

## «داوری پذیری» اختلافات مالیاتی بین‌المللی

حسن وکیلان<sup>۱</sup> - نعیم نوربخش<sup>۲</sup> - جاوید لکنهور<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۱/۳۱ - تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۲۹

### چکیده

امکان اعمال شرط داوری نسبت به دعاوی مالیاتی بین‌المللی، همواره مورد مناقشه بوده است. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در سال ۲۰۰۸ و سازمان ملل متحد (UN) در سال ۲۰۱۱، شرط داوری را در معاهدات نمونه خود گنجانده‌اند. لیکن تردید نسبت به داوری‌پذیر بودن دعاوی بین‌المللی مالیاتی به علت ارتباط با حقوق حاکمیتی دولت‌ها سبب شده است که تاکنون کشورهای اندکی اقدام به درج شرط داوری در معاهدات مالیاتی نمایند. در این پژوهش ضمن برشمردن کاستی‌هایی که در روش فعلی رسیدگی به اختلافات مالیاتی (آیین توافق دوجانبه) در موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف وجود دارد، مزایای درج شرط داوری و سازوکار مناسب برای اعمال آن تبیین شده و امکان کاربست این روش در حل و فصل دعاوی مالیاتی بین‌المللی ایران بررسی شده است. با توجه به ماهیت دعاوی احتمالی که در بستر این معاهدات بروز می‌یابند، اصولی از قانون اساسی می‌تواند موانعی برای اعمال مؤثر شرط داوری بواسطه لزوم اخذ مجوز قوه مقننه به صورت موردی پدید آورند که نیاز به اصلاح موافقت‌نامه‌های موجود یا تصویب قانون مستقل در این رابطه را برجسته می‌نماید. برای تدوین و درج شرط داوری مناسب در معاهدات موجود نیز کاربرد یکی از دو شرط نمونه OECD یا UN، با اصلاحات لازم توصیه می‌شود.

**واژگان کلیدی:** موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، داوری‌پذیری، آیین توافق دوجانبه، اختلافات مالیاتی، حق حاکمیتی

h.vakilian@atu.ac.ir

۱. استادیار حقوق عمومی و بین‌الملل دانشگاه علامه طباطبائی

۲. کارشناسی ارشد حقوق تجارت بین‌الملل دانشگاه علامه طباطبائی (نویسنده مسئول)

noorbakhsh.naeem@gmail.com

javidlak7@gmail.com

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق تجارت بین‌الملل، دانشگاه علامه طباطبائی

## ۱. مقدمه

در طول چند دهه گذشته شاهد رشد چشمگیر «موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف»<sup>۱</sup> در سطح جهان بوده‌ایم به طوری که اکنون رقم مجموع این موافقت‌نامه‌ها که از این پس در این مقاله «معاهدات مالیاتی دوجانبه»<sup>۲</sup> نامیده می‌شوند، بالغ بر ۳۰۰۰ معاهده برآورد می‌شود (Kobetsky, 2011: 1). هدف از انعقاد این معاهدات، ترویج تجارت و سرمایه‌گذاری خارجی میان کشورها از طریق حذف ریسک اعمال مالیات‌های مضاعف بوده است. لیکن تفسیر و اجرای معاهدات مالیاتی نیز همانند دیگر معاهدات بین‌المللی، محملی برای بروز اختلاف میان کشورهای متعاقد فراهم آورده است. از آنجا که انعقاد این معاهدات موجب ایجاد حقوقی برای کشور مقابل و مؤدیان مقیم هر دو کشور می‌شود (عرب‌مازار، ۱۳۸۵: ۱۴)، حل و فصل اختلافات برآمده از آنها نیز نیازمند طی فرآیندی دوجانبه است.

اجرای مفاد معاهدات مالیاتی دوجانبه بر عهده مقامات مالیاتی هر دو کشور متعاقد می‌باشد، بنابراین عملاً امکان دارد که مقامات و محاکم قضایی دو کشور هنگام تفسیر، درک متفاوتی از شروط معاهده داشته باشند. با فقدان یک مقام مافوق، اجرای هماهنگ معاهده در هر دو حوزه مالیاتی محقق نمی‌شود (Lang, 2010: 147). به سبب پیروی تقریباً تمام معاهدات مالیاتی دوجانبه منعقد در جهان از دو معاهده نمونه<sup>۳</sup> OECD و UN<sup>۴</sup> حتی نسبت به ترتیب درج مواد معاهدات (Avi-Yonah, 2007: 3)، پیش‌بینی تدابیر مرتبط با حل و فصل اختلافات فوق‌الذکر در ماده ۲۵ این معاهدات با عنوان «آیین توافق دوجانبه»<sup>۵</sup> قابل مشاهده است.

به موجب استفاد از بند اول ماده اخیرالذکر، در صورت اعتراض یک مؤدی مبنی بر اعمال مالیاتی که مطابق با مفاد معاهده مربوطه نمی‌باشد، این اعتراض باید به مقام صالح مالیاتی کشور محل اقامت مؤدی تقدیم شود. به موجب بند دوم همین ماده در صورتی که مقام صالح برای رسیدگی، به صورت یکجانبه به راه‌حل مطلوبی جهت رفع مسأله دست نیابد، باید تلاش کند برای حل و فصل اختلاف مطروحه، با مقام صالح همتا در کشور متعاقد دیگر به توافق دست یابد. بند سوم این ماده برای اختلافات برخاسته از مسائل تفسیری و یا موارد پیش‌بینی نشده در معاهده نیز همین ترتیب را مقرر کرده است. جهت اجرای تدابیر این ماده، بند چهارم برقراری ارتباط مستقیم میان مقامات از جمله از طریق تأسیس یک کمیسیون مشترک، متشکل از مقامات یا نمایندگان

1. Double Taxation Treaties.

2. Bilateral Tax Treaties.

3. Organization for Economic Co-operation and Development.

4. United Nations.

5. Mutual Agreement Procedure.

شان را پیشنهاد داده است.

آیین توافق دوجانبه مزبور دارای کاستی‌هایی در موارد اختلاف اساسی است و به علت فقدان حمایت قضایی مناسب از مؤدیان، برخی از کشورها ترجیح داده‌اند با گنجاندن شرط داوری در معاهدات خود، از بروز بن‌بست در رسیدگی به اختلافات پرهیز کنند (Lang, 2010: 149). بدین منظور در دو ویرایش اخیر معاهده نمونه OECD و UN نیز بند پنجمی به ماده ۲۵ ضمیمه شده است تا امکان رجوع به داوری برای کشورهای متعاقد فراهم آید؛ لیکن به این دلیل که معمولاً در این اختلافات حق مالیات‌ستانی یک دولت از سوی اشخاص حقیقی یا حقوقی به چالش کشیده می‌شود، به داوری‌پذیری این اختلافات به دیده تردید نگریسته می‌شود (Bantekas, 2008: 182) و در معاهدات مالیاتی دوجانبه ایران نیز تا کنون شرط داوری پیش‌بینی نشده است.

از آنجا که همکاری و روابط ناشی از آن در سطوح مختلفی میان کشورها قابل تصور است و حتی امروزه شاهد افزایش روابط متعدد همکاری میان سطوح نازل‌تری از مقامات دولتی مانند مسئولین اداری و اشخاص حقوق عمومی کشورها هستیم (میرعباسی، ۱۳۷۷: ۲۶) و نیز از آنجا که گرایش به سوی حمایت از داوری برای حل و فصل اختلافات در ایران کاملاً محسوس است (کریمی و پرتو، ۱۳۹۱: ۱۵۸)، در این پژوهش تلاش شده است ضمن ارائه مبانی مطروحه در دکتترین حقوقی در جهت تأیید داوری‌پذیری اختلافات برخاسته از معاهدات مالیاتی، چالش‌ها و راهکارهای رفع آنها در این مسیر نیز مورد بررسی و مذاقه قرار گیرند.

## ۲. مرور پیشینه تحقیق

بند چهارم ماده ۲۵ معاهده نمونه OECD صرفاً به مقامات دو کشور اجازه می‌دهد که بدون طی مسیرهای دیپلماتیک، مستقیماً به تبادل اطلاعات بپردازند و در صورت نیاز، به واسطه یک کمیسیون مشترک اقدام به تبادل شفاهی آرای خود کنند (OECD, 2010: 354). از آنجا که تدابیر پیش‌بینی شده در این ماده هنگام بروز اختلافات، دو کشور را ملزم به حصول توافق نمی‌سازد بلکه فقط از دو کشور می‌خواهد برای اجماع تلاش نمایند، امکان اعمال مالیات مضاعف یا اعمال مالیاتی مخالف با هدف انعقاد معاهده مزبور کاملاً برطرف نمی‌شود. بدین منظور ارائه روش جایگزینی برای حل اختلاف به طوری که در جهت تکمیل روند تحصیل توافق مندرج در ماده ۲۵ بوده و موجب تخریب فرآیند مذکور نگردد، در دستور کار کمیته امور مالی OECD قرار گرفت (OECD, 2007: 3).

