

الگوی مطلوب حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی؛ مورد مطالعه: موافقت‌نامه‌های مالیاتی بین‌المللی ایران (پژوهشی)

محمدرضا زاده‌نجف *

نادر میرزاده کوهشاهی **

محمدرضا علی‌پور ***

(DOI) : 10.22066/CILAMAG.2025.2041233.2633

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۲۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۰۲

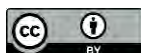
چکیده

نظر به نقش سرمایه‌گذاری خارجی در رشد اقتصادی، دولت‌های مختلف، به‌ویژه کشورهای واردکننده سرمایه، همواره سعی کرده‌اند از طریق سازوکارهای مختلف، نظام مالیاتی کارآمدی ایجاد کنند. یکی از ارکان نظام مالیاتی کارآمد، وجود سیستم حل و فصل اختلافاتی است که همسو با استانداردهای بین‌المللی باشد. از این رو در این نوشتار با هدف ارائه الگوی مطلوب حل اختلافات مالیاتی بین‌المللی برای ایران، رویه‌های سازمان ملل متحد، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا بررسی شده است. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهند که بازیگران اصلی نظام مالیاتی بین‌المللی، علاوه بر ارائه روش آیین توافق متقابل به‌عنوان روش نخست حل اختلافات مالیاتی بین‌المللی، از داوری موردی الزام‌آور نیز به‌عنوان روش تکمیلی این آیین استفاده کرده‌اند. در نظام حقوق مالیاتی ایران، روش آیین توافق متقابل به‌عنوان اصلی‌ترین روش حل اختلاف در حوزه مالیات بین‌المللی به کار گرفته شده است. با این حال، نظام حقوقی ایران شامل روش داوری نیست. البته در موافقت‌نامه‌های حمایت از سرمایه‌گذاری ایران، استفاده از شرط

* دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
zadehnajafm@gmail.com

** دانشیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران
mirzadeh@ut.ac.ir

*** نویسنده مسئول، استادیار دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
(m_alipour@srbiau.ac.ir)



داوری الزام‌آور، سابقه طولانی دارد؛ ضمن آنکه بستر حقوقی لازم برای درج داوری در حل اختلافات مالیاتی نیز موجود است. می‌توان الگوی مطلوب حل اختلافات مالیاتی ایران را به این صورت طراحی کرد که در ابتدا آیین توافق متقابل با بازه زمانی مشخص تعیین شود و در صورت عدم حل اختلاف، امکان ارجاع آن به داوری سازمانی الزام‌آور توسط مؤدی پیش‌بینی شود. حاصل چنین الگوی مطلوبی، شفافیت و سرعت در فرآیند حل اختلاف خواهد بود که منافع مؤدی و دولت را هم‌زمان تضمین خواهد کرد. افزون بر این، اتخاذ روش داوری به‌عنوان مکمل آیین توافق متقابل، حاکی از انطباق با توسعه حقوقی بین‌المللی ارائه‌شده توسط نهادهای بین‌المللی ذی‌ربط و همگامی با ظرفیت‌های حقوقی بین‌المللی تلقی می‌شود.

واژگان کلیدی

معاهدات مالیاتی، حل و فصل اختلافات مالیاتی، داوری مالیاتی، مؤدی مالیاتی، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، مالیات مضاعف، آیین توافق متقابل

مقدمه

با عنایت به آنکه یکی از مهم‌ترین منابع تأمین درآمد برای دولت‌ها اخذ مالیات است، دولت‌های مختلف همواره تلاش می‌کنند موضوع سازگاری نظام حقوق مالیاتی داخلی خود با استانداردهای بین‌المللی، مشخصاً استانداردهای ارائه‌شده از سوی سازمان ملل متحد، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا را مورد توجه قرار دهند. در نظام حقوق مالیاتی بین‌المللی، اصول مختلفی همچون اصل منبع و اصل اقامتگاه برای اخذ مالیات در نظر گرفته شده است. در خصوص اصل منبع باید گفت منبع درآمد، کشوری است که قسم یا جزئی از درآمد در آنجا تولید می‌شود.^۱ در واقع کشور منبع به این دلیل مستحق دریافت مالیات است که درآمد کسب‌شده به عوامل مرتبط با آن کشور نسبت داده می‌شود، در حالی که کشور محل اقامت به این دلیل مستحق دریافت مالیات است که تمامی مقیمان باید بابت درآمدهای خود در سراسر جهان، مالیات پرداخت کنند. آشکار است که در این موارد، مؤدیان با چالش مالیات مضاعف^۲ مواجه خواهند بود که این امر،

۱. محمدجعفر قنبری جهرمی و سعید عباسی، *نظام مالیات بین‌المللی ایران: قواعد ناکافی*، همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران (تهران: ۱۳۹۳).

۲. اصطلاح مالیات مضاعف، وضعیتی است که مالیات بر یک درآمد یا یک تراکنش مالی خاص توسط دو یا چند حوزه قضایی وضع می‌شود. مالیات مضاعف دو نوع است: یکی مالیات مضاعف حوزه قضایی و دیگری مالیات مضاعف اقتصادی. حوزه قضایی، حالتی است که یک درآمد یا تراکنش بخصوص به‌صورت هم‌زمان توسط قوانین دو یا چند کشور مشمول مالیات شود. مالیات مضاعف اقتصادی همان قضایی است با این تفاوت که مؤدیان مالیات، بیش از یک نفر هستند، مانند مالیات بر درآمد حاصل‌شده از یک شرکت که هم از خود شرکت و هم از سهام‌داران آن شرکت گرفته می‌شود. برای مطالعه بیشتر، ن.ک: مرتضی ملانظر، *الگوی موافقت‌نامه نسبت به مالیات بر درآمد و سرمایه* (تهران: سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی، دفتر قراردادهای بین‌المللی، ۱۳۸۵)، ۳۹۷.

یکی از مسائل حائز اهمیت در حقوق بین‌الملل مالیاتی است.^۳ مالیات مضاعف، دو جنبه مثبت و منفی دارد: مالیات مضاعف در جنبه مثبت خود، زمانی ظهور پیدا می‌کند که دست کم دو کشور از شخصی حقیقی یا حقوقی به مأخذ و زمان واحد، مالیات را دریافت کنند. اما در جنبه منفی خود عبارت است از اینکه درآمد در هیچ کشوری مشمول مالیات شناخته نشود.^۴ البته در صورتی که مؤدی از این موضوع آگاه باشد، بحث فرار مالیاتی^۵ مطرح خواهد شد. کشورها برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف، راه‌حل‌های گوناگونی اتخاذ کرده‌اند که در قالب اقدامات یک‌جانبه و دوجانبه (موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف) قابل دسته‌بندی هستند.^۶ اقدامات یک‌جانبه که می‌توان آن را در دسته‌بندی سه‌گانه جای داد شامل اعطای معافیت، اعطای اعتبار مالیاتی و کسر مالیات خارجی پرداختی بابت درآمد دارای منشأ خارجی می‌شود. اقدامات دوجانبه همان موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است که طرف‌های متعاقد، بنا بر تعهد بین‌المللی، حق وضع مالیات خود را در موقعیت‌های مختلف، محدود می‌کنند.^۷

شایان توجه است که مالیات به دلیل اثرات و پیچیدگی آن، همین طور پیامدهای ناخواسته از اعمال قوانین و مقررات مالیاتی از سیستم‌های حقوقی مختلف بر رویدادها یا فعالیت‌های مشمول مالیات، ممکن است مؤدیان و کشورها را که مهم‌ترین منبع تأمین مخارج ایشان است و انتظار جمع‌آوری مالیات خود را دارند، تحت تأثیر قرار دهد و اختلافات میان مؤدیان مالیاتی و کشورها ایجاد شود. از این رو حل و فصل اختلافات مالیاتی جزء جدایی‌ناپذیر هر نظام مالیاتی است.^۸ بنابراین، اختلافات مالیاتی زمانی ممکن است حادث شود که میان مقامات مالیاتی و مؤدی مالیاتی بر سر مسئولیت مؤدی اختلاف حاصل شود که این اختلافات، خود باعث تأخیر در پرداخت مالیات توسط مؤدی و نیز بروز مشکلاتی برای آن می‌شود.

برای حل اختلافات مالیاتی بین‌المللی میان مؤدیان و دولت‌ها با هدف جلوگیری از مالیات مضاعف، روش‌های مختلفی از جمله مشورت، مذاکره، میانجی‌گری، آمبودزمان، آیین توافق متقابل و داوری بین‌المللی در نظر گرفته شده است. از میان سازوکارهای فوق، آیین توافق متقابل و داوری

۳. همان، ۳۹۶.

۴. ولی‌اله رستمی، ولی‌اله و احمد رنجبر، «ابعاد حقوقی مالیات بر درآمد و دارایی»، پژوهش حقوق عمومی ۱۳، ۳۴ (۱۳۹۰): ۱۱۶-۱۱۷.

5. Tax Evasion.

۶. مایکل لانگ، مقدمه‌ای بر حقوق موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، ترجمه: ولی‌اله نوری (تهران: زنده‌اندیشان، ۱۴۰۰)، ۳۱-۳۲.

۷. همان.

8. Kanyi, Brian Gachi, Kenya's tax dispute resolution system: a dispute system design evaluation (Doctoral dissertation, Strathmore University). (2019) 3.

مالیاتی بین‌المللی موردی، نقش بسزایی در حل و فصل اختلافات مالیاتی ایفا می‌کند. با توجه به بیان مطالب فوق و نقش بسزای حل و فصل اختلافات مالیاتی، این سؤال مطرح می‌شود که وفق سازوکار حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی چه الگویی می‌تواند برای ایران مطلوب تلقی شود؟ به نظر می‌رسد توسل به روش آیین توافق متقابل به‌عنوان روش اصلی حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی و نیز استفاده از داوری سازمانی الزام‌آور با توجه به سازوکار از قبل مشخص شده به‌عنوان روش مکمل می‌تواند برای ایران مطلوب باشد.

در این نوشتار در بخش اول، معاهدات مالیاتی، انواع الگوهای بین‌المللی، جایگاه آن‌ها، اختلافات مالیاتی بین‌المللی و انواع آن و روش‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی تبیین خواهد شد و در بخش دوم، حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی در نظام حقوق مالیاتی بین‌المللی و الگوی مطلوب به‌کارگیری حل و فصل اختلافاتی با عنایت به رویه سازمان ملل، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا جهت استفاده در متن نمونه موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف^۹ بر درآمد و سرمایه ایران تشریح خواهد شد.

۱. معاهدات مالیاتی

قوانین مالیات مستقیم داخلی کشورها شامل اعمال یکجانبه حاکمیت هستند و به همین دلیل، هماهنگی یا ادغام آن‌ها به‌آسانی انجام نمی‌شود.^{۱۰} حقوق داخلی کشورها همیشه نمی‌تواند مانع از بروز مالیات مضاعف شود.^{۱۱} از این رو کشورها برای هماهنگی بهتر قوانین خود، شروع به انعقاد معاهدات مالیاتی کردند. از اهداف معاهدات مالیاتی، پرکردن خلأها است؛ به این معنا که حقوق مالیاتی را بین کشورهای دخیل تخصیص دهد و رویکردهای یکجانبه تحت قوانین داخلی را هماهنگ و یکپارچه کند.^{۱۲} معاهدات مالیاتی، معاهداتی دوجانبه در جهت تنظیم امور مالیاتی هستند.^{۱۳} اساساً این معاهدات، توافقی در رابطه با تخصیص مالیات بین کشورهای طرف است.^{۱۴} از سال ۱۹۲۱ که جامعه ملل، نخستین معاهده مالیات بر درآمد را تدوین کرد تا صد سال بعد، بیش

9. Double Tax Agreement (DTA).

10. Harris, Peter, *International commercial tax*. (Cambridge University Press. 2020) 18.

11. Rainer Prokisch, "Sources of Law and Legal Methods in International Tax Law" In *The Oxford Handbook of International Tax Law* (2023):48.

12. IBID.

13. 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*): 2.

14. Sol Picciotto, "International Tax Disputes: Between Supranational Administration and Adjudication." ICTD Working Paper 55 (2016): 8.

از ۳۰۰۰ معاهده مالیاتی میان کشورهای مختلف منعقد شده است.^{۱۵} دولت‌ها بنا بر مصلحت و منفعت عمومی جامعه خویش با توجه به الگوهای مختلف ارائه شده، اقدام به انعقاد چنین معاهداتی می‌کنند.

در نظام کنونی مالیاتی، دولت‌ها در جهت انعقاد معاهدات مالیاتی دوجانبه از سه مدل الگوی ذیل استفاده می‌کنند:

الف. الگوی موافقت‌نامه مالیات بر درآمد و سرمایه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،^{۱۶} که تأثیرات قابل توجهی را بر حقوق مالیاتی بین‌المللی گذاشته است.^{۱۷} می‌توان از این الگو به عنوان مهم‌ترین و اصلی‌ترین قرارداد نمونه مالیاتی بین‌المللی نام برد.^{۱۸} که اغلب توسط کشورهای توسعه‌یافته مورد استفاده قرار می‌گیرد،^{۱۹} چرا که با توجه به منافع کشور صادرکننده سرمایه^{۲۰} و توسعه‌یافته شکل گرفته و مفاد آن توجه بیشتری به کشور محل اقامت مؤدیان دارد.^{۲۱}

ب. الگوی موافقت‌نامه مالیات مضاعف بین کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه،^{۲۲} که در بسیاری از موارد از الگوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی استفاده کرده است.^{۲۳} سند مذکور بیشتر در کشورهای در حال توسعه به کار می‌رود،^{۲۴} چرا که با توجه به منافع کشورهای واردکننده سرمایه^{۲۵} و در حال توسعه شکل گرفته و مفاد آن در جهت اطمینان از حفظ حقوق مالیاتی کشور منبع درآمد است.^{۲۶}

ج. الگوی موافقت‌نامه مالیات بر درآمد ایالات متحده آمریکا^{۲۷} که این کشور در جهت انعقاد موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، اجتناب مالیاتی^{۲۸} و فرار مالیاتی در مورد مالیات بر درآمد

15. Ashley West, , and Brett Wilkinson, "What Do We Know About Tax Treaties and How Can Accounting Research Contribute?" *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 54 (2024): 2.

16. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017.

17. Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 3rd ed. (Linde Verlag GmbH, 2021). 6.

۱۸. علیرضا صالحی‌فر، «تحلیل حقوقی ساختار نظام حل و فصل اختلافات در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی»، *فصلنامه علمی پژوهشی حقوق عمومی* ۲۳، ۷۳ (۱۴۰۰): ۲۱۸.

19. Salehifar, Alireza. "Towards a more effective dispute settlement system in tax treaties." (2016): 34.

20. Capital Exporting.

۲۱. صالحی‌فر، همان، ۲۱۹.

22. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update.

23. Peter Hongler, *International Law of Taxation*. (Oxford University Press, 2021). 40.

24. Salehifar, Alireza. "Towards a more effective dispute settlement system in tax treaties, 34.

25. Capital Importing.

26. Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2021, 5.

