شیوه‌های حل و فصل اختلاف مالیاتی در حقوق بین‌الملل

وحید اسدزاده[1]
سید قاسم زمانی[2]
ولی رستمی[3]

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

چکیده

یکی از ویژگی‌های معاهدات مالیاتی، امکان مراجعه مؤدی به تمامی ساز و کارهای پیش‌بینی شده حل و فصل اختلافات، در قوانین داخلی دولت‌های متعاهد، درکنار آیین حل و فصل اختلافات بین‌المللی می باشد. مؤدی می‌تواند، از آیین توافق دوجانبه بین‌المللی و آیین حل وفصل اختلافات سازمان‌های بین‌المللی از طرق شیوه‌های پیش‌بینی شده در این خصوص بهره گیرند. در این مقاله سعی شده شیوه‌های حل وفصل اختلافات مالیاتی در سازمان‌های بین‌المللی از قبیل منشور انرژی ECT، سازمان تجارت جهانی WTO، اتحادیه اروپا، سازمان ملل متحد UN و سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی OECD مورد تحلیل قرار گیرد که این سازمان‌ها رویکردهای مشابه و گاهاً متفاوتی در حل اختلافات مالیاتی دارند. از جمله این شیوه‌ها دادرسی‌های مالیاتی یا داوری بین‌الملل مالیاتی می‌باشد که این امر عمدتاً بعد از عدم توافق موضوع ارجاع به مقامات صلاحیتدار کشورها می‌باشد. .

واژه‌های کلیدی: آیین توافق دوجانبه، حل و فصل اختلافات بین‌المللی، داوری بین‌المللی مالیاتی، دادگاه‌های مالیاتی، OECD

۱. گروه حقوق بین‌الملل، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (دانشجوی دکتری حقوق)، vahid.asadzadeh1393@gmail.com
۲. گروه حقوق بین‌الملل، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (دانشیار حقوق بین‌الملل- نویسنده مسئول)، drghzamani@gmail.com
۳. گروه حقوق بین‌الملل، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (دانشیار حقوق عمومی)، vrostami@ut.ac.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

۱- مقدمه

از مهم‌ترین و اساسی‌ترین نیازمندی‌های جامعه بین‌الملل برقراری صلح و آرامش است و مسلماً هر چه جامعه گسترده‌تر باشد در سطح بین‌المللی این نیاز بیشتر احساس می‌گردد. بروز اختلاف و ناسازگاری امری اجتناب‌ناپذیر است و وجود تعارض و تضاد دولت‌ها در یک منفعت منجر به اختلاف می‌گردد که به اختلافات بین‌المللی معروف است و عوارض و تبعات خاص خود را به دنبال دارد (فرنود،۱۳۹۱: ۲). عمده‌ترین روش‌های حقوقی حل و فصل اختلافات بین‌المللی شامل دادرسی یا حل و فصل از طریق فرآیند قضایی (دادگستری بین‌المللی) و داوری بین‌المللی می‌باشد. گسترش تجارت و سرمایه‌گذاری خارجی میان کشورها باعث انعقاد موافقتنامه‌های حذف مالیات مضاعف شده است. لیکن تفسیر و اجرای معاهدات مالیاتی نیز همانند دیگر معاهدات بین‌المللی، محملی برای بروز اختلاف میان کشورهای متعاهد فراهم آورده است. از آنجا که انعقاد معاهدات موجب ایجاد حقوقی برای کشور مقابل و مؤدیان مقیم هردو کشور می‌شود (عرب مازار،۱۳۸۵: ۱۴)، حل و فصل اختلافات برآمده از آنها نیازمند طی فرآیند پیش‌بینی شده توسط معاهدات یا سازمان‌های بین‌المللی است. لذا ابتدا می‌بایست به علل و موارد به وجود آمدن اختلافات بین‌المللی مالیاتی پرداخته، و سپس چگونگی حل آن، مورد بررسی قرار گیرد.

در این مقال به ضرورت بررسی روش‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی پرداخته شده است. لذا درصدد پاسخ به این پرسش خواهیم بود که در صورت به وجود آمدن اختلافات بین‌المللی مالیاتی کدام راه حل یا کدام مرجع می‌تواند بهترین پاسخ‌گو برای حل این مسأله باشد؟ و اینکه سازمان‌های بین‌المللی در خصوص حل و فصل اختلافات بین‌الملل مالیاتی چه راه حل‌هایی ارائه داده‌اند؟

در این مقاله در دو قسم به حل اختلافات مالیاتی پرداخته شده: در قسم اول حل اختلافات مالیاتی در سازمان‌های بین‌المللی مورد بررسی قرارگرفته و راه کارهایی را که این سازمان‌ها در پیش گرفته‌اند به‌عنوان نمونه بیان شده، در قسم دوم اختصاص به حل اختلافات مالیاتی در حیطه داوری بین‌المللی می‌باشد.

۲- بررسی حل و فصل اختلافات مالیاتی در سازمان‌های بین‌المللی

یکی از ویژگی‌های معاهدات مالیاتی، امکان مراجعه مؤدی به تمامی ساز و کارهای پیش‌بینی شده حل و فصل اختلافات، در قوانین داخلی دولت‌های متعاهد، درکنار آیین توافق دوجانبه می‌باشد.

۲-۱- معاهده منشور انرژی ECT

از آنجایی که در شرایط کنونی هنوز موضوع نفت و سایر منابع انرژی به‌طور جدی در مباحث سازمان تجارت جهانی قرار نگرفته‌اند، این معاهده مهم‌ترین ضابطه و چارچوب حقوقی است که تاکنون در سطح

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

بین‌المللی تدوین شده است و بسیار فراتر از یک معاهده صرف حمایت از سرمایه‌گذاری است و مقرره‌های متعددی در مورد مسائل گوناگون، از بخش‌های مرتبط با تجارت گرفته تا مالیات و مسائل زیست محیطی، در آن به چشم می‌خورد (تقدیر و اخوان فرد، ۱۳۸۹: ۱۵). در میان مباحث مرتبط با انرژی بحث مالیات دارای اهمیت خاص بوده، چراکه اولاً مالیات از مقوله‌های مرتبط با قواعد انتظامی و حقوقی عمومی یک کشور محسوب می‌شود. ثانیاً یکی از منابع درآمدی قابل توجه برای کشورهای دارای منابع انرژی به شمار می‌آید.

ثالثاً دولت‌های میزبان سرمایه، گاه از مالیات به‌عنوان وسیله‌ای جهت اعمال تبعیض میان سرمایه‌گذاران داخلی خود و رقبای خارجی استفاده کرده و از این طریق نگرانی‌هایی را برای سرمایه‌گذاران خارجی به وجود آورده و گاه با افزایش نامتعارف مالیات، منافع حاصل از سرمایه‌گذاری خارجیان را به خطر می‌اندازد از این رو طبق معاهده منشور انرژی، دولت‌های متعهد از اعمال اقدامات دلخواهانه و تبعیض آمیز علیه خارجیان منع شده‌اند[1]. ترانزیت، سرمایه‌گذاری و تجارت در حوزه انرژی، تشکیل‌دهنده سه بخش اصلی معاهده منشور انرژی باشد و مالیات در مورد هر سه بخش مطرح است (بامبرگر، لینهان و والده، ۲۰۰۰).

