

نظام حقوقی کنونی مالیاتی در قراردادهای جدید نفتی ایران

علی صفرزاد (نویسنده مسئول)	گروه حقوق، حقوق نفت و گاز، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران
اسما ضیائی	گروه حقوق، حقوق نفت و گاز، دانشگاه تهران، تهران، ایران
دکتر عباس کاظمی نجف آبادی	گروه حقوق، حقوق خصوصی، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران

چکیده

نظام حقوقی کنونی مالیاتی در قراردادهای جدید نفتی ایران، از اهمیت بالایی در تأمین درآمدهای دولت و جذب سرمایه‌گذاری برخوردار است. قراردادهای نفتی نظیر بیع متقابل و مشارکت در تولید دارای ساختار پیچیده‌ای هستند که تعهدات مالیاتی ویژه‌ای را برای پیمانکاران ایجاد می‌کنند. این نظام حقوقی باید بتواند با شفافیت و هماهنگی کامل، هم حقوق دولت را حفظ کند و هم شرایط مناسبی برای سرمایه‌گذاران فراهم آورد تا از بروز اختلافات حقوقی جلوگیری شود.

رویکرد تحقیق حاضر، تحلیلی-توصیفی بوده و با بررسی منابع قانونی، قراردادهای نمونه و آیین‌نامه‌های مرتبط، به مطالعه تطبیقی تعهدات و الزامات مالیاتی پیمانکاران نفتی پرداخته است. رهیافت این پژوهش بر مبنای تحلیل تطبیقی مقررات مالیاتی با مفاد قراردادهای نفتی، شناسایی چالش‌ها و تعارض‌های حقوقی موجود است. هدف از این رویکرد، ارائه تصویری جامع و دقیق از نظام حقوقی مالیاتی کنونی و زمینه‌سازی برای بهبود و ارتقای امنیت حقوقی در این حوزه است.

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که ابهامات قانونی و تعارض‌های موجود میان مقررات مالیاتی و مفاد قراردادهای سرمایه‌گذاری، نااطمینانی حقوقی و اختلافات مالیاتی شده و می‌تواند بر جذب سرمایه‌گذاری خارجی و توسعه پایدار صنعت نفت تأثیر منفی بگذارد. بنابراین، اصلاح و هماهنگی دقیق قوانین مالیاتی با قراردادهای نفتی، از ضروریات اساسی برای تأمین منافع دولت و امنیت حقوقی سرمایه‌گذاران به شمار می‌رود.

نظام حقوقی مالیاتی، قراردادهای نفتی جدید، تعهدات مالیاتی، بیع متقابل، مشارکت در تولید،

واژگان کلیدی: امنیت حقوقی، تعارض مقررات

Scientific Journal of Modern
Jurisprudence and Law

Print ISSN: 2717- 1469
Online ISSN: 2717 - 1477

Profile in ISC,SID, Noormags,
Magiran, Ensani,
GoogleScholar
www.jaml.ir

Year 2025, Sixth year, Issue 24

Pages 1-16

The Current Tax Legal System in Iran's New Oil Contracts

Ali Safarnezhad (Author) Department of Law, Oil and Gas Law, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran

Asma Ziaye Department of Law, Oil and Gas Law, Tehran University, Tehran, Iran

Dr. Abbas Kazemi Najafabadi Department of Law, Private Law, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran

Abstract

The current tax legal system in Iran's new oil contracts is of great importance in securing government revenues and attracting investment. Oil contracts such as cross-selling and production sharing have a complex structure that creates special tax obligations for contractors. This legal system must be able to protect the rights of the government and provide suitable conditions for investors with complete transparency and coordination to prevent legal disputes.

The approach of the present research is analytical-descriptive and, by examining legal sources, sample contracts, and related regulations, has conducted a comparative study of the tax obligations and requirements of oil contractors. The approach of this research is based on a comparative analysis of tax regulations with the provisions of oil contracts, identifying existing challenges and legal conflicts. The aim of this approach is to present a comprehensive and accurate picture of the current tax legal system and to pave the way for improving and promoting legal security in this area.

The results of the research show that legal ambiguities and conflicts between tax regulations and contract provisions create legal uncertainty and tax disputes and can negatively affect the attraction of foreign investment and the sustainable development of the oil industry. Therefore, reforming and carefully coordinating tax laws with oil contracts is a fundamental necessity to ensure the interests of the government and the legal security of investors.

Keywords: Tax legal system, new oil contracts, tax obligations, cross-selling, production participation, legal security, conflict of regulations

مقدمه

نظام مالیاتی یکی از ارکان اساسی هر کشور برای تأمین منابع مالی دولت و حمایت از توسعه اقتصادی به شمار می‌آید و در صنعت نفت که بخش مهمی از درآمدهای ملی را تشکیل می‌دهد، اهمیت ویژه‌ای دارد. قراردادهای جدید نفتی در ایران با هدف جذب سرمایه‌گذاری خارجی و بهره‌برداری بهینه از منابع نفتی طراحی شده‌اند و ساختار حقوقی و مالی خاصی دارند که تعهدات مالیاتی ویژه‌ای را برای طرفین قرارداد ایجاد می‌کند. بررسی دقیق نظام حقوقی مالیاتی در این قراردادهای، زمینه‌ساز ارتقای شفافیت، کاهش اختلافات و تضمین اجرای عادلانه تعهدات مالیاتی است. از سوی دیگر، پیچیدگی‌های موجود در قراردادهای بیع متقابل و قراردادهای مشارکت در تولید، نیازمند تحلیل حقوقی و مالیاتی جامع است که بتواند با توجه به الزامات قانونی، تعهدات پیمانکاران را به صورت دقیق تعریف کند و از تعارض میان مقررات مالیاتی و مفاد قراردادها جلوگیری نماید. عدم تطابق و هماهنگی قوانین مالیاتی با مفاد این قراردادهای، علاوه بر ایجاد مشکلات اجرایی، موجب کاهش امنیت حقوقی و افزایش ریسک سرمایه‌گذاری می‌شود که به نوبه خود می‌تواند تأثیر منفی بر توسعه صنعت نفت داشته باشد.

لذا این پژوهش با هدف شناسایی و تحلیل نظام حقوقی کنونی مالیاتی در قراردادهای جدید نفتی ایران، به بررسی تعهدات مالیاتی، نقاط تعارض و ابهامات موجود می‌پردازد و تلاش می‌کند با ارائه چارچوبی تحلیلی، راهکارهایی برای بهبود و هماهنگی قوانین مالیاتی و قراردادهای نفتی ارائه دهد. این موضوع از اهمیت بسزایی برخوردار است چرا که تقویت نظام حقوقی مالیاتی، علاوه بر تأمین

منافع دولت، می‌تواند به جذب سرمایه‌های داخلی و خارجی و توسعه پایدار صنعت نفت کمک کند.

