Archive of SID

جایگاه اصل عدم تبعیض مالیاتی در پرتو رویهٔ قضایی دیوان دادگستری اتحادیه اروپا، دیوان عالی ایالات متحده آمریکا و نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران (با تأکید بر وضعیت حقوقی اتباع بیگانه و اشخاص غیرمقیم)

ابراهیم بیگ‌زاده[۱]
یدالله دادگر[۲]
ریحانه دست افکن[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۲/۶، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۳/۳۰

چکیده

هر جامعه‌ای اصول مشترکی را برای حمایت از استانداردهای حداقلی و اشخاصی که باید در نظام حقوقی تحت حمایت قرار گیرند، تعریف می‌کند. از این رو اگرچه اشخاص در برابر قانون برابر هستند، امّا قانونگذار ناگزیر است که برای وضع متفاوت اشخاص نیز قواعدی را پیش‌بینی نماید. حال اگر در این راه معیار مشخص و توجیهی برای تجویز رفتار متفاوت وجود نداشته باشد، آنچه اتفاق افتاده است، تبعیض است. یکی از حوزه‌هایی که وقوع تبعیض در آن بسیار محتمل است و تفکیک رفتار متفاوت از تبعیض حائز اهمیت بسیار، حوزه مالیاتی است. اگرچه مالیات ستانی حوزه ای است که به اختیارات حاکمیتی دولت‌ها مربوط است، اما از آنجایی که رفتار تبعیض‌آمیز، کارایی مالیات به عنوان یک منبع درآمد برای دولت‌ها و هم به عنوان ابزار تحقق سیاست‌های مالی و اقتصادی را کاهش می‌دهد، لازم است که دولت‌ها تا حد امکان رویهٔ واحدی را درخصوص آن در پیش گیرند. لذا در این نوشته با استفاده از روش توصیفی- تحلیلی و با جمع‌آوری اطلاعات کتابخانه‌ای و بررسی الگوی اتحادیهٔ اروپا و همچنین رویهٔ دیوان عالی ایالات متحده آمریکا به عنوان نماینده نظامی فدرال و با مبنای درآمد جهانی در امر مالیات ستانی، جایگاه اصل منع تبعیض مالیاتی در رویه قضایی مورد بررسی قرار گرفته، و معیارهای مشخصی برای احراز تبعیض ارائه می‌گردد تا بدین طریق از خلط مفهوم تبعیض با مفاهیم مشابه آن جلوگیری شود.

واژه‌های کلیدی: مالیات، تبعیض، نظام بین‌الملل مالیاتی، برابری، دیوان دادگستری اتحادیه اروپا، دیوان عالی ایالات متحده

۱. استاد دانشکدهٔ حقوق دانشگاه شهید بهشتی، گروه حقوق بین‌الملل، ebrahbeigzadehlaw@hotmail.com
۲. استاد دانشکدهٔ اقتصاد دانشگاه شهید بهشتی، yydadgar@gmail.com
۳. دانشجوی دکتری حقوق بین الملل دانشگاه شهید بهشتی (نویسنده مسئول)، dastafkanr@gmail.com

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

۱- مقدمه

اصل عدالت شامل دو وجهِ رفتار مشابه با مشابهت‌ها و رفتار متفاوت با تفاوت‌ها است (مککرودن،۲۰۰۹:۲۸). وجه اول اصل عدالت بر مشابهت‌ها تأکید دارد و رفتار نامطلوبی را که مبتنی بر معیارهای ممنوعه باشد، منع می‌کند. منظور از معیارهای ممنوعه ویژگی‌هایی است که امکان توجیه رفتار متفاوت بر اساس آنان وجود ندارد. در عرصهٔ قانونگذاری ملی و بین‌المللی این بعد به دو شیوه مطرح شده است:

- مقررات برابری: که با لحنی ایجابی بیان می‌شوند و اغلب بر مبنای فرض شباهت بین افراد اعمال می‌گردند.
- مقررات عدم تبعیض: که با لحنی سلبی بیان می شوند و صراحتاً به دلایل یا ویژگی‌هایی که نمی‌توانند توجیه‌گر رفتار نامطلوب یا متفاوت با اشخاص باشند، اشاره می‌کنند (دیزوردز و مارکگرابر، ۵۷۶:۲۰۱۵). مقررات دستهٔ دوم در بسیاری از حوزه‌ها از جمله در حوزهٔ مالیات بین‌المللی به چشم می‌خورند.

تبعیض به دو نوع مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شود. بر این اساس، نه تنها مقرراتی که رفتارهای متفاوتی را بر مبنای تابعیت تجویز می‌کنند، تبعیض آمیز هستند، بلکه مقرراتی که تفاوت‌هایی را بر اساس معیارهای دیگری اعمال می‌کنند و به همان نتایج مقرراتِ مستقیماً تبعیض آمیز منجر می‌شوند، نیز تبعیض آمیز تلقی می‌گردند. دیوان دادگستری اتحادیه اروپا در این خصوص در قضیهٔ کامرزبنک بیان می‌دارد که:

«قواعد مربوط به رفتار برابر نه تنها تبعیض آشکار بر مبنای تابعیت، یا درخصوص شرکت‌ها بر مبنای مقّر، را منع می‌کنند، بلکه تمامی اشکال تبعیض پنهان را نیز که با اعمال سایر معیارهای ایجاد تفاوت در عمل منجر به همان نتایج می‌شوند، ممنوع می‌دانند» (ملکه علیه کمیسیون درآمد داخلی، پاراگراف ۱۵: ۱۹۹۳)[۱].

هرگونه تبعیض به معنای نقض اصل برابری و عدالت نیست. زیرا با توجه به واقعیت‌ها، نیازمندی‌ها و ضروریات جامعهٔ انسانی، ممکن است برخی از افراد نیاز به پشتیبانی‌های گوناگونی داشته باشند. بنابراین تبعیض زمانی ناقض اصل برابری و عدالت است که به صورت ناروا اعمال شود (طاهری تاری، ۷۷:۱۳۹۰).

اصل عدالت و برابری مالیاتی یکی از مهم‌ترین اصول کلی حقوقی در حقوق مالیاتی است. برابری و عدالت مالیاتی در معنای پخش درست و به جا و مناسب بار مالیات بر شانهٔ مؤدیان به شمار می آید.

۱. برای مطالعه بیشتر ببینید:
Case C 279/93 Schumacker [1995] ECR I 225, paragraph 26; Case C 383/05 Talotta [2007] ECR I 2555, paragraph 17; and Case C 440/08 Gielen [2010] ECR I 2323, paragraph 37).

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

این اصل از اصولی است که آدام اسمیت در کنار سه اصل دیگر یک نظام مالیاتی مطلوب از آن یاد می کند. این اصول شامل: ۱- اصل عدالت و برابری؛ ۲- اصل معیّن و مشخص بودن مالیات (اصل اطمینان)؛ ۳- اصل سهولت در وصول مالیات؛ و ۴- اصل صرفه‌جویی می باشند (عرب مازار، ۲۴:۱۳۷۶).

در بسیاری از موارد، مقررات مالیاتی رفتار متفاوت با بیگانگان را تجویز می‌کنند، با این توجیه که اشخاص داخلی و خارجی در وضعیت‌های مختلفی قرار دارند. از آنجایی که نهادی بین‌المللی برای حل اختلاف‌های مالیاتی وجود ندارد که تعیین کند آیا چنین رفتاری موجه بوده است یا نه، دولت‌ها اغلب بنابر صلاحدید خود درخصوص موجه بودن رفتار متفاوت تصمیم می‌گیرند (آرنولد، ۴۵:۱۹۹۱).

با توجه به مطالب پیش‌گفته، این تحقیق در پی پاسخ به سؤال زیر است:

در رویه قضایی دیوان دادگستری اتحادیه اروپا، دیوان عالی ایالات متحده آمریکا و نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران اصل منع تبعیض مالیاتی چگونه تفسیر می‌شود؟

از آنجایی که مفهوم تبعیض، مفهومی نسبی است، بسته به اینکه محکمه رسیدگی کننده چه نوع رویکردی داشته باشد ممکن است تفسیری موسع از آن ارائه داده و دست دولت‌ها را برای اعمال صلاحیت‌های مالیاتی تا حد زیادی ببندد و یا اینکه تلاش کند با ارائه تفسیری هرچه مضیق تر آزادی عمل بیشتری به دولت‌ها اعطاء کند تا با استفاده از سیاست‌های مالیاتی متفاوت به تنظیم نظام مالیاتی خود و تشویق سرمایه-گذاری خارجی یا حمایت از حوزه‌های اقتصادی داخلی خود بپردازند.

این پژوهش مشتمل بر دو فصل است: در فصل اول از مبنای نابرابری مالیاتی و عناصر تشکیل دهندهٔ رفتار تبعیض آمیز صحبت شده است. همچنین، از آنجایی که قضایای مالیاتی مطرح شده در دیوان دادگستری اتحادیه اروپا و دیوان عالی ایالات متحده آمریکا رویهٔ بسیار ارزشمندی را شکل داده است، جامعیت پژوهش حاضر بررسی این رویه را در قالب یک فصل (فصل دوم) می‌طلبد. همچنین نظر به اینکه این مطالعه در کشور ایران صورت گرفته است، ضروری است که نتایج حاصل از آن در کشور ما نیز کاربرد داشته باشد. بنابراین در بخش پایانی این فصل، موارد تبعیض مالیاتی در رویه قضایی ایران بررسی شده است.

در این پژوهش با گردآوری کتابخانه‌ای اطلاعات فیزیکی و الکترونیکی در بررسی و طرح مطلب علاوه بر روش توصیفی، از رویکرد تحلیلی و انتقادی برای تبیین پرسش‌ها و ارائه فرضیات و نتیجه‌گیری مطلوب استفاده شده است. علی‌رغم ابعاد گستردهٔ اقتصادی موضوع در این پژوهش تمرکز اصلی بر جنبهٔ حقوقی بحث بوده است.

۲- مبنا و عناصر تبعیض مالیاتی

مالیات بخشی از درآمد، سود، ثروت و یا هر نوع دارایی و مانند آن می‌باشد که دولت از مردم می‌گیرد.

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

منبعی که بر اساس آن مالیات وضع می‌شود پایهٔ مالیاتی نام دارد. اگر دولت از درآمد خانوارها و یا بنگاه‌ها مالیات بگیرد، پایهٔ مالیاتی درآمد خواهد بود، امّا اگر مالیات از ثروت گرفته شود پایهٔ مالیات ثروت خواهد بود. زمانی هم مالیات از سود شرکت‌ها (درآمد پس از کسر هزینه‌ها) گرفته می‌شود که در آن صورت پایهٔ مالیاتی سود خواهد بود. پایهٔ مالیاتی می‌تواند مصرف هم باشد. همچنین عوارض گرفته شده از اتومبیل، مسکن، تعرفه گمرکی و مانند آن نیز نمونه‌هایی از مالیات هستند (دادگر، ۲۰۵:۱۳۹۵).

دولت‌ها برای تحقق سیاست‌های خود ناگزیر به وضع مالیات هستند. وضع مالیات نیز این پرسش را به همراه دارد که بار مالیاتی چگونه باید در جامعه تقسیم شود؟ برای پاسخ به این سؤال دولت ابتدا باید مشخص کند چه نوع رژیم مالیاتی را اتخاذ می‌کند؟ مالیات مستقیم، مالیات بر دارایی، مالیات بر نقل و انتقال دارایی یا مالیات بر ارزش افزوده یا ترکیبی از همهٔ اینها؟

گام دوم برای توزیع بار مالیاتی، تعیین درآمد مشمول مالیات است که این خود نیازمند آن است که بدانیم منظور از درآمد چیست؟ درآمد به معنای وسیله‌ای است که افراد با آن امرار معاش می‌کنند. به خاطر درآمد است که سرمایه و کار وجود دارد و نحوهٔ توزیع درآمد است که تفاوت بین فقیر و غنی را شکل می‌دهد. همچنین اصل توانایی پرداخت نیز که برای توجیه مالیات عادلانه به آن استناد می‌شود، از میزان درآمد سنجیده می‌شود. (هولمز،۲۳:۲۰۰۱).

