

# پژوهشهای حقوقی

شماره ۱۰

هزار و سیصد و هشتاد و پنج - نیمسال دوم

## مقالات

- عملکرد شورای امنیت در پرونده هسته‌ای ایران: از ارجاع تا تحریم
- جنایت ژنوسید در پرتو رویه قضائی محاکم کیفری بین‌المللی
- وقف سهام شرکتها: امکان حقوقی و ضرورت اجتماعی
- آزادی بیان و هتک حرمت ادیان و پیامبران در اروپا از منظر حقوق بشر
- قاچاق کالا و ارز از دیدگاه حقوق کیفری ایران
- صلاحیتها و مجازاتها در دادگاه عالی کیفری عراق: از تأسیس دادگاه تا اعدام صدام

## موضوع ویژه: حقوق مالیاتی در ایران و کشورهای دیگر

- مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی
- پیشگیری از مالیات مضاعف در حقوق مالیاتی ایران
- آئین دادرسی مالیاتی در ایران
- مقررات مالیاتی در معاهده منشور انرژی و آثار حقوقی الحاق ایران به آن
- مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه

## نقد و معرفی

- رأی دیوانعالی کشور در مورد درخواست طلاق زوجه به علت ازدواج مجدد شوهر
- قطعنامه ۱۷۰۱ شورای امنیت در خصوص سی و سه روز جنگ حزب‌الله و اسرائیل





[http://jlr.sdil.ac.ir/article\\_44362.html](http://jlr.sdil.ac.ir/article_44362.html)

## بررسی مقررات مالیاتی در معاهده منشور انرژی و آثار حقوقی الحاق ایران به آن

بهنام غفاری فارسانی\* - محسن صادقی\*\*

**چکیده:** معاهده منشور انرژی یا ECT، معاهده‌ای چندجانبه، برای برقراری حقوق و تعهدات قانونی نسبت به سرمایه‌گذاری، تجارت و سایر موضوعات راجع به حوزه انرژی نظیر ترانزیت، محیط زیست و انتقال تکنولوژی در سطح بین‌المللی محسوب می‌شود. اهمیت مالیات در بخش انرژی، تهیه‌کنندگان معاهده را بر آن داشته تا قواعد ویژه‌ای را به این موضوع اختصاص دهند. برخی مقررات کشورمان با مفاد ECT در این زمینه دارای تعارض بوده و ایران به عنوان عضو ناظر این معاهده، مکلف به انطباق مقررات داخلی خود با مفاد معاهده جهت الحاق می‌باشد.

در این مقاله کوشش شده است تا ضمن تبیین، دسته‌بندی و نظم‌بخشی مقررات پیچیده مالیاتی معاهده - که نمونه آن در مقالات خارجی یافت نشد - مقررات مالیاتی مغایر ایران برشمرده شده و راهکارهایی مقتضی به قانونگذار پیشنهاد گردد.

**کلیدواژه‌ها:** معاهده منشور انرژی، مقررات مالیاتی، ترانزیت، سرمایه‌گذاری، تجارت، حقوق مالیاتی ایران.

---

\* دانشجوی دوره دکترای حقوق خصوصی دانشگاه تهران

\*\* دانشجوی دوره دکترای حقوق خصوصی دانشگاه تهران و عضو گروه حقوق اقتصاد مؤسسه مطالعات و

پژوهشهای بازرگانی

<sup>1</sup> Energy Charter Treaty

«انرژی مسأله‌ای با ابعاد جهانی است»<sup>۲</sup>.

## درآمد

معاهده منشور انرژی یا ECT<sup>۳</sup> معاهده‌ای چندجانبه برای برقراری حقوق و تعهدات قانونی در سطحی وسیع نسبت به سرمایه‌گذاری، تجارت و سایر موضوعات راجع به حوزه انرژی نظیر ترانزیت، محیط زیست و انتقال تکنولوژی محسوب می‌شود. از آنجا که در شرایط کنونی هنوز موضوع نفت و سایر منابع انرژی، به‌طور اساسی و جدی در مباحث سازمان تجارت جهانی<sup>۴</sup> قرار نگرفته‌اند، این معاهده، مهمترین ضابطه و چارچوب حقوقی است که تاکنون در سطح بین‌المللی در این خصوص تهیه شده است.<sup>۵</sup>

اولین جرقه‌های ایجاد چنین معاهده‌ای به اوایل دهه ۹۰ برمی‌گردد که با پایان جنگ سرد و ایجاد تغییرات اساسی در سیاست اروپا و جهان مصادف شده بود. در این برهه زمانی، فرصتی استثنائی برای همکاری میان دول شرق و غرب اروپا در زمینه‌های مختلف، فراهم آمد. در این میان، حوزه انرژی اهمیتی ویژه یافته بود که دلایل این اهمیت از یکسو، به نیاز اساسی کشورهای صنعتی به انرژی - به عنوان نیروی محرک در عمده زمینه‌های اقتصادی - و از سوی دیگر به نیاز کشورهای در حال توسعه به مدرنیزه کردن تجهیزات استخراج و استفاده از انرژی خود از طریق جذب سرمایه خارجی و اتکاء این کشورها به درآمدهای حاصل از صادرات و فروش فرآورده‌های انرژی باز می‌گشت.<sup>۶</sup>

به منظور تأمین هر چه بهتر منافع دو قطب شرق (به عنوان صادر کننده انرژی) و غرب (به عنوان وارد کننده آن)، نخست وزیر وقت هلند<sup>۷</sup> در ژوئن ۱۹۹۰، با مطرح ساختن این

<sup>۲</sup> The Energy Charter Treaty; A Reader's Guide, Available at: <http://www.encharter.org/> visited: 04/10/06

<sup>۳</sup> از این به بعد و در ادامه مقاله به منظور رعایت اختصار از ECT به جای معاهده منشور انرژی استفاده می‌شود.

<sup>۴</sup> World Trade Organization

<sup>۵</sup> مؤسسه مطالعات بین‌المللی انرژی، فرصتها و چالشهای الحاق ایران به پیمان منشور انرژی، سمینار یکروزه

مؤسسه مطالعات بین‌المللی انرژی و منشور جهانی انرژی، ۴ اسفند ۱۳۸۲، ص ۳.

<sup>۶</sup> The Energy Charter Treaty; A Reader's Guide, *op. cit.*

<sup>۷</sup> Ruud Rubbers



ایده که تسهیل همکاری تجاری در بخش انرژی اروپای شرقی - غربی - مرکزی با شوروی سابق، موجب احیای اقتصادی در اروپای شرقی و تضمین شدن تأمین انرژی برای جامعه اروپا می‌گردد، خواستار انجام گفتگوهای در این زمینه شد. پیشنهاد مزبور، مورد استقبال سران کشورهای اروپایی قرار گرفت و برای تحقق این منظور، کمیسیونی جهت تحقیق پیرامون موضوع تشکیل شد. این کمیسیون، طرحی کلی برای انعقاد معاهده‌ای بنام «منشور انرژی اروپا»<sup>۸</sup> ارائه نمود که این معاهده، در دسامبر ۱۹۹۱، به تصویب کشورهای اروپایی منتهی شد<sup>۹</sup> و امروزه توسط ۵۴ کشور به امضاء رسیده است.

