



## The Impact of Iran's Tax System on Foreign Direct Investment with Emphasis on Tax Transparency

Hooman Heydari<sup>1</sup>, Fathollah Rahimi<sup>2\*</sup>, Esmail Shahsavandi<sup>3</sup>

1. Department of International Law, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Department of International Law, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

3. Department of International Law, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

### ARTICLE INFORMATION

**Article Type:** Original Research

**Pages:** 267-286

**Article history:**

**Received:** 22 May 2022

**Edition:** 29 Jul 2022

**Accepted:** 11 Sep 2022

**Published online:** 10 Jan 2023

### Keywords:

Investment, Transparency, Global Indicators, Corruption, Encouraging and Supporting Foreign Investment, Tax System

### Corresponding Author:

Fathollah Rahimi

### Address:

Department of International Law, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

### Orchid Code:

0000-0002-7451-3752

### Tel:

02177009838

### Email:

Rahimif\_law@yahoo.com

### ABSTRACT

**Background and Aim:** Foreign direct investment is an Essential topic for countries and one of the factors that affecting the economic growth of the country and a source of income for the host country through taxation. in principle, the foreign investor with the idea of earning more profit and less cost, evaluates the aspects of the matter and if this issue is realized (attained), he will invest.

**Materials and Methods:** This research is of theoretical type and the research method is descriptive-analytical and the method of data collection is library and has been done by referring to documents, books and articles.

**Findings:** the transparency of the tax laws of the host country and in coordination with the investment is an important component in attracting foreign capital for the economical boom of the country and an efficient and effective channel for collecting taxes and providing public revenue.

**Ethical Considerations:** In order to organize this research, while observing the authenticity of the texts, honesty and fidelity have been observed.

**Conclusion:** this article by inferring in the tax procedure and analogy in the relevant regulations and by combining concepts, rules and subject analysis, it concluded that the reform of the tax system is one of the tools to encourage foreign investment in Iran for economic prosperity and subsequent development of tax sources.

### Cite this article as:

Heydari H, Rahimi F, Shahsavandi E. The Impact of Iran's Tax System on Foreign Direct Investment with Emphasis on Tax Transparency. *Economic Jurisprudence Studies*. 2022; 4(4):267-286.



فصلنامه مطالعات فقه اقتصادی، دوره چهارم، شماره چهارم، زمستان ۱۴۰۱

### تأثیر نظام مالیاتی ایران بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی با تاکید بر شفافیت مالیاتی

هومن حیدری<sup>۱</sup>، فتح‌الله رحیمی<sup>۲\*</sup>، اسماعیل شاهسوندی<sup>۳</sup>

۱. گروه حقوق بین‌الملل، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. گروه حقوق بین‌الملل، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۳. گروه حقوق بین‌الملل، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

#### چکیده

**زمینه و هدف:** سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، امری ضروری برای کشورها و از عوامل مؤثر بر رشد اقتصادی کشور و منبع درآمدی برای کشور میزبان از طریق دریافت مالیات است. اصولاً سرمایه‌گذار خارجی با ایده کسب سود بیشتر و هزینه کمتر، به بررسی جوانب امر پرداخته و در صورت احراز این موضوع، اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نماید.

**مواد و روش‌ها:** این تحقیق از نوع نظری بوده روش تحقیق به صورت توصیفی تحلیلی می‌باشد و روش جمع‌آوری اطلاعات به صورت کتابخانه‌ای است و با مراجعه به اسناد، کتب و مقالات صورت گرفته است.

**یافته‌ها:** شفافیت قوانین مالیاتی کشور میزبان و هماهنگی با سرمایه‌گذاری، مؤلفه مهمی در جذب سرمایه خارجی برای رونق اقتصادی کشور و مجرای کارآمد و اثربخش برای اخذ مالیات و تأمین درآمد عمومی است.

**ملاحظات اخلاقی:** در تمام مراحل نگارش پژوهش حاضر، ضمن رعایت اصالت متون، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

**نتیجه‌گیری:** این مقاله با استقراء در رویه مالیاتی و قیاس در مقررات مربوطه و با ترکیب مفاهیم و قواعد و تحلیل موضوع، نتیجه می‌گیرد که اصلاح نظام مالیاتی، یکی از ابزارهای تشویق سرمایه‌گذاری خارجی در ایران برای رونق اقتصادی و متعاقباً توسعه منابع اخذ مالیات است.

#### اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۲۸۶-۲۶۷

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۰۱

تاریخ اصلاح: ۱۴۰۱/۰۵/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۰

تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۱۰/۲۰

#### واژگان کلیدی:

شفافیت، شاخص‌های جهانی، سرمایه‌گذاری خارجی، نظام مالیاتی

#### نویسنده مسوول:

فتح‌الله رحیمی

آدرس پستی:

ایران، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شمال، گروه حقوق بین‌الملل.

تلفن:

۰۲۱۷۷۰۰۹۸۳۸

کد ارکید:

0000-0002-7451-3752

پست الکترونیک:

Rahimif\_law@yahoo.com

## ۱. مقدمه

اخذ مالیات از دیرباز برای دولت‌ها امری اجتناب‌ناپذیر بوده و در هر برهه از زمان، به‌منظور رفع نیازهای جامعه به‌انحاء مختلف اقدام به وصول مالیات از اشخاص می‌شد تا از رهگذر آن به تخصیص منابع، حصول اشتغال کامل، درجه معقولی از ثبات قیمت‌ها و توازن حساب‌های بین‌المللی پرداخته شود و بالاخره جامعه از توزیع عقلایی و صحیح درآمدها بین طبقات و گروه‌ها و بخش‌های مختلف اقتصادی جامعه، بهره‌بردار.

تعاریف متعددی از مالیات ارائه شده که از جمله آن‌ها «مالیات غیرداوطلبانه توسط پرداخت‌کننده» است. در این نوع مالیات، بدون این‌که پرداخت‌کننده انتظار دریافت مستقیم کالا یا خدمات یا معوض آن را داشته باشد، مبادرت به پرداخت مالیات می‌نماید. با این‌حال، پرداخت‌کننده مالیات می‌تواند مانند سایر شهروندان و بدون هیچ ترجیح یا تبعیضی از کالاها یا خدمات ارائه شده توسط دولت منتفع شود (اتینو، ۲۰۰۹، ۶).

با توسعه جهانی‌شدن، اقتدار حاکمیتی مطلق کشورها در زمینه سیاست‌گذاری مالیاتی، دگرگون و بر اثر اقدامات سایر دولت‌ها در همین زمینه، با ملاحظاتی روبرو گردیده است. جهانی‌شدن، آثار متعدد زیادی از جمله ظهور سرمایه‌گذاری خارجی و نقش پررنگ آن را ایجاد کرده و با گسترش حجم سرمایه‌گذاری خارجی و فعالیت اقتصادی در مرزهای ملی و مناطق آزاد، بر اهمیت و نقش نظام مالیاتی کشورها افزوده است.

سرمایه‌گذار خارجی، خصوصاً در سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، قبل از هر اقدامی بادقت به ارزیابی ساختارهای سیاسی، حقوقی و مالی کشور هدف و از جمله نظام حقوقی مالیات آن کشور، انواع مالیات‌های تحمیلی و مشوق‌های متنوع مالیاتی می‌پردازد (رستمی، اسدزاده، ۱۳۹۶، ۳۱)؛ لذا عوامل مالیاتی در انتخاب محل مناسب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی تأثیر می‌گذارد و براین‌اساس، کشورها درصددند تا جهت افزایش اقبال سرمایه‌گذاری، اقدام به وضع قوانین و سیستم مالیاتی صحیح و کارشناسانه نمایند؛ زیرا وضع مقررات برخلاف اصول شناخته شده، حداقل سبب ناطمینانی جهانی به وضعیت توسعه مالی و اقتصادی کشور شده و موجب عدم یا کاهش رغبت سرمایه‌گذاران خارجی به فعالیت‌های اقتصادی در آن کشور می‌گردد (سلمانی بی‌شک و همکاران، ۱۳۹۳، ۲۷۷).

