تفاوت های اساسی میان آنها را شناسایی کنیم. یکی از تفاوت های مهم که می توان به آن اشاره کرد تبادل اطلاعاتی بود که به راحتی در دسترس بودند. درحالیکه کنوانسیون لندن به صراحت شامل ماده ای است که اجازه تبادل خودکار اطلاعات بین مقامات صالح از هر دولت متعاقد را در هر سال به طور عادی می دهد، کنوانسیون مکزیک

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی (وحید اسدزاده و سید قاسم زمانی) ۳۳

تنها دارای یک ماده است که اجازه تبادل اطلاعات مالیاتی را پس از یک درخواست ویژه می‌دهد (League of Nations, 'London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text' (n 335) 102-03.)

کمیته مالی جامعه ملل این ماده‌ها را در سال ۱۹۴۶ با هم مقایسه کرد و اظهار داشت که این انشعاب ممکن است مربوط به این حقیقت باشد که تبادل خودکار اطلاعات مابین مقامات مالیاتی تنها زمانی به نحو احسن صورت می‌گیرد که کشورها دارای سیستم‌های مالیاتی توسعه یافته و تثبیت شده و اداره مالیات باشند. این مطلب سابقاً برای توجیه فقدان ماده تبادل خودکار اطلاعات در کنوانسیون مکزیک مورد استفاده قرار می‌گرفت.

با این حال، توضیح احتمال دیگری که در این رابطه وجود دارد مربوط به این واقعیت است که کنوانسیون مکزیک حقوق مالیاتی بیشتری را به دولت منشأ درآمد در مقایسه با کشور محل اقامت اختصاص می‌داد. از این زاویه، تبادل اطلاعات به خارج از مرزها در اجرای مالیات در دولت منشأ درآمد اهمیت کمتری نسبت به اعطای مالیات اقامت دارد. بنابراین، گنجانیدن ماده تبادل خودکار اطلاعات در پیش نویس لندن ممکن است منعکس کننده یک عمل هماهنگ در تصویب اصل اقامت در نمونه کنوانسیون پیشگیری از مالیات مضاعف از درآمد و اموال و ضرورت تبادل اطلاعات مالیاتی برون مرزی در ایجاد نمونه کنوانسیون کمک‌های اداری متقابل برای ارزیابی و اخذ مالیات بر درآمد باشد.

۲.۴ معاهده اجتناب از اخذ مالیات‌های مضاعف سازمان همکاری و توسعه

اقتصادی

در مقایسه با کنوانسیون‌های لندن و مکزیک تغییرات ساختاری اساسی در پیش نویس کنوانسیون ۱۹۶۳ و نمونه کنوانسیون ۱۹۷۷ وجود داشت. اولین تغییر اشاره به ارائه یک سند واحد در مقابله موثر با مشکلات مالیات مضاعف و فرار از پرداخت مالیات بود. بنابراین، ابزارهایی که در نمونه معاهدات مکزیک و لندن وجود داشت در یک پیمان واحد ادغام گردید. با این حال، کمک‌های اداری برای وصول مطالبات مالیاتی از هم جدا باقی ماند. (Raad, 1990, p. 54)

در واقع، گنجانیدن بند پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف از درآمد و تبادل اطلاعات در همان سند ممکن است باعث ایجاد مشکل شود. هدف معاهدات مالیاتی مضاعف از بین بردن مالیات‌های تکراری و مجدد در معاملات تجاری کشورهای متعاقد است که به این

نتیجه منجر می‌شود که معاهدات مالیاتی بین کشورهای بیشتری رایج است که روابط تجاری قوی با هم داشته و جریان عظیمی از سرمایه‌گذاری فراملی مابین آنها وجود دارد. (Dean, 2008, P: 107) براین اساس، ضرورت اطلاعات مالیاتی برون‌مرزی ممکن است با منافع تجاری مطابقت نداشته باشد. در این شرایط، ممکن است یک کشور مشکل مالیات‌های مضاعف را از طریق اقدامات یک‌جانبه حل کند چرا که حجم معاملات تجاری به قدری نیست که بتواند امضای یک معاهده مالیاتی را توجیه نماید. اما این مساله در رابطه با موضوع تبادل اطلاعات بسیار پیچیده است، زیرا که هیچ‌یک از این‌ها وجود ندارد که در صورت فقدان یک معاهده مالیاتی بتوان با آن تبادل اطلاعات کرد. در حقیقت، در صورت عدم وجود یک معاهده مالیاتی شکاف بزرگی به وجود می‌آید. این شکاف در جریان تبادل اطلاعات که برای مبارزه از فرار مالیاتی ضروری است، مانع ایجاد می‌کند. بنابراین؛ اگرچه به کار بردن مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات به همراه یکدیگر می‌تواند روند اجرای معاهدات مالیاتی را تسهیل بخشد، اما ممکن است زمانیکه از طریق تبادل اطلاعات بین منافع حاصل از جلوگیری از فرار مالیاتی و اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ناهماهنگی وجود داشته باشد، ایجاد مشکل نماید.