اعضاء امضاءکننده این منشور، به پیگیری موضوعات آن و انجام همکاری به منظور انعقاد یک «موافقتنامه مبنایی»<sup>۱۰</sup> الزام آور جهت ترویج مشارکت در حوزه‌های مختلف بخش انرژی چون سرمایه‌گذاری، ترانزیت و تجارت متعهد گشتند<sup>۱۱</sup>. مذاکرات جهت انعقاد این موافقتنامه - که همزمان با گفتگوهای گات<sup>۱۲</sup> انجام گرفت - به تاریخ ۱۷ دسامبر ۱۹۹۴ در لیسبون پرتغال به تهیه سندی بنام «معاهده منشور انرژی» منجر شد و با پیوستن سی‌امین عضو، از تاریخ ۱۶ آوریل ۱۹۹۸ لازم‌الاجرا گردید<sup>۱۳</sup>. در همین تاریخ، به منظور انطباق مقررات بخش تجارت معاهده با قواعد فعلی سازمان تجارت جهانی، اصلاحاتی در معاهده صورت پذیرفت<sup>۱۴</sup>.

معاهده منشور انرژی دارای یک کنفرانس به نام کنفرانس منشور انرژی<sup>۱۵</sup> در بروکسل است که تمامی کشورها و سازمانهایی که به معاهده می‌پیوندند، خود بخود عضو آن

<sup>۸</sup> European Energy Charter (EEC)

<sup>۹</sup> «روند تاریخی تشکیل و تکامل ECT»، *خبرنامه منشور انرژی*، مؤسسه مطالعات بین‌المللی انرژی، سال اول، اسفند ۱۳۸۲، ش ۱، ص ۴.

<sup>۱۰</sup> Basic Agreement

<sup>۱۱</sup> Energy Charter Treaty, Available at: <http://www.europa.eu/scadplus/leg/enlvb/127028.htm>, visited: 02/10/06.

<sup>۱۲</sup> General Agreement on Tariff & Trade (GATT)

<sup>۱۳</sup> در حال حاضر این معاهده دارای ۵۲ عضو دائم (از جمله ژاپن، آلمان، فرانسه، انگلیس، مغولستان و ازبکستان)، ۲۰ عضو ناظر (از جمله ایران، آمریکا و چین) و ۸ سازمان بین‌المللی (نظیر WTO) می‌باشد. برای

مشاهده فهرست کامل اعضا؛ نک: <http://www.encharter.org/>

<sup>۱۴</sup> The Energy Charter - An Introduction, Available at: <http://www.encharter.org/> visited: 04/10/06

<sup>۱۵</sup> The Energy Charter Conference

خواهند شد.

امروزه این منشور با اهدافی چون ایجاد و توسعه بازارهای آزاد در حوزه انرژی، تجارت در این بخش بر اساس قواعد سازمان تجارت جهانی، تأمین سلامت محیط زیست و بهبود شفافیت حقوقی<sup>۱۶</sup> در پنج محور تجارت، ترانزیت، سرمایه‌گذاری خارجی، حل و فصل اختلافات و پروتکل راجع به بهینه‌سازی انرژی و جنبه‌های مرتبط با محیط زیست<sup>۱۷</sup> به عنوان یکی از معاهدات پیشرفته بین‌المللی، جایگاه و پویایی خاصی در میان قواعد حقوقی مربوط به انرژی یافته و در حال تکامل است.<sup>۱۸</sup>

در میان مباحث مرتبط با انرژی - بویژه با توجه به حساسیتهای خاص آن - بحث مالیات، دارای اهمیتی خاص بوده و به تبع، مسائل حقوقی مهمی را به دنبال دارد چرا که اولاً: مالیات، از مقوله‌های مرتبط با قواعد انتظامی و حقوق عمومی یک کشور محسوب می‌شود؛ ثانیاً: اخذ مالیات از سرمایه‌گذاران بخش انرژی، می‌تواند یکی از منابع درآمدی قابل توجه برای کشورهای دارای منابع انرژی به شمار آید؛ ثالثاً: دولتهای میزبان سرمایه، گاه از مالیات به عنوان 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 میزان مالیات، منافع حاصل از سرمایه‌گذاری خارجی را به خطر می‌اندازند.

از این رو تهیه کنندگان معاهده منشور انرژی، مقررات ویژه‌ای را به مالیات اختصاص داده و با مقرر کردن برخی اصول کلی، دولتهای عضو را از اعمال اقدامات دلبخواهانه و تبعیض آمیز علیه خارجیان منع کرده‌اند. آشنایی با این مقررات، نه تنها از لحاظ علمی ارزشمند بوده و خلأ ادبیات حقوقی ما در این زمینه را تا حدودی مرتفع می‌سازد، بلکه

<sup>16</sup> Improved Legal Transparency

<sup>17</sup> Protocol on Energy Efficiency and Related Environmental Aspects (PEEREA)

<sup>18</sup> ماده ۲ معاهده در مورد هدف آن تصریح می‌کند: «این معاهده، چارچوبی حقوقی را به منظور ارتقای همکاری دراز مدت در زمینه انرژی، مبتنی بر جنبه‌های هم تکمیل کننده و منافع متقابل، مطابق اهداف و اصول منشور ایجاد می‌کند».

دارای ارزش عملی نیز بوده و به دولت ایران کمک می‌کند که در مواجهه با فعالان خارجی در بخش انرژی بویژه سرمایه‌گذاران دیگر دول عضو معاهده، موضعی مناسب و منطبق با معیارهای بین‌المللی پذیرفته شده در زمینه انرژی و در عین حال سازگار با منافع ملی کشور اتخاذ نماید؛ بویژه آنکه در شرایط فعلی، ایران درگیر قراردادهای کلانی در بخش انرژی بوده (نظیر قراردادهای سرمایه‌گذاری مربوط به پروژه پارس جنوبی) و کشور ما به عنوان پنجمین دارنده ذخایر نفت خام دنیا و دومین دارنده ذخایر طبیعی جهان، نقش بالقوه قابل توجهی در بازارهای جهانی انرژی دارد و این نقش در آینده با توجه به افزایش تقاضای جهانی برای انرژی و نبود منابع جایگزین تقویت خواهد شد. با توجه به نیاز برای حفظ سهم تولیدی در اوپک و بازارهای جهانی انرژی و تأمین ارز مورد نیاز کشور، ایران به دنبال جذب سرمایه و تکنولوژی نوین در بخش نفت و گاز خود می‌باشد<sup>۱۹</sup>؛ از طرفی ایران به دنبال راهکارهایی است که بتواند به عنوان یکی از امن‌ترین و اقتصادی‌ترین مسیر ترانزیت نفت و گاز برای کشورهای واردکننده انرژی مطرح باشد. الحاق ایران به معاهده منشور انرژی - که برغم اهمیت فراوان آن، برای جامعه حقوقی ما، معاهده‌ای ناشناخته باقی مانده است - یکی از مهمترین ابزارهای تحقق این منظور به شمار می‌آید؛ بویژه آنکه کشور ما تنها کشور حاشیه دریای خزر است که عضو ناظر معاهده بوده و هنوز به عضویت رسمی آن در نیامده است. با اینحال، پیوستن به این سند، حقوق و تعهداتی را در بخش مالیات برای ایران به دنبال خواهد داشت؛ برای مثال، ایران مکلف است به منظور عضویت دائم در این منشور، برخی قوانین و مقررات مالیاتی خود را به علت مغایرت با اصول و قواعد معاهده حذف یا اصلاح کند.

دلایل فوق، نویسندگان این مقاله را بر آن داشت تا در قالب دو گفتار، ابتدا مقررات مالیاتی در معاهده منشور انرژی را تبیین کرده و سپس، آثار حقوقی الحاق ایران به این سند را در این حوزه مورد بررسی قرار داده و راه کارهای مقتضی را به قانونگذار پیشنهاد دهند.

<sup>۱۹</sup> مؤسسه مطالعات بین‌المللی انرژی، پیشین، ص ۴.