یک نظام مالیاتی، وقتی کارساز است که اهداف مطلوب کشور میزبان و سرمایه‌گذار را تا حد متعارف پوشش داده و اهداف طرفین را به یک توازن نسبی برساند؛ در غیر این‌صورت یا سرمایه‌گذار رغبت خود را از دست می‌دهد و یا دولت میزبان، مجبور به اعطای امتیازاتی خارج از عرف به سرمایه‌گذار جهت تشویق وی می‌گردد که مسلماً به‌نفع کشور میزبان نخواهد بود و ممکن است حتی مواجه با واکنش‌های اجتماعی گردد.

ایران، علی‌رغم آنکه به لحاظ جذب سرمایه‌گذاری خارجی، دارای ظرفیت‌ها و پتانسیل‌های وسیعی است؛ لیکن موفقیتی درخور این ظرفیت‌ها نداشته

#### ۴. یافته‌ها

یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد، شفافیت قوانین مالیاتی کشور میزبان و هماهنگ با سرمایه‌گذاری، مؤلفه مهمی در جذب سرمایه خارجی برای رونق اقتصادی کشور و مجرای درآمد و اثربخش برای اخذ مالیات و تأمین درآمد عمومی است. همچنین با استقراء در رویه مالیاتی و قیاس در مقررات مربوطه و با ترکیب مفاهیم و قواعد و تحلیل موضوع، این نتیجه حاصل می‌شود که اصلاح نظام مالیاتی، یکی از ابزارهای تشویق سرمایه‌گذاری خارجی در ایران برای رونق اقتصادی و متعاقباً توسعه منابع اخذ مالیات است.

#### ۵. بحث

##### ۵-۱. نظام مالیاتی؛ اصول و ویژگی‌ها

نظام مالیاتی، مجموعه‌ای از قوانین، رویه‌ها و مقرراتی است که شرایط و موضوعاتی که سبب ایجاد مالیات می‌گردد از جمله مبنا و نرخ مالیات را تعیین و در یک چارچوب مشخص و منضبط، معین می‌کند چه کسی یا کدام نهاد و در چه زمانی، قواعد بخشودگی مالیاتی را اعمال می‌کند. نظام مالیاتی، مجموعه‌ای به‌هم‌پیوسته و متضمن قواعد حقوقی است که آیین دقیقی جهت حصول اطمینان و پیروی از قواعد و مقررات مالیاتی را ارائه می‌دهد (قنبری جهرمی و عباسی، ۱۳۹۳، ۷۷۵). این نظام بر اساس ارکان سه‌گانه تشکیل‌دهنده خود یعنی تولید ملی، قوانین و مقررات و سازمان وصول مالیات، انجام وظیفه می‌نماید که بر یکدیگر تأثیر متقابل دارند (عسکری، ۱۳۹۲، ۸۵).

است (پیران، ۱۳۹۳، ۳۴). که البته این موضوع، معلول عوامل بسیاری از جمله موانع بین‌المللی، مسائل سیاسی و کاستی‌های حقوقی مربوط است. به‌رحال ایجاد یک نظام مالیاتی کارآمد و شفاف، شرط لازمی است که باید مورد توجه قرار گیرد. در این راستا، پرسش اصلی این جستار حقوقی این است که آیا قوانین مالیاتی ایران در مورد سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، مناسب؛ جامع و شفاف می‌باشند؟ با فرض این که قوانین مالیاتی مناسب و شفاف، سبب تشویق سرمایه‌گذار خارجی به انجام سرمایه‌گذاری می‌گردد، وضعیت نظام کنونی مالیاتی و کاستی‌ها و نقایص چگونه است تا نهایتاً بتوان با رفع این نقایص، بستر مناسب حقوقی برای سرمایه‌گذاری خارجی فراهم نموده به‌گونه‌ای که به‌محض رفع موانع سیاسی، نظام مالیاتی مربوطه دچار چالش حقوقی نشود و با تسهیل روند سرمایه‌گذاری، مسیر توسعه اقتصادی در جهت رفاه و آسایش عمومی هموار گردد.

##### ۲. مواد و روش‌ها

این تحقیق از نوع نظری بوده روش تحقیق به صورت توصیفی تحلیلی می‌باشد و روش جمع‌آوری اطلاعات به‌صورت کتابخانه‌ای است و با مراجعه به اسناد، کتب و مقالات صورت گرفته است.

##### ۳. ملاحظات اخلاقی

در تمام مراحل نگارش پژوهش حاضر، ضمن رعایت اصالت متون، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

**۵-۱-۳. قطعیت و سادگی**

قوانین مالیاتی باید روشن، ساده و قابل‌درک باشد تا مالیات‌دهندگان بدانند در چه موقعیتی قرار می‌گیرند. هرچه سیستم مالیاتی ساده‌تر باشد، اشخاص، حقوق و تکالیف خود را راحت‌تر درک نموده و تصمیمات خود را بر آن اساس، بهینه خواهند نمود (دمین، ۲۰۲۰، ۵).

**۵-۱-۴. اثربخشی (کارایی) و بی‌طرفی**

وضع مالیات باید منتهی به ایجاد نرخ مالیات صحیح و واقعی در زمان صحیح و مناسب گردد؛ ضمن آن‌که از دریافت مالیات مضاعف و وضع مالیات غیرارادی خودداری گردد و ظرفیت و پتانسیل فرار مالیاتی را به حداقل برساند (آی‌سی دی، ۲۰۱۴، ۳۱). از طرفی، چنان‌چه از گروهی از مؤدیان که از نظر تکنیکی ملزم به پرداخت مالیات بوده، اما به دلیل ناتوانی در اجرای قانون، امکان پرداخت مالیات را ندارند، مالیات اخذ نگردد، عموم مؤدیان مالیاتی، وضع مالیات را غیرعادلانه، غیرمنصفانه، جانب‌دارانه و ناکارآمد خواهند پنداشت؛ لذا اجرای عملی قوانین مالیاتی مهم بوده و باید موردتوجه سیاستگذاران قرار گیرد تا هم مالیات به میزان دقیق اخذ و هم از تحمیل هزینه اخذ مالیات بر دولت، کاسته شود (جنگ، ادگار، ۲۰۱۹، ۲۴۹).

**۵-۱-۵. انعطاف‌پذیری**

جهان به‌سرعت در حال پیشرفت است. این پیشرفت در حوزه‌های مختلف، من جمله تجاری و فنی است؛ لذا ضرورت دارد یک سیستم مالیاتی،

نظام مالیاتی دارای اصول مشخص بنیادینی است که به‌عنوان معیارهایی جهانی، مبنایی برای ارزیابی و سنجش وضعیت نظام مالیاتی کشورهای جهان است. این اصول، در نشست وزیران در اتاوا در سال ۱۹۹۸ مورد توجه قرار گرفته تا با ابتناء به آن، شروط چارچوب مالیاتی اتاوا ایجاد گردد (آی‌سی دی، ۲۰۱۴، ۳۰). اصول مذکور شامل بی‌طرفی، کارایی (بازدهی)؛ قطعیت و سادگی؛ اثربخشی (کارایی) و بی‌طرفی؛ انعطاف‌پذیری و عدالت و انصاف می‌باشد که ذیلاً به‌اجمال به هریک از آن‌ها اشاره می‌شود.

**۵-۱-۱. اصل بی‌طرفی**

بی‌طرفی اصلی است که به‌موجب آن، سیستم مالیاتی باید تلاش کند تا تصمیمات توسعه‌ای کشور، بر اساس شایستگی اقتصادی و نه به دلایل مالیاتی اتخاذ گردد. البته در برخی موارد، این بی‌طرفی امکان‌پذیر نبوده و سیاست‌گذاران لاجرم سطح معینی از تحریف رفتار را به‌عنوان یک امر اجتناب‌ناپذیر در نظر می‌گیرند (فورمن، ۲۰۰۸، ۲).