۲-۱-۱- شیوه‌های حل اختلاف مالیاتی مقرر در معاهده

– ارجاع اختلاف به مرجع ذی صلاح مالیاتی (طبق قسمت ج بند ۷ ماده ۲۱ ECT) اگر اختلاف ناشی از این باشد که آیا وضع مالیات، به منزله مصادره است یا خیر، مقررات ماده ۱۳ معاهده ECT اعمال می‌گردد و اگر اختلاف ناشی از تبعیض در وضع مالیات باشد، مرجع در مورد مقررات عدم تبعیض باید یکی از این راهکارها را برگزیند: ۱– یا مقررات عدم تبعیض کنوانسیون مالیاتی مربوط را اعمال کند؛ ۲– یا اگر چنین کنوانسیونی بین طرفین موجود نباشد یا آن کنوانسیون به اصل عدم تبعیض اشاره‌ای نکرده باشد، این مرجع اصول عدم تبعیض مذکور در کنوانسیون مالیاتی نمونه راجع به درآمد و سرمایه‌سازمان همکاری اقتصادی و توسعه[2] را اعمال خواهد کرد.

– **ارجاع اختلاف به داوری:** سرمایه‌گذار ذینفع تنها زمانی می‌تواند اختلاف خود را به داوری ارجاع دهد که ابتدا موضوع را در مرجع ذی صلاح مالیاتی مطرح کرده و مرجع مزبور نتوانسته باشد موضوع را فیصله دهد؛ لذا اگر سرمایه‌گذار یا دولت میزبان بدون رعایت این ترتیب، اختلاف را ابتدائاً به داوری ارجاع دهد، نهاد داوری خود، دعوی را به مرجع ذی صلاح مالیاتی خواهد فرستاد[3].

۲-۲- سازمان تجارت جهانی

در سازمان تجارت جهانی علاوه بر موافقتنامه‌های گات، موافقتنامه‌های متعدد دیگری بر حقوق و تعهدات

1. The Energy Charter Treaty; A Reader's Guide, op. cit., PP. 38-39.
2. The Model Tax Convention on Income and Capital of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD).
3. The Energy Charter Treaty; A Reader's Guide, op.cit. , P.39.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

اعضاء نظارت دارد. یکی از تفاوت‌های گات با سازمان تجارت جهانی در نظام حل و فصل اختلافات است. در سازمان تجارت جهانی مقررات تفضیلی‌تر و عملی‌تر در مورد بررسی اجرای تصمیمات نظام حل و فصل اختلافات وجود دارد (کی سان دخت،۱۳۸۴: ۱۵). حل اختلاف، رکن و ستون اصلی سیستم تجارت چندجانبه و نقش منحصر به فرد WTO در ثبات و پایداری اقتصاد جهانی است. سازمان تجارت جهانی، سازمانی سیاسی و چنددولتی است و درنتیجه، فاقد نظام داوری سرمایه‌گذاری دولتی است که در معاهدات سرمایه‌گذاری دوجانبه وجود دارد و همچنین فاقد مراجع حل و فصل اختلافات مؤدیان مالیاتی در سطح کشورها مشابه آنچه در سازمان OECD و سازمان ملل متحد می‌باشد (هوکمان و کاستکی، ۲۰۰۱: ۶۲)؛

بنابراین، فرآیند حل و فصل اختلافات فقط در اختیار دولت‌های عضو است و در نتیجه یک مؤدی زیان‌دیده به‌طور مثال، شرکتی خصوصی که احساس می‌کند موقعیت تجاری‌اش به دلیل رویه‌های مالیاتی کشوری دیگر تضعیف‌شده یا آسیب‌دیده است، باید دولت متبوع خود را قانع کند که شکایتی را به نمایندگی از طرف وی مطرح نماید. در واقع، عناصر غیردولتی نظیر شرکت‌های چندملیتی دارای قدرت چانه‌زنی بیشتری برای به جریان انداختن دعاوی خود هستند. باتوجه به ماهیت چنددولتی بودن سازمان، به نظر نمی‌رسد که هیچ‌یک از اعضای آن شکایت مؤدیان مالیاتی را مطرح نماید مگر اینکه؛ ۱. ناهماهنگی موجود در مقررات که مورد ادعای مؤدی است به‌قدری جدی باشد که دارای تأثیرات شدید بر تجارت باشد و ۲. دولت مذکور به‌قدری نسبت به استدلال حقوقی خود مطمئن باشد که هزینه سنگین انجام اقدامات دیپلماتیک با یکی دیگر از دولت‌های عضو را تقبل نماید (بوش، ۲۰۰۵: ۹۶).

نقش سازمان تجارت جهانی به‌عنوان یک «قاضی مالیاتی بین‌المللی» در اینجا می‌تواند به‌عنوان شمشیری دولبه عمل نماید: از یک‌سو دول عضو می‌توانند مطمئن باشند که سیاست مالیاتی آن‌ها مورد مخالفت قرار نخواهد گرفت مگر اینکه قوانین مالیاتی آن‌ها دارای ناهماهنگی‌های برجسته با سازمان تجارت جهانی باشد. اما از سوی دیگر، وقتی یک شکایت مالیاتی در رکن حل و فصل اختلافات سازمان تجارت جهانی مطرح می‌گردد، چنین اقداماتی به‌احتمال بسیار زیاد، لغو و باطل خواهند شد (زمانی علویجه، ۱۳۹۵: ۳۳).

اگر بخواهیم دعاوی مالیاتی سازمان تجارت جهانی را مورد ارزیابی قرار دهیم می‌بایست به فراوانی و اقسام دعاوی مالیاتی که در شورای گات و رکن حل و فصل اختلافات سازمان تجارت جهانی اقامه شده است، نگاهی بیاندازیم. بررسی چشم‌انداز کلی اختلافات مالیاتی مطروحه در این دو رکن، جالب توجه است زیرا می‌تواند انجام مطالعاتی را در زمینه‌های مالیاتی مشابه در سازمان تجارت جهانی به همراه داشته باشد[1]. در دو رکن حقوقی گات ۱۹۴۷ و سازمان تجارت جهانی، مجموعاً ۶۰ دعوی مطرح شده که اقدامات

1. Table I: The WTO Tax Disputes 1995 and Onwards and table II: The GATT Tax Disputes 1947-1995

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

مالیاتی اعضاء را مورد شکایت قرار داده است. در گات ۱۹۴۷، از مجموع ۱۲۴ دعوای مطروحه[1]، ۲۲ مورد آن شامل دعاوی مالیاتی بوده که به شورای گات ارجاع شده است. در مورد سازمان تجارت جهانی، از بین ۴۰۲ دعوای مطروحه، ۳۸ مورد، مالیاتی است[2]. از سال ۱۹۹۵، تفاهم‌نامه جدید حل و فصل اختلافات سازمان تجارت جهانی آیین رسیدگی به اختلافات را تا حد زیادی تغییر داد. این نظام از یک نظام سیاسی- محور که برای تصمیم‌گیری نیازمند اتفاق آرای دول عضو بود، به نظامی قاعده- محور تبدیل شد[3]. این آمارها نشان می‌دهد که اختلافات مالیاتی به نسبت زیادی در نظام حل و فصل اختلافات سازمان تجارت جهانی مورد بررسی قرار گرفتند و درنتیجه، علی‌رغم فقدان قابلیت اجرای مستقیم قوانین سازمان تجارت جهانی یا سازوکاری برای جبران خسارات مؤدیان مالیاتی، فرآیند حل و فصل اختلافات سازمان تجارت جهانی نقش مهمی را در تنظیم امور مالیاتی بین‌المللی ایفاء کرده است (زمانی علویجه ، همان: ۳۸).

