امکان سنجی استفاده از داوری در حل و فصل اختلافات مالیاتی بین المللی

ریحانه دست افکن [1]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۵/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۱/۲۷

چکیده

حذف مالیات مضاعف اشخاصی که فعالیت تجاری برون مرزی انجام می‌دهند، به نفع بسیاری از کشورهاست؛ زیرا چنین اختلافاتی از یک طرف، دولت وضع‌کننده مالیات و از طرف دیگر اشخاص خصوصی را درگیر می‌کند و اختلافات مالیاتی بین این دو به راحتی قابل رجوع به داوری نیست. بنابراین دولت‌ها برای دستیابی به سهم بیشتری در تجارت جهانی باید به حذف مالیات مضاعف بپردازند. حل اختلاف در موافقتنامه‌های مالیاتی امروزه بیش از پیش مورد توجه قرار می‌گیرد. حالتی که موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف وجود نداشته باشد، مؤدی تنها قادر خواهد بود دعوای خود را نزد مراجع داخلی دولتِ واضع مالیات مطرح کند، اما جایی که چنین موافقتنامه‌ای وجود داشته باشد، این امکان برای دولت متبوع مؤدی فراهم می‌آید که وارد فرایند دادرسی شود و نقشی مؤثر ایفا کند.

واژه‌های کلیدی: مالیات مضاعف، داوری، آیین توافق دوجانبه

۱. دانشجوی دکتری حقوق بین‌الملل، دانشگاه شهید بهشتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

۱- مقدمه

دولت‌ها از حق انحصاری وضع مالیات برای فعالیتهایی که در قلمرو سرزمینی‌شان انجام می‌شود برخوردارند، اما وضع مالیات برای یک فعالیت، در خصوص شعباتی از یک شرکت که در صلاحیت دو کشور مختلف قرار دارند، باعث محدودسازی تجارت و اختلال در آزادی جابه‌جایی، تاسیس و در نهایت مختل شدن رقابت در بازار می‌شود (مک دنیل،۲۰۰۱: ۱۶۲۱). با افزایش و پیچیده‌تر شدن اختلافات مالیاتی، سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD)[1] 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 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 صرف‌نظر 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 مادهٔ 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 نتیجهٔ آن، پیش‌بینی مقرره‌ای برای داوری در موافقتنامه‌های مالیاتی بود. جدیدترین اقدام این سازمان در زمینهٔ مادهٔ ۲۵، اقدام ۱۴ از برنامه عملیاتی فرسایش پایه و جابه‌جایی سود[2] (BEPS) است که در صدد افزایش کارایی آیین توافق دوجانبه و حرکت به سمت داوری اجباری می‌باشد.

گزارش اقدام مذکور[3] فرصتی برای ارزیابی مجدد آیین توافق دوجانبه و داوری به عنوان ابزاری برای حل و فصل اختلاف ایجاد کرد. در ۱۹ و ۲۰ ژانویه ۲۰۱۴، یک کارگاه آموزشی در خصوص این موضوع در وین برگزار شد. این کارگاه آموزشی نخستین گام از یک پروژه سه ساله درخصوص 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 OECD مطرح کرده بودند. در این کارگاه آموزشی متخصصان بخش خصوصی در این حوزه و سیاست‌گذاران نهادهایی چون سازمان توسعه

1. The Organization of Cooperation and Development (OECD)
2. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)
3. BEPS Action 14, 2014

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

و همکاری‌های اقتصادی، سازمان ملل، بانک جهانی و.. گرد هم آمدند.

۲- آیین توافق دوجانبه و داوری

آیین توافق دوجانبه از زمانی که در کنوانسیون نمونه OECD مطرح شد به سرعت به‌عنوان ابزاری برای حل و فصل اختلافات پذیرفته شد؛ افزایش استفاده از این آیین در قضایای گزارش شده توسط اعضای این سازمان بین سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۲ نیز حاکی از این امر است.[1] اما شرط داوری چنین اقبالی به دست نیاورد. تنها تعداد اندکی از کشورهای عضو برای ارتقاء و رشد داوری تلاش کردند. در آینده ای نزدیک، یک سونامی از اختلافات مالیاتی در راه است که می‌تواند نتیجه پیچیدگی مقررات مالیاتی، اضافه شدن برزیل، روسیه، هند، چین، آفریقای جنوبی به عنوان بازیگران جدید به عرصه بین‌المللی، استفاده بیش از اندازه از مشوق‌های مالیاتی توسط برخی کشورها مثل بریتانیا باشد.

استفاده روز افزون از آیین توافق دوجانبه و میانگین زمان نسبتا ثابت برای حل و فصل اختلاف (دو سال) نشان‌دهندهٔ آن است که این آیین موفقیت‌آمیز بوده است. با وجود این، تعداد مواردی که در آنها این آیین موفقیت‌آمیز نبوده است نیز همچنان زیاد است. همچنین ماهیت ارتباط بین دو مقام صلاحیتدار می‌تواند تاثیرات قابل ملاحظه‌ای بر نتیجه مذاکرات و سرعت حل و فصل آن داشته باشد. داوری نیز می‌تواند به عنوان وسیله‌ای برای ارتقاء آیین توافق دوجانبه عمل کند و نه جایگزین آن. امروزه در بیشتر موافقتنامه‌های مالیاتی، آیین توافق دوجانبه به عنوان راه حلی برای فیصله 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، موظف به رجوع به داوری و همچنین ملزم به تبعیت از نتیجه آن هستند، مگر اینکه خود مؤدی نتیجه داوری را نپذیرد.