تغییر قابل توجه دوم معرفی شده در پیش‌نویس ۱۹۶۳ و مدل کنوانسیون ۱۹۷۷ اشاره به ماده ۲۶ دارد که مربوط به تبادل اطلاعات موجود در معاهده اجتناب از اخذ مالیات مضاعف می‌باشد. ماده ۲۶ در هر دو پیش‌نویس ۱۹۶۳ و کنوانسیون ۱۹۷۷ از نظر ساختار و مفهوم کاملاً یکسان است. بنابراین هر دو با یکدیگر مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. اولین نکته قابل توجه به تغییر نوع شرط مندرج در این نمونه‌ها نسبت به مدل‌های قبلی است. در حالیکه مدل‌های ۱۹۲۷، ۱۹۲۸، ۱۹۴۳ و ۱۹۴۶ برای هدف تبادل اطلاعات بر روی ابزارهای عملی و کاربردی متمرکز بودند، پیش‌نویس ۱۹۶۳ و کنوانسیون نمونه ۱۹۷۷ تنها بر روی اصول اخلاقی کلی بنا شده بود. (ibid 39) این‌گرایش و تمایل بعدها توسط کنوانسیون‌های نمونه دیگر دنبال شد.

در پیش‌نویس ۱۹۶۳ و کنوانسیون مدل ۱۹۷۷، صریحاً تنها راه تبادل اطلاعات، از طریق گزارش رویداد بود. اما به طور مثال، در متن کنوانسیون نمونه، به طور دقیق مشخص نشده بود که آیا تبادل اطلاعات به صورت اتوماتیک و خودکار است یا تنها از طریق درخواست امکان‌پذیر است. اما هر دو تفسیر این موضوع را آشکار می‌کند که شیوه‌هایی که از طریق آن تبادل اطلاعات صورت می‌گیرد می‌بایست کاملاً با تکیه بر توافق بین دولت‌های

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی (وحید اسدزاده و سید قاسم زمانی) ۳۵

متعاقد باشد (League of Nations, 'London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text' (n 335) 314-15) در مدل، هیچ شکل از پیش تعریف شده‌ای برای تبادل اطلاعات پیشنهاد نشده بود.

تا اینکه در سال ۱۹۶۳، ماده ۲۶ کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی قواعدی را برای تبادل اطلاعات ایجاد کرد. این بازبینی که کنوانسیون نمونه را به صورت دوره‌ای مورد بازنگری قرار می‌داد نشان داد که عملکرد دولت‌ها در اجرای ماده ۲۶ با تفسیری که از قواعد وجود دارد منطبق است. در این معنا، ساختار ماده ۲۶، بین سال‌های ۱۹۶۳ تا ۲۰۰۹ شاهد تغییرات زیادی بوده است مخصوصاً با گنجاندن بند های ۴ و ۵ در سال ۲۰۰۵. بند ۴ از ماده ۲۶ صراحتاً اشاره به تعهد به تبادل اطلاعات دارد در شرایطی که اطلاعات درخواست شده لزوماً برای اهداف مالیاتی داخلی دولت درخواست کننده ضروری نیست، در این شرایط دولت متعاقد باید اطلاعات مالیاتی را مستقل از اینکه به این تبادل اطلاعات نیاز است یا خیر در اختیار دولت درخواست کننده بگذارد. این نشان می‌دهد که منافع داخلی مالیاتی نباید تبادل اطلاعات را ممنوع کند. پاراگراف ۵ ماده ۲۶ بیان می‌کند که محدودیت‌های تبادل اطلاعات که در ماده ۳ اشاره شده است نباید از تبادل اطلاعاتی که به بانک‌ها، سایر نهادهای مالی، نمایندگی‌ها، ذینفعان، اطلاعات مالکیتی و امانتی‌ها صورت می‌گیرد جلوگیری بعمل آورد. به این معنی که دولت‌های متعاقد نمی‌توانند از ارائه اطلاعات مالکیتی یا اخبار محرمانه بانکی خود با عذر اینکه توسط قانون داخلی شان منع شده است، شانه خالی کنند.

(OECD, 'Model Tax Convention on Income and on Capital Model Tax Convention)

(Capital: Condensed Version July on Income and on 2008, p. 361

۳.۴ کنوانسیون نمونه سازمان ملل متحد

اولین کنوانسیون نمونه که سازمان ملل متحد در سال ۱۹۸۰ منتشر گردید. در همان ردیف مشابه با کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بود.^۱ تفاوت‌هایی اندکی در رابطه با حقوق مربوط به وصول مالیات بین دولت منشأ درآمد و کشور محل اقامت بود. با این حال، از نظر مفاد و ساختار بین دو کنوانسیون شباهت زیادی وجود داشت. بنابراین کار گروه موقت این بود که کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی را با توجه به رویکرد کشورهای در حال توسعه مطابقت بدهد، بر پایه‌ی این فرض که این

کشورها بسیار مهم هستند و از وجود قواعد و قوانین بهبود یافته وصول مالیات از کشورهای منشأ درآمد، سود خواهند برد. خصوصاً موضوع کمک‌های متقابل تحت تاثیر این فرض قرار گرفت، تا جائیکه کشورهای در حال توسعه ضرورت دریافت کمک‌های متقابل را حس نمی‌کردند چرا که ساکنان غیر محلی برای درآمدشان می‌بایست مالیات پرداخت می‌کردند و از این طریق مشکل حل می‌شد. (Ruiz, 2008, p. 118) در آن زمان، اهمیت درآمد خارجیان مقیم نادیده انگاشته شد.

