

"Tax Transparency against Aggressive Tax Planning of Multinational Corporations; A Comparative Study of the European Union and Iran"

Abstract

Considering the cross-border activities of multinational corporations, their aggressive tax planning represents a global challenge requiring a comprehensive solution. Recognizing that multinational corporations play a crucial role in financing governments, states have consistently sought to ensure compliance with tax regulations through improved governance and the establishment of various mechanisms. However, multinational corporations, moving beyond tax evasion and avoidance, have increasingly engaged in aggressive tax planning. By exploiting discrepancies in the tax systems of different countries, they aim to minimize or evade their tax obligations entirely. In today's globalized economy, alongside the significant and fundamental changes in international tax law, addressing aggressive tax planning has become a critical priority for many nations. Effective tax governance in combating this issue hinges on enhancing tax transparency through the exchange of tax information. The European Union has taken a leading role in countering the aggressive tax planning of multinational corporations by implementing innovative mechanisms for exchange of tax information while safeguarding professional and commercial confidentiality and ensuring respect for corporate privacy. This study, using a descriptive-analytical method and data collection through documentary (library) research, seeks to address the following question: What mechanisms have the European Union and Iran implemented to promote tax transparency in combating aggressive tax planning by multinational corporations, and what measures can Iran take to improve these mechanisms? The research findings indicate that the European Union has implemented various tax transparency measures, including on-demand, automatic, and spontaneous tax information exchange, as well as country-by-country reporting specifically for multinational corporations. In contrast, Iran's sole tool for cross-border tax transparency is the on-demand exchange of tax information, as outlined in its double taxation agreements. Consequently, the study recommends that Iran adopt automatic and spontaneous exchange methods, implement country-by-country reporting, and negotiate tax information exchange agreements, particularly with tax havens, to strengthen its tax transparency framework.

Keywords: European Union, Aggressive Tax Planning, Exchange of information, Multinational Corporations, Transparency, Base Erosion and Profit Shifting.

شفافیت مالیاتی در مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند

ملیتی؛ مطالعه تطبیقی اتحادیه اروپایی و ایران

چکیده

نظر به فعالیت فراسرزمینی شرکت‌های چندملیتی، برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی این شرکت‌ها چالشی جهانی است؛ که نیاز به راه حل جامعی دارد. با عنایت به آنکه شرکت‌های چند ملیتی نقش بسزایی در تامین منابع مالی دولت‌ها دارند، دولت‌ها همواره سعی نموده‌اند؛ تا از طریق بهبود حاکمیت و ایجاد سازوکارهای مختلف از رعایت ضوابط مالیاتی توسط این شرکت‌ها اطمینان حاصل کنند. از سویی شرکت‌های چند ملیتی از طریق برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی از ناهماهنگی سیستم‌های مالیاتی کشورها در جهت منافع خود استفاده می‌نمایند. این نوشتار با روش توصیفی-تحلیلی و جمع‌آوری داده‌ها با روش اسنادی (کتابخانه‌ای)، در پی پاسخ به این سوال بود که سازوکارهای اتحادیه اروپایی و ایران در ایجاد شفافیت مالیاتی برای مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چندملیتی چیست و چه راهکارهایی برای بهبود این سازوکارها در ایران وجود دارد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اتحادیه اروپایی در پی ایجاد شفافیت مالیاتی، تبادل اطلاعات مالیاتی را به روش‌های برحسب درخواست، خودکار و خودانگیخته و بطورخاص برای شرکت‌های چند ملیتی گزارش‌دهی کشور به کشور را تعبیه کرده است؛ در حالیکه تنها ابزار ایران در جهت ایجاد شفافیت مالیاتی فرامرزی تبادل اطلاعات مالیاتی به روش بر حسب درخواست، مندرج در موافقت‌نامه‌های مالیات مضاعف است؛ از اینرو بکارگیری از روش‌های خودکار و خودانگیخته و گزارش‌دهی کشور به کشور در تبادل اطلاعات و انعقاد موافقت‌نامه‌های تبادل اطلاعات بخصوص با بهشت‌های مالیاتی توصیه شد.

کلیدواژه‌ها: اتحادیه اروپایی، برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی، تبادل اطلاعات، شرکت‌های چند

ملیتی، شفافیت، فرسایش پایه و تغییر سود.

مقدمه

بحران‌های مالی سال ۲۰۰۸ و افزایش بدهی بعضی از دولت‌ها بیدارباش و زنگ خطری برای آن‌ها بود تا به مقابله با اجتناب و فرار مالیاتی بپردازند. علاوه بر آن پیرو رسوایی‌های مالیاتی شرکت‌هایی چون استارباکس،^۱ اپل^۲ و لوکسلیکس^۳ سبب شد تا آگاهی‌های عمومی در این زمینه افزایش پیدا کند (Dietsch & Rixen, 2016: 1). رویه شرکت‌های چند ملیتی^۴ در عدم پرداخت سهم عادلانه مالیاتی امروزه موضوعی حائز اهمیت است (Gribnau, Geidi Jallai & 2004: 1).

اتحادیه اروپایی از سال ۲۰۰۹ سیاستی را در جهت جذب سرمایه‌گذاری‌های خارجی دنبال کرده است. در حال حاضر می‌توان گفت اتحادیه اروپایی بزرگترین شبکه تجاری را در اختیار داشته و یکی از آزادترین مناطق سرمایه‌گذاری است (Gasparénienè, et al. 2022: 46). این موضوع سبب رشد فعالیت‌های شرکت‌های چند ملیتی در اتحادیه اروپایی شده است. میزان مالیات دریافتی کشورها بر سرمایه‌گذاری خارجی شرکت‌های چند ملیتی تأثیر می‌گذارد. با عنایت به این موضوع، شرکت‌های چند ملیتی با برنامه ریزی در امور مالیاتی و استفاده از راهبردهای مختلف در پی کاهش میزان مالیات خود هستند. اصطلاح برنامه ریزی مالیاتی را اینطور می‌توان تعریف نمود: طیف گسترده‌ای از فعالیت‌های انجام شده توسط شرکت‌ها در اجرای یک رویکرد راهبردی برای کاهش صورت حساب مالیاتی است (Nguyen & Cooper, 2020: 160). در ادبیات حقوق مالیاتی در خصوص برنامه ریزی مالیاتی از عبارت انتقال سود نیز استفاده شده است؛ انتقال سود و درآمد به توانایی شرکت‌های چند ملیتی برای انتقال سود یا درآمد از حوزه‌های قضایی با مالیاتی بالاتر به حوزه‌های قضایی با نرخ مالیاتی پایین‌تر اشاره دارد که در نهایت منجر به فرسایش پایه

1. Starbucks

2. Apple

3. LuxLeaks

4. Multi-National Enterprise (MNE)

مالیاتی حوزه‌های قضایی با نرخ مالیاتی بالاتر خواهد شد (Nguyen & Cooper, 2020: 160). شرکت‌ها با پرداخت سهم مالیاتی کمتر به حوزه‌های مالیاتی ایده آل بار مالیاتی خود را کاهش می‌دهند که این موضوع سبب افزایش رقابت مالیاتی بین کشورها در جهت جذب سرمایه‌گذاری خارجی شده است. (Nguyen & Cooper, 2020: 161).

نظام مالیات ستانی بین‌المللی انگیزه‌هایی را برای اجتناب از وصول مالیات از طریق برنامه ریزی مالیاتی ایجاد می‌کند؛ و احتمالاً در برگیرنده فرصت‌هایی برای اجتناب کامل از مالیات است. شرکت‌های چند ملیتی با انجام اقداماتی در جهت کاهش یا از بین بردن بار مالیاتی خود هستند که این مجموعه اقدامات تحت عنوان برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی^۱ قرار می‌گیرد. چالش برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی در اتحادیه اروپایی هم بسیار پررنگ است؛ چرا که اثرات خلاء حقوقی باعث کاهش چشمگیر درآمد مالیاتی در اتحادیه اروپایی شده است (Constantinou & Challoumis, 2024: 13). اتحادیه اروپایی به‌عنوان نهادی فرامرزی، اقدامات و ابتکارات قابل توجیهی در جهت مقابله با این چالش اتخاذ کرده است. اعمال صورت گرفته توسط اتحادیه اروپایی در طی سال‌های متمادی منجر به ایجاد همکاری‌های مالیاتی موثر و عادلانه‌ای گشته است (Raimondi, et al. 2021: 987). اتحادیه اروپایی اقداماتی را در جهت هماهنگ سازی نظام مالیاتی کشورهای عضو با هدف کاهش خطرهای اقدامات مضر مالیاتی به انجام رسانده است که منجر به جذب بیشتر مالیات شرکت‌های چند ملیتی شده است. اتحادیه اروپایی با ایجاد حکمرانی مطلوب مالیاتی در پی دستیابی به اصول، هنجارها، قواعد و رویه‌هایی است که دارای وصف مالیاتی بین‌المللی و تنظیم کننده در مشارکت جهانی باشند (Dietsch & Rixen, 2016: 4).