به نظر می‌رسد نخستین بار به طور جدی «اتاق بازرگانی بین‌المللی»<sup>۱</sup> (ICC) اقدام به ترغیب دولت‌ها برای قبول داوری اجباری نسبت به اختلافات بین‌المللی مالیاتی کرده است؛ چه آنکه این نهاد در سال ۱۹۸۴ نیز آیین خاصی در این باره منتشر ساخته بود (عرب‌مازار، ۱۳۸۰: ۹). اخیراً نیز کمیسیون مالیاتی این نهاد، نظریات مشورتی خود پیرامون «برنامه چهاردهم عملیاتی مقابله با فرسایش پایه و انتقال سود سازمان OECD مبنی بر بهبود سازوکار حل و فصل اختلافات»<sup>۲</sup> (BEPS) را منتشر ساخته و طی آن موانع و چالش‌های پیش روی اعمال اجباری داوری در معاهدات مالیاتی دوجانبه را برشمرده است.<sup>۳</sup> برنامه‌های پانزده‌گانه عملیاتی BEPS حاوی تدابیری برای مقابله با ترفندهای «گریز و اجتناب مالیاتی»<sup>۴</sup> هستند که مؤدیان بین‌المللی از طریق شناسایی و سوء استفاده از نقایص موجود در اجرای معاهدات مالیاتی مرتکب می‌شوند. تدوین متون نهایی این برنامه‌ها از سوی سازمان OECD و با همکاری بیش از ۸۰ کشور غیرعضو و کشورهای گروه G20 از سال ۲۰۱۳ آغاز و سال ۲۰۱۵ به پایان رسیده است (Avi-Yonah & Xu, 2016: 2).

البته شایان ذکر است پیشنهاد رجوع به داوری در موارد بروز دعاوی بین‌المللی مالیاتی سابقه طولانی‌تری دارد. به عنوان مثال می‌توان به طرح پیشنهادی «ماتسون»<sup>۵</sup> و «لیندن کرونا»<sup>۶</sup> در «نهمین کنفرانس حقوق جهان»<sup>۷</sup> اشاره نمود که سپتامبر سال ۱۹۷۹ در مادرید برگزار شد (Lindencrona & Mattson, 1982: 77). این دو نفر در سی و پنجمین کنگره «مؤسسه مالی بین‌المللی»<sup>۸</sup> در برلین که سال ۱۹۸۱ با موضوع آیین توافق دوجانبه در معاهدات مالیاتی برگزار شد، یک شرط نمونه داوری برای درج در معاهدات مالیاتی ارائه کردند. به نظر ایشان بهترین گزینه برای حل و فصل متحدالشکل این‌گونه دعاوی، تأسیس یک نهاد فراملی داوری توسط سازمان ملل بوده است. مع‌الوصف کمیته امور مالی OECD در گزارش خود<sup>۹</sup> اعلام کرد که دست کم در زمان حاضر نمی‌تواند درج چنین شرطی را به عنوان ابزاری مکمل یا دارای اولویت، در آیین توافق دوجانبه

1. International Chamber of Commerce.

2. Base Erosion and Profit Shifting Action Plan 14, Make dispute resolution mechanisms more effective.

3. ICC Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: "Make dispute resolution mechanisms more effective", (Commission on Taxation), Submitted to the OECD on 16 January 2015, Document No. 180-542.

Available at: [http://www.iccwbo.org/Data/Policies/2015/ICC-comments-on-the-OECD-Discussion-Draft-on-BEPS-Action-14-Make-Dispute-Resolution-Mechanisms-More-Effective-\(2015\).](http://www.iccwbo.org/Data/Policies/2015/ICC-comments-on-the-OECD-Discussion-Draft-on-BEPS-Action-14-Make-Dispute-Resolution-Mechanisms-More-Effective-(2015).)

4. Tax Evasion and Tax Avoidance.

5. Mattson.

6. Lindencrona.

7. The Ninth Conference of the Law of the World.

8. International Fiscal Association (IFA).

9. Report on Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure.

بگنجانند (Chetcuti, 2001: Para1.1).

همچنین در سطح منطقه‌ای، رجوع اختلافات فراملی مالیاتی به داوری، نخستین بار در «کنوانسیون رفع مالیات‌های مضاعف مربوط به تخصیص سود شرکت‌های وابسته»<sup>۱</sup> مصوب سال ۱۹۹۰ در اتحادیه اروپا مورد استفاده قرار گرفت. این معاهده که به نام «کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا»<sup>۲</sup> شناخته می‌شود، نخستین بار به‌عنوان یک دستورالعمل ارائه شده بود و پس از تبدیل شدن به یک معاهده بین‌الدولی، از ابتدای سال ۱۹۹۵ به مدت پنج سال باید اجرایی می‌شد (Bernath, 2006: ii). لیکن با امضای آن در سال ۲۰۰۴ از سوی همه ۱۵ کشور متعاقد، با عطف به ماسبق شدن، از سال ۲۰۰۰ نافذ تلقی شد (EC Report, 2005: 2). به هر روی گام‌های قطعی در تاریخ داوری مالیاتی را باید مرهون تلاش‌های سازمان‌های بین‌المللی از قبیل «بانک جهانی»، «بانک توسعه بین‌امریکایی»، «اتاق بازرگانی بین‌المللی» و «سازمان توسعه و همکاری اقتصادی»، از آغاز سال ۲۰۰۰ تا کنون، پیرامون کاربرست داوری به عنوان جایگزینی الزام‌آور جهت رسیدگی به اختلافات مالیاتی دانست (Cruz, 2008: 533).

### ۳. لزوم درج شرط داوری در معاهدات مالیاتی

آیین توافق دوجانبه‌ای که در معاهدات فعلی مالیاتی ایران درج شده، تاکنون روش غالب و پرطرفدار رفع دعاوی مربوط به مالیات‌های مضاعف بوده است، لیکن بی‌تردید کاستی‌هایی در آن یافت می‌شود. باید توجه داشت که معاهدات مالیاتی دوجانبه فعلی، هرچند مقامات صالح دو کشور را تشویق به رفع مالیات‌های مضاعف می‌کنند اما الزامی برای آنها پدید نمی‌آورند. بنابراین محتمل است که حتی پس از اعمال آیین توافق دوجانبه، مالیات‌های مضاعف کماکان باقی بمانند. کاستی دیگری که در آیین توافق فعلی می‌توان مشاهده کرد، عدم پیش‌بینی نقشی فعال و تضمین‌شده برای مؤدیان در فرآیند توافقات دوجانبه می‌باشد؛ بدین معنی که مؤدیان در فرآیند تصمیم‌گیری که حاکم بر حقوق و تکالیف ایشان است، دخالت مؤثری ندارند، در حالی که مشارکت مؤدیان و توافق با آنها جهت حل و فصل اختلافات مالیاتی در نظام حقوق مالیاتی داخلی ایران پیش‌بینی شده است (رستمی، ۱۳۸۷: ۱۶۶).

عمده‌ترین نقدی که بر روش فعلی توافق دوجانبه میان مقامات مالیاتی دول متعاقد وارد است، عدم تعیین قواعد شکلی معین یا شروط تحدید زمانی برای مراحل انجام این مذاکرات و یا حتی آیین اجرایی خاصی برای توافقات حاصله است. همچنین عواملی از قبیل احتمال بروز

1. 90/436/EEC: Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises.

2. EU Arbitration Convention.

تعارض میان رسیدگی شکلی توسط مقامات صالح مالیاتی با رسیدگی بدوی و تجدیدنظر در محاکم داخلی، تطویل روند مذاکرات و تأخیر در حصول نتیجه و احتمال عدم مطابقت تصمیمات این مقامات با مقررات قوانین ملی یا معاهداتی کشور محل اقامت مؤدیان، از دیگر کاستی‌های آیین توافقات دوجانبه فعلی هستند (UN, 2001: 3).

بنابراین ابهام و پیش‌بینی‌ناپذیری که از اعمال آیین توافق دوجانبه حاصل می‌آید، سبب شده است که مؤدیان چندان رغبتی به درخواست آغاز این تدابیر نداشته باشند؛ هرچند اگر شخصی نیز این گزینه را اعمال نماید، حق مشارکت بسیار محدود مؤدی در فرآیند تصمیم‌گیری و فقدان شفافیت قواعد رسیدگی در غیاب الزام به صدور احکامی که مبانی حقوقی داشته باشند، این احتمال را افزایش می‌دهد که مؤدی متقاضی در نهایت با تصمیمی که مقامات مالیاتی دو کشور اتخاذ نموده‌اند، چندان موافق نباشد و یا حتی آن را به زیان خود ببیند؛ که البته نتیجه آن سرگردانی در رسیدگی‌های قضایی پیچیده، هزینه‌بر و زمان‌بر کشورهای متعاقد است (Gildemeister, 2007: 3).

مزیت الزام درج شرط داوری در معاهدات دوجانبه مالیاتی این است که از طریق تعیین مهلت‌های محدود جهت تشکیل محکمه داوری و حداکثر بازه زمانی مجاز برای صدور حکم توسط داور یا داوران، به روند رسیدگی به اختلافات شتاب بخشیده و مانع اتلاف وقت می‌شود. به‌علاوه فایده این امر برای مؤدیان آن است که می‌توانند در مهلت‌های مقرر - مثلاً ۳۰ روز از زمان صدور رأی - نسبت به حکم صادره اعتراض کنند. در صورت اعتراض، مؤدی این حق را دارد که بدون فوت وقت به دیگر گزینه‌های در دسترس مانند مراجعه به محاکم قضایی متوسل شود (PwC, 2011: 3). مع‌هذا نکته حائز اهمیت این است که شرط داوری را نباید جایگزین سازوکار حصول توافق فعلی بدانیم بلکه داوری باید در طول این تدابیر، نقشی مکمل به منظور حل و فصل اختلافات جدی‌تر داشته باشد (OECD, 2007: 4).

#### ۴. مفهوم «داوری‌پذیری»

مسأله «داوری‌پذیری» به خودی خود مفهومی را در ذهن متبادر می‌سازد که مستلزم تحدید قلمرو موضوعاتی است که قابل رسیدگی توسط یک دیوان داوری می‌باشند. بنابر یک تعریف: «داوری‌پذیری ناظر بر تعیین آن دسته از دعاوی می‌باشد که قابل حل و فصل توسط محکمه داوری هستند و تعیین آن دسته که منحصرأ در صلاحیت رسیدگی محاکم قضایی قرار می‌گیرند»<sup>۱</sup> (Blackaby & Others, 2009: 123). به طور سنتی دیدگاه برخاسته از «دکترین

1. "Arbitrability involves determining which types of dispute may be resolved by arbitration and which belong exclusively to the domain of the courts".