۲-۳- سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD)

سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD) به‌عنوان یکی از تأثیرگذارترین نهادهای اقتصادی جهان، جمعی را برای کشورهای همفکر به منظور بحث و بررسی، ایجاد و اصلاح سیاست‌های اقتصادی و اجتماعی آنها گرد آورده است. از اهداف شکل گیری آن می‌توان به هماهنگی سیاست‌های اقتصادی به منظور تحقق بخشیدن به توسعه اقتصادی، اشتغال کامل و ارتقاء سطح زندگی در کشورهای عضو همراه با ثبات اقتصاد داخلی و خارجی، حفظ ثبات مالی و غیره اشاره کرد. مذاکراتی که در OECD در خصوص وضع قوانین مالیات انجام شده است راه را برای قراردادهای مالیاتی دو طرفه در سرتاسر جهان هموار کرده است. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه با درک ضرورت به‌روزرسانی الگوی ارائه شده خود کوشیده است تا همگام با توسعه و تحولاتی که در فضای حقوقی و اقتصادی بین‌المللی شکل می‌گیرد به پیش رود. در این الگو، دولت‌ها با گنجاندن ماده ۲۵ مربوط به آیین توافق متقابل یا دوجانبه، تمامی ساز وکارهای حل و فصل اختلافات مالیاتی را در نظر گرفته‌اند. آیین توافق دوجانبه، به تمامی روش‌های پیش‌بینی شده برای حل و فصل اختلافات مالیاتی گفته می‌شود که، درنتیجه اجرا یا تفسیر معاهدات مالیاتی به وجود می‌آید. در این روش مقامات صلاحیت‌دار و کشور متعاهد به صورتی غیر رسمی و بدون نیاز به گذر از مجاری

located in the appendix 131. The total number of GATT 1947 disputes are based on a list of GATT complaints in WTO Analytical Index: Guide to WTO Law and Practice (1st edn, WTO Publications 2003) at section V.

1. The total number of GATT 1947 disputes are based on a list of GATT complaints in WTO Analytical Index: Guide to WTO Law and Practice (1st edn, WTO Publications 2003) at section V.

2. Available at: http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_status_e.htm.

3. Arts. 16(4) and 17(14) DSU.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

دیپلماتیک، مستقیماً و یا در صورت نیاز، با تشکیل هیأتی مشترک به بررسی و حل و فصل اختلاف ارجاع شده می‌پردازند. در این روش که از دو مرحله مجزا از هم تشکیل شده است، نخست مؤدی شکایات خود را بر اساس شرایط مذکور در بند (۱مربوط به «آیین توافق دوجانبه») به مقامات صلاحیتدار دولت متعاهد محل اقامت خود (درصورتی که وضعیت وی مشمول بند ۱ ماده ۲۴ باشد، به مقام صلاحیتدار دولت متعاهدی که تبعه آن است)، تسلیم می‌نماید و چنانچه مقام صلاحیتدار شکایت وی را موجه و وارد بداند، در مرحله بعد مقامات صلاحیتدار دولت‌های متعاهد بدون آنکه تعهد و الزامی برای حل و فصل اختلاف داشته باشند، می‌کوشند تا اختلاف ارجاع شده را حل نمایند (رضایی مقدم، ۱۳۹۲: ۵۹).

آیین توافق متقابل در این میان سه هدف را دنبال می‌کند: نخست، حل و فصل شکایت مؤدی نسبت به مالیات‌هایی که با مقررات موافقتنامه تطابق ندارد. دوم، تفسیر و اجرای موافقتنامه در مواردی که لازم باشد و در سایر مواد، به مقامات صلاحیتدار سپرده شده است، سوم، اخذ مالیات مضاعف در مواردی که در موافقتنامه مقرر نشده است. نقش مؤدی مالیاتی در آیین توافق متقابل، ویژگی‌های خاص خود را دارد. نخست آنکه آیین مزبور، فرآیندی میان دولت‌ها بوده و معمولاً مؤدی مالیاتی مداخله مستقیمی در آن ندارد و صرفاً اطلاعات مربوطه را در اختیار مقام صلاحیتدار قرار می‌دهد. معذالک، مقامات صلاحیتدار در صورت لزوم در گفتگوهای خود به مؤدی مالیاتی نیز رجوع می‌کنند. پس از توافق، ابتدا نامه تأیید حل و فصل اختلاف مبادله می‌شود. مؤدی ملزم به پذیرش توافق حاصله بوده و توافق اجرا می‌شود. قوانین و مقررات داخلی کشورها باید به نوعی زمینه ساز اجرای توافق حاصله در آیین توافق متقابل باشند.

هرگاه امکان حل و فصل موضوع به‌صورت یک‌جانبه وجود نداشته باشد، مقام صلاحیتدار دولت محل اقامت، برای رفع مشکل به‌صورت دوجانبه، با مقام صلاحیتدار دولت دیگر تماس می‌گیرد. متعاقباً مقامات صلاحیت‌دار به مکاتبه و یا مذاکره با یکدیگر می‌پردازند تا راه حلی برای مشکل حاصله بیابند. در نهایت، مقامات صلاحیتدار برای حل موضوع به توافق می‌رسند (ملانظر، ۱۳۸۵:۹۴–۱۹۲). لازم به‌ذکر است که آیین توافق دوجانبه از اصل حمایت دیپلماتیک متفاوت است؛ از جمله تفاوت این دو مفهوم آن است که آیین توافق دوجانبه تنها ناشی از یک تعهد معاهداتی و قراردادی است درحالی که به‌ندرت پیش می‌آید حمایت دیپلماتیک در نتیجه یک قرارداد یا معاهده به وجود آید (برانلی، ۲۰۰۳: ۳۹۱). بنابراین آیین توافق دوجانبه ماهیتی خاص دارد که جنبه‌هایی از حمایت دیپلماتیک را هم می‌توان در آن دید. این آیین مزایای زیادی برای تجارت بین‌المللی به همراه داشته است و شاید بتوان گفت که بهترین شیوه برای حل اختلافات مربوط به مالیات مضاعف است. اما با وجود این، آیین توافق دوجانبه از نواقصی نیز برخوردار است: از جمله

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

اینکه این آیین لزوماً منجر به نتیجه و حل و فصل اختلاف نمی‌شود. مدت آن نسبتاً طولانی، مبهم و نوعاً جانبدارانه است. غیر رسمی بودن و رابطه همکاری بین مقامات صلاحیتدار دو کشور نیز باعث می‌شود این آیین از شفافیت لازم برخوردار نباشد. مؤدیان اغلب بر این باور هستند که آیین توافق دوجانبه تا حد زیادی به صلاحدید مقامات صلاحیتدار وابسته است و این مقامات هم نقش دادستان و هم نقش قاضی را بازی می‌کنند. مقام صلاحیتدار تشخیص می‌دهد که با سایر مقامات صلاحیت‌دار مذاکره کند، فرآیند دادرسی را هدایت و کنترل کند و در مورد قضیه تصمیم‌گیری نماید. از این رو در شیوه حل و فصل اختلافات مالیاتی از طریق داوری تلاش می‌شود هم این مشکلات مرتفع گردد و هم اینکه استفاده بهتر و پیشرفت‌های بیشتری در آیین توافق دوجانبه به عمل آید (بل کی، ۲۰۰۶: ۷۹) که در داوری بین‌المللی مالیاتی بدان می‌پردازیم.