**۵-۱-۲. اصل کارایی (بازدهی)**

هزینه‌های ایجابی دولت‌ها در رابطه با هزینه‌های تجاری و اداری باید تا آن‌جا که ممکن است به حداقل برسد و در پیشرفت امور و نیل به هدف معهود، واجد کارایی و بازدهی مناسب باشد (مگرسا، ۲۰۲۱، ۴).

باکیفیت مطلوب، قابل درک و در محل مناسب است (کاوپانی و مشهدی، ۱۳۹۹، ۱۱۱).

شفافیت دولت نیز به این معنا است که مردم به طور کامل و واضح بدانند که مقامات دولتی چه کارهایی انجام می‌دهند. این شفافیت، حمایت از عدالت و منفعت عمومی در جامعه است و اگر مردم از شفافیت کارهای دولت اطمینان داشته باشند، به طیب خاطر می‌رسند که اقدامات حمایتی دولت برای همه اقشار یکسان است و همین امر آن‌ها را برای ادامه زندگی فعال و پویا در جامعه‌ای سالم تشویق می‌کند.

برای نیل به این هدف، باید فعالیت‌های تجاری، اقتصادی و سیاسی دولت مطابق احکام دولتی و تا حد امکان مورد نظارت عمومی قرار گرفته و امکان دسترسی عمومی به اسناد و مدارک دولتی نیز ایجاد گردد. این موضوع در مورد نظام مالیاتی به‌عنوان یکی از ارکان دولت نیز صدق می‌کند.

برای تبادل اطلاعات جهت اهداف مالیاتی به‌منظور اعمال و افزایش شفافیت مالی، خصوصاً شفافیت مالی بین‌المللی، سه استاندارد مهم تبادل خودکار اطلاعات حساب‌های مالی، تبادل اطلاعات بر اساس درخواست، شفافیت مالیاتی و تبادل اطلاعات وجود دارد که مورد توافق بین‌المللی است (مگرسا، ۲۰۲۱، ۴).

## ۵-۲-۲. شاخص‌های جهانی اقبال سرمایه‌گذاری خارجی

سرمایه‌گذار خارجی همانند هر شخص دیگر در صدد تحصیل سود بیشتر و تحمل ضرر کمتر بوده

به‌اندازه کافی پویا و منعطف باشد تا نیازهای درآمدی فعلی دولت‌ها را برآورده و درعین حال خود را به طور مداوم با نیازهای متغیر، سازگار نماید و دارای ساختاری باشد که در عین ثبات، به‌اندازه کافی انعطاف‌پذیر و پویا باشد تا به دولت‌ها اجازه دهد مطابق با پیشرفت‌های تکنولوژیکی و تجاری واکنش نشان دهند (رابری و دیگران، ۲۰۱۶، ۲۳۶).

## ۵-۱-۶. عدالت و انصاف

عدالت مالیاتی، یک عامل مهم در چارچوب سیاست مالیاتی می‌باشد و دارای دو مفهوم اصلی افقی و عمودی است. عدالت افقی یک معیار نوعی است که مبین تحمّل بار مالیاتی مشابه توسط مالیات‌دهندگان در شرایط مشابه است؛ لذا برای رسیدن به این عدالت، باید شرایط مشابه را برای افراد ایجاد نمود تا بر اساس آن به‌طور برابر مشمول پرداخت مالیات گردند. عدالت مالیاتی عمودی، معیاری شخصی است و بر اساس آن، مالیات‌دهندگانی که در شرایط بهتری قرار دارند، باید بخش بزرگتری از بار مالیاتی را به نسبت درآمد خود، متحمل شوند (بجاکوویچ، ۲۰۲۰، ۱۳۷).

## ۵-۲. شفافیت مالیاتی و شاخص‌های جهانی اقبال سرمایه‌گذاری خارجی

### ۵-۲-۱. شفافیت مالیاتی

شفافیت به‌معنای افشای فعال و ارائه اطلاعات صحیح به دیگران می‌باشد و شرط آن نیز ارائه و امکان دسترسی به اطلاعات در زمان مناسب،

سازمان شفافیت بین‌الملل؛ بارومتر یا فشارسنج فساد جهانی؛ شاخص تحوّل برتلسمان و شاخص‌های جهانی حکمرانی است که ذیلاً به‌طور اجمال به آن‌ها پرداخته می‌شود.

### ۵-۲-۳. سازمان شفافیت بین‌الملل

سازمان شفافیت بین‌الملل، سازمانی غیردولتی است که در سال ۱۹۹۳ تأسیس گردید. دفتر اصلی آن در برلین آلمان قرار دارد و در حدود ۱۰۰ کشور نیز دارای نمایندگی است. هدف این سازمان، تلاش برای مبارزه با فساد و افزایش آگاهی در مورد آن بوده و به‌طور سالیانه، اقدام به انتشار شاخص ادراک فساد بر اساس مؤلفه‌هایی نظیر اختلاس، رشوه‌گیری، خریدوفروش پست‌های دولتی، رشوه در دستگاه قضایی، فساد مالی در میان سیاستمداران و مقامات دولتی و عدم مقابله کافی یا ناکارآمدی در پیکار علیه مواد مخدر، مدیریت دولتی کشورها، میزان دسترسی به خدمات عمومی، ساختار حقوقی و قضایی و نهایتاً موقعیت بخش خصوصی می‌نماید (شفافیت بین‌الملل، بی‌تا).

گزارش‌های مؤسسه شفافیت بین‌المللی بر اساس شاخص ادراک فساد اندازه‌گیری می‌شود که مهم‌ترین و مطرح‌ترین شاخص شناخته‌شده بین‌المللی در حوزه فساد می‌باشد و بر روی فساد در بخش عمومی متمرکز است و فساد را در سوءاستفاده بخش عمومی و دستگاه‌های دولتی از منافع افراد جامعه تعریف می‌کند.

که البته این موضوع برای کشور میزبان نیز صادق است. اصولاً سرمایه‌گذاری وقتی مقبول است که سبب ایجاد یک رابطه بُرد - بُرد بین طرفین سرمایه‌گذاری شود؛ در غیر این صورت یا سرمایه‌گذار با تحمّل ضرر فاحش مجبور به انصراف از ادامه کار شده و یا اینکه کشور میزبان مجبور می‌گردد برای تشویق به سرمایه‌گذاری، با تساهل در قبول سرمایه‌گذار، مبادرت به اعطای امتیازات خارج از قاعده نماید که هر یک از دو فرض مذکور، سبب ایجاد یک رابطه بُرد - باخت یا در مواقعی باخت - باخت می‌شود و به همین دلیل نیز اصولاً یک سرمایه‌گذار خارجی، با انجام تمامی تحقیقات لازم راجع به کشور میزبان، تلاش می‌کند بتواند خطر ریسک را تا حد امکان کاهش دهد (یوآنیوآن و همکاران، ۲۰۱۸، ۲۲۳).

یکی از عوامل مهم در اقبال به سرمایه‌گذاری خارجی، نظام سیاسی کشور میزبان است که البته سیستم مالیاتی کشور میزبان نیز از اجزاء مهم آن محسوب گردیده و مورد توجه سرمایه‌گذار خارجی است (جعفری، ۱۳۹۵، ۴). از این رو، مؤسسات و سازمان‌های متعددی در جهان با بررسی گزینه‌های مختلف، اقدام به رتبه‌بندی کشورها بر اساس شاخص‌های متعدد می‌نمایند. این رتبه‌بندی‌ها یکی از مواردی است که مورد توجه سرمایه‌گذاران خارجی قرار گرفته و حتی در بسیاری مواقع، ملاک اصلی در تصمیم به سرمایه‌گذاری واقع می‌گردد. از جمله موارد مهم که در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران خارجی جهت انجام هزینه در پروژه‌های کشورهای مختلف جهان، مورد توجه جدی است. گزارش



این شاخص، میانگینی از تعدادی از منابع و شاخص‌های بین‌المللی فوق‌الذکر است که در هر سال توسط سازمان انتخاب می‌شود. تعداد منابع و مصادیق آن‌ها در هر سال، ممکن است تغییر کند، هرچند غالب آن‌ها در سال‌های مختلف تقریباً ثابت هستند. ممکن است برخی از شاخصها مثلاً به دلیل فقدان اطلاعات قابل‌اعتماد در آن سال، رتبه و امتیازی را برای برخی کشورها ایجاد نکند (اولری، ۲۰۰۶، ۱۱).