هر نظام مالیاتی باید برای رفتارهای متفاوت خود با مؤدیان توجیهی داشته باشد. از آنجایی که تلقی ما از عدالت مالیاتی در طول زمان و با تغییر شرایط اجتماعی تغییر می‌کند (سلیگمن، ۱:۱۹۰۳)، در طول سالیان متوالی دلایل مختلفی از سوی دولت‌ها برای توجیه نقض مالکیت خصوصی و رفتار نابرابر با اشخاص درخصوص مالیات بر درآمد آنان، مطرح شده است. مرسوم‌ترین دلیلی که مدافعان رفتار متفاوت مالیاتی مطرح می‌کنند این است که افراد با درآمد بالا باید مالیات بیشتری بپردازند زیرا آنان نفع بیشتری از جامعه و خدماتی که توسط دولت ارائه می‌شود، عایدشان می‌گردد (آرمی، ۱۶:۱۹۹۴).

این تئوری که به تئوری "منفعت" معروف است، هرگز توجیه معتبری برای نابرابری مالیاتی نیست. زیرا رابطهٔ ثابتی بین درآمدی که یک شخص به دست می‌آورد و نفعی که از جامعه عاید او می‌شود، وجود ندارد (استوارت میل، ۸۰۵:۱۸۴۸). بلکه برعکس در عمل، خدمات دولت بیشتر به سمت طبقات فقیر و متوسط جامعه که از تعداد بیشتر آراء برخوردارند، سوق دارد (بانکمن و گریفس، ۷۵:۱۹۸۷).

تئوری دیگری که برای ارزیابی عادلانه بودن نظام مالیاتی وجود دارد، تئوری "توانایی پرداخت" است، که به موجب آن عادلانه بودن نظام مالیاتی از طریق ارزیابی توانایی اشخاص برای تحمل بار مالیاتی سنجیده

www.SID.ir

Archive of SID

می‌شود (اوتز، ۱۹۹۳:۴۱). امّا توانایی پرداخت، از این اصل که مؤدی باید به میزانی که از خدمات عمومی منتفع می‌شود، مالیات بپردازد (اصل منفعت)، متفاوت است. اصل توانایی پرداخت بر این مبنا قرار دارد که هرکس باید در جهت مصلحت جامعه و رفاه عمومی به یک میزان از منفعت خود صرف‌نظر نموده و چیزی را قربانی کند (استورات میل، ۱۸۷۰:۲۰۳).

این تئوری نیز با مخالفت‌هایی رو به رو شد و بسیاری از نظریه پردازان نظریهٔ "دارایی" را جایگزین آن کردند. این نظریه موسع‌تر از توانایی پرداخت بود. زیرا توانایی پرداخت با درآمد سنجیده می‌شود در حالی که دارایی تمام ثروت موجود یک فرد را نشان می‌دهد و معمولاً سریع‌تر از درآمد افزایش پیدا می‌کند، لذا می‌توان افزایش مالیات را نیز از این طریق توجیه کرد (والکر،۱۸۸۸:۱۴). اینکه فردی درآمد یا دارایی بیشتری نسبت به فرد دیگر دارد به این معنی نیست که اخذ مالیات بیشتر از او، عادلانه است. با این وجود تئوری توانایی پرداخت امروزه بیشتر شایع است و نظریه پردازان تلاش می‌کنند، ثابت کنند رابطهٔ مستقیمی بین توانایی پرداخت و عدالت وجود دارد (داگ،۱۹۸۹:۹۲).

مالیات یک امر ضروری امّا اجباری دولت است. اگر میزان این اجبار متفاوت باشد باید برای آن توجیهی وجود داشته باشد. در حالت عادی مجازات برای رفتاری وضع می‌شود که جامعه و یا خودمختاری دیگر افراد را تهدید کند. امّا کارایی و کسب درآمد بیشتر که به معنای مشارکت مثبت در جامعه است نباید مبنای مجازات (بار مالیاتی بیشتر) قرار گیرد (شونبلوم،۱۹۹۵:۱۷).

همچنین برای تقویت تمکین مالیاتی دولت‌ها باید تلاش کنند تا مؤدیان منصفانه بودن نظام مالیاتی را باور داشته باشند. زیرا مطالعات نشان می‌دهد عدالت در توزیع بار مالیاتی باعث تقویت تمکین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی می‌گردد (وربن و گوسلینگا، ۲۰۰۹:۱۴۳).

در حقوق مالیاتی منظور از برابری این است که همه مردم در برابر قانون مالیاتی، در مقابل دادگاه‌های مالیاتی و در پرداخت مالیات، مساوی باشند و تبعیض و امتیازی بین آنان نباشد. برابری در پرداخت مالیات بدین معنا است که مردم هر ناحیه به تناسب توانایی مالی خود به دولت مالیات بپردازند (راوندی،۱۳۵۷:۶۰).

برای تشخیص تبعیض، چهار عنصر باید وجود داشته باشد: ۱- دو وضعیت ۲- رفتار متفاوت ۳- قابل مقایسه بودن دو وضعیت ۴- رفتار متفاوت نتیجه نامطلوبی برای یکی از دو وضعیت داشته باشد. نقطهٔ مقابل مورد دوم و سوم یعنی رفتار برابر با دو موقعیت غیرقابل مقایسه نیز تبعیض آمیز است.

در عنصر اول وجود دو وضعیت یا دو دسته از اشخاص احتمال رفتار متفاوت با آنان را نیز محتمل می‌سازد. برای اینکه دو وضعیت با هم مقایسه شوند، حداقل باید یک ویژگی در آنها متفاوت باشد. در غیر

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

این-صورت هر دو گروه یکسان هستند و تبعیض در مورد آنها غیر ممکن است. در نتیجه "قابل مقایسه بودن[1]" غیر از "همانندی[2]" است. بنابراین اصل عدم تبعیض به وضعیت‌هایی مرتبط است که به اندازه کافی متفاوت هستند که بتوان آنها را از یکدیگر تفکیک کرد و به اندازهٔ کافی قابل مقایسه هستند که شایستهٔ رفتاری برابر باشند.

۲-۱- احراز وجود تبعیض

برای احراز وجود تبعیض، رفتار متفاوتی باید صورت گرفته باشد. اما ممکن است اقدامی که به هیچ وجه تفاوت قایل نمی‌شود، نیز تبعیض آمیز باشد. زیرا با وضعیت‌های غیرقابل مقایسه برخورد یکسانی داشته است. در برخی موارد یک قانون، مقرره یا تصمیم مالیاتی به ظاهر خنثی است، امّا ممکن است در عمل اثر تبعیض‌آمیزی بر گروهی از مؤدیان داشته باشد. به عنوان مثال دولتی که مالیات ویژه‌ای برای فروش یا مصرف زغال سنگ در کشور وضع می‌کند، با این توجیه که مصرف چنین سوخت آلاینده‌ای را کاهش دهد و هزینه‌های مالی لازم برای رفع آلایندگی حاصل از این سوخت‌ها را تأمین کند. این تصمیم به ظاهر خنثی است زیرا هم نسبت به فروشندگان و مصرف‌کنندگان داخلی اعمال می‌شود و هم بر فروشندگان خارجی زغال سنگ. امّا درصورتی که این دولت حجم عمدهٔ زغال سنگ مورد نیاز خود را از خارج از کشور تأمین کند، در عمل چنین تصمیمی بار مالیاتی بیشتری بر فروشندگان خارجی زغال سنگ دارد و تأثیری تبعیض‌آمیز بر تجارت خارجی خواهد داشت.

ممکن است دولت برای توجیه این تصمیم مالیاتی خود این‌طور استدلال کند که در این حالت حفظ محیط زیست بر آزادی تجارت ارجحیت دارد، لذا چنین اقدامی را هرچند که به تبعیضی غیر آشکار و مخفی بیانجامد، می‌توان قابل توجیه دانست. امّا در پاسخ به چنین استدلالی باید گفت آیا واقعا نیل به این هدف (حفظ محیط زیست) از طریق غیر تبعیض‌آمیز دیگری امکان نداشت؟ بدیهی است که دولت می‌تواند به تنظیم مقررات در خصوص مصرف سوخت، به منظور حفظ محیط زیست بپردازد؛ در این مثال برای نیل به چنین اهدافی کافی بود که دولت این مالیات ویژه را تنها برای مصرف‌کنندگان داخلی زغال سنگ وضع کند، صرف‌نظر از اینکه منبع زغال سنگ از درون کشور باشد یا خارج از آن. زیرا هدف دولت از وضع این مقرره حفظ محیط زیست است نه کسب درآمد (تاتارورویچ، ۱۹۸۷:۱۰۸).

هر قاعدهٔ منع تبعیضی از وضعیت یا گروه خاصی از اشخاص حمایت می‌کند. اگر این قاعده تنها به تبعیض مستقیم محدود شود، فقط اقداماتی را ممنوع می‌کند که با وضعیت یا گروه مورد حمایت، رفتار نامطلوب‌تری را مقرر می‌دارند. اما اگر این قاعده را شامل تبعیض غیرمستقیم هم بدانیم، اقداماتی که ظاهراً

1. Comparability
2. Identity

www.SID.ir

Archive of SID

با گروه مورد حمایت رفتار نامطلوبتری ندارند، اما به طور عمده و عملاً این گروه‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهند، نیز شامل می‌شود. برای روشن‌تر شدن بحث، فرض کنید دولت چین در قانون مالیات‌های داخلی خود کسر هزینه‌های خانوادگی را چه درخصوص اشخاص مقیم و چه در خصوص اشخاص غیرمقیم برای خانواده‌هایی که بیشتر از سه فرزند دارند، رد کند. چنین شرطی نه از لحاظ حقوقی، بلکه در عمل و با درنظر گرفتن سیاست کنترل جمعیت اشخاص مقیم چین، تبعیض غیرمستقیم علیه اشخاص غیرمقیم است.

دیوان دادگستری اتحادیه اروپا در قضیهٔ کامرز بنک این تفاوت را به خوبی توضیح می‌دهد:

"استفاده از معیار اقامتگاه مالی در قلمرو سرزمینی ملی برای بازپرداخت اضافه مالیات پرداختی، اگرچه ارتباطی با مقّر شرکت ندارد امّا به طور خاص به ضرر شرکت‌هایی است که مقّر آنان در کشور عضو دیگری قرار دارد. در حقیقت اغلب این شرکت‌ها هستند که برای اهداف مالیاتی خارج از قلمرو سرزمینی دولت عضو مدّنظر اقامت دارند" (قضیهٔ کامرزبنک، ۱۹۹۳: پاراگراف ۱۴).

اگرچه در این مورد تبعیض بر مبنای معیار مورد حمایت (یعنی مقّر شرکت) صورت نمی‌گیرد، امّا در عمل و به صورت غیرمستقیم به ضرر شرکت‌های غیر مقیم است (فن راد و بوسمن، ۱۳:۲۰۱۶).

- در ارزیابی تبعیض آمیز بودن رفتار متفاوت، مسئلهٔ قابل مقایسه بودن دشوارترین مسئله است. زیرا تعیین اینکه کدام ویژگی‌ها مهم و کدام‌یک مهم نیستند به راحتی امکان‌پذیز نیست. وقتی دو وضعیت تنها از جنبه‌های بی‌اهمیت به هم شباهت دارند، نمی‌توان آنها را با هم قابل مقایسه دانست. همچنین جنبه‌های مهم دو وضعیت باید بسته به حوزه مورد بحث، بررسی شوند. به این معنی که یک تمایز ممکن است در یک حوزهٔ قانونی (مثلا در حقوق مالیاتی) تبعیض آمیز باشد، اما در حوزهٔ دیگر (مثل حقوق خانواده) این چنین‌نباشد.

- وجود نتیجه نامطلوب، جزء نهایی تحلیل تبعیض آمیز بودن یک اقدام است. رفتار متفاوت باید نتیجه نامطلوبی برای موضوع مقایسه به همراه داشته باشد. دیوان دادگستری اتحادیه اروپا در این خصوص بیان داشته است که هرگونه رفتار نامطلوبی ممکن است (تحت شرایطی) نقض حقوق اتحادیه اروپا محسوب گردد. به عنوان مثال در قضیهٔ کورسیکا این رکن صراحتاً اعلام می‌کند که آزادی جابه‌جایی کالاها، اشخاص، خدمات و سرمایه مقرراتی بنیادین هستند و هرگونه محدودیتی بر این آزادی‌ها، ولو ناچیز، ممنوع است (قضیهٔ کروسیکا، ۶۴۹:۱۹۸۹).