لازم به ذکر 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 به ندرت پیش می‌آید حمایت دیپلماتیک در نتیجهٔ یک قرارداد یا معاهده به وجود آید (براون لی، ۲۰۰۳: ۳۹۱). همچنین حمایت دیپلماتیک معمولا زمانی مطرح می‌شود که شخص خصوصی مربوطه واجد آن اندازه از شخصیت حقوقی بین‌المللی قلمداد نمی‌شود که بتواند علیه یک دولت در یک محکمه بین‌المللی اقامه دعوا کند. اما از این جهت که مؤدی دخالتی در آیین توافق دوجانبه ندارد، آن را به حمایت دیپلماتیک شبیه می‌سازد. 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

1. “what is mutual agreement procedure” on: http://www.oecd.org.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

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 اینکه این آیین لزوما منجر به نتیجه و حل و فصل اختلاف نخواهد شد، مدت آن نسبتا طولانی، مبهم و نوعا 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، فرایند دادرسی را هدایت و کنترل کند و در مورد قضیه تصمیم‌گیری نماید. از این رو در شیوهٔ 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 (بورنت، ۲۰۰۸: ۱۷۹).

در بیشتر شروط داوری مندرج در موافقتنامه‌های مالیاتی، شروع آیین داوری منوط به رضایت دوجانبهٔ مقامات مالیاتی دو کشور متعاهد است. بنابراین شروط مذکور تنها احتمال رجوع به آیین داوری را در مسائل مالیاتی پیش بینی می‌کنند که از قبل در حقوق بین‌الملل عام نیز مقرر شده است و الزامی برای رجوع به آن ایجاد نمی‌کنند. اخیرا در بسیاری از معاهدات مالیاتی این رویه ایجاد شده است که امکان رجوع یکجانبه به داوری را تسهیل نموده و همچنین مقامات مالیاتی را ملزم می‌سازد درصورتی که یک اختلاف مالیاتی از طریق مذاکره قابل حل نباشد، به آیین داوری متوسل گردند. شاخص‌ترین اقدام در این خصوص کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا است که در سال ۱۹۹۰ بعد از سال‌ها مذاکره بین ۱۲ عضو اتحادیه منعقد شد. هدف این کنوانسیون حذف مالیات مضاعف ناشی از سود موسسات مشترک است و رجوع به داوری در آن اجباری است.

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 هیات داوری مستقل تحت نظارت سازمان ملل و OECD می‌تواند امکان ایجاد قواعد دادرسی استاندارد در این خصوص را نیز فراهم آورد. همچنین می‌توان هیاتی از داوران مستقل براساس تجربه، ملیت و سوابق کاری ایجاد کرد و این هیات می‌تواند دوره‌های آموزشی برای تربیت داوران جدید از کشورهای درحال توسعه برپا نمایند. چنین نوآوری‌هایی در آیین توافق دوجانبه نیز امکان‌پذیر است اما باید آیین انعطاف‌پذیرتری داشته باشد. همچنین می‌توان هیاتی از وکلا برای دفاع از کشورهای درحال توسعه و به صورت رایگان یا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

با صرف هزینه‌ای ناچیز به وجود آورد. مشکلات مالی را نیز می‌توان از راه‌هایی مثل گرفتن مبلغ بیشتری از شرکت‌ها یا درصدی از احکام صادر شده حل کرد (کلمن، کوچ مادانسکا و تورکان، ۲۰۱۵: ۱۱۸۹).

۳- مسائل ماهوی

در اختلافاتی که پاسخ بله یا خیر ندارند، مثل اختلافات مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات، باید تصمیم‌گیری شود که محکمه داوری خود در مورد اختلاف به یک نتیجه قطعی دست یابد یا یکی از دو نتیجه‌ای که دولت‌های طرف اختلاف پیشنهاد می‌دهند را برگزیند. 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. 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 می‌کند که به تقویت هرچه بیشتر مواضع خود بپردازند تا از این طریق نظر موافق محکمه 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 نظریه‌پردازان 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.

برخی از کشورهای آمریکای لاتین از جمله برزیل، برای آیین توافق دوجانبه و داوری حق شرط قائل شدند به این دلیل که معتقدند این آیین‌ها نقض اصل قانونی بودن محسوب می‌شوند. اما این نگرانی بی‌مورد به نظر می‌رسد و هیچ مانع اساسی و مهمی برای پذیرش داوری در موافقتنامه‌های مالیاتی وجود ندارد. خدشه ای به اصل قانونی بودن وارد نمی‌شود زیرا محدودهٔ صلاحیت مالیاتی در موافقتنامه‌های مالیاتی مشخص می‌شود و هدف آیین توافق دوجانبه و داوری نیز صرفا تفسیر این موافقتنامه است. داوری باعث محرومیت مؤدی از رجوع به قاضی نمی‌شود زیرا به موجب ماده (۵)۲۵، مؤدی کسی است که این آیین را درخواست می‌کند.

یکی دیگر از مشکلات کشورها برای انعقاد موافقتنامه‌های بین‌المللی و به‌ویژه پیش‌بینی داوری برای حل اختلافات ناشی از آنها، محدودیت‌های موجود در نظام‌های داخلی و از جمله قانون اساسی کشورهاست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

به عنوان مثال در جمهوری اسلامی ایران بر مبنای اصل ۱۵۲ قانون اساسی:

"سیاست خارجی جمهوری اسلامی ایران بر اساس نفی هرگونه سلطه‌جویی و سلطه‌پذیری، حفظ استقلال همه جانبه و تمامیت ارضی کشور، دفاع از حقوق همه مسلمانان و عدم تعهد در برابر قدرت‌های سلطه‌گر و روابط صلح آمیز متقابل با دول غیر محارب استوار است."

انعقاد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف میان کشور جمهوری اسلامی ایران و سایر کشورها، یکی از مصادیق بارز پایبندی به این اصل قانون اساسی است که از حقوق اتباع خود در مقابل پرداخت مالیات‌های مضاعف جلوگیری می‌نماید.

همچنین به موجب اصل۷۷ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران:

«عهدنامه‌ها، مقاوله‌نامه‌ها، قراردادها و موافقتنامه‌های بین‌المللی باید به تصویب مجلس شورای اسلامی برسد.»

اصل یکصد و بیست و پنجم قانون اساسی نیز مقرر می‌دارد:

«امضای عهد نامه‌ها, مقاوله نامه‌ها, موافقت‌نامه‌ها و قراردادهای دولت ایران با سایر دولت‌ها و همچنین امضای پیمان‌های مربوط به اتحادیه‌های بین‌المللی پس از تصویب مجلس شورای اسلامی با رئیس جمهور یا نماینده قانونی اوست.»