27. United States Model Income Tax Convention, 2016 Update.

28. Tax Avoidance.

و سرمایه با کشورهای دیگر منعقد می‌کند.^{۳۹}

همان‌طور که پیش‌تر گفته شد، هدف معاهدات مالیاتی، تضمین حقوقی خاص برای مؤدیان مالیاتی است. با این حال، معاهده، توافقی بین دو کشور متعاهد است. بنابراین، چگونه شخصی (مؤدی مالیات) که جزء طرف‌های حاضر در معاهده نیست، حقوقی از آن دریافت می‌کند؟ این موضوع به موضع هر کشور درباره جایگاه معاهدات به‌عنوان ابزارهای حقوق بین‌الملل بستگی دارد.^{۴۰}

در خصوص جایگاه معاهدات، باید میان آن دسته از کشورها که دیدگاه یگانگی حقوقی^{۳۱} را دنبال می‌کنند (قوانین ملی و بین‌المللی بخشی از یک نظام واحد هستند) و آن دسته از کشورهایی که دیدگاه دوگانگی حقوقی^{۳۲} را دنبال می‌کنند (دو نظام جداگانه هستند)، تمایز قائل شد.^{۳۳} در کشورهای طرفدار نظریه یگانگی حقوقی، حقوق بین‌الملل و موافقت‌نامه‌ها بر حقوق داخلی غالب است.^{۳۴} موضوع فوق به‌طور معمول در قوانین اساسی کشورها مشخص می‌شود، مانند آلبانی، آرژانتین، فرانسه، ایتالیا و هلند.^{۳۵} در یگانگی حقوقی، معاهده بین‌المللی بدون نیاز به تصویب در پارلمان کشور به‌عنوان بخشی از حقوق داخلی آن کشور محسوب می‌شود.^{۳۶} در نظام‌های مبتنی بر دوگانگی حقوقی، معاهدات مالیاتی، بخشی از حقوق داخلی محسوب نمی‌شوند مگر اینکه توسط مرجع ذی‌صلاح داخلی به تصویب برسند.^{۳۷} استرالیا، کانادا، ایرلند، افریقای جنوبی و بریتانیا از جمله کشورهایی هستند که از دیدگاه دوگانگی تبعیت می‌کنند.^{۳۸} در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اگرچه اشاره‌ای بر یگانگی یا دوگانگی حقوقی نشده است، بنابر اصل ۷۷ تمامی قراردادهای موافقت‌نامه‌های بین‌المللی باید به تصویب مجلس شورای اسلامی برسند و وفق ماده ۹ قانون مدنی، مقررات عهودی که بر طبق قانون اساسی بین دولت ایران و سایر دول امضا شده باشد، در حکم قانون است. با عنایت به تعریف، انواع الگوها و جایگاه معاهدات مالیاتی دوجانبه، اکنون به بیان هدف اصلی از انعقاد آن‌ها پرداخته می‌شود.

۲۹. صالحی‌فر، همان، ۲۱۹.

30. Peter Harris, *International Commercial Tax*. (Cambridge University Pres. 2020). 23.

31. Monist

32. Dualist

33. Peter Harris, *International Commercial Tax*, 23.

34. Ibid.

35. Ibid.

۳۶. صالحی‌فر، همان، ۲۲۱.

۳۷. همان.

38. Peter Harris, *International Commercial Tax*, 23.

موافقت‌نامه‌های مالیاتی اهداف دوگانه‌ای را دنبال می‌کنند. اول به دنبال جلوگیری از مالیات مضاعف و دوم به دنبال جلوگیری از اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هستند.^{۳۹} رویداد مشمول مالیات نمی‌تواند یک بار به‌خاطر اصل منبع و بار دیگر به موجب اصل اقامتگاه، مأخذ پرداخت مالیات قرار گیرد. بنابراین موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، شامل مقرراتی هستند که اجازه کسر مالیات پرداخت‌شده در کشور دیگر، معافیت از پرداخت مالیات پرداخت‌شده در کشور دیگر و معافیت از پرداخت برای درآمدهای کسب‌شده دیگر و شمول مالیات آن کشور دیگر را فراهم می‌کنند.^{۴۰}

هنگامی که حذف مالیات مضاعف غیرممکن باشد، موافقت‌نامه‌های مالیاتی روش‌های توافق متقابل را برای حل اختلافات مرتبط با آن ارائه می‌کنند. با این حال، بسیاری از روش‌های توافق متقابل مؤثر نیستند یا حل آن‌ها زمان زیادی می‌برد. بنابراین منطقی به نظر می‌رسد که بندهای داوری نیز در رابطه با حل مسئله مالیات مضاعف درج شود تا برای طرف‌های متضرر، امکان حل اختلاف فراهم شود. سال‌ها توافق‌های دوجانبه مالیاتی نقش بسیار مهمی را در حل مسائل مالیاتی ایفا نمودند. در مقام تجربه و در گذشت زمان، نواقص و خلأهای موافقت‌نامه دوجانبه مشخص شد که مؤدیان مالیاتی با استفاده از آن‌ها از زیر بار مسئولیت‌های مالیاتی خود شانه خالی می‌کردند.

علی‌رغم بهبود و پیشرفت در زمینه موافقت‌نامه‌های مالیاتی، ممکن است اختلافات در تفسیر یا اجرای این متون پیش آید. به‌طور کلی، اختلافات مالیاتی زمانی رخ خواهد داد که اختلاف یا عدم رضایت بین سازمان امور مالیاتی و مؤدی مالیاتی بر سر مسائل مربوط به بدهی مالیاتی باشد. اما در سطح بین‌المللی، اختلافات مالیاتی بین‌المللی به مناقشه مالیاتی اطلاق می‌شود که بین مقامات مالیاتی دو کشور مختلف وجود دارد.^{۴۱} من باب مثال، مؤدی ادعا دارد که مفاد موافقت‌نامه در رابطه حقوق مالیاتی وی نقض شده است؛ که این موضوع را به مقامات صلاحیت‌دار ارجاع و موضوع فوق بنابر روش‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی مندرج در موافقت‌نامه حل خواهد شد. در ادامه، انواع اختلافات مالیاتی بین‌المللی و روش‌های حل اختلافات مالیاتی مورد مذاقه قرار می‌گیرد.

اختلافات مالیاتی بین‌المللی در دنیای جهانی‌شده امروزی شامل تقسیم‌بندی‌های مختلف از حیث اشخاص طرف دعوا، تفسیر مفاد معاهده یا در مواردی، خارج از حوزه معاهدات مالیاتی است، که در ادامه بررسی می‌شود.

39. West, Ashley, and Brett Wilkinson, *What do we know about tax treaties and how can accounting research contribute?*, 2.

40. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. (OECD Publishing, Paris, 2019) 59-61.

41. Elias Igwebuikwe Agbo, "International Tax Disputes and Resolution: An Update", *International Journal of Advanced Finance and Accounting* 4, 3 (2023): 3.

۲. انواع اختلافات

اختلاف مالیاتی بین‌المللی، بخشی از رژیم مالیاتی بین‌المللی است که در آن عدم همخوانی میان قواعد مالیاتی داخلی و قواعد مالیاتی بین‌المللی بر معاملات فرامرزی تأثیر می‌گذارد.^{۴۲} در حوزه رژیم مالیاتی بین‌المللی، ممکن است اختلاف مالیاتی بین‌المللی از سه قاعده اساسی ناشی شود: ۱. قوانین داخلی که حاکم بر حیطه مالیات‌ستانی از غیرمقیمان هستند. ۲. حیطه مالیات‌ستانی از مقیم‌هایی که درآمدشان در خارج از کشور حاصل می‌شود. ۳. قواعد ناشی از رژیم‌های معاهدات مالیاتی بین‌المللی.^{۴۳} اساساً اختلافات مالیاتی بین‌المللی از حیث اشخاص طرف اختلاف در دو دسته‌بندی کلی قرار می‌گیرند:

الف. دعاوی دولت علیه دولت،

ب. دعاوی مؤدی مالیاتی با یک یا چند دولت و بالعکس، دولت علیه مؤدی مالیاتی.^{۴۴}

اختلافات مالیاتی در یک تقسیم‌بندی به یک واقعیت موضوعی و یک امر حکمی تقسیم‌بندی می‌شوند.^{۴۵} منظور از اختلافات ناشی از یک واقعیت موضوعی، اختلافات ناشی از مفاد، تفسیر یا حاکمیت قواعد مندرج در یک معاهده مالیاتی بین‌المللی این نیست که هیچ گونه اختلاف‌نظری بین طرف‌های معاهده وجود ندارد، بلکه دعوا در خصوص برخی واقعیت‌های مندرج در یک پرونده خاص است.^{۴۶} اما منظور از اختلافات مربوط به امر حکمی، اختلاف در خصوص قواعد و مقررات حاکم بر دعواست.^{۴۷} اختلافات نوع اول به‌راحتی توسط مأموران مالیاتی قابل حل است اما اختلافات نوع دوم مستلزم تفسیر قوانین و بعضاً اعمال راه‌حل‌های سیاسی هستند که نمی‌توان از مأموران مالیاتی، حل چنین اختلافاتی را انتظار داشت.^{۴۸} به اعتباری دیگر ممکن است اختلافات مالیاتی ناشی از تفسیر معاهده یا مواردی باشد که به هیچ عنوان در معاهده به آن‌ها اشاره نشده است.^{۴۹} پس از تعریف اختلافات، اکنون به روش‌های حل آن پرداخته می‌شود.

42. Julien Chaisse, and Irma Mosquera, "Public International Law, International Taxation and Tax Dispute Resolution", *Asia Pacific Law Review* 31, no. 1 (2023): 200.

43. Yariv Brauner, "An International Tax Regime in Crystallization." *Tax Law. Review.* 56 (2002): 259.

44. Charles R Irish, "Private and Public Dispute Resolution in International Taxation", *Contemp. Asia Arb. J.* 4 (2011): 123.

۴۵. صالحی‌فر، همان، ۲۲۲.

۴۶. همان.

۴۷. همان.

۴۸. همان.

۴۹. همان، ۲۲۳.

۳. روش‌های حل اختلافات

حل و فصل اختلافات مالیاتی یکی از جنبه‌های مدرن سیستم اداری و عناصر سیستم اداری مالیاتی است که در جهت حل منصفانه و دوستانه تعارضات مالیاتی طراحی شده است.^{۵۰} در نظام حل و فصل اختلافات در معاهدات مالیاتی بین‌المللی با پیروی از متون الگوی سازمان ملل و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، دو سازوکار آیین توافق متقابل و داوری موردی بیان شده است که در ادامه تبیین می‌شود.^{۵۱}

۳-۱. آیین توافق متقابل

ماده ۲۵ متن نمونه سازمان ملل متحد و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، آیین توافق متقابل را پایه‌گذاری کرده است. بنا بر آیین توافق متقابل، طرف‌های متعاقد می‌توانند در مواردی که مالیات مضاعف ناشی از تفاوت در اجرا یا تفسیر موافقت‌نامه است، آن را حل کنند. آیین توافق متقابل توسط مقامات صلاحیت‌دار دو طرف اجرایی می‌شود. آیین توافق متقابل، سه وضعیت ذیل را در بر می‌گیرد:

اول، مواردی که مؤدی مالیاتی مقیم یکی از کشورها مدعی باشد که مطابق مقررات موافقت‌نامه، مشمول مالیات نمی‌شود.

دوم، مواردی که مقامات صلاحیت‌دار، رأساً اختلافی در تفسیر یا اجرای موافقت‌نامه دارند. سوم، مواردی که منجر به مالیات مضاعف می‌شوند و در مفاد موافقت‌نامه پیش‌بینی نشده‌اند. مؤدی مالیاتی می‌تواند رویه توافق متقابل را آغاز کند؛ اما روند حل و فصل مسائل مربوطه، یک فرایند دولت به دولت است. نقش مؤدی در آیین توافق متقابل توسط قوانین داخلی مشخص و معمولاً به ارائه اطلاعات به مقامات صالح محدود می‌شود.

شایان توجه است که بعد از درخواست رویه متقابل، مقامات صلاحیت‌دار تلاش خواهند کرد تا به راه‌حل رضایت‌بخش برای پرونده ارائه‌شده دست پیدا کنند اما هیچ تعهدی برای رسیدن به راه‌حل قطعی پیش‌بینی نشده است. با وجود این، بر مبنای اصل تعهد به وفای عهد،^{۵۲} مقامات دولتی موظف به اجرای معاهده با حسن نیت بوده و باید تمامی تلاش خود را در جهت رسیدن به راه‌حل به کار گیرند. رابطه میان آیین توافق متقابل و جبران خسارت حقوق داخلی، وفق قوانین داخلی هر کشور بیان خواهد شد. البته مؤدی حق دسترسی به آیین توافق متقابل را بنابر موافقت‌نامه

50. Asherry Magalla, and Joseph Augustine, "The Law of Alternative Dispute Resolution in Tax Disputes in Tanzania; A Lesson from Australia" SSRN (2021): 4.

۵۱. صالحی‌فر، همان، ۲۴۵.

52. *Pacta Sunt Servanda*.

مالیاتی دارد.^{۵۳} پرواضح است که در آیین توافق متقابل، مقامات صلاحیت‌دار، هیچ تعهدی جهت حصول نتیجه در اختلافات مالیاتی ارجاعی توسط مالیاتی نداشته،^{۵۴} از این رو نیاز به سازوکاری دیگر به‌عنوان پیش‌تیبیان محسوس است. این موضوع در متون نمونه موافقت‌نامه‌های مالیاتی سازمان ملل، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پیش‌بینی و داوری موردی در ذیل بند حل و فصل اختلافات در صورت عدم حصول نتیجه در آیین توافق متقابل آورده شده است.^{۵۵}

۳-۲. داوری تجاری (مالیاتی) بین‌المللی

داوری مالیاتی بین‌المللی یکی از راه‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی است که ناشی از تعارض قوانین مالیاتی دو یا چند کشور است. به‌طور کلی، داوری روش شبه‌قضایی یا به بیان دیگر، روش جایگزین برای حل و فصل اختلاف خارج از دادگاه است که در آن، طرف‌ها توافق می‌کنند تا موضوع اختلاف خود را برای تصمیم‌گیری به شخص ثالث بی‌طرف (که خودشان انتخاب کرده‌اند) ارجاع دهند. می‌توان داوری را به‌طور کلی در یک تقسیم‌بندی به داوری سازمانی و داوری موردی تقسیم کرد.^{۵۶} در داوری سازمانی طرف‌های دعوا موافقت می‌کنند تا به منظور حل اختلاف، از سازمان داوری موجود در جهت حل اختلاف استفاده کنند. در داوری موردی طرف‌ها خود قواعد حل اختلاف و آیین دادرسی مربوط را تدوین و تنظیم می‌کنند.^{۵۷} داوری سازمانی نسبت به داوری موردی از مزایایی چون موارد ذیل برخوردار است:

الف. سازمان داوری وظایف مهمی چون انتخاب داوران در بازه زمانی مشخص، اطمینان لازم جهت سیر فرایند داوری بنابر قانون و هزینه‌های داوری منصفانه را بر عهده می‌گیرد؛
ب. کارایی سازمان‌های داوری قبلاً آزموده شده است؛

ج. با توجه به آنکه دعاوی مالیاتی بین‌المللی از جنس یکسانی برخوردارند، در طول زمان، رویه منسجمی ایجاد خواهد شد که در دعاوی مختلف قابل استفاده است.^{۵۸} ازجمله سازمان‌های داوری می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد: اتاق بازرگانی بین‌المللی،^{۵۹} انجمن بین‌المللی حل اختلافات

53. Mutual Agreement Procedure (MAP) Article 25 of the UN Model
Available at: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2013/05/20130530_A8_Ault.pdf. Last visited: 08 September 2024.