نقطه آغازین مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی در اتحادیه اروپایی مربوط به اجلاس اکوفین در سال ۲۰۰۸ است؛ در این اجلاس با هدف دستیابی به حذف تدلیس، فرار مالیاتی فرامرزی و تقویت همکاری در مقابله با پولشویی، فساد و تامین مالی تروریسم مطرح شد (Panayi, 2015: 24). ضمن آنکه استانداردهای سه گانه شفافیت، تبادل اطلاعات و رقابت عادلانه مالیاتی معرفی شدند (Press Release, 2008: 22). در ادامه طرح فرسایش پایه و تغییر سود و برخی استانداردهای آن مشخصاً رویه‌های رقابت مالیاتی زیان آور و

¹ Aggressive Tax Planning.

گزارش دهی کشور به کشور^۱ مرتبط با افزایش شفافیت و رقابت عادلانه مالیاتی بوده است. این استانداردها موضوعی نوین محسوب نمی شوند؛ چرا که این موضوعات پیش تر در اسناد مختلف توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مورد انتشار قرار داده شده بود؛ به نحوی که توسعه استانداردهای فوق در سال های ۲۰۰۰، ۲۰۰۹، ۲۰۱۵ و ۲۰۱۶ توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۲ صورت گرفت (Press Release, 2008: 22). به عنوان مثال در سال ۲۰۰۰ انجمن جهانی شفافیت و تبادل اطلاعات با هدف ارتقاء استانداردهای شفافیت و تبادل اطلاعات توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ایجاد شد و در سال ۲۰۰۹ انجمن فوق تغییراتی را در ساختار خود در جهت تقویت اجرایی سازی استانداردها مذکور و الزام گروه بیست به انجام رساند (Press Release, 2008: 22). همچنین، در سال ۲۰۱۳ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی دست به معرفی استانداردهای جهانی در زمینه تبادل خودکار اطلاعات حساب های مالی زد و در سال ۲۰۱۶ سازمان توسعه و همکاری اقتصادی با همکاری گروه بیست چهارچوب طرح فرسایش پایه و تغییر سود را به وجود آورد (Press Release, 2008: 22). بنابراین، استانداردهای شفافیت و تبادل اطلاعات و استانداردهای چهارگانه طرح فرسایش پایه و تغییر سود به وسیله سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، گروه بیست و اتحادیه اروپایی در صحنه بین المللی گسترش پیدا کرده است.

با عنایت به موارد پیش گفته و اهمیت شفافیت مالیاتی در مقابله با برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت های چند ملیتی در تامین منابع مالی دولت و پیشگامی اتحادیه اروپایی در این رابطه، این نوشتار با روش جمع آوری داده ها بصورت اسنادی و با هدف مقایسه تطبیقی ابتکارات اتحادیه اروپایی و ایران در خصوص شفافیت مالیاتی در جهت مقابله با برنامه ریزی تهاجمی مالیاتی و ارائه الگوی مطلوب حقوقی برای ایران شکل خواهد گرفت.

سوال اصلی این مقاله عبارت است از آنکه سازوکارهای اتحادیه اروپا و ایران در مقابله با برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت های چند ملیتی چیست و چگونه می توان از تجربه اتحادیه اروپایی برای ارتقای شفافیت مالیاتی در ایران استفاده کرد؟ در پاسخ به سوال

1. CbCr Country by Country reporting.

2. The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).

مذکور فرضیه اصلی تحقیق بر آن است که، به نظر می‌رسد اتحادیه اروپایی با بهره‌گیری از سازوکارهایی مانند تبادل اطلاعات مالیاتی به روش‌های خودکار، خودانگیخته و گزارش‌دهی کشور به کشور توانسته است شفافیت مالیاتی را در مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چندملیتی افزایش دهد. در مقابل، ایران با تکیه بر تبادل اطلاعات مالیاتی به روش درخواست‌محور، ابزارهای محدودی در این زمینه دارد. بهره‌گیری از سازوکارهای اتحادیه اروپا، به‌ویژه استفاده از روش‌های نوین تبادل اطلاعات به‌صورت خودکار و خودانگیخته، انعقاد موافقت‌نامه‌های تبادل اطلاعات با بهشت‌های مالیاتی، و اجرای گزارش‌دهی کشور به کشور در چارچوب موافقت‌نامه‌های دو یا چندجانبه مالیاتی می‌تواند شفافیت مالیاتی را در ایران ارتقا داده و به مقابله مؤثر با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چندملیتی کمک کند. با عنایت به موارد مطروحه این نوشتار در میان منابع فارسی و غیر فارسی اولین تلاش علمی است که به طور دقیق و جامع به بررسی مقایسه تطبیقی دو نظام ایران و اتحادیه اروپایی در خصوص سازوکارهای مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند ملیتی پرداخته است از اینرو پژوهش فوق واجد نوآوری است. جنبه جدید بودن را می‌توان در تجزیه و تحلیل راهکارهای نوین اتحادیه اروپایی جهت مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌ها و ایجاد الگوی مطلوب برای ایران دانست.

در راستای پاسخ به سؤال مطروحه و آزمون فرضیه، ساختار پژوهش حاضر به این شرح است؛ در بخش اول به بیان مباحث تمهیدی یعنی تعریف شفافیت، چالش برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی و اقدامات شرکت‌های چند ملیتی که در غالب برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی انجام می‌دهند؛ پرداخته خواهد شد و در ادامه در بخش دوم سازوکارهای ارائه شده توسط اتحادیه اروپایی در رابطه با ایجاد شفافیت مالیاتی در مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی بررسی و در هر قسمت فراخور موضوع نظام حقوقی ایران تشریح و مواردی در جهت بهبود و یا پر شدن خلأهای آن تبیین می‌گردد.

۱- مباحث تمهیدی

در این بخش از مقاله شفافیت، برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی و اقدامات شرکت‌های چند ملیتی در غالب برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی تبیین خواهد شد.

۱-۱. شفافیت

شفافیت مفهومی گسترده و پیچیده است (Schnackenberg, et al. 2016: 1790). که از منظر حقوق بین‌الملل و به‌طور جهانی یک ارزش مثبت تلقی می‌شود (Bianchi, 2013: 2). در طرح ریزی مالیاتی عادلانه، شفافیت بعنوان یک عنصر حیاتی در نظر گرفته می‌شود. چرا که شفافیت می‌تواند منجر به کارآمدی و اثرگذاری بهتر قانون شود (رستمی و سهرابی، ۱۴۰۳: ۹۳). یکی از دلایل اصلی که شفافیت را در طرح‌ریزی‌های مالیاتی بین‌المللی همواره مورد توجه قرار داده است؛ به حداقل رساندن شکاف اطلاعاتی بین شرکت‌ها و سایر طرفین ذینفع از جمله مقامات صلاحیتدار، دولت و جامعه در معنای عام است. در اقتصاد به چنین شکاف اقتصادی، عدم تقارن اطلاعاتی گفته می‌شود که حاکی از وضعیتی است که در آن یک طرف قرارداد، معامله یا توافق، اطلاعات کمتری نسبت به طرف دیگر را دارا است (Hood, 2006: 23). با توجه به بین‌المللی گردیدن شرکت‌های تجاری و افزایش مبادلات فرامرزی (ابهری و دیگران، ۱۴۰۳) شرکت‌های مذکور دارای قدرتی هستند که به آن‌ها موقعیت مطلوبی در جهت عدم تقارن مالیاتی اعطاء می‌کند. در واقع از منظر شرکت-ها، مالیات بر درآمد هزینه بوده و شرکت‌ها بر این نظر هستند که تا حد امکان هزینه‌های خود را کاهش دهند. بنابراین، با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی سعی در اجتناب از آن دارند (هرانی و سیدی، ۱۳۹۳: ۱۱). به بیانی دیگر شرکت‌ها تمایلی به شفافیت کامل ندارند. دلایل متعددی برای این موضوع عنوان شده است که مهمترین آنها عبارتند از: هزینه‌های مرتبط با جمع آوری، پردازش و افشای اطلاعات، وجود منافع مرتبط با عدم افشاء، وجود پدیده اثرات خارجی و عدم تقارن اطلاعاتی (کریمی و دیگران، ۱۴۰۱: ۸۲). از این رو شفافیت می‌تواند بعنوان دروازه‌ای قلمداد شود که به سوی مسئولیت مالیاتی شرکت‌ها باز می‌شود. شفافیت خود هیچگاه هدفی را با خود در بر ندارد؛ بلکه وسیله‌ای در جهت دستیابی به مسئولیت‌پذیری مالیاتی است (Geidi Jallai & Gribnau, 2019: 350). که در

نهایت منجر به افزایش درآمد مالیاتی دولت شده و بالتبع منفعت عموم را در بردارد. در ادامه برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند ملیتی بررسی میشود.