رعایت شرط تصویب مجلس که در این اصول به آن اشاره شده است، در تمام موافقتنامه‌های بین المللی لازم الرعایه نیست. در واقع می‌توان موافقتنامه‌های بین‌المللی را از حیث نیاز به تصویب به دو دسته اجرایی یا ساده و رسمی یا تشریفاتی تقسیم نمود.

موافقتنامه‌های ساده یا اجرایی به موافقتنامه‌هایی اطلاق می‌گردد که به محض امضاء مقامات اجرایی قطعی تلقی می‌گردند و بلافاصله قابلیت اجرایی می‌یابند. در این نوع موافقتنامه‌ها امضاء به منزله تصویب است و تشریفاتی که برای انعقاد معاهدات رسمی لازم است، در آنها رعایت نمی‌شود. با گسترش روابط بین‌الملل هر روز بر شمار موافقتنامه‌های ساده یا اجرایی افزوده می‌شود و چون تعداد آنها بسیار زیاد است تابع تشریفات خاصی نیستند اما این امر به معنای آن نیست که این نوع موافقتنامه‌ها دارای اعتبار حقوقی نیستند چرا که چنین برداشتی مغایر با روح قانون اساسی می‌باشد، زیرا متن صریح قانون اساسی از یک طرف مقرر نموده است که رییس‌جمهور در انعقاد موافقتنامه‌های بین‌المللی شرکت کند و از جهت دیگر برای اینکه این معاهدات با نظام داخلی معارض نباشند صراحتا مقرر داشته است که معاهدات بین‌المللی همه باید با نظر مجلس انعقاد یابند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

در پاسخ به نیاز نخست، به دستور رییس‌جمهور، متن موافقتنامه ای که در جهت اعمال وظایف قوه مجریه به امضای وی رسیده است باید در روزنامه رسمی منتشر گردد و درصورتی که موافقتنامه‌ای منتشر نشود، اعتبار ندارد و درمورد تصویب موافقتنامه هم با توجه به روح قانون اساسی تنها موافقتنامه‌های مهم بین المللی نیاز به تصویب مجلس دارند. البته اگر در موافقتنامه‌ای به امر تصویب اشاره نشده باشد، نباید تصور کنیم که دولت می‌تواند به دور از چشم مجلس از حدود اختیارات اجرایی خویش تجاوز نماید و نظام ملی را زیر پا بگذارد. به عبارت دیگر در این قبیل موارد، محتوای موافقتنامه‌ها اهمیت دارد و نه شکل آنها (فلسفی، ۱۳۹۱: ۱۰۸).

در حالی‌که معاهدات رسمی براساس آیین طولانی و مفصل به صورت دو درجه‌ای منعقد می‌شوند، موافقتنامه‌های ساده یا اجرایی طبق یک آیین کوتاه به صورت یک درجه ای شکل می‌گیرند. از آنجایی که مرجعی برای تشخیص تشریفاتی یا ساده بودن موافقتنامه‌های بین‌المللی تعیین نشده است، در هرمورد به صورت مجزا تصمیم‌گیری می‌شود. یکی از راه‌حل‌های موجود توجه به محتوای آنها یا تصریح به نیاز به امضاء در خود متن موافقتنامه است. همچنین می‌توان از متن ماده ۷ آیین نامه چگونگی تنظیم و انعقاد توافق‌های بین‌المللی به عنوان یک اصل راهنما بهره برد. این ماده مقرر می‌دارد:

موضوعات زیر باید به تناسب، تحت یکی از عناوین عهدنامه، مقاوله‌نامه، موافقت‌نامه، قرارداد یا پیمان و در چارچوب توافق‌های حقوقی تشریفاتی تنظیم و تصویب شود:

الف- تعیین خطوط مرزی، روش‌های حل اختلافات مرزی، صلح و مناقشات با دولت‌ها.

ب- برای ایجاد مودت در ارتباط با همکاری‌ها و مبادلات اقتصادی، اجتماعی، تجاری، فرهنگی، علمی و فنی.

ج- در مورد توافق‌های چند جانبه بین‌المللی که در چارچوب یا تحت نظارت سازمان‌ها، مجامع و اتحادیه‌های بین‌المللی منعقد می‌شود.

د- برای بیان قواعد، شرایط اجرا، تمدید، تکمیل، تفسیر یا اصلاح دیگر توافق‌های حقوقی تشریفاتی، در صورتی که اجازه انجام آن توسط دستگاه دولتی در توافق‌نامه حقوقی تشریفاتی لحاظ شده باشد.

ه- در مورد مسایل تعهدآور سیاسی - نظامی یا دفاعی دو یا چند جانبه منطقه‌ای یا جهانی.

و- در مورد تأسیس و عضویت در اتحادیه‌ها، مجامع و سازمان‌های بین‌المللی.

ز- در مورد تصمیمات کنفرانس سازمان بین‌المللی کار، موضوع قسمت اول بند (۱) ماده (۱۹) اساسنامه سازمان بین‌المللی کار.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

تبصره – در صورتی که توافقهای حقوقی تشریفاتی چند جانبه، عنوان دیگری داشته باشد و امکان تطبیق آن با عناوین مذکور در ماده فوق نباشد، اعلام قبولی آن با رعایت سایر ترتیبات، مجاز خواهد بود.

درصورتی که موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف را در زمره موافقتنامه‌های اقتصادی بدانیم، می‌توان حکم بند (ب) این ماده را در خصوص آن صادق دانست. همچنین از آنجایی که این نوع موافقتنامه‌ها به چارچوب بندی یک عمل انحصاری حاکمیتی (یعنی اخذ مالیات) می‌پردازند در دسته موافقتنامه‌های مهم جای می‌گیرند و بنابراین به تصویب مجلس نیاز دارند.