داوری‌ناپذیری»<sup>۱</sup> مقرر می‌دارد که برخی موضوعات به علت برخورداری از جنبه‌های حقوق عمومی یا نفع اشخاص ثالث، قابل رسیدگی در محاکم داوری نیستند (Carbonneau & Janson, 1994: 195). به همین ترتیب بند دوم از ماده پنجم «کنوانسیون شناسایی و اجرای آرای داوری خارجی نیویورک»<sup>۲</sup> تأکید داشته است که محاکم می‌توانند از اجرای یک رأی داوری که موضوع آن قابلیت رسیدگی از طریق داوری را نداشته است و یا شناسایی آن رأی، مخالفت با نظم عمومی کشور متبوع دادگاه داشته باشد، خودداری کنند (Rovine, 2008: 90).

کشورها به منظور حمایت از برخی منافع خاص مانند مسائل مرتبط با حقوق کیفری یا خانواده (Rubino-Sammartano, 2001: 174) محدودیت‌هایی برای ارجاع برخی موضوعات خاص به داوری وضع می‌کنند که از هر جامعه به جامعه دیگر و در شرایط زمانی مختلف متفاوت هستند (سیدی، ۱۳۹۲: ۱۲). فارغ از معیارهایی که در کنوانسیون نیویورک برای تعیین داوری‌پذیر بودن اختلافات طرح شده‌اند، یافتن معیاری جهانی و الزام‌آور برای استخراج یک مبنای تئوریک یا شناسایی مجموعه‌ای از موضوعات غیرقابل ارجاع به داوری بسیار دشوار است. داوری‌پذیری اختلافات مالیاتی موضوعی است که همواره از سوی دولت‌ها به چالش کشانده شده است؛ به عنوان مثال در دعوی مربوط به سرمایه‌گذاری خارجی که میان دولت اکوادور و یک شرکت آمریکایی در محکمه داوری مطرح شد، دولت اکوادور این ایراد را بر رأی صادره وارد می‌دانست که در امور مربوط به مالیاتستانی مداخله کرده است و طبق معاهده دوجانبه سرمایه‌گذاری موجود میان دو کشور اکوادور و آمریکا، چنین اموری خارج از حوزه معاهده مزبور بوده و قابل ارجاع به داوری نبوده است (Bantekas, 2008: 201).

تردید نسبت به داوری‌پذیری، مختص به مسائل مالیاتی نیست و دیگر موضوعات مانند دعاوی مرتبط با حقوق رقابت نیز به علت رابطه تنگاتنگ آن با منافع عمومی با این مشکل روبه‌رو بوده‌اند؛ هرچند اکنون نظر غالب این است که «منافع و ماهیت عمومی موضوع داوری، مانعی برای حل و فصل آن در قالب نهاد داوری نخواهد بود» (طباطبائی‌نژاد، ۱۳۹۴: ۲۷۸). همین رویکرد در خصوص دعاوی مربوط به اوراق بهادار دیده می‌شود؛ به عنوان مثال دیوان عالی ایالات متحده که نسبت به رسیدگی این دعاوی در محاکم داوری نظر موافقی نداشته است، اکنون رویه خود را تغییر داده است (باقری، ۱۳۸۷: ۳۰۷). در ایران نیز به موجب ماده ۳۶ قانون بازار اوراق بهادار مصوب سال ۱۳۸۴، یک هیأت داوری برای رسیدگی به اختلافات مربوطه پیش‌بینی شده است.<sup>۳</sup>

1. Non-Arbitrability Doctrine.

2. United Nations Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards (New York, 10 June 1958).

۳. «ماده ۳۶ - اختلافات بین کارگزاران، بازارگردانان، کارگزار / معامله‌گران، مشاوران سرمایه‌گذاری، ناشران، سرمایه‌گذاران و سایر

نسبت به اختلافات معاهده‌ای بین دو دولت نیز منعی برای مراجعه به داوری در ایران دیده نمی‌شود و حتی مراجعه به داوری بین‌المللی به‌عنوان یک اصل در نظام حقوقی ایران پذیرفته شده است (اسکینی، ۱۳۶۹: ۵۲)؛ چنانکه در موافقت‌نامه‌های دوجانبه حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری که ایران با برخی کشورها منعقد کرده است، مجلس - با شرط رعایت قوانین و نظامات مربوطه - شرط داوری را نافذ دانسته است.<sup>۱</sup>

#### ۴. دعاوی مطروحه در معاهدات مالیاتی دوجانبه

درک صحیح از داوری‌پذیری اختلافات مالیاتی بین‌المللی، مستلزم شناسایی انواع دعاوی است که احتمال بروز آنها در بستر معاهدات مالیاتی دوجانبه وجود دارد. دعاوی مالیاتی بین‌المللی را می‌توان به دو گروه عمده تقسیم کرد. دسته نخست که احتمال بروز آنها بیشتر است، میان مؤدیان از یک سو و دولت یا دولت‌های متعاقد از سوی دیگر مطرح است. در این دعاوی معمولاً یک دولت اخذ مالیات خاصی را طلب می‌کند و مؤدی مشمول نیز برابر اعمال آن از خود مقاومت نشان می‌دهد. دسته دوم از این دعاوی که میان دو دولت یا بیشتر قابل تصور است مربوط به چگونگی تخصیص درآمدهای مالیاتی ناشی از نقل و انتقالات مربوط به سرمایه‌گذاری میان کشورها می‌باشد. در این گونه دعاوی، مؤدیان نقش برجسته‌ای ندارند.

دسته اخیرالذکر از دعاوی مالیاتی - اختلاف میان دولت‌های متعاقد - که تحت حکومت معاهدات دوجانبه قرار می‌گیرند، حول محور تخصیص درآمدهای مالیاتی بین دو قلمرو حاکمیتی مختلف مطرح می‌شوند. از آنجا که هدف از انعقاد معاهدات مالیاتی دوجانبه ابتدائاً ممانعت از وضع مالیات‌های مضاعف و همکاری بین‌الدولی در این راستا است، دولت‌های متعاقد رسیدگی به اختلافات مزبور را که در حیطه حقوق حاکمیتی آنهاست، بر خلاف پیش‌فرض حقوق بین‌الملل عمومی، به یک دیوان داوری می‌سپارند (Brazier, 2013: 18). اگرچه قائل شدن به وجود یک رقابت مالیاتی و الزام به همکاری‌های سازنده در این مسیر به ظاهر مخالف با این اصل پذیرفته شده جهانی است که در آن دولت - ملت‌های مستقل و حاکم بر سرنوشت خویش،

اشخاص ذی‌ربط ناشی از فعالیت حرفه‌ای آنها، در صورت عدم سازش در کانون‌ها توسط هیأت داوری رسیدگی می‌شود».

۱. به‌عنوان مثال مجلس شورای اسلامی با تنفیذ قانون موافقتنامه تشویق و حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری فدرال آلمان مصوب ۱۳۸۲/۱۰/۲۳، مقرر داشته است: «ماده واحده - موافقتنامه تشویق و حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری فدرال آلمان مشتمل بر یک مقدمه و چهارده ماده به شرح پیوست تصویب و اجازه مبادله اسناد آن داده می‌شود. تبصره - ارجاع اختلافات موضوع مواد (۱۰) و (۱۱) این موافقتنامه به داوری توسط دولت جمهوری اسلامی ایران منوط به رعایت قوانین و مقررات مربوط است».



بازیگران مسلط بر عرصه سیاست‌گذاری مالیاتی، گردآوری درآمدهای مالیاتی و مصرف آنها هستند (Ring, 2009: 2). جهت آشنایی با ماهیت این گونه اختلافات، دو مثال در ادامه ذکر شده است.

اول: اختلافات محتمل میان دو کشور متعاقد می‌تواند مربوط به تعیین «نرخ مالیات تکلیفی»<sup>۱</sup> قابل پرداخت بابت حق‌الامتیاز بهره‌برداری از حق اختراع، حق مؤلف و یا علائم تجاری باشد. در این موارد هر دو کشور حق دارند سقفی برای میزان مالیات قابل اعمال بر حق‌الامتیاز پرداختی شرکت‌های مقیم کشور خود به شرکت‌های مقیم کشور مقابل تعیین نمایند. حال چنانچه پس از گذر زمان معلوم شود که جریان فن‌آوری میان دو کشور یک طرفه بوده و یکی از دو کشور از کسب درآمد به طرز محسوسی محروم مانده است، ممکن است نسبت به تغییر نرخ مذکور میان این کشورها اختلاف نظر به وجود آید.

دوم اختلافات احتمالی میان حوزه‌های مالیاتی بین‌المللی مربوط به «قیمت‌گذاری انتقالات»<sup>۲</sup> و تدابیر پیش‌بینی شده در مقررات داخلی کشورها نسبت به تخلفات ناشی از دستکاری این قیمت‌ها می‌باشد.<sup>۳</sup> منظور از «قیمت‌گذاری انتقالات»، تعیین بهایی است که بر حسب آن معاملات درون‌گروهی یک «گروه شرکتی چندملیتی»<sup>۴</sup> صورت می‌پذیرند و فعالیت عادی است (Kobetsky, 2011: 70). در این تعریف منظور از معاملات درون‌گروهی، نقل و انتقالات صورت گرفته میان شرکت‌های وابسته به شرکت اصلی می‌باشد. به‌عنوان مثال در دهه ۹۰ میلادی، ایالات متحده مقررات سختگیرانه‌ای به‌رغم توافقات خود با کشورهای دیگر علیه این تدابیر وضع کرد که سبب می‌شد شرکت‌های چندملیتی برای در امان ماندن از ضمانت اجراهای سنگین در قلمرو این کشور، در اعلام درآمد واقعی خود اغراق نمایند و بالعکس برای جبران، در کشورهای دیگر درآمد خود را کمتر از میزان واقعی اظهار کنند که مطلوب مقامات آن کشورها نبود (Irish, 2011: 128).