۲-۴- اتحادیه اروپا

اتحادیه اروپا تنها سازمان چند ملیتی دارای قدرت قانون‌گذاری گسترده در زمینه مالیاتی به‌شمار آمده و دارای نظام مؤثر اجرای تعهدات پذیرفته شده توسط کشورهای عضو می باشد. روند مالیات در اتحادیه اروپا نتیجه همکاری بین دو اداره کل کمیسیون اروپا است: اداره کل مالیات و اتحادیه گمرکی (DG TAXUD) و یورواستات یا اداره آمار اتحادیه اروپا[1]. ویژگی مهم قانون اتحادیه اصل عدم تبعیض بر مبنای ملیت می باشد. همچنین، قانون اتحادیه اروپا بالاتر از قوانین ملی کشورهای عضو اتحادیه اروپا است، این برتری بر هر دو قانون اولیه اتحادیه اروپا، به ویژه پیمان اتحادیه اروپا و معاهده ناظر بر عملکرد اتحادیه اروپا (TFEU)[2] و همچنین قوانین ثانویه، مانند قانون اتحادیه اروپا در مالیات بر ارزش افزوده و وظایف مالیات غیرمستقیم اعمال می‌شود (فارمر، ۲۰۱۷: ۱). برای اکثر پرونده‌های مالیاتی مربوط به قانون اتحادیه اروپا، دسترسی به دیوان دادگستری اتحادیه اروپا (CJEU)[3] از طریق دادگاه‌های ملی امکان‌پذیر است. گاهی در رابطه با تجدیدنظر در یک دعوی مالیاتی در دادگاه‌های ملی دولت‌های عضو ممکن است سؤالی در رابطه با تفسیر مفاد قوانین اتحادیه اروپا مطرح شود. این مسأله به‌طور معمول در مواردی پیش می‌آید که مالیات دهندگان ادعا کنند که مقررات مالیاتی ملی بر خلاف قواعد برتر قانون اتحادیه اروپا است (همان: ۳).

طبق ماده ۲۶۷ معاهده ناظر بر عملکرد اتحادیه اروپا، یک دادگاه ملی پایین‌تر می‌تواند قبل از اینکه

1. Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway, DG Taxation and Customs Union, 2015 edition.
See at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/eco_analysis_report_۲۰۱۵.pdf تاریخ مشاهده ۲۸ شهریور ۱۳۹۶.

2. Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU)

3. Court of Justice of the European Union (CJEU)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

سؤالی در مورد قانون اتحادیه اروپا پرسیده شده باشد، پرونده را به‌طور مستقیم به دیوان دادگستری اتحادیه اروپا منتقل کند تا دیوان، حکم قانونی در مورد این مسأله که دادگاه در صورت نیاز می‌تواند پرونده را برای داوری ارجاع دهد، صادر کند. دادگاه ملی می‌تواند به درخواست طرفین و یا به‌خودی خود، موضوع را به مقررات مندرج در معاهده ناظر بر عملکرد اتحادیه اروپا ارجاع دهد[1]. دادگاه‌های پایین‌تر در مورد اینکه می‌توانند خود به‌طور مستقیم پرونده‌ای را به دیوان دادگستری اتحادیه اروپا ارجاع دهند یا اینکه برای این کار باید دادگاه عالی برای آنها تصمیم بگیرند از جمله در ارتباط با تصمیمات گرفته شده در همان پروسه، با اختلاف نظر گسترده‌ای مواجه هستند[2]. دیوان دادگستری اتحادیه اروپا شامل یک دادگاه عالی (دادگاه عدالت) و یک دادگاه پایین‌تر (دادگاه عمومی) می‌باشد. قواعد دادگاه‌های ملی در دادگاه عدالت رسیدگی می‌شود.

علاوه بر رسیدگی‌های قضائی مقدماتی تحت ماده ۲۷۶ معاهده ناظر بر عملکرد اتحادیه اروپا، کمیسیون اروپا می‌تواند قبل از اینکه دادگاه عالی، اعلامیه‌ای مبنی بر اینکه یک کشور عضو ناتوان از انجام وظایف خود در قانون اتحادیه اروپا است صادر کند، دادرسی‌هایی را انجام دهد. همچنین ممکن است دادرسی توسط یکی دیگر از کشورهای عضو اتحادیه اروپا آغاز شود، اگرچه این مسأله نسبتا نادر است. زمانی که کمیسیون چنین اقداماتی را انجام دهد، باید از روش مندرج در ماده ۲۵۸ معاهده ناظر بر عملکرد اتحادیه اروپا پیروی کند. این ماده پیش‌بینی می‌کند که ابتدا باید به کشور عضو مربوطه این فرصت را داد که مشاهدات خود را در رابطه با نقض احتمالی قانون اتحادیه اروپا در اختیار کمیسیون قرار دهد. اگر کمیسیون راضی نشد، یک پاسخ متقاعدانه رسمی در مورد موضوع صادر کند. در صورتی که کشور عضو نتواند پاسخ خود را در مدت زمانی که کمیسیون تعیین کرده است تقدیم کند، کمیسیون ممکن است رسیدگی به پرونده را قبل از دیوان دادگستری اتحادیه اروپا آغاز کند (همان: ۸).

اصلی‌ترین پرونده‌های مالیاتی که قبل از رسیدگی در دیوان دادگستری اتحادیه اروپا به‌طور مستقیم مورد رسیدگی قرار می‌گیرند، پرونده‌هایی است که مالیات‌دهندگان نه تنها علیه مقامات تصمیم‌گیرنده ملی در امور مالیاتی بلکه علیه کمیسیون اتحادیه اروپا طرح دعوی می‌نمایند و به دنبال لغو تصمیمات کمیسیونی هستند که مربوط به آنهاست یا آنها را به‌طور مستقیم تحت تأثیر قرار می‌دهد (به طور مثال در حوزه کمک مالی دولت یا رقابت). چنین دعوی‌هایی ابتدا توسط دادگاه عمومی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. از اینجا،

1. Case C-210/06 Cartesio [2008] ECR I-9641, Paragraph 88. For more information see at: http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-210/06

2. Case 146/73, Rheinmühlen – Düsseldorf v. Einfuhr-Und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel [1974] ECR 139, Paragraph 3. Judgment of the Court of 12 February 1974. For more information see at: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61973CJ0146

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

درخواست تجدیدنظر طبق قانون به دادگاه عدالت ارسال می‌گردد. درخواست تجدیدنظر در رابطه با تصمیم دادگاه عمومی می‌بایست در مدت محدودیت زمانی دو ماهه تعیین شده توسط ماده ۲۶۳ تقدیم گردد. در این زمینه اقدامات احتیاطی باید در نظر گرفته شود، زیرا اگر طرف دعوی در طرح دعوای خود در دادگاه عمومی که به وضوح برای آن باز است نتواند پیروز شود، این ریسک وجود دارد که نتواند اعتبار تصمیم را در جریان رسیدگی به پرونده‌های ملی اجرا کند[1]. با این حال، قضاوت‌های متعددی که هر ساله در قبال موارد مالیاتی در دیوان دادگستری اتحادیه اروپا ارائه می‌شود، عمدتاً مربوط بر قوانین مالیات بر ارزش افزوده و تفسیر آن و سازگاری مقررات مالیاتی ملی با قوانین قرارداد حمایتی دولتی و آزادی‌های اساسی است.