شاخص ادراک فساد در هر سال تنها برای کشورهای محاسبه می‌شود که حداقل در ۳ مورد از منابع مذکور دارای امتیاز باشند. برای مثال در گزارش سال ۲۰۲۰، ایران تنها در ۷ منبع از ۱۳ منبع دارای امتیاز بوده است. در فرایند استانداردسازی، نمرات تمام منابع به یک مقیاس ۰ تا ۱۰۰ تبدیل می‌شود که در آن عدد صفر، نشانگر بالاترین سطح فساد احراز شده و عدد ۱۰۰ نیز نمایانگر پایین‌ترین سطح فساد درک شده است. پس از میانگین‌گیری، شاخص ادراک فساد، به کشورهای مختلف دنیا امتیازی بین ۰ تا ۱۰۰ تعلق گرفته و در نهایت رتبه‌بندی می‌شوند. در گزارش سال‌های ۲۰۱۹ و ۲۰۲۰، رتبه زلاندنو ۱ و ۱؛ چین ۸۰ و ۷۸؛ ایران ۱۴۶ و ۱۴۹ و سومالی با بالاترین رتبه ۱۸۰ و ۱۷۹ اعلام شده است (شفافیت بین‌الملل، ۲۰۲۱).

#### ۵-۲-۴. بارومتر یا فشارسنج فساد جهانی

بزرگ‌ترین مطالعه در سطح جهان راجع به فساد، پیرامون پرداخت رشوه است که مبتنی بر گزارش

افراد توسط سازمان شفافیت بین‌المللی انجام گرفته و در حدود ۱۱۴۰۰۰ نفر از ۱۰۷ کشور در آن شرکت کرده‌اند. در این گزارش، از شاخص پرداخت رشوه به‌عنوان ابزار خاص استفاده شده است. در سال ۲۰۱۱، سازمان شفافیت با بررسی ۲۸ کشور مهم اقتصادی، اقدام به امتیازبندی نموده که ماکزیمم امتیاز ۱۰ و به‌معنای پرداخت رشوه کمتر و سلامت بیشتر بود. در این گزارش، ژاپن با کسب امتیاز متوسط ۸٫۹ به‌عنوان کشوری با پرداخت رشوه کمتر و روسیه و چین با کسب امتیازهای ۶٫۱ و ۶٫۵ به‌ترتیب به‌عنوان کشورها با پرداخت بالاترین رشوه اعلام شدند (هاینریش و هاردون، ۲۰۱۱، ۱۲).

#### ۵-۲-۵. شاخص تحول برتلسمان

این شاخص توسط مؤسسه برتلسمان، تنظیم شده و به‌تحلیل و ارزیابی اینکه چگونه کشورهای در حال توسعه و کشورهای در حال گذار، تغییرات اجتماعی را به سمت دموکراسی و اقتصاد بازار هدایت می‌کنند، می‌پردازد. این شاخص، بیشتر توسط کشورهای عضو اتحادیه اروپا و کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

کارشناسان با استفاده از یک مجموعه کد استاندارد در ۷ منطقه اروپای شرقی - مرکزی و جنوب شرقی، آمریکای لاتین و کارائیب، آفریقای غربی و مرکزی، خاورمیانه و شمال آفریقا، آفریقای جنوبی و شرقی، اوراسیا، آسیا و اقیانوسیه، میزان رعایت ۱۷ معیار برای هر یک از ۱۳۷ کشور را ارزیابی و



فوق به ترتیب، ۳،۱۴ و ۱۲۲؛ ۲،۷۹ و ۱۲۷؛ ۶،۲۹ و ۴۳؛ ۹،۷۹ و ۱ اعلام نموده است (شاخص تغییرات برتلسمان، ۲۰۲۰).

به نظر می‌رسد مهم‌ترین ایراد شاخص برتلسمان، فراگیر نبودن و محدود شدن آن به کشورهای است که تحت عنوان درحال توسعه و در حال گذار نامیده شده‌اند؛ درحالی‌که دادن امتیاز به گروهی از کشورها بدون بررسی سایر کشورها از جمله کشورهای اتحادیه اروپا، انگلستان، ایالات متحده آمریکا شاید به‌نوعی مصادره به مطلوب باشد و نتواند مقایسه صحیحی به‌عمل آورد؛ زیرا ممکن است برخی از امتیازهای سه‌گانه این شاخص با بررسی دقیق و بی‌طرفانه در مورد برخی از کشورها به‌غیر از ۱۳۷ کشور مورد مطالعه نیز صادق باشد؛ اما علی‌رغم این ایراد، نمی‌توان تأثیر این شاخص در تصمیم سرمایه‌گذاران خارجی، خصوصاً سرمایه‌گذاران کشورهای عضو اتحادیه اروپا و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی را انکار نمود.

#### ۵-۲-۶. شاخص‌های جهانی حکمرانی

از نظر بانک جهانی، حکمرانی شامل سنت‌ها و نهادهایی است که توسط آن‌ها اقتدار در یک کشور اعمال شده و شامل فرایندی است که طی آن، دولت‌ها انتخاب، نظارت و جایگزین شده و ظرفیت دولت برای تدوین و اجرای مؤثر سیاست‌های صحیح و احترام شهروندان و دولت به نهادهای حاکم بر تعاملات اقتصادی و اجتماعی بین آن‌ها تعیین می‌گردد (کافمن و همکاران، ۲۰۲۱، ۲۲۲).

سپس نتایج این مطالعه جامع از فرایندهای تحوّل و مدیریت سیاسی را در دو شاخص وضعیت و شاخص حاکمیت تجمیع می‌نمایند (برتلسمان، ۲۰۱۸).

ضوابط ۱۷ گانه این شاخص در ۳ دسته تحوّل سیاسی، اقتصادی و حکمرانی تقسیم می‌شوند. تحوّل سیاسی شامل توانایی حفظ سرزمین، ملیت و تابعیت؛ مشارکت سیاسی؛ قانونمندی یا حکومت قانون؛ ثبات نهادهای دموکراتیک؛ یکپارچگی سیاسی و اجتماعی است. شاخص اقتصادی شامل سطح توسعه اقتصادی - اجتماعی؛ سازماندهی بازار و رقابت؛ ثبات پولی و مالی؛ مالکیت شخصی؛ رژیم رفاه؛ عملکرد اقتصادی و پایداری می‌باشد و شاخص حکمرانی نیز شامل سطح دشواری؛ توانایی حکمرانی؛ بهره‌وری و کارایی منابع؛ ایجاد رضایت و وفاق عمومی و همکاری بین‌المللی است (شاخص تغییرات برتلسمان، بی‌تا).

شاخص تحوّل سیاسی بر اساس ۰ تا ۱۰ امتیازبندی و سپس رتبه‌بندی می‌گردد که امتیاز پایین، نشان‌دهنده دموکراسی کمتر است و امتیاز بالا، بیانگر دموکراسی در حال تثبیت می‌باشد. شاخص حکمرانی نیز از ۰ تا ۱۰ امتیازبندی و رتبه‌گذاری می‌شود که از ضعیف تا خیلی خوب، متغیر است.

گزارش سال ۲۰۲۰ این مؤسسه، امتیاز و رتبه تحوّل سیاسی را برای افغانستان، ۳،۲۸ و ۱۱۸؛ ایران، ۲،۸۸ و ۱۱۸؛ ارمنستان، ۷،۱ و ۳۴؛ جمهوری چک، ۹،۳۵ و ۵؛ و امتیاز و رتبه شاخص تحوّل اقتصادی را در همان سال برای کشورهای

مالیاتی؛ تولید ملی، سازمان وصول مالیات و قوانین و مقررات مالیاتی هستند (عسکری، ۱۳۹۲، ۸۷).