ماده ۲۶ کنوانسیون نمونه ۲۰۰۱ سازمان ملل متحد از کنوانسیون نمونه ۲۰۰۰ سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی منتج شد. هر چند، بعضی تغییرات و تفاوت‌های در متن آن وجود دارد، اما هسته اصلی ماده مشابه همان ماده ۲۶ کنوانسیون سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی است. در واقع، تفاوت اصلی در تفسیر آن ظاهر شد که در دستورالعمل برای اجرایی شدن تبادل موثر اطلاعات گنجانده شد. در حقیقت، دستورالعمل به دنبال امکان‌سازی ترتیباتی بود که از طریق آن مقامات صالح قرارداد می‌توانند یک نفر خاص را برای اجرای قرارداد انتخاب بکنند. این دستورالعمل، حاوی پیشنهادهایی بود که چطور می‌توان تبادل اطلاعات را بصورت عملی اجرا کرد. به طور مثال، در رابطه با تبادل خودکار اطلاعات، دستورالعمل پیشنهاد می‌کند که منابعی که درآمدها از آن حاصل می‌شود پوشیده باقی بماند و فقط جنبه‌های موثر و قابل استفاده آن توسط کشور ارسال‌کننده و دریافت‌کننده مطرح بشود. (United Nations, 'United Nations Model Convention between Developed and Developing Countries', 2001) در سال ۲۰۰۵، سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی نسخه جدیدی از کنوانسیون نمونه خود را با تغییر اساسی در ماده ۲۶ منتشر ساخت. این تغییرات توسط سازمان ملل متحد مورد بررسی قرار گرفت و در یک سند ثبت گردید. این سند جدید یک نسخه بازنگری شده از ماده ۲۶ و تفسیرهای مربوط به آن برای گنجاندن در نسخه بعدی کنوانسیون نمونه سازمان ملل متحد بود (United Nations, 'Revised Article 26 (Exchange of Information) and Revised (2008) Commentary on Article 26) گرچه تغییرات قابل توجهی توسط سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به تصویب رسید، با این حال مسائل چندی وجود دارد که نیاز به توجه ویژه دارد. جنبه اول اشاره به رسمیت شناختن ملاحظات کلی از تفسیر ماده ۲۶ است که نشان می‌دهد تبادل اطلاعات یک ابزار مهم و ضروری برای محدود کردن سرمایه می‌باشد.

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی (وحید اسدزاده و سید قاسم زمانی) ۳۷

دومین جنبه اشاره به اهمیت اقدامات عملی دارد. این مسأله اخیراً در نسخه قبلی کنوانسیون نمونه سازمان ملل متحد بعنوان دستورالعمل در تفسیر ماده ۲۶ بیان گردید. در سال ۲۰۰۸، نسخه موجود از ماده ۲۶ اصلاح شد، با این حال، این موضوع در متن کنوانسیون نمونه و در ذیل بند ۶ مود توجه قرار گرفت. (ibid) سومین جنبه به اصل عمل متقابل که در بند ۳ ماده ۲۶ به آن اشاره شده، برمی‌گردد. قسمت الف بند ۳ اذعان می‌دارد که یک دولت متعهد نمی‌بایست هیچ نوع اقدامات اداری در مغایرت با قانون و عمل اداری سایر دولت‌های متعهد انجام دهد. از چشم‌انداز سازمان ملل متحد، اصل عمل متقابل زمانیکه بین کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه یک معاهده مالیاتی بسته می‌شود، بوجود می‌آید. بر این اساس، سازمان ملل متحد در تفسیر ماده ۲۶ روشن ساخت که اصل تعهدات متقابل در دولت‌های متعهد اجازه نمی‌دهد یک کشور توسعه یافته از ارائه اطلاعات به یک کشور در حال توسعه بر اساس اینکه کشور در حال توسعه ظرفیت اداری در مقایسه با کشور توسعه یافته ندارد، امتناع ورزد. (ibid)

با مقایسه‌ی رویکرد سازمان ملل متحد با سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در مورد استفاده از اصل عمل متقابل، به این نتیجه می‌رسیم که هر دو سازمان در پی بیان این نکته بودند که عدم وجود یک قانون یا یک روش اجرایی نمی‌تواند مانع به دست آوردن اطلاعات توسط دولت درخواست‌کننده از دولت درخواست‌شده باشد. در حقیقت، کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بعنوان یک راهنما، موجب توسعه و ترویج ماده ۲۶ کنوانسیون نمونه سازمان ملل متحد شد. بنابراین، هر دو کنوانسیون با استفاده از روش استدلالی مشابه با کاستی‌های مشابه در ماده ۲۶ مواجه شدند.