### گفتار نخست: بررسی مقررات مالیاتی در معاهده منشور انرژی

مقررات مالیاتی معاهده منشور انرژی را در سه بند زیر مورد بررسی قرار خواهیم داد:

#### الف - بررسی مقررات مالیاتی در بخشهای مختلف معاهده

در سطح بین‌المللی به موضوع مالیات، اکثراً در قالب موافقتنامه‌های دوجانبه راجع به اجتناب از اخذ مالیاتهای مضاعف<sup>۲۰</sup> پرداخته می‌شود. به منظور اجتناب از ایجاد تعارض بالقوه میان موافقتنامه‌های اخیر و مفاد معاهده منشور انرژی، ماده ۲۱ معاهده، تقدم موافقتنامه‌ها را تأیید کرده و *علی‌الاصول* مالیات را از قلمرو اعمال معاهده استثناء نموده است. با اینحال، این استثناء، مانع اعمال اصل عدم تبعیض مندرج در موافقتنامه‌های دوجانبه راجع به اجتناب از اخذ مالیاتهای مضاعف نخواهد شد.<sup>۲۱</sup> علت این امر آن است که حفظ و رعایت حداقلی از استانداردهای رفتار با اتباع دولتهای متعاقد در بسیاری از موافقتنامه‌ها و معاهدات بین‌المللی، الزامی شده و در عرصه حقوق بین‌الملل در حال گسترش است.<sup>۲۲</sup>

ماده ۲۱ معاهده، مالیات را کلاً از شمول آن خارج نکرده و اصول کلی حاکم بر معاهده یعنی اصل رفتار ملی<sup>۲۳</sup>، اصل دولت کامله‌الوداد<sup>۲۴</sup> و نتیجه این دو اصل یعنی اصل عدم تبعیض<sup>۲۵</sup> را در حوزه مالیات نیز - به جز در موارد استثناء شده - قابل اعمال دانسته است. بدین ترتیب، معاهده به‌طور محدودی، حاوی مقررات مالیاتی است.<sup>۲۶</sup>

از آنجا که ترانزیت<sup>۲۷</sup>، سرمایه‌گذاری<sup>۲۸</sup> و تجارت<sup>۲۹</sup>، تشکیل دهنده سه بخش اصلی معاهده بوده و مالیات در مورد هر سه بخش مطرح است، از این رو نحوه اعمال مقررات

<sup>20</sup> Double Taxations

<sup>21</sup> The Energy Charter Treaty; A Reader's Guide, *op. cit.*, pp. 38-39.

<sup>22</sup> Craig Bamberger, Jan Linehan & Thomas Waelde, *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>

<sup>23</sup> National Treatment (NT)

<sup>24</sup> Most-Favored Nation (MFN)

<sup>25</sup> Non-Discrimination

<sup>26</sup> Thomas Wälde, *Legal and Policy Implications of a Relationship of Two International Treaties in National Energy Resources: OPEC and the ECT*, February 2002, p. 20.

<sup>27</sup> Transit

<sup>28</sup> Investment

<sup>29</sup> Trade

مالیاتی را باید در هر یک از این سه بخش، به تفکیک بررسی کرد.

### ۱- بخش ترانزیت

مطابق بند ۳ ماده ۷ «هر طرف متعاقد متعهد می‌شود مقرراتش راجع به انتقال مواد و محصولات انرژی و استفاده از تسهیلات انرژی، در مورد ترانزیت مواد و محصولات انرژی، همان روشی را اتخاذ کند که نسبت به مواد و محصولاتی که مبدأ یا مقصد آنها قلمرو خودش است، در پیش می‌گیرد...»<sup>۳۰</sup>. بدین ترتیب، هر دولت متعاقد، ملزم است تا مقرراتش را نسبت به موارد مذکور در خصوص اتباع داخلی یا خارجی ای که به ترانزیت مواد و محصولات فوق در قلمروی آن اشتغال دارند، به طور یکسان و غیر تبعیض آمیز اعمال کند. بنابراین بند مزبور، حاوی یکی از اصول مهم و رایج حقوق بین الملل یعنی اصل عدم تبعیض است. این اصل خود نتیجه دو اصل حقوقی رفتار ملی و دولت کامله الوداد است. منظور از اصل رفتار ملی آنست که هر دولت متعاقد، رفتاری را که با اتباع خارجی فعال در قلمروی خود اتخاذ می‌کند، نامطلوبتر از رفتاری نباشد که با اتباع داخلی خود دارد و اصل دولت کامله الوداد بدین معناست که دولت متعاقد نمی‌تواند میان دیگر دولت‌های متعاقد طرف تجاری خود، قائل به تبعیض شود؛ در نتیجه اعطای یک امتیاز به یک کشور عضو معاهده منشور انرژی، باعث می‌شود که به اجبار، همین رفتار یا مطلوبترین رفتار نیز با سایر اعضای معاهده اتخاذ شود.<sup>۳۱</sup>

اصل عدم تبعیض مستند به بند ۲ ماده ۲۱ معاهده، در مورد «اقدام برای وضع مالیات» نیز اعمال می‌شود. اصطلاح اقدام برای وضع مالیات، شامل موارد زیر می‌شود: ۱- هر مقرره مربوط به مالیات در قانون داخلی دولت متعاقد یا تقسیمات فرعی وابسته به آن یا یک

<sup>۳۰</sup> ترجمه ارائه شده از مواد معاهده در متن مقاله، عیناً برگرفته از منبع زیر می‌باشد: مؤسسه مطالعات بین‌المللی انرژی، متن معاهده منشور انرژی و ضمانت آن، ترجمه مسعود طارم سری و مسعود هاشمیان، تهران، مؤسسه مطالعات بین‌المللی انرژی، ۱۳۸۴.

<sup>۳۱</sup> برای مطالعه بیشتر در مورد این اصول، نک: سازمان تجارت جهانی، شناخت سازمان تجارت جهانی، ترجمه محمدجواد ایروانی، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، ۱۳۸۳، صص ۶ تا ۹.



مرجع محلی در آن؛ ۲- هر مقررۀ مربوط به مالیات در هر گونه کنوانسیون برای اجتناب از مالیات مضاعف یا هر موافقتنامه یا ترتیبات بین‌المللی دیگر که از طریق آن طرف متعاقد متعهد می‌شود.<sup>۳۲</sup>

با اینحال، مقررات مالیاتی مذکور در معاهده، شامل مالیاتهای محدودکننده صادرات با این قید که شرایط تبعیض نداشته باشند و صادرات را به‌طور مؤثر تحت تأثیر قرار ندهند<sup>۳۳</sup> و نیز حقوق و عوارض گمرکی نمی‌شود.<sup>۳۴</sup>

بر اساس اصل رفتار ملی، اتباع خارجی یک دولت متعاقد که در بخش ترانزیت فعال است، می‌تواند تقاضای اعمال همان میزان مالیات وضع شده یا تشویقها و تخفیفهای مالیاتی را نماید که دولت متعاقد محل عبور برای اتباع داخلی خود وضع نموده است.

با اینحال، اصل مزبور به اطلاق خود باقی نمانده و بنا به تجویز معاهده، دول عضو می‌توانند از اجرای آن، در موارد زیر عدول نمایند:

(۱) مالیات بر درآمد یا بر سرمایه<sup>۳۵</sup>: «کلیه مالیاتهای وضع شده بر کل درآمد، کل سرمایه یا بر بخشی از درآمد یا سرمایه، شامل مالیات بر عوائد حاصل از واگذاری اموال، مالیات بر اموال غیرمنقول، ارث و هدایا (هبه) یا مالیاتهای ماهیتاً مشابه، مالیات بر کل مبلغ حقوق یا دستمزد و پرداختی توسط بنگاه، و همینطور مالیات بر افزایش سرمایه، مالیات بر درآمد یا سرمایه تلقی خواهد شد»<sup>۳۶</sup>.