### ۵-۳-۱. مقررات مالیاتی

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در اصل ۵۱، بر لزوم قانونی بودن وضع مالیات تأکید نموده است. قوانین و مقررات در مفهوم خاص، شامل قوانین مصوب مجلس شورای اسلامی و معاهدات و در مفهوم عام، شامل قوانین مصوب مجلس، آئین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و حتی آراء صادره از مراجع مختلف ذی صلاح می‌باشد.

در حوزه مالیاتی مرتبط با سرمایه‌گذاری خارجی، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴، قانون حمایت و تشویق سرمایه‌گذاری خارجی ۱۳۸۱، قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی ۱۳۷۲ و اصلاحیه مورخ ۱۳۸۸ مهم‌ترین قوانین به‌شمار می‌آیند.

در بند ۵ ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم، صراحتاً اشخاص غیرایرانی اعم از حقیقی یا حقوقی، مشمول پرداخت مالیات می‌باشند. در فصل چهارم این قانون، نحوه محاسبه و اخذ مالیات درآمد اشخاص حقیقی و در فصل پنجم آن نیز مالیات‌برد درآمد اشخاص حقوقی مورد توجه قرار گرفته است.

از آنجاکه یکی از اصول مهم حقوق، عام‌الشمول بودن قوانین است تا بر اشخاص موضوع واحد به‌صورت یکسان اعمال گردد و این اشخاص، دارای حقوق و تکالیف یکسان گردند؛ لذا تبعیض در وضع

بانک جهانی از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۲۰ بر اساس شاخصه‌ای جمعی و فردی در ابعاد شش‌گانه شامل حق اظهارنظر و پاسخگویی، ثبات سیاسی و عدم وجود خشونت و تروریسم، کارایی دولت، کیفیت مقررات، حکومت قانون و کنترل فساد، اقدام به ارائه گزارش سالانه نموده است (بانک جهانی، بی‌تا).

مطابق گزارش سال ۲۰۲۱، امتیاز ایران در سال ۲۰۲۰ و از ۱۰۰ نمره، در مورد حق اظهارنظر و پاسخگویی ۸،۲۱؛ ثبات سیاسی و عدم وجود خشونت و تروریسم ۷،۵۵؛ کارایی دولت ۱۴،۹؛ کیفیت مقررات ۶،۷۳؛ حکومت قانون ۲۰،۱۹ و کنترل فساد ۱۴،۴۲ می‌باشد. زلاندنو به‌ترتیب امتیازات ۹۹،۰۳؛ ۹۷،۶۴؛ ۹۲،۷۹؛ ۹۹،۵۲؛ ۹۹،۰۴ و ۹۸،۵۶ را کسب نموده است (بانک جهانی، ۲۰۲۱).

### ۵-۳. نظام مالیاتی کشور ایران

نظام مالیاتی ایران به‌عنوان بخشی از دستگاه اداری و زیرمجموعه نظام سیاسی کشور، همانند سایر نظام‌های مالیاتی از سه رکن مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی و مؤدیان مالیاتی تشکیل شده و نقاط قوت و ضعف این ارکان سبب می‌گردد یک نظام مالیاتی کارآمد یا غیرکارآمد ایجاد گردد (نظری و فدایی، ۱۳۹۲، ۹۵). البته به‌نظر می‌رسد تقسیم‌بندی ارکان فوق، به‌صورت عام است؛ زیرا اصولاً مؤدیان مالیاتی را نمی‌توان رکنی از سیستم مالیاتی در معنای خاص دانسته و به همین دلیل، برخی نظر بر این دارند که ارکان اصلی نظام

قانون نسبت به اشخاص در موضوع واحد و یا عدم شفافیت در تعیین نصاب مالیاتی برای سرمایه‌گذاران خارجی، آسیب جدی به جذب سرمایه خارجی وارد می‌کند. برای نمونه، به دلالت ماده ۱ قانون تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی، هر شخص حقیقی یا حقوقی غیرایرانی و یا ایرانی دارای سرمایه با منشأ خارجی که دارای مجوز سرمایه‌گذاری موضوع ماده ۶ باشد، سرمایه‌گذار خارجی محسوب می‌شود (مظلوم رهنی، ۱۳۹۹، ۲۰).

با رجوع به احکام مقرر در مواد ۱۰۱، ۱۰۵ و ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم، چنانچه دو سرمایه‌گذار حقوقی و حقیقی خارجی با کسب درآمد مشمول مالیات یکسان پنج میلیارد ریال به اداره دارایی مراجعه نمایند، مطابق ماده ۱۰۵، مالیات شخص حقوقی معادل یک میلیارد و دویست و پنجاه میلیون ریال و مطابق مواد ۱۰۱ و ۱۳۱، مالیات شخص حقیقی معادل یک میلیارد و یکصد و هفتاد و پنج میلیون ریال می‌گردد. این امر مبین تجویز اخذ مالیات غیرمشابه در موضوع واحد است که در واقع خلاف اصل حقوقی مذکور و نقض عدالت مالیاتی است.

در مثال دیگر، به موجب ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند، به میزان ده تا ۴۰ درصد سود حاصل ظرف مدت یک سال مالیاتی است. هیئت وزیران در اجرای این حکم قانونی، مبادرت به تصویب آئیننامه

مربوطه در تاریخ ۱۳۹۵/۳/۹ نموده و با استعمال واژه «سایر حقوق» و تعریف آن در بند «ت» ماده ۱ و همچنین مواد ۲ و ۳ آئیننامه، ضرایبی را تعیین نموده است. این ضرایب، اولاً به دو جدول «ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمد حاصل از فعالیت در ایران» و «ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که بدون فعالیت در ایران از ایران تحصیل می‌کنند»، تقسیم شده و ثانیاً عدد ۳۰ به عنوان ضریب حداکثر تعیین گردیده است؛ در حالی که ماده ۱۰۷ قانون، سقف را ۴۰ درصد اعلام کرده است.

ظاهراً این تعیین ضریب در آئین‌نامه به نفع سرمایه‌گذار خارجی است؛ چون ۱۰ درصد نسبت به سقف اعلامی در قانون کمتر است؛ لیکن از آنجاکه آئین‌نامه تاب تعارض با قانون را ندارد، در هر زمان قابل تغییر یا ابطال است و ممکن است موجب تحمیل هزینه هنگفتی بر سرمایه‌گذار خارجی که با رویکرد آئین‌نامه، اقدام به سرمایه‌گذاری نموده، گردد. این موضوع نشان از عدم شفافیت مالیاتی دارد.

از حیث نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات نیز قانون مالیات‌های مستقیم بسیار غیرشفاف و مبهم است. کما اینکه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی در ماده ۹۴ و اشخاص حقوقی نیز در مواد ۱۰۶ و ۱۰۷ قانون مورد حکم قرار گرفته است. اگرچه به نظر می‌رسد قانون‌گذار، ماده ۱۰۷

است؛ درحالی‌که درآمد خالص، از محاسبه کل درآمد در یک دوره زمانی خاص منهای هزینه‌های متحمل شده به دست می‌آید؛ لذا این تعارض، سبب بروز مشکل برای سرمایه‌گذار خارجی و همچنین مرجع مالیاتی خواهد شد.

### ۵-۳-۲. مشوق‌های مالیاتی

اصولاً پذیرش سرمایه‌گذاری خارجی توسط کشور میزبان مبتنی بر توجیه اقتصادی صورت می‌پذیرد و به‌صورت بُرد - بُرد برای طرفین است.