در ارزیابی نامطلوب بودن، معیارهای زیر باید مورد بررسی قرار گیرند:

با گروه مورد مقایسه (بیگانگان، اشخاص غیرمقیم، یا فعالیت‌های خارجی) باید رفتار نامطلوبتری صورت گرفته باشد؛ اندازه و وقوع حتمی یا بالقوه بودن عدم مطلوبیت مهم نیست؛ باید یک رابطهٔ سببی بین اقدام

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

صورت گرفته و عدم مطلوبیت حاصل از آن برای مؤدی مورد نظر وجود داشه باشد (بامنس،پیشین:۸۹۲).

هر دولتی می‌تواند از روش خاصی برای محاسبه مالیات اشخاص مقیم و غیرمقیم استفاده کند، مشروط بر اینکه روش مورد استفاده برای محاسبه مالیات اشخاص غیرمقیم و بیگانگان منجر به مسئولیت مالیاتی بیشتری برای آنان نشود. حتی اگر تفاوت مالیاتی منجر به نتیجه نامطلوبی برای مؤدیان برون‌مرزی شود، ممکن است امکان توجیه آن وجود داشته باشد. تفاوت وضعیت مؤدیان ممکن است توجیه‌گر تفاوت رفتاری با آنها باشد. اگر این تفاوت رفتاری تأثیر نامطلوبی بر تجارت برون مرزی داشته باشد، اما برای حفظ نظم عمومی دولت وضع کننده مالیات ضروری باشد و راه حل کمتر تبعیض‌آمیزی برای رسیدن به همان هدف وجود نداشته باشد، می‌توان چنین تفاوتی را موجه دانست (مین علیه تیلور، ۱۹۸۶:۱۳۱).

دیوان دادگستری اتحادیه اروپا در یکی از آراء خود بیان داشته است که نیاز دولت‌های عضو برای نظارت و کنترل مالی و جلوگیری از فرار مالیاتی برای حفظ نظم عمومی ضروری است و می‌تواند توجیه‌گر رفتار متفاوت باشد (قضیهٔ سی- ۲۶۴/۹۶، ۱۹۹۸). اما در مواردی که دولت‌ها برای توجیه رفتار متفاوت خود به کسب درآمد مالیاتی بیشتر و نیاز به حفظ پایهٔ مالیاتی استناد کرده‌اند، دیوان دادگستری اتحادیه اروپا قویاً چنین توجیهاتی را مردود دانسته است (میسون،پیشین:۸۵).

تفاوت‌های بین نظام‌های مالیاتی مختلف همیشه به ضرر مؤدیان برون مرزی نیست و در پاره‌ای موارد حتی ممکن است به نفع مؤدی نیز باشد. به عنوان مثال یک تبعه آلمان که در ایرلند اشتغال به کار دارد، مالیات کمتری خواهد پرداخت زیرا نرخ‌های مالیاتی در ایرلند بسیار کمتر از آلمان هستند. نرخ‌های بالاتر مالیاتی در آلمان تبعیض‌آمیز نیستند، زیرا نسبت به همه یکسان اعمال می‌شوند. تفاوت مالیاتی باعث افزایش رقابت مالیاتی بین دولت‌ها می‌شود و این رقابت تا حد زیادی بر انتخاب محل فعالیت بنگاه‌های تجاری و اشخاص تأثیرگذار است. از این رو بهتر بود مکانیزمی برای تعیین حد و حدود چنین رقابتی وجود داشت امّا چون این مسئله‌ای بیشتر سیاسی است تا حقوقی، تعیین چارچوب برای آن دشوارتر است.

۳- تبعیض مالیاتی در پرتو رویه قضایی

در این بخش جایگاه اصل منع تبعیض ابتدا در رویه قضایی دیوان دادگستری اتحادیه اروپا و سپس دیوان عالی ایالات متحده بررسی می‌شود و با احراز مشابهت‌های این دو در خصوص مفهوم تبعیض مالیاتی، رویکرد نظام مالیاتی ایران و مواردی که اصل منع تبعیض در آن نقض شده است، احراز می‌گردد.

۳-۱- رویه دیوان دادگستری اتحادیه اروپا

در اتحادیهٔ اروپا موضوع مالیات در حوزهٔ حاکمیت ملی دولت‌های عضو است اما این حاکمیت مطلق نیست و تا حدودی با برخی جنبه‌های حقوق اتحادیه، از جمله آزادی‌های اساسی محدود می‌شود (قضیهٔ بانک سلطنتی اسکاتلند، ۱۹۹۹: پاراگراف ۱۹). از آنجایی که مالیات تبعیض‌آمیز مانعی بر اعمال آزادی‌های

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

مندرج در معاهدهٔ اروپا است و وظیفه صیانت از این آزادی‌ها و تضمین رعایت قانون نیز با دیوان دادگستری اتحادیه اروپا است، بنابراین این دیوان صلاحیت دارد در مورد چنین مواردی تصمیم‌گیری کند. همچنین به موجب مادهٔ ۱۷۲ معاهده مؤسس اتحادیه اقتصادی اروپا، هر یک از اشخاص حقیقی و حقوقی می‌توانند اعتراض خود را نسبت به تصمیمات دولت‌های عضو (پس از طی مراجع داخلی) در دیوان دادگستری اتحادیه اروپا مطرح کنند؛ مشروط بر اینکه خود مخاطب این تصمیمات باشند و یا اگر مخاطب این تصمیمات شخص دیگری است، ارتباطی خاص و مستقیم با آن مقرره یا تصمیم داشته باشند (معاهده موسس اتحادیه اقتصادی اروپا، ۱۹۵۷:۱۷۲).

نقش دیوان دادگستری اتحادیه اروپا تنها محدود به تفسیر و اعمال مضیق معاهده اروپا و مقررات ثانویه نیست. این دیوان همچنین از برخی اصول حقوقی مربوط به حوزهٔ مالیات تبعیت می‌کند. مثال بارز چنین اصولی، اصل حمایت از خواسته های معقول مؤدیان یا قطعیت حقوقی است. اگرچه این اصل در معاهده یا سایر مقررات مالیاتی صراحتاً درج نشده است امّا بخشی از حقوق اتحادیه است و این دیوان به عنوان مثال با استناد به این اصل می‌تواند از حقوق مؤدیان در برابر قوانین داخلی تبعیض آمیز صیانت کند. اصل مهم دیگر در حوزهٔ مالیاتی اصل تناسب است که مطابق با آن، درصورتی که اقدامات ملی باعث محدودیت آزادی‌های افراد شوند، نباید از آنچه که برای نیل به هدفی مشروع ضرورت دارد تجاوز کند (دادخواست گروه تین کپ، ۲۰۰۷: پاراگراف ۸۳).

دولت‌های منبع از اشخاص غیرمقیم به نحو متفاوتی مالیات اخذ می‌کنند. به عنوان مثال دولت‌های منبع مالیات اشخاص غیرمقیم را از درآمد ناخالص آنها و با نرخی ثابت محاسبه می‌کنند در حالی که در مورد اشخاص مقیم این مالیات از درآمد خالص آنها و با نرخی تصاعدی محاسبه می‌شود. برای این رفتار متفاوت دو توجیه وجود دارد: اول اینکه اخذ مالیات از درآمد ناخالص اشخاص غیرمقیم به معنای آن است که آنها الزامی به ارائهٔ اظهارنامهٔ مالیات بر درآمد خود در کشور منبع ندارند که باعث کاهش تکالیف مالیاتی آنها می‌شود. ثانیاً دولت‌ها بر این عقیده هستند درصورتی که نرخ‌های تصاعدی تنها نسبت به درآمد تحصیل شده در دولت منبع اعمال شود، اشخاص غیرمقیم از مزیت مالیاتی غیرعادلانه‌ای برخوردار خواهند شد، از این رو آن درآمد معمولاً تنها بخشی از درآمد کلی کارگران برون مرزی را نشان می‌دهد. دولت‌های منبع نیز اذعان می‌دارند که آنها درمورد مؤدیان غیرمقیم اطلاعات کافی در اختیار ندارند تا بتوانند به آنها مزایای مالیاتی اعطاء کنند. در نتیجه بیشتر دولت‌ها مزایای مالیاتی شخصی را به مؤدیان مقیم اعطاء می‌کنند.

دیوان دادگستری اتحادیه اروپا در آراء خود بیان داشته است که تحت شرایط خاصی، دولت منبع می‌تواند مزایای مالیاتی خاصی را تنها به شهروندان مقیم خود و نه به اشخاص غیرمقیم اختصاص دهد (قضیهٔ گریتس علیه فینانسمات، ۲۰۰۳). بنابراین اصل عدم تبعیض، دولت منبع را ملزم به برقراری

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

نرخ‌های مالیاتی ثابت برای اشخاص مقیم و غیر مقیم نمی‌کند.

همچنین، به موجب تفسیری که این دیوان ارائه می‌دهد، اصل عدم تبعیض حتی مستلزم این امر نیست که دولت‌ها نرخ‌های مالیاتی یکسانی برای درآمدهای داخلی و خارجی اشخاص مقیم خود وضع کنند. به عنوان مثال، یکی از قضایای مطروح در این رکن مربوط به معلمی بود که مقیم فرانسه بود ولی در آلمان کار می‌کرد و از درآمدش در کشور منبع (آلمان) مالیات اخذ می‌شد، از آنجایی که نرخ‌های مالیاتی در آلمان بیشتر از فرانسه بودند، فرد مذکور در آلمان در مقایسه با حالتی که اگر در فرانسه اشتغال داشت، مالیات بیشتری پرداخت می‌کرد. خواهان مدعی بود مالیاتی بیشتری که او برای درآمدش در آلمان پرداخته است، با اصل جابه‌جایی آزادانهٔ کارگران مغایر است و در نتیجه فرانسه باید مالیاتی را که او در آلمان پرداخته است، به طور کامل برایش اعتبار در نظر بگیرد. دیوان دادگستری اتحادیه اروپا این احتجاج را رد کرد و نتیجه گرفت مقرره-ای در اتحادیه اروپا وجود ندارد که تضمین کند مالیاتی که مؤدی در یک دولت مشمول آن است نباید از میزان مالیاتی که آن شخص در دولت دیگر مشمول آن می‌شود، بیشتر باشد (قضیهٔ جیلی، ۱۹۹۸). بنابراین دیوان رأی داد که فرانسه از آزادی جابه‌جایی کارگران از طریق عدم یکسان سازی نرخ‌های مالیاتی‌ای که اشخاص مقیم باید در داخل یا خارج بپردازند، تخطی نکرده است.

اما در عین حال، آن دسته از مقرراتی که به عنوان مثال مانع شهروندان اروپایی از تغییر محل اقامت خود می‌شود، از نظر این دیوان مغایر با آزادی جابه‌جایی، و تبعیض آمیز هستند. در یکی از قضایای مطرح شده در دیوان دادگستری اتحادیه اروپا (قضیهٔ بیل) به این مسئله اشاره شده است. در این قضیه یکی از مقررات مالیاتی لوکزامبورگ به چالش کشیده شده بود. به موجب این مقرره امکان استرداد اضافه مالیات دریافتی به کارگری که اقامتگاه خود را در یک سال مالی از لوکزامبورگ به دولت عضو دیگری تغییر داده بود، وجود نداشت. دیوان بیان داشت که اگر دولت‌ها بتوانند با مقررات داخلی تبعیض آمیز خود اصل رفتار برابر در خصوص استرداد و جبران خسارت را نادیده بگیرند، این اصل بی اثر خواهد شد (قضیه بیل، ۱۹۹۰: پاراگراف ۱۲).