به موجب اصل ۱۳۹ قانون اساسی:

"صلح دعاوی راجع به اموال عمومی و دولتی یا ارجاع آن به داوری در هر مورد موکول به تصویب هیات وزیران است و باید به اطلاع مجلس برسد. در مواردی که طرف دعوی خارجی باشد و در موارد مهم داخلی باید به تصویب مجلس نیز برسد و موارد مهم را قانون تعیین می‌کند". بنابراین در ایران امکان ارجاع اختلافات مالیاتی که یک طرف آن دولت است به داوری وجود دارد مشروط بر اینکه شرط اطلاع مجلس و در موارد مهمی که قانون تعیین می‌کند شرط تصویب مجلس نیز رعایت شده باشد.

از آنجایی که مسائل مالیاتی در حیطه اعمال حاکمیت دولت هستند، در عمل ممکن است مجلس به راحتی حاضر به ارجاع اختلافات مالیاتی به داوری نگردد. اما با توجه به اینکه با داوری دولت از حق حاکمیت خود صرفنظر نمی‌کند و تمام اختیارات داوران ناشی از اختیاراتی است که دو طرف قبل از وقوع اختلاف به آنها اعطا می‌کنند، این نگرانی بی مورد به نظر می‌رسد. ضمن اینکه رای داوری طبق موازین حقوقی و قانونی صادر می‌شود و در آن اصل بیطرفی به طور کامل رعایت می گردد.

داوری مندرج در مادهٔ ۲۵ الگوی OECD اگرچه اجباری است اما از ظرفیت‌های محدودی برخوردار است و نسبت به داوری در موافقتنامه‌های تجاری یا سرمایه گذاری دولت در اینجا 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 فرایند داوری دارد (گراندفود، ۲۰۱۱: ۴).

آیا کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا راهکار مناسبی برای حل و فصل اختلافات است؟ این کنوانسیون یک موافقتنامه چندجانبه است که توسط اعضای اتحادیه اروپا امضا شده و از سال ۱۹۹۵ لازم الاجرا 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 قیمت‌گذاری انتقالات در یک یا چند عضو از اعضای اتحادیه، اعمال می‌شود. از جمله ویژگی‌های این کنوانسیون می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

- داوری در این کنوانسیون یک آیین اجباری است.
- نتیجه داوری از لحاظ فنی الزام‌آور نیست اما کنوانسیون تضمین می‌کند که نتیجه‌ای الزام‌آور از آن حاصل خواهد شد. بعد از رای 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.
- این کنوانسیون نسبت به مقر دایم و همچنین شرکت‌ها اعمال می‌شود.
- درمورد هردو نوع مالیات مضاعف اقتصادی و قضایی[1] قابلیت اعمال دارد. اما تنها آن دسته از موارد مالیات مضاعف که ناشی از تعدیلات مادهٔ ۹ (موسسات شریک) از کنوانسیون نمونه OECD در خصوص درآمد و سرمایه هستند را شامل می‌شود.
- مؤدی از این حق برخوردار است که خود به داوری رجوع کند.
- این 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 ماه فرصت دارد درمورد قضیه تصمیم‌گیری کند.
- هیچ نوع آیین دادرسی در این کنوانسیون مقرر نشده است. مقامات صلاحیتدار این آیین را مشخص می‌کنند.
- تجدیدنظر قضایی مجاز نیست.
- در موارد مجازات‌های سنگین داوری قابلیت اعمال ندارد.
- رای 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 مرحلهٔ توافق دوجانبه است: در یک دوره زمانی دو ساله، مقامات صلاحیتدار در خصوص قضیه تحقیق می‌کنند و تلاش می‌کنند برای حذف مالیات مضاعف به توافق دست یابند. اگر حصول توافق موفقیت‌آمیز نباشد، مرحله دوم آغاز می‌شود که عبارت است از اقامه دعوای داوری اجباری. در طول شش ماه یک کمیسیون مشورتی توسط اعضا تاسیس می‌شود. این کمیسیون باید در طول شش ماه دیگر تصمیم بگیرد.

---

۱. مالیات مضاعف از دیرباز به دو نوع مالیات مضاعف حقوقی و مالیات مضاعف اقتصادی تقسیم می‌شده است. مالیات مضاعف حقوقی را می‌توان در قالب اعمال مالیات‌های مشابه توسط دو یا چند نظام مالیاتی نسبت به مؤدی مالیاتی واحد بابت یک درآمد مشمول مالیات یا سرمایه توصیف کرد. مثلاً، فردی فعالیت یا نوعی سرمایه‌گذاری فرامرزی دارد و دولت‌های محل اقامت و منبع از درآمد وی مالیات می‌گیرند. مالیات مضاعف اقتصادی عبارت است از اعمال مالیات‌های مشابه توسط یک، دو یا چند نظام مالیاتی نسبت به مؤدیان مختلف و البته بابت یک درآمد مشمول مالیات خاص (جانفدا، ۱۳۷۹).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

این تصمیم غیرالزام‌آور 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.

متداول‌ترین دعاوی مالیاتی، آن دسته از دعاوی هستند که سرمایه گذاران ادعا می‌کنند دولت میزبان، مالیات را به شیوه‌ای تبعیض آمیز یا خودسرانه وضع می‌کند و یا از مالیات به عنوان ابزاری برای سلب مالکیت بدون پرداخت غرامت استفاده می‌کنند. اقدامات مالی معمولا از یک بعد پنهان برخوردارند، گاهی از این اقدامات به عنوان ابزاری برای مصادرهٔ غیرمستقیم اموال استفاده می‌شود. از همین رو گفته می‌شود قدرت مالیات قدرت تخریب است. این پتانسیل سوء استفاده در مقررات مالی بیشتر از موافقتنامه‌های سرمایه‌گذاری به چشم می‌خورد (پارک، ۲۰۰۹: ۱۷۹).

در پایان سال ۲۰۱۲، ۸۴۸ پروندهٔ مفتوحه وجود داشت که تنها تعداد کمی از آنها از طریق حکم داوری منتهی به نتیجه شدند.[1] این آمار نشان می‌داد که کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا برای مؤدیان چندان جذابیتی نداشته است. به اعتقاد برخی نیز این امر باعث شد اعضا از آیین توافق دوجانبه استفاده موثرتری بنمایند و بیشتر اختلافات قبل از رسیدن به مرحله دوم حل و فصل شوند.