در نهایت می‌توانیم بگوییم که وحدت و یکپارچگی در اتحادیه اروپا تا حد زیادی مرهون نقش دیوان اروپایی دادگستری است که نهاد اصلی قضایی اتحادیه اروپاست (فرخی، رمضانی قوام آبادی و قاسم زمانی،۱۳۹۴: ۵۸). ارزش آرای دیوان از نظرگاه رویه قضایی و استفاده از اصل تناسب برای قضاوت در مورد مقررات داخلی در ایجاد وحدت بیشتر در اتحادیه نقش داشته است. هم اصل تناسب و هم رویه قضایی دیوان، تأثیری چشمگیر در تغییر کلی رابطه افقی به رابطه عمودی بین دیوان و دادگاه‌های داخلی دول عضو داشته است. دیوان از طریق صدور آرای موجد رویه قضایی که مؤکد برتری حقوق اروپایی و اهمیت برقراری انسجام و وحدت در اتحادیه اروپا می‌باشند، این فرآیند را رقم زده است. دادگاه‌های داخلی نیز از طریق ارائه پرونده‌ها به دیوان برای صدور تفاسیر مترقیانه و سپس اجرای تصمیمات آن، در این فرآیند مشارکت نموده‌اند (فرخی و همکاران، همان: ۸۲). در میان قابل توجه‌ترین دستاوردهای اتحادیه اروپا می‌توان به ایجاد اتحادیه گمرک و پذیرش نظام عمومی مالیات بر ارزش افزوده، وضع مالیات مستقیم و غیرمستقیم و کمک‌های دولتی اشاره کرد. در رابطه با این امور ما شاهد شکل‌گیری اختلافاتی بین کشورهای عضو اتحادیه بوده‌ایم، اما دیوان دادگستری اتحادیه اروپا به‌عنوان یک رکن اساسی قضایی در این اتحادیه تاکنون توانسته است به خوبی بسیاری از این پرونده‌ها را به سرانجام رسانده و رأی قضایی لازم الاجرا صادر نماید.

۳- داوری بین‌المللی مالیاتی

اختلافات بین‌المللی مالیاتی امروزه به نسبت سال‌های قبل بسیار رایج شده است. با افزایش و پیچیده‌تر شدن اختلافات مالیاتی، سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی تلاش کرد در کنوانسیون نمونه خود در خصوص اجتناب از مالیات مضاعف قواعد و مقرراتی را در خصوص حل این نوع اختلافات بگنجاند. اما این

1. Case C-188/92 TWD Textilwerke Deggendorf [1994] ECR I-833. See also Case C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze [2006] ECR I-289

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

قواعد ماهوی خود به تنهایی نمی‌توانند مانع از بروز اختلاف شوند. مقامات مالیاتی دو کشور ممکن است حتی با وجود داشتن حسن نیت، ارزیابی متفاوتی از یک مالیات داشته باشند. اگر موضوع اختلاف، میزان زیاد مالیات باشد، سازمان‌های مالیاتی ممکن است نتوانند از درآمدی که از آن نصیب کشورشان می‌شود صرف نظر کنند. بنابراین نیاز مبرمی به پیش‌بینی مکانیزمی برای حل و فصل اختلافات مالیاتی وجود دارد. (دی ساکس، ۲۰۱۲ :۳۱۹) با گذشت زمان سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی با معرفی آیین توافق دوجانبه در مادۀ ۲۵ کنوانسیون نمونه خود، تلاش کرد مکانیزم‌هایی اجرایی برای مقابله با مسئله مالیات مضاعف ایجاد نماید. با وجود این، مؤدیان مالیاتی نیازمند آیین و مکانیزم قوی‌تری بودند، که نتیجه آن، پیش‌بینی مقرره‌ای برای داوری در موافقت‌نامه‌های مالیاتی بود. جدیدترین اقدام این سازمان در زمینه ماده ۲۵ ، اقدام ۱۴ از برنامه عملیاتی فرسایش پایه و جابه جایی سود[1] است که درصدد افزایش کارایی آیین توافق دوجانبه و حرکت به سمت داوری اجباری می‌باشد (دست افکن، ۱۳۹۵ :۱۷۸)

گزارش اقدام مذکور[2] فرصتی برای ارزیابی مجدد آیین توافق دوجانبه و داوری به عنوان ابزاری برای حل و فصل اختلاف ایجاد کرد. در ژانویه ۲۰۱۴، یک کارگاه آموزشی در خصوص این موضوع در وین برگزار شد. این کارگاه آموزشی نخستین گام از یک پروژه سه ساله در خصوص استفاده از داوری در موضوعات مالیاتی بود. هدف این پروژه تحقیق در مورد به ثمر رساندن بحث‌های مربوط به داوری اجباری و حل بسیاری از مسائل مفهومی و عملی بود که کشورهای غیر عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی مطرح کرده بودند. در این کارگاه آموزشی متخصصان بخش خصوصی در این حوزه و سیاست‌گذاران نهادهایی چون سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، سازمان ملل، بانک جهانی و.. گرد هم آمدند (همان، ۱۷۹).

امروزه در بیشتر موافقتنامه‌های مالیاتی، آیین توافق دوجانبه به عنوان راه حلی برای فیصله دادن به اختلافات ناشی از آن موافقتنامه پیش‌بینی می‌شود. طبق الگوی OECD درصورتی که آیین توافق دوجانبه بعد از گذشت دو سال منجر به نتیجه نشود و مؤدی خواستار رجوع به داوری باشد، دولت‌های طرف اختلاف در این صورت، مؤظف به رجوع به داوری و همچنین ملزم به تبعیت از نتیجه آن هستند، مگر اینکه خود مؤدی نتیجه داوری را نپذیرد (همان،۱۸۰).

در بیشتر شروط داوری مندرج در موافقتنامه های مالیاتی، شروع آیین داوری منوط به رضایت دوجانبه مقامات مالیاتی دو کشور متعاهد است. بنابراین شروط مذکور تنها احتمال رجوع به آیین داوری را در مسائل

1. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)
2. BEPS Action 14, 2014

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

مالیاتی پیش بینی می کنند که از قبل در حقوق بین‌الملل عام نیز مقرر شده است و الزامی برای رجوع به آن ایجاد نمی کنند. اخیراً در بسیاری از معاهدات مالیاتی این رویه ایجاد شده است که امکان رجوع یک-جانبه به داوری را تسهیل نموده و همچنین مقامات مالیاتی را ملزم می سازد درصورتی که یک اختلاف مالیاتی از طریق مذاکره قابل حل نباشد، به آیین داوری متوسل گردند. شاخص ترین اقدام در این خصوص کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا است که در سال ۱۹۹۰ بعد از سال ها مذاکره بین اعضای اتحادیه منعقد شد. هدف این کنوانسیون حذف مالیات مضاعف ناشی از سود مؤسسات مشترک است و رجوع به داوری در آن اجباری است (همان،۱۸۰).