۱-۱- مفهوم مالیات

نظام مالیاتی از قدیمی‌ترین شیوه‌های تأمین منابع عمومی به شمار می‌آید و از این رو بخش وسیعی از نظام مالی را در تئوری و عمل به خود اختصاص داده است. مالیات مفهومی جهانی است و هیچ دولتی نمی‌تواند نظام اداری و سیاسی و وظایف اجتماعی خود را بدون دریافت آن مدیریت کند. مالیات در مفهوم عام خود می‌تواند دربرگیرنده انواع مالیات‌های مستقیم، حق تمبر، مالیات بر فروش (شامل مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر برخی از خدمات می‌شود) عوارض راه، عوارض خودرو، مالیات بر هدایا، حقوق ورودی، عوارض سلامت و سایر موارد باشد. باین حال عناوینی که در تحقق درآمدهای مالیاتی نقش ایفا می‌کنند متفاوت بوده و از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به مالیات، عوارض، تعرفه، حق ورودی، حق تمبر (مبلغی که به‌عنوان ارائه سند دولتی اخذ می‌شود)، حقوق دولتی و ... اشاره کرد. در یک تعریف کلی درآمدهای مالیاتی به هرگونه تحمیل مالی و دریافت وجوهی اطلاق شده که انحصاراً توسط مقامات عمومی (مقامات ملی و محلی) و به‌موجب قانون اعمال می‌شوند.^۱

۱-۲- مالیات در صنعت نفت و گاز

مفهوم و اصول عمومی مالیات در مبحث اول به‌قدر نیاز بررسی شد، حال باید نظام حقوقی مالیات و انواع آن در صنعت نفت و گاز مورد مطالعه قرار گیرد تا بررسی شود که مفهوم مالیات در صنعت نفت و گاز با دیگر صنایع و در دیگر تجارت‌ها چقدر متفاوت می‌باشد و آیا نظام حقوقی و قوانین و مقررات ویژه‌ای در صنعت نفت و گاز

^۱ رستمی، ولی، قهوه‌چیان، حمید (۱۳۹۶)، حقوق مالی و محاسباتی، تهران، نشر دادگستر، ص ۲۴۱-۲۴۲

دولت معمولاً حق الامتیاز اولیه، مالیات بر سود شرکت و سهمی از تولید را دریافت می‌کند. از منظر حقوقی، این قراردادها با ساختار ساده‌تری تنظیم می‌شدند، اما حقوق حاکمیتی دولت بر منابع به شکل ضعیف‌تری اعمال می‌گردید. در مقابل، در قراردادهای مشارکت در تولید که بیشتر در کشورهای در حال توسعه و پس از ملی شدن صنعت نفت رواج یافتند، وضعیت متفاوت است. در این ساختار، مالکیت منابع برای دولت محفوظ می‌ماند و شرکت خارجی تنها در مخارج و ریسک تولید شریک می‌شود. از منظر مالیاتی، دولت ابتدا سهم نفت خود را برمی‌دارد و سپس درآمد شرکت سرمایه‌گذار مشمول مالیات می‌شود. در این حالت، ساختار قرارداد به گونه‌ای طراحی می‌شود که ابتدا هزینه‌ها بازیافت شود، سپس سود تقسیم گردد و در نهایت مالیات بر سود شناسایی شده اعمال شود. در چنین ساختاری، قوانین مالیاتی کشور به صورت روشن‌تری اعمال می‌شود، ولی هم‌زمان، قرارداد نقش مهمی در تعیین ترتیب این فرآیند ایفا می‌کند.^۲

اما در قراردادهای خدماتی مانند بیع متقابل یا مدل‌های جدیدتر مثل IPC، شرکت خارجی نه در مالکیت نفت و نه در سهم تولید شریک است، بلکه صرفاً خدمات مهندسی، سرمایه‌گذاری و عملیات را انجام می‌دهد و در قبال آن هزینه و پاداش دریافت می‌کند. در اینجا، ماهیت مالیاتی به مراتب پیچیده‌تر است، چرا که دولت باید تعیین کند دقیقاً بر چه درآمدی مالیات بسته می‌شود: بر سود خالص؟ بر پاداش عملکرد؟ یا بر کل بازپرداخت؟ از منظر حقوقی، چالش اینجاست که مرز بین هزینه‌های قابل قبول و سود مشمول مالیات دقیقاً تعیین شود و تداخل بین قواعد قراردادی و قوانین مالیاتی داخلی به حداقل برسد. این نوع قرارداد تلاش دارد تا هم

ایران برای مالیات و اخذ آن وجود دارد یا همان مقررات عمومی در صنعت پیاده‌سازی می‌شود.

نظام مالیاتی ایران بر مبنای قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن و همچنین قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ استوار است.^۱ با توجه به آنچه در مورد قرارداد بیع متقابل ایران گفته شده است هزینه‌های غیر سرمایه‌ای بدون محدودیت توسط شرکت ملی نفت ایران بازپرداخت خواهد شد؛ بنابراین در قراردادهای بیع متقابل ایران هرگونه مالیات بر درآمد، حق بیمه تأمین اجتماعی، حقوق، عوارض و ... که به موجب قوانین و مقررات، شرکت‌های نفتی خارجی مکلف به پرداخت می‌باشند توسط شرکت ملی نفت ایران بازپرداخت می‌شوند. سؤالی که در این وضعیت ممکن است مطرح گردد این است که از آنجا که منابع نفت و گاز ایران تحت حاکمیت دولت بوده و شرکت ملی نفت نیز یک شرکت دولتی است و از طرف دیگر پرداخت‌هایی که شرکت نفتی خارجی تحت عنوان هزینه‌های غیر سرمایه‌ای مانند مالیات و ... به دولت می‌پردازد به شرکت نفتی بازپرداخت می‌شود. به نظر می‌رسد که شرکت نفتی خارجی تحت قراردادهای بیع متقابل معاف از هرگونه مالیات و عوارض هست.

۱-۳- نظام مالیاتی در انواع قراردادها

در نظام حقوقی قراردادهای نفتی، شیوه تنظیم مالیات در هر نوع قرارداد تابع منطق خاص خود و اهداف طرفین است. در قراردادهای امتیازی که عمدتاً در دوران قبل از ملی شدن صنعت نفت رایج بودند، شرکت خارجی به نوعی مالک منبع یا دست‌کم بهره‌بردار اصلی آن محسوب می‌شد. در این مدل، مالیات به عنوان یکی از ابزارهای اصلی دولت برای مشارکت در منافع نفتی عمل می‌کرد.