تفاوت نرخ‌های مالیاتی باعث می‌شود اشخاص مقیم در دولت‌های عضو اتحادیه اروپا انگیزهٔ خود را برای کار کردن، سرمایه گذاری یا تأسیس بنگاه‌های تجاری در دولت‌های دارای نرخ‌های بالای مالیاتی از دست بدهند. اما از آنجایی که در حقوق اتحادیه اروپا یکسان سازی نرخ‌ها و پایه‌هایی مالیاتی پیش بینی نشده است، دیوان دادگستری اتحادیه اروپا صراحتاً رای داده است که اقدام‌های نامطلوب مالیاتی در سطح برون مرزی که از تفاوت نرخ‌ها ناشی می‌شود، تبعیض محسوب نمی‌گردد، مشروط بر آنکه دولت خوانده چنین نرخ‌های بالایی را تنها در خصوص مؤدیان خارجی یا درآمد تحصیل شده از خارج اعمال نکند (همان، پاراگراف ۴۹).

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

طبق رویهٔ دیوان دادگستری اتحادیه اروپا، اگر دولت‌های عضو این اتحادیه در مقررات داخلی خود، همان راه حل‌هایی را برگزینند که در حقوق اتحادیه وجود دارد، تا از اعمال تبعیض علیه اتباع خود اجتناب کنند، این وظیفهٔ دیوان دادگستری اتحادیهٔ اروپا است که صرف‌نظر از ویژگی خاص هر مورد به ارائهٔ تفسیری یکپارچه از مقررات این اتحادیه بپردازد تا از وقوع تبعیض جلوگیری کند[۱].

در موضوعات مالیاتی، دیوان ابتدا بررسی می کند که آیا مقررات مالیاتی ملی مورد بحث، تبعیض آشکاری بر مبنای تابعیت قایل می‌شوند؟ سپس اگر این‌چنین نبود، دیوان باید بررسی کند که آیا این مقررات تأثیر محدود کننده‌ای بر جابه‌جایی برون مرزی دارند که به صورت غیر مستقیم همان نتیجهٔ تبعیض آمیز را به دنبال داشته باشد (تبعیض غیرمستقیم). در مالیات بر درآمد معمولاً این دشواری وجود دارد که دولت‌ها از معیارهای دیگری غیر از تابعیت برای تجویز رفتار متفاوت استفاده می کنند. امّا دیوان به این نکته آگاه است که ممکن است استفاده از معیار اقامتگاه به جای تابعیت در واقع برای حمایت از اتباع اتخاذ شده باشد. بنابراین برای احراز مغایرت اقدام انجام یافته با حقوق اتحادیه اروپا، باید ثابت شود که رفتار متفاوت مورد بحث بین اشخاص مقیم و غیرمقیمی صورت گرفته است که دارای وضعیت ماهوی مشابه‌ای هستند و توجیهی برای آن وجود ندارد (پارلمان اروپا،۲۰۱۱: ۲۱).

در اختلاف‌های مالیاتی دیوان دادگستری اتحادیه اروپا از روشی برای احراز تبعیض استفاده می کند که "معیار وضعیت داخلی قابل مقایسه " نامیده می‌شود. به موجب این روش، دیوان مؤدی شاکی را که اغلب شخص غیرمقیمی است که با دولت میزبان یا خوانده دارای ارتباط تجاری است، با مؤدی مشابهی که در همان دولت مقیم است مقایسه می کند. اگر با شخص غیرمقیم رفتار مالیاتی نامطلوب‌تری صورت پذیرد، دیوان معمولاً چنین نتیجه می گیرد که تبعیض اتفاق افتاده است. اما این روش دارای دو اشکال اساسی است:

اول اینکه مشخص نیست دیوان با چه معیاری موقعیت‌های مشابه داخلی را برمی گزیند. اشخاص مقیم و غیرمقیم معمولاً تابع نظام‌های مالیاتی کاملاً مختلفی در یک کشور هستند که این امر پیداکردن موقعیت مشابه قابل مقایسه را دشوار می سازد.

دومین اشکال این روش آن است که بین تبعیض و رفتار متفاوت، تمایز قایل نمی‌شود. زیرا تنها مقررات و اقدام‌های مالیاتی تبعیض آمیز و نه متفاوت، نقض معاهدهٔ اروپا محسوب می‌شوند (میسون، ۴:۲۰۰۶). وقتی دیوان دادگستری اتحادیه اروپا تفاوت را با تبعیض یکی بداند، آن دسته از مقررات مالیاتی را که با

---

۱. برای مطالعه بیشتر ببینید:

Case C 28/95 Leur-Bloem [1997] ECR I 4161, paragraph 32; Case C 43/00 Andersen og Jensen [2002] ECR I 379, paragraph 18; and Case C 352/08 Modehuis A. Zwijnenburg [2010] ECR I 4303, paragraph 33).

. "Comparable Internal Situation Test" (CIST).

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

معاهده اروپا مغایر نیستند، بی‌اعتبار اعلام می‌کند و از این طریق راه افزایش درآمد و صلاحیت‌های مالیاتی را برای دولت‌های عضو می بندد. از طرف دیگر اگر به اشتباه، تبعیض بر مبنای تابعیت را تنها یک رفتار متفاوت بداند، در حمایت از حقوق شهروندان اروپا کوتاهی کرده است. از این رو در چنین مواردی پیشنهاد می‌شود برای اجتناب از یکی دانستن تبعیض و تفاوت، دیوان به جای جستجو برای یافتن موقعیت مشابه داخلی، به تأثیر مقررهٔ مالیاتی داخلی بر مراودات تجاری درون اتحادیه متمرکز شود و از بررسی وضعیت مالیاتی کشور متبوع مؤدی شاکی نیز اجتناب کند. چرا که قانونی بودن عمل یک دولت نباید از طریق مقایسه آن با اقدام‌ها و مقررات مالیاتی دولت دیگر سنجیده شود (مسون،۲۰۰۸: ۱۳۰۰).

بنابراین چالش پیش روی دیوان دادگستری اتحادیه اروپا تمایز بین تفاوت‌های مالیاتی مجاز و غیر مجازی است که بر فعالیت‌های اقتصادی برون مرزی بار می‌شود. برای این منظور این دیوان ابتدا مؤدی شاکی (که در کشور خوانده مقیم نیست، اما درآمد خود را از آنجا تحصیل می‌کند، یا مؤدی مقیمی که درآمدش حاصل از منابع خارجی است) را با مؤدی مشابه مقیم که درآمد خود را در داخل کشور تحصیل می‌کند، مقایسه می‌کند. اگر دو مؤدی مقیم و غیر مقیم تفاوت اساسی با یکدیگر نداشته باشند و با مؤدی شاکی رفتار مالیاتی نامطلوب‌تری نسبت به مؤدی مقیم و با درآمد داخلی صورت گیرد، معمولاً دیوان چنین رأی خواهد داد که دولت خوانده رفتاری تبعیض آمیز داشته است مگر اینکه چنین تبعیضی را بتوان با دلایلی مثل نظم عمومی یا جلوگیری از تقلب مالیاتی توجیه کرد (قضیهٔ مارکس و اسپنسر، ۲۰۰۵). به عنوان مثال در قضیهٔ تالوتا، که مربوط بود به کارفرمای مقیم لوکزامبورگ که مدیر یک رستوران در بلژیک بود. در این قضیه دیوان حکم داد که قانون بلژیک به دلیل وضع مالیاتی خاص برای بنگاه‌های اقتصادی خارجی که در بلژیک فعالیت دارند، با آزادی تأسیس مغایرت دارد و ادعای دولت بلژیک که چنین مقرره‌ای را برای تضمین مؤثر بودن نظارت مالی وضع کرده است، قابل قبول نیست (قضیهٔ تالوتا، ۲۰۰۷).

سؤالی که دیوان دادگستری اتحادیه اروپا باید به آن پاسخ دهد این است که آیا دولت‌ها ملزم هستند همان کسوراتی را که به اشخاص مقیم اختصاص می‌دهند در مورد درآمد اشخاص غیرمقیم که در قلمرو سرزمینی آن دولت تحصیل می‌شود، نیز تسری بخشند؟

در قضایای متعددی این مسئله مورد بررسی قرار گرفته، و به آن پاسخ داه شده است. از جمله در قضیهٔ ویلوکس، که در آن آقای ویلوکس از اتباع بلژیک و مقیم در بلژیک تصمیم مقام‌های مالیاتی هلند را درخصوص ردِ کسر هزینه‌های تأمین اجتماعی مورد اعتراض قرار داد. آقای ویلوکس به شغل فیزیوتراپی در هلند اشتغال داشت و تمام درآمد خود را از آنجا تحصیل می‌کرد بنابراین او باید مالیات بر درآمد خود را در هلند پرداخت می‌کرد.

قانون مالیات بر درآمد هلند در سال ۱۹۶۴ «مؤدیان ملی» را به صورت اشخاص حقیقی مقیم هلند

www.SID.ir

Archive of SID

معرفی می‌کند و «مؤدیان خارجی» کسانی هستند که مقیم هلند نیستند، اما درآمد خود را از آنجا تحصیل می‌کنند. طرح مالیات تأمین اجتماعی در سال ۱۹۷۲ تصویب شد و به اشخاص خود اشتغال اجازه می‌داد بخشی از سود حاصل از فعالیت تجاری خود را به هزینه‌های تأمین اجتماعی اختصاص دهند. قانون ۱۹۶۴ مقرر می‌داشت که مؤدیان ملی (اشخاص مقیم) مشمول مالیات بر درآمد ناشی از سود فعالیت‌های تجاری خود هستند که هزینه‌های تأمین اجتماعی از آن کسر می‌شود. به موجب این قانون مؤدیان خارجی تنها بر مبنای درآمد مشمول مالیات ملی خود، یعنی درآمد کلی‌شان در هلند در طول یک سال مالی منهای زیان‌ها، مالیات پرداخت می‌کنند.

دیوان دادگستری اتحادیه اروپا باید به این سؤال پاسخ می‌داد که آیا دولت‌های عضو مجاز هستند که هزینه‌های تأمین اجتماعی را از درآمد مشمول مالیات اشخاص مقیم کسر کنند ولی کسر این هزینه را درخصوص اشخاصی که در کشور دیگری ساکن هستند اما درآمد خود را در کشور نخست کسب می‌کنند، رد کنند؟

دیوان بیان می‌دارد که دولت‌ها باید از هرگونه تبعیض آشکار و پنهان به دلیل تابعیت خودداری کنند. تبعیض زمانی اتفاق می‌افتد که قواعد مختلفی درمورد موقعیت‌های مشابه یا قواعد مشابه در مورد موقعیت‌های مختلف اعمال شوند. تفاوت رفتار بین اشخاص مقیم و غیرمقیم به خودی خود تبعیض به معنای مندرج در معاهده (اروپا) نیست. اما مؤدیانی که تمام یا بیشتر درآمد خود را در کشور محل اشتغال خود تحصیل می‌کنند، ماهیتاً در همان وضعیت اشخاص مقیمی قرار دارند که در همان کشور کار می‌کنند، زیرا هردو تنها در همان کشور مالیات می‌پردازند. بنابراین اگر برای شخص غیر مقیم همان کسورات مالیاتی پذیرفته نشود، وضعیت شخصی او در هیچ یک از دو کشور در نظر گرفته نشده است. در نتیجه بار مالیاتی او بیشتر و در موقعیت نامطلوب‌تری نسبت به اشخاص مقیم قرار می‌گیرد که این رفتار تبعیضی ناموجه محسوب می‌شود (قضیهٔ ویلوکس، ۱۹۹۵).

در این قضیه رأی به نفع خواهان صادر شد زیرا اگرچه موقعیت اشخاص مقیم و غیرمقیم مشابه نیست، اما وقتی شخص غیرمقیم درآمد خود را از کشور محل اقامتش تحصیل نمی‌کند و بخش اعظم درآمدش ناشی از فعالیتی است که در کشور محل اشتغالش حاصل می‌شود، وضع متفاوت است و دولت محل اقامت درخصوص شرایط شخصی و خانوادگی این اشخاص مجاز به اعمال رفتاری متفاوت در مقایسه با اشخاص مقیم‌نیست.

