



اظهارنظر کارشناسی درباره:

«لایحه موافقتنامه بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد»



مهدی سرمست شوشتری

چکیده

لایحه موافقتنامه بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد، بنا به پیشنهاد وزارت امور خارجه- وزارت امور اقتصادی و دارایی در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۱/۲۷ به تصویب هیئت وزیران رسیده است. این موافقتنامه در تهران در تاریخ ۱۸ بهمن ماه ۱۴۰۰ هجری شمسی برابر با ۷ فوریه ۲۰۲۲ میلادی به زبان‌های فارسی، فنلاندی و انگلیسی تنظیم شد که هر سه متن از اعتبار یکسان برخوردار بوده و در صورت بروز اختلاف در تفسیر، متن انگلیسی ملاک است. تصویب این لایحه به منظور جلوگیری از مالیات مضاعف و اجتناب مالیاتی و همچنین تحکیم روابط بین‌المللی توصیه می‌شود.

خلاصه مدیریتی

بیان مسئله

لایحه موافقتنامه بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد، بنا به پیشنهاد وزارت امور خارجه- وزارت امور اقتصادی و دارایی در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۱/۲۷ به تصویب هیئت وزیران رسیده است. این موافقتنامه در

ناظر علمی (هادی ترابی فر)، اظهارنظر کننده دفتر حقوقی (محمد آملی ابرقویی)، اظهارنظر کننده دفتر سیاسی (احسان فلاحی)، زهره عطاردی (ویراستار ادبی).



مرکز پژوهش‌های
مجلس شورای اسلامی

مشخصات لایحه

دوره یازدهم - سال سوم

شماره ثبت:
۹۰۳

تاریخ اعلام وصول:
۱۴۰۲/۰۳/۰۷

مشخصات گزارش



دفتر مطابقت با نهادهای بین‌المللی

شماره مسلسل:
۲۳۰۱۹۶۱۸

تاریخ انتشار:
۱۴۰۲/۱۱/۲۱



تهران در تاریخ ۱۸ بهمن ماه ۱۴۰۰ هجری شمسی برابر با ۷ فوریه ۲۰۲۲ میلادی به زبان‌های فارسی، فنلاندی و انگلیسی تنظیم شد. لازم است این لایحه در چارچوب قانون اساسی و منافع ملی مورد بررسی قرار گیرد.

نقاط قوت و ضعف لایحه

اهم نقاط قوت این لایحه عبارت است از:

- گسترش همکاری‌های اقتصادی بین دولت جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند،
- اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در هریک از دو کشور،
- ۳. جلوگیری از فرار مالیاتی یا اجتناب مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در هریک از دو کشور،
- ایجاد تسهیلات و تمهیدات لازم به‌منظور تضمین تداوم فعالیت‌های اقتصادی،
- توسعه و ارتقای سطح مناسبات بین دو دولت.

همچنین منظور از عبارت «هزینه‌های مالی» در تبصره لایحه و ماده (۱۱) موافقتنامه مشخص نیست و ابهام دارد. این ابهام ممکن است با ایراد شورای محترم نگهبان مواجه شود.

پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها

ضمن موافقت با کلیات لایحه و توصیه به تصویب آن، به‌منظور رعایت قواعد نگارش حقوقی و جلوگیری از ایراد شورای محترم نگهبان، پیشنهاد می‌شود تبصره «۱» به شرح زیر اصلاح گردد:

«تبصره «۱»- سود و کارمزد موضوع ماده (۱۱) موافقتنامه، مجوز دریافت یا پرداخت غیرقانونی از جمله ربا محسوب نمی‌شود».

مقدمه

لایحه موافقتنامه بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند به‌منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد، بنا به پیشنهاد وزارت امور خارجه- وزارت امور اقتصادی و دارایی در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۱/۲۷ به تصویب هیئت وزیران رسیده است. این موافقتنامه در تهران در تاریخ ۱۸ بهمن ماه ۱۴۰۰ هجری شمسی برابر با ۷ فوریه ۲۰۲۲ میلادی به زبان‌های فارسی، فنلاندی و انگلیسی تنظیم شد که هر سه متن از اعتبار یکسان برخوردار است و در صورت بروز اختلاف در تفسیر، متن انگلیسی ملاک است.