^۲ - بینایی باشی، مهدی (۱۳۹۶)، بررسی حقوقی نظام مالیات در قراردادهای اصلی نفت و گاز ایران و مقایسه آن با برخی کشورها، پایان نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی، ص ۵۹

^۱ نیکبخت، حمیدرضا، موسوی، سید حسن (۱۳۹۴)، اصول و ساختار الگوی جدید قراردادهای نفتی ایران»، فصلنامه تحقیقات حقوقی، ش ۷۲، زمستان ۱۳۹۴، ص ۶

را قادر ساخته تا سهم مهمی از رانت اقتصادی موجود را فقط از راه اخذ مالیات از بخش خصوصی (شرکت‌های نفتی خصوصی داخلی یا بین‌المللی) تحصیل کنند، بدون آنکه خود (از طریق شرکت ملی نفت) سرمایه‌گذاری کنند و خطرات سرمایه‌گذاری را متحمل شوند.^۱ هرچند در این بخش نیز همانند سایر بخش‌های اقتصادی مزایای مالیاتی برای سرمایه‌گذاران پیش‌بینی می‌شود، معمولاً محدودیت‌هایی نیز برای حفظ و پشتیبانی از پایه‌ی مالیاتی و جلوگیری از کم جلوه دادن درآمدهای مشمول مالیات یا ادغام درآمدهای به‌دست‌آمده از فعالیت‌ها یا طرح‌های مختلف در سطوح بالادستی و پایین‌دستی اندیشیده می‌شود.

پوشیده نیست که افزایش درآمد در کوتاه‌مدت وضعیت مطلوبی برای دولت‌هاست، بدون آنکه این امر اثر بازدارنده بر سرمایه‌گذاری داشته باشد؛ بنابراین، انعطاف‌پذیری نظام مالیاتی به‌ویژه در شرایط کاهش قیمت‌های بین‌المللی یا افزایش درجات ریسک سیاسی و اقتصادی، در ایجاد جذابیت برای سرمایه‌گذاران بسیار تعیین‌کننده است. از سوی دیگر به‌کارگیری ابزارهای غیر مالیاتی نظیر مشارکت در تولید، سرمایه‌گذاری مستقیم یا قراردادهای خدمت به‌منزله‌ی جایگزین یا مکمل ابزارهای مالیاتی می‌تواند از جهاتی برای طرفین جذاب باشد. روش اخیر که در واقع ضامن حفظ مالکیت دولت بر ذخایر نفت و گاز تولیدشده، در برابر سهمی از تولید یا اجرتی است که به سرمایه‌گذار پرداخت می‌شود. به‌ویژه می‌تواند پاسخگوی تمایلات ناسیونالیستی کشورها در تأمین منافع ملی از راه تسهیل انتقال فناوری یا اعمال نظارت بیشتر بر فرایند پیشرفت طرح‌ها باشد. هرچند ترتیبات مالیاتی و غیر مالیاتی (قراردادی) یادشده از نظر حقوق مالکیت، میزان نظارت دولت و نحوه‌ی پرداخت گرامت

جذابیت اقتصادی برای سرمایه‌گذار حفظ شود، هم حاکمیت مالیاتی کشور محفوظ بماند.

۱-۴- نظام حقوقی مالیات در صنعت نفت و گاز

الف: مالیات به‌مثابه ابزار در صنعت نفت و گاز

دولت‌ها به‌عنوان مالک منابع معدنی یا حافظ منافع سرزمینی، ابزارهای مالی (مالیاتی و غیر مالیاتی) مختلفی برای برخورداری از رانت اقتصادی حاصل از استخراج ذخایر نفت خام و گاز طبیعی در اختیار دارند؛ اما انتخاب این ابزارها یا نوع به‌کارگیری آن‌ها برای تبدیل این دارایی‌ها به منابع مالی در عمل همیشه در اختیار دولت‌ها نیست. در اقتصادهای دولتی (همانند ایران) منابع سرمایه‌گذاری محدود است و مهم‌تر از آن فناوری لازم برای توسعه و استخراج نفت و گاز وجود ندارد. این دو عامل در کنار قدرت چانه‌زنی دولت و جاذبه‌های بازاری تعیین‌کننده‌ی نقش شرکت‌های سرمایه‌گذار (عمدتاً خارجی) و دولت به‌منزله‌ی مالک منابع در تعیین تعهدات قراردادی است. در اقتصادهای آزاد نیز هرگونه تصمیم درباره‌ی نحوه‌ی واگذاری طرح‌ها و تسهیم عواید به‌دست‌آمده میان طرفین، در نهایت منوط به گذراندن موفقیت‌آمیز آزمون بازاری در جلب سرمایه‌گذاری است. البته در این میان، طراحی و تنظیم درست و مناسب چارچوب قراردادی نیز تأثیر زیادی در حفظ توازن منافع ایفا می‌کند.

اما تا جایی که به ابزارهای مالیاتی مربوط می‌شود، بخش معدن و نفت و گاز، پایه‌های مالیاتی خاصی را با نرخ‌های متفاوت ایجاد کرده که زمینه‌ساز شکل‌گیری نظام مالیاتی خاص این بخش در برخی کشورها شده است. پیشرفت شیوه‌های مالیات‌بندی بر نفت دولت‌ها

^۱ اوزاسکی، رولاندو و دیگران (۱۳۸۹)، تدوین و اجرای سیاست‌های مالی در کشورهای تولیدکننده نفت، ترجمه گروه مترجمان، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، تهران، ص ۲۵۸

در روش قراردادی، شرکت پیمانکار متعهد به توسعه و استخراج منبع درازای سهمی از تولید می‌شود، اما مالکیت سهم خود از تولید را فقط در لحظه‌ی تحویل یا صدور به دست می‌آورد. در این روش، دولت (در بسیاری از کشورها، شرکت ملی نفت) حق مالکیت ذخایر را حفظ می‌کند، اما سرمایه‌گذار را به‌منزله‌ی پیمانکار مأمور می‌کند تا در اکتشاف و تولید نفت و گاز به او کمک کند؛ بنابراین، آنچه در این قراردادها عاید دولت می‌شود، عمدتاً نفت سود است که میان طرفین به نسبت مقرر (معمولاً ۶۰ درصد برای دولت و ۴۰ درصد برای طرف مقابل) تسهیم می‌شود؛ اما در کنار این، دولت ممکن است در وفق قرارداد، وجهی را پیش از تقسیم تولید به‌منزله‌ی بهره مالکانه از سرمایه‌گذار دریافت کند. علاوه بر این، مالیات بر درآمد معمول نیز از شرکت سرمایه‌گذار طبق ترتیبات تعیین‌شده، اخذ می‌شود.