(۲) زمانی که یک طرف متعاقد به موجب یک کنوانسیون یا موافقتنامه یا ترتیبات بین‌المللی، امتیازی خاص در زمینه ترانزیت، به طرف متعاقد دیگر اعطا کرده باشد؛<sup>۳۷</sup>

(۳) اقدام دولت برای وضع مالیات با هدف تضمین وصول مؤثر مالیاتها: دولت وضع

<sup>۳۲</sup> قسمت الف بند ۷ ماده ۲۱.

<sup>۳۳</sup> Thomas Wälde, *op. cit.*, p. 20.

<sup>۳۴</sup> قسمت د بند ۷ ماده ۲۱.

<sup>۳۵</sup> Taxation on Income and on Capital

<sup>۳۶</sup> قسمت ب بند ۷ ماده ۲۱.

<sup>۳۷</sup> قسمت الف بند ۲ ماده ۲۱ و عبارت آخر بند ۳ ماده ۷ معاهده.

کننده مالیات تنها در مواردی می‌تواند رفتاری نابرابر با اتباع یا دولتهای خارجی اتخاذ کند که این اقدام برای تضمین وصول مؤثر مالیات باشد؛ بنابراین تبعیض دلبخواهانه دولت، توسط معاهده منع شده است. مهمترین معیارهای تشخیص تبعیض دلبخواهانه عبارتند از:

- اگر هدف دولت، تضمین وصول مؤثر مالیات نباشد؛

- اگر منافع اعطایی به دولت متعاهد دیگر (مستند به بند ۳ ماده ۷)، در نتیجه اقدام

دلبخواهی دولت وضع کننده مالیات، محدود شده باشد؛

- اگر شرکتهای داخلی از طریق مالیاتهای ترجیحی نسبت به شرکتهای خارجی، منتفع

شوند.<sup>۳۸</sup>

یکی دیگر از اصول حاکم بر مالیات بخش ترانزیت - که عیناً در سایر بخشهای معاهده یعنی بخش سرمایه‌گذاری و تجارت نیز قابلیت اعمال دارد - اصل شفافیت<sup>۳۹</sup> است. منظور از این اصل آن است که دول متعاهد باید قوانین، مقررات، تصمیمات قضائی و احکام اداری دارای کاربرد عام که توسط هر طرف متعاهد به اجرا در می‌آیند و موافقتنامه‌های مجری بین طرفهای متعاهد را فوراً منتشر سازد به گونه‌ای که طرفهای متعاهد و سرمایه‌گذاران بتوانند از آنها مطلع شوند. همچنین مکلفند یک یا چند محل پاسخگویی را جهت دریافت درخواستهای کسب اطلاعات دول متعاهد دیگر در مورد قوانین، مقررات، تصمیمات قضائی و احکام اداری واجد کاربرد عام که توسط هر طرف متعاهد به اجرا در می‌آیند، تأسیس نموده و موارد مذکور را فوراً به اطلاع دبیرخانه برساند تا این اطلاعات بنا به درخواست هر دولت عضو، در دسترس آنها قرار گیرد.<sup>۴۰</sup>

فلسفه وجودی این اصل آن است که علاوه بر جلوگیری از رانتهای ناشی از عدم شفافیت در اطلاع رسانی، به تصمیمات دول متعاهد در زمینه‌های تحت پوشش این معاهده انسجام بخشیده و از تغییر مکرر قوانین داخلی آنها جلوگیری کند؛ وانگهی دولتهای متعاهد

<sup>۳۸</sup> علی امامی میبدی و علی اکبر ایرج خلیلی، *معاهده منشور انرژی*، گروه پژوهشی اقتصاد سیاسی و حقوقی انرژی، شماره ۶-۲، ۱۳۸۲.

<sup>۳۹</sup> Transparency

<sup>۴۰</sup> بند ۲ و ۳ ماده ۲۰.

و اتباع آنها گاه به دلیل شفاف نبودن قواعد حقوقی مجرا در سایر دول عضو، با مشکلاتی روبرو بوده و امکان آگاهی شخصی از این قواعد برای آنان دشوار است؛ لذا تأسیس این واحدها می‌تواند آنها را در کسب این اطلاعات و کاهش ریسک حضور تجاری در کشور دیگر یاری رساند.<sup>۴۱</sup>

آخرین نکته در مورد بخش ترانزیت آن است که مقررات معاهده منشور انرژی در مورد مالیات، کلی بوده و غالباً راهکارهای جزئی در آن دیده نمی‌شود؛ حتی کنفرانس دیپلماتیک معاهده منشور انرژی در دسامبر ۱۹۹۹ نیاز به ارائه راهکارهای جزئی تر در زمینه مالیات در بخش ترانزیت را تأیید کرد؛ از این رو، برخی کشورها برای رفع این نقیصه، با انعقاد موافقتنامه‌های خاص، اقدام به تهیه دستورالعملهای متحدالشکل در این زمینه نموده‌اند. برای مثال، دولتهای ترکمنستان، روسیه، آذربایجان و انگلستان، میان خود مقرراتی یکنواخت (از جمله مالیات) در زمینه ترانزیت از طریق خط لوله تهیه کرده‌اند.<sup>۴۲</sup>

## ۲- بخش سرمایه‌گذاری

معاهده منشور انرژی، در راستای تشویق، حمایت و رفتار باثبات، منصفانه و مطلوب با سرمایه‌گذاران دولتهای متعاهد دیگر، هر دولت عضو را مکلف به تبعیت از برخی اصول کلی نموده است. یکی از این اصول لازم‌الاجرا، اصل دولت کامله‌الوداد محسوب می‌شود. مطابق بندهای ۲ و ۳ ماده ۱۰ معاهده، هر طرف متعاهد کوشش خواهد کرد که نسبت به سرمایه‌گذاران طرفهای متعاهد دیگر، در خصوص سرمایه‌گذاری در قلمرو خود، رفتاری را اتخاذ کند که نامطلوبتر از رفتاری نباشد که در مورد سرمایه‌گذاران خود یا سرمایه‌گذاران هر طرف متعاهد دیگر یا هر دولت ثالث - هر کدام که مطلوبترین است - اتخاذ می‌نماید. همچنین بر اساس بند ۷ همین ماده، هر طرف متعاهد در قلمرو خود، نسبت به

<sup>۴۱</sup> برای مطالعه بیشتر در مورد فلسفه این اصل نک: محسن صادقی، «اصول خدمات بیمه در سازمان تجارت

جهانی و آثار حقوقی الحاق ایران به آن»، *مجله پژوهش‌های حقوقی*، ۲-۱۳۸۴، ش ۸، ص ۲۴۸.

<sup>۴۲</sup> See: Gerard Anderson, "Taxation of International Oil and Gas Export Infrastructure Affects Transit Options", 10 January 2003, available at: <http://www.ey.com/glob/content.nsf/International>

سرمایه‌گذارهای سرمایه‌گذاران دیگر دول متعاقد و فعالیتهای مرتبط با آنها، از جمله مدیریت، نگهداری، استفاده، بهره‌مندی یا واگذاری، رفتاری را اتخاذ خواهد کرد که نامطلوبتر از رفتار متخذه در قبال سرمایه‌گذارهای سرمایه‌گذاران دیگر دول متعاقد و یا هر دولت ثالث و فعالیتهای مرتبط با آنها - هر کدام که مطلوبترین است - نباشد.