۵. توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی (Tax Information Exchange Agreements) (TIEA)

عدم وجود مالیات مضاعف، دلالت بر این نیست که دیگر فرار از پرداخت مالیات رخ نخواهد داد. در نتیجه، یک سند دیگر لازم است تا مبنای قانونی برای تبادل اطلاعات ایجاد شود. سندی مناسب برای راه‌اندازی تبادل اطلاعات بین دو کشور با سیستم‌های مختلف مالیات بر درآمد «توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی» نام دارد.

لازم است روشن شود اگرچه این ایده اخیراً وجود دارد که امضای توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی معمولاً بین یک کشور با قلمرو مشخص مالیات بر درآمد و یک حوزه که

به گریزگاه مالیاتی یا بهشت مالیاتی معروف است صورت می‌گیرد، اما می‌توان از این سند در وضعیت‌های دیگری نیز استفاده کرد، به طور مثال، وقتیکه کشورها نمی‌توانند سندی که در رابطه با معاهده مالیات بر درآمد باشد بیابند، یا حتی زمانیکه، کشورها می‌خواهند با اداره مالیات خود در مبارزه با فرار از پرداخت مالیات همکاری کنند. در مورد وضعیت اول می‌توان توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی بین برزیل و ایالات متحده آمریکا را مثال زد که در سال ۲۰۰۱ به امضا رسید. هیچ کدام از این دو کشور بهشت مالیاتی نبودند اما، با توجه به منافع متضادی که در طی مذاکرات معاهده مالیات بر درآمد وجود داشت دست به امضای این توافقنامه زدند. دومین وضعیت به امضای توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی بین کشورهای آمریکای لاتین که توسط مدل نمونه مرکز ادارات مالیات کشورهای آمریکایی (Inter-American Center of Tax Administration (CIAT)) پیروی شد، بازمی‌گردد.

۱.۵ توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی

در سال ۲۰۰۲، سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی توافقنامه‌ی نمونه‌ای را برای تبادل موثر اطلاعات بعنوان بخشی از کار خود در مبارزه با شیوه‌های مالیاتی مضر منتشر ساخت.

توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در بخشی از گزارش انجمن جهانی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در مورد مالیات، که شامل هر دو عضو و غیر عضو از اعضای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی است، به تفصیل شرح داده شده است. این گزارش بررسی می‌کند برای رسیدن به یک میدان بازی در سطح جهانی در زمینه‌های شفافیت و تبادل موثر اطلاعات در هر دو امور مالیاتی مدنی و کیفی چه چیزهای لازم است. (7. (n 70) '2006 Report on Tax Co-operation', OECD) استانداردهای تعیین شده در این گزارش و ثبت شده در توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی اقداماتی را برای تصویب به مراکز مالی در سراسر جهان، نه تنها به کشورهایی که به بهشت مالیاتی معروف هستند، پیشنهاد می‌کند.

طبق دیدگاه انجمن جهانی مالیات سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، سه جنبه اصلی برای حصول اطمینان از شفافیت و تبادل موثر اطلاعات وجود دارد: الف) وجود مکانیزم‌هایی برای تبادل اطلاعات؛ ب) سطح مناسبی از دسترسی به اطلاعات؛ و ج) در دسترس بودن اطلاعات. این سه جنبه، در توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی (وحید اسدزاده و سید قاسم زمانی) ۳۹

همکاری‌های اقتصادی به ثبت رسیده است. اولین جنبه آن به ضرورت مبنای قانونی کشورها به تبادل اطلاعات مالیاتی اشاره می‌کند. در این حوزه، سازمان توسعه و همکاری اقتصادی در حال حاضر به بخش عمده‌ای از ابزار موجود برای تبادل اطلاعات (به عنوان مثال، کنوانسیون مالیات مضاعف، کنوانسیون مشترک شورای اروپا و سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در مورد کمک‌های اداری دوجانبه در امور مالیاتی، قوانین داخلی و غیره) بعنوان مکمل اشاره می‌کند (OECD, '2006 Report on Tax Co-operation' (n 70) 9-14).