البته دولت ممکن است مستقیماً در طرح‌های توسعه‌ی نفت و گاز مشارکت کند که در این صورت، از عواید مالیاتی دولت کاسته می‌شود و در عوض، دولت به نسبت سرمایه‌گذاری مستقیم خود، از منافع سرمایه‌برخوردار خواهد شد. در برخی موارد، مالکیت دولت بر نفت در همه حال حفظ می‌شود، ولی دولت ممکن است وجوه نقد یا بخشی از نفت را به‌منزله‌ی اجرت به سرمایه‌گذار مجری طرح بدهد. پیداست که در همه‌ی این ترتیبات قراردادی، مالیات در تحویل سهم دولت از رانت اقتصادی حاصل از استخراج و تولید، نقش درجه‌ی دوم دارد.^۶

باهم متفاوت‌اند و ممکن است فقط ابزارهای مختلف برای رسیدن به هدفی واحد باشند.^۱

۱-۵- نظام حقوقی حاکم بر اکتشاف و تولید نفت و گاز

به‌طور کلی، برای تعیین حقوق و تکالیف دولت میزبان و سرمایه‌گذار خصوصی دو نظام حقوقی مختلف وجود دارد: نظام حق امتیازی^۲ و نظام قراردادی^۳. تفاوت اصلی این دو به مالکیت منابع مربوط می‌شود: در نظام حق امتیازی، عنوان مالکیت نفت و گاز در سر چاه به سرمایه‌گذار منتقل می‌شود و دولت درازای آن، بهره مالکانه و مالیات از سرمایه‌گذار می‌ستاند. به‌عبارت‌دیگر، مالکیت دولت تا لحظه‌ی تولید و رسیدن هیدروکربن به سر چاه است و از آن‌پس مالکیت اسمی ذخایر در برابر دریافت بهره مالکانه و مالیات، طی مدت‌زمان مقرر، وفق قرارداد به سرمایه‌گذار منتقل می‌شود (مالکیت تجهیزات و تأسیسات دائمی مستقر در زمین یا مخصوص اکتشاف و تولید نفت نیز معمولاً پس از انقضا یا اتمام قرارداد به دولت واگذار می‌شود). بنابراین، نظام حق امتیازی مرکب از سه جزء است: بهره مالکانه، مالیات و کسورات^۴ (هزینه‌های عملیات، استهلاک و ...).^۴

در گذشته مبلغی که گاه زیر عنوان پرداخت مشخص یا همان بهره مالکانه به‌صورت درصدی از بهای نفت خام به دولت پرداخت می‌شد، جزئی از مالیات بود و از حساب مالیات دولت کسر می‌شد.^۵ اما امروزه، چنان‌که خواهیم دید، این دو از هم جداست و بهره مالکانه جزء اقلام هزینه منظور می‌شود.

^۵ برای نمونه در قرارداد کنسرسیوم میان کمپانی‌های نفتی و دولت ایران که در سال ۱۳۳۳ (۱۹۵۴) به تصویب رسید، «پرداخت مشخص» یا همان بهره مالکانه، معادل یک‌هشتم بهای نفت خام تعیین‌شده بود. رک: موحد، محمدعلی، ۱۳۴۹، نفت ما و مسائل حقوقی آن، تهران: مدرسه‌ی عالی حسابداری و علوم مالی، ص ۱۱۳

^۶ رستمی، ولی، رنجبر، احمد، منبع پیشین، ص ۴۱

^۱ رستمی، ولی، رنجبر، احمد (۱۳۹۴)، «ابعاد حقوقی مالیات بر نفت و گاز»، مجله مطالعات حقوق انرژی، شماره ۱، بهار و تابستان ۱۳۹۴، ص ۳۸

^۲ Concessionary

^۳ Deductions

^۴ Tordo, Silvana, Fiscal systems for hydrocarbons, design issues, The World Bank Working Paper No 123, 2007, Washington; The International Bank for Reconstruction and Development/ The World Bank, p.8

وابسته به صادرات منابع معدنی که نوسانات قیمت بر درآمد آن‌ها تأثیر زیادی دارد، ممکن است بیش از کشورهای دارای اقتصاد متنوع‌تر بر مالیات‌های عینی تکیه کنند.

اما باید گفت مالیات‌ها از هم مستقل نیستند و در بسیاری مواقع به یکدیگر وابسته‌اند. برای نمونه، تقریباً در همه کشورهای، در محاسبه‌ی درآمد مشمول مالیات، بهره مالکانه پرداختی به منزله‌ی کسور منظور می‌شود. این امر باعث کاستن از آثار سوء حق امتیازهای مبتنی بر حجم یا ارزش تولید می‌شود که به‌ویژه در سال‌های اولیه‌ی تولید که هیچ درآمد (خالص) مشمول مالیاتی وجود ندارد، تأثیر نامطلوبی بر انگیزه‌های تولید بر جای می‌نهد. از آنجاکه در بیشتر کشورها امکان انتقال هزینه‌های یک سال به سال بعد وجود دارد، علی‌الخصوص در کشورهایی که انتقال هزینه نامحدود است، نمی‌توان منکر تأثیر کاهنده‌ی حق امتیازها بر مالیات بر درآمد پرداختی شرکت‌های سرمایه‌گذار شد.^۱

۲- نظام حقوقی مالیاتی کنونی کشور در قراردادهای نفتی

با توجه به اینکه در نظام حقوقی کنونی نفت و گاز کشور قراردادهای جدید نفتی آی.پی.سی در جریان می‌باشد نظام مالیاتی این قراردادهای موردبررسی قرار خواهد گرفت؛ قرارداد نفتی جدید ایران موسوم به قرارداد آی.پی.سی یک مدل قراردادی از قراردادهای نفت و گاز در بخش بالادستی است که وزارت نفت به استناد مواد ۲۳ و ۲۷ قانون اختیارات وزارت نفت مصوب ۱۳۹۱ اصول این قراردادهای را به هیئت‌وزیران پیشنهاد داده و در آبان ماه ۱۳۹۴ تحت عنوان

به‌طور کلی مالیات در بخش معدن را می‌توان به دودسته تقسیم کرد: «مالیات بر عین» و «مالیات بر شخص». مالیات بر عین بر اساس ذخایر معدنی، نهاده‌ها، یا اعمال لازم برای اکتشاف معدن ارزیابی می‌شود. این مالیات خود به دو گروه تقسیم می‌شود: مالیات‌هایی که بر هزینه‌ی متغیر طرح‌ها تأثیر می‌گذارد، همانند حق امتیازهای مبتنی بر واحد (حجم) تولید، حق امتیازهای مبتنی بر ارزش تولید، مالیات بر فروش، مالیات بر کالاهای تولیدی داخل و مالیات‌هایی که هزینه‌های ثابت طرح‌های اکتشاف و تولید را تحت تأثیر قرار می‌دهد، نظیر برخی انواع مالیات بر دارایی، عوارض گمرکی، حق ثبت، اجاره‌بهای زمین، مالیات بر ارزش افزوده، برخی تبرها و مالیات‌های تکلیفی بر سود وام. در مالیات‌های عینی به‌ندرت سوددهی طرح مدنظر قرار می‌گیرد.