54. Howard Mann, "The Expanding Universe of International Tax Disputes: a Principled Analysis of the OECD International Tax Dispute Settlement Proposals." *Asia Pacific Law Review* 31, no. 1 (2023): 14.

۵۵. صالحی‌فر، همان، ۲۳۳.

۵۶. همان.

۵۷. همان.

۵۸. همان.

59. International Chamber of Commerce.

شیکاگو،^{۶۰} انجمن داورى امریکا،^{۶۱} دیوان داورى بین‌المللى لندن^{۶۲} و مرکز بین‌المللى حل اختلافات سرمایه‌گذاری.^{۶۳} در چند دهه اخیر، اهمیت داورى مالیاتی بین‌المللى، هم‌زمان با فرایند جهانی‌شدن، افزایش یافته است. مى‌توان داورى مالیاتی را نوآوری دانست که در سایر نقاط جهان به‌ویژه اتحادیه اروپا در حال تثبیت است.^{۶۴} دلایل متعددى برای این اهمیت وجود دارد. شاید بتوان مهم‌ترین دلیل را در کارآمدی داورى دانست. بر اساس نظرسنجی اخیر از شرکت‌های بزرگ بین‌المللى، داورى (نسبت به دادرسی دادگاه، میانجی‌گری، رسیدگی قضایی و تعیین کارشناس) برای این شرکت‌ها، چه در نقش خواهان و چه خوانده، محبوب‌ترین سازوکار حل و فصل اختلاف در مسائل بین‌المللى است.^{۶۵} در این خصوص مى‌توان به استانداردهای بین‌المللى ارائه‌شده توسط سازمان ملل، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا اشاره کرد.

بدون شک، در طیف وسیعی از موارد، داورى به‌عنوان سازوکارى برای حل و فصل اختلاف قابل استفاده است اما با توجه به فقدان دادگاه‌های بین‌المللى در حوزه مالیات، این روش به‌طور خاص برای این حوزه مناسب است. بنابراین با گذشت زمان، داورى مالیاتی بین‌المللى به‌طور فزاینده‌ای به‌عنوان سازوکار معتبر برای حل و فصل اختلافات مالیاتی فرامرزی در نظر گرفته مى‌شود که به موجب آن کشورها مى‌توانند با اطمینان نسبی به حل و فصل اختلافات خود پردازند، چرا که داورى مالیات بین‌المللى با اصل قانونی‌بودن مغایرتی ندارد و به شکستن بن‌بست بین صلاحیت‌های قضایی دو کشور درگیر اختلاف کمک مى‌کند. علاوه بر این، داورى نسبت به توسل به دستگاه قضایی، به حل و فصل کارآمدتر اختلافات مالیاتی منجر مى‌شود زیرا نتیجه آن مطابق با قانون و برای مؤدى مالیاتی منصفانه‌تر است.^{۶۶}

علی‌رغم اینکه بسیاری از کشورها از این موضوع که ممکن است حاکمیت آن‌ها توسط نهاد خارجی مورد خدشه قرار گیرد یا باید تسلیم تصمیم نهادی خارج از صلاحیت خود شوند، از دست‌دادن منافع حاصل از درآمدهای مالیاتی خود، آن‌ها را مجبور به پذیرش اقدامی در سطح بین‌المللى مى‌کند. الزام به داورى در امور مالیاتی بر حاکمیت دولت تأثیری نخواهد گذاشت. در عوض، داورى الزامی نماد حاکمیت دولت است. فرایند داورى در امور مالیاتی، فرایندی از دولت به دولت است.

60. Chicago International Dispute Resolution Association.

61. American Arbitration Association.

62. London Court of International Arbitration.

63. International Center for the Settlement of Investment Disputes.

64. Maria do Rosário Anjos, "International Procedures to Resolve Dispute in Tax Law", *Juridical Tribune-Review of Comparative and International Law* 11, no. 1 (2021): 47.

65. Stephenson Harwood, *An Introduction to International Arbitration*. (London, UK: Stephenson Harwood LLP, 2017).

66. A.P. Dourado and P. Pistone, "Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties", *Intertax*, 42, 3 (2014): 158-160.

بنابر بخش ۳ ماده ۲۵ کنوانسیون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، داوری موردی زمانی آغاز می‌شود که اختلافات مالیاتی اتفاق افتاده باشند، در صورتی که در آیین توافق متقابل، مؤدیان حتی زمانی که امکان بروز اختلاف نیز وجود داشته باشد می‌توانند موضوع را به مقامات صلاحیت‌دار ارجاع دهند. شایان ذکر است که بنابر الگوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همچنین سازمان ملل،^{۶۷} فرایند داوری باید بعد از آیین توافق متقابل در صورت باقی ماندن اختلاف انجام شود.

از این رو داوری در رابطه با اختلافاتی است که بین طرف‌ها مانده باشد. داوری در امور مالیاتی، موضوعی محرمانه بین طرف‌ها است چرا که بسیاری از مطالب مورد داوری محرمانه هستند. از این حیث می‌توان گفت بر حاکمیت دولت نیز خدش‌های وارد نمی‌شود. در استفاده از داوری می‌توان روش‌های مختلفی را در نظر گرفت، از جمله داوری پیشنهاد نهایی و داوری عقیده مستقل. داوری پیشنهاد نهایی^{۶۸} یعنی داور پیشنهاد یکی از طرفین را بپذیرد. در این حالت، داوری مؤثرتر و سریع‌تر خواهد بود. توافقنامه برای حل و فصل این گونه اختلافات، رویه داوری را پیش‌بینی نموده است که این داوری علی‌رغم الزام‌آور بودن، بسیار انعطاف‌پذیر است و داوری عقیده مستقل^{۶۹} نیز بدین معناست که داور ادعاهای طرف‌ها را استماع و به آن رسیدگی کرده و بعد از آن داوران بر مبنای تحلیل مستدل و مکتوب، وفق منابع حقوقی قابل استناد، تصمیم خود را ابلاغ می‌کنند. داوری بین‌المللی، مرحله بعدی در حل اختلافات برون‌مرزی است. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در ۲۰۰۸ و سازمان ملل متحد در ۲۰۱۱ رجوع به داوری موردی را در متون نمونه خود گنجانده‌اند.^{۷۰}

برای حصول نتیجه مثبت در داوری مالیاتی باید از تمامی ابزارهای قانونی استفاده کرد از جمله رویه قضایی، قوانین مالیاتی، نامه‌ها و اسناد داخلی سازمان‌ها. در بسیاری از کشورها دیوان‌های داوری، بخشی از سیستم‌های قضایی به شمار می‌روند اما در چنین کشورهایی نیز سازمان‌های داوری وجود دارند که بر اساس داوری مالیاتی منافع تجاری، اختلاف‌های بین اشخاص و شرکت‌ها

۶۷. نعیم نوربخش، حسن وکیلان و جاوید لکناهور، «داوری‌پذیری اختلافات مالیاتی بین‌المللی»، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، ۱۸، ۵۴ (۱۳۹۶): ۱۳۱.

۶۸. داوری بیس‌بال (Baseball Arbitration) «که همچنین با نام «داوری پیشنهاد نهایی» (Final Offer Arbitration) شناخته می‌شود، نوع خاصی از روش حل اختلاف است. در این روش، هر طرف یک پیشنهاد نهایی برای توافق و مبلغ نهایی را به داور ارائه می‌دهد. داور سپس موظف است یکی از پیشنهادها را به‌عنوان رأی نهایی و الزام‌آور انتخاب کند، بدون اینکه اختیار مصالحه یا ارائه راه‌حلی میانه داشته باشد.

69. Independent Opinion Approach.

۷۰. نعیم نوربخش، حسن وکیلان و جاوید لکناهور، «داوری‌پذیری اختلافات مالیاتی بین‌المللی»، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، ۱۸، ۵۴ (۱۳۹۶): ۱۱۷.

را حل می‌کنند. چنین سازمان‌های داوری کاملاً بر اساس مفاد الگوی قانون داوری آنسیترال قانون داوری تجاری بین‌المللی ۱۹۸۵ فعالیت می‌کنند. امروزه کشورهای زیادی شرط داوری را در موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف قرار می‌دهند، مانند فرانسه، آلمان، سوئیس، انگلستان، ژاپن و آمریکا.^{۷۱} وفق ماده ۱۰۳۱ از آیین دادرسی آلمان،^{۷۲} زمانی اختلافات با داوری حل و فصل می‌شوند که میان طرفین، توافق داوری کتبی مناسبی وجود داشته باشد که می‌تواند در قرارداد اصلی، جداگانه با توافق میان طرف‌ها منعقد شود. شایان ذکر است که داوری مالیاتی در حال حاضر به‌عنوان روش پشتیبان برای آیین توافق متقابل پذیرفته شده است اما معلوم نیست که این فرایند، هدف میان‌مدت است یا بلندمدت.^{۷۳} سازمان ملل و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در متن الگوی معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در ماده ۲۵ و اتحادیه اروپا در دستورالعمل شماره ۲۰۱۷/۱۸۵۲ در خصوص حل و فصل اختلافات مالیاتی، به آیین توافق دوجانبه و داوری اشاره کرده‌اند که در ادامه بررسی خواهند شد.

۴. حل و فصل اختلافات معاهدات مالیاتی در نظام مالیاتی بین‌المللی

در مبحث دوم این نوشتار در راستای رهیافت الگوی مطلوب حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی جهت درج در متن نمونه موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و سرمایه جمهوری اسلامی ایران، متون نمونه سازمان ملل و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، همین‌طور رویه اتحادیه اروپا و قوانین و مقررات آن در باب حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی مورد مذاکره قرار می‌گیرد و با عنایت به استانداردهای بین‌المللی، رویه ایران بررسی و ضمن نقد آن، پیشنهادها نیز بیان خواهد شد.

۴-۱. الگوی حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی سازمان ملل متحد و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

در متن نمونه سازمان ملل متحد و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در ماده ۲۵ دو گزینه متفاوت (نخست آیین توافق متقابل و دوم داوری مالیاتی بین‌المللی) برای حل و فصل اختلاف درج شده است. در شق (الف) آن آیین توافق متقابل و در شق (ب) آن اشاره به رجوع داوری شده است که در ادامه این دو شق بررسی می‌شود. آیین توافق متقابل در متون نمونه سازمان ملل و سازمان

71. <https://web-archive.oecd.org/temp/2024-05-30/79468-country-map-profiles.htm>

72. Civil procedure code of Germany promulgated on 5 December 2005 enacted by Bundesgesetzblatt.

73. Howard Mann, "The Expanding Universe of International Tax Disputes: a Principled Analysis of the OECD International Tax Dispute Settlement Proposals." 279.

همکاری و توسعه اقتصادی تقریباً به‌طور یکسان آورده شده است که در بند بعدی توضیح داده خواهد شد.

بند اول ماده ۲۵ متون نمونه سازمان ملل و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به آیین توافق متقابل اختصاص یافته است.^{۷۴} بنا بر متون نمونه نامبرده، آیین توافق متقابل بدین شرح است: هنگامی که شخص بر این نظر باشد که اقدامات یک یا هر دو دولت از منظر مالیاتی منتج به نتایجی شده یا خواهد شد که منطبق با مفاد موافقت‌نامه نیست، شخص می‌تواند صرف‌نظر از روش‌های احقاق حق در قوانین ملی، اعتراض خود را به‌صورت کتبی به مقامات صلاحیت‌دار دولت متاعهدی که مقیم آن است برساند. مقامات صلاحیت‌دار باید بکوشند ظرف بازه زمانی مشخص، خود یا با کمک طرف دیگر موافقت‌نامه، موضوع اعتراض مؤدی را حل کنند. حصول توافق با طرف مقابل می‌تواند از طریق مشورت، مذاکره یا برگزاری کمیسیون مشترک با طرف مقابل صورت پذیرد. مالیات‌دهندگان بدون محروم‌شدن از روش احقاق حقوق در دادگاه‌ها و مراجع اختصاصی اداری می‌توانند به آیین توافق متقابل رجوع کنند. در این آیین، حل و فصل بر مبنای توافق و مودت میان مقامات صلاحیت‌دار صورت می‌پذیرد. برخلاف رویه داخلی، مؤدی حتی در صورت امکان نقض حق او، حق توسل به آیین توافق متقابل را دارد. بعد از طرح شکایت توسط مؤدی، مقامات صلاحیت‌دار یا آن را رد کرده یا موجه می‌دانند. در صورت موجه‌دانستن، مقامات صلاحیت‌دار باید آیین توافق متقابل را به اجرا گذارند. توافق متقابل تا زمانی قابل اجراست که مقامات صلاحیت‌دار با اصلاح یا فسخ موافقت‌نامه توافق نداشته باشند.^{۷۵}

دیگر طریق پیش‌بینی‌شده در بند حل و فصل اختلافات موافقت‌نامه‌های مالیاتی سازمان ملل و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، داوری است که در ادامه بررسی خواهد شد.^{۷۶} سازمان ملل متحد و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به‌ترتیب در سال‌های ۲۰۱۱ و ۲۰۰۸ داوری را در متون نمونه خود گنجانده‌اند.^{۷۷} در صورت عدم این توافق، ظرف بازه زمانی مشخص، و در صورت درخواست کتبی فرد ذی‌نفع، موضوع به داوری ارجاع خواهد شد. اگر موضوع به محاکم یا دادگاه‌های یکی از طرف‌ها ارجاع شده باشد، امکان دارد این ارسال انجام نشود. رأی داوری برای

74. Annet Wanyana Oguttu, "Resolving Double Tax Treaty Disputes: the Challenges of Mutual Agreement Procedure with a Special Focus on Addressing the Concerns of Developing Countries in Africa—the South African and Ugandan Experience", *South African Yearbook of International Law* 40, no. 1 (2015):162.

75. OECD, "Commentary on Article 25", in *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, (OECD Publishing, Paris) 431-434.

76. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital article 25 And United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries article 25.

۷۷. صالحی‌فر، همان، ص ۲۴۴.

طرف‌ها الزام‌آور بوده و باید اجرا شود.^{۷۸}

در خصوص ارجاع به داوری، الگوی سازمان ملل متحد و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی یکسان است اما تفاوت‌هایی نیز دارد که در ادامه بیان خواهد شد. سازمان ملل متحد برای رجوع به داوری، مدت زمان سه سال را قید کرده است اما در معاهده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی زمان دو ساله در نظر گرفته شده است. متن نمونه سازمان ملل، آغاز داوری را موکول به تقاضای مقامات صالح یکی از کشورهای متعاقد کرده است اما در سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، اختیار مراجعه به داوری به شخص متقاضی آغازکننده دعوا اعطا شده است که خود یکی از تفاوت‌های اساسی است. مطابق با الگوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، اعتماد شخص مؤدی در رابطه با حل و فصل اختلافات، بیشتر بوده که خود در نهایت باعث جذب سرمایه‌گذاری بیشتر می‌شود اما وجه مثبت الگوی سازمان ملل این است که صدمه‌ای به حاکمیت ملی وارد نخواهد شد.