۱. انواع موافقتنامه‌ها و تفاهم‌های مالیاتی بین‌المللی

دو نوع موافقتنامه یا تفاهم بین‌المللی در نظام مالیاتی دنیا وجود دارد. نوع اول مربوط به موافقتنامه مالیاتی دوجانبه میان کشورهای مختلف است؛ که در قوانین ایران مطابق ماده (۱۶۸) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مؤدیان با دولت‌های خارجی موافقتنامه‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی، به مرحله اجرا بگذارد. ایران تاکنون با تعداد زیادی از کشورها موافقتنامه مالیاتی برای اجتناب از مالیات مضاعف امضا کرده و به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است. پس تصویب این‌گونه موافقتنامه‌های مالیاتی مسبوق به سابقه است. بیشتر این موافقتنامه‌های مالیاتی مطابق استانداردهای OECD^۱ تنظیم شده است [۱]. نوع اول موافقتنامه‌ها الزام‌های قانونی مشخصی در امر مالیات‌ستانی از اشخاص مقیم برای دو کشور مورد توافق دارد.

۱. سازمان همکاری و توسعه‌های اقتصادی.



نوع دوم تفاهم‌های بین‌المللی مالیاتی از جنس عضویت در سازمان‌ها و سازوکارهای همکاری مالیاتی میان چندین کشور است. این نوع تفاهم‌نامه‌ها بیشتر ماهیت مشورتی، تعامل و یادگیری متقابل و تسهیل در پیشبرد مذاکرات هنگام بروز مشکل میان کشورهای عضو است. در اغلب موارد، این دسته از تفاهم‌نامه‌ها الزام‌آور نیستند و موجب تغییر فرایندهای مالیات‌ستانی و تغییر قوانین داخلی نمی‌شود.

لایحه مدنظر از نوع اول بوده و توافق‌نامه‌ای مالیاتی میان ایران و فنلاند است. مبنای قانونی ارائه این لایحه از سوی دولت، ماده (۱۶۸) قانون مالیات‌های مستقیم است. گفتنی است که با توجه به اهمیت کشورهای همسایه و شرکای استراتژیک اقتصادی-سیاسی، ضروری است این کشورها در اولویت عقد موافقت‌نامه مالیاتی قرار بگیرند، زیرا تبادلات تجاری، صادرات و تعداد افراد مقیم در کشورهای منطقه بیش از سایر کشورهاست و گسترش تعامل با این کشورها منافع جمهوری اسلامی را بیش از سایرین تأمین می‌کند. شرایط خاص کشور ناشی از تحریم‌های بین‌المللی، ضرورت انعقاد موافقت‌نامه مالیاتی با کشورهای همسو و کشورهای همسایه نسبت به کشورهای اروپایی را دوچندان می‌کند. **البته این توافق‌نامه پس از انعقاد جمهوری اسلامی ایران دارند، به امضا رسیده است.** توجه به نکاتی پیرامون موافقت‌نامه‌های چندجانبه ضروری است: الف) لوایح قانونی مربوط به موافقت‌نامه‌های دو یا چندجانبه بعد از انجام هماهنگی‌ها و مذاکرات میان دولت‌های موضوع موافقت‌نامه، تهیه شده و برای تصویب به مجلس ارائه می‌شود. مذاکرات و تهیه متن موافقت‌نامه‌ها توسط دولت موجب می‌شود که اصلاح و تکمیل موافقت‌نامه‌ها در مجلس با مشکل روبه‌رو شود؛ زیرا برای اصلاح آنها توسط مجلس - به‌ویژه اگر اصلاحات اساسی بوده یا مربوط به متن موافقت‌نامه باشد - باید مجدداً لایحه مذکور به دولت عودت داده و اصلاحات پیشنهادی با کشورهای طرف قرارداد مطرح شود و در صورت توافق مجدداً به صورت لایحه به مجلس بازگردد. البته محتمل است که تغییرات از سوی دولت طرف مذاکره پذیرفته نشده و تصویب موافقت‌نامه با بن‌بست مواجه شود. ب) وجود شرایط کنونی حاکم بر موافقت‌نامه‌های دو یا چندجانبه مبنی بر تعدد موافقت‌نامه‌ها توأم با عدم نظارت کافی در خصوص عملکرد و میزان اثربخشی آنها را می‌توان ناشی از مشخص نبودن اولویت‌های صنعتی و تجاری کشور در راستای تقسیم‌کار جهانی و منطقه‌ای، عدم ثبات استراتژی کشور در انتخاب کشورهای طرف همکاری و تأثیر بالای روابط سیاسی بر روابط تجاری و اقتصادی کشور دانست.