معافیت‌های مالیاتی زیاد در قانون مالیات‌های مستقیم بابت سرمایه‌گذاری در مناطق آزاد به شرح مواد ۸۱، ۹۲، ۱۳۴، ۱۳۹، ۱۳۳، ۱۴۱، ۱۴۲، تبصره ۱ ماده ۱۰۷، تبصره ۳ ماده ۱۰۷، ۱۲۷، ۱۳۲، ۱۳۸، ۱۴۳، تبصره ۵ ماده ۱۰۵، ۱۶۷ که دلالت بر معافیت دائم یا موقت تا بیست سال دارد و یا احکام مقرر در مواد ۵۲، ۱۱۲، ۱۱۹، ۱۵۸، ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه در این خصوص مبین فقد توجه به آثار اقتصادی موضوع است (آخوندی، ۱۴۰۱، ۴۴-۵۶).

اعطای چنین معافیت‌های گسترده مالیاتی و یا ادامه آن بدون وجود توجیه اقتصادی و اجتماعی، پیامدهای زیادی از جمله کاهش درآمدهای مالیاتی دولت دارد و به‌تبع آن منجر به تحمیل این کسری مالیاتی بر مؤدیان داخلی، نقض عدالت مالیاتی و رفتار تبعیض‌آمیز گردیده (نظری و فدایی، ۱۳۹۲، ۱۰۷) و منجر به نادیده‌گرفتن رفاه شهروندی و تزلزل نظام سیاسی، خواهد شد (رستمی و همکاران، ۱۳۹۶، ۶۰۴) و همچنین

را برای سرمایه‌گذاران خارجی وضع نموده، لیکن سیاق عبارات این ماده، بسیار ناقص و مبهم است. مطابق نص ماده ۱۰۷، اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند، مشروط به آنکه در خارج از ایران اقامت داشته باشد، مشمول مالیات بر درآمد هستند (آخوندی، ۱۴۰۱، ۴۷).

مطابق قانون تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی، منشأ سرمایه است که وصف سرمایه‌گذار خارجی را ایجاد نموده و بر این اساس ممکن است یک شخص ایرانی در ایران اقامت داشته، اما سرمایه‌گذار خارجی محسوب گردد؛ لذا با توجه به منطوق ماده ۱۰۷ چنین شخصی که مقیم خارج نیست، مشمول حکم این ماده قانونی نمی‌شود.

این ایراد در آئین‌نامه اجرایی ماده ۱۰۷ نیز وجود دارد. ضرایب تشخیص درآمد در این آئین‌نامه، برای اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمد حاصل از فعالیت در ایران و اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران بدون فعالیت تحصیل می‌کنند، تعیین شده، لیکن در مورد اتباع ایرانی مقیم ایران با عنوان سرمایه‌گذار خارجی با منشأ سرمایه خارجی، ضریبی تعیین نشده است (آخوندی، ۱۴۰۱، ۴۶).

مأخذ دریافت مالیات نیز در آئین‌نامه اجرایی ماده ۱۰۷ با متن ماده ۱۰۷ قانون، در تعارض است؛ زیرا در این ماده، سود حاصل ظرف مدت یکسان مالیاتی، مأخذ محاسبه مالیات است؛ درحالی‌که در آئین‌نامه، ناخالص وجوه دریافتی، مأخذ محاسباتی است. درآمد ناخالص، کل درآمد در یک دوره خاص

کشورها است و جا دارد تا با بررسی‌های کارشناسانه، تعداد این معاهدات به‌منظور تشویق سرمایه‌گذاری خارجی راجع به سرمایه‌گذاران کشورهایی که فاقد این معاهده با ایران هستند، افزایش یابد.

#### ۵-۳-۴. دستگاه وصول مالیات

اجرای صحیح قوانین از سوی مراجع مسئول، منجر به حصول و تحقق غرض قانون‌گذار می‌شود و نظم عمومی را ایجاد می‌نماید. اجرای قانون، نیازمند تعریف صحیح روش اجرا در قالب آیین‌نامه یا بخشنامه است، لذا تابع چند مؤلفه شامل سازمان‌ذی‌ربط؛ مقررات آن سازمان و نظارت بر اجرا است. براین اساس، به‌موجب ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون، به سازمان امور مالیاتی کشور محول گردیده است. این سازمان، رکن اجرایی اخذ مالیات در کشور است و توجه به ساختار سیستمی و فنی آن ضروری است (نظری و فدایی، ۱۳۹۲، ۹۷).

#### ۵-۳-۴-۱. ساختار سیستمی

در مؤلفه ساختار سیستمی، مسائلی چون فساد اداری، عدم اجرای قانون، اعمال سلیقه، عدم نظارت بر اجرا مطرح است که نه‌تنها سبب کاهش درآمد دولت می‌گردد، بلکه اثر مستقیمی بر تصمیم سرمایه‌گذار خارجی دارد. ضرورتاً به تبیین اجمالی هریک از آن‌ها پرداخته می‌شود.

به‌دلیل عدم پرداخت مالیات از سوی سرمایه‌گذار خارجی و استفاده از منابع کشور میزبان از جمله منابع انسانی با هزینه بسیار کمتر، می‌تواند کالای خود را با هزینه بسیار کمتری روانه بازار نموده و باعث ایجاد مشکل برای تولیدکنندگان داخلی و در طولانی‌مدت، سبب ضربه اقتصادی شدید به کشور شود، لذا لزوم بازنگری مشوق‌های غیرکارا به‌منظور افزایش پایه‌های مالیاتی، ضروری است (عسکری، ۱۳۹۲، ۹۹).

یکی دیگر از آثار اعطای معافیت‌های مالیاتی، عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی و مالی اغلب مؤدیان مالیاتی مشمول این‌گونه معافیت‌ها است زیرا این اقدام سبب عدم دسترسی به اطلاعات جامع و فراگیر در خصوص میزان و حجم فعالیت و سایر مشخصه‌های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی معاف از مالیات می‌گردد (جلیلی و خوشدلی، ۱۳۹۷، ۱۱).

#### ۵-۳-۳. معاهدات دوجانبه

یکی از موارد مؤثر بر جذب سرمایه خارجی، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، جلوگیری از فرار مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه است (پیران، ۱۳۹۳، ۱۸۶).

تا کنون قریب به ۵۸ موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه توسط جمهوری اسلامی ایران منعقد گردیده که تقریباً شامل ۲۵٪ تعداد کل

### ۵-۳-۴-۱. فساد اداری

از منظر بانک جهانی، فساد مالی، سوءاستفاده از قدرت و اختیارات دولت به منظور تأمین منافع شخصی است (افضلی، ۱۳۹۰، ۲۳۹). یک نظام مالیاتی فاسد که به سود برخی از گروه‌ها و به زیان دیگران است، می‌تواند تلاش‌هایی که برای قرارداد یک کشور بر پایه یک نظام مالی سالم صورت می‌گیرد را نابود و اصلاحات را بی‌اعتبار سازد (جلیلی و خوشدلی، ۱۳۹۷، ۵).

اولسون با بررسی تولید ناخالص ملی و شاخص قیمت مصرف‌کننده، نتیجه می‌گیرد که فساد سبب کاهش سرمایه‌گذاری خارجی گردیده (اولسون هیلدینگ، ۲۰۰۷، ۲۳) و کاناره نیز با استفاده از معیار کنترل فساد، شاخصهای بانک جهانی درباره حکومت‌داری در سراسر جهان و بررسی آماری و ریاضی، نتیجه می‌گیرد که عموماً فساد باعث کاهش جریان سرمایه گردیده و کشورهای با فساد کمتر، عموماً جریان‌های سرمایه‌ای بیشتری دریافت می‌کنند (کاناره، ۲۰۱۷، ۴).

رتبه ایران در سال ۲۰۲۰ در مورد کنترل فساد برطبق این معیار، علی‌رغم تصویب قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مبارزه با فساد مصوب ۱۳۹۰ و الحاق به کنوانسیون سازمان ملل متحد برای مبارزه با فساد (مریدا) در مورخ ۱۳۸۷/۴/۱۸، مجموعاً ۱۴،۴۲ از ۱۰۰ امتیاز بوده که امتیاز خوبی محسوب نمی‌گردد.