۱-۲. برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند ملیتی

تعریف دقیق حقوقی از برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی وجود ندارد. اما در رویه جدید حقوق بین‌الملل مالیاتی و حقوق اتحادیه اروپایی، تفاوت‌هایی میان فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی و برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی به رسمیت شناخته شده است (Dourado, 2015: 43). فرار مالیاتی به موجب تعریف ارائه شده در حقوق، به‌عنوان جرم شناخته می‌شود اما اجتناب مالیاتی نشان‌دهنده تفاوتی است بین شکل قانونی اتخاذ شده (که مطابق با کلمات قانون است) و ماهیت فعالیت یا طرح بنیادی (که ماهیت آن مطابق با روح یا هدف قانون نیست) و نیاز به تغییر ویژگی‌های معامله یا مجموعه‌ای از معاملات انجام‌شده توسط مودی مالیاتی دارد (Otto, et al. 2015: 4). این در حالی است که برنامه ریزی مالیاتی نه تنها در حقوق مالیاتی بین‌المللی شکل قانونی دارد، چه بسا با حقوق بنیادین به رسمیت شناخته شده در حقوق اتحادیه اروپایی هم همخوانی و تطابق دارد. در اجتناب مالیاتی فرد با اطلاع از پیامدهای قانونی از پرداخت آن اجتناب می‌ورزد ولیکن در فرار مالیاتی فرد به‌صورت غیر قانونی سعی در کاهش بار مالیاتی خود دارد که فضای خاکستری گسترده‌ی بین این دو را می‌توان برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی نامید (Otto, et al. 2015: 4). در دوره اقتصاد جهانی شده کنونی شرکت‌ها از اجتناب و فرار مالیاتی فراتر گام برداشته و در غالب برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی عمل می‌کنند.

در نظام مالیاتی حاضر، علاوه بر اشکال سنتی دور زدن مالیات، یعنی فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی، سازوکاری جدید بعنوان برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی توسط شرکت‌های چند ملیتی بکار گرفته می‌شود. در حقیقت، شرکت‌های چند ملیتی از برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی استفاده می‌کنند تا بار مسئولیت مالیاتی خود را کاهش داده و یا از زیر بار آن شانه خالی کنند؛ به‌عنوان مثال شرکت‌های چند ملیتی با تغییر صوری انتقال منافع به خارج از کشوری که آن منابع از آنجا بدست آمده است، مالیاتی بسیار کمتر پرداخت می‌کنند یا نه به کشور که منبع درآمد است و نه به کشوری که منافع انتقال داده شده است مالیات

پرداخت می‌کنند.^۱ از این رو برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی را می‌توان استفاده از ناهماهنگی سیستم‌های مالیاتی کشورها توسط شرکت‌های چند ملیتی در جهت منافع خود تلقی کرد (Otto, et al. 2015: 5). توصیه نامه شماره ۸۸۰۶ مورخ سال ۲۰۱۲ اتحادیه اروپایی^۲ برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی را اینگونه تعریف کرده است: کاهش بار مالیاتی به وسیله گریزگاه‌های موجود در یک سیستم مالیاتی یا عدم تطابق‌های موجود میان چند نظام مالیاتی. برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی را می‌توان شیوه‌ای در نظر گرفت که در آن خلاءهای حقوقی عدم تطابق و اجتناب مالیاتی جای می‌گیرد (Dourado, 2015: 48). در برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی، شرکت‌ها با مهندسی در امور مالیاتی، مالیات خود را از شمولیت حوزه‌های مالیاتی برداشته و در واقع حالت مالیات مضاعف منفی پیش می‌آید. برای مثال در کشور منبع مشمول مالیات نمی‌شوند و در کشور مقیم معاف از مالیات شناخته می‌شوند (Dourado, 2015: 48).

۱-۳. اقدامات شرکت‌های چند ملیتی

شرکت‌های چند ملیتی در غالب برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی اقدامات مختلفی را بکار می‌گیرند. اهم این اقدامات عبارتند از:

الف - قیمت‌گذاری انتقالی؛ قیمت‌گذاری انتقالی راهبردی است که اغلب شرکت‌های چند ملیتی مورد استفاده قرار می‌دهند که می‌توان از آن بعنوان مستقیم‌ترین راه برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی نامبرد (Loretz et. Al, 2017: 31). ماهیت راهبرد فوق دستکاری قیمت معاملات بین شرکت‌های تابعه‌ای است که در کشورهای مختلف واقع شده‌اند. در

^۱ . یکی از مهم‌ترین پرونده‌های برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی در نظام کنونی حقوق مالیاتی بین‌المللی پرونده کمیسیون اروپایی علیه ایرلند و اپل مورخ ۲۰۲۴ است که دیوان دادگستری اروپایی در آن پرونده اپل را محکوم کرد. برای اطلاعات بیشتر ر.ک به:

Apple (2020). *Joined Cases T-778/16 and T-892/16, General Court of the European Union*. ECLI:EU: T: 2020:338.

^۲. 2012/772/EU: Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning.

واقع با تعیین قیمت کالا، خدمات یا دارایی‌های شرکت‌ها می‌توانند سودهای خود را از کشورهای با مالیات بالا به کشورهای با مالیات پایین منتقل کنند (Wahyudi, et al. 2021:25)؛

ب- سوء استفاده از موافقت‌نامه‌های مالیات مضاعف؛ شرکت‌های چند ملیتی از طریق برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی و استفاده از این موافقت‌نامه‌ها معاملات خود را به گونه‌ای ساختاردهی می‌کنند که بدهی‌های مالیاتی خود را کاهش دهند. پرداخت‌های فرامرزی خود را از طریق حوزه‌های مالیاتی با نرخ مالیاتی وفق مفاد موافقت‌نامه‌ها انجام می‌دهند که این امر منجر به کاهش مالیات بر درآمد می‌شود (Cooper. 2014: 8-9)؛

ج- تفاوت‌های مالیاتی دوگانه؛ تفاوت‌های دوگانه ناشی از تفاوت در برخورد مالیاتی با نهادهای مختلف در هر حوزه مالیاتی می‌شود. به عنوان مثال، پرداخت در یک حوزه ممکن است به عنوان هزینه قابل کسر مالیاتی در نظر گرفته شود اما در حوزه مالیاتی دیگر به عنوان درآمد مشمول مالیات شناخته شود. معمولاً کشورها تدابیری را در جهت مقابله با تضادهای دوگانه اتخاذ می‌کنند اما بنابر پیچیدگی‌ها موجود میان نظام‌های مالیاتی مختلف اجرای آن‌ها با مشکل مواجه می‌شود (Szi l ágy, et al . ۲۰۲۳: ۱۰۸)؛

د- انتقال بدهی؛ شرکت‌های چند ملیتی اغلب از وام‌های بین شرکتی برای توزیع مجدد سود استفاده می‌کنند. وام‌های میان شرکتی با نرخ‌هایی ارائه می‌شوند که درآمد مشمول مالیات در کشورهای با مالیات بالا را کاهش داده و کسر مالیات در کشورهای با مالیات پایین را افزایش می‌دهند (Szi l ágy, et al . ۲۰۲۳: ۱۰۸). با عنایت به تعریف شفافیت و برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی سوال این است که شفافیت از طریق چه سازوکارهایی به مقابله برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی می‌پردازد؟ در ادامه در پی پاسخ به سوال فوق بر خواهیم آمد.

۲- سازوکار شفافیت مالیاتی در مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی

شفافیت مالیاتی از طریق سازوکار تبادل اطلاعات به روش‌های مختلف: برحسب درخواست، خودکار، خودانگیخته و گزارش دهی کشور به کشور ایجاد خواهد شد؛ که در ادامه مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۲-۱. تبادل اطلاعات

هدف از تبادل اطلاعات هدفی کاملاً مشروع، یعنی جلوگیری از فرار مالیاتی و برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی است در واقع تبادل اطلاعات مالیاتی روشی برای مقابله با آن‌ها است. تبادل اطلاعات در موافقت‌نامه‌های مالیاتی عبارت است از اینکه مقامات صلاحیتدار مالیاتی دول متعاقد اطلاعاتی را با یکدیگر مبادله می‌کنند؛ که در آینده قابل پیش بینی در جهت ضمانت کاربرد صحیح مفاد معاهده مالیاتی یا قوانین و مقررات مالیاتی داخلی طرف‌ها در زمینه وصول هر مالیات اعمالی با هر مشخصاتی اهمیت داشته باشد (کمیته سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۱۳۸۶: ۴۹۳). به بیانی دیگر وفق آخرین اصلاحیه متن نمونه موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات بر درآمد و سرمایه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی در سال ۲۰۱۷ میلادی در ابتدای ماده ۲۶ بدین شکل آمده است که مقامات صلاحیتدار طرف‌های متعاقد باید اطلاعات مرتبط در جهت اجرای مفاد این سند یا در جهت اعمال حقوق داخلی خود در هر نوع از مالیات در اختیار یکدیگر قرار دهند.^۱ این اطلاعات می‌تواند در جهت اجتناب از پرداخت یا فرار مالیاتی موثر باشد. طبق این بند هر نوع اطلاعاتی که به وسیله یک دولت متعاقد دریافت می‌شود به همان شیوه‌ای که اطلاعات به دست آمده، تحت قوانین آن دولت نگهداری می‌شود و محرمانه تلقی خواهد شد و صرفاً برای اشخاص یا مقامات از جمله دادگاه‌ها و مراجع اداری که به امر تشخیص، وصول و اجرا اشتغال دارند یا در مورد پژوهش خواهی‌های مربوط به مالیات‌های مشمول این موافقت‌نامه تصمیم‌گیری می‌کنند، فاش خواهد شد. اشخاص و مقامات یاد شده اطلاعات را فقط برای چنین مقاصدی مورد استفاده قرار خواهند داد (پورناجی و پورنوری، ۱۴۰۲: ۱۳۰).

1. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 ARTICLE 26.

تبادل اطلاعات انواع روش های مختلفی را در برمی گیرد: الف- تبادل اطلاعات بر حسب درخواست: درخواست اطلاعات با مد نظر داشتن مورد خاص به دولت متعاقد دیگر ارائه میشود(لانگ، ۱۴۰۰: ۲۱۷)؛

ب- تبادل خودکار اطلاعات: اطلاعات مربوط به یک یا مقوله های مختلف درآمد که منبع آن ها در یک دولت متعاقد بوده و در دولت متعاقد دیگر دریافت می شود، بطور سیستماتیک به دولت متعاقد دیگر منتقل می شود(لانگ، ۱۴۰۰: ۲۱۷)؛ و

ج- تبادل خودانگیخه اطلاعات: تبادل اطلاعات بدون درخواست صورت می گیرد، زیرا یک دولت از طریق تحقیقات خاص اطلاعاتی را بدست آورده است که تصور می کند در جهت منافع دولت دیگر است(لانگ، ۱۴۰۰: ۲۱۷). در ادامه ابتکارات اتحادیه اروپایی در رابطه تبادل اطلاعات مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۲-۱-۱. اتحادیه اروپایی

اتحادیه اروپایی در رابطه با تبادل اطلاعات سند دستورالعمل کمک های اداری اتحادیه اروپایی^۱ را بتصویب رسانده است که در مقام تجربه و برطرف کردن خلاءها در سال های ۲۰۱۵، ۲۰۱۶ و ۲۰۲۱ آن را اصلاح کرده است. سند مذکور مشتمل بر ۳۱ ماده با هدف تسهیل و گسترش در تبادل اطلاعات اتحادیه اروپایی در فوریه ۲۰۱۱ به تصویب رسیده است. در ماده یک این سند تحت عنوان هدف، بدین شکل بیان شده است که: «این دستورالعمل مقررات و رویه هایی را ایجاد خواهد نمود که مطابق با آن دولت های عضو همکاری-هایی را با هدف تبادل اطلاعات به منظور اداره و اجرای قوانین داخلی در رابطه با مالیات انجام می دهند». سند مذکور ذیل ماده پنج تبادل اطلاعات برحسب درخواست، ذیل ماده هشت تبادل خودکار اطلاعات و ذیل ماده نه تبادل خودانگیخته اطلاعات مالیاتی را بهطور الزام آور میان کشورهای عضو ایجاد نمود. تبادل خودکار اطلاعات در سند مذکور شامل موارد ذیل است: درآمد حاصل از استخدام، حق الزحمه مدیران، حقوق بازنشستگی و درآمد حاصل از اموال غیر منقول(۵۷: ۲۰۲۲، Betdzi kowsk). اتحادیه اروپایی در سال ۲۰۱۵ با تصویب دستورالعمل همکاری شماره ۲۳۷۶/۲۰۱۵ اصلاحاتی را در حوزه تبادل خودکار

¹. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EE.

اطلاعات را در دستور کار خود قرار داد.^۱ که هدف از آن مبارزه با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند ملیتی است؛ چرا که مزایای مالیاتی ارائه شده توسط شرکت‌های چند ملیتی، شرایط نامطلوبی را برای شرکت‌های کوچک و متوسط ایجاد کرده بود. در سال ۲۰۱۶ در دستور العمل شماره ۲۰۱۶/۸۸۱^۲ گزارش دهی کشور به کشور را بطور خاص در جهت تبادل اطلاعات برای شرکت‌های چند ملیتی با درآمد خاص در نظر گرفت که در ادامه مورد بحث قرار خواهد گرفت. اتحادیه اروپایی در سال ۲۰۲۱ آخرین اصلاحیه^۳ را نسبت به دستور العمل کمک‌های اداری سال ۲۰۱۱ بمنظور بکارگیری نوآوری‌های نوین در زمینه شفافیت مالیاتی بتصویب رساند؛ با عنایت به دکترین تفوق^۴ قوانین و مقررات اتحادیه اروپایی نسبت قوانین کشورهای عضو ارجحیت دارند از اینرو دولت‌ها ملزم به رعایت آن قوانین هستند (Danian & Chalmers, ۲۰۰۷: ۴۵). بنابراین با تصویب قوانین و مقرراتی داخلی سعی بر آن دارند تا مصوبات اتحادیه را پیاده سازی کنند. بعنوان نمونه **آلمان در دسامبر ۲۰۲۲ قانون تعهدات و اجرای تبادل خودکار اطلاعات (پلتفرم شفافیت مالیاتی)**^۵ را بتصویب رساند؛ قانون فوق در ۲۹ ماده اشخاص حقیقی و حقوقی را ملزم به اظهار عملیات‌های مالی خود داشته و در صورت عدم رعایت انجام تعهدات، ضمانت اجرای مشخصی برای آن در نظر گرفته است، مقمات صلاحیتدار پس از دریافت گزارشات آن‌ها را با مقمات صلاحیتدار کشورهای دیگر به اشتراک می‌گذارد.

اتحادیه اروپایی در انعقاد اسناد بین‌المللی با کشورهای غیر اروپایی با هدف گسترش شفافیت مالیاتی و مقابله با برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی از سازوکار تبادل اطلاعات استفاده کرده است در ادامه بعضی از اسناد مذکور بیان خواهد شد.

¹ Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation.

² Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 as regards the mandatory automatic exchange of information in the field of taxation.

³ Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation.

⁴ Doctrine of Supremacy.

⁵ Act on the Reporting Obligation and the Automatic Exchange of Information in Tax Matters by Reporting Platform Operators (Platform Tax Transparency Act) 2022.

الف- موافقت نامه چارچوب میان اتحادیه اروپایی و کره جنوبی در سال ۲۰۱۰؛^۱ در ماده ۱۲ تحت عنوان مالیات بدین شرح بیان داشته است: «طرفین با در نظر گرفتن تقویت و توسعه فعالیت‌های اقتصادی ضمن نیاز به توسعه چارچوب تنظیم کننده مناسب متعهد به اجراء و پیاده سازی اصول شفافیت، تبادل اطلاعات و رقابت عادلانه مالیاتی خواهند شد.»

ب- موافقت نامه مشارکت استراتژیک میان اتحادیه اروپا و کانادا در سال ۲۰۱۶؛^۲ در ماده یازده تحت عنوان همکاری‌های مالیاتی مقرر شده است: «طرفین به منظور تقویت و توسعه همکاری‌های اقتصادی تمایل دارند تا اعمال اصول حکمرانی مطلوب را در زمینه مالیاتی اعمال کنند. برای مثال شفافیت، تبادل اطلاعات و اجتناب از رویه‌های زیان‌آور مالیاتی در چارچوب کردارنامه تجاری مالیاتی و رویه انجمن رویه‌های زیان‌آور مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی طرفین تلاش خواهند کرد تا در اجرایی سازی و ارتقاء این اصول در صحنه بین‌المللی موثر باشند.»

ج- موافقت نامه مشارکت استراتژیک میان اتحادیه اروپایی و ژاپن در سال ۲۰۱۸؛^۳ در ماده ۱۹ تحت عنوان مالیات اینگونه بیان داشته است: «طرفین به منظور ارتقاء حکمرانی مطلوب در زمینه مالیات، تلاش خواهند کرد تا کشورهای ثالث را به ارتقاء شفافیت، اطمینان از تبادل اطلاعات و حذف رویه‌های مضر مالیاتی ترغیب نمایند.»

د- موافقت نامه دستورکار راهبردی برای همکاری میان اتحادیه اروپایی و چین در سال ۲۰۲۰؛^۴ در بخش تجارت و سرمایه گذاری بند ۱۹ مقرر داشته است: «طرفین متعهد می شوند تا موافقت نامه‌ای در جهت تصویب استانداردهای جهانی تبادل خودکار اطلاعات

1. Framework Agreement between the European Union and its Member States, on the one part, and the Republic of Korea, on the other part.

2. strategic partnership agreement between the european union and its member states, of the one part, and canada, of the other part.

3. Strategic Partnership Agreement between the EU and its Member States, on the one hand, and Japan, of the other hand.

4. EU-China 2020 Strategic Agenda for Cooperation.

که توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و کشورهای گروه بیست در زمینه مالیاتی توسعه یافته است، منعقد کنند.»