جنبه دوم به شیوه‌های ثبت شده در توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بازمی‌گردد که نه تنها بر دسترسی به اطلاعات براساس استانداردها تاکید می‌کند بلکه شامل شروط و محدودیت‌هایی است که بعنوان مکانیزم‌هایی برای ایجاد تعادل و بررسی عمل می‌کند. دسترسی مناسب به اطلاعات منعکس‌کننده این واقعیت است که تبادل اطلاعات تنها محدود به امور مالیاتی کیفی نمی‌شود بلکه به اطلاعات درخواست شده در رابطه با امور مالیاتی مدنی هم مربوط می‌شود. از طرف دیگر، دسترسی به اطلاعات نیاز به ایجاد تعادل میان منافع کشوری که از او درخواست اطلاعات شده و اشخاص ثالث دارد. برای دستیابی به این هدف، توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی تبادل اطلاعات را تنها طبق درخواست و زمانیکه اطلاعات به صورت قابل پیش‌بینی مربوط به دولت درخواست‌کننده باشد، اجازه می‌دهد. همچنین برخی محدودیت‌ها وجود دارد که به دولت که از او درخواست اطلاعات شده این حق را می‌دهد که از ارائه اطلاعات درخواست شده صرف نظر کند و آن را نپذیرد. حداقل، دسترسی مناسب به اطلاعات شامل برخی اطلاعات محرمانه است و دلالت بر این موضوع دارد که دولتی که از او درخواست اطلاعات شده تا زمانیکه مطمئن نشود اطلاعات ارائه شده فقط در راستای اهداف موجود در موافقت‌نامه مورد استفاده قرار می‌گیرد، خود را متعهد نخواهد دانست. یکی از محدودیت‌های منتج شده از التزامات محرمانه، ممنوعیت افشای اطلاعات کسب شده به کشورهای ثالث است. کشورهای ثالث تنها زمانی می‌توانند به اطلاعات تبادل شده دسترسی داشته باشند که موافقت‌نامه صراحتاً آن را اجازه بدهد. (OECD, '2006 Report on Tax Co-operation' (n 70) 10-11).

لذا، اگرچه توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی دارای استاندارد‌های بالایی برای تبادل موثر و شفاف اطلاعات است، اما در مقایسه با نمونه

کار قبلی سازمان از نظر ساختاری دارای معایبی است، علی‌الخصوص در اولویت قرار دادن درخواست برای تبادل اطلاعات.

از یک دیدگاه انتقادی، توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی تاثیر بیشتری بر محدودیتهای داخلی کشورها در ارائه اطلاعات دارد تا بر روی مکانیزمهایی که واقعاً تبادل اطلاعات بین کشورها را میسر کند. به عبارت دیگر، با نظر به سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی و کنوانسیون نمونه مالیات بر درآمد سازمان ملل متحد، توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی اجرای دسترسی مناسب به اطلاعات را با اعطای شرایطی میسر می‌داند که: الف) تبادل اطلاعات نه تنها به امور کفبری مالیاتی مربوط می‌شود بلکه به اطلاعات درخواست شده در زمینه امور مدنی مالیاتی نیز گسترش یافته شده باشد ب) اطلاعات مالیاتی که در آن منافع داخلی وجود دارد و توسط موسسات مالی و شخصیت مالکیتی ایجاد شده نمیتواند محدودیتی برای تبادل اطلاعات ایجاد کند. در رابطه با کشورهای در حال توسعه نیز، کاستی های توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی خود را بیشتر نشان میدهد، چرا که بیشترین فرار سرمایه ها در کشورهای توسعه یافته سرمایه گذاری میشوند و به احتمال زیاد کشورهای توسعه یافته هیچ نوع اطلاعاتی در مورد جزئیات معاملات مالی که خارج از محدوده سرزمینی آنها میشوند، ندارند. تنها زمانی که سرمایه های فرار کرده بعنوان سرمایه خارجی به کشورشان بازمیگردد کشورهای در حال توسعه می‌توانند از مکانیزم تبادل اطلاعات ایجاد شده توسط توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی سود ببرند.

این تجزیه و تحلیل با در نظر قرار دادن این واقعیت است که توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی از منظر و دیدگاه اعضای این سازمان توسعه و ترویج یافته است. پاسخ به مشکل فعلی را نمی‌توان به راحتی پیدا کرد، با این حال شناسایی کاستی های در حال حاضر موجود در سند از دیدگاه نه تنها کشورهای توسعه یافته بلکه کشورهای در حال توسعه نیز ممکن است راه هایی را جهت حل احتمالی مشکلی که تمام کشورها بتوانند مشمول این سند بشوند، نشان بدهد.

۲.۵ توافق نامه نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا

تفاوت اصلی بین توافقنامه نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا که در سال ۱۹۸۴ منتشر گردید و توافق نامه نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی که در سال ۲۰۰۲ منتشر شد این موارد است: (۱) توافق نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی شامل مالیات در سطح محلی هم می شود، در حالیکه توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا خودش را به وضع مالیات در سطح فدرال محدود می کند. (۲) توافقنامه سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی تنها تبادل اطلاعات براساس درخواست دادن را پوشش می دهد، در حالیکه توافقنامه ایالات متحده آمریکا سه شکل از تبادل اطلاعات را اجازه می دهد: منظم (اتوماتیک)، هم زمان و فوری و براساس درخواست دادن. (۳) هر دو نمونه بیان می کنند که اطلاعات محرمانه بانکی و هویت و شخصیت مالکیتی نمی توانند تبادل اطلاعات را محدود سازند، با این حال توافقنامه سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی بیان می کند که وجود این وضعیت در حقوق داخلی کشورهای عضو نمی تواند بعنوان عذری پذیرفته بشود، در حالیکه در توافق نامه ایالات متحده آمریکا محدودیت های داخلی، اسرار بانکی و هویت مالکیتی را کنار گذاشته و موارد بی ضرر را ارائه می دهد. (۴) در توافقنامه سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی کشور درخواست کننده می بایست نشان دهد که اطلاعات درخواست شده به صورت قابل پیش بینی به او مربوط است، در حالیکه در توافقنامه ایالات متحده آمریکا چنین مقرر ای وجود ندارد؛ و (۵) توافقنامه سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی شامل برخی احتمالات است که دولتی که از او درخواست اطلاعات شده می تواند آن را رد کند در مواردی که این اطلاعات جز موارد سری و محرمانه بین نمایندگی ها و مشتری های آن ها باشد. توافقنامه ایالات متحده آمریکا چنین بند و ماده ای ندارد.