یک نکته حائز اهمیت این است که، تبعیض مالیاتی تنها به معنای وضع مالیات بیشتر بر یک شخص یا فعالیت اقتصادی نیست؛ بلکه حتی سخت‌تر نمودن تکالیف قانونی مؤدی نیز در صورتی که توجیهی برای آن وجود نداشته باشد، تبعیض محسوب می‌شود. این نکته به خوبی در قضیهٔ اسکورپیو روشن می‌گردد. در

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

این قضیه دیوان، قانونی را که کسر هزینه‌های شخصی در مورد اشخاص غیر مقیم را می‌پذیرفت و آن را منوط می‌کرد به پرداخت اولیه مالیات و طی تشریفات استرداد توسط مؤدی، مغایر با حقوق اتحادیه اروپا و تبعیض‌آمیز دانست (قضیهٔ اسکورپیو،۲۰۰۶: پاراگراف ۴۷).

یکی از انتقادهایی که بر دیوان دادگستری اتحادیه اروپا وارد می‌شود این است که این دیوان به دلیل تمایل به ایجاد اروپایی واحد، در بسیاری از موارد از نقش خود به عنوان حافظ آزادی‌های اساسی اتباع اتحادیه اروپا فراتر رفته، به راحتی تبعیض را احراز می‌کند و از این طریق به حریم حاکمیت مالیاتی دولت‌های عضو تجاوز می‌کند و استقلال آنها برای اعمال سیاست‌های مالیاتی خود را محدود می‌سازد. سیاست گذاران و مقام‌های مالیاتی داخلی که ناگزیرند درآمد دیگری را جایگزین مالیات تبعیض آمیز کنند، از منتقدان شدید این رویه هستند.

۳-۲- رویه دیوان عالی ایالات متحده آمریکا

هریک از ایالت‌ها در ایالات متحده آمریکا در اخذ مالیات از درآمدهای بین ایالتی با همان چالش‌هایی مواجه هستند که سایر دولت‌ها در اخذ مالیات از درآمد بین‌المللی با آن مواجه‌اند. به عنوان مثال وقتی مؤدی در یکی از ایالت‌های آمریکا ساکن است اما در ایالت دیگری کار می‌کند، ممکن است در هردو ایالت مشمول مالیات شود. برای اجتناب از مالیات مضاعف، ایالت محل اقامت معمولاً مالیات بر درآمد اخذ شده در ایالت منبع را اعتبار می‌کند.

مقررات مربوط به عدم تبعیض در قانون اساسی ایالات متحده از آنچه در معاهده کارکرد اتحادیه اروپا وجود دارد. از دیدگاه دیوان عالی ایالات متحده از آنجایی که قانون اساسی اختیار تنظیم روابط تجاری بین چندین ایالت را منحصراً به کنگره اعطاء کرده است، در صورت عدم وجود قانون فدرال، ایالت‌ها نمی‌توانند خود به تنظیم روابط تجاری بپردازند یا در روابط تجاری بین ایالتی، از طریق مالیات‌های تبعیض آمیز، اخلال ایجاد کنند. همچنین، دیوان عالی شرط مزایا و مصونیت‌های مندرج در مادهٔ ۴ قانون اساسی را به این نحو تفسیر می‌کند که شهروندان هر ایالت از تمام مصونیت‌ها و مزایای شهروندان سایر ایالت‌ها برخوردار خواهند بود، به این منظور که از تبعیض مالیاتی یک ایالت علیه اشخاص مقیم در یک ایالت دیگر جلوگیری کند (قضیهٔ لوندینگ،۱۹۹۸).

اگرچه هیچ یک از مقرره‌های قانون اساسی صراحتاً تبعیض مالیاتی را منع نمی‌کند، اما مادهٔ ۵ (رسیدگی مقتضی) مهم‌ترین محدودیت قانون اساسی در این زمینه محسوب می‌شود. هرچند این ماده مستقیماً به مالیات ارتباط ندارد، اما شرط رسیدگی مقتضی صلاحیت مالیاتی دولت فدرال را محدود می‌کند و شرط رفتار برابر را مقرر می‌دارد که به موجب آن وضع قوانین خودسرانه و از جمله قوانین مالیاتی خودسرانه منع می‌گردد. دیوان عالی ایالات متحده حکم داده است که به خاطر اختیارات مالیاتی گسترده‌ای که کنگره از

www.SID.ir

Archive of SID

آن برخوردار است، می‌تواند تمام شرکت‌های خارجی را از منظر مالیاتی و مطابق با شرط رسیدگی مقتضی در یک طبقه بندی جای دهد، مادامی که این طبقه بندی خودسرانه و متغیر نباشد (قضیهٔ بارکلی و شرکت علیه ادواردز، ۱۹۲۴).

هیچ قانون یا رویهٔ قضایی در ایالات متحدهٔ آمریکا وجود ندارد که حمایت برابر از بیگانگان را در زمینهٔ مالیاتی تضمین کند. همچنین رییس جمهور از این اختیار برخوردار است که نرخ‌های مالیاتی اتباع بیگانه را تا دو برابر افزایش دهد، در صورتی که دولت متبوع آنان بر اتباع آمریکا مالیاتی تبعیض آمیز یا فرا سرزمینی وضع کند. معاهدات مالیاتی مبنای اوّلیه برای حمایت از اشخاص غیر مقیم درمقابل تبعیض مالیاتی هستند اما چنین حمایتی ممکن است با قانون بعدی فدرال لغو گردد (ماده ۶ قانون اساسی ایالات متحده).

شروط مربوط به رسیدگی مقتضی، مصونیت‌ها و مزایا، تجارت و حمایت برابر در قانون اساسی ایالات متحده تعهدات مهمی را بر دولت‌های فدرال بار می‌کنند تا از نقض روابط تجاری خارجی و بین دولت‌ها اجتناب کنند. این مقررات می‌توانند از اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی در برابر تبعیض مالیاتی حمایت کنند. اما از آنجایی که بیشتر قضایای مالیاتی مربوط به تبعیض علیه اشخاص مقیم در دولت‌های فدرال هستند، تعیین اینکه چطور این مقررات در خصوص اشخاص غیرمقیم قابلیت اجرا دارند، دشوار است.

آن دسته از مقررات قانون اساسی که به تبعیض مالیاتی مرتبط هستند هریک از لحاظ دامنهٔ شمول و معیارهای بررسی مختلف هستند. به عنوان مثال شرط مصونیت‌ها و مزایا که برای اشخاص حقیقی تبعهٔ ایالات متحده حمایت‌های قابل توجهی را در مقابل تبعیض مالیاتی مقرر می‌دارد، درخصوص بیگانگان یا اشخاص حقوقی خارجی یا داخلی قابلیت اعمال ندارد.

شرط رسیدگی مقتضی مقرر می‌دارد یک شخص حقوقی باید حداقل ارتباطی با دولت وضع کنندهٔ مالیات داشته باشد اما این شرط صراحتاً دولت میزبان را از اخذ مالیات از اشخاص غیرمقیم برمبنای منبع منع‌نمی‌کند.

شرط حمایت برابر به تضمین رفتار برابر با اشخاصی که دارای موقعیت برابر هستند و رفتار متفاوت با اشخاصی که دارای موقعیت‌های مختلف هستند کمک می‌کند. این شرط زمانی اجرا می‌شود که دولت از طریق قانون این اشخاص را طبقه‌بندی کند و معیار بررسی اجرای این شرط نیز همین طبقه بندی است. به عنوان مثال زمانی که دولت طبقه خاصی از افراد را بر اساس نژاد ایجاد می‌کند، این طبقه بندی مورد بررسی قرار می‌گیرد و زمانی تأیید می‌گردد که ثابت شود برای تأمین یکی از منافع ضروری دولت بوده است و قانون وضع کنندهٔ این طبقه‌بندی برای دستیابی به آن هدف ضروری بوده به این معنی که راه حل جایگزین دیگری که کمتر تبعیض‌آمیز باشد وجود نداشته است.

طبقه‌بندی اشخاص بر مبنای تابعیت، احتمال رفتارهای تبعیض‌آمیز را افزایش می‌دهد، بنابراین مقررات

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

مالیاتی که بر مبنای تابعیت تبعیض قائل می‌شوند، بی‌اعتبار فرض می‌شوند مگر اینکه منفعت ضروری دولت در وضع آنها ثابت شود.

شرط حمایت برابر از بیگانگان غیر مقیم از بسیاری جهات مبهم است. اولاً این شرط بیان می دارد که دولت ممکن است نسبت به هر شخصی که در قلمرو سرزمینی‌اش حضور ندارد، حمایت قانونی برابر اعطاء نکند یعنی بیگانگانی مشمول حمایت برابر هستند که در قلمرو سرزمینی ایالات متحده حضور داشته باشند. ثانیاً معیار بررسی شرط حمایت برابر در خصوص بیگانگان غیرمقیم مشخص نیست. زمانی که دیوان عالی مالیات ایالتی را بررسی می‌کند بدین منظور که تبعیض آمیز بودن آن را نسبت به اشخاص مقیم در سایر ایالات آمریکا احراز کند، از معیار "مبنای منطقی" استفاده می‌کند. به موجب این معیار دیوان تنها لازم است رابطه‌ای منطقی بین قانون مورد بحث که طبقه بندی خاصی را ایجاد کرده است و هدف دولت که به موجب قانون اساسی مجاز بوده است، را احراز کند (قضیهٔ هیسلر علیه توماس کلییری، ۱۹۹۲). نهایتاً، اگرچه شرط حمایت برابر درخصوص شرکت‌هایی که در هریک از ایالت‌های آمریکا تأسیس شده باشند، اعمال می‌شود امّا ماهیت شرکت‌های بیگانه و شروطی که به موجب آن یک شرکت داخل در قلمرو سرزمینی یک ایالت تلقی می‌شود، نامشخص است.

مهم‌ترین محدودیت قانون اساسی بر تبعیض مالیاتی علیه اشخاص غیر تبعهٔ ایالات متحده، شرط تجارت است. این شرط حقوق شخصی اعطاء نمی‌کند، اما این اختیار را به دولت فدرال می‌دهد که تجارت خارجی و بین ایالتی را انتظام بخشد. دیوان عالی اختیارات تجاری دولت فدرال را به نحوی تفسیر کرده است که مانع از وضع مالیات‌های تبعیض آمیز یا افزایش ناحق بار مالیاتی در تجارت خارجی یا بین ایالتی شود. از نظر دیوان عالی حتی تحمیل تکالیف غیرتبعیض آمیز بر تجارت نیز ممکن است مردود اعلام شوند درصورتی که ثابت شود آشکارا از منافع دولت جانبداری می‌کنند. یک قانون تبعیض آمیز به خودی خود باطل است مگر اینکه ثابت شود درصدد دستیابی به هدف مشروعی بوده و راه غیرتبعیض آمیز دیگری برای رسیدن به آن هدف وجود نداشته است (ماین علیه تیلور، ۱۹۸۶:۱۳۸).

مالیات یک دولت که تجارت خارجی و بین ایالتی را متأثر می‌سازد باید شروط زیر را داشته باشد تا بتوان آن را معتبر دانست:

۱- این مالیات باید نسبت به فعالیتی اعمال شود که رابطه‌ای ماهوی با دولت وضع کنندهٔ مالیات دارد؛

۲- باید به نحو منصفانه‌ای به فعالیت‌هایی که مؤدی در دولت واضع مالیات دارد، اختصاص داده شده باشد؛

۳- باعث تبعیض در روابط تجاری خارجی و بین ایالتی نگردد؛

۴- به نحوی منصفانه با خدماتی که دولت ارائه می‌دهد، ارتباط داشته باشد؛

www.SID.ir

Archive of SID

۵- نباید احتمال وقوع مالیات مضاعف را بالا ببرد (قضیهٔ شرکت عبور کاملاً خودکار علیه بردی، ۱۹۹۷).

هر دونوع تبعیض آشکار و پنهان علیه اشخاص غیر مقیم به موجب این شرط ممنوع هستند.