سازوکار داوری در هر دو متن پیش‌بینی نشده است چرا که گنجاندن جنبه‌های اجرایی در خود کنوانسیون، پیچیدگی بند داوری را افزایش می‌دهد. اما ممکن است برخی کشورها بر این باور باشند که اهمیت برخی از جنبه‌ها مانند محرمانه‌بودن اطلاعات و رعایت حریم خصوصی، قوانین تعیین داوران و نحوه رأی‌دهی به میزانی است که باید حتماً در خود کنوانسیون ذکر شود. از این رو در مفاد موافقت‌نامه به آن اشاره می‌کنند.^{۷۹} البته بهتر است که صرفاً رجوع به داوری و کلیات در متن موافقت‌نامه ذکر شود و جنبه‌های اجرایی آن، ذیل یک سند مجزا آورده شود چرا که ممکن است بر سر یک سری از جزئیات انعقاد موافقت‌نامه مالیاتی به بن‌بست برسند که این موضوع در نهایت به ضرر کشورهاست و از جذب سرمایه‌گذاری جلوگیری خواهد کرد.

در خصوص جنبه‌های اجرایی داوری مالیاتی بین‌المللی می‌توان به بخش ششم کنوانسیون چندجانبه اجرای معاهدات مالیاتی جهت جلوگیری از کاهش مبنای مالیاتی و تغییر سود مصوب ۳۱ دسامبر ۲۰۱۶ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^{۸۰} رجوع کرد. سند فوق در بخش ششم، مواد ۱۸ تا ۲۶ را به داوری اختصاص داده است. در ماده راجع به انتصاب داوران آمده است که هر یک از طرف‌ها باید یک مقام را ظرف بازه زمانی شصت روزه، و آن دو داور، سردارو را منصوب می‌کنند. سردارو نباید شهروند یا مقیم هیچ یک از طرف‌ها باشد. اگر هر یک از طرف‌ها یا داورها نتوانند داور یا سردارو را منصوب کنند، انتصاب آن به عهده مرکز سیاست‌های مالی و اداری سازمان

78. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital article 25 And United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries article 25.

79. OECD (2017), op cit, 445.

80. OECD, 2016, The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting

همکاری و توسعه اقتصادی خواهد بود. در ماده ۲۳ در خصوص نحوه صدور رأی آمده است که رأی باید با نظر موافق دو داور از سه داور همراه باشد. در ماده ۲۵ راجع به هزینه‌های داوری به این شکل بیان شده است که هزینه‌ها و مخارج داوری اعضای هیئت داوری باید با توافق بین مقامات صلاحیت‌دار صورت پذیرد و در صورت نبود چنین توافقی هر طرف باید هزینه‌های عضو منصوب خود را در هیئت داوری متحمل شود و هزینه‌های مربوط به رئیس هیئت داوران و سایر هزینه‌های مربوط به رسیدگی به‌طور مساوی توسط هر دو طرف پرداخت شود.

۲-۴. الگوی حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی اتحادیه اروپا

شورای اتحادیه اروپا در ۱۰ اکتبر ۲۰۱۷ دستورالعمل شماره ۲۰۱۷/۱۸۵۲ را در مورد سازوکارهای حل و فصل اختلافات مالیاتی در خصوص مالیات بر درآمد و سرمایه به تصویب رساند که اجرا و توسعه نوعی از سیستم حل و فصل اختلافات مالیاتی را برای کشورها الزامی می‌کند که شامل داوری برای دستیابی به راه‌حل‌های خارج از دادگاه قابل اجرا و الزام‌آور باشد.

تصویب این دستورالعمل، یک گام بزرگ رو به جلو در مورد حل و فصل اختلافات معاهده مالیاتی بین‌المللی به شمار می‌رود. باید بیان داشت با عنایت به حکمرانی خاص اتحادیه اروپا، دستورالعمل فوق، جزء حقوق سخت قرار داشته و بنابر دکترین تفوق،^{۸۱} دولت‌های عضو موظف به اجرای آن هستند.^{۸۲} این ابزار جدید نه تنها رویه‌های مؤثری را برای حل و فصل اختلافات مالیاتی تعیین، بلکه حقوق و تعهدات مؤدیان مالیاتی را نیز مشخص می‌کند؛ همان‌طور که صراحتاً در بند ۹ مقدمات دستورالعمل^{۸۳} ذکر شده است. دلایل مختلفی برای تصویب این دستورالعمل وجود داشت: اول، تلاش اروپا برای محدود کردن بندهای متقابل در مورد رویه‌های متقابل که به‌طور کلی در موافقت‌نامه‌های مالیات مضاعف گنجانده شده‌اند و دوم، فشار شرکت‌های چندملیتی برای دستیابی به راه‌حلی سریع، امن، دوستانه و ارزان برای حل اختلاف با ادارات مالیاتی مختلف.

81. Doctrine of Supremacy.

۸۲. حکمرانی اتحادیه اروپا با توجه به نفوذ خاص بر کشورهای عضو، تحت تأثیر دو دکترین تفوق و تأثیر مستقیم است. دکترین تفوق و تأثیر مستقیم، هر دو هسته اساسی معاهده اساسی اتحادیه اروپا را تشکیل می‌دهند. دکترین تفوق بر این مبنا استوار است که حقوق اتحادیه اروپا در مقام تعارض میان حقوق ملی با هنجارهای حقوق اساسی از تفوق و برتری برخوردار است. موضوع فوق صرفاً یک نظریه حقوقی نیست که اتحادیه اروپا در رأس سلسله‌مراتب قرار می‌گیرد، بلکه در رویه سخت اروپا قرار گرفته است. برای مثال، تمامی دادگاه‌ها در اتحادیه اروپا (شامل دادگاه‌های ملی) در مقام تعارض حقوق ملی با حقوق اتحادیه اروپا باید حقوق اتحادیه را مرجع بدانند. دکترین تأثیر مستقیم، حکایت از آن دارد که مفاد حقوق اتحادیه اروپا می‌تواند توسط طرف‌های دعوا در مقابل دادگاه‌های ملی مورد استناد قرار گیرد. برای مطالعه بیشتر، ن.ک:

Damian Chalmers, and Adam Tomkins, *European Union Public Law: Text and Materials*. (Cambridge University Press 2007)

83. Katerina Perrou, "Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive," *Intertax*, 47, (2019): 715-724,

در هر صورت، سازوکارهای حل و فصل این دستورالعمل در خصوص اختلافات ناشی از تفسیر موافقت نامه های مالیات مضاعف، مشکلات در حین اجرای آنها یا به طور کلی مشکلات مالیات مضاعف در رابطه با مالیات های مذکور، قابل اجرا خواهد بود.

مهم ترین مزایای این دستورالعمل عبارت اند از:

• **نتیجه تضمین شده در بازه زمانی مشخص:** اگر مقامات مالیاتی نتوانند ظرف مدت شش ماه پس از دریافت شکایت، اختلاف را حل و فصل کنند، باید ظرف دو سال پس از پذیرش شکایت، اختلاف را از طریق رویه توافقی دوجانبه حل و فصل کنند. پس از آن، مؤدیان مالیاتی می توانند پرونده حل نشده خود را به داوری ارجاع دهند. سپس اختلاف توسط کمیسیون مشورتی به ریاست قاضی و متشکل از افراد مستقل، حل و فصل خواهد شد. این کمیسیون باید حداکثر ظرف شش ماه اختلاف را حل کند. نظر کمیسیون برای مقامات، الزام آور خواهد بود؛

• **دامنه گسترده:** سازوکار جدید، محدود به مسائل مالیات مضاعف، اقامت دوگانه یا تخصیص سود به تأسیسات دائمی نیست. مؤدیان مالیاتی (شرکت ها و افراد) می توانند هرگونه شکایتی را به مقامات مالیاتی کشورهای عضو در مورد تفسیر و اجرای کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا و معاهدات مالیاتی درون اتحادیه اروپا ارائه دهند؛

• **روند هدایت شده توسط مؤدی مالیاتی:** شکایت باید ظرف سه سال پس از ابلاغ ارزیابی مالیات، گزارش حسابرسی مالیات یا هر اقدام دیگری که منجر به اختلاف مالیاتی بینجامد، ارائه شود. ممکن است شکایت به موازات راه حل های داخلی پیگیری شود. اگر مقامات مالیاتی روند رسیدگی را به طور نامناسبی به تأخیر بیندازند، مؤدی مالیاتی می تواند به دادگاه های لوکزامبورگ مراجعه کند و در صورت رد شکایت یا درخواست اجرای رأی، تجدیدنظرخواهی کند.

مقدمه این دستورالعمل، نواقص رویه های توافق متقابل معاهدات دوجانبه و همچنین کنوانسیون داوری ۱۹۹۰ مذکور را می پذیرد و بر نیاز مبرم به معرفی یک چارچوب مؤثر و کارآمد برای حل و فصل اختلافات مالیاتی تأکید می کند که اطمینان از قطعیت حقوقی و محیطی دوستانه برای سرمایه گذاری به منظور دستیابی به سیستم های مالیاتی عادلانه و کارآمد در اتحادیه را تضمین می کند. این سازوکارها همچنین باید چارچوب هماهنگ و شفاف برای حل و فصل اختلافات ایجاد و بدین ترتیب، منافع همه مؤدیان مالیاتی را تأمین کنند.

سازوکارهای پیش بینی شده در این دستورالعمل که طرفین می توانند از آنها استفاده کنند، انعطاف پذیر هستند و امکان اجرای رویه های توافقی (میانجی گری و سازش) و داوری الزام آور را فراهم می کنند. در این راستا، این دستورالعمل در مرحله اول، اجرای رویه های توافقی را ترجیح می دهد و تنها در صورتی که دستیابی به توافق غیرممکن باشد، امکان توسل به سازوکار داوری

وجود دارد. ابتدا مؤدی مالیاتی شکایتی را نزد مقامات ذی‌ربط کشور عضو مطرح می‌کند تا آن‌ها بتوانند تصمیمی صادر کنند. هنگامی که مقامات ذی‌صلاح کشورهای عضو ذی‌ربط، تصمیم بگیرند شکایت مؤدی مالیاتی را بپذیرند، ابتدا تلاش می‌کنند تا موضوع مورد مناقشه را از طریق رویه توافق دوجانبه حل و فصل کنند. مهلت نهایی برای صدور این توافقنامه، دو سال پس از پذیرش شکایت است. پس از اینکه مقامات ذی‌صلاح کشورهای عضو درباره نحوه حل و فصل موضوع مورد مناقشه به توافق برسند، این توافقنامه باید بدون تأخیر به فرد ذی‌نفع ابلاغ شود. این توافقنامه، تصمیمی است که برای مقامات الزام‌آور است و توسط فرد ذی‌نفع قابل اجرا است، به شرطی که وی این تصمیم را بپذیرد و از حق پیگیری قضایی صرف‌نظر کند. در صورتی که مقامات صالح کشورهای عضو ذی‌ربط، ظرف مهلت تعیین‌شده به توافقی در مورد نحوه حل و فصل موضوع اختلاف نرسند، به فرد ذی‌نفع اطلاع‌رسانی و دلایل کلی عدم توافق ذکر می‌شود. در این مرحله، مؤدی مالیاتی می‌تواند تصمیم بگیرد که درخواست داوری بدهد. پس از درخواست مؤدی مالیاتی، مقامات صالح کشورهای عضو ذی‌ربط، کمیسیون مشورتی متشکل از یک نماینده از هر کشور، یک فرد مستقل و برجسته که توسط هر کشور از طریق فرآیندی خاص تعیین می‌شود و یک رئیس منتخب توسط اعضای فوق تشکیل خواهند داد. رئیس کمیسیون باید قاضی باشد، مگر اینکه توافق دیگری شده باشد. در خصوص ترکیب کمیسیون مشورتی، هر کشور باید دو فهرست تهیه کند: یک فهرست، شامل نمایندگان اعضای ادارات مالیاتی آن‌ها، و فهرست دیگری شامل افراد مستقل و برجسته با صلاحیت در این زمینه. کشورهای عضو، اعضای کمیسیون خود را از این دو فهرست انتخاب خواهند کرد. پس از تشکیل کمیسیون، مقامات مذکور، قوانین و مقررات عملکرد کمیسیون را به مؤدی مالیاتی اطلاع خواهند داد. این قوانین و مقررات شامل مواردی مانند ویژگی‌های اختلاف، چارچوب زمانی رسیدگی، ترکیب کمیسیون، قوانین حاکم بر مشارکت افراد ذی‌نفع در روند رسیدگی و هر مورد دیگری است که مرتبط تلقی شود.

طرف‌ها موظف‌اند هرگونه اطلاعات، شواهد یا اسنادی را که ممکن است برای حل و فصل اختلاف مرتبط باشد، در اختیار کمیسیون قرار دهند. در این راستا، افراد ذی‌نفع می‌توانند درخواست حضور در برابر کمیسیون را داشته باشند یا به درخواست کمیسیون در جلسات حاضر شوند. برای اجرای تبادل اطلاعات، علاوه بر بندهای تبادل اطلاعات موجود در اکثر موافقت‌نامه‌های دوجانبه، دستورالعمل شماره ۲۰۱۱/۱۶ مورخ ۱۵ فوریه ۲۰۱۱ در مورد همکاری اداری در زمینه مالیات بسیار کمک‌کننده است. این دستورالعمل، سه نوع کلاسیک تبادل اطلاعات را مدیریت می‌کند: تبادل به درخواست، تبادل خودجوش و تبادل خودکار. مقررات بین‌المللی توجه ویژه‌ای به تبادل اطلاعات به درخواست دارند که رایج‌ترین نوع در عمل، به‌ویژه در رویه‌های مالیات مضاعف است.

کمیسیون مشورتی ظرف مدت شش ماه، که البته قابلیت تمدید تا سه ماه دیگر را نیز دارد باید نظر خود را به مقامات صالح کشورهای عضو ذی ربط ارائه دهد. این نظر با اکثریت ساده اعضای کمیسیون تصویب می شود و رئیس کمیسیون در صورت تساوی آراء، از حق رأی نهایی برخوردار است. یکی از جنبه های نوآورانه این دستورالعمل، مربوط به فرآیند تصمیم گیری است که برای اولین بار، مدل داوری پیشنهاد نهایی را نیز شامل می شود که به داوری بیسبالی نیز معروف است. با این روش، کمیسیون صرفاً باید یکی از پیشنهادهای مقامات مالیاتی کشورهای عضو را انتخاب کند. در اینجا نیازی به توضیح پایه های تصمیم یا تکمیل آن با هرگونه استدلال حمایتی نیست. در نتیجه، سازوکار حل و فصل اختلاف در چنین مواردی سریع تر و مقرون به صرفه تر خواهد بود. مقامات صالح، ظرف مدت شش ماه پس از ابلاغ نظر کمیسیون مشورتی باید درباره نحوه حل و فصل موضوع اختلاف به توافق برسند. در صورت عدم توافق، ملزم به اجرای نظر کمیسیون مذکور خواهند بود. در هر صورت، تصمیم نهایی در مورد حل و فصل اختلاف باید بدون تأخیر، به اطلاع فرد ذی نفع برسد و برای کشورهای عضو ذی ربط الزام آور باشد. اجرای این تصمیم، مشروط به پذیرش تصمیم نهایی توسط فرد (افراد) ذی نفع و صرف نظر از حق پیگیری قضایی در چارچوب زمانی تعیین شده صورت خواهد گرفت.^{۸۴}

۴-۳. الگوی حل و فصل اختلافات مالیاتی بین المللی ایران

در متن نمونه موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات ها بر درآمد و سرمایه ایران مصوب ۱۳۹۴^{۸۵} با الگوبرداری از موافقت نامه الگوی سازمان ملل و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، روش های حل و فصل اختلافات شامل موارد ذیل است: اعتراض مؤدی به مقام صالح ظرف بازه زمانی سه سال. در صورت عدم ارائه راه حل رضایت بخش و مواجهه بودن اعتراض مؤدی به تشخیص مقام صلاحیت دار، مقامات صالح تلاش خواهند کرد اعتراض مؤدی را از طریق آیین توافق دوجانبه، بدون محدودیت زمانی از طریق مذاکره مستقیم یا با تشکیل کمیسیون متشکل از نمایندگان طرف ها حل و فصل کنند.