به صورت کلی، توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی برخی از جنبه های توافقنامه ایالات متحده آمریکا را بهبود بخشیده و اصلاح کرده است. مهمترین اصلاحات به این موارد مربوط می شوند: (۱) اجازه دسترسی به مالیات های تحت پوشش اعمال شده توسط یا از طرف زیر بخش های سیاسی یا مقامات محلی؛ (۲) اسرار بانکی و هویت مالکیتی نمی تواند تعهد به تبادل اطلاعات را محدود کند؛ (۳) حمایت از ارتباط بین نماینده و مشتری تحت شرایط خاص. با این حال، توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی امکان تبادل اطلاعات را کاهش داده است.

چون طبق این توافقنامه تبادل اطلاعات تنها به موجب درخواست است و این تنها مکانیزمی است که در موافقت‌نامه بدان اشاره شده است.

۶. جایگاه تبادل اطلاعات مالیاتی در موافقت‌نامه‌های مالیات مضاعف ایران

کشور ایران با توجه به موقعیت جغرافیایی بسیار مناسب می‌تواند بستر درآمدهای بین‌المللی بسیاری باشد. معادن سرشار نفت و گاز و غیره، موقعیت استراتژیک کشور برای حمل و نقل و ترانزیت کالاهای خارجی و غیره زمینه‌ساز فعالیت شرکت‌های بزرگ بین‌المللی در کشورمان است که پس از رفع تحریم‌های سیاسی اقتصادی - مسلماً بصورت بالفعل در خواهد آمد. بدیهی است کسب درآمد خارجیان همواره باید با وضع مالیات همراه باشد و قواعد مالیاتی کافی می‌تواند درآمد دولت را چندین برابر کند.

از طرفی، هر نظام مالیاتی رویکرد خود را به یکی از روش‌های وضع مالیات بر درآمدهای جهانی Worldwide Taxation یا سرزمینی Territorial Taxation انتخاب می‌کند. در رویکرد جهانی، کشور، درآمدهای اشخاص مقیم خود را که در دیگر کشورها به فعالیت تجاری مشغولند، مشمول مالیات قرار می‌گیرند. در رویکرد سرزمینی نیز هر شرکت خارجی که در قلمروی یک کشور به فعالیت تجاری مشغول است، مشمول مالیات آن کشور قرار می‌گیرند. (Avi-Yonah & Reuven S, 2011, 153)

در زمینه اخذ مالیات رویکرد کشور ما براساس تبصره دوم ماده ۲۵ قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص حقوقی خارجی را که به بهره‌برداری از سرمایه یا فعالیت تجاری به صورت مستقیم یا غیرمستقیم به کسب درآمد مشغولند، مشمول مالیات میدانند، بنابراین کشورمان با اختلاط هر دو رویکرد به وضع مالیات بر فعالیت‌های خارجی می‌پردازد که البته اکثر کشورهای دنیا نیز به همین طریق عمل می‌کنند. در این میان آنچه که در کشور ما نیز به مانند بسیاری از کشورها مطرح است موضوع اخذ مالیات‌های مضاعف است که ایران با عقد موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف که تاکنون حدود ۶۵ قرارداد در این زمینه منعقد نموده است، در درجه نخست این موافقت‌نامه‌ها را با هدف برقراری راهکارهایی برای جلوگیری از تحمیل مالیات مضاعف بر اشخاص منعقد کرده است اما بی‌شک مقاصد دیگری همچون جلوگیری از فرار مالیاتی نیز از طریق آن دنبال می‌شود که معمولاً از طریق مبادله اطلاعات بین مراجع صلاحیت‌دار طرف‌های قرارداد تأمین می‌گردد. (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۹، <http://intamedia.ir/>).

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی (وحید اسدزاده و سید قاسم زمانی) ۴۳

در مورد جایگاه و اهمیت تبادل اطلاعات در ایران باید بیان کنیم که هرچند در ایران اکنون توافقنامه مستقل تبادل اطلاعات مالیاتی براساس مدل‌های معین سازمان‌های بین‌المللی تصویب نشده است اما در ماده ۲۶ تمامی موافقت‌نامه اجتناب از مالیات مضاعف منعقد شده ایران با سایر کشورها به موضوع تبادل اطلاعات پرداخته شده است و بیان گردیده که

مقامات صلاحیت‌دار دو دولت متعاهد اطلاعات ضروری (اطلاعاتی که در جریان عادی امور اداری بموجب قوانین مالیاتی مربوط خود در اختیار ایشان می‌باشد). برای اجرای مقررات این موافقتنامه را که مربوط به مالیات‌های مشمول این موافقتنامه باشد، مبادله خواهند کرد. هر نوع اطلاعاتی که به این طریق مبادله می‌شود به صورت محرمانه تلقی خواهد شد و برای سایر اشخاص به استثناء اشخاصی که به امر تشخیص و وصول مالیات‌های موضوع این موافقتنامه اشتغال دارند فاش نخواهد شد. اطلاعات فوق‌الاشعار که منجر به افشای هر گونه اسرار تجاری، شغلی، بانکی، صنعتی یا حرفه‌ای یا فرایند تجاری شود مبادله نخواهد شد.