نظام مالیاتی اروپا کمکی به ساده‌سازی چارچوب قانونی موجود نمی‌کند و مالیات مضاعف نقص و چالشی بزرگ برای بازار داخلی است. دلایل مختلفی برای مالیات مضاعف وجود دارد و مرسوم‌ترین شیوه برای جبران آن آیین توافق دوجانبه است. اما این آیین نیز در بسیاری از موارد عقیم مانده و نتیجه‌ای در برنداشته است. برای این امر دلایل زیادی وجود دارد از جمله اینکه در موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف عموما مقامات صلاحیتدار دولت‌های متعاهد به حذف مالیات مضاعف تشویق می‌شوند اما این موافقتنامه‌ها آن‌ها را ملزم به انجام چنین کاری نمی‌کنند (دی ساکس، ۲۰۱۲: ۳۲۰). بنابراین امکان دارد که مالیات مضاعف حتی پس از اتمام آیین توافق دوجانبه همچنان وجود داشته باشد.

در موافقتنامه‌های اجتناب، قواعد رسیدگی یا مرور زمان یا روشی برای رسیدگی درنظرگرفته نمی‌شود. همچنین در آیین توافق دوجانبه معمولا مؤدی مشارکتی ندارد و مقامات صلاحیتدار بدون درنظرگرفتن شرایط مؤدی خاصی با یکدیگر توافق می‌کنند. از این رو هیچ وضعیت رسمی و تضمین شده‌ای برای مؤدی درنظر گرفته نمی‌شود. افزایش مشارکت مؤدی در فرایند حل و فصل اختلاف باعث می‌شود مؤدیان

1. European Commission, EU Joint Transfer Pricing Forum, ‘Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2012’’ (Dec.2013), available at http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2013/jtpf_012_2013_en.pdf.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

دیدگاه بهتری نسبت به این آیین داشته باشند و نتیجه حاصل از آن را با رغبت بیشتری بپذیرند. بین آیین شکلی توافق دوجانبه و قواعد رسیدگی و تجدیدنظر داخلی نیز معمولا مغایرتهای زیادی وجود دارد. مدت زمان رسیدگی مقامات صلاحیتدار ممکن است بسیار به طول انجامد و این امر در عرصه تجارت و داد و ستد حائز اهمیت و تاثیرگذار است. حتی اگر توافق مقامات صلاحیتدار منجر به حذف مالیات مضاعف گردد نیز مؤدی نمی‌تواند علت چنین تصمیمی را دریابد زیرا تصمیمات مقامات صلاحیتدار لزوما منطبق با حقوق داخلی یا حقوق معاهدات نیست و می‌تواند در نتیجه عواملی خارجی و پاره ای مصلحت اندیشی‌های سیاسی و.. حاصل شده باشد.

از این رو داوری اجباری و الزام‌آور می‌تواند بسیاری از این مشکلات را از بین برده یا کاهش دهد. زیرا داوری همیشه به نتیجه ای منجر خواهد شد، تصمیمی مستدل و بی‌طرفانه که با مشارکت خود مؤدی اخذ می‌گردد و مبتنی بر حقوق و قانون است نه سایر ملاحظات و مصلحت اندیشی‌ها. اگرچه داوری نیز ممکن است به طول بینجامد اما فرایند آن منظم، شفاف و قابل پیش‌بینی است و به همین دلیل مؤدی فرصت مناسبتری برای بیان اظهارات و دفاع از حق خود می‌یابد.

برای اینکه رای داوری بیطرفانه و دارای استدلال منطقی باشد، شرایطی لازم است. برای داشتن چنین رایی لازم است داوران از متخصصین مالیاتی و آشنا با نظام حقوقی رومی–ژرمنی و حقوق عرفی انتخاب شوند. اما متخصصانی که با حقوق مالیاتی آشنا نیستند را نیز می‌توان تحت شرایطی انتخاب کرد درصورتی که مطمئن و قابل وثوق باشند. داوران منتخب باید مستقل باشند، به این معنی که آنها نمی‌توانند تبعه یا مقیم یکی از کشورهای طرف اختلاف باشند. همچنین آنها نباید هیچ نوع رابطه تجاری با طرفین داشته باشند. باید مکانیزمی برای کنترل و نظارت بر آرای داوری نیز پیش‌بینی شود تا منصفانه بودن رای صادره را تضمین کند.

برای داشتن یک رای مدلل نیز شرایطی وجود دارد که مهم‌ترین آن شفافیت است، بنابراین احکام داوری باید منتشر شوند. اکثر قضایا براساس اصول مشخص و مشابهی تصمیم‌گیری می‌شوند که می‌تواند ایجاد رویه کند. بنابراین تغییر رویه نیازمند توجیه دلایل است. مسئله شفافیت باعث افزایش قابلیت پیش‌بینی می‌شود و طرفین دعوا می‌توانند از دلیل رای صادر شده آگاهی یابند. اما از طرفی انتقاداتی نیز به شفافیت وارد شده است، از جمله اینکه اگر داوری شیوهٔ مکمل آیین توافق دوجانبه است، این آیین خود محرمانه و سری است و داوری که مکمل آن است نیز باید محرمانه باشد. ضمن اینکه مؤدیان اکثرا تمایل دارند اطلاعات مالیاتی شان افشا نگردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

در حقوق معاهدات مالیاتی بین‌المللی هیات داوری اختیارات محدودتری نسبت به داوران در دعاوی دیگر دارند. دولت‌ها تحت کنترل آیین دادرسی هستند زیرا به موجب مادهٔ (۵)۲۵ از الگوی OECD، زمانی می‌توان به داوری رجوع کرد که آیین توافق دوجانبه با شکست مواجه شده باشد. بنابراین پیشنهاد شده که پیشرفت‌هایی در این خصوص صورت پذیرد. به عنوان مثال، استفاده از راه‌حل‌های جایگزین دیگر مانند میانجی گری یا سازش. به منظور اینکه آرای داوری دقیق‌تر باشند، باید به داوران قدرت بیشتری اعطا شود تا بتوانند تحقیق و تفحص بیشتری کنند.