۲. اطلاعاتی در خصوص کشور فنلاند

کشور جمهوری فنلاند در منطقه اسکاندیناوی و در شمال اروپا واقع شده که ۵/۵ میلیون نفر جمعیت دارد و پایتخت آن هلسینکی است. حدود یک میلیون نفر از جمعیت کشور در منطقه کلان‌شهری هلسینکی زندگی می‌کنند. واحد پول این کشور یورو است. فنلاند یکی از کشورهای است که هر ساله در صدر جدول کیفیت بالای زندگی در جهان قرار می‌گیرد. این کشور از نظر جمعیت کم‌تراکم‌ترین کشور در اتحادیه اروپا به‌شمار می‌آید. فنلاند از شمال با نروژ، از شرق با روسیه، از غرب با سوئد همسایه است و خلیج بوتنی در غرب، خلیج فنلاند در جنوب و دریای بالتیک در جنوب غربی آن قرار دارد. همچنین در سال ۲۰۲۲ تولید ناخالص داخلی (GDP) کشور فنلاند، ۲۸۰ میلیارد دلار و تولید ناخالص سرانه آن ۴۷ هزار دلار بوده است [۲]. مهم‌ترین محصولات، کالاها و شرکای صادراتی و وارداتی این کشور به شرح زیر می‌باشند:

- عمده‌ترین محصولات صنعتی این کشور عبارتند از: صنایع الکترونیک (۲۱/۶ درصد)، ماشین‌آلات، وسایل نقلیه و دیگر محصولات فلزی (۲۱/۱ درصد)، صنعت جنگل (۱۳/۱ درصد) و مواد شیمیایی (۱۰/۹ درصد)،
- عمده‌ترین محصولات کشاورزی فنلاند عبارتند از: غلات شامل گندم و جو، سیب زمینی و چغندر قند،
- مهم‌ترین شرکای وارداتی فنلاند عبارتند از: آلمان، روسیه، سوئد، چین، هلند، فرانسه، آمریکا، انگلستان، لهستان، استونی،
- مهم‌ترین شرکای صادراتی این کشور عبارتند از: آلمان، سوئد، هلند، آمریکا، روسیه، چین، انگلستان، بلژیک، فرانسه، استونی،



■ مهم‌ترین کالاهای صادراتی فنلاند عبارتند از: تجهیزات و ماشین‌آلات حمل‌ونقلی، فلزات، محصولات صنعتی شیمیایی، محصولات صنعتی جنگلی، محصولات صنعتی الکترونیکی و الکتریکی،
 ■ مهم‌ترین کالاهای وارداتی این کشور عبارتند از: تجهیزات و ماشین‌آلات حمل‌ونقلی، فلزات، محصولات صنعتی الکترونیکی و الکتریکی، محصولات صنعتی شیمیایی، محصولات معدنی، منسوجات، مواد غذایی و محصولات کشاورزی [۳].

۳. وضعیت تراز بازرگانی و روابط اقتصادی ایران و فنلاند

حجم مبادلات اقتصادی دو کشور در سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ به شرح جدول زیر بوده است. همان‌طور که قابل مشاهده است در سال‌های اخیر ایران بیشتر واردکننده بوده و تراز تجاری ایران و فنلاند در سال‌های اخیر همواره منفی بوده است.