۲-۱-۲. ایران

موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف چارچوبی قانونی در جهت تبادل اطلاعات مالیاتی فرامرزی را ایجاد کرده اند (Ates, ۲۰۲۱: ۳). متن الگوی موافقت‌نامه مالیاتی ایران هم از این مهم استثناء نیست؛ جمهوری اسلامی ایران بمنظور کسب اطلاعات مالیاتی و اجتناب از اخذ مالیات مضاعف با بسیاری از کشورها معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف را به امضاء رسانده است. در رابطه با تبادل اطلاعات مالیاتی در نظام حقوقی ایران می‌توان به ماده ۲۶ الگوی موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات^۱ اشاره کرد؛ بنابر ماده مذکور تبادل اطلاعات بدین شکل صورت خواهد گرفت: «مقامات صلاحیتدار دولتهای متعاقد اطلاعات ضروری برای اجرای مقررات معاهده مالیاتی یا برای اجرای قوانین داخلی دولتهای متعاقد غیرمغایر با این موافقتنامه را که مربوط به مالیات‌های مشمول این موافقتنامه باشد، مبادله خواهند کرد. هر نوع اطلاعاتی که به وسیله یک دولت متعاقد دریافت می‌شود، به همان شیوه‌ای که تحت قوانین داخلی آن دولت اطلاعات بدست آمده به صورت محرمانه تلقی خواهد شد و فقط برای اشخاص یا مقامات از جمله دادگاهها و مراجع اداری که با امر تشخیص، وصول، اجراء یا پیگیری ارتباط دارند یا در مورد پژوهش‌های مربوط به مالیات‌های مشمول این موافقتنامه تصمیم‌گیری می‌کنند، فاش خواهد شد. هرگاه اطلاعات توسط یک دولت متعاقد مطابق این ماده درخواست شود، دولت متعاقد دیگر باید تدابیر جمع‌آوری اطلاعات خود را به منظور تحصیل اطلاعات درخواستی مزبور به کار گیرد.» با عنایت به مفاد ماده ۲۶ تبادل اطلاعات نه بصورت خودکار بلکه بصورت درخواست طرف دیگر است. این درحالی است بازیگران اصلی حقوق مالیاتی بین-المللی یعنی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپایی از روش تبادل خودکار اطلاعات استفاده میکنند.

^۱ متن نمونه موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه مصوب ۱۳۹۴/۳/۲۰ موضوع شماره ابلاغیه ۳۴۸۶۵، ماده ۲۶.

علاوه بر آن با توجه به انتهای بند ۱ ماده ۲۵ موافقت نامه الگوی سازمان ملل متحد «طرف ها به تبادل اطلاعاتی بپردازند که بخصوص که به جلوگیری از اجتناب و فرار مالیاتی میکند.» پیشنهاد میشود در ماه ۲۶ الگوی موافقت نامه ایران عبارت فوق اضافه شود: «طرف ها بخصوص به تبادل اطلاعاتی میپردازند که در جهت جلوگیری از اجتناب و فرار مالیاتی و برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی کمک میکند.»

علاوه بر موافقت نامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ایران می تواند بمنظور تبادل اطلاعات مودیان و افزایش درآمدهای مالیاتی خود موافقت نامه ای تحت عنوان تبادل اطلاعات مالیاتی منعقد کند. برای مثال بریتانیا با بسیاری از کشورها موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ندارد اما موافقت نامه در جهت تبادل اطلاعات مالیاتی را با آنها به امضا رسانده است. در ایران بموجب ماده ۱۶۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ «دولت می تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مودیان با دولت های خارجی موافقت نامه های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارد». از اینرو چارچوب حقوقی لازم در جهت انعقاد چنین موافقت نامه ای وجود دارد. انعقاد چنین معاهده ای منتج به افزایش شفافیت مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی خواهد شد. در ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم تاکید بر شفافیت فعالیت اقتصادی شده است. ایران می تواند با بعضی از کشورها صرفا موافقت نامه تبادل اطلاعات امضا کند نه موافقت نامه مالیات مضاعف، در این خصوص میتوان با بهره گیری از موافقت نامه الگوی تبادل اطلاعات در زمینه مالیاتی مصوب ۲۰۰۲ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱ عمل کرد؛ سند فوق توسط کارگروه جهانی تبادل موثر اطلاعات سازمان توسعه و همکاری اقتصادی به تصویب رسید؛ که در واقع سازمان سند فوق را بعنوان بخشی از کار خود در مبارزه با شیوه های مالیاتی مضر منتشر نموده است (اسد زاده و زمانی، ۱۳۹۹: ۳۸). سند فوق بعنوان ابزاری در جهت درخواست اطلاعات از کشورهایی است که موافقت نامه های مالیات مضاعف با ان ها منعقد نشده است؛

¹ OECD, Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, OECD Publishing, Paris, (2002).

بخصوص بهشت‌های مالیاتی چرا که آن‌ها به معاهدات مالیاتی نیاز ندارند زیرا نرخ مالیاتی در آن‌ها بسیار کم است (محمدرضا علی پور و دیگران، ۱۴۰۳: ۸). موافقت‌نامه تبادل اطلاعات امکان کسب اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی خارج از مرزهای مقیمان را فراهم می‌کند. شایان ذکر است که علاوه بر سند سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ایالات متحده آمریکا هم سند الگوی موافقت‌نامه تبادل اطلاعات را در سال ۱۹۸۴ بتصویب رسانده است (اسدزاده و زمانی، ۱۳۹۹: ۳۸). که تفاوت‌های مهم آن با سند سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در موارد ذیل است؛ الف- روش تبادل اطلاعات سازمان صرفاً برحسب درخواست است در حالیکه سند ایالات متحده سه شکل تبادل اطلاعات یعنی خودکار، همزمان و فوری و بر حسب درخواست را پوشش می‌دهد؛ ب- در سند سازمان درخواست‌کننده باید نشان دهد که اطلاعات درخواست شده بصورت پیش‌بینی‌پذیری به او مربوط است اما در سند ایالات متحده چنین مقرر ای وجود ندارد (اسدزاده و زمانی، ۱۳۹۹: ۳۸).

بعنوان نمونه بریتانیا، اتریش و لاتویا با بسیاری از کشورها صرفاً موافقت‌نامه تبادل اطلاعات منعقد کرده است؛ بریتانیا و آنگولا مصوب ۲۰۰۹^۱ بریتانیا و آروبا مصوب ۲۰۱۰^۲ بریتانیا و باهاما ۲۰۰۹^۳، بریتانیا و دومینیکن مصوب ۲۰۱۰^۴، اتریش و آندورا^۵ اتریش و جبل الطارق^۶ اتریش و گرنزی^۷ اتریش و جرسی^۸، لاتویا و جرسی^۹ لاتویا و گرنزی^{۱۰} اقدام برتانیای، اتریش و لاتویا در

¹ uk/anguilla tax information exchange arrangement 2009.

² uk/aruba tax information exchange agreement 2010.

³ uk/ bahamas tax information exchange agreement 2009.

⁴ uk/dominica tax information exchange agreement 2010.

⁵ Agreement between the republic of austria and the principality of andorra concerning the exchange of information relating to tax matters 2010.

⁶ Agreement between the republic of austria and gibraltar on exchange of information on tax matters 2010.

⁷ Agreement between the republic of austria and the principality of andorra concerning the exchange of information relating to tax matters 2010.

⁸ Agreement between the government of the republic of austria and the government of jersey for the exchange of information relating to tax matters

⁹ Agreement between the government of the republic of latvia and the government of jersey for the exchange of information relating to tax matters 2013.

¹⁰ Agreement between the government of the republic of latvia and the government of guernsey for the exchange of information relating to tax matters 2012.

جهت افزایش شفافیت مالیاتی و دسترسی به اطلاعات مودیانی است که در این کشورها سرمایه‌گذاری می‌کنند. همانطور که پیشتر بیان شد از سازوکارهای دیگر در جهت ایجاد شفافیت مالیاتی گزارش دهی کشور به کشور است.

۲-۲. گزارش دهی کشور به کشور

گزارش دهی کشور به کشور در واقع تبادل اطلاعات مالیاتی شرکت‌های چند ملیتی در جهت جلوگیری از برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی آن‌ها است. به بیانی دیگر گزارش دهی کشور به کشور، تصویری از میزان مالیات پرداختی، درآمد و سود شرکت‌ها در هر کشور که در آن فعالیت اقتصادی دارند را نمایان می‌کند؛ که ماموران مالیاتی، به کمک آن می‌توانند خطر برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی را کاهش دهند. (Godar, et al. ۲۰۲۴: ۵۹۴) گزارش دهی کشور به کشور موجب شده است شرکت‌ها خود را ملزم به انتشار شفاف اطلاعات مالیاتی خویش برای هر کشوری که در آن فعالیت دارند، بدانند. (Dutt, et al. ۲۰۲۱: ۳) از گزارش دهی کشور به کشور میتوان بعنوان مهم‌ترین عامل در جهت جلوگیری از فرسایش پایه و تغییر سود شرکت‌ها یاد کرد. (Godar, et al. ۲۰۲۴: ۵۹۴) سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپایی هر دو در جهت ارائه اطلاعات مالیاتی شرکت‌های چند ملیتی و افزایش شفافیت مالیاتی و مسئولیت‌پذیری آن‌ها قوانین و مقرراتی را ذیل عنوان گزارش دهی کشور به کشور تدوین کرده‌اند که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

الف- سازمان توسعه و همکاری اقتصادی تحت برنامه سیزدهم در طرح فرسایش پایه و تغییر سود خواستار گزارش دهی کشور به کشور شرکت‌های چند ملیتی شده است؛ علاوه بر آن سازمان توصیه‌نامه ای را در خصوص گزارش دهی کشور به کشور منتشر کرد (OECD, ۲۰۱۴) که در واقع رویکرد گزارش دهی سه سطحی ای را در آن از شرکت‌های چند ملیتی خواسته است: الف- اطلاعات کلی در مورد عملیات جهانی یک شرکت، ب- جزئیات ساختار شرکتی، معاملات داخلی و روش‌های قیمت‌گذاری انتقالی استفاده شده، و ج- گزارش جداگانه کشور به