یکی از راههای ارتقاء کارایی داوری تهیه یک کنوانسیون چندجانبه داوری است. کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا در این راه می‌تواند به عنوان الگو مدنظر قرار گیرد. به‌علاوه تهیه فهرستی از داوران تحت نظارت سازمان ملل و OECD نیز می‌تواند باعث تسهیل و ارتقاء آیین داوری گردد. ایجاد یک هیأت داوری مستقل تحت نظارت سازمان ملل و OECD می‌تواند امکان ایجاد قواعد دادرسی استاندارد در این خصوص را نیز فراهم آورد. همچنین می‌توان هیأتی از داوران مستقل بر اساس تجربه، ملیت و سوابق کاری ایجاد کرد و این هیأت می‌تواند دوره های آموزشی برای تربیت داوران جدید از کشورهای درحال توسعه برپا نمایند. چنین نوآوری هایی در آیین توافق دوجانبه نیز امکان‌پذیر است اما باید آیین انعطاف‌پذیرتری داشته باشد. همچنین می‌توان هیأتی از وکلا برای دفاع از کشورهای درحال توسعه و به صورت رایگان یا با صرف هزینه ای ناچیز به وجود آورد. مشکلات مالی را نیز می‌توان از راه هایی مثل گرفتن مبلغ بیشتری از شرکت‌ها یا درصدی از احکام صادر شده حل کرد (کلمان، کاچ و مادانسکا، ۲۰۱۵: ۱۱۸۹).

در اختلافاتی که پاسخ بله یا خیر ندارند، مثل اختلافات مربوط به قیمت گذاری انتقالات، باید تصمیم‌گیری شود که محکمه داوری خود در مورد اختلاف به یک نتیجه قطعی دست یابد یا یکی از دو نتیجه‌ای که دولت های طرف اختلاف پیشنهاد می‌دهند را برگزینند. روش اول در داوری «عقیده مستقل» و روش دوم «آخرین پیشنهاد بهتر» یا روش «داوری بیس بال» است. در الگوی داوری OECD روش عقیده مستقل برگزیده شده است. در این روش محکمه داوری موضع ارائه شده از طرف یکی از طرف‌های معاهده را مورد توجه خود قرار می‌دهد. گفته می‌شود که روش داوری بیس بال، نگرانی‌های مربوط به تخطی از حاکمیت را کاهش می‌دهد (بل، ۲۰۰۶: ۱۱۴)، زیرا نتیجه حاصل از آن محصول اراده یک دولت است، اگرچه در طرف مقابل حاکمیت دولت دیگری قرار دارد. یکی از نقاط قوت این نوع داوری آن است که دولت‌ها را تشویق می کند که به تقویت هرچه بیشتر مواضع خود بپردازند تا از این طریق نظر موافق محکمه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

داوری را به خود جلب کنند. این نوع داوری از چند جهت مورد انتقاد بوده است، که از جمله در خصوص جایگاه مؤدی، فقدان دلایل و مستندات کتبی و جایگاه کشورهای درحال توسعه و تعصب داوران نسبت به کشورهای توسعه یافته است. برخی نظریه پردازان این نگرانی را مطرح ساخته‌اند که داوری، انحراف از اصل قاضی طبیعی انتخابی به موجب قانون است و بنابراین باید تنها به مسائل موضوعی محض محدود باشد، در حالی که در مقابل گفته می‌شود تصمیم به انصراف از حاکمیت به نفع محکمه داوری، خود نوعی اعمال حاکمیت است. بنابراین معاهدات مالیاتی فرقی با سایر معاهدات محدودکننده حاکمیت ندارند (دست افکن، همان، ۱۸۰).

داوری مندرج در ماده ۲۵ الگوی OECD گرچه اجباری است اما از ظرفیت‌های محدودی برخوردار است و نسبت به داوری در موافقتنامه‌های تجاری یا سرمایه‌گذاری دولت کنترل بیشتری بر مقامات صلاحیت‌دار خود اعمال می‌کند، داوران را انتخاب و مسائلی را که باید مورد حل و فصل قرار بگیرند مشخص می‌کند و نظارتی دقیق بر فرآیند داوری دارد (لی گرندفود، ۲۰۱۱ :۴).

از طرفی کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا، به‌عنوان یک موافقتنامه چندجانبه که توسط اعضای اتحادیه اروپا در سال ۱۹۹۰ امضاء شده و از سال ۱۹۹۵ لازم الاجرا گردیده است و نسبت به تمام اعضای اتحادیه اروپا به جز کرواسی اعمال می‌شود. این کنوانسیون برای حل اختلافات مربوط به مالیات مضاعف در نتیجه تعدیل قیمت گذاری انتقالات در یک یا چند عضو از اعضای اتحادیه، اعمال می‌شود. از جمله ویژگی‌های این کنوانسیون می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱) داوری در این کنوانسیون یک آیین اجباری است. ۲) نتیجه داوری از لحاظ فنی الزام آور نیست اما کنوانسیون تضمین می‌کند که نتیجه ای الزام آور از آن حاصل خواهد شد. بعد از رأی داوری مقامات صلاحیتدار از این فرصت برخوردارند که به راه حلی جایگزین دست یابند، اما این راه حل باید منجر به حذف مالیات مضاعف شود. ۳) این کنوانسیون نسبت به مقر دائم و همچنین شرکت‌ها اعمال می‌شود. ۴) در مورد هر دو نوع مالیات مضاعف اقتصادی و قضایی قابلیت اعمال دارد. اما تنها آن دسته از موارد مالیات مضاعف که ناشی از تعدیلات مادۀ ۹ (مؤسسات شریک) از کنوانسیون نمونه OECD در خصوص درآمد و سرمایه هستند را شامل می‌شود. ۵) مؤدی از این حق برخوردار است که خود به داوری رجوع کند. ۶) کنوانسیون یک جدول زمانی ایجاد می‌کند: شخص سه سال فرصت دارد که قضیه خود را به داوری ارجاع دهد؛ مقامات صلاحیتدار دو سال فرصت دارند مسئله را به موجب آیین توافق دوجانبه حل و فصل کنند، اگر این اتفاق نیفتد مقامات صلاحیتدار ۶ ماه فرصت دارند که یک کمیسیون مشورتی ایجاد کنند که این کمیسیون نیز ۶

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

ماه فرصت دارد در مورد قضیه تصمیم‌گیری کند. ۷) هیچ نوع آیین دادرسی در این کنوانسیون مقرر نشده است. مقامات صلاحیتدار این آیین را مشخص می کنند. ۸) تجدید نظر قضایی مجاز نیست. ۹) در موارد مجازات های سنگین داوری قابلیت اعمال ندارد. ۱۰) رأی داوری باید بدون توجه به مرور زمان داخلی اجرا شود.(اتاق بازرگانی بین‌المللی، ۲۰۰۱: ۴).

به موجب کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا، حذف مالیات مضاعف باید در دو مرحله اتفاق بیفتد. مرحله اول مرحله توافق دوجانبه است: در یک دوره زمانی دو ساله، مقامات صلاحیتدار در خصوص قضیه تحقیق می کنند و تلاش می کنند برای حذف مالیات مضاعف به توافق دست یابند. اگر حصول توافق موفقیت آمیز نباشد، مرحله دوم آغاز می‌شود که عبارت است از اقامه دعوای داوری اجباری. در طول شش ماه یک کمیسیون مشورتی توسط اعضا تأسیس می‌شود. این کمیسیون باید در طول شش ماه دیگر تصمیم بگیرد. این تصمیم غیر الزام آور است زیرا اعضا آزاد هستند که به راه حلی برابر که باعث حذف مالیات مضاعف می‌شود توافق کنند. با وجود این، اگر در حصول توافق با شکست مواجه شوند، مکلفند که تصمیم اتخاذی کمیسیون را اجرا کنند (دست افکن، همان: ۱۸۶).

