

*Critical Studies in Texts & Programs of Human Sciences,*  
Institute for Humanities and Cultural Studies (IHCS)  
Monthly Journal, Vol. 20, No. 11, Winter 2020-2021, 25-46  
Doi: 10.30465/crts.2021.6000

## **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: 2020-09-20, Date of acceptance: 2020-12-21

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.



## بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی

وحید اسدزاده\*

سیدقاسم 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 مکانیسم‌هایی برای تحقق آن در نظر گرفته شده است. ازجمله این مکانیسم‌ها توافق‌نامه‌های تبادل اطلاعات مالیاتی است. با جهانی شدن حقوق بین‌الملل مالیاتی فعالیت‌های مالیات‌دهندگان دیگر به مرز مشخصی محدود نیست، ولی اداره‌های مالیاتی هم‌چنان به مرزهای خود محدود شده‌اند؛ بنابراین، دولت‌ها به همکاری‌های بیش‌تری با یک‌دیگر نیازمندند. لازمه این همکاری‌ها تبادل اطلاعات مالیاتی به اشکال مختلف از جمله تبادل به درخواست، تبادل خودکار، و تبادل خودجوش اطلاعات است که این امر از طریق انعقاد معاهدات بین‌المللی دوجانبه و چندجانبه میسر می‌شود. در این نوشتار با بررسی نقادانه موافقت‌نامه‌های نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی به روش توصیفی و تحلیلی می‌توان به انعقاد سندی مناسب برای راه‌اندازی 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 نجف‌آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف‌آباد، ایران  
vahid.asadzadeh1393@gmail.com

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

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۶/۳۰، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۰۱

## ۱. مقدمه

با جهانی شدن حقوق مالیات بین‌الملل فعالیت‌های مالیات‌دهندگان دیگر به مرز مشخصی محدود نیست و کشورها برای دریافت مالیات از مالیات‌دهندگان نیاز به همکاری با دولت‌های دیگر دارند که برای نیل به این منظور سال‌هاست کشورها و سازمان‌های بین‌المللی سعی کرده‌اند موافقت‌نامه‌های مختلفی منعقد کنند که این موافقت‌نامه‌ها در طول سال‌ها تکمیل و اصلاح شده است. در همین باره، نمونه‌هایی از موافقت‌نامه‌های دوجانبه که به تبادل اطلاعات منجر می‌شود مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. این نمونه‌ها را سازمان‌های مختلفی به‌طور استنادانه و بادقت ایجاد کرده‌اند؛ باین‌حال، همان‌طور که شرح داده خواهد شد، در میان آن‌ها بخش‌های 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 تفاوت‌های اصلی که از آنالیز کردن مدل‌ها به ذهن می‌آید این است که بعضی از آن‌ها قلمرو گسترده‌تری دارند که شامل موضوع‌های دیگری در کنار تبادل اطلاعات است، در حالی که برخی دیگر فقط برای انجام تبادل اطلاعات به‌وجود آمده‌اند. سهمی از این تجزیه و تحلیل متکی به درک این مسئله است که آیا ابزار تبادل اطلاعات گسترده است یا خیر. این حق اداره‌های مالیاتی است که اطلاعات مالیاتی فرامرزی را به‌دست آورند و کشورهای توسعه‌یافته می‌توانند آن‌ها را اجرا کنند. توسعه این چینی قدرت مالیاتی دولت‌ها در روند کنونی جهانی شدن به علت وجود معاملات مالی مهارنشده میان مرزهای کشورها بسیار ضروری است. در اقتصاد جهانی این مسئله که مالیات‌دهندگان بتوانند در هر بخشی از جهان سرمایه‌گذاری کنند انکارناپذیر است. باین‌حال، قدرت اداره مالیات در دستیابی به این معاملات به ابزارهایی برای تبادل اطلاعات متکی است. فهم این‌که آیا ابزارهای فعلی قدرت ادارات مالیاتی را در کشف مالیات‌دهندگان بده‌کار افزایش داده است یا خیر مهم است، چراکه این مسئله برای کشورها بسیار حیاتی است که سرمایه‌گذاران خارجی ساکن در کشور خود را به پرداخت مالیات مجبور کنند.

## ۲. تاریخچه شکل‌گیری موافقت‌نامه بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی

در سال ۱۹۲۷ کمیته مالی جامعه ملل پیش‌نویس چهار کنوانسیون را در زمینه پیش‌گیری از مالیات مضاعف، وظایف جانشینی، کمک‌های اداری در امور مالیاتی، و همکاری‌های قضایی در وصول مالیات‌ها ارائه کرد. در پیش‌نویس کنوانسیون همکاری‌های اداری در امور