با توجه به روش اتخاذی در ماده مربوط به حل و فصل اختلافات موافقت نامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ایران (آیین توافق متقابل) می توان نتیجه گیری کرد که در صورت اعتراض، الزامی مبنی بر حصول توافق و حل و فصل اختلاف حاصل شده وجود ندارد؛ ضمن آنکه بازه زمانی

84. Benja Anglès Juanpere, "The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration", *European Journal of Business and Management Research* (2020): 9.

۸۵. متن نمونه موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات های بر درآمد و سرمایه مصوب ۱۳۹۴/۳/۲۰ موضوع شماره ابلاغیه ۳۴۸۶۵.

مشخصی نیز برای آن در نظر گرفته نشده است. در آیین توافق متقابل، مقامات صالح دو کشور باید برای حل و فصل هرگونه مشکل یا تردیدی که در تفسیر یا اجرای توافقنامه(های) مالیاتی ایجاد می‌شود، از طریق توافق متقابل اقدام کنند. آن‌ها می‌توانند برای رفع موارد مالیات مضاعف در مواردی که در توافقنامه‌های مذکور پیش‌بینی نشده است، با هم مشورت کنند.

برای دستیابی به این اهداف، کشورهای عضو باید قابلیت اجرایی آیین توافق متقابل را تضمین و اطمینان حاصل کنند که:

- ۱- مقامات، دسترسی افراد و مشاغل به آیین توافق متقابل را تضمین کرده و هرگونه مانعی را برای حل و فصل اختلافات مرتبط با توافقنامه مالیاتی، از طریق رویه مذکور برطرف کنند.
 - ۲- مقامات طرف‌ها، تعهدات مربوط به آیین توافق متقابل را با حسن‌نیت اعمال می‌کنند.
 - ۳- مقامات تضمین می‌کنند که رویه‌های اداری (داخلی) مرتبط با مالیات در کشورهاشان تا حد امکان با موافقت‌نامه‌های مالیاتی(بین‌المللی) مغایر نباشند.
- یکی از جنبه‌های مهم آیین توافق متقابل، وظیفه کشورهای عضو برای حفظ و ارتقای شفافیت در تمام طول فرایند است. این شفافیت، عنصری کلیدی در تضمین اعتبار این رویه به‌عنوان ابزاری برای حل و فصل اختلافات مالیاتی به شمار می‌رود. شایان ذکر است که جمهوری اسلامی ایران در تمامی موافقت‌نامه‌های اجتناب از مالیات مضاعف منعقد شده با سایر کشورها^{۸۶} از الگوی متن نمونه خود پیروی کرده است.

الف. کاستی‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی ایران

همان‌طور که پیش‌تر ذکر شد، در بند حل و فصل اختلافات ایران، صرفاً آیین توافق متقابل در نظر گرفته شده است که خود همراه با کاستی‌هایی است. در واقع آیین توافق متقابل، گزینه‌ای جایگزین برای دادرسی‌های مالیاتی دست و پا گیر و نامشخص در اختیار مؤدیان مالیاتی قرار می‌دهد، چرا که برای گرفتن نتیجه مؤثر در جهت اجتناب از مالیات مضاعف، نیاز به پیگیری مداوم پرونده در هر دو کشور طرف قرارداد وجود دارد. همچنین این رویه از مزیت زمان‌بندی نیز برخوردار است، بدین جهت که مؤدی مالیاتی برای آغاز این فرایند، ملزم به انتظار برای دریافت یا ابلاغ مالیات از

^{۸۶} موافقت‌نامه به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی فی‌مابین دولت جمهوری اسلامی ایران و غنا، هند، اسلواک، مجارستان، پادشاهی مغرب، قبرس، جمهوری چک، جمهوری کنیا، جمهوری سوسیالیستی ویتنام، جمهوری عراق، جمهوری اسلونی، جمهوری سنگال، جمهوری یمن، جمهوری صربستان، جمهوری مونتنگرو، جمهوری آذربایجان، جمهوری دموکراتیک مردمی الجزایر، کویت، جمهوری سودان، جمهوری کره جنوبی، رومانی، جمهوری زیمبابوه، سلطنتی عمان، جمهوری ایتالیا، جمهوری لهستان، پادشاهی بحرین، جمهوری اندونزی، جمهوری تاجیکستان، جمهوری بلغارستان، جمهوری تونس، پادشاهی اسپانیا، جمهوری مقدونیه، قطر، جمهوری سوسیالیستی دموکراتیک سریلانکا، اوکراین، فدراسیون روسیه، بوسنی و هرزگوین، جمهوری بلاروس، جمهوری لبنان، گرجستان.

سوی کشورها نیست، بلکه کافی است ثابت کند که اقدامات یکی یا هر دو کشور طرف قرارداد به احتمال زیاد، منجر به مالیاتی خواهد شد که مطابق با کنوانسیون مالیاتی فی مابین نیست.^{۸۷} در حالی که رویه‌های توافق متقابل، نقش مهمی در حل و فصل اختلافات مالیاتی ناشی از معاهدات مالیات مضاعف ایفا می‌کنند، برای تأمین در این خصوص کافی نبوده‌اند. دلایل ناکافی بودن این رویه به اختصار عبارت‌اند از:

- نبود الزام برای مقامات ذی‌صلاح در خصوص رسیدن به توافق، که منجر به فقدان امنیت حقوقی برای مؤدیان مالیاتی می‌شود زیرا هیچ تضمینی برای رسیدن به راه‌حل در مورد موضوع مطرح‌شده وجود ندارد.
- در نظر نگرفتن مشارکت مستقیم مؤدیان مالیاتی در این رویه؛
- کندی و طولانی بودن بیش از حد روند رسیدگی؛
- فقدان وحدت رویه در خصوص انتشار مصوبات؛
- فقدان هرگونه تضمینی برای اجرای تصمیمات اتخاذشده.

ب. توسل به داوری در حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی ایران

با توجه به بیانات بخش پیشین، نیاز به درج شرط داوری در موافقت‌نامه‌های دو جانبه مالیاتی ایران محسوس است، درحالی که درج شرط داوری در موافقت‌نامه‌های تشویق و حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری ایران، سابقه‌ای طولانی دارد. در بسیاری از موافقت‌نامه‌های تشویق و حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری میان جمهوری اسلامی ایران با سایر کشورها، یکی از روش‌های حل و فصل اختلافات میان طرف‌ها، داوری است.^{۸۸} حل اختلاف، ابتدا از طریق مذاکره، مشاوره و دوستانه است و در صورت عدم حصول توافق می‌توان موضوع اختلاف را به دادگاه یا داوری ارجاع کرد. ترتیبات انتخاب داور در این موافقت‌نامه معمولاً به طرق ذیل است:

- ۱- قواعد داوری آنسیترال یا قواعد حاکم حقوق بین‌الملل، کنوانسیون ایکسید، کنوانسیون نیویورک مصوب ۱۰ ژوئن ۱۹۵۸؛
- ۲- با توافق طرف‌ها ارجاع به نهاد داوری توافقی؛
- ۳- اجباری بودن تصمیم داور برای طرف‌ها؛

87. Kollmann, Jasmin, and Laura Turcan, "Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges", *International Arbitration in Tax Matters* (2015): 72.

88. موافقت‌نامه تشویق و حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری بین دولت جمهوری اسلامی ایران با دولت‌های: جمهوری نیگاراگوئه، مجارستان، چک، عراق، لوکزامبورگ، سنگاپور، ژاپن، تانزانیا، روسیه، برون‌دی، اتحادیه کومور، غنا، گینه بیسائو، ویتنام، قبرس، اریتره، سریلانکا، یونان.

۴- هر طرف اقدام به انتخاب یک داور می‌نماید و بعد از آن دو داور یک سرداور را تعیین خواهند کرد. در صورت عدم تعیین داور توسط هر یک از طرف‌ها، طرف دیگر می‌تواند انتخاب داور را از رئیس دیوان بین‌المللی دادگستری درخواست کند. در هر صورت سرداور باید تابعیت کشوری را داشته باشد که در زمان انتخاب با طرف‌های متعاقد روابط سیاسی داشته باشد. هیئت داورى با توافق طرف‌های متعاقد، آیین و محل داورى را تعیین خواهند کرد. نحوه صدور رأی دیوان داورى بر اساس رأی اکثریت خواهد بود. رویه دیوان داورى توسط دیوان تعیین خواهد شد.^{۸۹}

شایان توجه است که در موافقت‌نامه تشویق و حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری بین جمهوری اسلامی ایران و لوکزامبورگ مصوب ۱۳۹۵/۸/۲۵ مجلس جمهوری اسلامی ایران، یکی از موارد اختلافات، نقض جدی در زمینه فرار از مالیات است که این موضوع را از طریق داورى قابل حل و فصل دانسته است.

در جمهوری اسلامی ایران، نظر به اصل ۱۳۹ قانون اساسی در رابطه با ارجاع داورى در خصوص اموال عمومی که طرف دیگر بیگانه باشد به صورت موردی به تصویب قوه مقننه رسیده باشد. از آنجا که دولت در جهت انجام وظایف حاکمیتی، مالیات را از اشخاص دریافت یا از پرداخت معاف می‌کند، بدیهی است که مالیات قابل دریافت از مؤدیان غیرمقیم و بیگانه نیز جزء اموال عمومی محسوب می‌شود.^{۹۰} در ایران امکان ارجاع اختلافات مالیاتی که یک طرف آن دولت است، به داورى وجود دارد مشروط بر اینکه شرط اطلاع مجلس و در موارد مهمی که قانون تعیین می‌کند، شرط تصویب مجلس نیز رعایت شده باشد.^{۹۱} از این حیث با رعایت تشریفات مذکور می‌توان شرط داورى را در موافقت‌نامه مالیاتی به کار برد. از آنجا که مسائل مالیاتی در حیطه اعمال حاکمیت دولت هستند، در عمل ممکن است مجلس به راحتی حاضر به ارجاع اختلافات مالیاتی به داورى نشود اما با توجه به اینکه با داورى، دولت از حق حاکمیت خود صرف نظر نمی‌کند و تمام اختیارات داوران ناشی از اختیاراتی است که دو طرف قبل از وقوع اختلاف به آن‌ها اعطا می‌کنند، این نگرانی بی‌مورد به نظر می‌رسد؛ ضمن اینکه رأی داورى طبق موازین حقوقی و قانونی صادر و در آن، اصل بی‌طرفی به طور کامل رعایت می‌شود.^{۹۲} شایان ذکر است در صورت عدم رعایت اصل

۸۹. متن نمونه موافقت‌نامه تشویق و حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری، موضوع ابلاغیه شماره ۲۰۷۲۱ مورخ ۱۳۷۹ و اصلاحیه‌های بعدی، ماده ۱۷ حل و فصل اختلافات.

۹۰. نوربخش و دیگران، همان، ۱۳۰.

۹۱. ریحانه دست‌افکن، «امکان سنجی استفاده از داورى در حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی»، پژوهشنامه مالیات ۲۴، ۳۲ (۱۳۹۵): ۱۸۴.

۹۲. همان.

بی‌طرفی، رأی دآوری در دادگاه‌های داخلی قابل نقض است.^{۹۳}
بستر حقوقی توسل به دآوری مالیاتی بین‌المللی در نظام حقوقی ایران مورد توجه قرار گرفته است. ماده ۱۱۶ قانون برنامه ششم توسعه مقرر می‌دارد:

«در راستای کاهش مراجعه مردم به مراجع قضائی و تسریع در حل و فصل اختلافات، قوه قضائیه مکلف است با همکاری دولت به منظور افزایش حل و فصل اختلافات از طریق دآوری، ایجاد و توسعه نهادهای دآوری و اعتمادسازی و ایجاد اقبال عمومی و حمایت از آن‌ها تا پایان سال اول اجرای قانون برنامه تمهیدات لازم را پیش‌بینی نماید».

وفق بند (ج) ماده ۱ قانون دآوری تجاری بین‌المللی مصوب ۱۳۷۶/۰۶/۲۶، موافقت‌نامه دآوری توافقی است بین طرفین که به موجب آن تمام یا بعضی از اختلافاتی که در مورد یک یا چند رابطه حقوقی معین، اعم از قراردادی یا غیرقراردادی به وجود آمده یا ممکن است پیش آید، به دآوری ارجاع می‌شود. ممکن است موافقت‌نامه دآوری به صورت شرط دآوری در قرارداد یا به صورت قرارداد جداگانه باشد. مطابق ماده ۲ قانون اساسنامه مرکز دآوری اتاق ایران مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۱۴ با اصلاحات و الحاقات بعدی، موضوع فعالیت مرکز، حل و فصل اختلافات بازرگانی، اعم از داخلی و خارجی از طریق دآوری است. همچنین قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹ نیز متضمن مفاد مربوط به دآوری است. بنابراین با توجه به مستندات قانونی فوق، در زمینه رجوع به امر دآوری بین‌المللی مالیاتی، خلأ قانونی وجود ندارد. با توجه به موارد پیش گفته یعنی الگوی دآوری در متون نمونه سازمان ملل متحد و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا، در ادامه الگوی مطلوب دآوری جهت درج در موافقت‌نامه‌های مالیات مضاعف ایران بیان خواهد شد.

باید ظرف زمانی مشخصی برای آیین توافق متقابل در نظر گرفت که بعد از آن مؤدی مالیاتی بتواند به سازوکار دآوری رجوع کند. رجوع به دآوری هم می‌تواند وفق درخواست مؤدی مالیاتی و هم بنابر درخواست مقامات صلاحیت‌دار یا هر دوی آن‌ها صورت پذیرد. نگارندگان بر این باورند که فرض اول، بیشتر مناسب جمهوری اسلامی ایران است چرا که باعث جلب اعتماد بیشتر مؤدیان مالیاتی می‌شود که خود جذب بیشتر سرمایه‌گذاری را به دنبال دارد.

در رابطه با روند دآوری مالیاتی بین‌المللی، با توجه به اینکه مؤدیان مالیاتی و دولت‌ها به دنبال راه‌حلی مناسب برای دعاوی مالیاتی بین‌المللی هستند، علاوه بر الگوهای ارائه شده توسط سازمان ملل، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و رویه اتحادیه اروپا، طرفین می‌توانند الگوی دآوری

93. UK-Luxembourg Memorandum of Understanding on Arbitration Under Part VI of the Multilateral Instrument 2022, Part 10. Final Decision.