کشور به عنوان سومین جزء گزارش‌دهی تحت عنوان قیمت‌گذاری انتقالی در نظر گرفته شده است. سازمان در ۵ اکتبر ۲۰۱۵ توصیه نامه خود را در جهت پیاده سازی برنامه سیزدهم منتشر نمود (OECD, ۲۰۱۳). که در این سند شرکت های چند ملیتی با درآمد سالانه حداقل ۷۵۰ میلیون یورو ملزم هستند تا موارد ذیل را به مقامات مالیاتی صلاحیتدار اعلام کنند: درآمد (تفکیک‌شده بر اساس طرف‌های مرتبط و غیرمرتبط)، سود/زیان قبل از مالیات، مالیات پرداختی (شامل مالیات کسر شده در منبع)، مالیات معوق، سرمایه اعلام‌شده، درآمد انباشته، تعداد کارکنان (معادل کار تمام‌وقت) و دارایی‌های ملموس. مشروط بر اینکه در یک کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مستقر باشند و یا شرکت مادر آن‌ها قبلاً موظف به تهیه گزارش کشور به کشور نباشد یا یکی دیگر از شرکت‌های گروه قبلاً چنین گزارشی را ارائه نکرده باشد (Dutt, ۲۰۲۱: ۶) علاوه بر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی اتحادیه اروپایی هم در رابطه با گزارش دهی کشور به کشور دست به ابتکاراتی زده است که در ادامه مورد مذاقه قرار می‌گیرد.

پارلمان اروپایی در جهت جلوگیری از برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت های چند ملیتی و افزایش شفافیت توصیه در جهت انجام گزارش دهی کشور به کشور دارد (Brodzka, ۲۰۱۷). (۱۱) پارلمان اتحادیه بر این باور است که با افزایش گزارش دهی کشور به کشور شرکت‌های چند ملیتی سهم عادلانه خود را نسبت به کشورهای محل اقامت و یا منبع پرداخت میکنند (Brodzka, ۲۰۱۷: ۱۱) اکوفین در پی اصلاح دستور العمل تبادل خودکار اطلاعات بطور الزام آور خواستار ارائه گزارش اطلاعات مالیاتی شرکت های بزرگ چند ملیتی شد. (Brodzka, ۲۰۱۷: ۱۲) ابتکار اتحادیه اروپایی را می‌توان همسو با طرح فرسایش پایه و تغییر سود دانست با این تفاوت که با توجه به ویژگی های بازار واحد اتحادیه اروپایی تغییراتی بر آن اعمال شده است. (Brodzka, ۲۰۱۷: ۱۲) در این رابطه شرکت‌های دارای درآمد ۷۵۰ میلیون یورو موظف به ارائه گزارش دانسته است که گزارش مذکور باید حاوی اطلاعات ذیل باشد: نام شرکت مادر نهایی یا بنگاه مستقل؛ شرح مختصری از ماهیت فعالیت‌های تجاری؛ تعداد کارکنان (میانگین در طول سال مالی) مبلغ درآمدها؛ مبلغ سود یا زیان قبل از مالیات؛

مبلغ مالیات معوق (سال جاری)، که همان هزینه مالیات جاری است که بر اساس سود یا زیان مشمول مالیات برای سال مالی توسط بنگاه‌ها و شعبه‌ها در حوزه مالیاتی مربوطه شناسایی شده است؛ مبلغ مالیات پرداختی به صورت نقدی، که همان مبلغ مالیات پرداختی در طول سال مالی مربوطه توسط بنگاه‌ها و شعبه‌ها در حوزه مالیاتی مربوطه است؛ مبلغ درآمدهای انباشته؛ در صورت لزوم در سطح گروه، یک توضیح کلی که توضیحات مربوط به تفاوت‌های معنادار بین مقادیر مالیات پرداخت شده و مالیات‌های باقی‌مانده برای پرداخت را ارائه دهد (Brodzka, ۲۰۱۷: ۱۲). اتحادیه در یک یادداشت تفسیری، خواستار تبادل خودکار گزارش دهی کشور به کشور از دولت‌های عضو شد. (Brodzka, ۲۰۱۷: ۱۲)

نظام حقوقی ایران قانون یا مقرره‌ای که در آن گزارش دهی کشور به کشور را در آن مطرح کرده باشد بتصویب نرسانده است؛ توصیه می‌شود در جهت افزایش شفافیت مالیاتی و همسویی با استانداردهای بین‌المللی ارائه شده توسط بازیگران اصلی نظام مالیاتی بین‌المللی بطور مشخص سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپایی مقررره ای در خصوص گزارش دهی کشور به کشور بنابر مصوبات سازمان توسعه و همکاری اقتصادی همچنین اتحادیه اروپایی تنظیم شود تا شرکت‌های چند ملیتی که خواهان فعالیت در ایران هستند از آن پیروی کرده. ایران از سه طریق می‌تواند از گزارش‌های کشور به کشور استفاده کند؛ الف- انعقاد موافقت‌نامه چند جانبه در جهت کمک‌های اداری در زمینه مالیاتی؛ ب- موافقت‌نامه‌های مالیاتی دو جانبه؛ ج- موافقت‌نامه‌های تبادل اطلاعات.

نتیجه‌گیری

می‌توان مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند ملیتی را بعنوان اولویت اول حقوق مالیاتی بین‌المللی در نظر گرفت؛ چرا که مالیات دریافتی از شرکت‌های چند ملیتی سهم چشمگیری از منابع مالیاتی کشورها را به خود اختصاص داده است. از یکسو،

کشورها به دنبال دریافت مالیات عادلانه و توسعه اقتصاد خود و از سوی دیگر، شرکت‌های چند ملیتی به دنبال گریزگاه‌ها و پناهگاه‌هایی در جهت کاهش یا از میان بردن بار مالیاتی خود هستند. شرکت‌های چند ملیتی با مهندسی در مسائل مالیاتی، خود را از شمول حوزه‌های مالیاتی مختلف معاف کرده و به بیانی دیگر حالت مالیات مضاعف منفی را ایجاد می‌کنند. برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی می‌تواند از طرق مختلفی مانند: قیمت‌گذاری انتقالی، سوء استفاده و بهره برداری از مفاد موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، تفاوت‌های مالیاتی ترکیبی و انتقال بدهی صورت گیرد. از این رو ضرورت مقابله با برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند ملیتی محسوس به نظر می‌رسد. اتحادیه اروپایی به‌عنوان پیشرو در مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی، سازوکارها و نظامی نوین را در این زمینه ایجاد نموده است. اتحادیه اروپایی با افزایش شفافیت مالی از طریق سازکارهایی چون تبادل اطلاعات و گزارش دهی کشور به کشور در پی پیشگیری از برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند ملیتی است.

شفافیت مالیاتی با از بین بردن عدم تقارن اطلاعات مالیاتی موجب می‌شود تا موقعیت مطلوب شرکت‌های چند ملیتی نسبت به شکاف اطلاعاتی بین خود و مقامات مالیاتی از بین برود. شفافیت در حوزه مالیات سبب حصول مسئولیت مالیاتی شرکت‌ها می‌شود؛ بدین صورت که شرکت‌هایی که تمایل بیشتری نسبت به شفافیت مالیاتی دارند کمتر درگیر اجتناب مالیاتی می‌شوند و به بیانی دیگر رابطه‌ی منفی میان شفافیت مالیاتی و برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی برقرار است. اتحادیه اروپایی در جهت مبارزه برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی با تمرکز بر شفافیت عملکرد میان دولت‌های عضو درصدد آن است تا شکاف‌های اطلاعاتی را از میان بردارد که ابتکار اتحادیه در رابطه با ایجاد شفافیت بیشتر تبادل خودکار و خودجوش اطلاعات و گزارش دهی کشور به کشور است. اتحادیه اروپایی گزارش‌های فوق را تهیه و در اختیار مقامات مالیاتی صلاحیت‌دار دولت‌های عضو قرار می‌دهد.