مالیاتی در ماده ۲ به موضوع روند تبادل اطلاعات اشاره شده است. در سال ۱۹۴۵ و بعد از جنگ جهانی دوم سازمان ملل متحد به نقش جامعه ملل پایان بخشید. با وجود این، در عمل جامعه ملل برای مدت‌زمان اندکی بعد از آن به حیات خود ادامه داد. با این‌که سازمان ملل متحد وظایف جامعه ملل را برعهده گرفته بود، در سال ۱۹۴۶ کمیته مالی جامعه ملل برای بررسی پیش‌نویس مکزیک نشستی در لندن برگزار کرد. نتیجه این نشست به وجود آمدن پیش‌نویس جدیدی بود که «پیش‌نویس لندن» نامیده شد. بعدها، نوع جدیدی از کنوانسیون نمونه منتشر شد و تفاوت فاحش پیش‌نویس مکزیک (۱۹۴۳) و لندن (۱۹۴۶) و کنوانسیون نمونه قبلی (۱۹۲۷) در روش‌های کمک‌اداری و جمع‌آوری مالیات‌ها با همان ابزار مشخص شد. اگرچه ساختار مشابهی در پیش‌نویس مکزیک و لندن وجود داشت، اما با بررسی قواعد و ضوابط می‌توانیم تفاوت‌های اساسی 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 موردبازنگری قرار گرفت و در نهایت، در سال ۱۹۷۷ نمونه جدیدی از کنوانسیون و گزارش رویداد تهیه شد (OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2008: 8).

در مقایسه با کنوانسیون‌های لندن و مکزیک تغییرات ساختاری اساسی‌ای در پیش‌نویس ۱۹۶۳ و نمونه کنوانسیون ۱۹۷۷ وجود داشت. اولین تغییر اشاره به ارائه یک سند واحد در مقابله مؤثر با مشکلات مالیات مضاعف و فرار از پرداخت مالیات بود. بنابراین، سه ابزاری که در نمونه معاهدات مکزیک و لندن وجود داشت در یک پیمان واحد ادغام شد. با این حال، کمک‌های اداری برای وصول مطالبات مالیاتی از هم جدا باقی ماند. دومین تغییر قابل توجه 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 است. 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 موردبازنگری 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، به‌خصوص با گنجانیدن بندهای ۴ و ۵ در سال ۲۰۰۵. بند ۴ از ماده ۲۶ به‌صراحت به تعهد به تبادل اطلاعات اشاره دارد.

اولین کنوانسیون نمونه که سازمان ملل متحد در سال ۱۹۸۰ منتشر کرد مشابه با کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های 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 همکاری‌های اقتصادی منتج شد. هرچند تغییرها و تفاوت‌هایی در متن آن وجود دارد، اما هسته اصلی ماده مشابه همان ماده ۲۶ کنوانسیون سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی است. در سال ۲۰۰۵ سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی نسخه جدیدی از کنوانسیون نمونه خود را با تغییر اساسی در ماده ۲۶ منتشر کرد. سازمان ملل متحد این تغییرات را مورد بررسی قرار داد و در یک سند ثبت کرد. این سند جدید نسخه بازنگری شده از ماده ۲۶ و تفسیرهای مربوط به آن برای گنجاندن در نسخه بعدی کنوانسیون نمونه سازمان ملل متحد بود. اگرچه در سال‌های اخیر اهمیت وجود موافقت‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی با توجه به کارکرد انجمن جهانی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در مورد مالیات که در سال ۲۰۰۲ با نمونه توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به اوج خود رسید و از نظر بین‌المللی به رسمیت شناخته شد، اما ایالات متحده آمریکا بسیار زودتر از سازمان توسعه و همکاری‌های بین‌المللی یک نمونه توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی ایجاد کرده بود. در سال ۱۹۸۰ ایالات متحده آمریکا برنامه‌ای را برای تبادل اطلاعات با کشورهای در حال توسعه، به خصوص در آمریکا تصویب کرد. توافق‌نامه نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا بخشی از قانون اصلاح اساس اقتصاد کارائیب (Caribbean Basis Economic Recovery Act (CBERA) بود. توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا مکملی برای تلاش‌های 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: 331).

### ۳. اشکال تبادل اطلاعات مالیاتی

تبادل اطلاعات مالیاتی اشکال مختلفی دارد، از جمله تبادل اطلاعات بنابه درخواست، تبادل اطلاعات هم‌زمان، و تبادل اطلاعات خودکار.

### ۱,۳ تبادل اطلاعات به درخواست

در این نوع از تبادل اطلاعات طبق ماده ۴ موافقت‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی (OECD) طرفین هر نوع اطلاعاتی را، به‌خصوص اطلاعاتی که پیش‌بینی می‌شود از حیث مدیریت یا اجرای قوانین داخلی مربوط به مالیات‌های موضوع این کنوانسیون باشد، به طرف مقابل منتقل خواهند کرد. همچنین، در ماده ۵ مقرر می‌دارد:

بنابه درخواست دولت درخواست‌کننده دولت مورددرخواست 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 مورددرخواست برای اجابت درخواست اطلاعات کفایت نکند، آن دولت می‌باید هر نوع اقدام لازم را برای تهیه اطلاعات درخواستی 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 مأمور یا ممیز مالیاتی اطلاعاتی را به‌دست آورد و احتمال دهد که آن اطلاعات برای دولت متعاقد دیگری مفید باشد. تبادل هم‌زمان اطلاعات با هدف مشارکت فعال و همکاری مقامات و ممیزان مالیاتی صورت می‌گیرد. اطلاعات مبادله شده به‌صورت هم‌زمان معمولاً مؤثر واقع می‌شود؛ زیرا پس از فرایند حساب‌رسی مالیاتی و اتمام عملیات رسیدگی صورت می‌گیرد و امکان اصلاح نتایج حساب‌رسی را مهیا می‌کند. هنگامی که ممیز مالیاتی به اطلاعاتی دست می‌یابد که آن را مناسب تبادل هم‌زمان یا خودجوش تلقی می‌کند، باید ابتدا با مدیر خود تبادل نظر کند که آیا اطلاعات مزبور ارزش انتقال را به آن کشور دارد یا خیر. در صورتی که اطلاعات ارزش مبادله را داشته باشد، ممیز مالیاتی اطلاعات را در اختیار مقام صلاحیت‌دار کشور متبوع خود قرار می‌دهد تا از مجاری رسمی متعارف به کشور ذی‌نفع ارسال شود. 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 را به مقام صلاحیت‌دار کشور متبوع خود ارسال کنند. حتی ممکن است در برخی کشورها مبادله هم‌زمان یا خودجوش اطلاعات را بخش لاینفک رسیدگی به همه پرونده‌های مالیاتی قرار دهند.