اما اختلافات بین‌المللی مالیاتی میان مؤدیان و دولت‌ها خود به دو دسته متمایز تقسیم می‌شوند؛

#### 1. Withholding Tax Rate.

#### 2. Transfer Pricing.

۳. اصطلاح «قیمت‌گذاری انتقالات» فی‌نفسه حسن و قبحی از لحاظ فنی به همراه ندارد و مربوط به تعیین قیمت داد و ستد میان دو شرکت وابسته متعلق به یک شرکت شاخ و برگ‌دار بزرگ بین‌المللی می‌باشد. موضوع این انتقالات ممکن است کالا باشد یا خدمات یا اوراق بهادار یا اجاره یک ملک یا یک علامت تجاری، حق اختراع یا هر چیز دیگری که مورد داد و ستد تجاری قرار می‌گیرد. مزیت چنین سازوکاری این است که شرکت‌ها بدین ترتیب می‌توانند با به حداقل رساندن مالیات اعمالی، سود خالص را با حصول اطمینان از این که بیشتر درآمدها به کشورهای دارای نرخ پایین مالیاتی منتقل شده‌اند، افزایش دهند. هر چند به باور کارشناسان این ابزار می‌تواند به عنوان مانعی برابر اعمال مالیات‌های مضاعف به کار گرفته شود اما احتمال سوء استفاده‌های وسیع نیز وجود دارد (نوربخش، ۱۳۹۴: ۳۵).

#### 4. Multinational Enterprise Group:

شرکت بزرگی که فراتر از مرزها و از طریق شرکت‌های وابسته محلی به فعالیت می‌پردازد.

دعاوی که شامل ادعای اخذ مالیات‌های مضاعف از مؤدیان هستند و دعاوی که طی آنها دولت‌ها با «عدم وضع مالیات در هر دو حوزه مالیاتی»<sup>۱</sup> یا «مالیات مضاعف منفی» مواجه می‌شوند. بر اساس دو نظام مالیات‌ستانی «سرزمینی»<sup>۲</sup> و «اقامتی»<sup>۳</sup>، کشورها علاوه بر اخذ مالیات از درآمد اشخاص مقیم خود، درآمدهای که توسط اشخاص غیرمقیم در قلمرو آن کشور کسب می‌شود را نیز مشمول مالیات می‌دانند (Harris & Oliver, 2010:118). مثلاً اقامت خارجی اتباع ایرانی به موجب بند سه ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم، مانع از شمول مالیات بر درآمد آنها در ایران نیست (رستمی و رنجبر، ۱۳۹۰: ۱۳۳). همین امر است که زمینه اعمال مالیات‌های مضاعف را به وجود می‌آورد. در ادامه مثال‌هایی از اختلافات مالیاتی میان اشخاص حقوقی خصوصی مشمول مالیات و دولت‌ها در سطح فراملی ذکر شده‌اند.

امروزه بر همگان مسلم است که مباحث مرتبط با «قیمت‌گذاری انتقالات» از رایج‌ترین و مهم‌ترین معضلاتی است که شرکت‌های چندملیتی با آنها روبه‌رو هستند. به‌عنوان مثال اگر شرکت مقیم یک کشور اروپایی، حق بهره‌برداری از دارایی فکری خود را به یک شرکت وابسته و فرعی در آسیا اعطا کند، ممکن است هنگام رسیدگی به حساب‌های مالیاتی شرکت فرعی، مقامات مالیاتی کشور محل اقامت این شرکت مدعی شوند که «حق مالکانه»<sup>۴</sup> پرداختی به شرکت اصلی غیرواقعی و بسیار بیشتر از نرخ معمول این‌گونه معاملات است و در نتیجه بخش اعظمی از مبالغ پرداختی توسط شرکت فرعی به شرکت اصلی، مشمول عنوان هزینه‌های قابل کسر از نظر اداره مالیاتی کشور مزبور قرار نگیرند. در این حالت با وجود آنکه شرکت فرعی بابت حق مالکانه پرداختی، مشمول مالیات کشور محل اقامت شده است، ممکن است شرکت اصلی نیز مجبور شود بابت همان مبلغ در کشور محل اقامت خود مالیات بپردازد.

برای ارائه مثال روشنی از علت اخذ مالیات‌های مضاعف علی‌رغم وجود یک معاهده مالیاتی دوجانبه، اشاره به پرونده Boulez مفید خواهد بود. در این پرونده شخصی به نام Pierre Boulez مبالغی را دریافت کرده بود که از نظر مقامات مالیاتی آلمان، بهره مالکانه محسوب می‌شدند؛ لیکن مقامات آمریکایی این مبالغ را حق‌الزحمه خدماتی می‌دانستند که در آمریکا ارائه شده بودند. اگر این مبالغ، بهره مالکانه محسوب می‌شدند از پرداخت مالیات در آمریکا معاف شده و در غیر این صورت مشمول مالیات آمریکا می‌شدند. نتیجه اختلاف نظر مقامات دو کشور نیز آن بود که از درآمد مکتسبه در هر دو کشور، مالیات اخذ شود (Farah, 2009: 707).

1. Double Non-Taxation.
2. Source Country Taxation.
3. Residence Country Taxation.
4. Royalty.

همچنین در مورد آن دسته از اختلافات که متضمن عدم شمولیت مالیاتی در هر دو کشور متعاقد می‌باشند می‌توان به موردی اشاره کرد که طی آن شرکتی با توجه به ماهیت فعلیتی که دارد (مثلاً تأمین مالی یک صندوق بازنشستگی) در کشور محل اقامت از معافیت‌های مالیاتی بهره می‌برد. حال چنانچه کشوری که محل برخی سرمایه‌گذاری‌های این شرکت است از اعطای چنین امتیازاتی به شرکت مزبور خودداری کند، آن شرکت می‌تواند از مقامات مالیاتی کشور متبوع خود بخواهد جهت رفع این معضل با مقامات کشور مقابل وارد فرآیند حل و فصل اختلاف شود (Irish, 2011:127).

مورد دیگر تجلی این ایده بدین ترتیب است که به علت برخورد متفاوت با یک پول، معامله یا نهادی واحد در کشورهای مختلف که ناشی از اختلاف قوانین ملی و معاهدات دوجانبه است، مالیاتی بر موضوع مورد نظر اعمال نمی‌شود. بهترین مثالی که در این خصوص می‌توان طرح کرد موردی است که طی آن شرکت A در کشور A اقدام به تأسیس شرکت فرعی، شعبه یا نمایندگی B که مقیم کشور B است، می‌نماید و برای این منظور از ابزار تأمین مالی بهره می‌برد که در کشور A «ابزار سهامی» محسوب می‌شود اما در کشور B مشمول عنوان «ابزار بدهی یا وام» می‌شود. ابزار سهامی به معنی دارا شدن حق نسبت به دارایی و درآمد یک شرکت در ازای تأمین مالی آن می‌باشد که سهام قابل دادوستد در بورس نمونه بارز آن است اما ابزار بدهی به معنی دارایی است که مستلزم پرداخت مبلغ ثابتی به دارنده اغلب همراه با بهره باشد که نمونه معمول آن اوراق قرضه و اسناد رهنی هستند. بنابراین پرداخت‌هایی که در این خصوص صورت می‌پذیرد ممکن است در کشور B به عنوان کسورات قابل قبول پذیرفته شوند اما در قوانین کشور A به عنوان سود سهام قابل تقسیم، معاف از مالیات باشند و در نتیجه در هر دو کشور مشمول مالیات قرار نگیرند (نوربخش، ۱۳۹۴: ۳۸).

## ۵. دلایل مخالفت با درج شرط داوری اجباری

رایج‌ترین دلیل مخالفت با داوری در معاهدات مالیاتی، فرض تجاوز به حق حاکمیت کشورها می‌باشد. ویژگی اساسی داوری، اختیاری بودن آن است؛ (شیروی، ۱۳۹۱: ۲۳) به عبارت دیگر درج شرط داوری اجباری و الزام‌آور ممکن است سبب شود کشور متعاقد، اختیار خود در رد یک راه حل بالقوه را اسقاط کند. اما چنین شروطی هم‌اکنون از سوی برخی کشورها مانند کانادا، فرانسه، آلمان، سوئیس، انگلستان و آمریکا به کار گرفته شده‌اند و این امر به معنی قابل اجرا بودن این شروط در معاهدات مالیاتی دوجانبه است. در واقع امروز آنچه با عنوان «اصل مصونیت

دولت‌ها<sup>۱</sup> در حقوق بین‌الملل مطرح می‌شود، از مطلق‌گرایی دور شده است و اکنون گفته می‌شود که می‌توان «بدون لطمه به حاکمیت کشور خواننده، مانع مصونیت در رسیدگی به برخی دعاوی را مرتفع نمود» (خضری، ۱۳۹۱: ۱۳۳). اصولاً دلیل اصلی توسل به داوری، همانا فقدان یک حکومت جهانی و تعدد حاکمیت‌ها و قوانین است (کاوایانی، ۱۳۸۰: ۱۳۲).