تبادل اطلاعات با در اختیار گذاشتن اطلاعات لازم به مقامات صلاحیت‌دار دول مختلف سبب جلوگیری از برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند ملیتی می‌شود. بسیاری از منابع درآمدی، مانند درآمد حاصل از فعالیت‌های فرامرزی، بدون ثبت رسمی یا با اظهار اطلاعات

اندک و یا نادرست می‌ماند. یکی از موضوعاتی که کمیسیون اتحادیه اروپا به آن می‌پردازد و برای جلوگیری از آن سیاست‌های مختلفی را اعمال می‌کند، اقتصاد غیررسمی است. مهم‌ترین سیاستی که به ویژه برای جلوگیری از خسارات مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی توسعه یافته است، تبادل اطلاعات است. اتحادیه اروپایی با تصویب اسناد مختلف زمینه همکاری را در تبادل اطلاعات مالیاتی بوجود آورده است و در آخرین گام تبادل خودکار اطلاعات را در دستور کار خود قرار داده است که هدف از آن مبارزه با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چند ملیتی است. در نظام حقوقی ایران با بهره‌برداری از سند الگوی موافقت‌نامه مالیاتی سازمان ملل متحد که در پی تضمین منافع کشورهای واردکننده سرمایه مانند ایران تنظیم شده است در متن نمونه موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در ماده ۲۶ تبادل اطلاعات بیان شده است اما کاستی‌های آن را دارا است؛ پیشنهاد می‌شود اولاً در بکارگیری از تبادل اطلاعات علاوه بر روش برحسب درخواست از روشهای خودکار و خودانگیخته نیز استفاده شود؛ و دوماً در متن ماده ۲۶ ذکر شود که تبادل اطلاعات در جهت مقابله با فرار و اجتناب مالیاتی و برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی صورت می‌پذیرد؛ سوماً ایران می‌تواند بمنظور تبادل اطلاعات مودیان و افزایش درآمدهای مالیاتی خود موافقت‌نامه‌ای در جهت تبادل اطلاعات به امضا برساند. چارچوب قانونی در جهت انعقاد چنین معاهده‌ای بموجب ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم فراهم شده است. انعقاد چنین معاهده‌ای منتج به افزایش شفافیت مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی خواهد شد. ایران می‌تواند از چنین معاهداتی بعنوان ابزاری در جهت درخواست اطلاعات از کشورهایایی است که موافقت‌نامه‌های مالیات مضاعف با آن‌ها منعقد نشده است؛ بعنوان نمونه بهشت‌های مالیاتی چرا که آن‌ها به معاهدات مالیاتی نیاز ندارند زیرا نرخ مالیاتی در آن‌ها بسیار کم است؛ استفاده کند. برای مثال بریتانیا، اتریش و لاتویا با بسیاری از بهشت‌های مالیاتی معاهده تبادل اطلاعات منعقد کرده همینطور فایده دیگر انعقاد سند تبادل اطلاعات می‌تواند در کسب اطلاعات در رابطه با فعالیت‌های اقتصادی خارج از مرزهای مقیمان باشد. معاهده تبادل اطلاعات مالیاتی ایران می‌تواند با الگو برداری از موافقت‌نامه مدل تبادل اطلاعات در زمینه مالیاتی مصوب ۲۰۰۲ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و یا الگوی موافقت‌نامه تبادل اطلاعات ۱۹۸۴ ایالات متحده اقدام به این عمل نماید.

اتحادیه اروپایی در گزارش دهی کشور به کشور با عنایت به سوء استفاده شرکت‌ها از تفاوت‌های میان نرخ‌ها و سیستم‌های مالیاتی کشورها که البته بطور قانونی توسط شرکت‌ها با هدف کاهش بار مالیاتی انجام می‌شود، سعی بر آن دارد تا با ایجاد شفافیت بیشتر اعمال شرکت‌ها را مورد کنترل قرار دهد. گزارش دهی کشور به کشور باعث افزایش افشای اطلاعات مالیاتی از سوی شرکت‌های چند ملیتی به مقامات مالیاتی صلاحیت‌دار شده است. داده‌های ارائه شده در گزارش دهی کشور به کشور آگاهی بیشتری را در رابطه با امور مالیاتی جهانی به مقامات مالیاتی صلاحیت‌دار ارائه می‌دهد که این امر منجر به اثربخشی و کارایی عملکرد اجرای مالیات می‌شود و در نهایت به عنوان بازدارنده‌ای برای اجرای برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی توسط شرکت‌های چند ملیتی عمل می‌کند. باید بیان داشت افزایش افشا ممکن است تأثیرات مثبتی بر کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌های چند ملیتی داشته باشد، اما در عین حال ممکن است سرمایه‌گذاری در حوزه‌های قضایی با رژیم‌های مالیاتی نسبتاً ترجیحی را تشویق کند. توصیه می‌شود؛ ایران در جهت افزایش شفافیت مالیاتی و همسویی با استانداردهای بین‌المللی ارائه شده توسط بازیگران اصلی نظام مالیاتی بین‌المللی بطور مشخص سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپایی سازوکار گزارش دهی کشور به کشور خودکار را در مورد شرکت‌های چند ملیتی با درآمدی مشخص و بالای آن در نظر گیرد و آن را در موافقت‌نامه‌های دو یا چند جانبه مالیاتی درج کند.

منابع و مأخذ

-فارسی

ابهری، حمید، موسوی خطیر، سیده طاهره و رمضان زاده بادلی، ام البنین. (۱۴۰۳). الزام مدیران شرکت های تجاری به اعلام و افشای منافع در معاملات پیشنهادی: مطالعه تطبیقی در حقوق انگلیس و ایران. فصلنامه تحقیق و توسعه در حقوق تطبیقی.

<https://doi.org/10.22034/law.2025.2041564.1459>

اسدزاده، وحید، و زمانی، سیدقاسم. (1399). بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی. پژوهش‌نامه انتقادی متون و برنامه‌های علوم انسانی، ۱۱(۸۷)، ۲۶-۴۷.

<https://doi.org/10.30465/crtls.2021.6000>

پورناجی، اشرافی، و پور نوری، منصور. (1402). همکاری دولت‌ها در تبادل اطلاعات مالیاتی و بانکی در موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی با تأکید بر وضعیت ایران. پژوهش‌های حقوقی، ۵۲(۲۱)، ۱۲۱-۱۴۶.

<https://doi.org/10.48300/jlr.2022.316388.1865>

پیکتی، توماس. (1398). سرمایه در قرن بیست و یکم (ترجمه: ناصر زرافشان، چاپ دوم). تهران: نگاه.

رستمی، ولی و سهرابی، حامد. (۱۴۰۳). بررسی اصول حاکم بر نظام بودجه‌ریزی در ایران و فرانسه. فصلنامه تحقیق و توسعه در حقوق تطبیقی، ۷(۲۲)، ۵۷-۹۹.

<https://doi.org/10.22034/law.2024.2015999.1276>

رضایی سیابیدی، محمد. (1396). راه‌های مقابله و جلوگیری از فرار مالیاتی. قانون یار، ۴، ۱۴۵-۱۶۰.

<https://sid.ir/paper/259760/fa>

کمیته سازمان همکاری و توسعه اقتصادی. (1386). الگوی موافقت‌نامه نسبت به مالیات بر درآمد و سرمایه (مترجم: مرتضی مولانظر، چاپ اول). تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.

مهرانی، ساسان، و سیدی، سیدجلال. (1393). بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و اختلاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۶(۲۴)، ۵۰-۷۵. <https://doi.org/10.22034/iaar.2014.104328>

محسنی ملکی، بهرام. (1400). عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری- نقش تعدیل‌کنندگی دانش مالیاتی. پژوهش‌نامه اقتصاد کلان، ۱۶(۳۱)، ۱۳-۳۶. <https://doi.org/10.22080/iejm.2021.20136.1810>

علی پور، محمدرضا، میرزاده، نادر، رستمی، ولی، و زاده نجف، محمدرضا. (1403). موازنه میان تشخیص مالیاتی و حق بر حریم خصوصی اشخاص در رویکرد دیوان اروپایی حقوق بشر. پژوهش‌های حقوقی <https://doi.org/10.48300/jlr.2024.482349.2773>

کریمی، سجاد، محمدی، احمد، متقی، علی اصغر و عربصالحی، مهدی (1401). ارائه الگویی بر تعیین امتیاز شفافیت مالیاتی شرکت‌ها به روش AHP. پژوهش‌نامه مالیات، ۳۰(۵۵)، ۷۹-۱۰۶. <https://doi.org/10.52547/taxjournal.30.55.3>

محمد خواه، جواد. (۱۳۸۷). زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف در بررسی اجرایی آن در ایران. (پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز).

لانگ، میخائیل. (1400). مقدمه‌ای بر حقوق موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف (مترجم: ولی اله نوری، چاپ اول). تهران: زنده اندیشان.

ایزدی، افسانه، صامتی، مجید و اکبری، نعمت اله. (1399). برآورد میزان فرار مالیاتی در ایران با استفاده از روش MIMIC (طی دوره ۱۳۹۹-۱۳۵۵). پژوهش‌نامه مالیات، ۲۸(۴۸)، ۷-۳۲. <https://doi.org/10.52547/taxjournal.28.48.7>

-ENGLISH

Acuner, S. E. R. K. A. N. (2020). Ways to fight tax avoidance, tax evasion and tax fraud within the European Union: One of the innovative policies is information exchange.

- Adegbie, F. F., & Fakile, A. S. (2011). Company income tax and Nigeria's economic development. *European Journal of Social Sciences*, 22(2), 309-332.
- Ates, L. (2021). Cross-border tax transparency: A study of recent policy developments in Turkey. *Dalhousie Law Journal*, 44.
- Brodzka, A. (2017). Increasing transparency in the European Union: Developments of country-by-country reporting. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 93, 9-22.
- Brodzka, A., & Garufi, S. (2012). The era of exchange of information and fiscal transparency: The use of soft law instruments and the enhancement of good governance in tax matters. *European Taxation*, 52(8), 394-408. <https://doi.org/10.59403/1zzye90>
- Chalmers, D., & Tomkins, A. (2007). *European Union public law: Text and materials*. Cambridge University Press.
- Christensen, J., & Kapoor, S. (2004). Tax avoidance, tax competition, and globalization: Making tax justice a focus for global activism. *Accountancy Business and the Public Interest*, 3(2), 1-16. <https://doi.org/10.1177/0894486519831467>
- Collier, R., & Maffini, G. (2017). Tax competition, tax co-operation, and BEPS. *Journal of Tax Administration*, 3(1), 22-56. <https://journals.docuracy.co.uk/jota/article/view/116>
- Collier, R., & Maffini, G. (2017). Tax competition, tax co-operation, and BEPS. *Journal of Tax Administration*, 3(1), 22-56. <https://jota.website/jota/article/view/116>
- Cooper, M., & Nguyen, Q. T. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a

future research agenda. *International Business Review*, 29(3), 158-171. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2020.101692>

Cooper, G. S. (2014). Preventing tax treaty abuse. Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries.