### ۳,۳ تبادل خودکار اطلاعات مالیاتی

در ماده ۲۶ موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و ماده ۶ کنوانسیون چندجانبه معاضدت اداری متقابل در امور مالیاتی نیاز به انعقاد موافقت‌نامه متقابل برای مبادله خودکار اطلاعات تحت مقررات این کنوانسیون وجود دارد. از جمله رازداری در رابطه با تبادل اطلاعات مبادله‌شده، رفتار متقابل، و صیانت از داده‌ها و اطلاعات توسط مقامات صلاحیت‌داری که اطلاعات را دریافت می‌کنند.

### ۴. موافقت‌نامه‌های تبادل اطلاعات مالیاتی

درابتدا، تبادل اطلاعات مالیاتی در قالب یک ماده در توافق‌نامه‌های مالیاتی درج شده بود؛ سپس، ذیل عنوان یک موافقت‌نامه مستقل تبادل اطلاعات مالیاتی منعقد گردید، که در این مقاله تشکیل موافقت‌نامه‌های مدل یا نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی در قالب سازمان‌های بین‌المللی نقد و بررسی خواهد شد.

### ۱,۴ جامعه ملل

همان‌گونه که ذکر آن رفت، تفاوت فاحش کنوانسیون مکزیک و لندن و کنوانسیون نمونه قبلی در روش‌های کمک اداری و جمع‌آوری مالیات‌ها با همان ابزار بود. اگرچه ساختار مشابهی در کنوانسیون مکزیک و لندن وجود داشت، اما با بررسی قواعد و ضوابط می‌توانیم تفاوت‌های اساسی آن‌ها را شناسایی کنیم. یکی از تفاوت‌های مهم که می‌توان به آن اشاره کرد تبادل اطلاعاتی بود که به راحتی در دسترس بودند. در حالی که کنوانسیون لندن به صراحت شامل ماده‌ای است که اجازه تبادل خودکار اطلاعات را بین مقامات صالح از هر دولت متعاقد در هر سال به‌طور عادی می‌دهد، کنوانسیون مکزیک فقط 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- 103).

در سال ۱۹۴۶، کمیته مالی جامعه ملل این ماده‌ها را با هم مقایسه کرد و اظهار داشت که این انشعاب ممکن است مربوط به این حقیقت باشد که تبادل خودکار اطلاعات بین مقامات مالیاتی فقط زمانی به‌نحو احسن صورت می‌گیرد که کشورها سیستم‌های مالیاتی



توسعه‌یافته و تثبیت‌شده و اداره مالیات داشته باشند. این مطلب پیش از این برای توجیه فقدان ماده تبادل خودکار اطلاعات در کنوانسیون مکزیک مورد استفاده قرار می‌گرفت.

با این حال، توضیح احتمال دیگری که در این باره وجود دارد مربوط به این واقعیت است که کنوانسیون مکزیک در مقایسه با کشور محل اقامت حقوق مالیاتی بیش‌تری را به دولت منشأ درآمد اختصاص می‌داد. از این زاویه، تبادل اطلاعات به خارج از مرزها در اجرای مالیات در دولت منشأ درآمد اهمیت کم‌تری در مقایسه با اعطای مالیات اقامت دارد. بنابراین، گنجانیدن ماده تبادل خودکار اطلاعات در پیش‌نویس لندن ممکن است منعکس‌کننده عملی هماهنگ در تصویب اصل اقامت در نمونه کنوانسیون پیش‌گیری از مالیات مضاعف از درآمد و اموال و ضرورت تبادل اطلاعات مالیاتی برون‌مرزی 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 اساسی‌ای در پیش‌نویس کنوانسیون ۱۹۶۳ و نمونه کنوانسیون ۱۹۷۷ وجود داشت. اولین تغییر اشاره به ارائه سندی واحد در مقابله مؤثر با مشکلات مالیات مضاعف و فرار از پرداخت مالیات بود. بنابراین، ابزارهایی که در نمونه معاهدات مکزیک و لندن وجود داشت در پیمانی واحد ادغام شد. با این حال، کمک‌های اداری برای وصول مطالبات مالیاتی از هم جدا باقی ماند (Raad 1990: 54).