برعکس، مالیات‌های بر شخص بر تعریفی از درآمد خالص مبتنی‌اند که هزینه‌ها را در برنمی‌گیرد؛ مثلاً، مالیات بر درآمد، مالیات بر سود تصاعدی یا اضافی، حق امتیازهای مبتنی بر مقدار سود یا مبتنی بر درآمد نمونه‌هایی از مالیات‌های شخصی‌اند.

مالیات‌های عینی معمولاً به سود متکی نیستند، بلکه با شروع عملیات قابل پرداخت‌اند. برخی از این مالیات‌ها، مثل حق الارض یا حق امتیازهای مبتنی بر واحد تولید پایه‌ی مالیاتی کم‌وبیش ثابتی برای عواید سالانه‌ی دولت محسوب می‌شوند. یکی از چالش‌هایی که دولت‌ها با آن مواجه‌اند کسب درآمد سالانه به‌اندازه‌ای است که تکافوی هزینه‌های عملیات دولت را بکند؛ بنابراین، کشورهای

۳- جذب و هدایت سرمایه‌های داخلی و خارجی به منظور توسعه میادین هیدروکربوری با اولویت میادین مشترک از طریق طراحی الگوهای جدید قراردادی از جمله مشارکت با سرمایه‌گذاران و پیمانکاران داخلی و خارجی بدون انتقال مالکیت نفت و گاز موجود در مخازن و با رعایت موازین تولید صیانت شده...
۴ ماده ۷- شرایط عمومی قراردادهای نفتی با پیشنهاد وزیر نفت به تصویب هیئت‌وزیران می‌رسد.

۱ همان، ص ۴۳
۲ ماده ۳- وظایف و اختیارات وزارت نفت به شرح زیر است: ... ۵- وضع مقررات و صدور دستورالعمل‌های لازم برای حُسن انجام امور اکتشاف، توسعه، تولید، انتقال، حفظ حریم خطوط لوله و تأسیسات، ذخیره‌سازی، توزیع و مصرف فرآورده‌های نفت، گاز و محصولات پتروشیمی... ۲- ایجاد سازوکار مؤثر برای جذب منابع مالی موردنیاز داخلی و خارجی به منظور اجرای طرح‌های توسعه‌ای و حفظ و نگهداشت توان تولید با رعایت قوانین و مقررات

انجام شده در مرحله اکتشاف در صورت تجاری بودن میدان، انجام مرمت، بازسازی و نوسازی‌های لازم.

ب) هزینه‌های غیرمستقیم: کلیه هزینه‌های که به دولت، وزارتخانه‌ها و مؤسسات عمومی مانند انواع مالیات‌ها، گمرک، عوارض و تأمین اجتماعی پرداخت می‌شود که مطابق تبصره بند (ص) ماده ۱ تصویب‌نامه کلیه‌ی این پرداخت‌ها عیناً به پیمانکار بازپرداخت می‌گردد.

ج) هزینه تأمین مالی: به میزان و شرایطی که در قرارداد تعیین می‌گردد.

د) هزینه‌های بهره‌برداری: کلیه‌ی مبالغی که پیمانکار برای انجام عملیات بهره‌برداری بر اساس قرارداد هزینه می‌کند.

قراردادهای جدید نفتی ایران از نوع قرارداد خدمات خطرپذیر هستند و از وجوه بارز تمایز این قراردادها با قراردادهای بیع متقابل طولانی بودن مدت این قراردادها و حضور پیمانکار در طول بهره‌برداری از میدان است و اینکه برخلاف قرارداد بیع متقابل، در قراردادهای جدید نفتی ایران دستمزد پیمانکار بر اساس میزان تولید از میدان، شناور است و نسبت به عوامل مختلف مانند قیمت نفت خام، فاکتور R و سطح تولید تعدیل می‌شود اگرچه مانند بیع متقابل پرداخت مطالبات پیمانکار صرفاً از عایدات میدان انجام می‌شود.^۲ هم‌چنین در مورد اینکه چه درصدی از درآمد میدان صرف بازپرداخت هزینه‌ها و دستمزد پیمانکاران می‌شود برخلاف قراردادهای بیع متقابل که مقرره خاصی وجود نداشت و در هر قرارداد متفاوت بود در قراردادهای جدید نفتی ایران این موضوع

«شرایط عمومی، ساختار و الگوی قراردادهای بالادستی نفت و گاز» به تصویب رسیده و به شرکت ملی نفت ابلاغ گردیده است؛ اما با توجه به این تصویب‌نامه به نظر می‌رسد که شرایط مالیاتی قراردادهای نفتی ایران (آی.پی.سی) که مورد بحث ماست همانند قراردادهای بیع متقابل می‌باشد بدین معنی که کلیه‌ی پرداخت‌های مالیاتی که به دستگاه‌های دولتی صورت می‌پذیرد با توجه به بند (ص) ماده ۱ و تبصره تصویب‌نامه مذکور که بیان می‌دارد کلیه مالیات‌ها و عوارضی که به دستگاه‌های دولتی پرداخت شود به پیمانکار بازپرداخت می‌گردد و همچنین از آنجاکه مواد دیگری در این تصویب‌نامه به بحث مالیات نپرداخته و غیر از قانون مالیات مستقیم قوانین مجزایی در ایران مرتبط در بخش نفت و گاز وجود ندارد بنابراین به نظر می‌رسد که هر یک از دو قراردادهای بیع متقابل و قرارداد نفتی ایران در خصوص مالیات شرایط یکسانی داشته باشند.

اگرچه قراردادهای ایران با قراردادهای پیشین خود تفاوت‌های زیادی دارد اما به نظر می‌رسد که از نظر شکلی بتوان قراردادهای آی.پی.سی را همچنان در زمره قراردادهای خدمت از نوع خطرپذیر دانست.^۱

در الگوی جدید قراردادهای نفتی مصوب هیئت وزیران بر اساس ماده یک هزینه‌ها به چهار دسته تقسیم می‌شوند که عبارت‌اند از:

الف) هزینه‌های مستقیم سرمایه‌ای: شامل کلیه هزینه‌های لازم جهت توسعه، بهبود یا افزایش ضریب بازیافت مخزن، هزینه

^۱ و قراردادهای مشارکت در تولید: مطالعه موردی میدان آزادگان جنوبی»، فصلنامه نظریه‌های کاربرد اقتصاد، شماره ۴، سال چهارم، بهار ۱۳۹۶، ص ۹۵

^۱ نیکبخت، حمیدرضا، موسوی، حسن (۱۳۹۴)، «اصول الگوی جدید قراردادهای نفتی ایران»، فصلنامه تحقیقات حقوقی، شماره ۷۲، زمستان، ۱۳۹۴، ص ۳۸
^۲ صاحب‌هنر، حامد، لطفعلی پور، محمدرضا، هوشمند، محمود، فیضی، مهدی (۱۳۹۶)، «مقایسه تطبیقی نظام مالی قراردادهای جدید نفتی ایران (IPC)

درآمدهای نفتی به پیمانکار بازپرداخت می‌شود. از جمله انتقادهایی که بر این شیوه وارد می‌باشد:

۱- در این الگو، شرکت خارجی نفتی از پرداخت مالیات عملاً معاف می‌شود و یک امتیاز به سرمایه‌گذار خارجی داده شده است.