در همین راستا، ایالت متحده آمریکا سالهاست که در معاهدات مالیات مضاعف خود تأکید به گنجاندن شرط داوری اجباری دارد[1]. بنابراین، در سال‌های اخیر، این مفهوم (شرط داوری اجباری) به طور فزاینده‌ای به ابزاری «مؤثر و مناسب» برای تسهیل توافقات دوجانبه تحت معاهدات مالیات ایالات متحده آمریکا بدل شده است (هارینگتون، ۲۰۱۱: ۴۴-۱۲۱). آیین توافق دوجانبه در حال حاضر در تعدادی از معاهدات مالیات مضاعف کلیدی و مهم ایالات متحده آمریکا مانند معاهدات با کانادا و آلمان موجود است. شواهد تجربی نشان می‌دهد که آیین توافق دوجانبه تحت معاهدات مالیات مضاعف با افزایش اطمینان خاطر و کارایی قابل توجه در میان مالیات دهندگان موجب حل و فصل اختلافات مالیاتی در عمل شده است (کلمان و همکاران، ۲۰۱۵ : ۱۵). حمایت از آیین توافق دوجانبه در میان کشورهای با ایالات متحده آمریکا رو به افزایش است.

همانطور که قبلاً نیز بیان کردیم داوری اجباری و الزام آور می‌تواند بسیاری از مشکلات آیین توافق دوجانبه را از بین برده یا کاهش دهد. زیرا داوری همیشه به نتیجه ای منجر خواهد شد، تصمیمی مستدل و بی طرفانه که با مشارکت خود مؤدی اخذ می‌گردد و مبتنی بر حقوق و قانون است نه سایر ملاحظات

1. Farah, "Mandatory Arbitration of International Tax Disputes", 743. See also Yitzhak Hadari, "Compulsory Arbitration in International Transfer Pricing Disputes", see at: http://tax-arbitration.com/Hadari,Transfer-Pricing.doc.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

و مصلحت اندیشی‌ها. اگرچه داوری نیز ممکن است به طول بینجامد اما فرآیند آن منظم، شفاف و قابل پیش‌بینی است و به همین دلیل مؤدی فرصت مناسب‌تری برای بیان اظهارات و دفاع از حق خود می یابد (دست افکن، همان :۱۸۷). داوری نیز خود با انتقاداتی روبه‌رو است؛ از جمله اینکه، عدم دسترسی آسان به اطلاعات به دلیل شرط محرمانگی در داوری، هر نوع ارزیابی این آیین را دشوار می‌سازد. در حال حاضر آیین داوری مالیاتی دوران اولیه خود را سپری می‌کند و تجربه چندانی در خصوص آن وجود ندارد. باید ببینیم که آیا مکانیزم داوری پیش‌بینی شده در کنوانسیون OECD عملی خواهد شد یا نه، و دولت‌ها تا چه اندازه تمایل خواهند داشت که در موافقتنامه‌های مالیاتی دوجانبه خود چنین شرطی را درج کنند.

۳-۱- جایگاه داوری در آیین معاهدات دوجانبه مالیاتی ایران

از آنجا که آیین توافق دوجانبه فعلی در معاهدات مالیاتی دوجانبه ایران، سازوکار الزام‌آوری در حل و فصل اختلافات نبوده است، امکان بلاتکلیف ماندن موضوع مورد اختلاف وجود دارد. درج امر داوری در آیین حل و فصل اختلاف مالیاتی موافقان و مخالفانی دارد. مخالفان درج شرط داوری معتقدند، در عمل دعاوی کمی در فرآیند معمول حل اختلاف مطرح می‌شوند و تعداد اندکی از آنها بلاتکلیف باقی می‌مانند که آنها نیز قابل حل و فصل در محاکم قضایی داخلی هستند. همچنین ممکن است تجربهٔ بیشتری که کشورهای توسعه یافته در برگزاری سازوکارهای حل و فصل اختلافات دارند، موجب ایجاد موقعیتی برتر نسبت به کشورهای در حال توسعه مانند ایران شود. همچنین نظر به محدودیت‌های مقرر در اصول ۷۷، ۱۲۵ و ۱۳۹ قانون اساسی ناظر بر لزوم اخذ مجوز، هیأت وزیران و مجلس شورای اسلامی برای ارجاع اختلافات مربوط به اموال عمومی به داوری که طرف دیگر آنها اتباع بیگانه باشند، پیش از اصلاح معاهدات دوجانبه موجود یا تصویب قانون مستقل، لازم است ارجاع اختلافات مالیاتی بین‌المللی به داوری (چه با مقامات مالیاتی کشور متعاهد دیگر یا اتباع کشور مزبور باشد) به صورت موردی به تصویب قوه مقننه برسد. داوری از دیگر دلایل ابراز شده از سوی مخالفان است. در مقابل، موافقان قائل به اهمیت همان دعاویِ انگشت شماری هستند که بلاتکلیف مانده‌اند؛ چرا که نمایانگر موقعیت‌هایی هستند که موجب اِعمال مالیات‌های مضاعف بر خلاف هدف انعقاد معاهدات مالیاتی می‌شوند. داوری موجب اطمینان خاطر سرمایه‌گذاران خارجی از حصول نتیجهٔ مطلوب‌تر می‌شود زیرا ممکن است رسیدگی قضاییِ داخلی با انصاف و سرعت کافی انجام نگردد. محدویت زمانی رسیدگی پیش از ارجاع به داوری، مقامات مالیاتی را ترغیب به پیگیری جدی‌تر دعاوی می‌کند و لزوم صدور رأی بی‌طرفانه، نقیصهٔ کم تجربگی کشورهای متعاهد را جبران می‌کند و صرفهٔ اقتصادی داوری به علت عدم لزوم اتلاف زمان و پول در مراحل رسیدگی بدوی و تجدیدنظر محاکم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

داخلی، توجیه‌پذیر است (وکیلیان، نور بخش، لکناهور،۱۳۹۶: ۱۹و۲۰).