De Broe, L., & Luts, J. (2015). BEPS Action 6: Tax treaty abuse. *Intertax*, 43. <https://doi.org/10.54648/taxi2015011>

Dietsch, P., & Rixen, T. (2016). Global tax governance: What it is and why it matters. In *Global tax governance: What is wrong with it and how to fix it* (pp. 1-23). <https://doi.org/10.1787/9789264192744>

Dourado, A. P. (2015). Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: The EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6. *Intertax*, 43(1). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3370307>

Dutt, V. K., Spengel, C., & Vay, H. (2021). The EU proposal for country-by-country reporting on the internet: Costs, benefits and consequences. *Stiftung Familienunternehmen*.

Emmanuel, I. N., & Eliphias, F. H. (n.d.). Tax planning, avoidance, and evasion under the Nigerian tax.

Gasparėnienė, L., Klietėtik, T., Šivėckienė, R., Remeėkienė, R., & Endrijaitis, M. (2022). Impact of foreign direct investment on tax revenue: The case of the European Union. *Journal of Competitiveness*, 14(1), 43-60.

Godar, S., Aliprandi, G., Faccio, T., Janský, P., & Toledo Ruiz, K. (2024). The long way to tax transparency: Lessons from the early publishers of country-by-country reports. *International Tax and Public Finance*, 31(2), 593-634.

Gribnau, H. (2020). Handle with care: Transparency as a means to restore trust in taxation. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3718692>

Gribnau, H., & Jallai, A.-G. (2017). Good tax governance: A matter of moral responsibility and transparency. SSRN. Available at <https://ssrn.com/abstract=3021914>

Loretz, S., Sellner, R., Brandl, M. B., Arachi, G., Bucci, V., van't Riet, M., & Aouragh, A. (2017). Aggressive tax planning indicators; Final Report. Taxation Papers-Working Paper, 2017(71).

Marczell-Szilágyi, E., Malatyinszki, S., & Kálmán, B. G. (2023). Tax Avoidance Methods of MNEs and Their Changes.

Wahyudi, D. E., Sutrisno, T., & Rusydi, M. K. (2021). Determinants of transfer pricing aggressiveness with the moderation of corporate governance in Indonesia and Malaysia. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 24(1), 23-33.

References

Abhary, H., Mosavikhatir, S. T. and Ramzanzadeh Badeli, O. (2025). The requirement of business company directors to declare and disclose interests in proposed transactions: A comparative study in united kingdom and Iranian law. *Journal of Research and Development in Comparative Law*, (in Persian).

Acuner, S. E. R. K. A. N. (2020). Ways to fight tax avoidance, tax evasion and tax fraud within the European Union: One of the innovative policies is information exchange.

Adegbeie, F. F., & Fakile, A. S. (2011). Company income tax and Nigeria's economic development. *European Journal of Social Sciences*, 22(2), 309-332.

Asadzadeh, V. and Zamani, S. G. (2021). A Critical Review of Mechanisms of Tax Information Exchange Agreements. *Pizhuhish nāmah-i intiqādī-i mutūn va barnāmah hā-yi 'ulūm-i insāni* (Critical Studies in Texts & Programs of Human Sciences), 20(11), 25-46, (in Persian).

Ates, L. (2021). Cross-border tax transparency: A study of recent policy developments in Turkey. *Dalhousie Law Journal*, 44.

Brodzka, A. (2017). Increasing transparency in the European Union: Developments of country-by-country reporting. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 93, 9-22.

Brodzka, A., & Garufi, S. (2012). The era of exchange of information and fiscal transparency: The use of soft law instruments and the enhancement of good governance in tax matters. *European Taxation*, 52(8), 394-408.

Chalmers, D., & Tomkins, A. (2007). *European Union public law: Text and materials*. Cambridge University Press.

Christensen, J., & Kapoor, S. (2004). Tax avoidance, tax competition, and globalization: Making tax justice a focus for global activism. *Accountancy Business and the Public Interest*, 3(2), 1-16.

Collier, R., & Maffini, G. (2017). Tax competition, tax co-operation, and BEPS. *Journal of Tax Administration*, 3(1), 22-56.

Cooper, G. S. (2014). Preventing tax treaty abuse. *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*.

Cooper, M., & Nguyen, Q. T. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. *International Business Review*, 29(3), 158-171.

Committee of the Organization for Economic Cooperation and Development. (2007). Model Agreement on Taxes on Income and Capital (Translator: Morteza Molanazar, first edition). Tehran: Iranian National Tax Administration, (in Persian).

De Broe, L., & Luts, J. (2015). BEPS Action 6: Tax treaty abuse. *Intertax*, 43.

Dietsch, P., & Rixen, T. (2016). Global tax governance: What it is and why it matters. In *Global tax governance: What is wrong with it and how to fix it* (pp. 1-23).

Dourado, A. P. (2015). Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: The EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6. *Intertax*, 43(1).

Dutt, V. K., Spengel, C., & Vay, H. (2021). The EU proposal for country-by-country reporting on the internet: Costs, benefits and consequences. *Stiftung Familienunternehmen*.

Emmanuel, I. N., & Eliphaz, F. H. (n.d.). Tax planning, avoidance, and evasion under the Nigerian tax.

Gasparėnienė, L., Kliestik, T., Šivickienė, R., Remeikienė, R., & Endrijaitis, M. (2022). Impact of foreign direct investment on tax revenue: The case of the European Union. *Journal of Competitiveness*, 14(1), 43-60.

Godar, S., Aliprandi, G., Faccio, T., Janský, P., & Toledo Ruiz, K. (2024). The long way to tax transparency: Lessons from the early publishers of country-by-country reports. *International Tax and Public Finance*, 31(2), 593-634.

Gribnau, H. (2020). Handle with care: Transparency as a means to restore trust in taxation.

Gribnau, H., & Jallai, A.-G. (2017). Good tax governance: A matter of moral responsibility and transparency.

Izadi, A., Sameti, M., Akbari, N., Estimation of Tax Evasion in Iran Using MIMIC Method (1976-2016), *Journal of Tax Research*, 28(48), 7-32, (in Persian).

Karimi, Sajjad, Mohammadi, Ahmad, Mottaqi, Ali Asghar and Arabsalehi, Mehdi. (1401) Presenting a model for determining the tax transparency score of companies using the AHP method. *Tax Research Journal*, 30(55), 79-106, (in Persian).

Loretz, S., Sellner, R., Brandl, M. B., Arachi, G., Bucci, V., van't Riet, M., & Aouragh, A. (2017). Aggressive tax planning indicators; Final Report. *Taxation Papers-Working Paper*, 2017(71).

Marczell-Szilágyi, E., Malatyinszki, S., & Kálmán, B. G. (2023). Tax Avoidance Methods of MNEs and Their Changes.

Michael Lang. (1400). Introduction to the Laws of Avoiding Double Taxation (Translator: Nouri, Vali Allah First Edition). Tehran: Zende Andishan, (in Persian).

Mehrani, S. and Seyedi, S. J. (2014). Survey Relation between Tax Avoidance and tax difference in listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 6(24), 50-75 (in Persian).

Mohammad Khah, Javad. (2008). Background of Value Added Tax Implementation in Different Countries in a Study of It Implementation in Iran. (Master's Thesis, Islamic Azad University, Central Tehran), (in Persian).

Mohseni Maleki, B. (2021). Factors Affecting Tax Evasion Using Structural Equation Techniques - The Role of Tax Knowledge as a Moderator. *Macroeconomics Research Letter*, 16(31), (in Persian).

Piketty, Thomas. (2019). *Capital in the Twenty-First Century* (Translator: Nasser Zarafshan, Second Edition). Tehran: Negah, (in Persian).

Pournaji, M., Ashrafi, D., and Pournouri, M. (2023). The cooperation of governments in the exchange of tax and banking information in international tax agreements with emphasis on the situation in Iran. *Journal of Legal Research*, 21(52), 121-146, (in Persian).

Rezaii Siabidi, Mohammad. (2018). Ways to Counteract and Avoid Tax Evasion. *Journal of Civil & Legal Sciences (Ghanonyar)*, 4(4), 145-159, (in Persian).

Rostami, V. and Sohrabi, H. (2024). A Review of Principles Governing the budgeting system in Iran and France. *Journal of Research and Development in Comparative Law*, 7(22), 57-99, (in Persian).

zadehnajaf, M., Alipoor, M., Mirzadeh, N. and Rostami, V. (2024). The balance between tax assessment and individuals' right to privacy in the approach of the European Court of Human Rights. *Journal of Legal Research*, (in Persian).