سرمایه‌گذاری^{۹۴} را به‌عنوان مبنایی برای این کار در نظر بگیرند. این مدل به‌عنوان روشی برای حل و فصل اختلافات، کارآمدی خود را ثابت کرده است و نشان‌دهنده تغییرات در روابط اقتصادی بین طرفین خصوصی و دولت‌ها است. داوری سرمایه‌گذاری از حمایت دیپلماتیک، به سمت اعطای جایگاهی برابر به طرف‌های خصوصی حرکت کرده است. در خصوص داوری مالیاتی، مشارکت مؤدیان مالیاتی در روند داوری همچنان به سیاست‌های دولت‌ها بستگی دارد. با این حال، دولت‌ها می‌توانند میزان دسترسی مؤدیان به اختلاف را اعطا و تعریف کنند. با مشارکت دادن مؤدیان مالیاتی در روند رسیدگی، دولت‌ها می‌توانند مسئله اجرای آرا را حل کنند، از رسیدگی هم‌زمان به داوری و دعاوی داخلی اجتناب ورزند و انصاف متصور از سیستم^{۹۵} را بیفزایند.^{۹۶}

گنجاندن داوری ذیل بند حل و فصل اختلافات، همچنین به این دلیل امتیاز محسوب می‌شود که الگوی چارچوب حقوقی دوجانبه حاکم بر دو حوزه قضایی امضاکننده موافقت‌نامه مالیات مضاعف را می‌شکند و به کشورهای متعدد اجازه می‌دهد تا خود را تحت مقررات بین‌المللی مشترک قرار دهند و بدین ترتیب به درجه‌ای از یکنواختی بین تعداد قابل توجهی از کشورها دست یابند. علاوه بر این از منظر اقتصادی، روی آوردن به داوری بین‌المللی برای حل و فصل اختلافات می‌تواند بسیار سودمندتر از مراجعه به دادگاه‌ها باشد زیرا به کشورها امکان می‌دهد به راه‌حل‌هایی دست یابند که از منظر حقوقی به همان اندازه مستند، مستدل و عادلانه، اما از نظر زمان و هزینه بسیار به صرفه‌تر است.

به نظر می‌رسد ایران می‌تواند از دو نوع داوری مختلف برای حل و فصل اختلافات مالیاتی استفاده کند: نخست) داوری پیشنهاد نهایی و دوم) داوری مستقل. در اختلافات مالیاتی ساده، روش بیسبالی و در اختلافات مالیاتی پیچیده، روش مستقل. در اجرای داوری باید رویه سازمان ملل، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا، همچنین الگوی داوری در موافقت‌نامه‌های حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری مطمح نظر قرار گیرد. داوری اجباری می‌تواند جذب حداکثری سرمایه‌گذاری خارجی را نیز در پی داشته باشد چرا که با به کارگیری داوری اجباری، نظام حقوق مالیاتی ایران می‌تواند به رژیم سرمایه‌گذاری امن تبدیل شود که این امر در بلندمدت به توسعه اقتصادی پایدارتر کمک می‌کند.

شایان ذکر است سازوکار داوری می‌تواند ذیل بند حل و فصل اختلافات متن نمونه موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف درج شود یا آنکه سازوکار آن بنا بر توافق مقامات صالح با دستورالعمل

۹۴. داوری سرمایه‌گذاری یا Investment Arbitration سازوکاری الزام‌آور برای حل و فصل اختلافات بین سرمایه‌گذاران خارجی و کشورهای میزبان است که مبتنی بر رضایت دو یا چند کشور در معاهدات یا توافق‌نامه‌های سرمایه‌گذاری است.

95. Perceived Fairness of the System.

96. Gilda Almeida, "Should Taxpayers Have Access to the International Tax Arbitration Procedure?", *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, (2018): 1-6.

جداگانه‌ای آورده شود. اما در هر حال، آغاز فرایند داوری باید بعد از طی مراحل آیین توافق متقابل و قبل از طرح شکایت در مراجع اختصاصی اداری یا شبه قضایی و در رأس آن‌ها دیوان عدالت اداری باشد. از این حیث در صورت باقی ماندن اختلاف، ممکن است موضوع توسط مقامات صالح به داوری ارجاع شود. ارجاع به داوری و تمامی مراحل آن باید با رعایت اصل محرمانگی و حریم خصوصی صورت پذیرد، چرا که در صورت فاش شدن اطلاعات، ممکن است صدمات متعددی به مؤدی مالیاتی وارد شود.^{۹۷} پس در صورتی که مراجع شبه قضایی (کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر و شورای عالی مالیاتی) و دیوان عدالت اداری در رابطه با موضوع اختلاف، رأی صادر کرده باشند و اختلاف حل شده باشد، دیگر موضوع به داوری ارجاع نخواهد شد اما در صورت باقی ماندن اختلاف، مقامات صالح می‌توانند موضوع را به داوری ارجاع دهند که رأی داوری برای طرف‌ها الزام‌آور خواهد بود. در ادامه، نمونه‌ای از معاهدات مالیاتی اجتناب از مالیات مضاعف کشورهای مختلف که شرط داوری به عنوان مکمل آیین توافق متقابل، ذیل بند حل و فصل اختلافات استفاده شده است آورده خواهد شد.

ج. حل اختلافات در معاهدات مالیاتی کشورهای منتخب

در این گفتار معیار انتخاب کشورهای منتخب، کارآمد و مترقی بودن نظام حل و فصل اختلافات مالیاتی آن‌ها بوده است. از اینرو سازوکار حل و فصل اختلافات ایالات متحده آمریکا و بریتانیا مورد بررسی قرار خواهد گرفت. ایالات متحده آمریکا در موافقت‌نامه‌های مالیاتی خود با سایر کشورها در ابتدا آیین توافق متقابل و سپس داوری را برسمیت شناخته است در ادامه موافقت‌نامه‌های مالیاتی منعقدۀ آمریکا با سایر کشورها در خصوص حل و فصل اختلافات تبیین خواهد شد.

در موافقت‌نامه مالیاتی میان ایالات متحده آمریکا و قزاقستان^{۹۸} ۱۹۹۳ در ماده ۲۵، فرانسه مصوب^{۹۹} ۱۹۹۶ در ماده ۲۶، سوئیس مصوب^{۱۰۰} ۱۹۹۶ در ماده ۲۵، ایرلند مصوب^{۱۰۱} ۱۹۹۷ و ایتالیا مصوب^{۱۰۲} ۱۹۹۹ در ماده ۲۵ ذیل ماده ۲۶ تحت عنوان آیین توافق متقابل، در صورت

97. Esther Huiskers-Stoop, Almut Breuer, and Mark Nieuweboer, "Exchange of Information, Tax Confidentiality, Privacy and Data Protection From an EU Perspective", *Erasmus Law Review* 15 (2022): 86.

98. Convention Between The Government Of The United States Of America And The Government Of The Republic Of Kazakhstan For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income And Capital 1993.

99. Convention Between The Government Of The United States Of America And The Government Of The French Republic For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income And Capital 1996.

100. Convention Between The Government Of The United States Of America And The Government Of Ireland For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income And Capital Gains 1996.

101. Convention Between The Government Of The United States Of America And The Government Of The Italian Republic For The Avoidance Of Double Taxation With Respect To Taxes On Income And The Prevention Of Fraud Or Fiscal Evasion 1999.

به نتیجه نرسیدن اختلاف به وسیله آیین توافق متقابل و موافقت هر دوی مقامات صلاحیت‌دار و مؤدی مالیاتی نسبت به ارجاع اختلاف به داوری و اعلان کتبی مؤدی مبنی بر ملزم بودن به تصمیم داوری، اختلاف به داوری ارجاع داده خواهد شد. موافقت‌نامه مالیاتی میان ایالات متحده آمریکا و ژاپن مصوب ۲۰۰۳ در ابتدا ذیل ماده ۲۵ در باب حل و فصل اختلافات، صرفاً آیین توافق متقابل را به رسمیت شناخته است اما در سند الحاقی اصلاحی مصوب ۲۰۱۳^{۱۰۲} که به عنوان جزء جدایی‌ناپذیر معاهده شناخته شده است، در مقام اصلاح ماده ۲۵ آورده است در صورت حل نشدن اختلاف با آیین توافق متقابل، یکی از مقامات صلاحیت‌دار به طور الزامی و کتبی، حل اختلاف را از طریق داوری درخواست کند. از جمله استثنائات وارده بر ارجاع داوری، عدم ارائه دعوا در محاکم قضایی یا شبه قضایی داخلی دو طرف است. موافقت‌نامه مالیاتی میان ایالات متحده آمریکا و بلژیک مصوب ۲۰۰۶^{۱۰۴} ذیل ماده ۲۴ تحت عنوان آیین توافق متقابل، ابتدا اختلاف را به آیین توافق متقابل و در صورت عدم حل اختلاف، آن را به داوری ارجاع داده است. طبق سند الحاقی اصلاحی ۲۰۰۶ نسبت به موافقت‌نامه مالیاتی میان آمریکا و آلمان مصوب ۱۹۸۹^{۱۰۵} در مقام اصلاح ماده ۲۵ تحت عنوان آیین توافق متقابل، در صورت به نتیجه نرسیدن آیین توافق متقابل در رابطه با بعضی از موارد خاص (اقامت، درآمد حاصل از کسب و کار و حق امتیاز) و در صورت صلاح دید مقامات مالیاتی صلاحیت‌دار، اختلاف به داوری ارجاع داده می‌شود.

در موافقت‌نامه مالیاتی میان بریتانیای کبیر و فرانسه مصوب ۲۰۰۸^{۱۰۶} در ماده ۲۶، هلند مصوب ۲۰۰۸^{۱۰۷} در ماده ۲۵، آلمان مصوب ۲۰۱۰^{۱۰۸} در ماده ۲۶، بحرین مصوب ۲۰۱۰^{۱۰۹} در ماده ۲۳، قطر مصوب ۲۰۰۹^{۱۱۰} اصلاحیه ۲۰۱۰ در ماده ۲۳، ارمنستان مصوب ۲۰۱۱ در ماده ۲۶^{۱۱۱} ژاپن

102. Convention Between The Government Of The United States Of America And The Government Of Japan For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income, 2003.

103. 2013 Technical Explanation Of Protocol Amending The Convention Between The Government Of The United States Of America And The Government Of Japan For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income

104. Convention Between The Government Of The United States Of America And The Government Of The Kingdom Of Belgium For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income 2006.

105. Protocol Amending The Convention Between The United States Of America And The Federal Republic Of Germany For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income And Capital And To Certain Other Taxes, Signed On 29th August 1989.

106. UK/France Double Taxation Convention Signed In London On 19 June 2008.

107. UK/Netherlands Double Taxation Convention And Protocol 2008.

108. UK/Germany Double Taxation Convention 2010.

109. Double Taxation Agreement Between The United Kingdom And The Kingdom Of Bahrain 2010.

110. UK/Qatar Double Taxation Agreement Ratify 2009 Amendment 2010.

111. UK/Armenia Double Taxation Convention Signed In London On 13 July 2011.

مصوب ۲۰۰۶ اصلاحیه ۲۰۱۳^{۱۱۲} در ماده ۲۵، لیختن اشتاین مصوب ۲۰۱۲^{۱۱۳} در ماده ۲۴، اسپانیا مصوب ۲۰۱۳^{۱۱۴} در ماده ۲۵، آلبانی مصوب ۲۰۱۳^{۱۱۵} در ماده ۲۵، عمان مصوب ۲۰۱۳^{۱۱۶} در ماده ۲۷، ایسلند مصوب ۲۰۱۴^{۱۱۷} در ماده ۲۳، کانادا مصوب ۱۹۷۸ اصلاحیه ۲۰۱۴^{۱۱۸} در ماده ۲۳، تاجیکستان مصوب ۲۰۱۵^{۱۱۹} در ماده ۲۳، کوسوو مصوب ۲۰۱۵^{۱۲۰} در ماده ۲۴، لسوتو مصوب ۲۰۱۶^{۱۲۱} در ماده ۲۴، الجزایر مصوب ۲۰۱۵^{۱۲۲} در ماده ۲۳، اروگوئه مصوب ۲۰۱۶^{۱۲۳} در ماده ۲۵، بلاروس مصوب ۲۰۱۷^{۱۲۴} در ماده ۲۴، جززی مصوب ۲۰۱۸^{۱۲۵} در ماده ۲۵، قبرس مصوب ۲۰۱۸^{۱۲۶} در ماده ۲۵، اتریش مصوب ۲۰۱۸^{۱۲۷} در ماده ۲۳، گرنزی مصوب ۲۰۱۸^{۱۲۸} در ماده ۲۵، جبل الطارق مصوب ۲۰۱۹^{۱۲۹} در ماده ۲۴، سوئد مصوب ۲۰۱۵ اصلاحیه ۲۰۲۱^{۱۳۰} در ماده ۲۳، لوکزامبورگ مصوب ۲۰۲۲^{۱۳۱} در ماده ۲۴ و سن مارینو مصوب ۲۰۲۳^{۱۳۲} در ماده ۲۴، تحت عنوان آیین توافق متقابل، در جهت حل و فصل اختلاف، ابتدا آیین توافق متقابل ظرف بازه زمانی مشخص و در صورت حل نشدن اختلاف با درخواست کتبی مؤدی، موضوع به داوری موردی

112. UK/Japan Double Taxation Convention Signed 2 February 2006, As Amended By A Protocol Signed On 17 December 2013.
113. UK/Liechtenstein Double Taxation Convention 2012.
114. Spain-Uk Double Taxation Convention 2013.
115. Double Taxation Agreement Between The United Kingdom And Albania Signed In Tirana On 26th March 2013.
116. Double Taxation Convention Between The United Kingdom And Norway 2013.
117. Convention Between The United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland And Iceland For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income And On Capital Gains, 2014.
118. Convention Between The Government Of The United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland And The Government Of Canada For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income And Capital Gains, Ratified 1987. Amendment 2014.
119. Tajikistan/UK Double Taxation Agreement 2015.
120. Kosovo-UK Double Taxation Convention, 2015.
121. UK/Lesotho Double Taxation Agreement 2016.
122. UK/Algeria Double Taxation Convention Signed On 18 February 2015.
123. UK/Uruguay Double Taxation Convention 2016.
124. UK/Belarus Double Taxation Convention 2017.
125. UK-Jersey Double Taxation Agreement And Protocol 2018.
126. UK/Cyprus Double Taxation Convention Signed On 22 March 2018, As Amended By The 2018 Protocol Signed On 19 December 2018.
127. UK/Austria Double Taxation Agreement Signed On 23 October 2018.
128. UK-Guernsey Double Taxation Agreement And Protocol, 2018.
129. UK/Gibraltar Double Taxation Agreement 2019.
130. Convention Between The United Kingdom And The Kingdom Of Sweden For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income And On Capital Gains Ratify 2015 Amendment 2021
131. UK/Luxembourg: Convention for the Elimination of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion and Avoidance. 2022.
132. UK/San Marino: Convention for the Elimination of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital and the Prevention of Tax Evasion and Avoidance 2023.

ارجاع خواهد شد. آیین انجام داورى و سازوکارهای آن با توافق طرف‌ها صورت می‌گیرد. شایان ذکر است که از میان موافقت‌نامه‌های فوق فقط با سه کشور گرنزی،^{۱۳۳} استرالیا^{۱۳۴} و لوکزامبورگ،^{۱۳۵} یادداشت تفاهمی مبنی بر نحوه اعمال داورى منعقد شده است که در ادامه بررسی می‌شود.