یکی از جدیدترین قضایای مربوط به تبعیض مالیاتی که در ایالات متحده مطرح شده است، قضیهٔ لوندینگ و دادگاه تجدید نظر نیویورک است. در این قضیه یک زوج اهل کانتیکت اظهارنامه‌ای مخصوص مالیات بر درآمد اشخاص غیرمقیم نیویورک ارائه دادند و نفقه‌ای که شوهر به همسر سابق خود پرداخت کرده بود از بخشی از درآمد تجاری شوهر که در نیویورک تحصیل شده بود، کسر گردید. قانون مالیات بر درآمد نیویورک چنین کسوراتی را برای اشخاص غیرمقیم مجاز نمی‌داند. بنابراین، این کسر هزینه پذیرفته نشد و سازمان مالیات و امور مالی، مالیات این زوج را مجدداً محاسبه کرد. این مالیات جدید ۱۴/۸ درصد بیشتر از مالیاتی بود که اشخاص مقیم نیویورک با درآمدی مشابه و با وجود پرداخت نفقه، مشمول آن بودند. لوندینگزها به این محاسبهٔ مالیات ابتدا از مجاری اداری و سپس در نظام قضایی نیویورک اعتراض کردند. این مؤدیان مدعی بودند که مقررهٔ مالیاتی نیویورک شرط مصونیت‌ها و مزایای مندرج در قانون اساسی ایالات متحده را نقض کرده است زیرا باعث شده مسئولیت مالیاتی اشخاص غیرمقیم بیشتر از اشخاص مقیم باشد.

دادگاه تجدید نظر نیویورک تأیید کرد قانونی که با نفقهٔ پرداخت شده توسط اشخاص غیر مقیم برخورد متفاوتی می‌کند، موجه و مطابق با قانون اساسی است. زیرا امتیازی که در این خصوص به اشخاص مقیم داده می‌شود، با بار مالیاتی بیشتر این افراد در منابع مختلف مالیاتی خنثی می‌گردد (قضیهٔ لوندیگ،۱۹۹۶). بنابراین دادگاه تجدیدنظر نیویورک تأیید کرد که تبعیض اعمال شده علیه اشخاص غیرمقیم موجه بوده به این دلیل که اشخاص غیرمقیم تنها بر مبنای درآمدی که داخل ایالت دارند مشمول مالیات می‌شوند درحالی که اشخاص مقیم بر مبنای درآمد جهانی. اینکه پرداخت نفقه مربوط به فعالیت شخصی مؤدی در خارج از ایالت بود نیز دلیل دیگری برای توجیه عدم پذیرش کسر آن تلقی شد.

دیوان عالی ایالات متحده این رأی را نقض کرد و آن را خلاف قانون اساسی اعلام نمود. اکثریت قضات دیوان در این قضیه بر این نظر بودند که مقررهٔ مالیاتی نیویورک شرط مزایا و مصونیت‌ها را نقض کرده است زیرا نیویورک توجیهی ماهوی برای رفتار تبعیض آمیز با اشخاص غیرمقیم ارائه نداده بود. اگرچه شرط مزایا و مصونیت‌ها بر برابری مالیاتی کامل بین اشخاص مقیم و غیر مقیم دلالت ندارد، اما نیویورک باید توجیهی ماهوی در خصوص برخورد متفاوت با اشخاص مقیم و غیرمقیم و ارتباط این توجیه با رفتار خود ارائه می‌داد.

دیوان عالی همچنین توجیه دوم نیویورک را در مورد اینکه نفقه به زندگی شخصی لوندینگزها در خارج از ایالت مربوط است نیز نپذیرفت و بین نفقه و هزینه‌های دیگری مثل زیان تجاری تفاوت قایل شد؛ زیرا

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

نفقه از لحاظ جغرافیایی وضعیت ثابتی مانند سایر هزینه‌ها ندارد و به طور کلی با درآمد لوندینگزها، از جمله میزانی از درآمد که در نیویورک تحصیل شده است، مرتبط است (همان، پاراگراف ۳۱۰).

۳-۳- رویه قضایی جمهوری اسلامی ایران

برابر مادهٔ ۹ قانون مدنی و اصول ۳، ۱۹و ۲۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قانونگذار، دولت و دستگاه قضایی جمهوری اسلامی ایران به رعایت اصل برابری، عدالت و عدم تبعیض مکلف می‌باشند. امّا در قوانین و مقررات مالیاتی ایران صراحتاً به لزوم رعایت اصل برابری، عدالت و عدم تبعیض مالیاتی و ضوابط مالیات عادلانه اشاره‌ای نشده است؛ هرچند که روح حاکم بر قوانین مالیاتی ایران به رعایت عدالت در دو سطح عمودی و افقی نظر دارد. دستگاه‌های اجرایی و اشخاص در ایران همانند سایر نقاط دنیا، ملزم به اجرای قانون هستند ولو اینکه به زعم آنان تبعیض‌آمیز باشد، با این تفاوت که در برخی از نظام‌های حقوقی دنیا مراجعی وجود دارد که اشخاص می‌توانند قانونی را که از نظر آنان تبعیض‌آمیز است، در آن مراجع به چالش بکشند. اما در ایران چنین امکانی از نظر قانونی برای اشخاص پیش‌بینی نشده است. بر همین اساس نمی‌توان در رویه قضایی مالیاتی ایران مواردی را مشاهده کرد که مؤدیان خواستهٔ ابطال قانون به دلیل تبعیض‌آمیز بودن آن را مطرح کرده باشند. زیرا اولاً قوانین مالیاتی تبعیض را صراحتاً منع نکرده و ثانیاً مکانیزمی برای تقاضای تغییر یا ابطال قانون برای اشخاص وجود ندارد. اشخاص عادی صرفاً می‌توانند اعتراضات خود را نسبت به اقدامات و تصمیمات واحدهای دولتی و ماموران آنها در دیوان عدالت اداری مطرح کنند. دلیل دیگر وجود خلاء در رویه قضایی مالیاتی در خصوص تبعیض مالیاتی نسبت به اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی این است که طبق قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۸۶/۷/۲۱ شرکت‌های خارجی برای فعالیت در ایران باید طبق مقررات ایران به ثبت شعبه یا نمایندگی در ایران اقدام کنند که در این‌صورت آن شرکت تبدیل به یک شرکت ایرانی می‌گردد ولو آنکه سهامداران شرکت خارجی باشند.

تنها جایی که در قوانین مالیاتی جمهوری اسلامی ایران به عدالت مالیاتی اشاره شده است، در مادهٔ ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ است که هیأت ویژه‌ای برای رسیدگی به اعتراض و شکایت مؤدیان مالیاتی نسبت به غیرعادلانه بودن مالیات قطعیت یافته پیش بینی شده است. امّا قانونگذار در این ماده با استفاده از کلمهٔ "می‌تواند" وزیر امور اقتصادی و دارایی را مخیّر گذاشته است که ادعاهای مطرح شده در خصوص اعتراض به غیر عادلانه بودن مالیات را به هیأت سه نفره منتخب خود ارجاع نماید. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز در رأی شمارهٔ ۳۱۰ مورخ ۱۳۹۰/۷/۲۵ بر اختیاری بودن این صلاحیت وزیر صحّه گذاشته است. تصمیم وزیر مبنی بر جواز یا عدم جواز بررسی ادعای ناعادلانه بودن مالیات مورد مطالبه مستند به خلاصه گزارش ارسالی از سوی هیأت‌های سه نفره موضوع مادهٔ ۲۵۱ مکرر

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

است. در گزارشات این هیأت‌ها به منظور توصیه به بررسی قضیهٔ مطروح به دلایلی همچون اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، اشتباه در محاسبه و عدم توجه به مستندات ابرازی از سوی مؤدی در مراحل دادرسی قبلی استناد می‌شود[۱].

علاوه بر هیأت موضوع مادهٔ ۲۵۱ مکرر و قبل از آن، مؤدیان مالیاتی می‌توانند هرگونه اعتراض خود به میزان یا نحوه وصول مالیات را در مراجع اختصاصی مالیاتی مطرح کنند. همچنین طبق مادهٔ ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری رسیدگی به شکایات از تصمیمات قطعی کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی در صلاحیت این دیوان قرار دارد.

همانطور که پیش از این گفته شد، مالیات تبعیض‌آمیز صرفاً به معنای وصول مالیات بیشتر از گروهی از مؤدیان نسبت به مؤدیانی با فعالیت مشابه نیست، بلکه وضع بار مالیاتی و تکالیف سنگین‌تر بر گروهی از مؤدیان نیز می‌تواند به منزلهٔ تبعیض تلقی گردد. دیوان عدالت اداری نیز در رویهٔ خود اتخاذ چنین سیاستی توسط دستگاه‌های مالیات‌ستانی را خلاف قانون دانسته است. به عنوان مثال هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامهٔ شمارهٔ ۶۱۵ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۳[۲] رأی به ابطال بخشنامهٔ شمارهٔ ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۴/۲۷ صادره از سازمان امور مالیاتی کشور داد. به این دلیل که این بخشنامه محدودیتی غیرقانونی بر بهرمندی از مزایای مندرج در تبصرهٔ ۱۱ مادهٔ ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم بار کرده بود. به این ترتیب که این بخشنامه با تجویز فرمول متجانس، حکم مقرر در تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم که درآمد هر شخص ناشی از اجاره بها در تهران تا ۱۵۰ مترمربع و در شهرستان‌ها تا ۲۰۰ مترمربع را از پرداخت مالیات معاف دانسته است، به کل کشور تعمیم داده بود و هر مؤدی را تنها یکبار مجاز به استفاده از مزایای این ماده می‌دانست. در حالی که چنین محدودیتی در قانون پیش بینی نشده بود و باعث می‌شد آن دسته از مؤدیانی که دارای یک واحد مسکونی در شهرستان و یک واحد در تهران بودند، در مقایسه با مؤدیانی که دارای بیش از سه واحد مسکونی در یک شهر بودند، بدون هیچ دلیل موجهی بار مالیاتی سنگین‌تری را تقبل کنند. اصل عدم تبعیض مالیاتی ایجاب می‌کند که گسترهٔ شمول قوانین مالیاتی از سوی سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به اشخاص، بدون مجوز قانونی تحدید، تقیید و تضییق نشود (طاهری تاری، ۱۳۹۳: ۳۹۳).

مثال دیگری که در این خصوص می‌توان مطرح کرد، تبصره چهار ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم است که به موجب آن پیمانکاران خارجی در صورت واگذاری قسمتی از عملیات پیمانکاری به پیمانکاران

---

۱. برگرفته از خلاصه گزارش‌های شمارهٔ ۱۷/۲۲۱۵۰۷ مورخ ۹۵/۱۱/۲۰، ۲۸۷۱۶۱ مورخ ۹۶/۱۲/۱۵ و ۱۷/۱۷۹۹۲۳ مورخ ۹۵/۹/۳۰ هیأت‌های موضوع مادهٔ ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم.

۲. برگرفته ازسایت مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی به آدرس : http://rc.majlis.ir/fa/law/print_version/۷۹۰۸۱۵ تاریخ بازیابی: ۹۷/۴/۲.

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

دست دوم ایرانی، می توانند از پرداخت مالیات بر درآمد تا نسبتی معاف شوند. در خصوص نحوه ابراز درآمد و درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران که شرکت اصلی (مادر) مستقیماً نسبت به انعقاد قرارداد با کارفرمای ایرانی اقدام و کل پروژه و عملیات پیمانکاری مستقلاً توسط شرکت اصلی (مادر) صورت می گیرد و شعبه امور هماهنگی فی مابین را انجام می‌دهد، دو نظر متفاوت در شورای عالی مالیاتی به شرح زیر وجود دارد:

۱. با توجه به اینکه شعبه شرکت مادر در ایران به ثبت رسیده است و جزئی از شرکت اصلی (مادر) محسوب می‌شود، شعبه مکلف است عملیات مربوط به قرارداد مزبور را در دفاتر خود ثبت و مراتب را در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی شعبه منعکس نماید. (نظر اقلیت)

۲. باتوجه به اینکه قرارداد و فعالیت‌های مربوط به آن توسط شرکت اصلی (مادر) انجام شده است، ثبت عملیات مربوط به قرارداد مذکور در دفاتر شعبه موضوعیت نداشته و صرفاً شعبه یا نماینده می بایست نسبت به تسلیم اظهارنامه خود به صورت مجزا اقدام و همچنین برابر مقررات تبصره ۲ ماده ۱۷۷ قانون مذکور حسب مورد نسبت به تسلیم اظهارنامه شرکت اصلی و پرداخت مالیات متعلق به صورت جداگانه اقدام نماید. (نظر اکثریت)

به نظر نگارنده نظر اکثریت با منطق حقوقی و اصل برابری مالیاتی سازگاری بیشتری دارد. چرا که شعب شرکت‌های ایرانی نیز در فرضی که تنها وظیفهٔ هماهنگی را برعهده دارند، تکلیفی به ثبت قراردادهای شرکت مادر در دفاتر خود ندارند. لذا وضع چنین تکلیفی بر شعب شرکتهای خارجی قابل توجیه نیست[۱].