۲- حتی با فرض این که یک شرکت خارجی را باهدف جلب سرمایه‌گذاری از پرداخت مالیات معاف کردیم با توجه به طولانی بودن مدت قرارداد طی چندین سال آینده تمام شرکت‌ها که با واسطه یا بی‌واسطه پیمانکار دولت می‌شود از پرداخت مالیات معاف می‌شوند، حتی شرکت ایرانی هم که در ایران تشکیل می‌شود از این طریق پرداخت مالیات معاف می‌شود.

با استناد به بخش ۷ (IPC draft) موجود و همچنین بند ض ماده ۱ شرایط عمومی، ساختار و الگوی قراردادهای بالادستی نفت و گاز و تبصره‌ی آن و بند پ ماده ۳ و تبصره‌ی آن بیان می‌دارد:

طبق تبصره بند ض ماده ۱ نیز بیان می‌دارد:

پرداخت مالیات، عوارض و سایر پرداخت‌های قانونی بر عهده و از تکالیف طرف دوم قرارداد و به تبع آن، تسویه حساب با دستگاه‌های ذی صلاح نیز از تکالیف وی است. این پرداخت‌ها بر پایه اعلام مراجع قانونی دریافت‌کننده عیناً به عنوان هزینه‌های غیرمستقیم پذیرفته شده و به ترتیب مقرر در این تصویب‌نامه، در وجه طرف دوم قرارداد بازپرداخت خواهد شد.

در خصوص بازپرداخت مالیات به پیمانکار خارجی در قراردادهای جدید نفتی ایران در بند پ ماده ۳ شرایط عمومی، ساختار و الگوی قراردادهای بالادستی نفت و گاز چنین بیان شده است که:

صریحاً تا سقف ۵۰٪ درآمد میدان مشخص گردیده است؛ بنابراین کلیه‌ی هزینه‌های مستقیم، غیرمستقیم، هزینه‌های تأمین مالی، پرداخت دستمزد و هزینه‌های بهره‌برداری از طریق تخصیص حداکثر ۵۰٪ از محصولات میدان یا عواید حاصل از اجرای قرارداد بر اساس قیمت روز فروش محصول مستهلک خواهد شد و در صورت عدم کفایت تولید برای بازپرداخت هزینه‌ها، در دوره طولانی‌تری که در قرارداد تعیین می‌شود بازپرداخت هزینه‌ها انجام می‌شود.^۱

یکی از ویژگی‌های قابل توجه برای سرمایه‌گذاران خارجی در قراردادهای جدید نفتی ایران، موضوع مالیات است. در این قراردادها پیمانکاران خارجی از پرداخت مالیات به استناد بند «غ» ماده (۱) مصوبه هیئت دولت معاف هستند. در اغلب کشورهای دنیا انواع مختلفی از مالیات وجود دارد که تحت عناوین مختلف از سرمایه‌گذاران خارجی اخذ می‌شود و ما نیز می‌توانیم به وسیله مالیات جریان نقدینگی را افزایش دهیم. برخی کارشناسان به دلیل اینکه قوانین مالیاتی کشور متغیر است و پیمانکار خارجی نیز در صورتی که ملزم به پرداخت مالیات بشود، هم هزینه مالیات و هم ریسک تغییر قوانین را روی هزینه‌های خود محاسبه خواهد کرد، این مقرر را در راستای جذب سرمایه‌گذاری خارجی مناسب می‌دانند.

در قرارداد جدید نفتی ایران، پیمانکار بایستی در ابتدا مالیات را بپردازد و سپس این هزینه در کنار سایر هزینه‌ها سرمایه‌ای غیرمستقیم جمع شده و تماماً توسط شرکت ملی نفت بازپرداخت می‌شود؛ بنابراین مالیاتی که از طریق این سازمان امور مالیاتی به خزانه‌ی دولت واریز می‌شود توسط شرکت ملی نفت و از محل

^۱ نیکبخت، حمیدرضا، موسوی، سید حسن، منبع پیشین، ص ۴۴-۴۳

با استناد به تصویب‌نامه مصوب ۱۳۹۵ دولت، به نظر می‌رسد نظام در نظر گرفته‌شده برای مالیات همانند قراردادهای بیع متقابل است. دربند ض ماده ۱ تصویب‌نامه دولت در تعریف هزینه‌های غیرمستقیم، بازپرداخت هزینه‌های غیرمستقیم از جمله مالیات و بیمه به شرکت خارجی بازپرداخت می‌شود. این بازپرداخت مغایر باهدف و روح قوانین آمره مالیاتی و بیمه‌ای است^۲ زیرا این قوانین برای تأمین رفاه اجتماعی وضع گردیده‌اند. مضافاً اینکه در تمام دنیا شرکت‌های پیمانکار که اقدام به سرمایه‌گذاری به خصوص در صنعت نفت و گاز کرده‌اند در محاسبات خود مالیات‌ها را در نظر گرفته و آن را غیرقابل بازگشت می‌دانند.

ضمناً سایر مقررات مالیاتی در خصوص قرارداد جدید نفتی همان مقررات رایج مالیاتی هست و تغییر چشم‌گیری نسبت به قراردادهای بیع متقابل نداشته است. هرچند که مقرره‌های در خصوص مالیات در عمل به نوعی به ضرر شرکت ملی نفت ایران است ولی این مورد از مواردی است که موجب افزایش تمایل سرمایه‌گذار خارجی به ورود سرمایه به ایران هست و در قراردادهای جدید نفتی عدم‌اصلاح مقرره‌های مالیاتی موجب این امر شده است.

طبق تبصره ۵ ماده ۱۰۷، درآمد مشمول مالیات فعالیت‌های موضوع بند الف ماده ۱۰۷ این قانون که قرارداد پیمانکاری آن‌ها از ابتدای سال ۸۲ و به بعد منعقد می‌گردد، طبق مقررات ماده ۱۰۶ این قانون تشخیص می‌گردد. حکم این تبصره نسبت به ادامه فعالیت‌های موضوع قراردادهای پیمانکاری که تاریخ انعقاد آن‌ها قبل از سال ۸۲ بوده است، جاری نخواهد بود.

«منوط کردن بازپرداخت کلیه هزینه‌های مستقیم، غیرمستقیم، هزینه‌های تأمین مالی و هزینه‌های بهره‌برداری و پرداخت دستمزد طبق قرارداد از طریق تخصیص بخشی (به ترتیب مقرر دربند پ ماده ۶) از محصولات اضافی میدان یا عواید حاصل از اجرای قرارداد بر پایه قیمت روز فروش محصول، تخصیص پرداخت به پیمانکار از طریق تحویل محصول میدان یا مخزن یا عواید آن به جای محصول (تا پایان بازپرداخت/ پرداخت مطالبات پیمانکار) با شرکت ملی نفت ایران هست».