یادداشت تفاهم‌های مذکور تحت عنوان یادداشت تفاهم داورى به موجب ماده ۲۵ موافقت‌نامه در ۱۳ بخش موارد ذیل را پوشش می‌دهد:

۱- درخواست برای ارسال پرونده به داورى (توسط مؤدی به یکی یا هر دو مقام صلاحیت‌دار طرف‌ها به همراه اطلاعات ضروری جهت رسیدگی پرونده ارسال خواهد شد و مقامات صلاحیت‌دار، ظرف بازه زمانی ده روزه آن را به صورت کتبی به طرف دیگر اعلان می‌کنند)؛

۲- حداقل اطلاعات در جهت مطالعه پرونده (مشخصات شخص، حقایق پرونده، سوابق آیین توافق متقابل و...)

۳- شرایط ارجاع (بعد از بازه زمانی ۶۰ روزه، مقامات صلاحیت‌دار تشخیص خواهند داد که موضوع توسط داورى قابل حل هست یا خیر)؛

۴- انتصاب داوران (ظرف بازه زمانی شصت روزه، هر یک از طرف‌ها یک داور را انتخاب کرده و دو داور مذکور، سرداور را تعیین خواهند کرد)؛

۵- فرایند داورى شامل دو سازوکار است: الف. تصمیم نهایی (ظرف بازه زمانی ۹۰ روز، مقامات صلاحیت‌دار، نظرهای خود را مبنی بر حل اختلاف، به هیئت داورى ارسال می‌کنند و هیئت داورى یکی از راه‌حل‌های موجود را انتخاب می‌کند). ب. عقیده مستقل (بعد از ۳۶۵ روز از انتصاب داوران و تبادل لوایح و برگزاری جلسات، رأی صادر خواهد شد).

۶- تبادل اطلاعات و محرمانگی (تمامی اطلاعات با توجه به اصل محرمانگی، محرمانه تلقی شده)؛

۷- اجرای فرایند (ممکن است زمان رسیدگی بیشتر توسط هیئت داورى درخواست شود)؛

۸ - هزینه‌ها (برای هر جلسه و هر داور هزینه مشخص تعیین شده مگر اینکه طرف‌ها طوری دیگر توافق کنند)؛

۹- عدم ابلاغ تصمیم در مهلت مقرر (داوران جدید انتخاب شده یا به داوران قبلی مهلت داده می‌شود)؛

133. UK-Guernsey Memorandum Of Understanding On Arbitration Under Article 25 Of The Agreement 2019.

134. Memorandum Of Understanding On The Mode Of Application On The Implementation Of Part VI Of The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit shifting between The Competent Authorities Of Australia And The United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland 2021.

135. UK-Luxembourg memorandum of understanding on arbitration under Part VI of the Multilateral Instrument 2022.

۱۰- تصمیم نهایی (ممکن است رأی داوری توسط دادگاه یکی از طرفها به دلایلی چون نقض بی طرفی یا افشای اطلاعات، باطل اعلام شود که در این فرض، مؤدی مجدداً امکان درخواست داوری را دارد)؛

۱۱- اجرای تصمیم داوری (ظرف بازه زمانی سه ماه)؛

۱۲- اجرایی سازی ماده ۲۵ موافقت نامه؛

۱۳- تاریخ لازم الاجرا شدن و تغییرات.

می توان از این سند به عنوان الگو در جهت به کارگیری داوری برای حل و فصل اختلافات معاهدات مالیاتی ایران استفاده کرد. البته شایان ذکر است عنوان یادداشت تفاهم در حقوق بین الملل به معنای عدم درج مفاد تعهدآور و الزام آور در آن سند است. از این رو بهتر است از عنوان دیگری مثلاً برنامه اجرایی، سند الحاقی (پروتکل) یا موافقت نامه استفاده شود.

نتیجه

در توافقات دوجانبه مالیاتی، قرار گرفتن سازوکارهای ساختاریافته برای حل و فصل اختلافات مالیاتی، خارج از سیستم قضایی، فرصت های بیشتری را برای مؤدیان مالیاتی و مقامات مالیاتی جهت حل و فصل اختلافاتشان و اجتناب از پیامدهای ناخوشایند مالیات مضاعف یا معافیت کامل از مالیات در هر حوزه قضایی مالیاتی ایجاد می کند. با این حال، در چارچوب توافقتنامه های دوجانبه برای مقابله با رویه های اتخاذ شده جهت اجتناب از مالیات مضاعف، بسیار مهم است که مقامات مالیاتی کشورهای مختلف بتوانند در مورد تصمیمات اتخاذ شده به توافق برسند و دستورالعمل های مشترکی را برای تضمین اجرای صحیح توافقات مالیاتی تدوین کنند. آیین توافق متقابل که در اختلافات مالیاتی بین المللی به کار می رود، به مقامات ذی صلاح از دولت های کشورهای امضاکننده قرارداد اجازه می دهد تا برای حل و فصل این اختلافات با یکدیگر تعامل کنند. این اختلافات معمولاً مواردی از مالیات مضاعف را شامل می شود که در آن، سود یکسان در دو حوزه قضایی مختلف مالیات داده شده است. با این حال، ماهیت دوجانبه آیین توافق متقابل در محیط جهانی شده ای که در آن ممکن است چندین حوزه قضایی تحت تأثیر قرار گیرند، محدودیت قابل توجهی به شمار می رود.

نظر به محدودیت ها و چالش های پیش روی آیین توافق متقابل، داوری موردی به عنوان سازوکار مکمل در متون نمونه توافقتنامه های مالیاتی سازمان ملل متحد و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پیشنهاد شده است. داوری در واقع دستیابی به راه حلی برای اختلافات مالیاتی با مشارکت دو یا چند کشور را خارج از سیستم های دادگاه ها یا مراجع اختصاصی اداری داخلی میسر می کند. شایان توجه وافر است که اجرای آن برای اثرگذاری کامل باید الزام آور و شفاف باشد. به نظر

می‌رسد با توجه به فقدان دادگاه‌های بین‌المللی در این زمینه، سازوکار فوق به‌طور خاص برای حوزه مالیات مناسب است.

همچنین اتحادیه اروپا اقدامات گسترده‌ای را برای تشویق به حل و فصل اختلافات مالیاتی (خارج از دادگاه)، از جمله داوری مالیات بین‌المللی ترویج کرده است. در حالی که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی با هدف مقابله با مشکلات ناشی از اجتناب مالیات، ایجاد معاهده چندجانبه را با در نظر گرفتن الزام به داوری ترویج داده است، اتحادیه اروپا نیز برای الزام کشورهای عضو در این مورد، یک دستورالعمل را تصویب کرده است. بر اساس دستورالعمل شورای اتحادیه اروپا مورخ ۱۰ اکتبر ۲۰۱۷ در خصوص سازوکارهای حل و فصل اختلافات مالیاتی در اتحادیه اروپا در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه، کشورهای عضو موظف‌اند سازوکاری برای حل و فصل اختلافات مالیاتی ایجاد کنند و توسعه دهند که شامل داوری باشد تا به راه‌حل‌های قابل اجرا، الزام‌آور و خارج از دادگاه دست یابند.

آنچه در رویه سازمان ملل، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا مشهود است آنکه داوری پس از شکست آیین توافق متقابل صورت می‌گیرد و به‌عنوان جایگزینی برای اقدام قضایی به مؤدی مالیاتی پیشنهاد می‌شود. الزام‌آوردن آن برای حوزه‌های قضایی و در عین حال، اختیاری بودن آن برای مؤدی مالیاتی (که در صورت عدم توافق با رأی، می‌تواند به دادگاه‌ها مراجعه کند) باعث می‌شود داوری به‌عنوان روشی جایگزین برای حل و فصل اختلافات، مناسب به نظر برسد.

در خصوص الگوی مطلوب حل و فصل اختلافات جمهوری اسلامی ایران بنا بر بررسی رویه سازمان ملل، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، اتحادیه اروپا و معاهدات مالیاتی کشورهای سرمایه‌پذیر و سرمایه‌فرست، موارد ذیل توصیه می‌شود. در جمهوری اسلامی ایران با رعایت اصل ۱۳۹ قانون اساسی، ارجاع داوری در خصوص اموال عمومی که طرف دیگر بیگانه باشد باید به‌صورت موردی به تصویب قوه مقننه رسیده باشد. با توجه به آنکه در اختلافات مالیاتی یک طرف دولت قرار می‌گیرد، در ایران امکان ارجاع اختلافات مالیاتی که یک طرف آن دولت است، به داوری وجود دارد مشروط به رعایت اینکه شرط اطلاع مجلس و در موارد مهمی که قانون تعیین می‌کند، شرط تصویب مجلس نیز رعایت شده باشد. با عنایت به آنکه ممکن است بسیاری از اختلافات ناشی از تفسیر یا اجرای مفاد موافقت‌نامه مالیاتی تحت آیین توافق متقابل به وسیله مذاکرات، مشورت و تشکیل کمیسیون مشترک توسط مقامات صلاحیت‌دار یا نمایندگان مطلع ایشان حل شود، در ابتدا رجوع به آیین توافق متقابل مطابق با چارچوب پیش‌بینی‌شده در متن نمونه با در نظر گرفتن ملاحظات ذیل توصیه می‌شود:

الف. مشخص شود که مؤدی مالیاتی در صورت بروز اختلاف، ابتدا باید به مراجع شبه قضایی رجوع کند یا آیین توافق متقابل؛ ضمن آنکه در صورت رجوع پرونده به آن مراجع، موضوع به طور هم زمان قابلیت ارجاع به آیین توافق متقابل را ندارد.

ب. آنکه بازه زمانی مشخص، حداقل ۲۰ و حداکثر ۲۴ ماه برای مشخص شدن نتیجه آیین توافق متقابل در نظر گرفته شود.

در صورت عدم حصول نتیجه، علی رغم تلاش های مقامات صلاحیت دار در اختلاف ارائه شده در بازه زمانی حداکثر ۲۴ ماه، موضوع به داوری سازمانی که کم هزینه تر، معقول تر و مورد وثوق بیشتر نسبت به داوری موردی است، ارجاع شود. شایان توجه است که در متن نمونه مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، اشاره ای به داوری نشده است اما بنابر استانداردهای بین المللی در این زمینه یعنی متون نمونه سازمان ملل و سازمان توسعه و همکاری اقتصادی و رویه اتحادیه اروپا، داوری می تواند راهکاری مطمئن، شفاف و سریع در حل و فصل اختلافات مالیاتی باشد. از این رو پیشنهاد می شود در متن نمونه مالیاتی ایران درج شود؛ ضمن آنکه داوری می تواند در ذیل بند حل و فصل اختلافات درج و سازوکارهای آن نیز تشریح شود، می شود موافقت نامه داوری مجزای از موافقت نامه مالیاتی به تصویب رسد. در هر دو صورت، موارد ذیل جهت درج در موافقت نامه توصیه می شود. درخواست ارجاع به داوری توسط مؤدی مالیاتی صورت پذیرد چرا که این موضوع باعث جلب اعتماد بیشتر سرمایه گذاران و کمک به افزایش درآمد دولت خواهد شد. درخواست فوق باید به صورت کتبی همراه با ادله و مستندات به مقام صلاحیت دار ارسال شود. مقامات صلاحیت دار ظرف بازه زمانی مشخص با حفظ اصل محرمانگی و رعایت حریم خصوصی آن را برای مقامات صلاحیت دار مقابل ظرف بازه زمانی مشخص ارسال کنند. علاوه بر موارد فوق، عوامل متعدد دیگری به منظور طراحی روش داوری مناسب در نظر گرفته شود؛ مثلاً باید نحوه انتخاب و تعداد داوران مشخص شود. معمولاً هر طرف یک داور و در مرحله بعد دو داور منتخب، یک سرداور را انتخاب می کنند.

روش داوری می تواند اشکال مختلفی داشته باشد، مانند داوری پیشنهاد نهایی یا داوری عقیده مستقل. در داوری عقیده مستقل، داوران صلاحیت بیشتری در تصمیم گیری داشته اما مزیت داوری پیشنهاد نهایی نیز در آن است که سریع تر به نتیجه خواهد رسید. در داوری پیشنهاد نهایی، هر دو مقام صالح ملاحظات منافع ملی را در پیشنهادهایی که به هیئت داوری ارائه می دهند، در نظر می گیرند. در داوری مستقل، مقامات صلاحیت دار می توانند در مورد شرایط ارجاع شده که شامل مسائل حل نشده است به توافق برسند. در خصوص هزینه های داوری می توان مقرر نمود که هر طرف موظف به پرداخت هزینه های داوری انتخابی خود خواهد بود و سایر هزینه ها به علاوه هزینه سرداور به مساوات بین طرف ها تقسیم خواهد شد. سایر جنبه های اجرایی مطابق با بخش ششم

کنوانسیون چندجانبه اجرای معاهدات مالیاتی جهت جلوگیری از مبنای فرسایش و تغییر سود مصوب ۳۱ دسامبر ۲۰۱۶ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، دستورالعمل شماره ۲۰۱۷/۱۸۵۲ مصوب شورای اتحادیه اروپا یا یادداشت تفاهم اعمال دآوری بریتانیا قابل انجام است.



منابع:

الف. فارسی

۱- کتاب

۱. ملانظر، مرتضی. *الگوی موافقت نامه نسبت به مالیات بر درآمد و سرمایه*، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی، دفتر قراردادهای بین المللی، ۱۳۸۵.
۲. لانگ، مایکل. ترجمه: ولی اله نوری، *مقدمه ای بر حقوق موافقت نامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف*، تهران: زنده اندیشان، ۱۴۰۰.