درواقع، 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 دارند و جریان عظیمی از سرمایه‌گذاری فراملی بین آنها وجود دارد (Dean 2008: 107). بر این اساس، ضرورت اطلاعات مالیاتی برون‌مرزی ممکن است با منافع تجاری مطابقت نداشته باشد. در این وضعیت ممکن است یک کشور مشکل مالیات‌های مضاعف را از طریق اقدامات یک‌جانبه حل کند، چراکه حجم معاملات تجاری آن‌قدر نیست که بتواند امضای یک معاهده مالیاتی را توجیه کند. اما این مسئله در رابطه با موضوع تبادل اطلاعات بسیار پیچیده است، زیرا هیچ ابزار یک‌جانبه‌ای وجود ندارد که

در صورت فقدان یک معاهده مالیاتی بتوان با آن تبادل اطلاعات کرد. درحقیقت، در صورت نبود 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 کاربردن مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات به هم‌راه یک‌دیگر می‌تواند روند اجرای معاهدات مالیاتی را تسهیل کند، ممکن است زمانی که از طریق تبادل اطلاعات بین منافع حاصل از جلوگیری از فرار مالیاتی و اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ناهماهنگی وجود داشته باشد مشکل ایجاد کند.

دومین تغییر قابل توجه معرفی شده در پیش‌نویس ۱۹۶۳ و مدل کنوانسیون ۱۹۷۷ به ماده ۲۶ اشاره دارد که مربوط به تبادل اطلاعات موجود در معاهده اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است. 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 مربوط به تغییر نوع شرط مندرج در این نمونه‌ها در مقایسه با مدل‌های قبلی است. در حالی که مدل‌های ۱۹۲۷، ۱۹۲۸، ۱۹۴۳، و ۱۹۴۶ برای هدف تبادل اطلاعات بر ابزارهای عملی و کاربردی متمرکز بودند، پیش‌نویس ۱۹۶۳ و کنوانسیون نمونه ۱۹۷۷ فقط بر اصول کلی اخلاقی بنا شده بود (ibid.: 39). این گرایش و تمایل بعدها در کنوانسیون‌های نمونه دیگر دنبال شد.

در پیش‌نویس ۱۹۶۳ و کنوانسیون مدل ۱۹۷۷ به‌صراحت تنها راه تبادل اطلاعات گزارش رویداد بود. مثلاً، در متن کنوانسیون نمونه به‌طور دقیق مشخص نشده بود که آیا تبادل اطلاعات به‌صورت اتوماتیک و خودکار است یا فقط از طریق درخواست امکان‌پذیر است. اما هر دو تفسیر این موضوع را آشکار می‌کند که شیوه‌هایی که از طریق آن تبادل اطلاعات صورت می‌گیرد باید کاملاً با تکیه بر توافق بین دولت‌های متعاقد باشد (League of Nations, 'London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary' (n. 335) 314-15 (and Text)).

در مدل هیچ شکل از پیش‌تعریف 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 به‌صورت دوره‌ای موردبازنگری قرار می‌داد، نشان داد که عملکرد دولت‌ها در اجرای ماده ۲۶ با تفسیری که از قواعد وجود دارد منطبق است. ساختار ماده ۲۶ بین سال‌های ۱۹۶۳ تا ۲۰۰۹ شاهد تغییرات زیادی بوده است، به‌خصوص با گنجاندن بندهای ۴ و ۵ در سال ۲۰۰۵. بند ۴

ماده ۲۶ در وضعیتی که اطلاعات درخواست شده لزوماً برای اهداف مالیاتی داخلی دولت درخواست‌کننده ضروری نیست به صراحت به تعهد به تبادل اطلاعات اشاره دارد. در این وضعیت دولت متعاقد باید اطلاعات مالیاتی را مستقل از این که به این تبادل اطلاعات نیاز است یا خیر در اختیار دولت درخواست‌کننده بگذارد. این امر 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 به آن اشاره شده است نباید از تبادل اطلاعاتی که در مورد بانک‌ها، دیگر نهادهای مالی، نمایندگی‌ها، ذی‌نفعان، اطلاعات مالکیتی، و امانتی‌ها صورت می‌گیرد جلوگیری به عمل آورد. به این معنی که دولت‌های متعاقد نمی‌توانند از ارائه اطلاعات مالکیتی یا اخبار محرمانه بانکی خود با عذر این که قانون داخلی این کار را منع کرده است شانه خالی کنند (OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital", 2008: 361).

#### ۳,۴ کنوانسیون نمونه سازمان ملل متحد

اولین کنوانسیون نمونه که سازمان ملل متحد در سال ۱۹۸۰ منتشر کرد در همان ردیف مشابه با کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بود.<sup>۱</sup> البته، تفاوت‌های اندکی درباره حقوق مربوط به وصول مالیات بین دولت منشأ درآمد و کشور محل اقامت وجود داشت، با این حال، از نظر مفاد و ساختار دو کنوانسیون شباهت زیادی داشتند. بنابراین، کار گروه موقت این بود که کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی را با رویکرد کشورهای در حال توسعه مطابقت بدهد. برپایه این فرض که این کشورها بسیار مهم‌اند و از وجود قواعد و قوانین بهبودیافته وصول مالیات از کشورهای منشأ درآمد سود خواهند برد. به خصوص موضوع کمک‌های متقابل تحت تأثیر این فرض قرار گرفت، تاجایی که کشورهای در حال توسعه ضرورت دریافت کمک‌های متقابل را حس نمی‌کردند، چراکه ساکنان غیرمحلی باید برای درآمدشان مالیات پرداخت می‌کردند و از این طریق مشکل حل می‌شد (Ruiz 2008: 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. هرچند تغییرات و تفاوت‌هایی 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