نکته دیگر، جایگاه مؤدی در آیین توافق دو جانبه و داوری است. باید حق دادرسی منصفانه برای مؤدیان تضمین شود. اگرچه آیین توافق دوجانبه ناشی از روابط دیپلماتیک است که در آنها محرمانگی حائز اهمیت بسیار است، شرط دادرسی منصفانه باید رعایت شود. افزون بر آن، نباید آیین توافق دوجانبه به عنوان راه حلی جایگزین نسبت به آیین‌های داخلی حل و فصل اختلاف درنظر گرفته شود، بلکه باید در موافقتنامه‌های دوجانبه مالیاتی به آن ارجحیت داده شود. بنابراین با درنظرگرفتن این نکته باید امکان دسترسی فردی به نظام حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی نیز پیش‌بینی شود. دسترسی مؤدیان به آیین توافق دوجانبه به معنای تغییری اساسی در آیین توافق دوجانبه است.

در اجرای آیین توافق دوجانبه مشکلاتی وجود دارد که حل آن نیازمند تعهدات سیاسی، وضع معیارهای جدید و نظارت بر شیوهٔ اجرای آن است. آیین توافق دوجانبه مبنای مناسبی برای حل و فصل اختلاف است اما به شفافیت و مشارکت بیشتر مؤدیان نیازمند است. در داوری نیز به سه مسئله باید توجه شود: نهایی بودن، اجرا و انتشار حکم.

در نظریه OECD آمده است که حکم داوری نباید لازم الاجرا باشد، زیرا این امر نقص حکم ماده (۵)۲۵ و قواعد آیین توافق دوجانبه است. در آیین دادرسی ایکسید آمده است که طرفین دعوا می‌توانند براساس دلایل محدودی حکم صادره را نقض نمایند، به عنوان مثال نحوه شکل گیری محکمه داوری درست نبوده است. ماده (۵)۲۵ الگوی OECD را نیز می‌توان با یک آیین مشابه و با ایجاد فرصتی برای به چالش کشیدن آراء داوری به دلایلی که صراحتا مشخص شده باشند، تکمیل کرد.

در رابطه با اجرای احکام داوری در نظام‌های داخلی اگر در موافقتنامه آیین توافق دوجانبه پیش‌بینی شده باشد، باید واجد اثر حقوقی باشد. به این معنی که احکام صادر شده از هیات داوری در چارچوب آیین توافق دوجانبه باید در فرایند ارزیابی مالیات داخلی مدنظر قرار گیرند. حتی اگر نواقصی وجود داشته باشد که مانع اجرای موثر این احکام شود، باید با درنظر گرفتن تعهدات معاهداتی برطرف گردند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

انتشار آرای داوری نیز برای پی بردن به استدلالی که رای برمبنای آن صادر شده است، ضروری است. انتشار حکم به ویژه در آرایی که به تفسیر معاهدات مالیاتی یا راهنماهای مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات در OECD می‌پردازند، حائز اهمیت است، حتی آرایی که با «داوری بیس بال» صادر می‌شوند نیز اطلاعات مربوط به آن را می‌توان منتشر ساخت. افزون بر آن نام داوران و کارشناسان نیز باید منتشر شود. این امر باعث افزایش اطمینان به داوری می‌شود. البته می‌توان اسرار تجاری یا مواردی که مؤدی درخواست می‌کند را از این قاعده مستثنی کرد. در این حالت بین محرمانگی در آیین توافق دوجانبه و شفافیت تعارض ایجاد می‌شود. درخواست دولت‌ها از مؤدیان برای شفاف بودن فعالیت‌هایشان با دادرسی سرّی در آیین توافق دوجانبه مغایر است. گفته می‌شود که محرمانگی آیین توافق دوجانبه در دنیای امروز چندان محملی ندارد. به دشواری می‌توان توضیح داد که چرا آیین قانونگذاری یا احکام دادگاه‌های داخلی معمولا منتشر می‌شوند درحالی که آیین توافق دوجانبه هنوز سری و محرمانه است. آیین دادرسی شفاف باعث وضوح بیشتر تفاسیر ارائه شده از موافقتنامه‌های مالیاتی می‌شود و همچنین اهداف این موافقتنامه‌ها را آشکار می‌سازد.

موافقتنامه‌های دوجانبه سرمایه‌گذاری، تجربه موفقی از داوری بوده اند و اختلافات زیادی از مجرای این موافقتنامه به داوری ارجاع شده و حل و فصل گردیده اند. برای ارتقاء آیین داوری در موافقتنامه‌های مالیاتی مقرر شده بود این آیین سریع و کم هزینه باشد اما در عمل رویه متفاوتی را شاهد بودیم و بسیاری از قضایا نیازمند صرف وقت نسبتا طولانی و هزینه نسبتا زیاد هستند. از این رو برخی معتقدند، داوری در موافقتنامه‌های دوجانبه سرمایه‌گذاری به طور کلی شیوهٔ موفقی برای حل و فصل اختلاف نبوده است. زیرا بسیار هزینه بر بوده و معمولا نگاه جانبدارانه به نفع سرمایه‌گذاران دارند (تصوری که در کشورهای در حال توسعه رواج دارد). این کشورها باید متقاعد شوند که داوری روشی است که اطمینان بیشتری برای سرمایه گذارن داخلی فراهم می‌کند.