به نظر می‌رسد برای کاهش فساد در سیستم مالیاتی، ضروری است ضمن اجرای دقیق قوانین از جمله قانون ارتقاء سلامت اداری، کنوانسیون

مریدا، شفافیت عملکرد در حوزه‌های مختلف اقتصادی و اجتماعی صورت پذیرد. شفافیت، متضمن نظارت مردمی و همراهی افکار عمومی بوده و می‌تواند میزان خطا و اشتباه علنی را به مسئولین گوشزد نماید (جلالی و ضیایی، ۱۳۹۲، ۱۴۵). یکی از ارکان مهم شفافیت، امکان دسترسی به اطلاعات است که می‌تواند مردم را همواره از مسائل و امور تأثیرگذار بر سرنوشت خود، آگاه نماید (رحیمی و همکاران، ۱۳۹۹، ۲۷۷).

### ۵-۳-۴-۲. اجرای درست قانون

اجرای قانون در مواردی، علاوه بر اینکه نیاز به آئیننامه اجرایی دارد، ممکن است مستلزم صدور بخشنامه هم باشد. در هر صورت، این مقررات نباید با قانون در تعارض قرار گیرند و یا دامنه قانون را کاهش یا افزایش بدهند، زیرا در غیر این صورت مطابق تصمیمات دادگاه‌های اداری ابطال می‌گردند.

اگرچه سوءاستفاده از قدرت و یا اعمال سلیقه شخصی، چنانچه متضمن نفع شخصی نباشد، از منظر قوانین فوق‌الاشاره فساد محسوب نمی‌گردد؛ لیکن موجب اخلال در اجرای قانون و ایجاد ضرر برای دولت یا مؤدی و نتیجتاً باعث بی‌اعتمادی مؤدیان به نظام مالیاتی می‌گردد.

حجم عظیمی از آئین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها، آراء شورای عالی مالیاتی، آراء دیوان عدالت اداری درباره نظام مالیاتی، دلالت بر عدم شفافیت این نظام، وجود ابهام و بعضاً حدوث تناقض در آن دارد.

عدالت مالیاتی و همچنین کاهش فساد اداری باشد و چنین راهکاری با تصویب قوانین و نظارت دقیق در ایجاد این زیرساخت‌ها میسر گردد (نظری و فدایی، ۱۳۹۲، ۱۰۹).

#### ۶. نتیجه

سرمایه‌گذاری خارجی، امری ضروری برای توسعه اقتصادی و اجتماعی است و اگر اساس آن به صورت منطقی، برنامه‌ریزی گردد، منجر به توسعه کشور می‌گردد و متقابلاً هدف سرمایه‌گذار خارجی نیز در کسب سود محقق می‌شود.

این مهم منوط به ایجاد و توسعه زیرساخت‌های متعدد کارآمد از جمله وضع مقررات منجمله مقررات مالیاتی است که باید جامع، شفاف باشد و بتواند بر مبنای اصول بنیادین و عدالت‌محور مالیاتی ایجاد و با ضمانت اجرای صحیح، مسیر تحقق درآمد عمومی را هموار نماید. در این راستا، وصول مالیات، از سوی دستگاه متولی مربوطه با احترام به مقررات موضوعه و اجرای آن بر مبنای الگوی صحیح و بدون اعمال سلیقه صورت پذیرد و متخلفین را بدون تبعیض، مورد تعقیب قرار دهد.

سرمایه‌گذار خارجی مانند هر شخص دیگری باهدف کسب سود بیشتر و ضرر کمتر، اقدام به سرمایه‌گذاری می‌کند و بادقت کامل و با اکتفا به شاخص‌های معتبر مختلف بین‌المللی و میزان ریسک برای سرمایه‌گذاری، به ارزیابی نظام سیاسی کشور می‌زبان از جمله میزان شفافیت مقررات، وضعیت سیستم اداری و مالیاتی می‌پردازد. بررسی‌ها نشان می‌دهد که وجود یک نظام مالیاتی

ابطال ماده ۵۱ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، موضوع بخشنامه شماره ۱۳-۱۳۹۸/۹/۱۸۰۷۱۸-۱۳ وزارت امور اقتصاد و دارایی و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۹/۲۴-۹۶/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور به موجب رأی شماره ۲۴۴ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری و یا ابطال بند ۱ بخشنامه ۲۰۰/۹۷/۱۷۷-۱۳۹۷/۱۲/۲۸ آن سازمان در خصوص عدم پذیرش هزینه‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری در سهام به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی، علی‌رغم دلالت تبصره ۲ ماده ۱۴۷ و ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم به آن، به موجب رأی ۱۶۳۶ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۷ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مؤید این مدعا است. علی‌رغم تأکید مقرر در ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، هنوز بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی در سراسر کشور، مستقر و فعال نشده و تحمیل قانون در فضای ابهام بر مؤدیان آن‌هم بدون ایجاد بستر قانونی، قطعاً مغایر اصل شفافیت است و نه تنها موجب جذب سرمایه خارجی نخواهد شد، بلکه احیاناً موجب گریز سرمایه‌ها نیز می‌شود.

#### ۵-۳-۴-۲. ساختار فنی

تمهید زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و تبعاً به کارگیری جامع از آن در انجام امور با وجود پایگاه جامع اطلاعات مؤدیان و برقراری ارتباط اطلاعاتی و آماری میان تشکیلات اجرایی به‌عنوان مؤلفه‌های مهم ساختار فنی، می‌تواند عامل مؤثری برای موفقیت نظام مالیاتی در کاهش تبعیض و رعایت



آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های متعدد و بعضاً متعارض و مخالف با قوانین، اعمال سلیقه در مورد تعیین مالیات، ابطال آیین‌نامه‌های و بخشنامه‌های متعدد مالیاتی توسط دادگاه‌های اداری، عدم اجرای قوانین و آراء صادره از دادگاه‌های اداری از سوی دستگاه مالیات‌ستان، ظهور در عدم شفافیت و عدالت مالیاتی داشته و به تبع آن، عدم رغبت سرمایه‌گذار خارجی به اجرای پروژه‌های توسعه‌ای را به همراه دارد.

بنابراین ضروری است ضمن شناسایی چالش‌ها و کاستی‌های مقررات موضوعه در این حوزه به‌ویژه بازننگری کلی در قوانین مالیاتی، نسبت به رفع ابهام و همسان‌سازی مقررات، با رویکردی استراتژیک و بلندمدت اقدام شود.

همچنین جهت نیل به این هدف، سازمان متولی اخذ مالیات نیز باید در جهت کاهش فساد، اقدامات لازم را معمول داشته و نسبت به بررسی عوامل فساد و جرم‌انگاری و نظارت بر اجرای این قوانین اهتمام ورزیده و باهدف اجتناب از هرگونه اعمال سلیقه و اقدام خارج از قانون، ضمن ایجاد بسترهای لازم آموزش کارمندان در هر رده شغلی و الزام به به‌کارگیری کارشناسان خبره در تنظیم آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها، و همچنین رسیدگی به تخلفات انتظامی، مجازات افراد متخلف و الزام آنان به جبران خسارت ناشی از ارتکاب تخلف، در کاهش وقوع این اعمال مؤثر بر شفافیت و عدالت مالیاتی و تأثیرگذار بر جذب سرمایه خارجی گام بردارد.