جدول وضعیت تراز تجاری و حجم مبادلات میان ایران و فنلاند (دلار)

عنوان	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹	۱۴۰۰
صادرات ایران	۶۲۷۵۸۷	۷۹۹۸۵۶	۵۱۹۴۲۷	۳۷۶۲۶۶
واردات ایران	۱۲۴۸۲۹۰۲۲	۳۰۷۲۳۷۱۳	۶۸۳۲۴۶۵	۱۵۵۴۷۷۹۸
تراز تجاری	-۱۲۴۲۰۱۴۳۵	-۲۹۹۲۳۸۵۷	-۶۳۱۳۰۳۸	-۱۵۱۷۱۵۳۲

مأخذ: سایت سازمان توسعه تجارت www.tpo.ir

۴. موضوع لایحه

موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد و عواید سرمایه‌ای منعقد شده که دارای یک ماده‌واحد و دو تبصره است و ۲۸ ماده به آن پیوست شده است.

۵. اهداف لایحه

۱. گسترش همکاری‌های اقتصادی بین دولت جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند،
۲. اتخاذ تدابیر قانونی برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در هریک از دو کشور،
۳. تمهید قانونی برای جلوگیری از فرار مالیاتی یا اجتناب مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در هریک از دو کشور،
۴. ایجاد تسهیلات و تمهیدات لازم به منظور تضمین تداوم فعالیت‌های اقتصادی،
۵. توسعه و ارتقای سطح مناسبات بین دو دولت.

۶. بررسی مفاد لایحه

طبق این موافقت‌نامه دولت‌های جمهوری اسلامی ایران و جمهوری فنلاند، در خصوص اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه، در موارد ذیل با یکدیگر توافق کردند:

- تعیین اشخاص مشمول موافقت‌نامه، ماده (۱)،
- مالیات‌های موضوع موافقت‌نامه که شامل مالیات بر درآمد یا اجزای درآمد از جمله مالیات بر عواید حاصل از نقل‌وانتقال اموال منقول یا غیرمنقول و همچنین مالیات بر افزایش ارزش سرمایه است، ماده (۲)؛ مالیات‌های موجود مشمول این



موافقتنامه در مورد هر کشور، ماده (۲)،

- تعریف اصطلاحات کلی مورد نیاز، ماده (۳)، تعریف مقیم، ماده (۴) و تعریف مقرر دائم، ماده (۵)،
- تعیین موارد مشمول مالیات بر درآمد حاصل از اموال غیرمنقول، ماده (۶)؛ درآمدهای تجاری، ماده (۷)؛ کشتیرانی و حمل و نقل هوایی، ماده (۸)؛ مؤسسات وابسته، ماده (۹)؛ سود سهام، ماده (۱۰)؛ هزینه‌های مالی، ماده (۱۱)؛ حق الامتیازها، ماده (۱۲)؛ عواید سرمایه‌ای، ماده (۱۳)، درآمد حاصل از استخدام، ماده (۱۴)؛ حق الزحمه مدیران، ماده (۱۵)؛ درآمد هنرمندان و ورزشکاران، ماده (۱۶)؛ حقوق بازنشستگی، مستمری سالیانه و پرداخت‌های مشابه، ماده (۱۷)؛ خدمات دولتی، ماده (۱۸)؛ محصلین، ماده (۱۹)؛ سایر درآمدها، ماده (۲۰)،
- برخورداری از مزایا، ماده (۲۱)،
- حذف مالیات مضاعف، ماده (۲۲)،
- اشاره به رعایت موارد عدم تبعیض، ماده (۲۳)،
- آیین‌نامه توافق دوجانبه، ماده (۲۴)،
- تبادل اطلاعات در راستای اجرای توافق‌نامه، ماده (۲۵)،
- نحوه اجرای مقررات در مورد اعضای هیئت‌های نمایندگی و مأموریت‌های سیاسی و مناصب کنسولی، ماده (۲۶)،
- نحوه لازم‌الاجرا شدن موافقت‌نامه، ماده (۲۷)،
- نحوه فسخ موافقت‌نامه، ماده (۲۸).