توجیه دیگری که برای مخالفت با داوری دعاوی مالیاتی بین‌المللی مطرح می‌شود این است که یافتن داورانی مستقل و بی‌طرف که دارای تخصص کافی نیز باشند امری دشوار است. البته بی‌طرفی امری ذهنی با ضوابط شخصی است که اثبات آن امر دشواری است (لیو و همکاران، ۱۳۹۱: ۲۷۴). برای غلبه بر این مانع برخی معتقدند مراجعه به سازمان‌های داوری بین‌المللی بی‌طرف، راه‌حل مناسبی است. به عنوان مثال اتاق بازرگانی بین‌المللی با سازوکار نظارتی که بر دیوان داوری بین‌المللی خود دارد (حدادی، ۱۳۹۴: ۸۶) و استانداردهای کاری که متضمن حفظ استقلال داوران هستند و با اتکا به تجارب وسیعی که در گذر زمان کسب کرده و همچنین شبکه گسترده‌ای از کارشناسان خبره در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه که فراهم آورده است، مدعی است می‌تواند مرجع مناسبی برای حل و فصل این دعاوی باشد (ICC, 2015: 11).

یکی از مزیت‌هایی که داوری نسبت به رسیدگی قضایی دارد، خصیصه «محرمانگی»<sup>۲</sup> این نوع رسیدگی است (Noussia, 2010: 20). هرچند گرایش عمومی به محرمانه نگاه داشتن داوری است (خزاعی، ۱۳۸۸: ۱۲۳) اما در بستر دعاوی مالیاتی یا هرگونه دعاوی که واجد جنبه‌های عمومی هستند، محرمانه بودن رسیدگی موجب بروز انتقادات می‌شود؛ چرا که ممکن است بر حقوق اشخاص ثالث اثرگذار باشند (Ganguly, 2011: 748). به همین جهت برخی معتقدند الزام به انتشار آرای صادره از سوی این مراجع داوری، علاوه بر اینکه موجب می‌شود مباحث کارشناسی پیرامون آنها در جامعه مطرح شود، سطح درک عمومی از چگونگی اجرا و تفسیر قواعدی که حکم بر مبنای آنها صادر شده است ارتقا یابد. به علاوه اطلاع از مبانی صدور آرای داوری، به شرکت‌های چندملیتی و دیگر مؤدیان کمک می‌کند تا در انجام فعالیت‌های تجاری خود آنها را ملحوظ نظر قرار دهند. بدین ترتیب شفافیت در اعمال مفاد معاهدات مالیاتی دوجانبه حاصل می‌آید (OECD, 2015: 31).

البته بدیهی است شفافیت در رسیدگی به اختلافات مالیاتی بین‌المللی به معنی تخطی از اصل «محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی» نمی‌باشد. مأموران مالیاتی در نتیجه بررسی دفاتر قانونی و اسناد و مدارک مؤدیان، به اطلاعاتی دست می‌یابند که افشای آنها موجب ورود خسارت به مؤدی در

1. Sovereign Immunity.  
2. Confidentiality.

فضای رقابت اقتصادی می‌شود (رنجبری و بادامچی، ۱۳۹۳: ۶۴). به منظور ممانعت از وقوع چنین اتفاقی، علاوه بر تدابیر پیشگیرانه‌ای که در مقررات داخلی برای تنبیه مأموران خاطی وضع شده است، پیشنهاد می‌شود در متن معاهدات مالیاتی نیز ضمن درخواست از مؤدیان جهت ارائه اطلاعات لازم به دیوان داوری، از داوران و کارکنان اداری دیوان، تعهدی کتبی مبنی بر عدم افشای اسرار تجاری مؤدیان اخذ شود (OECD, 2015: 264).

هزینه‌بر بودن رسیدگی به دعاوی مالیاتی در محاکم داوری نسبت به مذاکرات دوجانبه مقامات مالیاتی، ایراد دیگری است که از سوی برخی منتقدان مطرح شده است. به‌عنوان مثال رسیدگی به دعاوی مربوط به سرمایه‌گذاری خارجی در «مرکز بین‌المللی حل و فصل اختلافات سرمایه‌گذاری»<sup>۱</sup> به طور متوسط برای هر یک از طرفین حدود هشت میلیون دلار هزینه دارد. این هزینه قابل توجه نسبت به رسیدگی قضایی داخلی یا مذاکرات دوجانبه، ناشی از مخارج داوران، مکان برگزاری، خدمات اداری، مسافرت، ترجمه و غیره می‌باشد (Kollman&Others, 2015: 1194). بدین منظور می‌توان پرداخت مخارج داوری را منوط به توانایی پرداخت از سوی مؤدیان کرد و همچنین از مراحل و تشریفات رسیدگی در دیوان داوری کاست. هرچند احاطه طرفین بر جریان داوری در برگزاری داوری‌های موردی می‌تواند در مقایسه با بکارگیری داوری سازمانی، هزینه کمتری بر طرفین تحمیل کند (نیک‌بخت، ۱۳۹۰: ۵۶).

#### ۱-۵. داوری اختلافات مالیاتی بین‌المللی در بستر نظام حقوقی ایران

اگر محدودیتی برای اعمال شرط داوری در موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ایران وجود داشته باشد، ریشه آن را باید در اصولی از قانون اساسی جست‌وجو کرد. اصول ۷۷ و ۱۲۵ قانون اساسی، انعقاد عهد و موافقت‌نامه‌های بین‌المللی را به تصویب مجلس شورای اسلامی و امضای رئیس‌جمهور موکول کرده‌اند. اصل ۱۳۹ نیز صلح دعاوی راجع به اموال عمومی و دولتی یا ارجاع به داوری را که طرف دیگر آنها خارجی باشد، مشروط به تصویب مجلس دانسته است.

مالیات قابل دریافت از مؤدیان غیرمقیم و بیگانه مستثنی از اموال عمومی نمی‌باشد و دولت در جهت انجام وظایف حاکمیتی، این مبالغ را دریافت می‌دارد و یا از پرداخت معاف می‌نماید (صفایی و قاسم‌زاده، ۱۳۹۲: ۱۸۹). نظر به تقسیم‌بندی دوگانه‌ای که از اختلافات مالیاتی بین‌المللی به عمل آمد (اختلافات بین‌الدولی و اختلافات دولت با مؤدیان)، شق نخست مطمئناً منوط به اصلاح موافقت‌نامه‌های موجود و تصویب مجلس شورای اسلامی پیش از لازم‌الاجرا شدن

1. International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID).

می‌باشد. اما در مواردی که اختلاف میان سازمان مالیاتی و یک مؤدی مدنظر است، در صورت عدم تجویز داوری در موافقت‌نامه دوجانبه حاکم، امکان انعقاد قرارداد مستقل و توافق برای رجوع به داوری بعد از موافقت هیأت وزیران و تصویب مؤخر مجلس وجود دارد.<sup>۱</sup>

فی الواقع مقام اعمال اصل ۱۳۹ قانون اساسی در همین موارد اخیرالذکر است؛ چه آنکه اصولاً این مقرر زمانی موضوعیت دارد که ارگان دولتی علی‌رغم امکان ارجاع امر به محاکم داخلی (هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم) قصد مراجعه به نهاد داوری را داشته باشد (کاویانی، ۱۳۸۰: ۱۴۱). بنابراین ارجاع اختلاف مالیاتی بین‌المللی به داوری در نظام حقوقی ایران به شرط تصویب مؤخر هیأت وزیران و قوه مقننه با مانعی مواجه نیست و در صورت تصویب قانون مستقل یا اصلاح معاهدات دوجانبه موجود، به طریق اولی ارجاع امر به داوری جایز است.

وجود قرارداد قبلی میان دولت و مؤدی مبنی بر ارجاع امر اختلافی به داوری پیش از بروز دعوا، مجوز نادیده انگاشتن حق تصویب مجلس نمی‌باشد چرا که مالیات‌ستانی امری حاکمیتی است. اما تجویز داوری در موافقت‌نامه دوجانبه جاری را نباید به معنی توافق دولت با مؤدی برای ارجاع امر به داوری دانست زیرا مؤدی طرف معاهده نبوده بلکه صرفاً یکی از اتباع دولت متعاقد تلقی می‌شود (عسکری، ۱۳۹۱: ۸۵). فلذا درج شرط داوری در معاهدات مالیاتی پس از تصویب در مجلس شورای اسلامی، لزوم اخذ مجدد مجوز به صورت موردی از مجلس را رفع می‌کند. علاوه بر این باید توجه داشت که اگرچه قواعد مالیات‌ستانی ارائه شده از سوی OECD در قالب «رهنمود»<sup>۲</sup> و «توصیه»<sup>۳</sup> ارائه می‌شوند، مقبولیت بالا و پیاده‌سازی سریع آنها در معاهدات مالیاتی سبب شده است که برخی صاحب‌نظران آنها را فراتر از «حقوق نرم»<sup>۴</sup> دانسته و حتی واجد قابلیت تبدیل شدن به حقوق عرفی بین‌المللی بدانند (Christians, 2007: 5).

## ۶. بررسی شرط داوری در معاهدات مالیاتی

سال ۱۹۹۰ میلادی، کشورهای عضو جامعه اروپایی معاهده‌ای را منعقد کردند که تبدیل به سرمشقی برای تدوین شروط داوری در دیگر معاهدات مالیاتی شد. در کنوانسیون EU که معاهده‌ای چندجانبه تلقی می‌شود، شرط داوری اجباری است لیکن رأی صادره از سوی محکمه داوری از لحاظ فنی الزام‌آور نمی‌باشد؛ بدین معنی که حتی پس از صدور حکم، به مقامات

۱. نامه شماره ۹۷۸۱ شورای نگهبان مورخ ۱۳۶۲/۰۸/۰۳.