علاوه بر موافقت‌نامه‌های دوجانبه انعقاد شده ایران با سایر کشورها، موضوع تبادل اطلاعات مالیاتی برای جلوگیری از فرار مالیات در قوانین کشور هم منعکس شده است به طوریکه 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 تا پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارد، بنابراین به دلیل اهمیت بالای موضوع تبادل اطلاعات برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و یا فرار مالیاتی، لزوم انعقاد قرارداد مالیاتی با سایر کشورها به وضوح در قوانین رسمی کشور به رسمیت شناخته شده است. (ماده ۱۶۸ ق.م.م)

علاوه بر این، برای افزایش شفافیت در رابطه با اطلاعاتی که می‌بایست تبادل شود قانون‌گذار در ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌کند که مودیان حقیقی و حقوقی باید در انتهای هر فصل فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه دهند. و ماده ۱۶۹ مکرر همین قانون، بیان می‌کند که

به منظور شفافیت فعالیتهای اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مودیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی،

پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود.

وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شهرداری‌ها، موسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانکها و موسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند....

و در تبصره دوم همین ماده اذعان می‌کند که

سازمان امور مالیاتی کشور موظف است امکان دسترسی برخط (آنلاین) بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بیمه مرکزی، گمرک جمهوری اسلامی ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و همچنین سایر دستگاههای اجرایی را به فهرست بدهکاران مالیاتی فراهم آورد تا استفاده‌کنندگان مذکور بتوانند با حفظ طبقه‌بندی، اطلاعات دریافتی را در ارائه خدمات به اشخاص بدهکار مالیاتی لحاظ کنند.

و در ادامه و در تبصره سوم ضمانت اجرا تخلف از این ماده قانونی را مشخص کرده و

بیان می‌کند که

اشخاص متخلف از حکم این ماده علاوه بر محکومیت به مجازات مقرر در این قانون- علاوه بر مسوولیت تضامنی که با مودی در پرداخت مالیات خواهد داشت مشمول جریمه‌ای معادل یک‌دوم تا دوبرابر مالیات پرداخت شده خواهد بود- مسوول جبران زیانها و خسارات وارده به دولت نیز خواهند بود. (ماده ۱۶۹ مکرر قانون. م. م).

علاوه بر این، قانون برنامه پنج ساله توسعه جمهوری اسلامی ایران در ماده ۱۲۰ به

موضوع تبادل اطلاعات پرداخته است و بیان می‌کند که

سازمان امور مالیاتی مکلف است پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی شامل اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای اشخاص حقیقی را تا پایان برنامه و اشخاص حقوقی را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه به پایان رساند. کلیه دستگاههای اجرایی و نهادهای عمومی و ذی‌ربط که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند موظفند مطابق با دستورالعمل تبادل اطلاعات با حفظ محرمانه‌بودن که توسط وزارت امور اقتصادی و

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی (وحید اسدزاده و سید قاسم زمانی) ۴۵

دارائی در سال اول برنامه تنظیم و به تصویب هیأت‌وزیران می‌رسد، این اطلاعات را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند

و در تبصره یک این ماده راه‌کارهایی را که سازمان امور مالیاتی کشور برای تسهیل امر اطلاع‌رسانی و ابلاغ اظهارنامه‌های مالیاتی و سایر اوراقی که مؤدیان مالیاتی مکلف به تسلیم آن می‌باشند و نیز ابلاغ اوراق مالیاتی برای تمام یا برخی از مؤدیان مذکور را معین کرده و این سازمان را مکلف به استفاده از فناوری‌های نوین نظیر خدمات پست الکترونیکی، امضاء الکترونیکی یا سایر روشها می‌نماید. (ماده ۱۲۰ قانون برنامه پنج‌ساله توسعه جمهوری اسلامی ایران)

بنابراین اهمیت تبادل اطلاعات علاوه بر موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، در نظام قانون‌گذاری ایران هم به رسمیت شناخته شده است و به خصوص با تعیین ضمانت اجرا و جریمه‌های مالیاتی برای متخلفان و مؤدیانی که سعی در عدم شفاف سازی فعالیت‌های مشمول مالیاتی خود دارند، هر چه بیشتر در جهت الزامی شده آن گام برداشته شده است.