اجرائی شدن تبادل مؤثر اطلاعات گنجانده شد. درحقیقت، دستورالعمل به دنبال امکان‌سازی ترتیبی بود که از طریق آن مقامات صالح قرارداد می‌توانند یک نفر خاص را برای اجرای قرارداد انتخاب کنند. این دستورالعمل حاوی پیشنهادهایی بود که چه‌طور می‌توان تبادل اطلاعات را به صورت عملی اجرا کرد. مثلاً، در دستورالعمل در مورد تبادل خودکار اطلاعات پیش‌نهاد شده است که منابعی که درآمدها از آن حاصل می‌شود پوشیده باقی بماند و کشور ارسال‌کننده و دریافت‌کننده فقط جنبه‌های مؤثر و قابل استفاده آن را مطرح کنند (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 کرد. سازمان ملل متحد این تغییرات را مورد بررسی قرار داد و در سندی ثبت شد. این سند جدید نسخه بازنگری شده 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 سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی تغییرات قابل توجهی را تصویب کرد، با این حال مسائل چندی وجود دارد که به توجه ویژه نیاز دارد. مورد اول به رسمیت شناختن ملاحظات کلی از تفسیر ماده ۲۶ است که نشان می‌دهد تبادل اطلاعات ابزاری مهم و ضروری برای محدود کردن سرمایه است.

دومین مورد به اهمیت اقدامات عملی اشاره دارد. این مسئله اخیراً در نسخه قبلی کنوانسیون نمونه سازمان ملل متحد به منزله دستورالعمل در تفسیر ماده ۲۶ بیان شد. در سال ۲۰۰۸ نسخه موجود از ماده ۲۶ اصلاح شد، با این حال، این موضوع در متن کنوانسیون نمونه و در ذیل بند ۶ مورد توجه قرار گرفت (ibid.). سومین مورد به اصل عمل متقابل برمی‌گردد که در بند ۳ ماده ۲۶ به آن اشاره شده است. قسمت «الف» بند ۳ اذعان می‌دارد که یک دولت متعهد نباید هیچ نوع اقدامات اداری در مغایرت با قانون و عمل اداری دیگر دولت‌های متعهد انجام دهد. از چشم‌انداز سازمان ملل متحد اصل عمل متقابل زمانی به وجود می‌آید که بین کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه یک معاهده مالیاتی منعقد می‌شود. بر این اساس، سازمان ملل متحد در تفسیر ماده ۲۶ روشن ساخت که اصل تعهدات متقابل بین دولت‌های متعهد این اجازه را نمی‌دهد که یک کشور توسعه‌یافته با این استدلال که کشور در حال توسعه ظرفیت اداری قابل توجهی در مقایسه با کشور توسعه‌یافته ندارد از ارائه اطلاعات به یک کشور در حال توسعه امتناع ورزد (ibid.).

با مقایسه 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 نبود قانون یا روش اجرایی مانع دستیابی دولت درخواست‌کننده به اطلاعات دولت مورد درخواست نیست. درحقیقت، کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، در جایگاه 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)

نبود مالیات مضاعف دلالت بر این ندارد که دیگر فرار از پرداخت مالیات رخ نخواهد داد. در نتیجه، سند دیگری 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 که اگرچه این ایده اخیراً به وجود آمده است 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. مثلاً، وقتی کشورها نمی‌توانند سندی را در رابطه با معاهده مالیات بر درآمد ببینند، یا حتی زمانی که کشورها می‌خواهند با اداره مالیات خود در مبارزه با فرار از پرداخت مالیات همکاری کنند. در مورد وضعیت اول می‌توان توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی برزیل و ایالات متحده آمریکا را مثال زد که در سال ۲۰۰۱ به امضا رسید. هیچ‌کدام از این دو کشور بهشت مالیاتی نبودند، اما با توجه به منافع متضادی که 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 بازمی‌گردد که مدل نمونه مرکز ادارات مالیات کشورهای آمریکایی (Inter-American Center of Tax Administration/ CIAT). از آن پیروی می‌کرد.

#### ۱,۵ توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی

در سال ۲۰۰۲ سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی توافق‌نامه نمونه‌ای را برای تبادل مؤثر اطلاعات به‌منزله بخشی از کار خود در مبارزه با شیوه‌های مالیاتی مضر منتشر کرد.

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 غیرعضو از اعضای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی است، به تفصیل شرح داده شده است. در این گزارش بررسی شده است که برای رسیدن به یک میدان بازی در سطح جهانی در زمینه‌های شفافیت و تبادل مؤثر اطلاعات در هر دو امور مالیاتی مدنی و کیفری چه چیزهایی لازم است (OECD, '2006 Report on Tax Co-operation' (n. 70), 7). استانداردهای تعیین‌شده در این گزارش و ثبت‌شده در توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی نه تنها به کشورهایی که به بهشت مالیاتی معروف‌اند، بلکه به مراکز مالی در سراسر جهان اقداماتی را برای تصویب پیش‌نهاد می‌کند.