2. Guideline.  
3. Recommendation.  
4. Soft Law.

مالیاتی این فرصت اعطا می‌شود که به راه‌حلی جایگزین دست یابند؛ البته مشروط بر اینکه راه‌حل متخذه منجر به عدم اخذ مالیات مضاعف شود. این معاهده علاوه بر شرکت‌ها شامل «مقرهای دائمی»<sup>۱</sup> نیز می‌شود و مؤدی «حق آغاز فرآیند داوری»<sup>۲</sup> را در اختیار دارد (ICC, 2000: 2). بنابر تعریف ماده پنج معاهده نمونه مالیاتی OECD، «مقر دائمی» به معنای یک مکان ثابت کسب و کار است که از طریق آن امور تجاری یک شرکت تجاری، تماماً یا جزئاً انجام می‌پذیرد. طبق این ماده، مفهوم «مقر دائمی» شامل نهادهایی از این قبیل می‌شود: محل مدیریت، شعبه، دفتر، کارخانه، کارگاه، معدن، چاه نفت و گاز و یا هر مکانی که برای استخراج منابع طبیعی مورد استفاده قرار گیرد (نوربخش و فیضی چکاب، ۱۳۹۵: ۳۹).

در این معاهده یک شرکت سه سال زمان دارد تا پرونده مورد نظر را به داوری بسپارد. همچنین مقامات صالح مالیاتی تا دو سال فرصت دارند که مسأله مورد اختلاف را طبق آیین توافق دوجانبه حل و فصل نمایند و در غیر این صورت شش ماه زمان برای تشکیل یک «کمیسیون مشورتی»<sup>۳</sup> دارند که باید ظرف شش ماه اخذ تصمیم کند. شایان ذکر است که این معاهده هیچ گونه قواعدی در رابطه با رسیدگی شکلی محکمه داوری تجویز نکرده است و تعیین این مراحل بر عهده مقامات صالح گذاشته شده است.

طبق بند دوم ماده ۲۵ هر دو معاهده نمونه OECD و UN هنگام درخواست یک مؤدی برای آغاز فرآیند حل و فصل اختلاف، کشورهای متعاقد ملزم به صرف تلاش طبق آیین توافق دوجانبه جهت حصول نتیجه مطلوب هستند. لیکن طبق بند پنجمی که اخیراً به ماده ۲۵ معاهده نمونه OECD اضافه شده است، اگر کشورهای متعاقد موفق به فیصله دعوا در بازه زمانی دوساله‌ای که از آغاز ارائه درخواست مؤدی احتساب می‌گردد نشوند، مسأله مورد اختلاف به یک هیأت داوری مستقل ارسال می‌شود. روند داوری که در این معاهده نمونه پیش‌بینی شده است، به هیچ وجه جایگزین آیین توافق دوجانبه نمی‌باشد، بلکه مکملی در جهت اجرای مؤثرتر آن است.

در معاهده نمونه OECD شرط داوری، اجباری و الزام‌آور است؛ بدین معنی که در صورت تحقق شرایط مقرر، مؤدی می‌تواند فرآیند داوری را بدون کسب رضایت قبلی مقام‌های صالح آغاز نماید. هرچند در پانویس بند پنجم ماده ۲۵ معاهده نمونه سال ۲۰۰۸ به این نکته اشاره شده است که ممکن است این طریق حل اختلاف با قوانین داخلی یک کشور متعاقد، دارای تعارض باشد. همچنین برای کشورها این اختیار را قائل شده است که جمله‌ای را که مراجعه به داوری در

1. Permanent Establishments.  
2. Right of Initiative.  
3. Advisory Commission.

صورت اخذ تصمیم قبلی نسبت به اختلاف مطروحه در یکی از محاکم قضایی یا اداری داخلی را منع کرده است، حذف کنند.<sup>۱</sup>

معاهده نمونه UN دارای دو گزینه متمایز (Alternative A and Alternative B) برای ماده ۲۵ می‌باشد. گزینه نخست فاقد شرط داوری است اما گزینه دوم حاوی شرط داوری بوده، لیکن علی‌رغم الگوبرداری از شرط داوری مندرج در معاهده نمونه OECD، از جهاتی با آن متفاوت است (Ault, 2013: 18). نخستین تفاوت در این است که معاهده نمونه UN به جای مدت‌زمان دوساله‌ای که در معاهده نمونه OECD پیش‌بینی شده است، مدت سه سال را قید کرده است. تفاوت دوم این است که بر خلاف معاهده نمونه OECD که اختیار مراجعه به داوری را به شخص متقاضی آغازکننده دعوا اعطا کرده است، معاهده نمونه UN آغاز داوری را موکول به تقاضای مقامات صالح یکی از کشورهای متعاقد کرده است؛ بدین ترتیب اگر هر دو کشور متعاقد معتقد به «داوری ناپذیری» موضوع مطروحه باشند یا یکی از آنها تقاضای شروع داوری را مطرح نکند، موضوع مورد اختلاف به داوری احاله داده نمی‌شود. معاهده نمونه UN به مقامات صالح دو کشور این اختیار را می‌دهد که با حصول توافق تا شش ماه پس از ابلاغ رأی داوری، از اجرای تصمیم متخذه صرف‌نظر کنند<sup>۲</sup> (United Nations, 2011: 367).

در انتها اشاره به معاهده نمونه‌ای که ایالات متحده برای انعقاد معاهدات مالیاتی دوجانبه این کشور تدوین کرده است، مفید می‌نماید.<sup>۳</sup> ایالات متحده تا سال‌ها از درج شرط داوری در معاهدات مالیاتی خود، اجتناب می‌کرد. مقامات مالیاتی ایالات متحده چندان نسبت به داوری خوش‌بین نبوده و بر اساس تجربیات گذشته، صرف حصول توافق در خصوص ساختار رسیدگی

1. "In some States, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of dispute resolution envisaged under this paragraph. In addition, some States may only wish to include this paragraph in treaties with certain States. For these reasons, the paragraph should only be included in the Convention where each State concludes that it would be appropriate to do so based on the factors described in paragraph 65 of the Commentary on the paragraph. As mentioned in paragraph 74 of that Commentary, however, other States may be able to agree to remove from the paragraph the condition that issues may not be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by one of their courts or administrative tribunals."

2. "...any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if either competent authority so requests. The person who has presented the case shall be notified of the request. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. The arbitration decision shall be binding on both States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States unless both competent authorities agree on a different solution within six months after the decision has been communicated to them or unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph."

3. United States Model Income Tax Convention.



داوری را امری به شدت زمان‌بر و زاید می‌دانستند (Farah, 2009: 744). حتی در نسخه سال ۲۰۰۶ معاهده نمونه این کشور ذکر از شرط داوری نشده است؛ اما با رواج این شرط میان کشورهای عضو OECD، مجبور شد در معاهدات خود با برخی کشورها مانند آلمان، کانادا، بلژیک و سوییس، اعمال این شرط را بپذیرد. همچنین در تازه‌ترین نسخه اصلاح شده از معاهده نمونه که سال ۲۰۱۶ منتشر شد، ماده ۲۵ را که همانند دیگر معاهدات نمونه ذکر شده به آیین توافق دوجانبه اختصاص یافته است، اصلاح کرده و با افزودن چندین بند، شرط داوری الزام‌آور و ساختار دیوان داوری را به تفصیل بیان کرده است.

شروط داوری که در معاهدات منعقدۀ دوجانبۀ ایالات متحده درج شده‌اند دارای ویژگی‌هایی بدین قرارند: رجوع به داوری اجباری نمی‌باشد و صرفاً با رضایت هر دو کشور متعاقد و مؤدی متقاضی آغاز می‌شود. اما پس از رسیدگی، رأی صادره برای همه طرف‌های نزاع الزام‌آور می‌باشد اما مؤدی شاکی حق دارد که داوری را نپذیرفته و به محاکم قضایی مراجعه کند. موضوعاتی که مرتبط با مباحث سیاست‌گذاری مالیاتی یا قوانین داخلی باشند از این شرط استثنا شده‌اند و مؤدیان نیز حق اظهار موضع خود در محکمۀ داوری را دارند. در اغلب این معاهدات، یک سازمان داوری خاص تعیین نشده و داوری‌ها به صورت موردی برگزار می‌شوند (Ganguly, 2012: 768). هزینه برگزاری داوری نیز در انتها به طور مساوی میان مقامات صالح دو کشور تقسیم می‌شود.

## ۷. تعیین رویکرد مناسب برای تصمیم‌گیری داوران

به مجموعه نظریات مشورتی OECD یک الحاقیه افزوده شده است که در آن نمونه‌ای از یک موافقت‌نامه داوری جهت اجرایی کردن بند پنجم ماده ۲۵ ارائه شده است. در نظریات مشورتی منتشره برای معاهده نمونه UN نیز چنین الحاقیه‌ای برای بند پنجم ماده ۲۵ آن معاهده پیش‌بینی شده است. به موجب این موافقت‌نامه‌های نمونه، بسیاری از الزامات فنی و شکلی فرآیند داوری معین می‌شود. نحوه برگزاری و تصمیم‌گیری یک محکمۀ داوری به دو طریق کلی قابل تصور است. نخست روشی که به نام «تصمیم مستقل»<sup>۱</sup> شناخته می‌شود و دیگر روش «پیشنهاد نهایی»<sup>۲</sup> یا «بهترین و آخرین پیشنهاد»<sup>۳</sup> که با عنوان «داوری بیسبالی»<sup>۴</sup> نیز مطرح است. این مسأله مستفاد از جمله پایانی ماده ۲۵ طبق «حیطۀ اختیاراتی»<sup>۵</sup> که با توافق دو کشور متعاقد برای داوران تدوین خواهد شد، مشخص می‌شود.