اصل مذکور بر اقدامات دول متعاقد برای وضع مالیات نیز اعمال می‌گردد، بدین معنا که هر دولت عضو معاهده مکلف است در رفتار مالیاتی خود با سرمایه‌گذاران خارجی دیگر اعضا، مطلوبترین رفتار را اتخاذ کند، همچنین سرمایه‌گذاران نیز می‌توانند از دولت متعاقد میزبان بخواهند که از میان رفتار مالیاتی با سرمایه‌گذاران دیگر اعضا یا دول ثالث، مطلوبترین رفتار را با آنان داشته باشد؛ برای مثال، تشویقها یا تخفیفهای مالیاتی در نظر گرفته شده برای سرمایه‌گذار دیگر اعضا برای سرمایه‌گذار خارجی متقاضی نیز باید به منظور رفع تبعیض لحاظ شود.

با اینحال، این اصل نیز بدون استثناء باقی نمانده است و مطابق بند ۳ ماده ۲۱، استثنای زیر بر آن وارد گشته است:

۱- در خصوص مالیات بر درآمد یا سرمایه، دولت میزبان می‌تواند از این اصل عدول کند. چنانکه در بخش ترانزیت گفتیم، مالیات بر سرمایه شامل مالیات بر عوائد حاصل از واگذاری اموال، مالیات بر اموال غیرمنقول، ارث و هدایا (هبه) یا مالیاتهای ماهیتاً مشابه و مالیات بر افزایش سرمایه می‌شود؛ بنابراین سایر ابعاد راجع به سرمایه یعنی مالیات بر مدیریت، نگهداری و استفاده از سرمایه همچنان تابع اصل دولت کامله‌الوداد باقی مانده‌اند. علت خروج مالیات بر سرمایه از شمول اصل فوق آن است که اولاً: معاهده علی‌الاصول در اقدامات دول عضو در وضع مالیاتها مداخله نمی‌کند؛ ثانیاً: بنا به تفسیر ارائه شده از سوی برخی صاحب‌نظران، اصل دولت کامله‌الوداد، ناظر به مرحله پس از سرمایه‌گذاری است نه مرحله ورود و استقرار اصل سرمایه.<sup>۴۳</sup>

۲- زمانی که یک طرف متعاقد به موجب یک کنوانسیون یا موافقتنامه بین‌المللی،

<sup>43</sup> Craig Bamberger, Jan Linehan & Thomas Waelde, *op. cit.*

امتیازی خاص در زمینه سرمایه‌گذاری، به دیگر طرف متعاقد اعطا کرده باشد یا این امتیاز ناشی از عضویت در یک سازمان یکپارچگی (همگرایی) اقتصادی منطقه ای<sup>۴۴</sup> باشد. منظور از این سازمان، «سازمانی است که به وسیله دولت‌ها تشکیل شده و این دولت‌ها صلاحیت‌های خود در مورد موضوعات معینی که تعدادی از آنها مشمول این معاهده است، از جمله اجازه اتخاذ تصمیمات الزام‌آور در خصوص این موضوعات را به آن واگذار کرده‌اند»<sup>۴۵</sup>.

۳- اقدام دولت برای وضع مالیات با هدف تضمین وصول مؤثر مالیات‌ها از شمول اصل خارج شده است؛ اما این استثناء به دول عضو اجازه نمی‌دهد که مالیاتی وضع کنند که در مورد سرمایه‌گذار دیگر طرف متعاقد، به تبعیضی دلخواهانه و یا تحدید دلخواهانه منافع اعطایی طبق مقررات سرمایه‌گذاری در این معاهده منجر گردد.

### ۳- بخش تجارت

معاهده، در خصوص تجارت راجع به مواد و محصولات انرژی، برحسب دول طرف تجارت شقوق مختلفی را پیش‌بینی کرده و هر کدام را تابع مقررات خاصی قرار داده است. با اینحال در غالب موارد کوشیده تا تجارت را تابع مقررات گات قرار دهد حتی اگر هیچکدام از طرفین درگیر تجارت، عضو گات یا اسناد مربوط به آن نباشند. از آنجا که معاهده در بندهای ۳ تا ۶ ماده ۲۹، مالیات بر تجارت را تابع مقررات متحدالشکلی قرار داده است، لذا تشریح این شقوق خارج از موضوع مقاله بوده و از ذکر آنها خودداری می‌شود.<sup>۴۶</sup>

احکام مقرر در بندهای ۳ تا ۶ ماده ۲۹ معاهده، در مورد مالیات نیز اعمال می‌شوند (بند ۴ ماده ۲۱)؛ در نتیجه، هر امضاءکننده این معاهده و هر دولت یا سازمان یکپارچگی اقتصادی منطقه‌ای که عضو معاهده می‌شوند، باید در زمان تودیع سند تصویب یا الحاق،

<sup>44</sup> Regional Economic Integration Organization

<sup>۴۵</sup> بند ۲ ماده ۱.

<sup>۴۶</sup> علاقمندان می‌توانند برای ملاحظه این شقوق و مقررات هر یک از آنها، به بند ۲ ماده ۲۹ معاهده و ضمیمه‌های G و TFU معاهده مراجعه نمایند.

فهرستی از مالیاتهای مربوط به مواد و محصولات انرژی در زمان واردات یا صادرات را به دبیرخانه ارائه کرده و تلاش کنند تا سطح آن را از میزان مذکور در جدول تعهدات طرف متعاقد و یا میزان آخرین نرخ‌ی که به دبیرخانه اطلاع داده‌اند، افزایش ندهند مگر در مواردی که در صورت اقدام به افزایش میزان مالیات، به طرف متعاقد ذینفع، فرصتی معقول برای مشورت و اجازه بررسی به نماینده آن طرف داده و پیشنهاد خود را به اطلاع دبیرخانه رسانده باشند. از این تعهد طرفهای عضو که ناشی از اصل رعایت شفافیت است، تنها مالیات بر درآمد یا سرمایه، استثناء شده است.

پس از بررسی مقررات مالیاتی در بخشهای مختلف معاهده، خالی از فایده نخواهد بود تا در بند (ب)، به شیوه‌ها و مراجع حل و فصل اختلافات مالیاتی اشاره کنیم.

### ب - حل و فصل اختلافات مالیاتی

گاهی میان سرمایه‌گذار و دولت میزبان (دولت وضع‌کننده مالیات)، در خصوص اینکه آیا مالیات وضع شده، به منزله مصادره<sup>۴۷</sup> سرمایه بوده و در نتیجه، مشمول منع مندرج در ماده ۱۳ معاهده قرار می‌گیرد یا خیر، و نیز در خصوص اینکه آیا مالیات وضع شده، اصل عدم تبعیض را نسبت به سرمایه‌گذار خارجی نقض نموده است یا خیر، اختلاف به وجود می‌آید. قسمت ب بند ۵ ماده ۲۱ معاهده، مقررات ویژه‌ای را به این امر اختصاص داده و به سرمایه‌گذار، اجازه داده است تا اختلاف را به مرجع ذیصلاح ارجاع دهد. معاهده با این فلسفه امکان اقامه دعوا را به ذینفع داده است که اصول حقوقی احترام به مالکیت<sup>۴۸</sup> و عدم تبعیض را تضمین کند.

### شیوه‌های حل اختلاف مالیاتی مقرر در معاهده

۱. ارجاع اختلاف به مرجع ذیصلاح مالیاتی: این مرجع آنگونه که قسمت ج بند ۷ ماده ۲۱ تعریف کرده است، عبارت است از: «مرجع ذیصلاح بر طبق یک موافقتنامه

<sup>۴۷</sup> Expropriation

<sup>۴۸</sup> Thomas Wälde, *op. cit.*, p. 21.