۷. پیشنهادهای اصلاحی

با توجه به اینکه مفاد ماده (۱۱) این موافقتنامه همانند مفاد ماده (۱۱) لایحه موافقتنامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری هند به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد مصوب ۱۳۹۹/۴/۲۲ می‌باشد و با عنایت به ایرادهای شورای محترم نگهبان به موافقتنامه مذکور، نکات ذیل قابل ذکر است: بنابراین اظهار نظر شورای نگهبان، ایرادهای ذیل به لایحه مذکور وارد بوده است:

«در ماده (۱۱)، با توجه به متن معاهده به زبان انگلیسی، منظور از عبارت «هزینه‌های مالی» مشخص نیست، ابهام دارد و پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.»

کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی نیز به منظور رفع ایراد فوق و همچنین همسویی این قانون با قانون مالیات‌های مستقیم، در ماده (۱۱) موافقتنامه مذکور، عبارت «سود و کارمزد» را جایگزین عبارت «هزینه‌های مالی» کرد. در خصوص اصلاح فوق نیز شورای نگهبان اطلاق عبارت سود و کارمزد در این ماده نسبت به مواردی که نامشروع است را خلاف موازین شرع دانست. در نهایت کمیسیون اقتصادی برای رفع ایراد شورای نگهبان تبصره ماده‌واحد را به شرح ذیل مورد اصلاح قرار داد:

«تبصره- سود و کارمزد موضوع ماده (۱۱) موافقتنامه، مجوز دریافت یا پرداخت غیرقانونی از جمله ربا محسوب نمی‌شود.» بنابراین پیشنهاد می‌شود اصلاحات فوق در این لایحه لحاظ شود.

۸. جمع‌بندی و پیشنهادها

ضرورت و نیاز به ارتقا و توجه به مناسبات سیاسی و اقتصادی بین کشورها ایجاب می‌کند تا به اشکال مختلف از جمله امضای توافق‌نامه دوطرفه، زمینه گسترش راهکارهای دوجانبه فراهم شود. از این رو جمهوری اسلامی ایران نیز درصدد است تا با امضای این موافقت‌نامه‌ها روابط سیاسی و اقتصادی خود را با کشورهای مختلف تحکیم بخشد. ضروری است دولت



جمهوری اسلامی ایران، توافق مالیاتی با کشورهای منطقه و شرکای راهبردی را در اولویت قرار دهد؛ زیرا منافع طرفینی بیشتری نسبت به توافق با سایر کشورهای اروپایی دارد.

به‌طور خاص در مورد موافقتنامه فعلی با کشور فنلاند، اجرای این موافقتنامه در صورتی که از نظر دولت جمهوری اسلامی ایران مطابق با مصالح اقتصادی کشور باشد، می‌تواند آثار اقتصادی و سیاسی مطلوبی برای کشور به‌همراه داشته باشد که از جمله می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

■ تشویق و تسهیل روابط اقتصادی و بازرگانی،

■ تحکیم بخشیدن به حسن روابط سیاسی،

■ توسعه و ارتقای سطح مناسبات بین دولت‌ها،

■ اشتغال‌زایی،

■ جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف،

■ پیشگیری از تعارض قوانین مالیاتی و کاهش دعاوی فرار مالیاتی.

همچنین به‌منظور رعایت قواعد نگارش حقوقی و جلوگیری از ایراد شورای محترم نگهبان، پیشنهاد می‌شود تبصره «۱» به‌شرح زیر اصلاح گردد:

«تبصره «۱»- سود و کارمزد موضوع ماده (۱۱) موافقت‌نامه، مجوز دریافت یا پرداخت غیرقانونی از جمله ربا محسوب نمی‌شود».

۶. بررسی مفاد لایحه

[1]. <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

[2]. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.KD?locations=FI>.

[3]. <https://finland.mfa.gov.ir/portal/GeneralCategoryServices/5095>.



گزیده سیاستی: موافقتنامه مالیاتی میان جمهوری اسلامی ایران و فنلاند، به منظور جلوگیری از مالیات مضاعف و اجتناب مالیاتی امری ضروری است و تصویب این لایحه در مجلس شورای اسلامی توصیه می‌شود.