1. Independent Opinion Approach.

2. Final Offer.

3. Last Best Offer.

4. Baseball Arbitration.

5. Terms of Reference.

روش «تصمیم مستقل» بدین ترتیب است که رویدادها و ادعاهای طرفین بر اساس قانون حاکم توسط داوران استماع می‌شود و سپس داوران بر مبنای یک تحلیل مکتوب و مستدل از شواهد و منابع حقوقی قابل اعمال، تصمیم خود را اعلام می‌دارند (OECD, 2010: 387). اما در روش داوری «پیشنهاد نهایی»، طرفین دعوا پیشنهادهای نهایی خود را نزد داوران مطرح می‌کنند و داوران راه‌حلی را که برای حصول نتیجه مطلوب، به نظر خود نزدیک‌تر ببینند، برمی‌گزینند (Wittman, 1986: 1551). بنابراین در یک معاهده مالیاتی، ابتدا مقامات دو کشور پیشنهاد خود را نزد هیأت داوری عرضه می‌کنند و این هیأت یکی از دو راه‌حل پیشنهادی را به عنوان رأی الزام‌آور انشا می‌نماید. هر چند اتخاذ روش مناسب به طور قطعی به ماهیت مسأله اختلافی بستگی دارد، اما در موافقت‌نامه نمونه OECD روش «تصمیم مستقل» به عنوان اصل کلی پذیرفته شده است، لیکن با لحاظ این حقیقت که در بسیاری از موارد ماهیت دعوا اقتضای دیگری دارد، امکان توافق برای بکارگیری روش «پیشنهاد نهایی» توسط مقامات را ممکن دانسته است. حال آنکه در موافقتنامه UN عکس این روش توصیه شده است؛ بدین ترتیب که روش «پیشنهاد نهایی» به علت کم‌هزینه‌تر و سریع‌تر بودن به عنوان اصل پذیرفته شده است اما این اختیار به کشورهای متعاقد داده شده است که با توافق دوجانبه، به هیأت رسیدگی کننده حق اتخاذ «تصمیم مستقل» را اعطا کنند.

## ۸. نتیجه‌گیری

از آنجا که آیین توافق دوجانبه فعلی در معاهدات مالیاتی دوجانبه ایران، سازوکار الزام‌آوری در حل و فصل اختلافات نبوده است، امکان بلا تکلیف ماندن موضوع مورد اختلاف وجود دارد. تأثیر و ماحصل وجود شرط داوری این است که مقامات و ادار شوند اختلاف مطروحه را طبق آیین توافق دوجانبه با یک زمانبندی مشخص و پیش از ارجاع موضوع به داوری حل و فصل نمایند. در صورتی که مسائلی بحث‌برانگیز و حساسیت‌زا مرتبط با امور حاکمیتی مطرح شوند که مقامات دو کشور ترجیح دهند به آن مسائل در یک مرجع مستقل و بی‌طرف رسیدگی شود، شرط داوری می‌تواند موجب فیصله قضیه در چارچوب قواعد مشخص و بازه زمانی مناسبی شود. علی‌ای حال کاربرد شرط داوری در معاهدات مالیاتی به سیاست‌ها و ملاحظات اداری کشور متعاقد و تجربه‌ای که از اعمال سازوکارهای حل و فصل اختلافات دارد، وابسته است. مخالفان درج شرط داوری معتقدند، در عمل دعاوی کمی در فرآیند معمول حل اختلاف مطرح می‌شوند و تعداد اندکی از آنها بلا تکلیف باقی می‌مانند که آنها نیز قابل حل و فصل در محاکم قضایی داخلی هستند. همچنین ممکن است تجربه بیشتری که کشورهای توسعه‌یافته در برگزاری

سازوکارهای حل و فصل اختلافات دارند موجب ایجاد موقعیتی برتر نسبت به کشورهای در حال توسعه شود. ابهام در بی‌طرفی و استقلال داوران، دشواری یافتن داوران باتجربه و هزینه‌بر بودن داوری از دیگر دلایل ابراز شده از سوی مخالفان است.

در مقابل، موافقان قائل به اهمیت همان دعاوی انگشت‌شماری هستند که بلا تکلیف مانده‌اند؛ چرا که نمایانگر موقعیت‌هایی هستند که موجب اعمال مالیات‌های مضاعف بر خلاف هدف انعقاد معاهدات مالیاتی می‌شوند. داوری موجب اطمینان خاطر سرمایه‌گذاران خارجی از حصول نتیجه مطلوب‌تر می‌شود زیرا ممکن است رسیدگی قضایی داخلی با انصاف و سرعت کافی انجام نگردد. محدودیت زمانی رسیدگی پیش از ارجاع به داوری، مقامات مالیاتی را ترغیب به پیگیری جدی‌تر دعاوی می‌کند و لزوم صدور رأی بی‌طرفانه، نقیصه کم‌تجربگی کشورهای متعاقد را جبران می‌کند. تعیین سازوکار درست برای انتخاب داوران یا رجوع به داوری سازمانی، نگرانی بابت بی‌طرف بودن داوران را رفع می‌کند و صرفه اقتصادی داوری به علت عدم لزوم اتلاف زمان و پول در مراحل رسیدگی بدوی و تجدیدنظر محاکم داخلی، توجیه‌پذیر است.

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 متعاقد دیگر یا اتباع کشور مزبور) به صورت موردی به تصویب قوه مقننه برسد. البته این امر نافی مزایای متصوره برای مراجعه به محاکم داوری می‌باشد و ارجح است که اصلاحات قانونی لازم ملحوظ نظر مقنن قرار گیرد.

با توجه به مزایایی که برای درج شرط داوری در یک معاهده مالیاتی دوجانبه قابل تصور است، پرسشی که باقی می‌ماند انتخاب یکی از شروط نمونه داوری است که برای نیازهای کشور مورد نظر مطلوب‌تر باشد. تفاوت‌های موجود بین دو شرط نمونه OECD و UN پیش‌تر ذکر شد. به طور کلی می‌توان گفت معاهده نمونه UN تطابق بیشتری با نیازهای کشورهای در حال توسعه دارد، در حالی که کشورهای عضو OECD اغلب در ردیف کشورهای توسعه‌یافته و سرمایه‌دار هستند که در موقعیت تقریباً برابری نسبت به یکدیگر قرار دارند و مفاد معاهده نمونه OECD با پیش‌بینی نیازهای آنان تنظیم می‌شود.

شرط داوری را می‌توان در متن معاهدات موجود و آتی به کار برد و یا موافقت‌نامه‌ای مستقل پیرامون آن تدوین کرد. مع الوصف برخی از ارکان اساسی تشکیل‌دهنده این شروط که باید ملحوظ

شوند بدین قرارند: فرآیند آغاز (با لحاظ اولویت رجوع به آیین توافق دوجانبه به علت مزایایی که دارد)، اجباری بودن (چه از طرف مؤدی درخواست شود و چه از طرف یکی از دولتمتعاهد)، الزام آور بودن (حکم صادره چه برای مؤدیان و چه برای دولت‌ها باید لازم‌الاتباع باشد)، قلمروی اجرا مبنی بر پوشش تمام اقسام تحمیلی مالیات‌های مضاعف اعم از حقوقی<sup>۱</sup> به معنی مشمولیت یک مؤدی در هر دو حوزه (مالیات مضاهف مثبت) و یا هیچ یک از دو حوزه (مالیات مضاعف منفی) و اقتصادی<sup>۲</sup> به معنی مشمولیت مالیاتی دو مؤدی از منبع واحد (رضایی مقدم، ۱۳۹۲: ۳۱)، آیین شکلی برگزاری (رعایت حداقل استانداردهای دادرسی منصفانه و بی طرفانه، حق انتخاب محل برگزاری، زمانبندی طرح دادخواست، رسیدگی، صدور حکم، اعتراض، تجدیدنظر و تضمین حفظ اطلاعات محرمانه)، حق مشارکت مؤدیان در مراحل رسیدگی (شامل حق درخواست آغاز رسیدگی و انصراف از آن) و تضمین حصول نتیجه (حکم قطعی که مؤدیان و کشورها اجرای آن را گردن نهند).

---

1. Juridical Double Taxation.  
2. Economic Double Taxation.

## منابع

### الف) فارسی

#### کتاب‌ها

- رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی، (۱۳۹۳)، *حقوق مالی و مالیه عمومی*، چاپ دوازدهم، تهران: انتشارات مجد.
- سیدی، جواد، (۱۳۹۲)، *درآمدی بر قابلیت ارجاع در داوری‌های تجاری بین‌المللی*، چاپ اول، تهران: انتشارات جنگل، جاودانه.
- شیروی، عبدالحسین، (۱۳۹۱)، *داوری تجاری بین‌المللی*، چاپ اول، تهران: انتشارات سمت.
- صفایی، سیدحسین و قاسم‌زاده، سیدمرتضی، (۱۳۹۲)، *حقوق مدنی-اشخاص و محجورین*، ویراست ۴، چاپ نوزدهم، تهران: انتشارات سمت.
- عسکری، پوریا، (۱۳۹۱)، *حقوق سرمایه‌گذاری خارجی در رویه داوری بین‌المللی*، چاپ اول، تهران: انتشارات شهر دانش.
- لیو دی. ام، جولیان و میستلیس، لوکاس ای. و کرول، استفان ام، (۱۳۹۱)، *داوری تجاری بین‌المللی تطبیقی*، ترجمه محمد حبیبی مجنده، چاپ اول، قم: انتشارات دانشگاه مفید.
- نیک‌بخت، حمیدرضا، (۱۳۹۰)، *داوری تجاری بین‌المللی «آیین داوری»*، چاپ دوم، تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی.