[اجتناب از] وضع مالیات مضاعف مُجرا بین طرفهای متعاقد یا زمانی که چنین موافقتنامه‌ای منعقد نشده باشد، وزیر یا وزارت مسئول مالیات یا نمایندگان آنها». منظور از قید اخیر مقررده مذکور، مقامات مالیاتی دو کشور درگیر اختلاف مالیاتی است.

مرجع مالیاتی ذیصلاح باید ظرف شش ماه از تاریخ ارجاع دعوا، موضوع را حل کند. اگر اختلاف ناشی از این باشد که آیا وضع مالیات، به منزله مصادره است یا خیر، مقررات ماده ۱۳ معاهده منشور انرژی 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 سرمایه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه<sup>۴۹</sup> را اعمال خواهد کرد.

۲. ارجاع اختلاف به داوری: سرمایه‌گذار ذینفع تنها زمانی می‌تواند اختلاف خود را به داوری ارجاع دهد که ابتدا موضوع را در مرجع ذیصلاح مالیاتی مطرح کرده و مرجع مزبور نتوانسته باشد موضوع را فیصله دهد؛<sup>۵۰</sup> لذا اگر سرمایه‌گذار یا دولت میزبان بدون رعایت این ترتیب، اختلاف را ابتدائاً به داوری ارجاع دهد، نهاد داوری خود، دعوا را به مرجع ذیصلاح مالیاتی خواهد فرستاد.<sup>۵۱</sup>

سؤالی که مطرح می‌شود این است که اظهار نظر مرجع مالیاتی تا چه حد در رأی داوری تأثیرگذار است؟ برای پاسخ به این پرسش باید میان دو فرض قائل به تفکیک شد: فرض نخست: رأی مرجع مالیاتی ظرف مهلت شش ماهه صادر شده باشد: این فرض، خود شامل دو فرع است:

یک) در موردی که اظهار نظر مرجع مالیاتی در خصوص مصادره بودن یا نبودن

<sup>49</sup> The Model Tax Convention on Income and Capital of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD).

<sup>50</sup> The Energy Charter Treaty; A Reader's Guide, *op. cit.*, p. 39.

<sup>51</sup> شق ۱ قسمت ب بند ۵ ماده ۲۱.

مالیات وضع شده باشد، نهاد داوری ممکن است<sup>۵۲</sup> آن را در رأی خود، ملحوظ کند؛ (دو) در جایی که اظهار نظر مرجع مالیاتی در خصوص تبعیض آمیز بودن یا نبودن مالیات وضع شده است، نهاد داوری این اظهار نظر را در رأی خود ملحوظ خواهد<sup>۵۳</sup> داشت.

لازم به ذکر است که مبنای تفکیک میان این دو فرع چندان روشن نیست. فرض دوم: رأی مرجع مالیاتی ظرف مهلت شش ماهه صادر نشود: در این فرض، نهاد داوری خود می‌تواند اقدام به اصدار رأی کند و هیچ اوضاع و احوالی نمی‌تواند در رسیدگی داوران پس از انقضای این مهلت، وقفه ایجاد کند<sup>۵۴</sup>؛ البته اگر قبل از تصمیم‌گیری نهاد داوری، مرجع مالیاتی - حتی پس از انقضای مهلت شش ماهه - اظهار نظر نماید، نهاد داوری ممکن است صرفنظر از منشأ اختلاف این نظر را در رأی خود لحاظ کند<sup>۵۵</sup>.

آزادی عمل داوران در ملحوظ نکردن نظر مرجع مالیاتی در فرضی که منشأ اختلاف، مصادره بودن یا نبودن مالیات بوده و نظریه مزبور نیز در مهلت مقرر شده است، هرچند در برخی موارد مفید است (برای مثال، در مواردی که نظر مرجع مالیاتی مغایرت بین با اوضاع پرونده دارد)، اما می‌تواند تبعات منفی نیز داشته باشد زیرا داوران می‌توانند با استناد به اختیار کلی مندرج در معاهده، نظر مرجع مالیاتی را گاه به دلایل شخصی، در رأی خود ملحوظ نکنند؛ ضمن آنکه معاهده در چنین فرضی، حق اعتراضی برای معترض پیش‌بینی نکرده است.

### ج - رابطه مالیات با انتقال وجوه به خارج

ماده ۱۴ معاهده منشور انرژی، اصل آزادی سرمایه‌گذاران خارجی در انتقال برخی

<sup>52</sup> May

<sup>53</sup> Shall

<sup>54</sup> شق ۴ قسمت ب بند ۵ ماده ۲۱.

<sup>55</sup> May take into account

وجوه به خارج از قلمرو دولت میزبان را مورد تأکید قرار داده و دول عضو را متعهد ساخته است که این آزادی را مورد تضمین قرار دهند. برخی از وجوه قابل انتقال عبارتند از: سرمایه اولیه به اضافه هر سرمایه اضافی برای نگهداری و توسعه یک سرمایه گذاری، برگشت سرمایه، پرداختهای متعاقب موافقتنامه وام برای مستهلک کردن اصل و سود متعلقه، دستمزدهای کارکنان جذب شده از خارج در ارتباط با سرمایه گذاری، عایدات حاصل از فروش یا انحلال تمام یا بخشی از یک سرمایه گذاری، پرداختهای مربوط به حل و فصل اختلاف در خارج. این انتقالات، بدون تاخیر و اصولاً در قالب ارز قابل تسعیر به طور آزاد انجام خواهد شد.<sup>۵۶</sup>

با اینحال اصل آزادی انتقال وجوه، اصلی مطلق نبوده و معاهده در بند ۶ ماده ۲۱، به دول متعاهد اجازه وضع یا وصول مالیات از طریق مالیات تکلیفی را داده است. به موجب این بند: «... ماده ۱۴ حق هر طرف متعاهد را برای وضع یا وصول مالیات از طریق مالیات تکلیفی (کسر مالیات قبل از پرداخت حقوق و دستمزد) و سایر طرق محدود نخواهد کرد».

### گفتار دوم: آثار حقوقی الحاق ایران به معاهده منشور انرژی بر مقررات مالیاتی

همانگونه که گفتیم ایران در حال حاضر عضو ناظر معاهده منشور انرژی بوده و برای الحاق رسمی به این معاهده، مکلف است قوانین مغایر مالیاتی خود را با اصول الزام آور این معاهده، منطبق سازد. در این گفتار کوشیده‌ایم تا به عمده‌ترین مقررات مالیاتی کشور که مغایر معاهده منشور انرژی به نظر می‌رسند اشاره کرده و قانونگذار را در شناسایی این موارد و نتیجتاً اصلاح یا حذف آنها راهنمایی کنیم. اما پیش از ورود به بحث اصلی، ذکر دو نکته ضروری است:

- ۱- تنها آن مقررات مالیاتی مشمول انطباق قرار می‌گیرند که در رابطه با اتباع دیگر دول متعاهد باشند؛ در نتیجه مقرراتی که صرفاً دارای جنبه داخلی هستند نظیر مالیات بر درآمد کارمندان و کسبه داخلی، از شمول این تکلیف و موضوع این مقاله

<sup>۵۶</sup> بند ۲ ماده ۱۴ معاهده.

خارج هستند؛

۲- کشور ما موافقتنامه‌های دوجانبه متعددی در خصوص اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و مالیات بر درآمد و سرمایه منعقد ساخته است.<sup>۵۷</sup> از آنجا که بنا به مجوز معاهده، امکان عدول از اصول معاهده منشور انرژی در قالب موافقتنامه‌های دوجانبه وجود دارد، لذا در مورد مقررات مالیاتی مغایر با معاهده مندرج در این موافقتنامه‌ها، مشکلی برای الحاق وجود ندارد.