۷. نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت و ضرورت تبادل اطلاعات مالیاتی می‌توان نتیجه گرفت اقدامات جبرانی بیشتر از اقدامات تلافی‌جویانه می‌تواند مشوقی برای امضای توافقنامه‌های تبادل اطلاعات مالیاتی شود. اگرچه تاکید جامعه بین‌المللی از توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی، بعنوان سند استاندارد که شفافیت و تبادل اطلاعات را در سطح جهانی افزایش می‌دهد نکته قابل‌اهمیتی است، اما توافقنامه نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی دارای معایبی است که تنها مقایسه تحلیلی آن با توافقنامه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا می‌تواند نشان‌گر آن باشد. با مقایسه‌ی رویکرد سازمان ملل متحد با سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در مورد استفاده از اصل عمل متقابل، به این نتیجه می‌رسیم که هر دو سازمان در پی بیان این نکته بودند که عدم وجود یک قانون یا یک روش اجرایی نمی‌تواند مانع به دست آوردن اطلاعات توسط دولت درخواست‌کننده از دولت درخواست‌شده باشد. در حقیقت، کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بعنوان یک راهنما، موجب توسعه و ترویج ماده ۲۶ کنوانسیون نمونه سازمان ملل متحد شد. بنابراین، هر دو کنوانسیون با استفاده از روش استدلالی مشابه با کاستی‌های

مشابه در ماده ۲۶ مواجه شدند. اخیراً اهمیت تبادل اطلاعات برای کشورهای در حال توسعه به دلیل برخورد با مشکل فرار سرمایه، روشن شده است که میتواند پایه مالیاتی کشوری را که مودی آن با بیش از یک کشور روابط اقتصادی دارد، کاهش دهد. در ایران نیز بحث تبادل اطلاعات مالیاتی در ماده ۲۶ موافقت نامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف درج گردیده است که موافقت نامه های مذکور مانند قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین مالیاتی جزئی از حقوق مالیاتی کشور ما را تشکیل می دهند زیرا پس از تصویب قوه مقننه در ردیف قوانین لازم الاجرای کشور قرار می گیرند علاوه بر این در قوانین رسمی کشور مانند قانون مالیات های مستقیم، موضوع تبادل اطلاعات مالیاتی، برای جلوگیری از فرار مالیاتی، افزایش شفافیت و جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف مورد توجه قانون گذار قرار گرفته است.

پی‌نوشت

۱. United Nations, 'United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries' (1980) ST/ESA/102 UN Publications

کتاب‌نامه

سازمان امور مالیاتی کشور، مقدمه‌های بر موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، ۳۱ مرداد ۱۳۹۹، قابل مشاهده در: <http://intamedia.ir/Pages/Action/ShowContent/121500>
قانون مالیات های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات مصوب ۱۳۹۴.

Avi-Yonah, Reuven S; 2011, Global Perspectives on Income Taxation Law; Oxford University Press

Calich, Isabel, 2011, The impact of globalisation on the position of developing countries in the international tax system A thesis submitted to the Department of Law of the London School of Economics for the degree of Doctor of Philosophy و London, September 2011 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version July 2008 (OECD 2008), 8

Dean, S. 'The Incomplete Global Market for Tax Information' Boston college law Review, Vol.49, pp. 605-671

Developing Countries' (1980) ST/ESA/102 UN Publications

Kees van Raad 1993. Essays on International Tax (Series on International Taxation)

League of Nations, 'London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text' (n 335) 102-03.

بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی (وحید اسدزاده و سید قاسم زمانی) ۴۷

League of Nations, 'London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text' (n 335) 314-15.

OECD TIEA. OECD, 'Agreement on Exchange of Information on Tax Matters' (n 383) 25-28.

OECD, '2006 Report on Tax Co-operation' (n 70) 10-11.

OECD, '2006 Report on Tax Co-operation' (n 70) 7.

OECD, '2006 Report on Tax Co-operation' (n 70) 9-14.

OECD, 'Agreement on Exchange of Information on Tax Matters' (2002)

OECD, 'Agreement on Exchange of Information on Tax Matters' (n 383) 25.

OECD, 'Model Tax Convention on Income and on Capital Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version July 2008' (n 353) 361.

Ruiz. R. 2008, International Assistance in the Collection of Taxes, International, European Union, Bulletin For International Taxation, pp. 281-287.

Spencer, D. E. 2005, 'Tax Information Exchange and Bank Secrecy (Part 1)' 16 Journal of International Taxation, pp. 1-35.

Springer; 1 edition, 468 pages.

United Nations, 'Revised Article 26 (Exchange of Information) and Revised (2008) Commentary on Article 26: for inclusion in the Next Version of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2008)

United Nations, 'Revised Article 26 (Exchange of Information) and Revised (2008) Commentary on Article 26: for inclusion in the Next Version of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries

United Nations, 'United Nations Model Convention between Developed and Developing Countries' (2001) ST/ESA/PAD/SER.E/21 UN Publication,

United Nations, 'United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries' (1980) ST/ESA/102 UN Publications

Zagaris B. 2003. U.S. Efforts to Extradite Persons for Tax Offenses, 25 Loy. L.A. Int'l & Comp. L. Rev. 653