طبق دیدگاه انجمن جهانی مالیات سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی سه جنبه اصلی برای حصول اطمینان از شفافیت و تبادل مؤثر اطلاعات وجود دارد: الف) وجود مکانیسم‌هایی 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 همکاری‌های اقتصادی به ثبت رسیده است. اولین جنبه 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 (مثلاً، کنوانسیون مالیات مضاعف، کنوانسیون مشترک شورای اروپا، و سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در مورد کمک‌های اداری دوجانبه در امور مالیاتی، قوانین داخلی، و ...) به‌منزله مکمل اشاره می‌کند (OECD, '2006 Report on Tax Co-operation' (n. 70), 9-14).

جنبه دوم به شیوه‌های ثبت‌شده در توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بازمی‌گردد که نه تنها بر دسترسی به اطلاعات براساس استانداردها تأکید می‌کند، بلکه شامل شروط و محدودیت‌هایی است که به‌منزله مکانیسم‌هایی برای ایجاد تعادل و بررسی عمل می‌کند. دسترسی مناسب به اطلاعات منعکس‌کننده این واقعیت است که تبادل اطلاعات فقط محدود به امور مالیاتی کیفری نمی‌شود، بلکه به اطلاعات درخواست‌شده در رابطه با امور مالیاتی مدنی هم مربوط می‌شود. از طرف دیگر، دسترسی به اطلاعات به ایجاد تعادل میان منافع کشوری که از او درخواست اطلاعات شده است و اشخاص ثالث نیاز دارد. برای دستیابی به این هدف توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی تبادل اطلاعات را فقط طبق درخواست و زمانی که اطلاعات به صورت پیش‌بینی‌پذیری مربوط به دولت

درخواست‌کننده باشد، اجازه می‌دهد. همچنین، محدودیت‌هایی وجود دارد که به دولتی که از او درخواست اطلاعات شده است این حق را می‌دهد که از ارائه اطلاعات درخواست‌شده صرف‌نظر 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 است تا زمانی که مطمئن نشود اطلاعات ارائه‌شده 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 کسب‌شده به کشورهای ثالث است. کشورهای ثالث فقط زمانی می‌توانند به اطلاعات تبادل‌شده دسترسی داشته باشند که موافقت‌نامه به‌صراحت آن را اجازه دهد (OECD '2006 Report on Tax Co-operation' n. 70: 10- 11).

بنابراین، اگرچه توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی استانداردهای بالایی برای تبادل مؤثر و شفاف اطلاعات دارد، در مقایسه با نمونه کار قبلی سازمان از نظر ساختاری معایبی دارد، به‌خصوص در اولویت‌قرار دادن درخواست برای تبادل اطلاعات.

از دیدگاهی انتقادی توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی تأثیر بیش‌تری در محدودیت‌های داخلی کشورها در ارائه اطلاعات دارد تا در مکانیسم‌هایی که واقعاً تبادل اطلاعات بین کشورها را میسر کند. به‌عبارت‌دیگر، با نظر به سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی و کنوانسیون نمونه مالیات بر درآمد ملل متحد توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی اجرای دسترسی مناسب را به اطلاعات با اعطای شرایطی میسر می‌داند: الف) تبادل اطلاعات نه تنها به امور کیفری مالیاتی مربوط شود، بلکه به اطلاعات درخواست‌شده در زمینه امور مدنی مالیاتی نیز گسترش یافته باشد؛ ب) اطلاعات مالیاتی که در آن منافع داخلی وجود دارد و مؤسسات مالی و شخصیت مالکیتی آن را ایجاد کرده است نمی‌تواند محدودیتی برای تبادل اطلاعات ایجاد کند. کاستی‌های توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در مورد کشورهای در حال توسعه بیش‌تر نمایان است؛ چراکه بیش‌ترین فرار سرمایه‌ها در کشورهای توسعه‌یافته سرمایه‌گذاری می‌شود و به‌احتمال زیاد کشورهای توسعه‌یافته هیچ نوع اطلاعاتی را در مورد جزئیات معاملات مالی‌ای که خارج از محدوده سرزمینی آن‌ها انجام می‌شود ندارند. کشورهای در حال توسعه فقط زمانی که سرمایه‌های فرار کرده به‌منزله سرمایه‌ خارجی به کشورشان بازمی‌گردد می‌توانند از مکانیسم

تبادل اطلاعات ایجادشده در توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی سود ببرند.

این تجزیه و تحلیل با در نظر قرار دادن این واقعیت است که توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های 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 کاستی‌های موجود در سند نه تنها از سمت کشورهای توسعه‌یافته ممکن است، بلکه کشورهای در حال توسعه نیز ممکن است راه‌هایی پیدا کنند که تمامی کشورها بتوانند مشمول این سند شوند.