همان‌طور که بیان شد، مالیات از عناصر اصلی نظام مالی حاکم بر قراردادهای نفتی است که نقش مهمی در تأمین منافع دولت میزبان دارد. یکی از نقدهای وارده بر قراردادهای بیع متقابل، موضوع مالیات بود. درواقع، سیستم مالیاتی حاکم بر قراردادهای بیع متقابل دارای تفاوت اساسی با دیگر قراردادهای خدمت بوده و مالیات بر درآمد پرداختی توسط پیمانکار به‌عنوان هزینه‌های غیر سرمایه‌ای در حساب پروژه منظور شده و در دوره استهلاك مطابق شرایط مقرر در قرارداد و ضمیمه مربوط به فروش تولیدات میدان به پیمانکار بازپرداخت می‌شود^۱ بر این اساس می‌توان گفت که در قراردادهای بیع متقابل، پیمانکار از پرداخت بخش عمده‌ای از مالیات بر درآمد معاف است؛ به‌عبارت‌دیگر، در این قراردادها مالیات جنبه صوری داشته و نقشی در کنترل میزان درآمد پیمانکار ندارد؛ به این معنا که در زمان اختصاص نفت به پیمانکار، رقم‌ها طوری تعدیل می‌شوند که خالص پرداختی به پیمانکار بدون مالیات محسوب شود^۲

^۲ حاتمی، علی، اسماعیل کریمی‌ان (۱۳۹۵)، حقوق سرمایه‌گذاری خارجی، نشر تبیسا، ۱۳۹۵، ص ۷۱۱
^۳ کهن هوش نژاد روح‌الله و همکاران، منبع پیشین، ص ۲۰۳

^۱ کهن هوش نژاد روح‌الله، داوود منظور، مسعود امانی (۱۳۹۷)، تحلیل مقایسه‌ای رژیم مالی قراردادهای بیع متقابل و قرارداد نفتی ایران (IPC) مطالعه موردی میدان آزادگان، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۸۵، سال ۲۶، ۱۳۹۷، ۲۱۸-۱۸۹، ص ۲۰۲

حقوق دولت در وصول عادلانه درآمدهای مالیاتی است، بلکه از بروز اختلافات حقوقی و دعاوی مالیاتی گسترده نیز پیشگیری می‌کند.

۱-۳- تعهدات مالیاتی شرکت‌های خارجی در قراردادهای جدید

در قراردادهای جدید نفتی ایران، به‌ویژه در قالب مدل IPC (Iran Petroleum Contract)، شرکت‌های خارجی به‌عنوان پیمانکار، نه مالک میدان نفتی هستند و نه شریک در تولید، اما همچنان مشمول تعهدات مالیاتی مشخصی‌اند که از قوانین مالیاتی داخلی کشور ناشی می‌شود. مهم‌ترین تعهد مالیاتی این شرکت‌ها، پرداخت مالیات بر درآمد ناشی از سود حاصل از اجرای پروژه است. از آنجا که درآمد آنها از محل بازپرداخت هزینه‌های سرمایه‌گذاری و دریافت پاداش عملکرد تأمین می‌شود، نظام مالیاتی باید دقیقاً مشخص کند که چه بخش‌هایی از این پرداخت‌ها مشمول مالیات هستند. طبق قانون مالیات‌های مستقیم ایران، این درآمدها مشمول مالیات با نرخ معین (۲۵ درصد یا بیشتر بسته به سال و نوع قرارداد) می‌شوند، مگر آنکه در قرارداد شرط دیگری ذکر شده باشد.^۲

از منظر حقوقی، یکی از چالش‌های مهم برای شرکت‌های خارجی، عدم قطعیت در نظام مالیاتی یا احتمال تغییرات ناگهانی در نرخ‌ها و رویه‌های اجرایی است. به همین دلیل، در برخی قراردادهای IPC، شروطی با عنوان «ثبات مالیاتی» یا امکان بازنگری در صورت تغییر قوانین پیش‌بینی شده است. همچنین شرکت‌های خارجی موظف‌اند اظهارنامه مالیاتی سالانه ارائه دهند، دفاتر مالی خود را مطابق قوانین ایران نگهداری کنند و هزینه‌ها و درآمدها را به‌صورت شفاف مستند سازند. در مجموع، تعهدات مالیاتی شرکت خارجی در قراردادهای

به دلیل آن‌که قراردادهای بیع متقابل و مدل جدید قراردادهای نفتی از نوع قراردادهای خدماتی هستند، این فعالیت‌های پیمانکاری موضوع بند الف ماده ۱۰۷ قانون مالیات مستقیم است.

۳- تعهدات و الزامات اجرایی مالیاتی در قراردادهای نفتی

تعهدات و الزامات اجرایی مالیاتی در قراردادهای نفتی، بخش مهمی از روابط حقوقی میان دولت و پیمانکاران یا سرمایه‌گذاران نفتی را تشکیل می‌دهد. بر اساس مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه‌های مرتبط، کلیه اشخاص حقیقی یا حقوقی طرف قرارداد با شرکت ملی نفت ایران مکلف‌اند مالیات بر درآمد حاصل از عملیات نفتی خود را طبق قوانین موضوعه پرداخت کنند. این تعهدات شامل ارائه اظهارنامه‌های مالیاتی در مهلت مقرر، ثبت دقیق درآمدها و هزینه‌های مرتبط با پروژه‌های نفتی و رعایت مقررات مربوط به معافیت‌ها یا نرخ‌های خاص مالیات است. همچنین، شرکت‌های پیمانکار باید اسناد و دفاتر قانونی را نگهداری و حسب درخواست سازمان امور مالیاتی جهت حسابرسی ارائه کنند.^۱

از منظر اجرایی، دولت حق دارد در هر مرحله از فعالیت‌های پیمانکار، نسبت به مطالبه و وصول مالیات اقدام کند و در صورت تخلف، ضمانت‌اجراهایی مانند جریمه تأخیر، عدم احتساب هزینه‌ها و حتی توقیف مطالبات پیش‌بینی شده است. علاوه بر این، در قراردادهای جدید نفتی از جمله قراردادهای IPC، به دلیل ماهیت خاص مشارکت و بازپرداخت هزینه‌های سرمایه‌ای، پیچیدگی‌هایی در تشخیص مأخذ مالیات و نحوه اعمال نرخ‌ها ایجاد می‌شود که ضرورت هماهنگی بین مقررات مالیاتی عمومی و الزامات قراردادی را دوچندان می‌کند. رعایت دقیق این الزامات نه تنها تضمین‌کننده