#### مقاله‌ها

- اسکینی، ربیعا، (۱۳۶۹)، «اختیار دولت‌ها و سازمان‌های دولتی در مراجعه به داوری تجاری بین‌المللی»، *مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی*، دوره ۲۵.
- باقری، محمود، (۱۳۸۷)، «قابلیت داوری اختلافات ناشی از حقوق اقتصادی: ناکامی قراردادی در رجوع به داوری در دعاوی حقوق رقابت و حقوق بازار بورس»، *مجله تحقیقات حقوقی*، شماره ۴۸.
- حدادی، مهدی، (۱۳۹۴)، «نظارت مراکز داوری بر رأی داوری»، *دوفصلنامه دانش حقوق مدنی*، سال ۴، شماره ۱.
- خزاعی، حسین، (۱۳۸۸)، «خصوصی و محرمانه بودن داوری در حقوق تجارت داخلی و بین‌المللی»، *فصلنامه حقوق*، دوره ۳۹، شماره ۳.
- خضری، سید مرتضی، (۱۳۹۱)، «مصونیت دولت از نگاه حقوق بین‌الملل»، *پژوهشنامه*

- اندیشه‌های حقوقی، سال اول، شماره ۳.
- رستمی، ولی، (۱۳۸۷)، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، فصلنامه حقوق، دوره ۳۸، شماره ۳.
- رستمی، ولی و رنجبر، احمد، (۱۳۹۰)، «ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی»، فصلنامه پژوهش حقوق، سال سیزدهم، شماره ۳۴.
- طباطبائی نژاد، سیدمحمد، (۱۳۹۴)، «داوری تجاری بین‌المللی و چالش اعمال قواعد آمره»، مطالعه موردی داوری در حقوق رقابت، فصلنامه مطالعات حقوق تطبیقی، دوره ۶، شماره ۱.
- عرب‌مازار، علی اکبر، (۱۳۸۵)، «صلاحیت مراجع فراملیتی برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی»، فصلنامه تخصصی مالیات، سال چهاردهم، شماره مسلسل ۴۳.
- عرب‌مازار، علی اکبر، (۱۳۸۰)، «پیشنهاد اتاق بازرگانی بین‌المللی: قبول داوری در مورد مسائل مالیاتی بین‌المللی»، فصلنامه تخصصی مالیات، سال نهم، شماره ۳۳.
- کاویانی، کورش، (۱۳۸۰)، «اصل ۱۳۹ قانون اساسی و شرط داوری در قراردادهای مصوب مجلس شورای اسلامی»، مجله پژوهش حقوق و سیاست، سال سوم، شماره ۵.
- کریمی، عباس و پرتو، حمیدرضا، (۱۳۹۱)، «داوری‌پذیری دعاوی مربوط به اموال عمومی و دولتی»، فصلنامه پژوهش حقوق، سال چهاردهم، شماره ۳۶.
- میرعباسی، سیدباقر، (۱۳۷۷)، «مسأله قراردادهای بین‌المللی موضوع اصل ۷۷ و ۱۳۹ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران»، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۴۲، شماره ۰.
- نوربخش، نعیم و فیضی چکاب، غلام‌نبی، (۱۳۹۵)، «تعیین حوزه صالح مالیاتی در معاهدات مالیاتی دوجانبه و مقابله با سوءاستفاده از مفهوم مقر دائمی»، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال هفدهم، شماره ۵۰.

### پایان‌نامه‌ها

- رضایی مقدم، ابوالفضل، (۱۳۹۲)، مقایسه شیوه‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی در موافقتنامه‌های بین‌المللی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبائی.
- نوربخش، نعیم، (۱۳۹۴)، مبانی و موانع حقوقی مالیات‌ستانی از شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبائی.

## ب) انگلیسی

### Books

- Avi-Yonah, Reuven S, (2007), *International Tax as International Law – An Analysis of the International Tax Regime*, United Kingdom, Cambridge University Press.

- Blackaby, Nigel & Partasides, Constantine & With Alan Redfern and Martin Hunter, (2009), *Redfern & Hunter on International Arbitration-Student Version, Fifth Edition*, Oxford University Press.

- Harris, Peter & Oliver, David, (2010), *International Commercial Tax*, United Kingdom, Cambridge University Press.

- Kobetsky, Michael, (2011), *International Taxation of Permanent Establishments-Principles and policy*, United Kingdom, Cambridge University Press.

- Lang, Michael, (2010), *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Wien, Linde Verlag.

- Noussia, Kyriaki, (2010), *Confidentiality in International Commercial Arbitration: A Comparative Analysis of the Position under English, US, German and French Law*, Germany, Springer.

- Rovine, Arthur W, (Ed.), (2008), *Contemporary Issues in International Arbitration and Mediation: The Fordham Papers (2007)*, Martinus Nijhoff Publishers.

- Rubino-Sammartano, Mauro, (2001), *International Arbitration Law*, Second Edition, The Hague, Kluwer Law International.

### Articles

- Ault, Hugh, (2013), “Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure”, *Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries*, Paper No. 8-A, May, New York, United Nations.

- Avi-Yonah, Reuven S. and Xu, Haiyan, (2016), “Evaluating BEPS”, University of Michigan Public Law Research Paper No. 493, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2716125> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2716125> (Accessed March 10, 2016).

- Bantekas, Ilias, (2008), “The Mutual Agreement Procedure and Arbitration of Double Taxation Disputes”, *ACDI-Anuario Colombiano de Derecho Internacional*, No. 1.

- Bantekas, Ilias, (2008), “Foundations of Arbitrability in International Commercial Arbitration”, *Australian Year Book of International Law*, Volume 27.
- Christians, Allison, (2007), “Hard Law & Soft Law in International Taxation”, University of Wisconsin Law School, *Legal Studies Research Paper Series*, Paper No. 1049.
- Carbonneau, Thomas E., & Janson, Francois, (1994), “Cartesian Logic and Frontier Politics: French and American Concepts of Arbitrability”, *Tulane Journal of International & Comparative Law*, 2.
- Cruz, Quinones Natalia, (2008), “International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective”, *Tax Notes International*, Volume 51, Number. 6.
- Farah, Ehab, (2009), “Mandatory Arbitration on International Tax Disputes: a Solution in Search of a Problem”, *Florida Tax Review*, Volume 9.
- Ganguly, Maya, (2011), “Tribunals and Taxation: An Investigation of Arbitration in Recent US Tax Conventions”, *Wisconsin International Law Journal*, Volume 29, Number 4.
- Irish, Charles R. (2011). “Private and Public Dispute Resolution in International Taxation”, *Contemporary Asia Arbitration Journal*, Volume 4, Issue 2.
- Kollman, Jasmin & Koch, Petra & Majdanska, Alicja & Turcan, Laura, (2015), “Arbitration in International Tax Matters”, *Tax Notes International*, Volume 77, Number. 13.
- Lindencrona, Gustaf & Mattson, Nils, (1982), “Arbitration in Taxation”, *intertax Journal*, Volume 10, Issue 3.
- Wittman, Donald, (1986), “Final-offer Arbitration”, *Management Science Journal*, Volume 32, Issue 12.
- Bernath, Andreas, (2006), Implications of the Arbitration Convention; A Step Back for the European Community or a Step Forward for Elimination of Transfer Pricing Related Double Taxation?, Master’s Thesis in International Tax Law, Jönköping International Business School, Jönköping University.
- Brazier, Lauren Waveney, (2013), The Arbitrability of Investor-State Taxation Disputes in International Commercial Arbitration, Victoria University of Wellington, Faculty of Law, Submitted for the LLB (Honours) Degree.



### منابع اینترنتی

- Chetcuti, Jean-Philippe, (2001), "Tax Dispute Resolution: Arbitration in International Tax Dispute Resolution", Available at: <http://www.cc-advocates.com/publications/articles/tax-arbitration.htm> (Accessed March 12, 2016).
- European Commission (EC) (2005), "EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on the Re-Entry into Force of the Arbitration Convention", DOC. JTPF/019/REV5/2004/EN, Brussels, 30 May 2005. Available at: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/arbitration\\_convention/report\\_jtpf\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/report_jtpf_en.pdf) (Accessed March 21, 2016).
- Gildemeister, A.E. (2007), "Arbitration of Tax Treaty Disputes - The 2008 OECD Model for Income Tax Treaties will Contain an Arbitration Clause", TDM 5, Available at: [www.transnational-dispute-management.com/article.asp?key=1143](http://www.transnational-dispute-management.com/article.asp?key=1143) (Accessed March 14, 2016).
- ICC Commission on Taxation (2015). Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: "Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective", Submitted to the OECD on 16 January 2015, Document No. 180-542, Available at: [http://www.iccwbo.org/Data/Policies/2015/ICC-comments-on-the-OECD-DiscussionDraft-on-BEPS-Action-14-Make-Dispute-Resolution-Mechanisms-More-Effective-\(2015\)/](http://www.iccwbo.org/Data/Policies/2015/ICC-comments-on-the-OECD-DiscussionDraft-on-BEPS-Action-14-Make-Dispute-Resolution-Mechanisms-More-Effective-(2015)/) (Accessed February 26, 2016).
- ICC Commission on Taxation, (2000), "Arbitration in International Tax Matters, Policy Statement", Available at: <http://www.iccwbo.org/Data/Policies/2000/Arbitration-in-international-tax-matters>.
- OECD, (2010), "Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention", (Condensed Version), Available at: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (Accessed March 3, 2016).
- OECD, (2015), "Comments Received on Public Discussion Draft-BEPS ACTION 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective", Available at: <http://www.oecd.org/tax/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf> (Accessed March 16, 2016).
- OECD Report (2007), "Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes", Available at <http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf>, (Accessed March 4, 2016).
- PwC, Tax Controversy and Dispute Resolution Alert, (August 25, 2011), "Dispute Resolution- the rise of treaty arbitration clauses", Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-treaty-arbitration-clauses.pdf> (Accessed March 13, 2016).
- Ring, Diane (2009). "Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation", Boston College Law

School, Legal Studies Research Paper Series, Research Paper 171. Available at: <http://ssrn.com/abstract=1334212> (Accessed March 24, 2016).

- UN, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Tenth meeting (2001). "Arbitration in International Tax Matters", ST/SG/AC.8/2001/CRP.15, prepared by the Commission on Taxation, International Chamber of Commerce, Paris, France. Available at: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004398.pdf> (Accessed March 13, 2016).