### ۲,۵ توافق‌نامه نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا

تفاوت اصلی بین توافق‌نامه نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا که در سال ۱۹۸۴ منتشر شد و توافق‌نامه نمونه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی که در سال ۲۰۰۲ منتشر شد این موارد است: ۱. توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی شامل مالیات در سطح محلی هم می‌شود، در حالی که توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی ایالات متحده آمریکا خودش را به وضع مالیات در سطح فدرال محدود می‌کند؛ ۲. توافق‌نامه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی فقط تبادل اطلاعات را براساس درخواست دادن پوشش می‌دهد، در حالی که توافق‌نامه ایالات متحده آمریکا سه شکل از تبادل اطلاعات را اجازه می‌دهد: منظم (اتوماتیک)، هم‌زمان و فوری، و براساس درخواست دادن؛ ۳. هر دو نمونه بیان می‌کنند که اطلاعات محرمانه بانکی و هویت و شخصیت مالکیتی نمی‌توانند تبادل اطلاعات را محدود سازند، با این حال، توافق‌نامه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بیان می‌کند که وجود این وضعیت در حقوق داخلی کشورهای عضو نمی‌تواند به منزله عذر پذیرفته شود، در حالی که در توافق‌نامه ایالات متحده آمریکا محدودیت‌های داخلی، اسرار بانکی، و هویت مالکیتی کنار گذاشته شده است و موارد بی‌ضرر را ارائه می‌دهد؛ ۴. در توافق‌نامه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی کشور درخواست‌کننده باید نشان دهد که اطلاعات درخواست‌شده به صورت پیش‌بینی‌پذیری به او مربوط است، در حالی که در توافق‌نامه ایالات متحده آمریکا چنین مقرره‌ای وجود ندارد؛ و ۵. توافق‌نامه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی شامل برخی احتمالات است که دولتی که از او درخواست اطلاعات شده است در مواردی که این



اطلاعات جزو موارد سرّی و محرمانه بین نمایندگی‌ها و مشتری‌های آنها باشد می‌تواند آن را رد کند. توافق‌نامه ایالات متحده آمریکا چنین بند و ماده‌ای ندارد.

به‌صورت کلی، توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی برخی از جنبه‌های توافق‌نامه ایالات متحده آمریکا را بهبود بخشیده و اصلاح کرده است. مهم‌ترین اصلاحات به این موارد مربوط می‌شوند: ۱. اجازه دسترسی به مالیات‌های تحت پوشش اعمال‌شده توسط یا از طرف زیربخش‌های سیاسی یا مقامات محلی؛ ۲. اسرار بانکی و هویت مالکیتی نمی‌تواند تعهد به تبادل اطلاعات را محدود کند؛ ۳. حمایت از ارتباط نماینده و مشتری تحت شرایط خاص. باین‌حال، توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی امکان تبادل اطلاعات را کاهش داده است؛ زیرا طبق این توافق‌نامه تبادل اطلاعات فقط به‌موجب درخواست است و این تنها مکانیسمی 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 ... موقعیت استراتژیک کشور برای حمل و نقل و ترانزیت کالاهای خارجی و ... زمینه‌ساز فعالیت شرکت‌های بزرگ بین‌المللی در کشورمان است که پس از رفع تحریم‌های سیاسی - اقتصادی مسلماً به‌صورت بالفعل درخواهد 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 مالیاتی‌ای یکی از روش‌های وضع مالیات بر درآمد را، یا 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 مشغول‌اند مشمول مالیات قرار می‌دهد. در رویکرد سرزمینی نیز هر شرکت خارجی که در قلمرو یک کشور به فعالیت تجاری مشغول است مشمول مالیات آن کشور قرار می‌گیرد (Avi-Yonah and Reuven 2011: 153).

کشور ما براساس تبصره دوم ماده ۲۵ قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص حقوقی خارجی را که با بهره‌برداری از سرمایه یا فعالیت تجاری به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم به کسب درآمد مشغول‌اند مشمول مالیات می‌داند. بنابراین، کشورمان با اختلاط هر دو رویکرد

بر فعالیت‌های خارجی مالیات وضع می‌کند که البته اکثر کشورهای دنیا نیز به همین طریق عمل می‌کنند. در این میان آنچه در کشور ما نیز 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 کرده 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).

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 منعقدشده ایران با دیگر کشورها موضوع تبادل اطلاعات بررسی شده است و بیان گردیده که

مقامات صلاحیت‌دار دو دولت متعاقد اطلاعات ضروری (اطلاعاتی که در جریان عادی امور اداری به موجب قوانین مالیاتی مربوط خود در اختیار ایشان است) 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 دیگر اشخاص به‌استثنای اشخاصی که به امر تشخیص و وصول مالیات‌های موضوع این موافقت‌نامه اشتغال دارند فاش نخواهد شد. اطلاعات فوق‌الاشعار که به افشای هرگونه اسرار تجاری، شغلی، بانکی، صنعتی یا حرفه‌ای، یا فرایند تجاری منجر شود مبادله نخواهد شد.

علاوه بر موافقت‌نامه‌های دوجانبه منعقدشده ایران با دیگر کشورها 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 مؤدیان 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 (ماده ۱۶۸ ق.م.م).

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

علاوه‌براین، برای افزایش شفافیت درباره اطلاعاتی که باید تبادل شود قانون‌گذار در ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌کند که مؤدیان حقیقی و حقوقی باید در انتهای هر فصل فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه دهند. ماده ۱۶۹ مکرر همین قانون بیان می‌کند:

به‌منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یک‌پارچه اطلاعات مالیاتی پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی، و دارایی مؤدیان 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، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور، و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات موردنیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به‌نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظف‌اند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند.

و در تبصره دوم همین ماده اذعان می‌کند:

سازمان امور مالیاتی کشور موظف است امکان دسترسی برخط (آن‌لاین) بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بیمه مرکزی، گمرک جمهوری اسلامی ایران، سازمان بورس 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.