ماده ۱۳ قانون مناطق آزاد تجاری - صنعتی مصوب ۱۳۷۲ (اصلاحی ۱۳۸۸/۰۳/۰۶) مقرر می‌دارد، اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود .... با وجود اینکه در این ماده به شرط اقامت در این مناطق برای بهرمندی از مزایای چنین معافیتی تصریح نشده است، سازمان امور مالیاتی با استناد به بخشنامه شماره ۵۴۴۰۹ مورخ ۸۸/۵/۲۶ اجرای مقررات مذکور را منوط به اقامت اشخاص در مناطق مذکور نموده بود. این موضوع در سال ۱۳۹۲ در شعبهٔ ۱۳ دیوان عدالت اداری مطرح می‌شود و دیوان اظهار می دارد:

مفاد ماده۵۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و مقررات ماده ۴ قانون مذکور که اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به کار تولید و خدمات فعالیت دارند، معاف از عوارض هستند؛ با توجه به ماده ۱۳ قانون مناطق آزاد تجاری - صنعتی مصوب ۱۳۷۲ و ماده ۵۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده که فعالیت در مناطق

۱. صورتجلسه مورخ ۱۳۹۶/۴/۱۰ شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم، شماره رأی: ۱۳-۲۰۱، مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۱۸.

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

مذکور را به مدت ۱۵سال (درحال حاضر ۲۰ سال) از تاریخ مجوز بهره‌برداری، از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی معاف نموده است، استناد سازمان مشتکی‌عنه [سازمان امور مالیاتی] به بخشنامه شماره ۵۴۴۰۹ مورخ ۸۸/۵/۲۶ که اجرای مقررات مذکور را منوط به اقامت اشخاص در مناطق مذکور نموده، از آنجایی که در مقررات قانونی شرط مذکور از شرایط معافیت مصرح در ماده ۱۳ قانون مناطق آزاد تجاری نبوده، استناد بخشنامه صدرالذکر مخالف مقررات مذکور است. لهذا قابل استناد و توجه نبوده و شکایت شاکی از این جهت وارد و حکم به نقض آرای معترض‌به صادر می‌شود[۱].

بنابراین دیوان عدالت اداری به درستی، مجزا کردن مؤدیان غیرمقیم در این مناطق و اختصاص معافیت به مؤدیان مقیم را برخلاف قانون و تبعیض‌آمیز دانسته است. در صورتی که قانونگذار درصدد باشد چنین معافیتی را صرفاً به اشخاص مقیم اعطاء کند، باید برای این رفتار متفاوت خود توجیه قابل قبولی ارائه دهد.

مثال دیگر مادهٔ ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده است که تولید برخی کالاها و عرضهٔ برخی از خدمات را از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف کرده است. قانونگذار از وضع این مقرره اهدافی همچون جلوگیری از افزایش قیمت کالاهای پر مصرف خانوارها، حمایت از فعالیت‌های فرهنگی و مطبوعاتی و اهداف سیاسی امنیتی را مدّنظر داشته است. اما از آنجایی که معیار اعطای این معافیت به برخی از کالاها و محرومیت کالاهای مشابه از آن، دقیق و عینی نیست، منجر به اعمال تبعیض به دستهٔ دوم می‌گردد. به عنوان مثال شرکت بازرگانی توسعهٔ نیشکر در دادخواستی که در دیوان عدالت اداری برای ابطال یکی از بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی کشور مطرح می‌کند به این موضوع اشاره می‌نماید که سازمان مذکور با تفسیر اشتباه فنی و حقوقی به استناد یک پرسش و پاسخ داخلی فقط شکر سفید را مشمول معافیت دانسته و سایر اقلام شکر همچون شکر خام را معاف ندانسته است. این در حالی است که درمورد دیگر فرآورده‌های مندرج در قانون فوق الذکر همچون روغن نباتی، تمامی فرآورده‌های روغن نباتی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند[۲]. بنابراین زمانی که معیار مشخصی برای اعطای معافیت وجود نداشته باشد، منجر به اعمال تبعیض نسبت به گروهی از مؤدیان که دارای فعالیت‌های مشابه هستند، می‌گردد.

با در نظر گرفتن مثال‌هایی که از رویه قضایی ایران ذکر شد، می‌توان با پیش‌بینی صریح منع تبعیض مالیاتی در قوانین، تخصیص معافیت‌ها و مشوق‌ها با معیارهایی مشخص و عینی، مکلف نمودن مراجع حل اختلاف موجود (نه مخیّر دانستن آنان) برای رسیدگی به ادعاهای مالیات ناعادلانه و یا پیش بینی مراجع رسیدگی کنندهٔ جدید، همچنین استقلال مراجع رسیدگی از دستگاه مالیات ستانی و پیش‌بینی حق مشارکت بیشتر در دادرسی‌های مالیاتی برای مؤدیان و سرعت بخشیدن به روند رسیدگی به آنها، هم از

۱. شعبه ۱۳ بدوی دیوان عدالت اداری، رأی شمارهٔ ۹۲۰۹۹۷۰۹۰۱۳۰۰۴۳۵ مورخ ۱۳۹۲/۲/۳۰.
۲. رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، دادنامهٔ شمارهٔ ۱۰۴۹ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹.

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

موارد اعمال تبعیض کاست و هم احقاق حق نسبت به مؤدیان مالیاتی متضرر را با سرعت و دقت بیشتری تحقق بخشید. همچنین عدم افزایش بی دلیل تکالیف مالیاتی خصوصاً برای گروه خاصی از مؤدیان، مستدل بودن و انطباق آراء صادره با موازین قانونی، مشخص بودن معیارهای تشخیص رفتار تبعیض‌آمیز در مراجع رسیدگی کننده و در نهایت، استفاده از اشخاص خبره و متخصص در رشته‌های مالیات، حسابداری و حقوق در مراجع اختصاصی مالیاتی اقداماتی بسیار مؤثر برای کاهش موارد برخوردهای دوگانه با مؤدیان و ایجاد رویهٔ قضایی هستند که می‌توانند در آینده مورد استناد قرار بگیرند.

در پایان، جدول مقایسه مزایا و معایب رویه مراجع رسیدگی کننده به اختلافات مالیاتی در دیوان دادگستری اتحادیه اروپا، دیوان عالی ایالات متحده و جمهوری اسلامی ایران به شرح زیر ارائه می‌گردد:

جدول (۱)- مقایسه مزایا و معایب رویه مراجع رسیدگی کننده در دیوان دادگستری اتحادیه اروپا، دیوان عالی ایالات متحده و جمهوری اسلامی ایران

ایران	دیوان دادگستری اتحادیه اروپا	دیوان عالی ایالات متحده آمریکا
مراجع اختصاصی رسیدگی به اختلافات مالیاتی وابسته به دستگاه مالیات ستانی هستند	مستقل بودن قضات دیوان از کشورهای عضو اتحادیه و دولت‌های طرف دعوا	مستقل بودن قضات از دستگاه مالیات ستانی
پذیرش بررسی ادعای ناعادلانه بودن مالیات در هیأت موضوع مادهٔ ۲۵۱ مکرر به صلاحدید وزیر واگذار شده است که این امر احتمال برخورد سلیقه‌ای را افزایش می‌دهد	در صورتی که مؤدیان روند طرح دعوا در مراجع داخلی را طی کرده باشند، پس از آن دیوان مکلف به رسیدگی به خواسته آنان خواهد بود	تکلیف دیوان عالی به بررسی خواستهٔ تبعیض مالیاتی
معیارهای تشخیص و احراز تبعیض در رویه قضایی مشخص نیست به این دلیل که این امر در قانون پیش بینی نشده است	استفاده از معیار "موقعیت مشابه داخلی" برای احراز تبعیض	استفاده از معیار "مبنای منطقی" برای احراز تبعیض

www.SID.ir

Archive of SID

امکان به چالش کشیدن قوانین مالیاتی از حیث تبعیض آمیز بودن برای مؤدیان وجود ندارد	امکان به چالش کشیدن کلیه قوانین و مقررات مالیاتی دولت‌های عضو اتحادیه از حیث تبعیض‌آمیز بودن	امکان به چالش کشیدن کلیه قوانین و مقررات مالیاتی از حیث تبعیض‌آمیز بودن
علی رغم عدم پیش‌بینی معیارهای تشخیص رفتار تبعیض‌آمیز در قوانین، مراجع رسیدگی کننده رویکرد میانه را در راستای حمایت از حقوق مؤدی و در عین حال حفظ درآمد مالیاتی دولت اتخاذ کرده‌اند	محدود کردن صلاحیت سرزمینی دولت‌های عضو برای وضع مالیات	تفسیر مضیق از تبعیض مالیاتی و محافظه کاری در احراز آن
	دیوان در راستای صیانت از حقوق و آزادی‌های اساسی در برخی موارد از حدود صلاحیت خود خارج شده و دست به قانون‌گذاری زده است	درصورتی که هدف مشروعی وضع مالیات تبعیض‌آمیز را توجیه کند و راه‌حل غیر تبعیض آمیز دیگری برای رسیدن به آن هدف وجود نداشته باشد، دیوان چنین توجیهی را می پذیرد
	در صورتی که هدف مشروعی، وضع مالیات تبعیض‌آمیز را توجیه کند و راه حل غیر تبعیض‌آمیز دیگری برای رسیدن به آن هدف وجود نداشته باشد، دیوان چنین توجیهی را می‌پذیرد	

منبع: یافته‌های تحقیق

٤-نتیجه گیری

از آن‌جایی که مالیات یکی از ابزارهای مهم تحقق عدالت اجتماعی و توزیعی به شمار می‌آید، مالیات‌بندی عادلانه می‌تواند وسیله‌ای برای توسعهٔ پایدار باشد. بین عدالت و عدم تبعیض مالیاتی پیوندی نزدیک

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

وجود دارد، زیرا حکومت‌های برخوردار از ساختار دموکراتیک، اغلب دارای شفافیت مالی و مالیاتی نیز هستند. این نوع حکومت‌ها به دلیل آنکه در تأمین درآمد خود به مردم وابسته‌اند، در مقابل آنها ملزم به پاسخگویی نیز هستند.

اهداف متفاوت دولت‌ها از وضع مالیات زمانی تحقق می‌یابند که مالیات وضع شده، مالیاتی عادلانه و به دور از تبعیض باشد، در غیر این‌صورت اگرچه در کوتاه مدت مالیات تبعیض‌آمیز می‌تواند افزایش درآمدهای مالیاتی را برای دولت‌ها به همراه داشته باشد، اما در بلند مدت باعث فرار سرمایه‌های خارجی، مخدوش شدن فضای کسب و کار و در نهایت از دست رفتن منابع درآمدی دولت می‌گردد.

ارائه تفسیری واحد از اصل عدم تبعیض در عرصهٔ بین المللی کار دشواری است. این امر به دلیل آن است که هر دولتی نظام مالیاتی منحصر به فرد خود را دارد و مفاهیم مالیاتی در هریک از این نظام‌ها، ممکن است معانی مختلفی داشته باشند. همچنین یک مفهوم ممکن است در یک زمینهٔ خاص، معنای خاصی داشته و در زمینهٔ دیگری معنای آن تغییر کند.

از طرف دیگر دولت‌ها تلاش می‌کنند مفهوم هرچه مضیق‌تری از تبعیض مالیاتی ارائه دهند به این منظور که قادر باشند با اعطاء یا سلب معافیت از گروه خاصی از مؤدیان، درآمد بیشتری کسب کنند. در مقابل، محاکم رسیدگی کننده به دعاوی مالیاتی تلاش می‌کنند که تفسیر هرچه موسع تری از تبعیض مالیاتی داشته باشند و دست دولت‌ها را برای اعطای نادرست مشوق‌ها یا امتیازات مالیاتی یا سلب آنان از گروه خاصی، ببندند. درست است که مفهوم تبعیض، مفهومی نسبی است، اما آراء محکمه رسیدگی کننده به تبعیض نباید متعارض باشند و باید مستدل و مستند باشند.