دادرسی‌های داوری در مقایسه با آیین توافق دوجانبه مشکلاتی را برای کشورهای درحال توسعه به همراه دارد از جمله هزینه‌های بالا، به عنوان مثال داوری سرمایه‌گذاری در ایکسید هزینه میانگین ۸ میلیون دلاری برای هر طرف به همراه دارد با ۸۲ درصد هزینه حق‌الوکاله (خوکروجر و گوردون، ۲۱۰۲: ۱۹). در مقایسه با دادرسی داخلی یا آیین توافق دوجانبه، این هزینه‌های بالا به خاطر دستمزد قضات، محل دادرسی، هزینه‌های اجرایی، ترجمه، هزینه‌های سفر و ... پرداخت می‌شود. پیشنهاد شده است که این هزینه‌ها با توجه به اصل توانایی پرداخت سرشکن شود یا اینکه آیین ساده و کم هزینه‌تری برای داوری ارائه شود.

موافقتنامه‌های سرمایه‌گذاری نسبت به موافقتنامه‌های مالیاتی از پیچیدگی و تنوع بیشتری برخوردارند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

زیرا هیچ نوع الگوی استانداردی ندارند. در برخی از اختلافات سرمایه‌گذاری به مسائل مالیاتی نیز پرداخته می‌شود و می‌توان گفت که نوعی داوری مالیاتی غیر رسمی در موافقتنامه‌های سرمایه گذاری نیز وجود دارد.

سازمان تجارت جهانی مکانیزم‌های حل اختلافی را پیش‌بینی می‌کند. این مکانیزم‌های ساده، از لحاظ زمانی مقرون به‌صرفه و دارای ساختارهایی کاملا نهادین هستند. افزون بر آن ضمانت اجراهای این مکانیزم حل اختلاف الزام آور و سریع هستند و از قدرت قانونی برخوردارند. این ویژگی‌ها در پیش‌بینی داوری در موافقتنامه‌های مالیاتی نیز باید مدنظر قرار گیرند.

از طرف دیگر مادهٔ (۳)۲۲ موافقتنامه عمومی تجارت خدمات (گتس) مقرر می‌دارد که اختلاف مربوط به اعمال مادهٔ ۱۷ گتس و قاعدهٔ رفتار ملی، را نمی‌توان به موجب مکانیزم حل و فصل اختلافی که در مواد ۲۲ و ۲۳ گتس پیش‌بینی شده است حل و فصل نمود، در جایی که توافق بین‌المللی بین طرفین مربوط به اجتناب از مالیات مضاعف باشد. در صورتی که در این خصوص توافق وجود نداشته باشد، بند ۳ ماده ۲۲ مقرر می‌دارد که هریک از دولت‌های طرف اختلاف می‌تواند قضیه را به شورای تجارت خدمات ارجاع دهد و این شورا به نوبه خود آن را به داوری الزام‌آور واگذار می‌کند. در این خصوص ابهام زیادی وجود دارد که باعث می‌شود احتمال اختلاف در آیین توافق دوجانبه افزایش پیدا کند. به خصوص از این جهت که هیچ الزامی وجود ندارد که دولت‌های طرف اختلاف توافق کنند شورای گتس درمورد اختلاف آنها تصمیم‌گیری نماید. از همین رو در بسیاری از موافقتنامه‌های دوجانبه مالیاتی صراحتا اختلافات مربوط به مالیات‌های مضاعف از محدوده صلاحیت گتس و شورای آن استثناء می‌شود (بنتکاس، ۲۰۰۸: ۲۰۱).

مسئله دیگری که قبلا نیز مطرح شد، شفافیت آیین دادرسی و بیطرفی و شرایط داوران است. از دیدگاه کشورهای در حال توسعه، داوران باید از شرایط اقتصادی و اجتماعی و زمینه‌های تاریخی کشورهای در حال توسعه آگاهی داشته باشند. به عنوان مثال تاخیر در اقدامات مقامات صلاحیتدار می‌تواند ناشی از کمبود منابع لازم باشد و نه عدم تمایل به همکاری. افزون بر آن رابطه بین داور و کشورهای توسعه یافته ممکن است بیطرفانه تلقی نشود زیرا داور ممکن است برای جلب رضایت کشورهای توسعه یافته رای خود را به نفع آنها صادر کند. اینکه آراء داوری منتشر نمی‌شوند نیز به این شائبه دامن می‌زند.

تقریبا دو سوم از کشورها قادر به تبعیت از راهنماهایی که توسط OECD طراحی شده‌اند نیستند. حتی بین اعضای OECD نیز اتفاق نظر درخصوص درج شرط داوری وجود ندارد. بنابراین لازم است راه حلی کوتاه مدت و بلندمدت برای کشورهای درحال توسعه اندیشیده شود، زیرا اعتماد سازی برای داوری فرایندی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

زمانبر است. همچنین باید به الگوی سازمان ملل بیشتر توجه شود. میانجی‌گری و سازش نیز می‌توانند در این زمینه نقش مهمی ایفا کنند.

درخصوص تاثیر حقوق بشر بر نظام فعلی حل و فصل اختلافات مالیاتی نیز باید گفت آیین توافق دوجانبه بدون درنظر گرفتن داوری هیچ یک از الزامات دادرسی منصفانه را برآورده نمی‌سازد. اگرچه ممکن است گفته شود که آیین توافق دوجانبه آیینی اختیاری است و مؤدی همواره از این امکان برخوردار است که به مکانیزم‌های داخلی دادخواهی که باید استانداردهای دادرسی منصفانه در آنها تضمین شده باشد، نیز متوسل شود، اما اختلافات زیادی هستند که تنها از طریق آیین توافق دوجانبه قابل حل می‌باشند. بنابراین درج داوری در آیین توافق دوجانبه راه حلی است برای رعایت حداقلی الزامات دادرسی منصفانه. استفاده از کارشناسان مالیاتی خبره برای حل و فصل اختلافات مالیاتی بین‌المللی لازم است زیرا پرونده‌های مالیاتی پیچیده هستند و به ویژه در قضایای مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات، تنها کارشناسان بسیار خبره می‌توانند راه حلی برای اختلاف مطروحه بیابند.