جامع، شفاف و به‌دور از فساد، سبب ارتقاء امتیاز کشور میزبان در شاخص‌های بین‌المللی و نتیجتاً ترغیب سرمایه‌گذاران خارجی به انجام سرمایه‌گذاری می‌گردد. این اقدام نیز توسعه و افزایش درآمد کشور میزبان را به دنبال دارد و در غیر این صورت، سرمایه‌گذاری خارجی با عدم اقبال مواجه گردیده و سبب عدم توسعه کشور میزبان می‌شود و یا این‌که کشور میزبان را مجبور می‌سازد تا با اعطای معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی گسترده در قوانین مالیاتی به‌صورت غیرکارشناسانه، اقدام به تشویق غیرمستعارف سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری نماید که اگرچه ممکن است به مذاق سرمایه‌گذار خارجی خوش بیاید، اما در طولانی‌مدت، سبب کاهش درآمد مالیاتی کشور شده و تعادل رابطه منفعت سرمایه‌گذار - دولت میزبان را برهم می‌زند؛ همچنین باعث جذب سرمایه‌گذاران خاصی با انگیزه‌های عموماً غیرمستعارف از جمله پول‌شویی، استعمار اقتصادی، استعمار نیروی کار و در نتیجه، کاهش تمایل سرمایه‌گذاران واقعی به سرمایه‌گذاری می‌گردد.

از آنجاکه ایران نیز همانند سایر کشورها مشمول همین قاعده است و با آن‌که جهت سرمایه‌گذاری خارجی، مقررات مختلفی وضع نموده؛ اما این مقررات از جامعیت و شفافیت لازم برخوردار نبوده و دارای تعارضاتی می‌باشد و وجود تعارض در تعریف سرمایه‌گذار خارجی در قوانین ایران، تحمیل مالیات متفاوت بر سرمایه‌گذاران حقیقی و حقوقی، سکوت قانونی در مورد نحوه تعیین مالیات برای سرمایه‌گذاران خارجی حقیقی، وجود

### ۷. سهم نویسندگان

کلیه نویسندگان به‌صورت برابر در تهیه و تدوین پژوهش حاضر مشارکت داشته‌اند.

### ۸. تضاد منافع

در این پژوهش هیچگونه تضاد منافی وجود ندارد.

## منابع

- رستمی، ولی، اسدزاده، وحید، «بررسی حقوقی تأثیر مالیات بر سرمایه‌گذاری خارجی»، پژوهش‌نامه مالیات، دوره بیست و پنج، شماره سی و سوم، ۱۳۹۶.
- رستمی، ولی، محمدی، فاطمه، رنجبر، مسعود، «بررسی حقوقی نقش مالیات بر توسعه سیاسی و دموکراسی»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران، دوره چهل و هفت، شماره سوم، ۱۳۹۶.
- سلمانی بی‌شک، محمدرضا، شاهوپردی دولت‌آباد، امیر، باستان، فرانک، «بررسی اثرات درآمد مالیاتی و امنیت اقتصادی در ایران (رهیافت متقابل علیت در داده‌های زمانی)»، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، دوره دو، شماره هفتم، ۱۳۹۳.
- عسکری، علی، «کالبدشکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی»، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی ویژه کارنامه اقتصادی دولت، دوره یک، شماره دوم، ۱۳۹۲.
- قنبری جهرمی، محمدجعفر، عباسی، سعید، «نظام مالیاتی بین‌المللی ایران: قواعد ناکافی»، در: مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، تهران، ۱۳۹۳.
- کاویانی، امیرسعید، مشهدی، علی، عطریان، فرامرز، «تحلیل لایحه جامع شفافیت و تأثیر آن بر کاهش فساد و ارتقای سلامت نظام اداری»، فصلنامه علمی تحقیقات حقوقی بین‌المللی، شماره پنجاهم، ۱۳۹۹.
- آخوندی، احمد. مجموعه کامل قوانین و مقررات مالیاتی ۱۴۰۱، تهران، سخنوران، ۱۴۰۱.
- افضل‌ی، عبدالرحمن، «فساد اداری و تأثیر آن بر توسعه: علل - پیامدها و راهکارهای برون‌رفت»، مجله حقوقی بین‌المللی نشریه مرکز امور حقوقی بین‌المللی ریاست‌جمهوری، شماره چهل و پنجم، ۱۳۹۰.
- پیران، حسین، مسائل حقوقی سرمایه‌گذاری بین‌المللی، تهران، گنج دانش، ۱۳۹۳.
- جعفری، یاسر، «موانع سرمایه‌گذاری خارجی در حقوق ایران»، دانشگاه علوم قضایی و خدمات اداری، پایان‌نامه ارشد گرایش حقوق شرکت‌های تجاری، ۱۳۹۵.
- جلالی، محمد، ضیایی، رضوان، «نقش آمبودزمان‌ها در توسعه و ارتقای مردم‌سالاری»، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی دانشگاه علامه طباطبایی، شماره سی و نهم، ۱۳۹۲.
- جلیلی، محدثه، خوشدلی، فاطمه، «گزارش راهبردی شفافیت در نظام مالیاتی ایران»، مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست‌جمهوری، ۱۳۹۷.
- رحیمی، حمید، نیاورانی، صابر، جلالی، محمد، یآوری، اسدالله، «شاخصه‌های شفافیت و مبارزه با فساد و تأثیر سنج‌ها و موازین بین‌المللی»، پژوهش‌های اخلاقی (انجمن معارف اسلامی ایران)، شماره دوم، ۱۳۹۹.

- Kaufmann, D., Kraay, A. & Mastruzzi, M. "The Worldwide Governance Indicators: Methodology and Analytical Issues", Hague J Rule Law, Vol. 3, 2021.
- Megersa, K., Tax Transparency for an Effective Tax System. K4D Helpdesk Report 942, Brighton, UK: Institute of Development Studies, 2021.
- OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2014.
- Ohlsson Hilding, Marcos, "Impact of corruption on FDI.A cross country analysis ", Master thesis within Economics, Jonkoping international business school, jonkoping university, 2007.
- O'Leary, Donal, The Role of Transparency International in Fighting Corruption in Infrastructure Prepared for Annual bank conference on development economics, tokyo, 2006.
- Otieno, Richard, Taxation, Nairobi, Strathmore University Press, 2009.
- Rubery, J., Keizer, A, & Grimshaw, D., "Flexibility bites back: the multiple and hidden costs of flexible employment policies", Human Resource Management Journal, Vol. 26, No. 3, 2016.
- The world bank, available at: <https://info.worldbank.org/governance>, nd.
- The world bank, available at: <https://databank.worldbank.org/source/worldwide-governance-indicators>, 2021.
- Transparency international, available at: <https://www.transparency.org>, nd.
- Transparency international, available at:
- مظلوم رهنی، علیرضا، قانون تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی جمهوری اسلامی ایران به انضمام آیین‌نامه اجرایی و قانون سرمایه‌گذاری خارجی جمهوری خلق چین به سه زبان فارسی، انگلیسی و چینی، تهران، حقوقی، ۱۳۹۹.
- نظری، علیرضا، فدایی، ایمان، «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، شماره چهارم، ۱۳۹۲.
- ### منابع لاتین
- Bertelsmann Transformation Index, available at: <https://www.bti-project.org/en/methodology.html>, nd.
- Bertelsmann Transformation Index, available at: <https://bti-project.org/en/downloads>, 2020.
- BTI Transformation Index, available at: <https://bti-project.org/en/methodology/2018>
- Canare, Tristan, "The effect of corruption on foreign direct investment inflows: Evidence from a panel of Asia-Pacific countries", in: Chris Rowley, Marie dela Rama, The Changing Face of Corruption in the Asia Pacific Current Perspectives and Future Challenges, Elsevier inc., 2017.
- Demin, Alexander V., "Certainty and Uncertainty in Tax Law: Do Opposites Attract?", MDPI, Vol. 9, No. 4, 2020.
- Furman, Jason, The Concept of Neutrality in Tax Policy: Testimony Before the U.S. Senate Committee on Finance Hearing on "Tax: Fundamentals in Advance of Reform", The Brookings Institution, 2008.
- Hardoon, Deborah, Finn Heinrich, BRIBE PAYERS INDEX, Transparency International, 2011.

in Africa", *Ecological Indicators*, Vol. 96, 2018.

<https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl>, 2021

- Yuanyuan Wen, Hongtao Li, Xuan Du, Yang, Kaijun, "Analytical approach to win-win game analysis for Chinese and Japanese development assistance strategies