تفاوت رویکرد مراجع باعث می‌شود برخی رفتارها از نظر یک مرجع رسیدگی کننده تبعیض‌آمیز تلقی شود، امّا مرجع مقرر دارندهٔ همان رفتار آن را رفتاری صرفاً متفاوت و نه تبعیض آمیز بداند. همین امر دشواری تعریف تبعیض مالیاتی را سبب می‌شود. با این وجود، معیارهایی وجود دارد که اکثریت قریب به اتفاق دولت‌ها به آن گردن می‌نهند و در تشخیص تبعیض آمیز بودن یا نبودن اقدام‌های مالیاتی آنها را ملاک قرار می‌دهند. از جمله اینکه دولت‌ها وجود نرخ‌های مالیاتی مختلف در کشورها را تبعیض آمیز نمی‌دانند مشروط بر اینکه چنین نرخی به صورت یکسان بر اتباع و بیگانگان اعمال شود. از این رو می‌توان این معیارهای حداقلی مشترک بین دولت‌ها را مبنای عمل در این خصوص قرار داد. دولت‌ها می‌توانند با الهام از راهکارهایی نظیر آنچه که در الگوی موافقتنامهٔ سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی پیش بینی شده است، در موافقتنامه‌های مالیاتی دو جانبهٔ خود به احصاء رفتارهای

www.SID.ir

Archive of SID

تبعیض‌آمیز یا تعریف مفاهیم مشکک مالیاتی بپردازند و از این طریق به مرور زمان رویه‌ای ایجاد کنند که با استفاده از آن بتوان به تعریف واحدی از تبعیض مالیاتی دست یافت.

از آنجایی که معیارهای تمیز رفتار تبعیض آمیز که در این نوشتار به آنها اشاره شده است، معیارهایی عینی هستند؛ این قابلیت را دارند که در تمام انواع نظام‌های مالیاتی صرف‌نظر از تفاوتی که با یکدیگر دارند، مورد استفاده قرار گیرند. امّا با این وجود، توصیه می‌شود قانونگذاران در هنگام تدوین قوانین مالیاتی، به منع صریح تبعیض در قوانین و مقررات مالیاتی بپردازند. همچنین باید با شفاف‌سازی مقررات مالیاتی داخلی از طریق تدوین کدهای جامع مالیاتی و تنقیح قوانین و مقررات موجود به منظور اجتناب از تورم مقررات، فهم اشخاص عادی از قانون و آگاهی از حقوق مالیاتی خود را تسهیل کنند. انعقاد موافقتنامه‌های مالیاتی دوجانبه نیز در بلند مدت باعث ایجاد رویه می‌شود که این امر خود توافق دولتها را در خصوص برخی مفاهیم از جمله تبعیض به دنبال دارد.

از طرف دیگر، هدفمند ساختن مشوق‌ها، امتیازات، معافیت‌ها و تخفیف‌ها، تلاش برای ایجاد یک ساز وکار دادرسی مالیاتی بین المللی به منظور رسیدگی منصفانه و بی‌طرفانه به دعاوی بین‌المللی مالیاتی و احقاق حقوق پایمال شدهٔ مؤدیانی که مورد تبعیض قرار گرفته‌اند، گسترش پایه‌های مالیاتی و ایجاد پایه‌های مالیاتی جدید به عنوان مثال وضع مالیات بر مصرف کالاهای مضّر و یا مالیات‌های سبز، علاوه بر اینکه می‌تواند باعث تغییر رفتار مؤدیان گردد، افزایش درآمد مالیاتی دولت‌ها را نیز به همراه خواهد داشت و در نتیجه از تمایل آنان برای وضع مالیات‌های تبعیض آمیز به منظور افزایش درآمد مالیاتی کاسته خواهد شد.

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

فهرست منابع

۱. جانفدا، امیر (۱۳۷۹). بررسی حقوقی حذف مالیات مضاعف در سرمایه گذاری مستقیم خارجی، پایان نامهٔ کارشناسی ارشد، تهران: دانشگاه شهید بهشتی.

۲. دادگر، یدالله (۱۳۹۵). اصول تحلیل اقتصادی: خرد و کلان، تهران، چاپ پنجم، نشر آماره.

۳. دادگر، یدالله (۱۳۹۳). مالیهٔ عمومی و اقتصاد دولت، تهران، چاپ هفتم، انتشارات نور علم.

۴. (۱۳۹۲). اقتصاد بخش عمومی، قم، چاپ سوم ، انتشارات دانشگاه مفید.

۵. رستمی، ولی، ایزدی، سلمان (۱۳۹۱). قلمرو قوانین مالیاتی در زمان، فصلنامه پژوهش حقوق، سال چهاردهم، شماره ۶۳، بهار، ص: ۸۰-۵۷.

۶. رضایی مقدم، ابوالفضل (۱۳۹۲). مقایسهٔ شیوه‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی در موافقتنامه‌های بین‌المللی اجتناب از أخذ مالیات مضاعف ایران. پایان نامهٔ کارشناسی ارشد،تهران: دانشگاه علامهٔ طباطبایی.

۷. طاهری تاری، میر محسن (۱۳۹۰). اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیینه ی حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین (نسخه ۱). تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش.

۸. طاهری تاری، میر محسن (۱۳۹۳). جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران و (شوندهای ابطال نظام نامه های دولتی مالیاتی)، تهران، انتشارات جنگل.

۹. عباسی، سعید (۱۳۹۴). نظام بین المللی مالیات؛ امکان یا امتناع، "پایان نامه دکتری". تهران: دانشگاه شهید بهشتی.

۱۰.عرب مازار، علی اکبر (۱۳۷۶). مروری کوتاه بر پاره ای مفاهیم و نظریات مالیاتی. فصلنامهٔ مالیات.

۱۱.غفاری، هادی و همکاران (۱۳۹۵). نرخ بهینه مالیات به عنوان یک ابزار سیاست مالی: رهیافت تئوری کنترل بهینه پویا، پژوهشنامه مالیات، ۳۳-۶۶.

۱۲.مهرآرا، محسن و اصفهانی، پوریا (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین توزیع درآمد و ساختار مالیاتی کشورهای منتخب، پژوهشنامه مالیات، سال بیست و سوم، زمستان ۱۳۹۴، شماره ۴، ۲۰۹-۲۲۸.

۱۳.نصیری نژاد، محمدرضا، استادی، حسین، هرتمنی، امیر (۱۳۹۳). بررسی تأثیر مالیات بر جذب سرمایه گذاری مستقیم خارجی در کشورهای عضو D۸، فصلنامه پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، بهار ۱۳۹۳، سال چهارم،۸۷ -۱۰۴.

۱۴.نوربخش، نعیم، زندی، محمدامین (۱۳۹۵). بررسی تطبیق پذیری نظام حقوق مالیاتی ایران با

www.SID.ir

Archive of SID

اصول حاکم بر تجارت جهانی، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و نهم (مسلسل۷۷)، ۲۰۳- ۱۸۵.
۱۵.شعبه ۱۳ بدوی دیوان عدالت اداری، رای شمارهٔ ۹۲۰۹۹۷۰۹۰۱۳۰۰۴۳۵ مورخ ۱۳۹۲/۲/۳۰.
16. Bammens, Niels (2012).The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law, IBFD.
17. Bruno Santiago (2009). Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax, European Taxation, May 2009, IBFD, P: 249-262.
18. Catherine Brown (2005). Tax Discrimination in the NAFTA Bloc: The Impact of Tax and Trade Agreements on the Cross-Border Trade in Services, 28, Dalhousie Law Journal, 99.
19. European parliament (2011). The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation 2010, Policy Department An Economic and Scientific Policy, April 2011.
20. Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, E.C.R. (13 march 2003).
21. Heisler v. Thomas Colliery Co., 260 U.S. 245 (1922).
22. Roger H. Talich, Constitutionally Prohibitedand Permissibletax Discrimination, 31 Tax Executive,49, 1978-1979 .
23. Wolfgang Schon, Neutrality and Territoriality – Competing Orconverging Concepts in European Tax Law? Bulletin for International Taxation April/May 2015, 271.
24. Gilly v. (1998). Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin, E.C.R. I-2793, Case C-336/96, (European court of justice).
25. Lunding v. (1996). Tax App. Trib., 675 N.E. 2d 816, 821 , rev'g, 639 N.Y.S.2d 519 (N.Y. App. Div. 1996).
26. Mai (1996). Negotiating Group On The Multilateral Agreement On Investment, Non-Discrimination In Bilateral Tax Conventions. IBFD.19 April 1996.
27. Application And Interpretation Of Article 24 (Non-Discrimination). 3 May 2007. Centre For Tax Policy and Administration.
28. Aristotle, Aristotle, (w.d. ross, trans.) , ethica nicomachea, London: oxford university press,1955.

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

29. Ault, H. J., & Sasseville, J. (2010). Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration. World Tax Journal, 101-125.
30. Brian J. Arnold (1991). Tax Discrimination against Aliens, Non-Residents and Foreign Activities: Canada, Australia, New Zealand, The United Kingdom and The United States. Canadian Tax Foundation.
31. Case C-196/04, Cadbury Schweppes plc v. Comm'rs of Inland Revenue, 2006 E.C.R. 1-7995, para.55.
32. Commerzbank, (C-330/91 (european court of justice 1991.
33. Dizurdz, K., & Marchgraber, C. (2015)). Non-discrimination in Europe and Tax Treaty Law (Open Issues and Recent Challenges). Vienna: Series on International Tax Law, Michael Lang (editor).
34. European Court Of Justice, 13 March 2007, Case C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ECR I-2107.
35. European Court Of Justice, 8 May 1990, Case 175/88, Biehl v Administration des contributions du Luxembourg, ECRI-273.
36. ECJ, 3 October 2006, Case C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH/ Finanzamt HamburgEimsbüttel,, ECRI-9461, para. 44.
37. F.A. Mann (1984). The Doctrine of Jurisdiction in International Law Revisited after Twenty Years (Volume 186), Collected Courses of the Hague Academy of International Law, Leiden - Boston, 1984.
38. Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker, Case C-279/93, 1995.
39. Jennifer E. Farrell (2013). The Interface of International trade law and taxation: defining the role of WTO (IBFD, 2013), ONLINE books IBFD.
40. Kardachaki, A. (2012-2013). Tax Aspects of International Non-Tax Agreements . IFA Research Paper.
41. K.J. Holmes, (2001). The concept of Income, Online Books IBFD.
42. Knoll, M. S. (2011). Reconsidering International Tax Neutrality. Tax Law Review, 64.

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

43. Maine v. Taylor (1986). 477 U. S. 131, 138.

44. Marks & Spencer plc v. Halsey (2005). E.C.R. I-10837, Case (C-446/03 (European Court of Justice.

45. Mason, Ruth. (2007-2008). Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test, 46 Colum. J. Transnat'l L.72-132.

46. (2008). Made In America for European Tax: The Internal Consistency Case, Boston College Law Review, Vol. 49:1277.

47. (2011). Primer on Direct Taxation in The European Union. Thomson/West.

48. Michael J. Graetz & Alvin C.Warren, J (2006). Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe,115. YALE L.J .

49. The International Fiscal Association t (1993). Non -discrimination Rules in International Taxation. The United States Report. Florence Congress.

50. Non-Discrimination in European Tax Law: General Remarks. Available at: IBFD https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/

51. P. Boria (2017). Taxation in European Union, Springer International Publishing Switzerland and G. Giappichelli Editore 2017.

52. Philip m. tatarowicz (1987). Right to a Refund for Unconstitutionally Discriminatory State Taxes and other Controversial State Tax Issues under the Commerce Clause, Tax Lawyer, vol.41, no.1.

53. Pistone, P., & weber, d. , Guglielmo Maisto, (2016). Non- discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from A Global Perspective (vol. 14) EC and International Tax Law Series, IBFD.

54. Raad, C. V. (1986). Non-discrimination in International Tax Law . Deventer, The Netherlands: Kluwer

55. Royal Bank of Scotland 29 Apr. 1999, ECR (1999), I-02651, para. 19.

Downloaded from taxjournal.ir at 11:35 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir