



## A Legal Analysis of the Structure of Dispute Resolution Mechanisms of International Tax Agreements

Alireza Salehifar \*

Assistant Professor, Private Law, Kharazmi University, Tehran, Iran

### Abstract


As international trade is expanding, international trade and tax disputes are increasing. Under international tax agreements, there are two mechanisms for the resolution of potential disputes between contracting States. These agreements mostly rely on a form of negotiation known as the “Mutual Agreement Process (MAP)” as the main mechanism for the settlement of disputes. During the last decade, the inclusion of “ad hoc arbitration” as a new dispute resolution mechanism in international tax treaties has become popular to augment the MAP. Iran has long concluded several international tax agreements with several countries for the avoidance of double taxation. Due to Iran’s macroeconomic policy for relying more on tax revenues as an alternative to revenues from the petroleum industry, it is important that the Iranian lawyers seek to focus more on tax law and tax dispute resolution mechanisms. The purpose of this article is to introduce and critically analyse the dispute resolution mechanisms of international tax agreements. In this article, to make some suggestions for the improvement of the dispute resolution system of tax treaties, the strengths and weaknesses of the MAP and ad hoc arbitration will be scrutinised by adopting a descriptive-analytical approach.

**Keywords:** Arbitration, Dispute Resolution, International Tax Agreements, Mutual Agreement Procedure (MAP), Negotiation.

\* Corresponding Author: asa101@uclive.ac.nz

**How to Cite:** Salehifar, A, (2022), A Legal Analysis of the Structure of Dispute Resolution Mechanisms of International Tax Agreements, Public Law Research, 23(73), 237-260. doi: 10.22054/qjpl.2021.56497.2513

## تحلیل حقوقی ساختار نظام حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی

علیرضا صالحی فر\*  | استادیار گروه حقوق خصوصی دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

### چکیده

همسو با گسترش تجارت فراسرزمینی، میزان دعاوی مرتبط با تجارت و مالیات‌های بین‌المللی نیز افزایش یافته است. در بسیاری از معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی برای حل اختلافات، دو ساز و کار با عنوان «فرآیند توافق دوجانبه» و «داوری موردی» وجود دارد. فرآیند توافق دوجانبه که مبتنی بر مذاکره بین طرفین معاهده است بعنوان ساز و کار اصلی و داوری موردی هم که در یک دهه اخیر در این معاهده‌ها رواج یافته، بعنوان ساز و کار مکمل فرآیند توافق دوجانبه برای حل اختلافات استفاده می‌شوند. ایران از دیرباز جهت اجتناب از مالیات مضاعف، معاهده‌های مالیاتی متعددی را با کشورهای مختلف منعقد نموده است. همچنین سیاست کلان اقتصادی کشور در سال‌های اخیر مبتنی بر اتکای بیشتر به درآمدهای مالیاتی بعنوان جایگزینی برای درآمدهای نفتی بوده است. لذا اهمیت شناخت این نوع معاهده‌ها و مکانیسم‌های حل و فصل اختلافات آنها برای حقوقدانان کشور بیش از پیش آشکار می‌شود. هدف این مقاله معرفی، تحلیل و نقد ساز و کارهای موجود در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی برای حل اختلافات می‌باشد. در این مقاله نقاط ضعف و قوت فرآیند توافق دوجانبه و داوری موردی به شیوه توصیفی-تحلیلی بیان و راهکارهایی جهت بهبود این مکانیسم‌ها ارائه می‌شود.

**واژگان کلیدی:** داوری، حل و فصل اختلاف، فرآیند توافق دوجانبه، مذاکره، معاهده مالیاتی بین‌المللی.

## مقدمه

از معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی که میان دو دولت به منظور پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف منعقد می‌شوند، با عنوان «قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و فرار مالیاتی» یاد می‌شود.<sup>۱</sup> علی‌رغم اینکه دو کشور ممکن است مبادرت به انعقاد چنین معاهده‌ای نموده باشند، با این حال باز هم ممکن است میان آنها در خصوص مسائل مربوط به مالیات‌های بین‌المللی اختلاف پیش آید. این اختلافات غالباً از نحوه تفسیر متفاوت اصطلاحات مندرج در یک معاهده یا نحوه اعمال مفاد یک معاهده مالیاتی بین‌المللی ناشی شده و نهایتاً منجر به این می‌شوند که هر دو دولت طرف معاهده به طور همزمان خود را جهت اخذ مالیات از مودیان مالیاتی صالح بدانند.<sup>۲</sup> برای همین در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی به پیروی از قرارداد نمونه مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۳</sup> و یا قرارداد نمونه مالیاتی سازمان ملل متحد<sup>۴</sup> یک ماده تحت عنوان «فرآیند توافق دوجانبه»<sup>۵</sup> درج می‌شود که به نحوه حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی می‌پردازد.

ساز و کار فرآیند توافق دوجانبه تا سال ۲۰۰۸ تنها محدود به مذاکره فی‌مابین مقام‌های مالیاتی جهت حل اختلافات ناشی از یک معاهده مالیاتی می‌شد. در فرایند مذاکره بر خلاف شیوه‌های قضایی<sup>۶</sup> و شبه‌قضایی<sup>۷</sup> هیچ تضمینی وجود ندارد که دو طرف مذاکره سرانجام بتوانند به یک نتیجه نهایی که قاطع دعوا باشد برسند. علاوه بر این، حتی در فرض حصول نتیجه نیز نتیجه حاصل از این مذاکرات، برای دولت‌ها الزام آور محسوب نمی‌شود. ضمن اینکه حتی اگر نتیجه‌ای هم از این مذاکرات حاصل شده و قابل اعمال نیز باشد باز هم با توجه به ماهیت غیرحقوقی این مذاکرات هیچ تضمینی وجود ندارد که

1. Agreement for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion.
2. Michelle Bertolini and Pamela Weaver, "Mandatory Arbitration within Tax Treaties: A Need for a Coherent International Standard", American Taxation Association (ATA), Journal of Legal Tax Research, Vol. 11, No. 2, (2013) at 11.
3. The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Model Tax Convention.
4. The United Nations (UN) Model Tax Convention.
5. Mutual Agreement Procedure (MAP).
6. Judicial.
7. Quasi-Judicial.

نتایج حاصله منطبق با اصول و موازین حقوقی بوده و عادلانه باشند.<sup>۱</sup> برای همین سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۰۷ به طور صریح به ناکارآمدی این رویکرد اذعان نمود و بیان داشت که فرآیند مذاکره در حال حاضر دیگر نمی‌تواند به تنهایی پاسخگوی حل و فصل دعاوی پیچیده مالیاتی بین‌المللی امروزی باشد.<sup>۲</sup> لذا سازمان همکاری و توسعه اقتصادی یک سال پس از بیان این مطلب، اقدام به معرفی «داوری موردی»<sup>۳</sup> در قرارداد نمونه مالیاتی خود نمود.

در بروزرسانی بعمل آمده از قرارداد نمونه مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۰۸ این چنین مقرر گردید که بنا به درخواست شخصی که پرونده او طی فرآیند توافقی دوجانبه برای مدت بیش از دو سال بدون نتیجه و لاینحل باقی مانده باشد، صرفاً همان اختلافات و مسائل حل نشده می‌بایست به داوری ارسال شوند. به اعتقاد برخی حقوقدانان حوزه مالیات‌های بین‌المللی، از زمان تدوین اولین قرارداد نمونه مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی تاکنون، این تغییر مهم‌ترین تغییر واقع شده در این قرارداد نمونه محسوب می‌شود.<sup>۴</sup> هدف از این بروزرسانی تاریخی، بهبود ساز و کار حل و فصل دعاوی در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی و پیشگیری از اطاله فرآیند توافقی دوجانبه و ادامه مذاکرات بی‌نتیجه نمایندگان سازمان‌های مالیاتی بوده است.<sup>۵</sup> همین رویکرد توسط قرارداد نمونه مالیاتی سازمان ملل متحد نیز در سال ۲۰۱۱ اتخاذ گردید. علی‌رغم تحولات صورت گرفته در ساختار نظام حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی، رویکرد در پیش گرفته شده نسبت به فرآیند مذاکره و داوری موردی در قراردادهای نمونه مالیاتی قابل انتقاد جدی به نظر می‌رسند. پس از بیان این مقدمه، در بخش نخست

1. Robert A. Green, "Ant legalistic Approaches to Resolving Disputes Between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes", Yale Journal of International Law, Vol. 23, No. 1, (1998) at: 99.

2. OECD, "Arbitration to Be an Option in Cross-Border Tax Disputes OECD Countries Agree" on the OECD website (7 February 2007) <[http://www.oecd.org/ctp/dispute/arbitration to be an option incross-border tax dispute soecdcountriesagree.htm](http://www.oecd.org/ctp/dispute/arbitration%20to%20be%20an%20option%20in%20cross-border%20tax%20dispute%20soecdcountriesagree.htm), (Last accessed 30 October 2020).

3. Ad hoc arbitration.

4. Hugh Ault and Jacques Sasseville, "2008 OECD Model: The New Arbitration Provision", Bulletin for International Taxation, Vol. 63, No. 5, (2009) at 208.

5. Karoline Spies and Raffaele Petrucci, *Tax Policy Challenges in the 21st Century* (Linde Verlag GmbH, 2014) at: 285.

مقاله به بررسی مفهوم و جایگاه معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی در حقوق داخلی کشورها و حقوق بین‌الملل پرداخته می‌شود و سپس در بخش دوم، انواع اختلافات ناشی از این معاهده‌ها تشریح می‌گردند. در بخش سوم مقاله، ضمن معرفی ساز و کارهای حقوقی مربوط به حل و فصل اختلافات در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی، با اتخاذ رویکردی تحلیلی مبتنی بر هزینه-منفعت<sup>۱</sup> میزان کارایی این ساز و کارها مورد بررسی قرار می‌گیرد و نقدهای حقوقی مهمی در خصوص نحوه بکارگیری این مکانیسم‌ها در قراردادهای نمونه مطرح می‌شود. در پایان، این مقاله نتیجه نهایی را از مباحث ذکر شده ارائه می‌نماید و به بیان راهکارهایی جهت بهبود مکانیسم‌های فعلی حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی می‌پردازد.

### ۱. مفهوم و جایگاه معاهده مالیاتی بین‌المللی

در این بخش ابتدا به بررسی مفهوم یک معاهده مالیاتی و انواع رایج قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی پرداخته می‌شود و در ادامه جایگاه معاهده‌های مالیاتی در حقوق داخلی و بین‌المللی تبیین می‌شود.

#### ۱-۱. مفهوم معاهده مالیاتی بین‌المللی

هنگامی که یک مودی مالیاتی در یک کشور اقامت دارد (کشور محل اقامت)<sup>۲</sup> و منبع درآمد وی در کشور دیگری باشد (کشور منبع درآمد)<sup>۳</sup>، اصولاً هم کشور محل اقامت و هم کشور منبع درآمد حق وضع مالیات بر درآمد را خواهند داشت. برای اینکه درآمد واحد دوبار مشمول مالیات نشود (یک بار در کشور محل اقامت و یک بار در کشور منبع درآمد) دولت‌ها مبادرت به انعقاد قراردادهای دوجانبه‌ای تحت عنوان معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی می‌کنند. بنابراین یک معاهده مالیاتی از حدوث اختلافات حقوقی راجع به کم و کیف اخذ مالیات بر درآمدهایی که به دو کشور طرف معاهده ارتباط می‌یابند پیشگیری می‌کند، زیرا در این معاهده‌ها مشخص می‌شود درآمدهایی که به هر دو کشور ارتباط می‌یابند چگونه می‌بایست موضوع مالیات واقع شوند. اگر چه در عمل اکثر

---

1. Cost-benefit Analysis.  
2. Residence Country.  
3. Source Country.

معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی به مالیات بر درآمد اشخاص<sup>۱</sup> می‌پردازند، اما این معاهده‌ها ممکن است ناظر به انواع دیگر مالیات‌ها نظیر مالیات بر هبه، املاک و ارث نیز باشند.<sup>۲</sup> در حال حاضر کشورها به هنگام عقد یک معاهده مالیاتی از یکی از سه قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی زیر پیروی می‌کنند:<sup>۳</sup>

#### الف- قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

این قرارداد نمونه مالیاتی که توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی تدوین و هر چند سال یک بار مورد بازبینی و بروزرسانی واقع می‌شود، مهمترین و اصلی‌ترین قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی به شمار می‌رود. این قرارداد نمونه مالیاتی توسط کشورهای توسعه یافته بعنوان قرارداد تیپ و الگویی جهت عقد معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی با دیگر کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد و الهام‌بخش دو قرارداد نمونه مالیاتی دیگر یعنی قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد و قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی ایالات متحده آمریکا<sup>۴</sup> محسوب می‌شود.<sup>۵</sup>

#### ب- قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد

این قرارداد نمونه مالیاتی توسط کمیته مالیاتی سازمان ملل متحد<sup>۶</sup> با تاثیر از قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی تدوین گردیده است. این قرارداد نمونه مالیاتی که در ساختار، مفاد و حتی تعداد مواد آن با قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی تا حدود زیادی مشابه می‌باشد، غالباً توسط کشورهای

1. Income Tax.

2. Lee Burns, "Role and Value of Double Tax Agreements in the Pacific Environment", (Paper Presented at the 6th Annual Conference of the Pacific Islands Tax Administrators Association, Nuku'alofa, Tonga, 8-10 September 2009) at 2.

3. Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori and Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law* (Oxford University Press, 2011) at 165.

4. The United States (US) Model Tax Convention.

5. Alireza Salehifar, "The Role of the OECD in the Current International Tax Law: Voluntary or 'Obligatory'?", Vol. 10, No. 1, *Journal of the Australasian Tax Teachers' Association*, (2015), at 152.

6. The UN Tax Committee.

در حال توسعه بعنوان قرارداد تیپ و الگویی جهت عقد معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی با دیگر کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### پ- قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی ایالات متحده آمریکا

این قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی توسط ایالات متحده به هنگام انعقاد معاهده‌های مالیاتی با دیگر کشورها مورد استفاده واقع می‌شود.

به استثنای ایالات متحده آمریکا که قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی مختص به خود را داشته و از آن بعنوان الگویی جهت آغاز مذاکرات مربوط به انعقاد معاهده مالیاتی بین‌المللی استفاده می‌کند، اکثر کشورهای دیگر تابع قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و یا قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد می‌باشند. تفاوت دو قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی اخیر در این است که قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به هنگام وضع قواعد مالیاتی توجه بیشتری به کشورهای محل اقامت مودیان مالیاتی دارد، اما قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد سهم بیشتری برای کشورهای منبع درآمد قائل است. برای همین است که کشورهای ثروتمند و توسعه یافته که غالباً کشورهای صادر کننده سرمایه<sup>۱</sup> به کشورهای در حال توسعه و دارای منابع و نیروی کار ارزان محسوب می‌شوند از قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی تبعیت می‌کنند.<sup>۲</sup> بسیاری از شرکت‌های بزرگ و چندملیتی که اغلب اقامتگاه اصلی‌شان در کشورهای توسعه یافته ثروتمند می‌باشد اقدام به تاسیس شعبه‌هایی در کشورهای در حال توسعه دارای منابع و نیروی کار ارزان می‌کنند. بر همین اساس قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بر اخذ مالیات از اشخاص مقیم در کشور منعقد کننده معاهده مالیاتی بین‌المللی تاکید می‌نماید. لذا نفع اقتصادی کشورهای توسعه یافته در پیروی از این قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی می‌باشد. در مقابل، کشورهای در حال توسعه عمدتاً به دلیل ارزانی منابع و نیروی کار، کشورهای وارد کننده سرمایه<sup>۳</sup> محسوب شده و به این

1. Capital-exporting Developed Countries.

2. Veronika Daurer & Richard Krever, "Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study", African Journal of International and Comparative Law, Vol. 22, No. 1, (2014), at 12.

3. Capital-importing Developing Countries.

دلایل مقاصد سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذاران مقیم کشورهای توسعه یافته می‌باشند و کشورهای منبع درآمد بشمار می‌روند.<sup>۱</sup> بنابراین منافع اقتصادی کشورهای در حال توسعه چنین ایجاب می‌کند که از قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل پیروی کنند که توجه بیشتری به حق کشورهای منبع درآمد در اخذ مالیات از اشخاص نشان داده است. صرف‌نظر از این تفاوت، ساختار قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی با قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد دارای شباهت‌های بسیاری می‌باشد. عبارتی دیگر تعداد مواد این دو قرارداد نمونه و حتی ترتیب مواد مندرج در آنها در این دو قرارداد نمونه یکسان می‌باشد. مثلاً ماده ۲۵ در هر دو قرارداد نمونه به بحث حل و فصل اختلافات می‌پردازد و به طور مشابهی ساختار حل و فصل اختلاف در این دو قرارداد نمونه یکسان بوده و بر پایه فرآیند توافق دوجانبه و داوری موردی بنا نهاده شده است.

## ۲-۱. جایگاه معاهده‌های مالیاتی در حقوق داخلی و بین‌المللی

معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی مانند دیگر قراردادهای بین‌المللی دارای ماهیتی دوگانه می‌باشند. یک معاهده مالیاتی بین‌المللی از طرفی تابع حقوق بین‌الملل عمومی می‌باشد، زیرا بین دو یا چند دولت منعقد می‌شود و مانند سایر معاهدات بین‌المللی باید آن را مشمول قواعد عمومی معاهده‌های بین‌المللی دانست که در کنوانسیون وین راجع به حقوق معاهدات<sup>۲</sup> تدوین شده‌اند.<sup>۳</sup> یک معاهده مالیاتی بین‌المللی از طرفی دیگر بخشی از حقوق داخلی کشورها محسوب شده و ممکن است در برخی کشورها مستلزم تصویب پارلمان باشد.<sup>۴</sup> معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی علاوه بر دولت‌های طرف معاهده، حقوق اشخاص دیگر یعنی مودیان مالیاتی را هم تحت تاثیر قرار می‌دهد. اداره‌های امور مالیاتی، مشاوران حقوقی امور مالیاتی و مراجع قضایی هم حسب مورد با این معاهده‌ها سر و کار داشته و کم و بیش با این معاهده‌ها و اختلاف‌هایی که از آنها نشأت می‌گیرند دست به

1. Daurer & Krever, op. cit. at 13.

2. The Vienna Convention on the Law of Treaties (VCLT).

3. Craig Elliffe, *International and Cross-Border Taxation in New Zealand* (New Zealand: Thomson Reuters, 2015) at 582.

4. Ibid. at 583.



گریبان خواهند بود. بنابراین، درک صحیح تاثیر این معاهده‌ها بر حقوق داخلی در گرو شناخت جایگاه حقوقی معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی در حقوق ایران و نیز در حقوق داخلی سایر کشورها می‌باشد.

لازم به یادآوری است که از منظر حقوق داخلی، حقوق بین‌الملل به طور عام و یک معاهده مالیاتی بین‌المللی به طور خاص، تنها هنگامی معتبر و لازم الاجرا شناخته می‌شوند که نظم حقوقی و مکانیسم‌هایی که در قوانین داخلی بویژه قوانین اساسی کشورها برای پذیرش عقود و معاهدات بین‌المللی مقرر شده‌اند رعایت گردیده باشند.<sup>۱</sup> در همین رابطه در حقوق بین‌الملل غالباً بین دو نظام حقوقی متفاوت قائل به تمایز می‌شوند. یکی از این نظام‌ها سیستم یگانگی یا وحدت حقوقی<sup>۲</sup> بوده و دیگری سیستم دوگانگی یا ثنویت حقوقی می‌باشد.<sup>۳</sup> این دو اصطلاح بر اساس دو نظریه متفاوت در زمینه ارتباط حقوق داخلی کشورها با حقوق بین‌الملل است که شکل گرفته‌اند. عبارتی دیگر می‌توان گفت حقوق بین‌الملل به دو طریق ممکن است وارد حقوق داخلی یک کشور شده و بعنوان جزئی از آن حقوق داخلی قرار گیرد. شیوه اول همان عملیات ادغام حقوق بین‌الملل<sup>۴</sup> در حقوق داخلی است که از آن به سیستم یگانگی یا وحدت حقوقی یاد می‌شود. در این شیوه یک معاهده بین‌المللی بدون نیاز به تصویب در پارلمان یک کشور، بعنوان بخشی از حقوق داخلی یک کشور پذیرفته می‌شود. مطابق این سیستم، حقوق بین‌الملل بخشی از حقوق داخلی کشورها محسوب شده و بلکه جایگاهی فراتر از حقوق داخلی کشورها خواهد داشت.<sup>۵</sup> بنابراین در کشورهایی که سیستم یگانگی یا وحدت حقوقی را پذیرفته‌اند، مفاد یک معاهده مالیاتی بین‌المللی خودبخود و بدون نیاز به تصویب پارلمان در حقوق داخلی به رسمیت شناخته شده و لازم الاجرا می‌گردد. در برخی کشورها نظیر هلند و فرانسه سیستم یگانگی یا وحدت حقوقی غالب می‌باشد.

در سیستم دوگانگی یا ثنویت حقوقی اما معاهدات و قواعد بین‌المللی بعنوان بخشی از حقوق داخلی محسوب نمی‌شوند، مگر اینکه قبلاً توسط مرجع ذیصلاح داخلی تصویب

1. Burns, op. cit. at 11.

2. Monism.

3. Dualism.

4. The Operation of Incorporation.

5. John McLaren, "The OECD's Harmful Tax Competition Project: Is It International Tax Law?", Australian Tax Forum, Vol. 24, No. 3, (2009), at 437.

شوند. حقوق انگلستان و نیز اکثر کشورهای دارای حقوق عرفی<sup>۱</sup> از این شیوه تبعیت می‌کنند. معمولاً حقوق داخلی بویژه قانون اساسی کشورها این مطلب را روشن می‌سازند که دولت در تعامل با حقوق بین‌الملل می‌بایست سیستم وحدت حقوقی را اعمال کند و یا اینکه رویکرد مبتنی بر سیستم دوگانگی را اتخاذ نماید. در قانون اساسی ایران اگرچه به هیچ یک از این دو نظریه به طور صریح اشاره نشده اما مطابق اصل ۷۷، کلیه قراردادها و موافقتنامه‌های بین‌المللی باید به تصویب مجلس شورای اسلامی برسند. همچنین به موجب ماده ۹ قانون مدنی، مقررات عهدی که بر طبق قانون اساسی بین دولت ایران و سایر دول منعقد شده‌اند در حکم قانون می‌باشند. بنابراین در خصوص یک معاهده مالیاتی بین‌المللی منعقد شده بین دولت ایران و یک دولت خارجی می‌توان گفت که در حقوق ایران؛ اولاً معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی منعقد شده بین ایران با دیگر دولت‌ها باید به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده باشند، ثانیاً معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی که به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده‌اند در حکم قوانین عادی داخلی می‌باشند، ثالثاً تشریفات راجع به تصویب یک معاهده مالیاتی بین‌المللی در حقوق ایران مانند تشریفات مربوط به قانونگذاری می‌باشد (اصل ۱۲۵ قانون اساسی).

## ۲. انواع اختلافات مالیاتی ناشی از معاهده‌های بین‌المللی

اختلافات مالیاتی بین‌المللی گاهی راجع به یک واقعیت موضوعی<sup>۲</sup> بوده و گاهی نیز مربوط به یک امر حکمی<sup>۳</sup> می‌باشد. منظور از اختلافات مالیاتی راجع به یک واقعیت موضوعی آن است که در این قبیل اختلافات در خصوص مفاد، تفسیر یا حاکمیت قواعد مندرج در یک معاهده مالیاتی بین‌المللی، هیچ اختلاف نظری بین طرفین معاهده وجود ندارد بلکه دعوی در خصوص برخی واقعیت‌های مندرج در یک پرونده خاص می‌باشد. بعنوان مثال دعوا پیرامون این است که آیا شخص مودی مالیاتی میزان مالیات مشخص شده را در کشور مقابل پرداخت نموده است یا خیر. اما منظور از اختلاف مربوط به امری حکمی، اختلاف در خصوص قواعد و مقررات حاکم بر دعواست. مثلاً ممکن است مقرره‌ای در حقوق داخلی در تضاد با مفاد یک معاهده مالیاتی بین‌المللی تشخیص داده

---

1. Common Law.  
2. Fact-specific Disputes.  
3. Policy-level Disputes.

شود و همین منشا اختلاف بین طرفین قرارداد گردد. با توجه به آنچه گفته شد در حالی که مقامات ذیصلاح در اداره‌های مالیاتی معمولاً به راحتی قادر به حل و فصل دعاوی نوع اول (اختلافات مرتبط با واقعیت‌های موضوعی) می‌باشند، اما در اختلافات نوع دوم که مستلزم تفسیر قوانین و بعضاً اعمال راه‌حل‌های سیاسی و دیپلماتیک هستند (اختلافات مرتبط با امور حکمی) نمی‌توان از این نمایندگان اداره‌های مالیاتی طرف معاهده انتظار مرتفع نمودن اختلافاتی در این سطح را داشت. عبارتی دیگر در چنین مواردی مامورین مالیاتی یک کشور این اختیار را نخواهند داشت که از اعمال قوانین داخلی خود چشم‌پوشی نموده و اساساً مقررات معاهده مالیاتی بین‌المللی را به موقع به اجرا گذارند.<sup>۱</sup>

البته به اعتبار دیگری نیز می‌توان اختلافات ناشی از معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی را طبقه‌بندی کرد. بر این اساس گاهی ممکن است که اختلاف حادث شده ناشی از تفسیر مواد یک معاهده مالیاتی بین‌المللی بوده باشد و گاهی نیز اختلاف می‌تواند حول مسائلی باشد که در معاهده مالیاتی اساساً به آنها هیچ اشاره‌ای نشده است. همچنین در مواردی هم دعوی پیش آمده ممکن است ناشی از اختلاف نظر طرفین معاهده پیرامون نحوه اعمال یک ماده از مواد این گونه معاهده‌ها باشد.<sup>۲</sup> بعلاوه حسب اینکه طرفین دعوا چه کسانی هستند نیز می‌توان اختلافات ناشی از یک معاهده مالیاتی بین‌المللی را به دعاوی دولت علیه دولت (دولت-دولت) و نیز دعاوی مودی مالیاتی علیه یک یا دو دولت منعقد کننده معاهده (مودی مالیاتی-دولت) و بالعکس (دعوی یک یا دو دولت منعقد کننده معاهده علیه مودی مالیاتی) دسته‌بندی نمود.<sup>۳</sup>

### ۳. بررسی کارایی حقوقی ساز و کارهای حل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی

پس از آشنایی با مفهوم و جایگاه معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی و همچنین شناخت علت حدوث و انواع مختلف اختلافات مالیاتی بین‌المللی، اینک به بررسی تفصیلی ساز و کارهای حقوقی حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی و تحلیل کارایی

1. Green, op. cit. at 103.

2. Zvi D, Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties* (The Netherlands: IBFD, 2005) at 10-12.

3. Charles R. Irish, "Private and Public Dispute Resolution in International Taxation", *Contemporary Asia Arbitration Journal*, Vol. 4, No. 2, (2011), at 123.

آنها پرداخته می‌شود. در مقدمه این مقاله گفته شد که نظام حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی در حال حاضر بر پایه فرآیند توافق دوجانبه و نیز داوری موردی مستقر گردیده است. از آنجا که اخذ مالیات مضاعف از یک درآمد یا یک کالا در دو کشور مختلف می‌تواند بعنوان عاملی بازدارنده در برابر تجارت آزاد، سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی و انتقال تکنولوژی عمل نماید، لذا حل و فصل مسألت‌آمیز اختلافات مربوط به مالیات‌های بین‌المللی در تضمین آزادی تجارت بین‌الملل تاثیرگذار می‌باشد. از این رو در این بخش از مقاله سعی بر این است که ضمن تشریح مکانیسم‌های حل و فصل اختلاف مندرج در دو قرارداد نمونه مالیاتی اصلی و عمده بین‌المللی یعنی قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمان ملل متحد، به بررسی کارایی این مکانیسم‌ها با تکیه بر تحلیل هزینه-منفعت محور پرداخته شود.

### ۱-۳. فرآیند توافق دوجانبه

بند ۲ ماده ۲۵ قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و نیز بند ۲ ماده (A) ۲۵ و بند ۲ ماده (B) ۲۵ قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد به ساز و کار مذاکره دوجانبه بین مامورین اداره‌های مالیاتی که اصطلاحاً به آن فرآیند توافق دوجانبه گفته می‌شود پرداخته است. ساز و کار فرآیند توافق دوجانبه در یک معاهده مالیاتی بین‌المللی مبتنی بر روش مذاکره دوطرفه بوده و در سطح دو دولت منعقد کننده یک معاهده مالیاتی بین‌المللی صورت می‌گیرد.<sup>۱</sup> قرارداد نمونه مالیاتی مقرر می‌کند که در موارد ذیل دولت‌های منعقد کننده قرارداد می‌بایست تلاش کنند که اختلافات فیما بین را از طریق فرآیند توافق دوجانبه حل و فصل نمایند:

\* مواردی که مودی مالیاتی عملکرد یک یا هر دو دولت طرف معاهده در تحمیل مالیات به وی را مطابق آن معاهده ناقض حقوق خویش تلقی می‌نماید (پاراگراف ۱ ماده ۲۵ قرارداد نمونه مالیاتی).

1. UN, "UN Guide to the Mutual Agreement Procedure under Tax Treaties (UN Guide)", Preface, (2014), Para. 6.

\* مواردی که در خصوص نحوه تفسیر یا راجع به دامنه و قلمرو اعمال مفاد یک معاهده، بین دو دولت منعقد کننده اختلاف نظر وجود داشته باشد (پاراگراف ۳ ماده ۲۵ قرارداد نمونه مالیاتی).

اما سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمان ملل متحد در خصوص نحوه انجام اینگونه مذاکرات هیچگونه دستورالعمل شکلی یا ماهوی ارائه نموده‌اند و همین امر موجب ایجاد ناهمگونی در رویه‌هایی گردیده که دولت‌ها در انجام این مذاکرات در پیش گرفته‌اند. بعلاوه از آنجایی که در انجام مذاکرات مربوط به فرآیند توافق دوجانبه اصول و استانداردهای حقوقی جایی ندارند، حتی اگر نتیجه‌ای هم از این مذاکرات حاصل شده و اعمال شود، اصولاً هیچ تضمینی وجود ندارد که نتایج حاصله منطبق با موازین حقوقی بوده و عادلانه باشند.<sup>۱</sup>

اشکال دیگر فرآیند توافق دوجانبه در این است که این فرآیند تنها دو طرف قرارداد را به انجام مذاکره دعوت می‌نماید، اما آنها را ملزم به رسیدن به نتیجه‌ای قطعی و حل و فصل نهایی اختلاف نمی‌کند. فرآیند توافق دوجانبه فی نفسه تنها باعث ایجاد تکلیف برای هر یک از طرفین معاهده نسبت به انجام مذاکره با طرف مقابل یا اصطلاحاً *Pactum de negotiando* می‌شود و برخلاف شیوه‌های قضایی<sup>۲</sup> و شبه قضایی<sup>۳</sup> هیچ الزامی جهت حل و فصل نهایی اختلاف ایجاد نمی‌نماید. بعبارتی دیگر، فرآیند توافق دوجانبه تنها به نمایندگان اداره‌های امور مالیاتی طرفین منعقد کننده یک معاهده مالیاتی بین‌المللی اجازه ورود به فرآیند مذاکره دوجانبه را می‌دهد تا تلاش نمایند اختلافات موجود فی‌مابین شان را به روشی مسالمت‌آمیز مرتفع سازند. همچنین نتیجه حاصل از فرآیند توافق دوجانبه در نهایت برای نمایندگان مالیاتی الزام آور نمی‌باشد. بعبارتی دیگر، فرآیند توافق دوجانبه نه الزام حقوقی جهت یافتن نتیجه‌ای نهایی برای حل و فصل اختلافات ایجاد می‌کند و نه نتیجه حاصل از آن برای طرفین قرارداد به لحاظ حقوقی الزام آور محسوب می‌شود. بر همین اساس فرآیند توافق دوجانبه که مبتنی بر مذاکره بین نمایندگان مالیاتی دو دولت منعقد کننده معاهده می‌باشد، می‌تواند دستخوش روابط سیاسی میان دولت‌ها شود و از کیفیت روابط سیاسی و دیپلماتیک آنها تاثیر پذیرفته و از اصول و موازین حقوقی فاصله

1. Green, op. cit. at 99.

2. Judicial.

3. Quasi-Judicial.

گیرد. برای همین نمی‌توان از اینگونه مذاکرات توقع داشت که ابعاد حقوقی دعاوی را به شکلی صحیح مدنظر داشته و رعایت نمایند.

در واقع یک سیستم کارآمد جهت حل و فصل اختلافات مالیاتی می‌بایست از حقوقی که در یک معاهده مالیاتی برای مودیان مالیاتی تضمین شده‌اند، در برابر تصمیمات ناعادلانه و سلیقه‌ای مقامات مالیاتی صیانت نماید. اما در مذاکراتی که طی فرآیند توافق دوجانبه صورت می‌پذیرد همواره این احتمال وجود دارد که به علت عدم وجود هرگونه رویه واحد یا دستورالعمل حقوقی در زمینه انجام مذاکرات، نتایج حقوقی عادلانه و مطلوب حاصل نشوند. در برخی موارد فرآیند توافق دوجانبه دیده شده است که کارشناسان مالیاتی دو طرف معاهده به طور عمده متمرکز بر این امر هستند که موازنه‌ای میان تعداد پرونده‌های له و علیه دولت‌های متبوع‌شان حاصل شود و به جزئیات پرونده‌ها توجه لازم را نشان نمی‌دهند.<sup>۱</sup>

در این موارد اگرچه فرآیند توافق دوجانبه منتج به حصول نتیجه می‌شود اما این نتیجه منطبق با اصول حقوقی و قواعد انصاف نمی‌باشد. در شرایطی که خود نمایندگان اداره‌های مالیاتی کشورهای منعقدکننده معاهده، به علت عدم وجود دستورالعمل‌های شفاف با ابهام در خصوص نحوه عملکرد طی فرآیند توافق دوجانبه مواجه هستند، ممکن است خواسته یا ناخواسته در دام اتخاذ تصمیمات خودسرانه و مبتنی بر سلیقه شخصی بیفتند. به این دلیل بیکر و پیستونه دو تن از اساتید برجسته حقوق مالی بین‌المللی ضمن هشدار نسبت به این موضوع، بیان داشته‌اند که برای بسیاری از کشورها فرآیند توافق دوجانبه به مثابه سیاه‌چاله حقوق مودیان مالیاتی است؛ به این معنی که مودی مالیاتی نه نسبت به شروع فرآیند توافق دوجانبه حقی دارد، نه نسبت به مشارکت در این فرآیند. همچنین برای مودیان مالیاتی هیچ اطمینانی مبنی بر حصول نتیجه نهایی از این فرآیند و یا اجرای نتیجه حاصل از فرآیند مزبور وجود نخواهد داشت.<sup>۲</sup>

فرآیند توافق دوجانبه برای مودیان مالیاتی تبعات منفی دیگری نیز به دنبال دارد. به علت عدم وجود دستورالعمل‌های متحدالشکل و راهکارهای یکنواخت جهت اجرای

1. Green, op. cit. at 99; Lotfi Maktouf, "Resolving International Tax Disputes Through Arbitration", *Arbitration International Law*, No. 4, (1988), at 41.

2. Philip Baker & Pasquale Pistone, *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights* (in *Cahiers de Droit Fiscal International*), Vol. 100b, (2015), at 53.

فرآیند توافق دوجانبه، هیچگونه امنیت و قطعیت حقوقی برای مودیان مالیاتی ایجاد نخواهد شد. از منظر حقوق مالیاتی، قائل شدن به امکان اتخاذ رویکردهای متفاوت در خصوص وضع قواعد مالیاتی با اصل صراحت و قطعیت مالیات‌ها که توسط آدم/اسمیت<sup>۱</sup> پایه‌گذاری شده است و متضمن این مهم است که شیوه وضع مالیات باید مشخص، قطعی و شفاف باشد و مودی مالیاتی تکلیف قانونی خود را به روشنی بداند، در تضاد است.<sup>۲</sup>

لذا فرآیند توافق دوجانبه در مودیان مالیاتی حس امنیت حقوقی لازم را ایجاد نخواهد کرد. البته ممکن است ادعا شود که فرآیند توافق دوجانبه همانطور که از نام آن بر می‌آید یک فرآیند مذاکره غیررسمی بوده و در واقع متضمن رسیدگی قضایی یا شبه‌قضایی نمی‌باشد که بتوان انتظار داشت در این فرآیند، قواعد و اصول حقوقی رعایت شده و رویکردهای حقوقی مشابه و یکسانی در دعاوی مشابه و یکسان اتخاذ شود. نویسنده این مقاله معتقد است که از دیدگاه عملی، این قبیل برداشتها حاکی از درک ناصواب و غیردقیق از دعاوی مالیاتی بین‌المللی می‌باشد. همه دعاوی مالیاتی مانند سایر دعاوی حقوقی بین‌المللی متضمن موضوعات حقوقی می‌باشند که با حقوق و تکالیف اشخاص در ارتباط بوده و منشا آنها یک معاهده بین‌المللی است. برای همین لازم است این اختلافات مطابق اصول و قواعد قانونی و متناسب با تفاسیر حقوقی از مفاد معاهده مورد رسیدگی واقع شوند.

ایراد دیگری که می‌توان متوجه فرآیند توافق دوجانبه نمود، ریشه در گسترش فزاینده و روزافزون تجارت بین‌الملل در اشکال مدرن و غیرسنتی آن دارد. در گذشته، تجارت و داد و ستدهای بین‌المللی به شکلی عمدتاً دوجانبه صورت می‌پذیرفتند. اما امروزه بواسطه وجود و توسعه شرکت‌های چندملیتی، گسترش تکنولوژی و سهولت حمل و نقل دیگر داد و ستد کالاها و خدمات در قالب روابط دوجانبه محصور و محدود نمی‌باشد بلکه در یک داد و ستد بین‌المللی ممکن است چندین کشور متعدد درگیر باشند. این در حالی است که فرآیند توافق دوجانبه همانطور که از عنوان آن نیز بر می‌آید، فرآیندی دوجانبه بوده و تنها دو طرف یک معاهده مالیاتی بین‌المللی می‌توانند در این فرآیند دخیل باشند.

1. Adam Smith.

2. Adam Smith, "The Wealth of Nations", (1776). Electronic Copy is available at: [https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf) (Last accessed 30 October 2020).

این امر نتیجه دوجانبه بودن معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی و همینطور ساختار فرآیند توافق دوجانبه بوده و برای همین است که این فرآیند نسبت به حل و فصل دعاوی چندجانبه و متضمن وجود اطراف متعدد فاقد کارایی لازم می‌باشد.

سرانجام اشکال دیگری که در رابطه با عملکرد فرآیند توافق دوجانبه وجود دارد مربوط به امکان حدوث موازی‌کاری در فرآیند رسیدگی به اختلافات توسط مراجع ذیصلاح می‌باشد. بعنوان یک قاعده کلی، اصولاً مانعی وجود ندارد اشخاصی که تقاضای آغاز فرآیند توافق دوجانبه را از مراجع مالیاتی نموده‌اند به طور همزمان در مراجع ذیصلاح قضایی کشورهای طرف معاهده نیز نسبت به تصمیمات اداره‌های امور مالیاتی طرح دعوا نمایند. بدین ترتیب با فراهم شدن امکان گزینش یک یا چند مرجع توسط مودی مالیاتی از بین مراجع متعدد ذیصلاح برای رسیدگی به یک اختلاف، لاجرم تبعات منفی این امر نیز نمایان می‌شوند. در این صورت بدیهی است که یک مودی مالیاتی که با حق انتخاب از میان مراجع صالح متعدد روبرو است به مرجعی رجوع خواهد نمود که احتمال بیشتری می‌دهد مساعدترین رویکرد را نسبت به خواهان دعوا اتخاذ می‌کند و رای مطلوب‌تر به حال وی را صادر می‌نماید. به این حالت اصطلاحاً فراموشی شاپینگ<sup>۱</sup> اطلاق می‌شود و می‌توان آن را به سوء استفاده خواهان از حق انتخاب مرجع رسیدگی کننده به اختلاف تعبیر نمود. عبارت دیگر، این اصطلاح به اختیار خواهان برای طرح دعوی در یکی از چند مرجع رسیدگی متفاوت دلالت می‌کند.<sup>۲</sup>

با عنایت به وجود ایرادات مذکور در ساختار فرآیند توافق دوجانبه، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۰۸ و سازمان ملل متحد در سال ۲۰۱۱ اقدام به الحاق یک بند به مواد ۲۵ قراردادهای نمونه مالیاتی شان نمودند. این بند جدید در واقع گزینه داوری موردی را بعنوان دومین گزینه جهت حل و فصل اختلافات و تکمیلی برای فرآیند توافق دوجانبه به قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی می‌افزود که در مبحث بعدی به آن پرداخته می‌شود. لازم بذکر است که فرآیند توافق دوجانبه علی‌رغم ایرادهای یاد شده، دارای نقاط مثبت قابل توجهی نیز می‌باشد که نباید آنها را از نظر دور انگاشت. در برخی

---

1. Forum Shopping.

۲. رضا مقصدی، «سوء استفاده از حق در حقوق بین‌الملل خصوصی»، فصلنامه پژوهش حقوق خصوصی، سال ۴،

شماره ۱۲، (۱۳۹۴)، ص ۸۹.



از گزارش‌های ارائه شده توسط موسسات مهم مالیاتی بین‌المللی نظیر اتحادیه مالی بین‌المللی<sup>۱</sup> راجع به کارایی فرآیند توافق دوجانبه ملاحظه می‌شود که هیچ نکته مثبتی برای فرآیند توافق دوجانبه برشمرده نشده است. بعنوان مثال اتحادیه مالی بین‌المللی، گزارشی را در سال ۲۰۱۵ با مشارکت ۴۱ کشور<sup>۲</sup> راجع به کارآمدی شیوه‌های حل و فصل اختلافات در دعاوی مالیاتی بین‌المللی ارائه نمود. اکثر این کشورها در گزارش‌هایشان هیچ نکته مثبتی را در خصوص فرآیند توافق دوجانبه ذکر نکرده بودند.<sup>۳</sup> اما به نظر می‌رسد که فرآیند توافق دوجانبه دارای نکات مثبت و قابل توجهی نیز می‌باشد که باعث شده‌اند این شیوه حل اختلاف کماکان بعنوان یک رکن مهم و اصلی در سیستم حل و فصل اختلافات مالیاتی در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی ایفای نقش نماید. در ادامه این موارد بررسی می‌شوند.

فرآیند توافق دوجانبه را می‌توان بعنوان شیوه‌ای مسالمت‌آمیز و دوستانه برای حل و فصل مناقشات مالیاتی در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی بحساب آورد. استفاده از این رویکرد مبتنی بر مذاکرات دوجانبه بعنوان نخستین گام جهت حل و فصل اختلافات به حفظ همکاری‌های بلندمدت و ایجاد فضایی سازنده بین نمایندگان اداره‌های مالیاتی دو دولت منعقد کننده یک معاهده مالیاتی بین‌المللی کمک می‌کند. سادگی و انعطاف‌پذیری فرآیند توافق دوجانبه در قیاس با دیگر شیوه‌های حل و فصل اختلاف نظیر داوری که مستلزم فرآیند دادرسی می‌باشند قابل توجه می‌باشند.<sup>۴</sup> در فرآیند توافق دوجانبه دو دولت منعقد کننده معاهده نسبت به همه مراحل مذاکره، سیطره و تسلط کامل خواهند داشت و حتی می‌توانند آیین دادرسی ویژه‌ای را که معتقدند به شکلی بهتر می‌تواند پاسخگوی نیازهای آنها در آن دعاوی خاص باشد را با آزادی تمام طراحی و اعمال نمایند. همچنین بهره‌گیری از فرآیند توافق دوجانبه جهت حل و فصل مناقشات

1. International Fiscal Association (IFA).

۲. آرژانتین، آلمان، آفریقای جنوبی، اتریش، استرالیا، اسپانیا، اوکراین، ایتالیا، ایالات متحده، استونی، اروگوئه، بلژیک، برزیل، بریتانیا، تایوان، ترکیه، کانادا، شیلی، کلمبیا، دانمارک، جمهوری دومینیک، فنلاند، فرانسه، یونان، هند، ژاپن، کره، پرو، لهستان، پرتغال، روسیه، سنگاپور، سوئد، سوئیس، لیختن‌اشتاین، لوکزامبورگ، مکزیک، هلند، نیوزیلند، نورژ و ونزوئلا.

3. Baker & Pistone, op. cit. at 21.

4. Ibid.

ناشی از یک معاهده مالیاتی، باعث خواهد شد که دولت‌ها طی فرآیند حل اختلاف همواره حاکمیت مالی<sup>۱</sup> خود را حفظ نمایند.<sup>۲</sup> حاکمیت مالی یک دولت مستلزم این است که دستگاه مالیاتی آن کشور خود بتواند فعالانه در خصوص دعاوی مالیاتی بین‌المللی آن دولت ایفای نقش نموده و تصمیم‌گیری نماید.<sup>۳</sup> بنابراین، تصمیمی که طی فرآیند توافق دوجانبه حاصل می‌شود بهتر می‌تواند به دستگاه مالیاتی کشورها این احساس امنیت را القا نماید که استقلال مالی دولت‌های متبوع آنها از سیطره خارج نشده و در اختیار مرجعی ثالث قرار نگرفته است.

مطلب دیگری که باید در نظر داشت این است در حالی که دادرسی‌های بین‌المللی قضایی و شبه‌قضایی هزینه‌های زیادی را به طرفین دعوا تحمیل می‌نمایند، فرآیند توافق دوجانبه مستلزم حداقل هزینه‌ها می‌باشد. بنابراین، فرآیند توافق دوجانبه همواره بعنوان شیوه‌ای ارزان و در دسترس برای حل اختلافات مالی و مالیاتی ناشی از معاهده‌های مالیاتی از منظر اقتصادی، بهترین و مطلوب‌ترین گزینه پیش روی طرفین یک اختلاف مالیاتی بین‌المللی می‌باشد. سرانجام دقت به این نکته نیز خالی از لطف نیست که اگرچه عدم وجود هرگونه دستورالعمل و رویه واحدی راجع به فرآیند توافق دوجانبه باعث شده که کارشناسان مالیاتی دولت‌های منعقدکننده یک معاهده مالیاتی بین‌المللی نسبت به قبول یا رد دعاوی مطروحه آزادی عمل کامل داشته باشند و این امر ممکن است به تشدید رویه‌ها بینجامد، اما همین آزادی عمل به کارشناسان اداره‌های مالیاتی این اختیار را می‌دهد که در ابتدا با مبادرت به رد دعاوی واهی و فاقد وجاهت قانونی که در آنها توسل به شیوه‌های غیرقانونی و مزورانه مشهود می‌باشد، از اتلاف هزینه و وقت اداره‌های مالیاتی در این قبیل دعاوی جلوگیری بعمل آورند.

## ۲-۳. داوری موردی

استفاده از داوری بعنوان مکانیسمی جهت حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی، دارای سابقه‌ای تاریخی می‌باشد. البته این کاربرد در گذشته به طور محدود و جزئی مورد

1. Fiscal Sovereignty.

2. Maktouf, op. cit. at 40.

3. Amedeo Fossati and Giorgio Panella (eds), Fiscal Federalism in the European Union (England: Rutledge Publication, 2005) at 270.

توجه دولت‌ها بوده و تنها در تعداد اندکی از معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی، از داوری جهت حل و فصل اختلافات استفاده شده است. تا قبل از درج گزینه داوری در قراردادهای نمونه مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمان ملل متحد، این رویکرد مثبت به داوری تا حدی زیادی مورد غفلت واقع شده بود. از معدود معاهده‌های مهم مالیاتی بین‌المللی که داوری را بعنوان مکانیسمی الزام‌آور جهت حل و فصل اختلافات مالیاتی معرفی کرده بود می‌توان به معاهده مالیاتی منعقد بین ایالات متحده و آلمان اشاره نمود. این معاهده مالیاتی بین‌المللی ابتدا در سال ۱۹۸۹ بدون وجود شرط داوری منعقد گردیده بود، اما در سال ۲۰۰۶، ایالات متحده و آلمان موافقت نمودند که پروتکلی به این معاهده الحاق نمایند تا در صورت حدوث هرگونه اختلاف راجع به اعمال یا تفسیر مفاد معاهده مزبور از طریق ارجاع به داوری، اختلافات موجود حل و فصل شوند.<sup>۱</sup> همچنین در سال ۲۰۱۳ پروتکل الحاقی مشابهی راجع به داوری به معاهده مالیاتی بین‌المللی منعقد بین انگلستان و ژاپن ضمیمه گردید.<sup>۲</sup>

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همچنین سازمان ملل متحد که به ترتیب در سال‌های ۲۰۰۸ و ۲۰۱۱ داوری موردی را بعنوان گزینه‌ای جهت حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی و مکملی برای فرآیند توافق دوجانبه به قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی خود افزودند، هیچیک تعریفی از مفهوم داوری در قراردادهای نمونه مالیاتی‌شان ارائه نکرده‌اند. در تبیین مفهوم داوری، حقوقدانان نظرات مختلفی را ابراز نموده‌اند. جاروسن،<sup>۳</sup> حقوقدان برجسته فرانسوی در زمینه داوری، در تعریف تاسیس حقوقی عنوان می‌دارد: داوری نهادی است که به موجب آن به واسطه اختیاری که اطراف دعوا به داور یا داورها تفویض نموده‌اند، راجع به اختلاف موجود فیما بین آنها اتخاذ تصمیم صورت می‌گیرد.<sup>۴</sup> هویس و کیوتگن<sup>۵</sup> حقوقدانان بلژیکی، داوری را شیوه‌ای از

1. Philp Baker & Catherine Bobbett (eds.) *Tax Polymath: A Life in International Taxation, Essay in Honour of John F. Avery Jones* (The Netherlands: IBFD, 2010) at 299.

2. Kiyoshi Nakayama, "Resolution of Tax Disputes in Japan", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 61, No. 9 and 10, (2007), at 463.

3. Charles Jarrosson.

4. Jean-Francois Poudret and Sebastian Besson, *Comparative Law of International Arbitration*, 2nd ed (United Kingdom: Sweet and Maxwell, 2007) at 1.

5. Huys & Keutgen.

حل و فصل اختلافات می‌دانند که بر پایه یک توافق خصوصی بنا نهاده می‌شود و منتهی به تصمیمی می‌گردد که اعتبار امر مختومه<sup>۱</sup> را خواهد داشت.<sup>۲</sup> با توجه به آنچه گفته شد می‌توان داوری را شیوه‌ای قراردادی برای حل و فصل اختلافات در خارج از محاکم قضایی دانست. داوری را به این جهت می‌توان شیوه‌ای قراردادی دانست که مبتنی بر توافق طرف‌های دعوا می‌باشد. همچنین نتیجه حاصل از داوری برای طرفین اختلاف الزام‌آور می‌باشد. داوری را می‌توان به طور کلی به دو نوع «داوری سازمانی»<sup>۳</sup> و «داوری موردی»<sup>۴</sup> تقسیم نمود:

### الف - داوری سازمانی

نوعی از داوری است که در آن طرفین دعوا موافقت می‌نمایند که به منظور حل و فصل اختلافاتشان، قواعد یک سازمان داوری موجود را مورد استفاده قرار دهند. از جمله این سازمان‌های داوری می‌توان به اتاق بازرگانی بین‌المللی (ICC)،<sup>۵</sup> انجمن بین‌المللی حل اختلافات شیکاگو (CIDRA)،<sup>۶</sup> انجمن داوری آمریکا (AAA)،<sup>۷</sup> دیوان داوری بین‌المللی لندن (LCIA)،<sup>۸</sup> اتاق بازرگانی استکهلم (SCC)،<sup>۹</sup> مرکز داوری تجارت بین‌الملل استرالیا (ACICA)<sup>۱۰</sup> و مرکز بین‌المللی حل اختلافات سرمایه‌گذاری (ICSID)<sup>۱۱</sup> که زیر مجموعه بانک جهانی بوده و در شهر واشنگتن دی سی ایالات متحده مستقر می‌باشد، اشاره نمود.

1. Res Judicata.
2. Poudret & Besson, op. cit. at 53.
3. Institutional Arbitration.
4. Maya Ganguly, "Tribunal and Taxation: An Investigation of Arbitration in Recent US Tax Conventions", Wisconsin International Law Journal, No. 29, (2012), at 740.
5. International Chamber of Commerce (ICC).
6. Chicago International Dispute Resolution Association (CIDRA).
7. American Arbitration Association (AAA).
8. London Court of International Arbitration (LCIA).
9. Stockholm Chamber of Commerce (SCC).
10. Australian Centre for International Commercial Arbitration (ACICA).
11. International Centre for the Settlement of Investment Disputes (ICSID).

## ب- داوری موردی

در داوری موردی بر خلاف داوری سازمانی، طرفین به منظور حل و فصل اختلافات موجود، خود نسبت به تدوین و تنظیم قواعد حل اختلاف و آیین دادرسی مربوط به آن اقدام می‌کنند. بنابراین در داوری موردی برای انجام داوری نیازی به تکیه بر سازمان‌های داوری و قواعد و مقررات اینگونه سازمان‌ها وجود نخواهد داشت.<sup>۱</sup>

با توجه به اینکه در ساختار سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همچنین سازمان ملل متحد، ساز و کار داوری سازمانی برای حل و فصل اختلافات مالیاتی وجود ندارد و هیچ موسسه داوری نیز در ساختار این سازمان‌ها در نظر گرفته نشده است تا بتوان دعاوی ناشی از معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی را برای رسیدگی به آنها ارجاع داد، بنابراین در دعاوی مرتبط با مالیات‌های بین‌المللی تنها داوری موردی مصداق پیدا می‌کند. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، قرارداد نمونه دوجانبه‌ای راجع به داوری موردی ارائه نموده<sup>۲</sup> که طرفین یک معاهده مالیاتی بین‌المللی می‌توانند هنگام انعقاد معاهده داوری موردی از این قرارداد نمونه مربوط به داوری استفاده نمایند. قرارداد نمونه دوجانبه راجع به داوری موردی که با هدف تسهیل فرآیند داوری بین دو طرف یک معاهده مالیاتی بین‌المللی تهیه شده، چارچوب‌هایی را در اختیار طرفین معاهده قرار می‌دهد که می‌توانند جهت تسریع و تنظیم فرآیند داوری به کار آیند.

بعد از توافق طرفین یک معاهده مالیاتی پیرامون نحوه انجام داوری موردی و انعقاد قرارداد راجع به آن، از این پس شرط داوری مندرج در بند ۲ ماده ۲۵ قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همینطور بند ۲ ماده (A) ۲۵ و بند ۲ ماده (B) ۲۵ قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد برای طرفین آن معاهده الزام‌آور محسوب می‌شوند. مطابق بند ۲ ماده ۲۵ قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، مودی مالیاتی تنها زمانی می‌تواند تقاضای ارسال اختلاف به داوری را از مراجع ذیصلاح مالیاتی بخواهد که اختلاف مزبور برای مدت دو سال از تاریخ طرح آن لاینحل باقی مانده باشد. اما این مدت زمان به موجب بند ۲ ماده (B) ۲۵

1. Gerald Aksen, "Ad Hoc versus Institutional Arbitration", ICC International Court of Arbitration Bulletin, No. 2, (1991), at 8.

2. The OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration.

قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد سه سال می‌باشد. تفاوت دیگری که این دو قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی با یکدیگر دارند در این است که برخلاف قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، در قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد، این مودی مالیاتی نمی‌باشد که حق درخواست ارسال اختلاف به داوری را دارد بلکه اعمال حق مذکور در صلاحیت انحصاری نمایندگان اداره‌های مالیاتی طرفین معاهده می‌باشد. در قرارداد نمونه اخیر، شخص مودی مالیاتی تنها این حق را دارد که نسبت به ارسال پرونده به داوری مطلع گردد.

نکته قابل توجه این است که در هر دو قرارداد نمونه مالیاتی یادشده، ضرورت دارد که قبلاً فرآیند توافق دوجانبه آغاز شده و این مذاکرات بدون حصول هرگونه نتیجه‌ای خاتمه یافته باشد. در غیر این صورت اگر فرآیند توافق دوجانبه به نتیجه‌ای منتج شده باشد، آنگاه دیگر به هیچ وجه امکان ارجاع پرونده به داوری وجود نخواهد داشت. بنابراین می‌بینیم که داوری بعنوان یک رکن مستقل و علی‌حده جهت حل اختلاف در دعاوی مالیاتی بین‌المللی دیده نشده است. عبارتی دیگر، داوری صرفاً گزینه‌ای برای تکمیل فرآیند توافق دوجانبه محسوب می‌شود و تنها زمانی که فرآیند یاد شده بلا نتیجه باقی مانده باشد، می‌توان به سراغ گزینه داوری رفت. بنابراین اگرچه داوری با فراهم ساختن امکان مشارکت مودیان مالیاتی در فرآیند رسیدگی به اختلافات تا حدودی جایگاه مودیان مالیاتی را در فرآیند رسیدگی به اختلافات ارتقا می‌بخشد، با این حال نمی‌توان آن را راساً بعنوان گزینه‌ای مستقل و علی‌حده برای حل و فصل اختلافات بکار گرفت. برای همین باید گفت که با اتخاذ رویکرد فعلی در خصوص داوری بین‌المللی، از خطرات ناشی از زد و بندهای سیاسی پشت پرده بویژه در خصوص مالیات‌های نجومی شرکت‌های بزرگ چندملیتی کاسته نخواهد شد. بنابراین ملاحظه می‌شود که مطابق قراردادهای نمونه مالیاتی فعلی با یک تصمیم نادرست و خلاف اصول حقوقی طی فرآیند توافق دوجانبه، اشخاص ذینفع به طور کلی از امکان بهرمندی از گزینه داوری محروم شده و باب هرگونه اعتراض و تجدیدنظرخواهی از رای مزبور نیز به روی اشخاص ذینفع مسدود خواهد شد. تا زمانی که داوری بعنوان فرع و دنباله‌ای بر فرآیند توافق دوجانبه انگاشته شود نیز این وضع تغییری نخواهد نمود.

حال پرسش مهم اینجاست که اگر نتیجه حاصل از فرآیند توافق دوجانبه منطبق با موازین حقوقی نباشد، مثلاً تحت تاثیر شرایط و اوضاع و احوال سیاسی حاصل شده باشد، آنگاه مودی مالیاتی به منظور احقاق حقوق خود چه اقداماتی می‌تواند انجام دهد؟ پاسخ این است که با توجه به صراحت مفاد بند ۲ ماده ۲۵ قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و نیز بند ۲ ماده (A) ۲۵ و بند ۲ ماده (B) ۲۵ قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد، انجام هرگونه اقدامی از جانب مودی مالیاتی معترض به رای جهت اصلاح رای معترض‌عنه به طور کلی ناممکن خواهد بود. لذا این نحوه کاربرد داوری در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی قابل انتقاد به نظر می‌رسد.

البته انتقاد نگارنده مقاله راجع به کیفیت معرفی گزینه داوری در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی است و نه راجع به اصل الحاق داوری در این قراردادهای نمونه. در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همین‌طور سازمان ملل متحد گزینه داوری بعنوان گزینه‌ای مستقل و علی‌حده لحاظ نشده است و نمی‌توان برای حل و فصل اختلافات، ابتدا به سراغ آن رفت. بلکه مطابق قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی منحصرآ آن دسته از اختلافات و مسائلی که طی فرآیند توافق دوجانبه حل نشده باقی مانده باشند امکان ارجاع به داوری را می‌یابند. به عبارتی دیگر، فقط و فقط زمانی می‌شود گزینه داوری را قابل اعمال دانست که نمایندگان اداره‌های مالیاتی در فرآیند توافق دوجانبه در حصول نتیجه ناکام مانده باشند. پس اگر مودی مالیاتی بر این عقیده باشد که نتیجه حاصل از فرآیند توافق دوجانبه منطبق با اصول و موازین قانونی نبوده و ناقض حقوق وی می‌باشد، انجام هیچ اقدامی از جانب او در این خصوص میسر نیست. به بیانی دیگر، داوری برای تجدیدنظرخواهی از آرا و تصمیمات حاصل از فرآیند توافق دوجانبه کاربردی نخواهد داشت. بنابراین اگر نتیجه‌ای نامعتبر و نامنطبق با موازین حقوقی هم از فرآیند توافق دوجانبه بدست آید، نتیجه حاصل شده باعث محروم شدن طرف متضرر از امکان توسل به گزینه داوری خواهد شد.

البته ایرادات دیگری نیز متوجه گزینه داوری به شکلی که در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی معرفی شده است می‌باشند. یکی از این اشکالات مربوط به تشتت آرای است که در نتیجه استعمال گزینه داوری ممکن است بوجود آید. مطابق قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ارجاع اختلافات به داوری در

معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی تنها زمانی الزام‌آور خواهد بود که مودی مالیاتی چنین درخواستی را مطرح نموده باشند. مطابق قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد هم ارجاع اختلافات به داوری هنگامی الزام‌آور می‌شود که نمایندگان اداره مالیاتی یک یا هر دو طرف معاهده چنین درخواستی را مطرح نموده باشند. بدیهی است که نمایندگان اداره‌های مالیاتی ممکن است در مواردی با ارجاع برخی پرونده‌ها به داوری موافقت نمایند، اما آنها در موارد مشابه دیگر الزامی نخواهند داشت که اختلاف مزبور را به داوری ارجاع دهند. این امر خود می‌تواند به انجام اقدامات سلیقه‌ای و شکل‌گیری رویکردهای مبتنی بر ضوابط غیرحقوقی منجر گردد.

اشکال دیگری که به گزینه داوری مندرج در قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و هم‌منظور قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد وارد است این است که گزینه داوری به نحوی که در این قراردادهای نمونه، طراحی و معرفی شده تنها مناسب معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی دوجانبه می‌باشد. این رویکرد پاسخگوی نیازهای تجاری دنیای امروز نمی‌باشد و نمی‌تواند در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی که به صورت چندجانبه منعقد می‌شوند کاربرد داشته باشد. امروزه اکثر معاملات بین‌المللی بویژه معاملات مهم و داد و ستدهای مربوط به شرکت‌های عمده بین‌المللی و چندملیتی، نه به صورت دوجانبه بلکه غالباً به صورت چندجانبه صورت می‌پذیرند و طرف‌هایی را از چندین کشور مختلف درگیر روابط تجاری می‌نمایند. به علاوه امروزه تقریباً اکثر شرکت‌های بزرگ دنیا به دلایل متعدد اقتصادی، فعالیت‌هایشان را بین چندین کشور مختلف تقسیم می‌نمایند تا بدین ترتیب از نیروی کار ارزانتر، ضرایب مالیاتی پایین‌تر و یا بازار فروش بهتر بهره‌مند شوند.

به هر حال لازم است تأکید شود که ایراد ذکر شده مربوط به ساختار قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی می‌باشد که متمرکز بر دوجانبه‌گرایی می‌باشند و نه مربوط به خود فرآیند داوری. ریشه این دوجانبه‌گرایی مشهود در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی را نیز باید در علل تاریخی جستجو کرد. در دهه ۶۰ میلادی که برای نخستین بار قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی شکل گرفتند، پدیده‌های نوین مرتبط با جهانی شدن و تجارت الکترونیکی در مقیاس گسترده کنونی به چشم نمی‌خوردند. در آن دوران نه سازمان تجارت جهانی وجود داشت و نه شرکت‌های چندملیتی تنوع و کثرت امروزی را داشتند.



در نتیجه معاهدات تجاری و مالیاتی بین‌المللی هم اغلب به شکل دوجانبه منعقد می‌گردیدند و اصولاً نیازی به انعقاد معاهده‌های تجاری و اقتصادی چندجانبه احساس نمی‌شد. بنابراین به نظر می‌رسد که دیگر استمرار تکیه بر رویکردهای مبتنی بر دوجانبه‌گرایی در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی نمی‌تواند پاسخگوی نیازهای پیچیده دنیای تجارت نوین باشند. بر همین اساس ضرورت دارد که کمیته‌های مالی و اقتصادی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و هم‌منظور سازمان ملل متحد در این زمینه تجدیدنظرهای جدی را اعمال دارند تا گزینه داوری در موارد اختلافات چندضلعی که دارای بیش از دو طرف اختلاف می‌باشند نیز قابلیت اعمال داشته باشد.

همچنین لازم است توجه شود که انجام داوری موردی در دعاوی مالیاتی بین‌المللی به واسطه موردی بودن ماهیت آن، مستلزم صرف وقت و هزینه‌های قابل توجهی می‌باشد که می‌تواند هزینه‌های اداری و اجرایی متعددی را به مودیان مالیاتی و دولت‌ها تحمیل نماید. اگرچه باید اصولاً امکان حضور و مداخله مودیان مالیاتی در فرآیند داوری را پدیده‌ای مثبت ارزیابی نمود لکن همین پدیده مثبت نیز برای مودیان مالیاتی و دولت‌ها خالی از هزینه نمی‌باشد. امکان حضور مودیان مالیاتی در دادرسی در عین حالی که می‌تواند ارزش حقوقی فرآیند رسیدگی را نزد آنها بالا برد، به علت اطاله احتمالی دادرسی که در اثر لزوم رعایت مواعد مربوط به حضور طرفین در جلسات داوری ایجاد خواهد کرد، می‌تواند منجر به تحمیل هزینه‌های بیشتری به مودیان مالیاتی و دولت‌ها شود. البته هزینه‌های مرتبط دیگر مثل هزینه‌های حقوقی، هزینه انجام مکاتبات و هزینه‌های مربوط به سفر این اشخاص را نیز باید به این موارد افزود. در خصوص هزینه‌هایی که دولت‌ها متحمل می‌شوند نیز وضعیت مشابهی وجود دارد.

از آنجا که داوری مندرج در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی از نوع داوری موردی بوده و توسط یک مؤسسه داوری صورت نمی‌پذیرد، رسیدن به توافق در خصوص کیفیت و جزییات مربوط به نحوه اجرای فرآیند داوری مستلزم انجام مذاکرات مقدماتی متعددی می‌باشد. این قبیل مذاکرات مربوط به پیش از شروع فرآیند داوری غالباً مذاکراتی زمان‌بر و پرهزینه محسوب می‌شوند. برای همین این مساله می‌تواند به عاملی نگران‌کننده برای کشورهای ضعیف‌تر از لحاظ مالی و سیاسی که قدرت مذاکره و چانه‌زنی کمتری دارند تبدیل شود. بویژه در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی منعقد شده

فیما بین کشورهای توسعه یافته و کشورهای در حال توسعه، این نگرانی‌ها بیشتر نمود پیدا می‌کنند، زیرا نمایندگان اداره‌های مالیاتی کشورهای در حال توسعه در قیاس با هم‌تایان خود در کشورهای توسعه یافته، غالباً از تجربه و تخصص کمتری در زمینه انجام مذاکرات مربوط به داوری موردی برخوردار هستند. به دلیل همین نگرانی‌ها بود که کشورهای در حال توسعه در سال ۱۹۸۷ که کارگروه تخصصی سازمان ملل متحد در خصوص مالیات‌های بین‌المللی پیشنهاد درج گزینه داوری در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی را مطرح نمود، با دیده بدبینی و تردید به این پیشنهاد نگریستند و از آن استقبال بعمل نیاوردند.<sup>۱</sup>

البته این نکته را نباید از نظر دور داشت که دولت‌ها به طور کلی پذیرای گزینه داوری در اختلافات مالی و مالیاتی بین‌المللی‌شان نمی‌باشند. داوری بین‌المللی، آزادی عمل و حق حاکمیت دولت‌ها در تعیین مستقیم نتیجه اختلافات بین‌المللی مالی اتباعشان را محدود می‌سازد. همچنین پس از پذیرش داوری، نمایندگان اداره‌های مالیاتی نیز دیگر نمی‌توانند با توسل به این استدلال که تفاسیر و برداشت‌هایی که از مفاد یک معاهده مالیاتی بین‌المللی دارند متفاوت از برداشت‌های طرف مقابل می‌باشد، از تمکین به تکالیفشان طبق معاهده موجود سر باز زنند. این در حالی است که طی مذاکرات مربوط به فرآیند توافق دوجانبه، نمایندگان اداره‌های مالیاتی دو طرف عضو معاهده غالباً به چنین حربه‌هایی برای شانه خالی کردن از زیر بار تعهداتشان و تقویت قدرت چانه‌زنی‌شان توسل می‌جویند. لذا تعجب‌آور نیست که دولت‌ها غالباً تمایل زیادی به استفاده از این گزینه نشان نمی‌دهند.<sup>۲</sup>

علی‌رغم همه این ایرادات، باید تصریح نمود که منافع داوری برای حفظ حقوق مودیان مالیاتی غیرقابل انکار است. هنگامی که طی یک فرآیند توافق دوجانبه، مذاکرات بلانتیجه و عقیم باقی بمانند، همین گزینه داوری است که در نهایت به این بلا تکلیفی خاتمه داده و اختلافات موجود را مرتفع می‌سازد. بعبارتی دیگر اکثر دعاوی مالیاتی بین‌المللی که در مرحله فرآیند توافق دوجانبه برای مدت دو یا سه سال به صورت لاینحل

1. G. K. Kwatra, "Arbitration in International Tax Disputes: A New Approach", *Journal of International Arbitration*, Vol. 5, (1988), at 161.

2. Harm Mark Pit, "Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation", *Intertax*, Vol. 42, No. 6 and 7, (2014), at 447.

باقی مانده‌اند، به احتمال زیاد در آینده از طریق مذاکرات نیز موضوع فرآیند توافق دوجانبه حل نخواهند شد.<sup>۱</sup> این مساله هزینه‌های زیادی را به دولت‌های طرف معاهده و همینطور مودیان مالیاتی وارد می‌سازد و لذا گزینه داوری می‌تواند بعنوان نقطه پایانی بر این مشکلات و هزینه‌های تحمیل شده به طرفین اختلاف عمل کند.

در حقوق ایران نیز از آنجا که فرآیند توافق دوجانبه فعلی در معاهده‌های مالیاتی دوجانبه منعقد شده میان ایران و کشورهای دیگر، مبتنی بر سازوکار الزام‌آوری در حل و فصل اختلافات نبوده و شرط داوری نیز در این معاهده‌ها دیده نشده است، لذا همواره امکان لاینحل باقی ماندن موضوع مورد اختلاف وجود دارد.<sup>۲</sup> اما محدودیت‌های مربوط به قانون اساسی که پیشتر از آنها سخن به میان آمد امکان ارجاع دعاوی مالیاتی بین‌المللی به داوری را محدود می‌سازند. اصل ۷۷ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مقرر می‌کند عهدنامه‌ها، مقاوله‌نامه‌ها، قراردادها و موافقتنامه‌های بین‌المللی باید به تصویب مجلس شورای اسلامی برسد. همچنین مطابق اصل ۱۳۹ قانون اساسی ایران، صلح دعاوی راجع به اموال عمومی و دولتی یا ارجاع به داوری در مواردی که طرف دیگر دعوی خارجی باشد، منوط به تصویب مجلس دانسته شده است. از آنجا که دولت در جهت انجام وظایف حاکمیتی، مالیات را از اشخاص دریافت می‌دارد یا از پرداخت معاف می‌نماید، لذا بدیهی است که مالیات قابل دریافت از مؤدیان غیرمقیم و بیگانه نیز جزء اموال عمومی محسوب می‌شود.<sup>۳</sup>

بنابراین با توجه به محدودیت‌های مصرح در قانون اساسی که مستلزم اخذ مجوز هیأت وزیران و مجلس شورای اسلامی برای ارجاع اختلافات مربوط به اموال عمومی به داوری می‌باشند، در حال حاضر امکان ارجاع اختلافات مالیاتی به داوری وجود ندارد. این در حالیست که داوری به سرمایه‌گذاران خارجی اطمینان می‌دهد که نتیجه حاصل از رسیدگی به اختلافات عادلانه و بی‌طرفانه می‌باشد. در ایران به لحاظ نظری، امکان ارجاع اختلافات مالیاتی که یک طرف آن دولت است، به داوری وجود دارد مشروط بر اینکه

1 Altman, op. cit. at 315.

۲. وحید اسدزاده، سید قاسم زمانی، ولی رستمی، «شیوه‌های حل و فصل اختلاف مالیاتی در حقوق بین‌الملل»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۷، مسلسل ۸۵، (۱۳۹۷)، ص ۱۱۲.

۳. حسن و کیلیان، نعیم نوربخش و جاوید لکنهور، «داوری‌پذیری اختلافات مالیاتی بین‌المللی»، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال ۱۸، شماره ۴۵، (۱۳۹۶)، ص ۱۳۰.

شرط اطلاع مجلس و در موارد مهمی که قانون تعیین می کند شرط تصویب مجلس نیز رعایت شده باشد.<sup>۱</sup> بنابراین در حقوق ما با رعایت این قبیل تشریفات، شرط داوری را می توان در متن معاهدات موجود و آتی بکار برد و یا موافقتنامه ای مستقل پیرامون آن تدوین کرد.<sup>۲</sup> به نظر می رسد که راه حل ایرادهای مربوط به داوری به شیوه ای که در حال حاضر در نمونه قراردادهای مالیاتی وجود دارد، تقویت هر چه بیشتر داوری بویژه در قالب سازمانی آن می باشد که در ادامه به آن پرداخته می شود.

#### ۴. داوری سازمانی اختصاصی جهت حل و فصل اختلافات مالیاتی

چنانکه گفته شد ایراد اصلی در نظام فعلی حل دعاوی مالیاتی بین المللی مربوط به این است که گزینه داوری در قراردادهای نمونه مالیاتی بین المللی مبتنی بر مکانیسم داوری موردی است. به داوری موردی در دعاوی مالیاتی بین المللی انتقاداتی وارد است. داوری موردی که بر اساس مواد مندرج در قرارداد نمونه مالیاتی بین المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و نیز قرارداد نمونه مالیاتی بین المللی سازمان ملل متحد منعقد می شود منجر به شکل گیری رویه ها و قواعد متهافت و ناهمگون در عرصه حقوق مالیاتی بین المللی خواهد شد. اگرچه اصل در محرمانه بودن آرای داوری است و در داوری های سازمانی نیز به لحاظ نظری رویه قضایی شکل نمی گیرد، اما با این حال به دلیل اینکه بسیاری از اختلافات مالیاتی بین المللی به نحوه تفسیر معاهده های بین المللی مربوط می شود طبعا یک سازمان داوری بعنوان بخشی از وظایفی که بر عهده دارد باید به ارائه تفسیر از مفاد معاهده های مالیاتی بپردازد. بند ۳ ماده ۲۵ قراردادهای نمونه مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و نیز سازمان ملل متحد نقش مهمی در شکل گیری به رویه قضایی در دعاوی مالیاتی ایفا می کند. زیرا ارائه تفاسیر حقوقی نسبت به موضوعاتی که در دعاوی مشابه در آینده نیز قابل استفاده می باشند و منحصر به یک دعاوی خاص نمی باشند، امکان اعمال در دیگر دعاوی که در آینده رخ می دهند را نیز دارد. در این موارد، مانع بسیار مهم محرمانه بودن آرای داوری وجود ندارد. انتشار این قبیل تفسیرها

۱. ریحانه دست افکن، «امکان سنجی استفاده از داوری در حل و فصل اختلافات مالیاتی بین المللی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۲، مسلسل ۸۰، (۱۳۹۵)، ص ۱۸۴.

۲. وکیلان و همکاران، همان منبع، ص ۱۳۵.

که ناظر به مودیان مالیاتی خاص و منحصر به فردی نمی‌باشند منجر به افشای اطلاعات محرمانه هیچ مودی مالیاتی خاصی نخواهد شد. بلکه در عوض، انتشار این قبیل تفسیرها به مرور به شکل‌گیری قواعد و رویه‌های یکنواخت و همسو در عرصه حقوق مالیاتی بین‌المللی منجر می‌شود که به جلوگیری از وقوع اختلافات بالقوه آتی و حل و فصل اختلافات حادث شده منتج می‌شوند. به هر حال اگر داوری در دعاوی مالیاتی بین‌المللی بطور سازمانی بعمل آید آن هم به نحوی که صرفاً یک سازمان داوری متمرکز بر تفسیر معاهده‌ها و حل اختلافات مالیاتی بین کشورها گردد به نظر می‌رسد نتایج بسیار مطلوبتری در این رابطه حاصل شود.

بعلاوه در داوری‌های سازمانی، سازمان داوری وظایف اداری مهمی را بر عهده می‌گیرد.<sup>۱</sup> این سازمان اطمینان می‌دهد که داورها در مواعد قانونی به درستی انتخاب شده و فرآیند داوری سیر قانونی خود را طی نموده و هزینه‌های دادرسی به نحو صحیح پرداخت گردیده‌اند. لذا وقت و تمرکز داوران صرف این امور نخواهد شد. ضمناً مواعد و قواعد این سازمان‌ها در عرصه عمل به محک گذاشته شده و کارایی آنها آزموده شده است. هر چه دعاوی بیشتری از یک سنخ (مالیاتی) به یک سازمان داوری ارسال شود، آن سازمان در حیطه آن نوع دعاوی می‌تواند به سرعت شهرت بین‌المللی کسب کند.<sup>۲</sup> از این منظر اگر امکان دخالت مودیان مالیاتی در فرآیند رسیدگی تضمین شود، دعاوی بیشتری به این سازمان بالقوه سرازیر خواهند شد. در نتیجه می‌توان انتظار داشت مکانیسمی مشابه رویه قضایی در طول زمان شکل گیرد.<sup>۳</sup> عبارتی دیگر اگرچه در داوری‌های بین‌المللی به لحاظ نظری رویه قضایی مصداق ندارد، اما داوران کرارا به آرای داوری صادر شده قبلی استناد می‌کنند.<sup>۴</sup> همچنین در رسیدگی‌هایی که توسط سازمان‌های داوری صورت می‌گیرد، طرف‌های اختلاف هنوز می‌توانند داوران خود را معرفی کنند.<sup>۵</sup> این داوران عموماً متخصصانی هستند که به قواعد، مقررات و آیین دادرسی سازمان داوری مربوطه

1. Ingeborg Schwenzer (Quoted in Margaret Moses, *The Principles and Practice of International Commercial Arbitration*, 1st ed (United Kingdom: Cambridge University Press, 2008) at 9–10.

2. Altman, op. cit. at 360-361.

3. Ibid.

4. Ibid.

5. Ibid., at 48.

احاطه دارند.<sup>۱</sup> مزیت اساسی که در داوری سازمانی وجود دارد این است که مقررات و قواعدی که قبلاً وجود داشته و کارآمدی آنها به اثبات رسیده است در اختیار طرفین دعوی قرار می‌گیرند. بعبارتی چنانکه برخی حقوقدانان به درستی اشاره کرده‌اند در دعاوی مالیاتی بین‌المللی از آنجا که ساختار معاهده‌های بین‌المللی مالیاتی تقریباً یکسان می‌باشد، دعاوی ناشی از این معاهده‌ها نیز مشابه یکدیگر می‌باشند.<sup>۲</sup> تلاش برای تدوین قواعد و مقررات داوری موردی در هر دعوا فاقد توجیه و هرگونه منفعت می‌باشد و هیچ ارزشی به نظام حل و فصل دعاوی مالیاتی اضافه نمی‌کند و فقط منتج به اتلاف وقت و منابع سازمان‌های مالیاتی می‌شود.<sup>۳</sup>

همچنین در داوری سازمانی در قیاس با داوری موردی، از آنجا که فرآیند رسیدگی توسط سازمان داوری اداره می‌شود، طرفین اختلاف نمی‌توانند به راحتی پیش روی فرآیند رسیدگی ایجاد مانع کنند. در حالی که در داوری موردی در دعاوی مالیاتی بین‌المللی هر یک از طرفین می‌تواند عاملدانه در برابر فرآیند رسیدگی ایجاد مانع نماید.<sup>۴</sup> در این شرایط بدون وجود سازمانی که بتواند این امور را مدیریت نماید طرفین اختلاف ممکن است در پیشبرد فرآیند داوری به بن‌بست برسند. بعنوان مثال مطابق قواعد اکثر سازمان‌های داوری، چنانچه یکی از طرفین اختلاف از انتخاب داور امتناع ورزد، خود سازمان چنین خواهد کرد.<sup>۵</sup> در برخی از سازمان‌های داوری، طرفین اختلاف می‌توانند داور خود را از لیستی که موسسه در اختیار آنها قرار می‌دهد انتخاب نمایند.<sup>۶</sup>

در بحث اجرای احکام داوری نیز آرای صادره از سازمان‌های داوری در قیاس با داوری موردی با استقبال بیشتری روبرو می‌شود.<sup>۷</sup> علت این امر آن است که احتمال بیشتری وجود دارد که محاکم داخلی نسبت به فرآیند داوری موردی در قیاس با داوری سازمانی ناآشنا تر باشند. بعبارتی دیگر دادگاه‌های داخلی هنگامی که از آنها درخواست

1. Ibid.

2. Ibid.

3 Ibid., at 50.

4. Moses, op. cit., at 9-10.

5. Alan Redfern and Martin Hunter, *Law and Practice of International Commercial Arbitration* (United Kingdom: Sweet and Maxwell, 4th ed, 2004) at: 47.

6. Ibid., at 48.

7. Ibid., at 27-28

اجرای احکام داوری بعمل می‌آید، ممکن است به راحتی متقاعد نشوند که همه مواعد و قواعد تعیین شده در یک داوری موردی به درستی رعایت شده‌اند.<sup>۱</sup> برای همین هم دیده می‌شود که دادگاه‌های داخلی نسبت به اجرای آرای داوری صادره از سازمان‌های داوری شناخته شده‌تر، تمایل و اطمینان خاطر بیشتری از خود نشان می‌دهند.<sup>۲</sup> همچنین در مواردی که در فرآیند داوری تخلفاتی رخ می‌دهد یا داور صلاحیت خود را از دست می‌دهد، سازمان داوری خود راسا اقدام نموده و مبادرت به حذف داور متخلف می‌نماید. اما در داوری‌های موردی، دخالت محکمه در این موارد ضرورت پیدا می‌کند.<sup>۳</sup> بعلاوه جهت حل مشکلات مرتبط با تفاوت زبانی در داوری‌های بین‌المللی، امروزه اکثر سازمان‌های داوری مقررات خود را به زبان‌های مختلفی ترجمه نموده و در دسترس اشخاص قرار داده‌اند.<sup>۴</sup>

به نظر می‌رسد یکی از موانع پیش روی گسترش داوری در دعاوی مالیاتی، همین موردی بودن داوری در نظام فعلی حل و فصل اختلافات در دعاوی مالیاتی بین‌المللی است. مشکلاتی که به تبع موردی بودن داوری در فرآیند رسیدگی حادث می‌شوند نظیر دشواری‌های مرتبط با آغاز و راه‌اندازی فرآیند داوری و توافق بر جزئیات قواعد حاکم بر رسیدگی؛ همگی از عوامل موثر در کم‌رونق بودن داوری بعنوان گزینه‌ای برای حل اختلافات مربوط به معاهده‌های بین‌المللی مالیاتی است. بر این اساس ایجاد یک سازمان داوری بعنوان مثال در بستر سازمان توسعه و همکاری اقتصادی،<sup>۵</sup> می‌تواند در تخصصی نمودن رسیدگی به دعاوی مالیاتی بین‌المللی ایفای نقش نموده و به شکل‌دهی به یک رویه حقوقی در رسیدگی به دعاوی مالیاتی بین‌المللی بینجامد.

1. Tibor Varady et al, *International Commercial Arbitration: A Transnational Perspective* (United States: Thomson West, 3rd ed, 2006) at: 28.

2. Ibid., at 24.

3. Ibid., at 25.

4. Ibid., at 24.

۵. برای مطالعه در خصوص ساختار و ماهیت مقررات و دستورالعمل‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی رجوع

کنید به:

Alireza Salehifar, The Role of the OECD in the Current International Tax Law: Voluntary or 'Obligatory'? (1)10 J. Australasian Tax Teachers Ass'n 151, 155, (2015).

## نتیجه و پیشنهادها

نظام حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی به تبعیت از قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و نیز قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد از دو مکانیسم تحت عنوان فرآیند توافق دوجانبه و داوری موردی تشکیل شده است. فرآیند توافق دوجانبه ایرادات عمده‌ای دارد از جمله اینکه این فرآیند می‌تواند به شدت از مسائل و ضوابط غیرحقوقی تاثیر پذیرد، زیرا این فرآیند مبتنی بر مذاکره بوده و بر پایه اصول حقوقی استوار نمی‌باشد. بنابراین، نتیجه این فرآیند می‌تواند تا حدود زیادی متاثر از اموری نظیر مسائل سیاسی و روابط دیپلماتیک دولت‌ها باشد. فرآیند توافق دوجانبه، بر پایه مذاکرات دوجانبه میان نمایندگان اداره‌های مالیاتی طرفین قرارداد شکل می‌گیرد و طبعاً از مذاکرات نمی‌توان همیشه انتظار داشت که منتج به نتیجه شوند. بعلاوه، حتی اگر نتیجه‌ای منصفانه و مبتنی بر اصول حقوقی نیز از این فرآیندها حاصل گردد، باز هم تضمینی وجود نخواهد داشت که نتیجه حاصله به موقع به اجرا گذاشته شود. همچنین در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی هیچگونه ضابطه و اصول ماهوی و شکلی برای اجرای فرآیند توافق دوجانبه و یا اعمال نتایج حاصل از این فرآیند تعریف نشده است. این ایرادات باعث می‌شوند که کیفیت اجرا و نتایج حاصل از فرآیند توافق دوجانبه، غیرقابل پیش‌بینی باشند و به ناهمگونی و عدم وحدت رویه در رسیدگی به دعوی منجر شود. به همین دلایل بود که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همچنین کمیته مالیاتی سازمان ملل متحد به ترتیب در سال‌های ۲۰۰۸ و ۲۰۱۱ اقدام به درج گزینه داوری موردی در قراردادهای نمونه مالیاتی‌شان نمودند تا نظام حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی را بهبود بخشند.