### الف - قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۲/۵/۲۶.

مطابق بند ب ماده ۶ این قانون «کارخانه‌های واقع در شعاع یکصد و بیست کیلومتری تهران و حوزه استحفاظی شهرهای بزرگ (مشهد، تبریز، اهواز، اراک، شیراز و اصفهان) که تأسیسات خود را کلاً به شهرکهای صنعتی مصوب انتقال دهند، از تاریخ بهره‌برداری در محل جدید از نصف مدت معافیت مالیاتی موضوع این تبصره [تبصره ۳ ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶] برخوردار خواهند شد».

این قانون که «به منظور فراهم شدن شرایط رقابتی، افزایش توان و کارایی پیمانکاران داخلی، افزایش اشتغال و سهم ساخت داخلی طرحهای صنعتی و عمرانی کشور» به تصویب رسیده، مغایر اصل رفتار ملی و اصل عدم تبعیض است، چرا که امتیاز مقرر در آن منحصرأ به اتباع داخلی اختصاص یافته است لذا سرمایه‌گذار سایر دول متعاقد که در طرحهای صنعتی بخش انرژی کشور فعالیت دارد از این امتیاز برخوردار نخواهد بود. در صورت الحاق ایران به معاهده منشور انرژی، سرمایه‌گذاران خارجی می‌توانند با استناد به اصل عدم تبعیض یا رفتار ملی، خواستار برخورداری از این امتیاز شوند. در صورتیکه

<sup>۵۷</sup> برای نمونه می‌توان از موافقتنامه‌های دوجانبه ایران با کشورهای کرواسی، قرقیزستان و مالزی (همگی مصوب ۸۲/۱۰/۲۳)، مقدونیه (مصوب ۸۱/۲/۱۸) و اوکراین (مصوب ۸۰/۳/۲۱) نام برد.

قانونگذار ما قصد اعطای چنین امتیازی به خارجیان را نداشته باشد، مکلف است برای برقراری شرایط منصفانه و برابر میان اتباع داخلی و رقبای خارجی، مقرره فوق را اصلاح یا حذف کند.

### ب - تبصره ۲ قانون مقررات تردد وسایل نقلیه خارجی مصوب ۱۳۷۳/۴/۱۲

مطابق این تبصره «کالاهای ایرانی که در صورت وجود ناوگان ایرانی با ناوگان غیرایرانی وارد کشور می‌شوند مشمول پرداخت عوارضی به میزان ۱۰٪ کل کرایه حمل کالای مورد حمل از سوی صاحب کالا خواهد بود که در زمان صدور مجوزهای حمل کالا توسط وزارت راه و ترابری اخذ و به حساب خزانه واریز می‌شود».

با توجه به اطلاق واژه کالا، به نظر می‌رسد، محصولات و فراورده‌های انرژی نیز تحت شمول این تبصره قرار گیرند. مقرره فوق از آن رو بر خلاف معاهده به شمار می‌آید که میان متصدیان حمل و نقل ایرانی و رقبای خارجی شرایط رقابت برابر و بدون تبعیض را رعایت نکرده و بر خلاف مقررات تجارت آزاد، اولویت را به ناوگان ایرانی داده است. این مقرره در صورت قصد ایران به الحاق، باید اصلاح یا حذف شود.

سؤالی که ممکن است مطرح شود این است که در متن این تبصره از مالیات سخن نرفته و تنها به عوارض اشاره شده است و همانگونه که گفتیم مطابق نص معاهده (قسمت د بند ۷ ماده ۲۱)، مالیات، شامل عوارض نمی‌گردد، پس چگونه می‌توان این مقرره را مغایر معاهده دانست؟ در پاسخ باید گفت که واژه عوارض در این تبصره به معنای دقیق خود به کار نرفته و در واقع منطبق بر مفهوم و کارکرد مالیات است. لازم به توضیح است که منظور از عوارض، وجوهی معین است که بالاچار از سوی مقامات دولتی در قبال ارائه خدمات خاص اخذ می‌گردد، در حالیکه مالیات، حتی بدون ارائه خدمات خاص نیز قابل اخذ است. در فرض تحت شمول تبصره، از آنجا که دولت، خدمتی خاص را ارائه نمی‌کند و اجازه ورود کالا را حداکثر می‌توان مصداق یک خدمت عام دولتی دانست، لذا باید گفت عوارض مد نظر این تبصره از موارد مالیات غیرمستقیم محسوب شده و نمی‌توان ادعا کرد که به معنای فنی خود استعمال شده است.

### ج - اصل ۱۳۹ قانون اساسی

پیش از آنکه به مفاد اصل و مباحث پیرامون آن اشاره کنیم، لازم است بدین سؤال مهم پاسخ گوئیم که آیا اختلافات مالیاتی در حقوق ایران اساساً قابل ارجاع به داوری نیستند یا اینکه ایرادی در ارجاع به داوری وجود نداشته و تنها رعایت تشریفات اصل ۱۳۹ قانون اساسی، ضروری است؟ پاسخ بدین سؤال چندان ساده نمی‌نماید. ممکن است چنین استدلال شود که اولاً مقررات مالیاتی از آنجا که در زمره قواعد آمره کشور بوده و با مقوله حاکمیت در ارتباط است، قابل ارجاع به داوری نیست زیرا ارجاع موضوع حاکمیتی به شخص خصوصی (داور)، با منافع کشور سازگار نمی‌باشد در نتیجه رأی داور در اینگونه موارد برخلاف نظم عمومی ایران بوده و مطابق قانون داوری تجاری بین‌المللی، رأی داور باطل و غیرقابل اجراست<sup>۵۸</sup>؛ ثانیاً در قانون راجع به رفع اختلافات مالیاتی مصوب ۱۳۶۲/۱۰/۱۱، مراجع خاصی، دارای صلاحیت ذاتی رسیدگی به دعاوی مالیاتی هستند و ارجاع موضوع به داوری، نافی صلاحیت آنهاست؛ ثالثاً وقتی قانونگذار ما ارجاع اختلافات راجع به ورشکستگی به داوری را منع می‌کند، به طریق اولی امکان ارجاع اختلافات مالیاتی به داوری قابل توجیه نخواهد بود زیرا ارتباط مقررات مالیاتی با نظم عمومی و حاکمیت، محسوس‌تر از مقررات ورشکستگی است.

با اینحال استدلالات فوق، قابل خدشه‌اند چراکه: ۱- صرف آمره بودن یک مقرره، مانع ارجاع اختلافات راجع به آن به داوری نخواهد بود و چنین قاعده‌ای نیز در حقوق ایران و دیگر اسناد بین‌المللی راجع به داوری قید نشده است. در واقع آنچه موجب ابطال یا بطلان رأی داوری در خصوص مقررات آمره می‌شود، زیرپا نهادن این مقررات از سوی داور در رأی صادره است. به واقع اگر داور، قواعد آمره و انتظامی را در تصمیم خود رعایت کند، خدشه‌ای به صحت و اعتبار رأی وارد نخواهد بود؛ به تعبیر دیگر عدم رعایت مفاد قواعد آمره و عدول از نظم عمومی است که از سوی قانونگذار ما منع شده است و نه ارجاع موضوعات مرتبط با نظم عمومی به داوری؛ وانگهی قانونگذار صراحتاً موارد

<sup>۵۸</sup> بند ۲ ماده ۳۴ قانون ۱۳۷۶.