درادامه و در تبصره سوم ضمانت اجرای تخلف از این ماده قانونی را مشخص کرده و بیان می‌کند:

اشخاص متخلف از حکم این ماده علاوه‌بر محکومیت به مجازات مقرر در این قانون (علاوه‌بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت مشمول جریمه‌ای معادل یک‌دوم تا دو برابر مالیات پرداخت‌شده خواهد بود) مسئول جبران زیان‌ها و خسارات وارده به دولت نیز خواهند بود (ماده ۱۶۹ مکرر قانون م.م).

علاوه بر این، قانون برنامه پنج‌ساله توسعه جمهوری اسلامی ایران در ماده ۱۲۰ موضوع تبادل اطلاعات را بررسی کرده است و بیان می‌کند:

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 موظف‌اند مطابق با دستورالعمل تبادل اطلاعات با حفظ محرمانه بودن که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال اول برنامه تنظیم و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، این اطلاعات را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند.

در تبصره ۱ این ماده راه‌کارهایی که سازمان امور مالیاتی کشور برای تسهیل اطلاع‌رسانی و ابلاغ اظهارنامه‌های مالیاتی و دیگر اوراقی که مؤدیان مالیاتی مکلف به تسلیم آن هستند و نیز ابلاغ اوراق مالیاتی برای تمام یا برخی از مؤدیان یاد شده است معین کرده است و این سازمان را مکلف به استفاده از فناوری‌های نوین نظیر خدمات پست الکترونیکی، امضای الکترونیکی، یا دیگر روش‌ها می‌کند (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 به‌خصوص با تعیین ضمانت اجرا و جریمه‌های مالیاتی برای متخلفان و مؤدیانی که سعی در شفاف‌سازی نکردن فعالیت‌های مشمول مالیاتی خود دارند، هرچه بیش‌تر در جهت الزامی شدن آن گام برداشته شده است.

## ۷. نتیجه‌گیری

باتوجه به اهمیت و ضرورت تبادل اطلاعات مالیاتی می‌توان نتیجه گرفت که اقدامات جبرانی بیش‌تر از اقدامات تلافی‌جویانه می‌تواند مشوقی برای امضای توافق‌نامه‌های تبادل اطلاعات مالیاتی شود. اگرچه تأکید جامعه بین‌المللی بر توافق‌نامه تبادل اطلاعات مالیاتی، در جایگاه 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 معایبی دارد که فقط مقایسه تحلیلی آن با توافق‌نامه تبادل اطلاعات

مالیاتی ایالات متحده آمریکا می‌تواند نشان‌دهنده آن باشد. با مقایسه 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 نبود قانون یا روش اجرایی نمی‌تواند مانع از دستیابی دولت درخواست‌کننده به اطلاعات دولت درخواست‌شده باشد. درحقیقت، کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به‌منزله 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 درحال توسعه به‌علت برخورد با مشکل فرار سرمایه روشن شده است که می‌تواند پایه مالیاتی کشوری را که مؤدی آن با بیش از یک کشور روابط اقتصادی دارد کاهش دهد. در ایران نیز بحث تبادل اطلاعات مالیاتی در ماده ۲۶ موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف درج شده است که این موافقت‌نامه‌ها مانند قانون مالیات‌های مستقیم و دیگر قوانین مالیاتی جزئی از حقوق مالیاتی کشور ما را تشکیل می‌دهند؛ زیرا پس از تصویب قوه مقننه در ردیف قوانین لازم‌الاجرای کشور قرار می‌گیرند. علاوه‌براین، در قوانین رسمی کشور (مانند قانون مالیات‌های مستقیم) موضوع تبادل اطلاعات مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی، افزایش شفافیت، و جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف موردتوجه قانون‌گذار قرار گرفته است.

## پی‌نوشت

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

## کتاب‌نامه

- سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۹)، «مقدمه‌ای بر موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف»: <http://intamedia.ir/Pages/Action/ShowContent/12150>.
- قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۶۶)، با اصلاحات مصوب ۱۳۹۴.

Avi-Yonah, Reuven S. (2011), *Global Perspectives on Income Taxation Law*; Oxford: 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, London.

- Dean, S. (2008), "The Incomplete Global Market for Tax Information", *Boston College Law Review*, vol. 49.
- 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).
- OECD (2008), *Model Tax Convention on Income and on Capital Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version July 2008.
- OECD TIEA. OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters" (n. 383).
- OECD, "2006 Report on Tax Co-operation" (n. 70).
- OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters" (2002).
- OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters" (n. 383).
- OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version July 2008" (n. 353).
- Ruiz, R. (2008), *International Assistance in the Collection of Taxes*, International, European Union, Bulletin for International Taxation.
- Spencer, D. E. (2005), "Tax Information Exchange and Bank Secrecy (Part 1)", *16 Journal of International Taxation*.
- United Nations (2008), "Revised Article 26 (Exchange of Information) and Revised 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 (2008), "Revised Article 26 (Exchange of Information) and Revised 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 (2001), "United Nations Model Convention between Developed and Developing Countries", ST/ESA/PAD/SER.E/21 UN Publication.
- United Nations (1980), "United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", ST/ESA/102 UN Publications.
- Zagaris, B. (2003), "U.S. Efforts to Extradite Persons for Tax Offenses", *L. A. Int'l & Comp. L. Rev.* 653.