با وجود این ایرادات، فرآیند توافق دوجانبه دارای مزیت‌های قابل توجهی نیز می‌باشد. این فرآیند روشی دوستانه و مسالمت‌آمیز جهت آغاز روند حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی محسوب می‌شود. به همین دلیل شیوه‌ای مناسب جهت تقویت روابط بلندمدت اقتصادی و حفظ و تقویت فضای همکاری موجود میان نمایندگان اداره‌های مالیاتی دولت‌های عضو یک معاهده می‌باشد. همچنین فرآیند توافق دوجانبه به دولت‌ها امکان می‌دهد که خود مستقیماً از طریق مذاکره و بدون دخالت هرگونه طرف ثالثی نسبت به حل و فصل اختلافات اقدام نمایند. بنابراین، حاکمیت مالی دولت‌ها طی



این فرآیند بخوبی از گزند دخالت اطراف ثالث و خارج از معاهده مصون می‌ماند. همچنین هزینه انجام فرآیند توافق دوجانبه به مراتب کمتر از هزینه‌های دادرسی بین‌المللی نظیر داوری می‌باشد. این موارد فرآیند توافق دوجانبه را به در دسترس‌ترین و آسان‌ترین گزینه جهت حل اختلافات مالیاتی بین‌المللی توسط دولت‌ها تبدیل نموده‌اند. بنابراین با توجه به مزایای ذکر شده صحیح به نظر نمی‌رسد که فرآیند توافق دوجانبه از ساختار ساز و کار حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی حذف شود.

بر همین اساس توصیه می‌شود که قراردادهای نمونه مالیاتی با اصلاح ساختار داوری، به کارایی بیشتر فرآیند توافق دوجانبه نیز کمک نموده تا امکان هرگونه سوء استفاده احتمالی از فرآیند اخیر منتفی گردد. به گونه‌ای که در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمان ملل متحد پیش‌بینی شده است، داوری به دلایل متعددی قابل انتقاد به نظر می‌رسد. قراردادهای نمونه مزبور نقشی بسیار محدود برای داوری قائل شده‌اند. بر اساس رویکرد فعلی قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی یاد شده، در اختلافات مالیاتی بین‌المللی نمی‌توان گزینه داوری را بکار برد مگر اینکه قبلاً فرآیند زمان بر توافق دوجانبه مستهلک شده باشد و مدت زمان‌های دوساله (مطابق قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) و سه ساله (مطابق قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد) منقضی شده باشند. ضمن اینکه در این صورت نیز منحصرآ آن دسته از موضوعات مورد اختلاف که طی فرآیند توافق دوجانبه فی‌مابین نمایندگان اداره‌های مالیاتی طرفین لاینحل مانده باشند را می‌توان به داوری ارجاع نمود و نه کل پرونده موضوع اختلاف را. بنابراین داوری در قراردادهای نمونه مزبور، بعنوان گزینه‌ای مستقل و علی‌حده تلقی نشده است و طرفین دعوا نخواهند توانست برای حل اختلافاتشان مستقیماً به سراغ این گزینه بروند. همچنین اگر فرآیند توافق دوجانبه به حصول نتیجه منجر شود، گزینه داوری دیگر به طور کلی قابلیت اعمال خود را از دست خواهد داد. در این صورت، گزینه داوری حتی توسط شخصی که به نتیجه حاصل از مذاکرات مربوط به فرآیند توافق دوجانبه معترض است نیز نمی‌تواند به منظور اعتراض و تجدیدنظرخواهی نسبت به نتیجه حاصل از فرآیند توافق دوجانبه مورد استفاده واقع شود. این اشکالات نشان می‌دهند که به گزینه داوری بیشتر بعنوان ابزاری

فرعی و کمکی جهت حل و فصل اختلافات طی فرآیند توافق دوجانبه نگریسته شده است.

بنابر آنچه گفته شد ضروری به نظر می‌رسد که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و نیز کمیته مالیاتی سازمان ملل متحد در راستای ایجاد شفافیت و رویه‌ای یکسان جهت اجرای فرآیند توافق دوجانبه و همینطور اعمال نتایج حاصل از این فرآیند، طی دستورالعملی اقدام به تعریف ضوابط و اصول ماهوی و شکلی در این زمینه‌ها نمایند. بعلاوه به منظور بهره‌گیری از پتانسیل‌های داوری و کمک به اصلاح هر چه بهتر معایب فرآیند توافق دوجانبه، لازم است که سیاستگذاران مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همینطور سازمان ملل متحد اصلاح رویکرد فعلی نسبت به داوری را در دستور کار خود قرار داده و در راستای سازمانی نمودن داوری گام بردارند. در این صورت علاوه بر اینکه نقش بیشتری به داوری بعنوان گزینه‌ای مستقل جهت حل و فصل اختلافات اعطا می‌شود، امکان بهره‌گیری مودیان مالیاتی از گزینه داوری جهت اعتراض به تصمیمات حاصل از فرآیند توافق دوجانبه نیز فراهم می‌گردد. اما این موضوع مهم که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و نیز کمیته مالیاتی سازمان ملل متحد چگونه باید ایرادات وارده را مرتفع نموده و ساختار داوری را در قراردادهای نمونه مالیاتی بین‌المللی خود مورد بازبینی قرار دهند، موضوعی است که انجام پژوهشی مستقل، مفصل و مطول را طلب می‌کند که موضوعی جالب توجه برای پژوهشگران علاقمند به تحقیق در این زمینه خواهد بود.

## ORCID

Alireza Salehifar



<https://orcid.org/0000-0002-0471-3265>

منابع

مقاله‌ها

- اسدزاده، وحید، سید قاسم زمانی، ولی رستمی، «شیوه‌های حل و فصل اختلاف مالیاتی در حقوق بین‌الملل»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۷، مسلسل ۸۵ (۱۳۹۷).

- دست افکن، ریحانه، «امکان سنجی استفاده از داوری در حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۲، مسلسل ۸۰، (۱۳۹۵).
- مقصودی، رضا، «سوء استفاده از حق در حقوق بین‌الملل خصوصی»، فصلنامه پژوهش حقوق خصوصی، سال چهارم، شماره ۱۲، (۱۳۹۴).
- وکیلان، حسن، نعیم نوربخش، جاوید لکناهور، «داوری‌پذیری اختلافات مالیاتی بین‌المللی»، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال ۱۸، شماره ۴۵، (۱۳۹۶).

## References

### Books

- Altman, Zvi D., *Dispute Resolution under Tax Treaties* (The Netherlands: IBFD Publication, 1<sup>st</sup> ed., 2005).
- Avi-Yonah, Reuven, Nicola Sartori and Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law* (United Kingdom: Oxford University Press, 2011).
- Baker, Philip & Pistone, Pasquale, *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, Vol. 100b (The Netherlands: Cahiers de Droit Fiscal International, 2015).
- Baker, Philip & Bobbett, Catherine (eds.) *Tax Polymath: A Life in International Taxation, Essay in Honour of John F. Avery Jones* (The Netherlands: IBFD, 2010).
- Elliffe, Craig *International and Cross-Border Taxation in New Zealand* (New Zealand: Thomson Reuters, 1<sup>st</sup> ed., 2015).
- Fossati, Amedeo and Panella, Giorgio (eds), *Fiscal Federalism in the European Union* (London: Taylor & Francis e-Library, 2005).
- Moses, Margaret, *The Principles and Practice of International Commercial Arbitration*, 1<sup>st</sup> ed (United Kingdom: Cambridge University Press, 2008).
- Poudret, Jean-Francois and Besson, Sebastian, *Comparative Law of International Arbitration*, 2<sup>nd</sup> ed (London: Sweet and Maxwell, 2007).

- Redfern, Alan & Martin Hunter, *Law and Practice of International Commercial Arbitration*, 4<sup>th</sup> ed (London: Sweet and Maxwell, 2004).
- Smith, Adam, *The Wealth of Nations*, Electronic Copy is also available at: [https:// www. ibiblio. org/ ml/ libri/ s/ SmithA\\_ WealthNations\\_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf) (Last accessed 20 October 2020), (1776).
- Spies, Karoline and Petruzz, Raffaele, *Tax Policy Challenges in the 21st Century* (Berlin: Linde Verlag GmbH, 2014).
- Varady, Tibor, et al, *International Commercial Arbitration: A Transnational Perspective*, 3<sup>rd</sup> ed (United States: Thomson West, 2006).

#### Articles

- Asadzadeh, Vahid et al., “Methods of Resolving Tax Disputes in International Law”, *Tax Research Journal*, No. 37, Series 85, (2018). [In Persian]
- Aksen, Gerald, “Ad Hoc versus Institutional Arbitration”, *ICC International Court of Arbitration Bulletin*, No. 2, (1991).
- Ault, Hugh & Sasseville, Jacques, “2008 OECD Model: The New Arbitration Provision”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 63, No. 5, (2009).
- Bertolini, Michelle & Weaver, Pamela, “Mandatory Arbitration within Tax Treaties: A Need for a Coherent International Standard”, *American Taxation Association (ATA), Journal of Legal Tax Research*, Vol. 11, No. 2, (2013).
- Burns, Lee, “Role & Value of Double Tax Agreements in the Pacific Environment” (Paper presented at the 6th Annual Conference of the Pacific Islands Tax Administrators Association, Nuku'alofa, Tonga, 8-10 September 2009).
- Dastafkan, Reyhaneh, “Feasibility Study of Using Arbitration in Resolving International Tax Disputes”, *Tax Research Journal*, No. 32, Series 80, (2016). [In Persian]

- Daurer, Veronika & Krever, Richard, “Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: An African Case Study”, African Journal of International and Comparative Law, Vol. 22, No. 1, (2014).
- Ganguly, Maya, “Tribunal and Taxation: An Investigation of Arbitration in Recent US Tax Conventions”, Wisconsin International Law Journal, No. 29, (2012).
- Green, Robert A, “Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes Between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes”, Yale Journal of International Law, Vol. 23, No. 1, (1998).
- Irish, Charles R, “Private and Public Dispute Resolution in International Taxation”, Contemporary Asia Arbitration Journal, Vol. 4, No. 2, (2011).
- Kwatra, G. K, “Arbitration in International Tax Disputes: A New Approach”, Journal of International Arbitration, Vol. 5, (1988).
- Maktouf, Lotfi, “Resolving International Tax Disputes Through Arbitration”, Arbitration International Law, No. 4, (1988).
- Maghsoudi, Reza, “Abuse of Rights in Private International Law”, Quarterly Journal of Private Law Research, Fourth Year, No. 12, (2015). [In Persian]
- McLaren, John, “The OECD’s Harmful Tax Competition Project: Is It International Tax Law?”, Australian Tax Forum, Vol. 24, No. 3, (2009).
- Nakayama, Kiyoshi, “Resolution of Tax Disputes in Japan”, Bulletin for International Taxation, Vol. 61, No. 9 and 10, (2007).
- Pit, Harm Mark, “Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation”, Intertax, Vol. 42, No. 6 and 7, (2014).
- Salehifar, Alireza, “Rethinking the Role of Arbitration in International Tax Treaties”, Journal of International Arbitration (Kluwer Law International) Volume 37, Issue 1, (2020).

- Salehifar, Alireza, “The Role of the OECD in the Current International Tax Law: Voluntary or ‘Obligatory’?”, Journal of the Australasian Tax Teachers’ Association, Vol. 10, No. 1, (2015).
- Vakilian, Hassan, Naeem Nourbakhsh, Javid Laknahour, “International Tax Dispute Arbitration”, Public Law Research Quarterly, Volume 18, Number 45, (2017). [In Persian]

### **Conventions, Model Conventions and Guidelines**

- Agreement between the British Government and the Government of the Irish Free State in Respect of Double Taxation Tax, Article 7, (14 April 1926).
- Convention for the Purpose of Avoiding Double Taxation between Austria, Hungary, Italy, Poland, Romania and the Kingdom of the Serbs, Croats and Slovenes, Rome, Italy, (6 April 1922).
- The Model Tax Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development on Income and on Capital, (OECD Model Tax Convention 2017).
- The United Nations Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards), Tthe New York Convention 1958).
- The United Nations Guide to the Mutual Agreement Procedure under Tax Treaties (The UN Guide 2014).
- The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (UN Model Tax Convention 2017).
- The Vienna Convention on the Law of Treaties (VCLT Convention 1969).

**استناد به این مقاله:** صالحی فر، علیرضا، (۱۴۰۰)، «تحلیل حقوقی ساختار نظام حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی»، پژوهش حقوق عمومی، ۲۳(۷۳)، ۲۳۷-۲۶۰.

doi: 10.22054/qjpl.2021.56497.2513