غیرقابل ارجاع به داوری را برشمرده و ذکر کرد که اختلافات مالیاتی به میان نیآورده است لذا در موارد تردید باید به اصل یعنی قابلیت ارجاع اختلاف به داوری تمسک جست؛ ۲- در قانون راجع به رفع اختلافات مالیاتی، ارجاع این دعاوی به داوری منع نگردیده است؛ وانگهی در معاهده نیز - همانگونه که پیش از این دیدیم - از مراجع حل اختلافات مالیاتی، سلب صلاحیت نشده و دعاوی تا قبل از تسلیم به این مراجع اساساً قابل طرح در مرجع داوری نیستند.

از آنچه گفتیم چنین نتیجه می‌شود که در حقوق ما برای اصل ارجاع اختلافات مالیاتی به داوری، منع قانونی وجود ندارد با اینحال، هنوز جای این تردید باقی است که به توجه به ارتباط مالیات با اموال عمومی، آیا رعایت تشریفات اصل یکصد و سی و نهم قانون اساسی ایران، در اینگونه اختلافات نیز ضروری است یا خیر. مطابق این اصل،

«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 دعوا خارجی باشد و در موارد مهم داخلی باید به تصویب مجلس نیز برسد. موارد مهم را قانون تعیین می‌کند.»

ظاهر این اصل، فعالان خارجی بخش انرژی را در انعقاد قرارداد همکاری تجاری با طرف ایرانی، دچار تردید می‌کند زیرا طرف خارجی تمایل ندارد برای رفع اختلافات خود، رجوع به داوری - که امروزه به شیوه معمول حل اختلافات بدل شده است - را در قید تشریفات طولانی مراجع ایرانی قرار دهد. در حقیقت وجود این مانع از منظر بخش خارجی، به منزله عدم بسترسازی حقوقی مناسب دولت ایران برای اجرای طرح تلقی می‌شود.

برای کاستن از ایراد مقرر در اصل، این تفسیر ارائه شده است که دایره اعمال اصل یکصد و سی و نهم قانون اساسی محدود به مواردی است که در آنها دولت به عنوان نماینده عموم به اعمال حاکمیت می‌پردازد بنابراین در جایی که دولت به اعمال تصدی

مشغول است مانعی به نام اصل یکصد و سی و نهم وجود ندارد. این تفسیر در بخش اختلافات مالیاتی حوزه انرژی، راهگشا نبوده و از مشکل نمی‌کاهد زیرا مقوله‌های انرژی و مالیات هر دو با مسأله حاکمیت دولتها - بویژه دولتهایی که درآمد حاصل از منابع انرژی، شریان اقتصاد آنان محسوب می‌شود - ارتباط حیاتی داشته و در نتیجه، اقدام دولت در این موارد را نمی‌توان در زمره اعمال تصدی محسوب نمود؛ ضمن آنکه ارتباط انرژی با مسأله حاکمیت دولتها بالصراحه در بند ۱ ماده ۱۸ معاهده منشور انرژی مورد تأکید دول متعاهد قرار گرفته است.<sup>۵۹</sup> البته برای رفع ایراد اصل، تفاسیر مختلفی از آن ارائه شده<sup>۶۰</sup> و حتی گفته شده است که مجلس با تصویب ارجاع یک مورد دعوا به داوری، اجازه کلی در این زمینه را صادر کرده و نیاز به تصویب هر دعوا به‌طور مورد به مورد نیست<sup>۶۱</sup>. با اینحال این نظر نیز در عمل، چندان مورد قبول قرار نگرفته است. لذا باید گفت که در شرایط کنونی، اصل یکصد و سی و نهم قانون اساسی ما، با مقررات معاهده منشور انرژی در زمینه تسهیل ارجاع اختلافات مالیاتی به داوری، تعارض دارد. مفاد این اصل، با مقتضیات امروری چندان هماهنگ نیست. در جهت کاستن از تشریفات اعمال این اصل و کاستن از حجم کاری مجلس در تصویب موردی هر اختلاف مالیاتی، در صورت تصویب الحاق ایران به معاهده از سوی مجلس، ممکن است این تفسیر ارائه شود که با پذیرش کلی ارجاع اختلافات مالیاتی بخش انرژی به داوری، نیازی به تصویب موردی ارجاع هر اختلاف احساس نمی‌شود.

<sup>۵۹</sup> بند ۱ ماده ۱۸: «طرفهای متعاهد، حاکمیت دولت و حقوق ناشی از حق حاکمیت بر منابع انرژی را به رسمیت می‌شناسند...».

<sup>۶۰</sup> برای ملاحظه این تفاسیر نک: لعیا جنیدی، *قانون حاکم در داوری‌های تجاری بین‌المللی*، تهران، نشر دادگستر، چاپ اول، ۱۳۷۶، صص ۷۶ تا ۹۹.

<sup>۶۱</sup> مسعود هاشمیان، «خلاصه نتایج و مطالعات گروه‌های کاری ECT و توصیه‌های سیاستی»، *گزارش دوم*، مؤسسه مطالعات بین‌المللی انرژی، بهار ۱۳۸۳، ص ۳۶.

## نتیجه

از آنچه در این مقاله گفتیم چنین نتیجه‌گیری می‌شود که:

۱- معاهده منشور انرژی به عنوان سندی بی‌نظیر در زمینه یکنواخت‌سازی قواعد راجع به حوزه انرژی، در آینده‌ای نزدیک، نقشی تعیین‌کننده در مبادلات بین‌المللی این بخش ایفا خواهد کرد. عضویت ناظر ایران در چنین معاهده‌ای، بخوبی بیانگر اهمیت آن در نزد دولتمردان ایرانی بوده و الحاق کشور ما بدان می‌تواند حقوق و تکالیفی را در بخش‌های مختلف از جمله مالیات بخش انرژی به همراه داشته باشد. لذا از هم اکنون آشنایی با موارد مغایرت قوانین داخلی ایران با مفاد معاهده ضروری است.

۲- معاهده، مقررات مالیاتی نسبتاً مشابهی را در سه بخش اصلی خود یعنی ترانزیت، سرمایه‌گذاری و تجارت پیش‌بینی نموده و اصل رفتار ملی، اصل دولت کامله‌الوداد و نتیجه این دو اصل یعنی اصل عدم تبعیض را بر وضع مالیات به همراه استثنای قابل اعمال دانسته است.

۳- برخی مقررات داخلی ایران که مرتبط با مقوله مالیات هستند، با اصول حکم بر معاهده تعارض داشته و در صورت قصد ایران برای الحاق بدین سند، ضرورتاً باید اصلاح یا حذف شوند.

# JOURNAL OF LEGAL RESEARCH

VOL. V, NO. 2

2006-2

## Articles

- UN Security Council Practice in Iran's Nuclear Case
- Defining Genocide in the Light of ICTY and ICTR Decisions
- Endowment of Company's Shares
- Freedom of Expression and Violation of Respect for Religions and Prophets in the Europe from Human Rights Perspective
- Smuggling of Goods and Currency in the Iranian Penal Law
- Jurisdiction and Sentences in Iraqi High Criminal Court

## Special Issue: Tax Law in Iran and Other Countries

- Value Added Tax (VAT) and Tax Fairness
- Avoidance of Double Taxation in Iranian Law
- Tax Procedure in Iran
- Tax Regulations in Energy Charter Treaty and Legal Effects of Iran's Accession
- Offences in the Matter of Taxation in French Law

## Critique and Presentation

- Supreme Court Judgment on Wife Requisition for a Divorce Because of Husband Remarriage
- The UN Security Council Resolution 1701 (2006) from International Law Perspective



S. D. I. L.

The S.D. Institute of Law  
Research & Study