۲- مقاله

۱. دست افکن، ریحانه، امکان سنجی استفاده از داوری در حل و فصل اختلافات مالیاتی بین المللی. *پژوهشنامه مالیات* ۲۴، شماره ۳۲ (۱۳۹۵).
<http://taxjournal.ir/article-1-1046-fa.html>
۲. نوربخش، نعیم، حسن و کیلیان و جاوید لکناهور، «داوری پذیری اختلافات مالیاتی بین المللی»، *فصلنامه پژوهش حقوق عمومی* ۱۸، شماره ۵۴ (۱۳۹۶).
<https://doi.org/10.22054/qjpl.2017.7428>
۳. اسدزاده، وحید، سیدقاسم زمانی و ولی رستمی، *شیوه های حل و فصل اختلافات مالیاتی در حقوق بین الملل*، *پژوهشنامه مالیات* ۲۶، شماره ۳۷ (۱۳۹۷).
۴. اسدزاده، وحید، اثرگذاری موافقت نامه های بین المللی مالیاتی در نظام بین الملل. *پژوهشنامه مالیات* ۴۶، شماره ۲۸ (۱۳۹۹).
۵. قنبری جهرمی، محمدجعفر و سعید عباسی، «نظام مالیات بین المللی ایران: قواعد ناکافی»، *همایش سیاست های مالی و مالیاتی ایران* (۱۳۹۳).
۶. رستمی، ولی اله و احمد رنجبر، «ابعاد حقوقی مالیات بر درآمد و دارایی، پژوهش حقوق عمومی» ۱۳، شماره ۳۴ (۱۳۹۰).
۷. طباطبایی نژاد، سیدمحمد، داوری تجاری بین المللی و چالش اعمال قواعد آمره؛ مطالعه موردی داوری در حقوق رقابت، *مطالعات حقوق تطبیقی* ۱، شماره ۶ (۱۳۹۴).
<https://doi.org/10.22059/jcl.2015.54413>
۸. صالحی فر، علیرضا، «تحلیل حقوقی ساختار نظام حل و فصل اختلافات در معاهده های مالیاتی بین المللی»، *فصلنامه علمی پژوهشی حقوق عمومی* ۲۳، شماره ۷۳ (۱۴۰۰).
<https://DIO: 10.22054/QJPL.2021.56497.2513>

۹. هووه، آندره و ربیعا اسکینی، تشریفات شناسایی و اجرای احکام خارجی و آرای داوری در حقوق بین‌الملل خصوصی فرانسه، *مجله حقوقی بین‌المللی* ۱۰، شماره ۱۳ (۱۳۶۸).
۱۰. شهلا، مهدی و لیلا بشارتی، نقش دادگاه‌های ملی در داوری تجاری بین‌المللی در حقوق ایران و فرانسه، *مجله حقوقی بین‌المللی* ۳۶، شماره ۶۰ (۱۳۹۸).
<https://doi.org/10.22066/cilamag.2019.35077>
۱۱. قنبری جهرمی، محمدجعفر، عباسی، سعید. لزوم همکاری دولت‌ها در زمینه مالیات بین‌المللی، *مجله حقوقی بین‌المللی* ۳۳، شماره ۵۴ (۱۳۹۵).
<https://doi.org/10.22066/cilamag.2016.20718>

اسناد

۱. موافقت‌نامه بین دولت ایران و غنا به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی، مصوب ۱۴۰۰/۱۱/۱۰ مجلس شورای اسلامی.
۲. قانون موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری هند به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد به انضمام سند الحاقی (پروتکل) مصوب ۱۳۹۹/۴/۲۲ مجلس شورای اسلامی.
۳. قانون موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اسلواک به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد مصوب ۱۳۹۵/۹/۲ مجلس شورای اسلامی.
۴. قانون موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری مجارستان به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه به انضمام تشریفات (پروتکل) الحاقی مصوب ۱۳۹۵/۹/۲ مجلس شورای اسلامی.
۵. قانون موافقت‌نامه بین جمهوری اسلامی ایران و پادشاهی مغرب به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد مصوب ۱۳۹۵/۸/۲۴ مجلس شورای اسلامی.
۶. قانون موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری قبرس به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد به انضمام تشریفات (پروتکل) الحاقی مصوب ۱۳۹۵/۸/۲۴ مجلس شورای اسلامی.
۷. قانون موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری چک به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد و تشریفات (پروتکل) الحاقی آن مصوب ۱۳۹۴/۱۱/۵ مجلس شورای اسلامی.

۸. قانون موافقت نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری کنیا به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه و تشریفات (پروتکل) الحاقی آن مصوب ۱۳۹۴/۲/۲۳ مجلس شورای اسلامی.
۹. قانون موافقت نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری سوسیالیستی ویتنام به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات های بر درآمد مصوب ۱۳۹۴/۲/۲۳ مجلس شورای اسلامی.
۱۰. قانون موافقت نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری عراق به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات های بر درآمد و سرمایه مصوب ۱۳۹۳/۳/۵ مجلس شورای اسلامی.
۱۱. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات های بر درآمد و سرمایه و تشریفات (پروتکل) الحاقی مربوط بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری اسلوونی مصوب ۱۳۹۱/۲/۳۱ مجلس شورای اسلامی.
۱۲. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات های بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری سنگال مصوب ۱۳۹۱/۱/۲۳ مجلس شورای اسلامی.
۱۳. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری یمن مصوب ۱۳۸۹/۴/۳۰ مجلس شورای اسلامی.
۱۴. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه و تشریفات (پروتکل) ضمیمه آن بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری صربستان مصوب ۱۳۸۹/۳/۲ مجلس شورای اسلامی.
۱۵. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه و تشریفات (پروتکل) ضمیمه آن بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری مونته نگرو مصوب ۱۳۸۹/۳/۲ مجلس شورای اسلامی.
۱۶. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری آذربایجان مصوب ۱۳۸۸/۸/۲۶ مجلس شورای اسلامی.
۱۷. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری دیمکراتیک مردمی

الجزایر مصوب ۱۳۸۸/۱/۱۸ مجلس شورای اسلامی.

۱۸. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت کویت مصوب ۱۳۸۷/۵/۶ مجلس شورای اسلامی.

۱۹. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری سودان مصوب ۱۳۸۶/۵/۲۸ مجلس شورای اسلامی.

۲۰. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری کره مصوب ۱۳۸۶/۵/۲۸ مجلس شورای اسلامی.

۲۱. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین جمهوری اسلامی ایران و رومانی مصوب ۱۳۸۶/۵/۱۵ مجلس شورای اسلامی.

۲۲. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری زیمبابوه مصوب ۱۳۸۶/۴/۳۱ مجلس شورای اسلامی.

۲۳. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت سلطنتی عمان مصوب ۱۳۸۶/۲/۵ مجلس شورای اسلامی.

۲۴. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و جلوگیری از فرار مالی بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری ایتالیا مصوب ۱۳۸۶/۲/۵ مجلس شورای اسلامی.

۲۵. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری لهستان و پروتکل اصلاحی آن مصوب ۱۳۸۵/۱/۲۰ مجلس شورای اسلامی.

۲۶. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت پادشاهی بحرین مصوب ۱۳۸۵/۱/۲۰ مجلس شورای اسلامی.

۲۷. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اندونزی مصوب ۱۳۸۵/۱/۱۶ مجلس شورای اسلامی.

۲۸. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری تاجیکستان مصوب ۱۳۸۵/۱/۱۶ مجلس شورای اسلامی.

۲۹. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری بلغارستان مصوب ۱۳۸۵/۱/۱۶ مجلس شورای اسلامی.

۳۰. قانون موافقت نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری تونس به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۸۳/۸/۵ مجلس شورای اسلامی.

۳۱. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات های بر درآمد و سرمایه به انضمام پروتکل مربوط بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت پادشاهی اسپانیا مصوب ۱۳۸۳/۸/۳ مجلس شورای اسلامی.

۳۲. قانون موافقت نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری مقدونیه به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه مصوب ۱۳۸۱/۲/۱۸ مجلس شورای اسلامی.

۳۳. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت قطر مصوب ۱۳۸۰/۳/۲۱ مجلس شورای اسلامی.

۳۴. قانون موافقت نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری سوسیالیستی دموکراتیک سریلانکا به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۸۰/۳/۲۱ مجلس شورای اسلامی.

۳۵. قانون موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت اوکراین مصوب ۱۳۸۰/۳/۲۱ مجلس شورای اسلامی.

۳۶. قانون موافقت نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت فدراسیون روسیه به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه مصوب ۱۳۸۰/۳/۲۱ مجلس شورای اسلامی.

۳۷. قانون موافقت نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت بوسنی و هرزگوین به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات های بر درآمد و دارایی مصوب ۱۳۷۹/۲/۲۵ مجلس شورای اسلامی.

۳۸. قانون موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری بلاروس به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد و اموال (سرمایه) مصوب ۱۳۷۹/۲/۲۵ مجلس شورای اسلامی.
۳۹. قانون موافقت‌نامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری لبنان به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه مصوب ۱۳۷۹/۲/۲۱ مجلس شورای اسلامی.
۴۰. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت گرجستان مصوب ۱۳۷۸/۱۲/۴ مجلس شورای اسلامی.
۴۱. قانون موافقت‌نامه بین دولت شاهنشاهی ایران و دولت جمهوری فرانسه راجع به اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار از پرداخت مالیات در مورد مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۵۲/۱۲/۲۰ مجلس شورای ملی.
۴۲. قانون قرارداد بین ایران و جمهوری فدرال آلمان به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از درآمد و ثروت مصوب ۱۳۴۸/۳/۳۱ مجلس شورای ملی.

ب. انگلیسی

- Books

1. Harris, Peter. *International Commercial Tax*. Cambridge University Press, 2020.
2. Hongler, Peter. *International Law of Taxation*. Oxford University Press, 2021.
3. Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag GmbH, 2021.
4. OECD. "Commentary on Article 25," in *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-28-en
5. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Paris, OECD Publishing, 2019.
6. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing, Paris, 2010.
7. Stephenson Harwood. *An Introduction to International Arbitration*. London, UK: Stephenson Harwood LLP, 2017
8. Tomkins, Adam, and Damian Chalmers. *European Union Public Law: Text and Materials*. Cambridge University Press, 2007. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139167468>

- Articles

1. Agbo, Elias Igwebuikie, "International Tax Disputes and Resolution: An Update". *International Journal of Advanced Finance and Accounting* 4, 3 (2023).
2. Almeida, Gilda, "Should Taxpayers Have Access to the International Tax Arbitration Procedure?". In *Proceedings of the 10th International RAIS Conference on Social Sciences and Humanities* (2018). <https://doi.org/10.2991/rais-18.2018.1>
3. Brauner, Yariv, "An International Tax Regime in Crystallization". *Tax Law Review*, 56, 259, (2002).
4. Chaisse, Julien, & Irma Mosquera, I, "Public International Law, International Taxation and Tax Dispute Resolution". *Asia Pacific Law Review*, 31, 1 (2023). <https://doi.org/10.1080/10192557.2022.2102585>
5. Dourado, Ana Paula, and Pasquale Pistone, "Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties". *Intertax* 42, 3 (2014).
6. Huiskers-Stoop, Esther, Almut Breuer, and Mark Nieuweboer. "Exchange of Information, Tax Confidentiality, Privacy and Data Protection from an EU Perspective". *Erasmus Law Review*, 15 (2022), <https://dx.doi.org/10.5553/ELR.000225>.
7. Irish, Charles R, "Private and Public Dispute Resolution in International Taxation". *Contemporary Asia Arbitration Journal* 4, 2, (2011). <https://ssrn.com/abstract=1966425>
8. Juanpere, Benja Anglès, "The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration". *European Journal of Business and Management Research* 5, 1 (2020). <https://doi.org/10.24018/ejbmr.2020.5.1.174>.
9. Kollmann, Jasmin, and Laura Turcan, "Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges," *International Arbitration in Tax Matters* (2015).
10. Magalla, Asherry and Augustine, Joseph, "The Law of Alternative Dispute Resolution in Tax Disputes in Tanzania: A Lesson from Australia". *Journal of ssrn*, 10, 1 (2021). <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4123370>.
11. Mann, Howard. "The Expanding Universe of International Tax Disputes: A Principled Analysis of the OECD International Tax Dispute Settlement Proposals". *Asia Pacific Law Review*, 31(1) (2023). <https://doi.org/10.1080/10192557.2022.2102593>.
12. Maria do Rosário Anjos, "International Procedures to Resolve Disputes in Tax Law". *Juridical Tribune-Review of Comparative and International Law*, 11, 1 (2021). <https://www.tribunajuridica.eu/arhiva/An11v1/3.%20Anjos.%20Mimoso.pdf>.
13. Oguttu, Annet Wanyana, "Resolving Double Tax Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedure with a Special Focus on Addressing the Concerns of Developing Countries in Africa—The South African and Ugandan Experience". *South African Yearbook of*

International Law, 40, 1 (2015). <https://unisapressjournals.co.za/index.php/SAYIL/article/view/8809>

14. Perrou, Katerina, "Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive". *Intertax*, 47, 8/9, (2019).
15. Picciotto, Sol, "International Tax Disputes: Between Supranational Administration and Adjudication". (2016). <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3120308>.
16. Prokisch, Rainer, "Sources of Law and Legal Methods in International Tax Law". In *The Oxford Handbook of International Tax Law*, (2023). <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780192897688.013.3>
17. West, Ashley, and Brett Wilkinson, "What Do We Know About Tax Treaties and How Can Accounting Research Contribute?". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 54 (2024).

- Thesis and Dissertation

1. Kanyi, Brian Gachi. "Kenya's Tax Dispute Resolution System: A Dispute System Design Evaluation" (Doctoral dissertation, Strathmore University) (2019).
2. Salehifar, Alireza. "Towards a more effective dispute settlement system in tax treaties." (2016).

- Other Documents

1. 2013 Technical Explanation of Protocol Amending the Convention between the Government of the United States of America and the Government of Japan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income.
2. Civil Procedure Code of Germany promulgated on 5 December 2005, enacted by Bundesgesetzblatt.
3. Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of Canada for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital Gains, ratified 1987. Amendment 2014.
4. Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Republic of Kazakhstan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital, 1993.
5. Convention between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital, 1996.
6. Convention between the Government of the United States of America and the Government of Ireland for the Avoidance of Double Taxation and

- the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital Gains, 1996.
7. Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Italian Republic for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and the Prevention of Fraud or Fiscal Evasion, 1999.
 8. Convention between the Government of the United States of America and the Government of Japan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, 2003.
 9. Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Kingdom of Belgium for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, 2006.
 10. Convention between the United Kingdom and the Kingdom of Sweden for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital Gains, ratified 2015, amendment 2021.
 11. Convention between the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and Iceland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital Gains, 2014.
 12. Double Taxation Agreement between the United Kingdom and Albania signed in Tirana on 26th March 2013.
 13. Double Taxation Agreement between the United Kingdom and the Kingdom of Bahrain, 2010.
 14. Double Taxation Convention between the United Kingdom and Norway, 2013.
 15. Kosovo-UK Double Taxation Convention, 2015.
 16. Memorandum of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty-Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting between the Competent Authorities of Australia and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, 2021.
 17. Mutual Agreement Procedure (MAP), Article 25 of the UN Model Available at: UN MAP
 18. Protocol Amending the Convention between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital and Certain Other Taxes, signed on 29th August 1989.
 19. Spain-UK Double Taxation Convention, 2013.
 20. Tajikistan/UK Double Taxation Agreement, 2015.
 21. UK/Algeria Double Taxation Convention signed on 18 February 2015.

22. UK/Armenia Double Taxation Convention signed in London on 13 July 2011.
23. UK/Austria Double Taxation Agreement signed on 23 October 2018.
24. UK/Belarus Double Taxation Convention, 2017.
25. UK/Cyprus Double Taxation Convention signed on 22 March 2018, as amended by the 2018 Protocol signed on 19 December 2018.
26. UK/France Double Taxation Convention signed in London on 19 June 2008.
27. UK/Germany Double Taxation Convention, 2010.
28. UK/Gibraltar Double Taxation Agreement, 2019.
29. UK/Japan Double Taxation Convention signed 2 February 2006, as amended by a protocol signed on 17 December 2013.
30. UK/Lesotho Double Taxation Agreement, 2016.
31. UK/Liechtenstein Double Taxation Convention, 2012.
32. UK/Luxembourg: Convention for the Elimination of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion and Avoidance, 2022.
33. UK/Netherlands Double Taxation Convention and Protocol, 2008.
34. UK/Qatar Double Taxation Agreement ratified 2009, amendment 2010.
35. UK/San Marino: Convention for the Elimination of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital and the Prevention of Tax Evasion and Avoidance, 2023.
36. UK/Uruguay Double Taxation Convention, 2016.
37. UK-Guernsey Double Taxation Agreement and Protocol, 2018.
38. UK-Guernsey Memorandum of Understanding on Arbitration under Article 25 of the Agreement, 2019.
39. UK-Jersey Double Taxation Agreement and Protocol, 2018.
40. UK-Luxembourg Memorandum of Understanding on Arbitration under Part VI of the Multilateral Instrument, 2022.

-Electronic Resources

1. <https://web-archive.oecd.org/temp/2024-05-30/79468-country-map-profiles.htm>.