۴- نتیجه‌گیری

مقامات صلاحیتدار مالیاتی کشورها ابتدا با مذاکره سعی در حل اختلافات مالیاتی خود می‌پردازند و در صورت عدم حصول نتیجه، حسب مورد از طریق پیش‌بینی آیین توافق حل و فصل اختلافات مالیاتی توسط سازمان‌های بین‌المللی همچون منشور انرژی، سازمان تجارت جهانی، اتحادیه اروپا، سازمان ملل متحد و سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی اقدام می‌نماید که این آیین به دوشکل ایجاد دادگاه‌های مالیاتی و داوری بین‌المللی مالیاتی می‌باشد. سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بهترین ابتکار در این زمینه است، به خصوص در رابطه با معاهدات مالی بین‌المللی و اجرای آن. این سازمان هم اکنون با اجرای برنامه عملیاتی فرسایش پایه و جابه‌جایی سود، مایل به همکاری با سایر دولت‌ها در زمینه مالیاتی است و با برنامه اقدام ۱۴ خود در پی تقویت آیین توافق دوجانبه از طریق نظارت انجمن امور مالیاتی برآمده است. مشکلات موجود در رابطه با آیین توافق دوجانبه، نشانه‌هایی از نگرانی عمیق نسبت به سیستم مالیاتی بین‌المللی است. بهبود روش‌های موجود در حل اختلافات مالیاتی ممکن است در بهترین حالت کمی از این نگرانی‌ها را رفع کند اما نمی‌تواند آن را کاملاً از بین ببرد. علل اساسی این مشکلات بر فقدان معیارهای مشخص در تعریف و تخصیص مالیات از شرکت‌های چندملیتی تمرکز دارند. این امر نه تنها باعث افزایش اختلاف میان مقامات مالیاتی شده است بلکه منجر به فقدان اعتماد عمومی به مشروعیت سیستم حل اختلاف نیز گردیده است.

همچنین به نظر می‌رسد یکی از راه‌های تقویت حقوق بین‌الملل مالیاتی این است که آن را به صورت واضح‌تر و ساده‌تر بیان کنیم، به ویژه در رابطه با قوانین انتقال قیمت‌گذاری، منبع اصلی اختلافات اشاره شده در توافق‌های دوجانبه است و همچنین در پرونده‌هایی که به راحتی قابل حل نیستند. چنین تغییراتی می‌بایست با هدف تخصیص سود شرکت‌های چندملیتی بر اساس عوامل روشن و قابل اندازه‌گیری که بازتاب فعالیت‌های واقعی اقتصادی و ارزش ایجاد شده در هر کشوری است، باشد. این مسأله نه تنها میزان اختلافات مالیاتی را کاهش می‌دهد، بلکه این اطمینان خاطر را ایجاد می‌کند که در صورت به‌وجود آمدن اختلافات می‌توان آن‌ها را با یک روش شفاف، منصفانه و سازگار با شرایط موجود در جامعه بین‌المللی و موافق با حقوق بین‌الملل مالیاتی حل و فصل نمود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

فهرست منابع

۱. تقدیر، محمد کاظم، اخوان فرد، مسعود (۱۳۸۹). مسئولیت بین‌المللی دولت براساس معاهده منشور انرژی، مجله حقوقی بین‌المللی، نشریه مرکز امور حقوقی بین‌المللی ریاست جمهوری، سال ۲۷، ش ۴۲، قابل مشاهده در:
.http://www.ensani.ir/storage/Files/20120329105228-2097-1.pdf

۲. رضایی مقدم، ابوالفضل (۱۳۹۲). مقایسه شیوه‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی در موافقتنامه‌های بین‌المللی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ایران، استاد راهنما: جواد کاشانی، دانشگاه علامه‌طباطبائی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی.

۳. فرخی، رحمت‌اله، رمضانی قوام آبادی، محمدحسین، زمانی، قاسم (۱۳۹۴). نقش دیوان اروپایی دادگستری در توسعه وحدت حقوقی اتحادیه اروپا، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال هفدهم، شماره ۴۹، زمستان.

۴. زمانی علویجه، فرزانه (۱۳۹۵). ارتقاء ساختار نظام مالیاتی کشور ایران با تأکید بر الحاق به سازمان جهانی تجارت، استاد راهنما: نوید رهبر، دانشگاه شهید بهشتی، واحد پردیس، پاییز.

۵. دست افکن، ریحانه (۱۳۹۵). امکان سنجی استفاده از داوری در حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، جلد۲۴، شماره۳۲.

۶. عرب مازار، علی اکبر (۱۳۸۰). جهانی شدن، قواعد مالیاتی و حاکمیت ملی، فصلنامه تخصصی مالیاتی، سال نهم، شماره ۸۱ ، بخش اول، صص: ۶۸ – ۶۳.

۷. کی سان دخت، گیلدا (۱۳۸۴). آثار الحاق ایران به سازمان تجارت جهانی بر مقررات داخلی ناظر بر خدمات، استاد راهنما: علی سید احمدی سجادی، دانشگاه تهران، پردیس قم، دانشکده حقوق.

۸. فرنود، محمدرضا (۱۳۹۱). ماده ۳۳ منشور سازمان ملل متحد و اصل حل و فصل مسالمت آمیز مناقشات بین‌المللی در حقوق بین‌الملل (سوابق و لواحق) و چشم‌انداز آتی، استاد راهنما: ارسلان قربانی، دانشگاه گیلان، پردیس بین‌الملل، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.

۹. ملانظر، مرتضی (۱۳۹۴). نگاهی به موافقت نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، انتشارت دانشگاه امور اقتصادی و دارایی، تیر ماه.

۱۰. وکیلیان، حسن، نوربخش، نعیم، لکناهور، جاوید (۱۳۹۶). داوری‌پذیری اختلافات مالیاتی، فصلنامه پژوهش‌های عمومی دانشگاه علامه طباطبائی، سال هجدهم شماره ۵۴.

11. Bell K. (2006). Treasury Official Addresses Sovereignty Concerns Raised by Germany-US Treaty Protocol", 112 Tax Notes, n. 48, p79.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

12. Bossche. van den (2005). The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases and Materials (CUP 2005) at 96.

13. Brownlie, I. (2003). Principles of Public International Law, Oxford, Oxford University Press, p: 391.

14. Craig Bamberger, Jan Linehan & Thomas Waelde (2000). The Energy Charter Treaty in 2000: In A New Phase, Chapter from Energy Law in Europe, edited by Martha M Roggenkamp, (Oxford University Press, Forthcoming Dec 2000), Available at: http://www.dundee.ac.uk/cempmlp/journal/html/articles/html.

15. Farmer, Paul (2017). The Tax Disputes and Litigation Review: Tax Appeals to the European Court of Justice, Law Business Research Ltd, London, Fifth Edition, February 2017, p.p: 1-12. P :Availabla at: https://www.roschier.com/sites/default/files/The%20Tax%20Disputes%20and%20Litigation%20Review_4th%20edition_(Finland%20chapter)_0.pdf.

16. Harringto, John (2007). "Treasury International Tax Counsel Recommends Committee Approval of Four Pending Income Tax Agreements", Tax Notes Today, 18 July 2007, cited in Farah, "Mandatory Arbitration of International Tax Disputes". See also C.R. Irish, "Private and Public Dispute Resolution in International Taxation", Contemporary Asia Arbitration Journal, 4/2 (2011), 121–44.

17. Hoekman . B.M & M.M. Kostecki (2001). The Political Economy of the World Trading System: The WTO and Beyond (2nd ed. OUP 2001) at 62.

18. Kollmann et al (2015). Arbitration in International Tax Matters, 1190; Marie Sapirie, "The Hesitation in Adopting Mandatory Binding Arbitration", Tax Notes International, 6 July 2015, 15. The success of MBA under the US–Canada DTT was highlighted during the public consultations on BEPS Action 14.

19. Kollmann, Jasmin (2015). Petra Koch, Alicja Majdanska, and Laura Turcan "Arbitration in International Tax Matters", Tax Notes Int'l.

20. Grandfod (2011). Arbitration in the international tax area: can arbitrators run with the hare and hunt with the hounds?", Paris, Sorbonne university, December2011.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-05]