آیا آیین توافق دوجانبه نقض معیارهای دادرسی منصفانه است؟ برخی معتقدند که این آیین اصول دادرسی منصفانه را نقض نمی‌کند زیرا تنها یک راه حل جایگزین برای دادخواهی داخلی است که واجد الزامات دادرسی منصفانه است. صرفا موارد اندکی هستند که تنها راه حل موثر در آنها آیین توافق دوجانبه است. اما برخی دیگر معتقدند که آیین توافق دوجانبه نیز باید این الزامات را رعایت کند، حتی اگر یک آیین اختیاری باشد. به مؤدیان باید فرصت ابراز دیدگاه در فرایند داوری داده شود، از جمله حق ارائه اطلاعات و اسناد مرتبط و حق دفاع کتبی و شفاهی طبق قواعد دادرسی.

۴- نتیجه‌گیری

آیا مکانیزم‌های توافق دوجانبه و داوری در اختلافات مالیاتی کارآمد، عادلانه و برای مؤدی سودمند هستند؟

آیین توافق دوجانبه برای مؤدی متضرر راه حل جایگزینی است غیر از رجوع به محاکم داخلی. اما مشارکت ناچیز مؤدی در این فرایند، کارایی آن را تا حدود زیادی کاهش می‌دهد. اینکه اطلاعات مربوط به این آیین افشا نمی‌شوند و مؤدی نیز مشارکتی در آن ندارد، شاید دلیلی باشد بر این مدعا که این آیین چندان برای مؤدیان مطلوب نیست.

ضمن اینکه آیین توافق دوجانبه غالبا تحت تاثیر ملاحظات سیاسی مقامات صلاحیتدار دو طرف قرار دارد و تصمیمی که از آن منتج می گردد در غالب موارد مدلل و مستند به موازین قانونی نباشد. از این رو ضمن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

رفع نواقص این آیین لازم است تدبیری اتخاذ شود که در صورت عقیم ماندن توافق دوجانبه بتوان به آن متوسل شد که این تدبیر همان رجوع به داوری است.

داوری نیز خود با انتقاداتی روبه‌رو است؛ از جمله اینکه، عدم دسترسی آسان به اطلاعات به دلیل شرط محرمانگی در داوری، هرنوع ارزیابی این آیین را دشوار می‌سازد.

اختلافات مالیاتی پیچیده هستند و نیازمند همکاری مقامات صلاحیتدار دولت‌های مربوطه. همچنین مؤدیان متضرر نمی‌توانند در این فرایند نقشی فعال داشته باشد زیرا این مسائل ماهیتا حاکمیتی هستند و مؤدی تنها به صورت غیرمستقیم می‌تواند در آن نقش آفرینی کند. با وجود این با درنظرگرفتن این فرض که هدف این آیین ارتقاء جایگاه مؤدی و مشارکت دادن او در چنین فرایندی است، قابل قبول نیست که مدت زمان حصول نتیجه بتواند چندین سال به درازا بکشد. این امر تا حدی باعث ابهام حقوقی می‌شود و ممکن است مؤدیان را ترغیب کند که به منظور اجتناب از اتلاف وقت و هزینه، با مقامات صلاحیتدار سازش کنند. هرچه موافقتنامه‌های دوجانبه و داوری زمان کوتاه‌تری را پیش‌بینی کنند، باعث ترغیب بیشتر مؤدیان به شرکت در چنین فرایندهایی می‌شود.

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. در هر صورت داوری گامی خواهد بود در راه فیصله سریع‌تر اختلافات مالیاتی. همچنین اگر دولت‌ها بپذیرند که آرای داوری را منتشر نمایند، رویه ارزشمندی ایجاد خواهد شد که در حل و فصل قضایای آینده سودمند خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

فهرست منابع

۱. جانفدا، امیر (۱۳۷۹). بررسی حقوقی حذف مالیات مضاعف در سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، پایان نامهٔ کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی.

۲. فلسفی، هدایت الله (۱۳۹۱). حقوق معاهدات بین‌المللی، چاپ دوم، تهران: فرهنگ نشر نو.

3. International Chamber of Commerce, Geneva (2001), Arbitration in International Tax Matters, 10 - 14 September 2001, ST/SG/AC.8/2001/CRP.15.

4. Brownlie, I. (2003). Principles of Public International Law, Oxford, Oxford University Press.

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

6. D. Gaukrodger and K. Gordon (2012). ‘‘Investor-State Dispute Settlement: A Scoping Paper for the Investment Policy Community,’’ OECD Working Papers on International Investment, 2012/03, OECD Publishing (Gaukrodger and Gordon), available at http://dx.doi.org/10.1787/5k46b1r85j6f-en.

7. European Commission, EU Joint Transfer Pricing Forum, ‘Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2012’’ (Dec.2013), available at http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2013/jtpf_012_2013_en.pdf.

8. Lea Grandfod (2011). Arbitration in the international tax area: can arbitrators run with the hare and hunt with the hounds?”, Paris, Sorbonne university, December 2011.

9. Mc Daniel, P. (2001). “The Pursuit of National Tax Policies in a Globalised Environment: Principal Paper: Trade and Taxation”, in Brooklyn Journal of International Law, 26.

10. Marcus Desax (2012). ”Tax Treaty Arbitration”, international taxation, vol. 6,

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]

March 2012, 43.

11. OECD discussion draft, ‘‘BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective’’ (Dec. 18, 2014).

12. “What is mutual agreement procedure” on: http://www.oecd.org.

13. Chloe Burnett (2008). “International Tax Arbitration” , Legal Studies Research Paper, No. 08/31, April, Sydney Law School

14. http://definitions.uslegal.com/b/baseball-arbitration/ OECD Report, n 1.

15. William W. Park (2009). Arbitrability and Tax, L Mistelis & S Brekoulakis (eds), Arbitrability: International & Comparative Perspectives, Kluwer Law International, p.179.

16. Marcus Desax (2012).Tax Treaty Arbitration, international taxation, vol. 6, March 2012, 43, 319.

17. Ilias Bantekas (2008).“The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes”, ACDI, Bogotá, ISSN: 2027-1131, Año 1. No 1.

18. Jasmin Kollmann, Petra Koch, Alicja Majdanska, and Laura Turcan (2015) “Arbitration in International Tax Matters”, Tax Notes Int’l.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-01-29]