^۲ - همان منبع، ص ۱۹

^۱ - افتخار چهرمی، گودرز و همکاران (۱۴۰۳)، تعهدات مالی شرکت‌های نفتی بین المللی (IOC) در قراردادهای بالادستی صنعت نفت و گاز ایران موسوم به IPC، تحقیقات حقوقی، دوره ۲۷، شماره ۱، ص ۱۷

که زیربنای قراردادهای بزرگ نفتی است، تحت تأثیر قرار می‌دهد. رفع این مسائل نیازمند اصلاح مقررات، تبیین دقیق تعهدات مالیاتی در متن قراردادها و اتخاذ رویه‌های واحد توسط مراجع ذیصلاح است تا حقوق و منافع قانونی طرفین به نحو متوازن رعایت شود.^۱

۴- بررسی تعارض قوانین مالیاتی با مفاد قراردادهای نفتی

تعارض میان قوانین مالیاتی و مفاد قراردادهای نفتی یکی از مسائل پیچیده و اساسی در حوزه حقوق انرژی و مالیات به شمار می‌رود. در بسیاری از موارد، قراردادهای نفتی شامل بندهایی هستند که به موجب آن، طرف دولت متعهد به اعطای امتیازاتی مانند معافیت‌های مالیاتی یا کاهش نرخ مالیات به پیمانکاران می‌شود. این تعهدات گاه با قوانین مالیاتی کشور که دارای قدرت الزام‌آور و ارجحیت بر قراردادهای خصوصی است، در تناقض قرار می‌گیرد. از نظر حقوقی، قواعدی که از سوی قانونگذار وضع شده‌اند، نسبت به تعهدات قراردادی اولویت دارند و در صورتی که مفاد قرارداد با قانون مغایرت داشته باشد، قانون بر آن مقدم است و بخش مربوطه از قرارداد قابلیت اجرا نخواهد داشت.^۲

این وضعیت، موجب ایجاد نااطمینانی حقوقی برای طرف‌های قرارداد می‌شود و می‌تواند روند اجرای قراردادهای نفتی را با مشکلات جدی مواجه سازد. از سوی دیگر، پیمانکاران که بر مبنای مفاد قرارداد سرمایه‌گذاری کرده‌اند، انتظار دارند تعهدات مالیاتی مشخص و تضمین‌شده‌ای داشته باشند تا بتوانند برنامه‌ریزی‌های مالی و اقتصادی خود را به درستی انجام دهند. به همین دلیل، وجود چنین تعارضی می‌تواند زمینه اختلافات مالیاتی و دعاوی حقوقی را فراهم آورد و از جذابیت سرمایه‌گذاری در این بخش بکاهد. در نتیجه، هماهنگی و تطبیق قوانین مالیاتی با مفاد

جدید تنها محدود به پرداخت نیست، بلکه شامل طیف گسترده‌ای از الزامات دفترداری، شفافیت مالی و همکاری با سازمان امور مالیاتی نیز می‌شود که رعایت آن‌ها، بخشی از مسئولیت حقوقی شرکت در چارچوب قرارداد و قوانین داخلی است.

۲-۳- مسائل حقوقی ناشی از اجرای مقررات مالیاتی در قراردادهای نفتی

اجرای مقررات مالیاتی در قراردادهای نفتی همواره با مسائل حقوقی متعددی همراه است که بخشی از آن ناشی از ویژگی‌های خاص این قراردادها و بخشی دیگر ناشی از ساختار نظام مالیاتی کشور است. یکی از مهم‌ترین مسائل، تعارض میان مفاد قراردادهای نفتی با قوانین مالیات‌های مستقیم یا آیین‌نامه‌های اجرایی است. به‌عنوان نمونه، در برخی قراردادها شرط شده که پیمانکاران از معافیت‌های مالیاتی معینی بهره‌مند باشند یا نرخ‌های مالیاتی کاهش‌ی برای آنها اعمال شود، در حالی که سازمان امور مالیاتی ممکن است این تعهدات قراردادی را به دلیل مغایرت با قوانین آمره داخلی نپذیرد. این تعارض می‌تواند منجر به بروز دعاوی حقوقی میان پیمانکاران و دولت شده و فرایند وصول مالیات و تسویه حساب‌های نهایی را طولانی و پیچیده کند.

همچنین، یکی دیگر از مسائل مهم، نبود رویه‌های منسجم در تفسیر و اعمال مقررات مالیاتی بر قراردادهای بیع متقابل یا IPC است که باعث اختلاف برداشت میان مراجع مالیاتی و شرکت‌های طرف قرارداد می‌شود. موضوع تعیین زمان تحقق درآمد، تشخیص هزینه‌های قابل قبول و شمول معافیت‌ها در عمل با چالش‌های جدی روبه‌روست. از حیث حقوقی، این وضعیت نه تنها امنیت قراردادهای را تضعیف می‌کند بلکه اصل شفافیت و اعتماد متقابل را

^۲ - همان منبع، ص ۸۲

^۱ - عابد، علیرضا (۱۴۰۳)، اثر مالیات در قراردادهای بالادستی نفت و گاز بر عواید دولت از میدان، پایان نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، ص ۴۷

طرفین نشود و روند اجرای تعهدات مالیاتی به صورت متوازن و منصفانه پیش رود.

۲-۴- نظام مالیاتی در نسل‌های مختلف قراردادهای بیع متقابل

در نسل اول قراردادهای بیع متقابل که عمدتاً در دهه ۱۳۷۰ بسته شدند، ساختار مالیاتی ساده اما محدودکننده بود. شرکت‌های خارجی صرفاً تأمین مالی، طراحی و اجرای پروژه را بر عهده داشتند و پس از آغاز تولید، از محل فروش نفت، سرمایه و سودشان مستهلک می‌شد. در این دوره، مالیات‌پذیری شرکت‌ها عمدتاً محدود به همان پاداش ثابت و از پیش تعیین‌شده‌ای بود که در قرارداد ذکر می‌شد. به دلیل ماهیت خدمت‌محور این قراردادها، شرکت‌ها عملاً مالک یا حتی شریک در سود پروژه نبودند، بنابراین نظام مالیاتی بیشتر بر شناسایی سود خالص حاصل از قرارداد تمرکز داشت و به‌ندرت امکان اعمال مشوق یا معافیت خاصی وجود داشت.

در نسل دوم که به تدریج در دهه ۱۳۸۰ شکل گرفت، ساختار قراردادها منعطف‌تر شد و همین امر بر نحوه تنظیم تعهدات مالیاتی هم اثر گذاشت. شرکت‌های خارجی با سازوکارهایی مانند دوره‌های بازپرداخت طولانی‌تر، نرخ‌های پاداش متغیر و برخی پرداخت‌های مبتنی بر عملکرد، با الگوهای درآمدی متفاوت‌تری مواجه شدند. در نتیجه، مسئله مالیات‌پذیری سود، پیچیده‌تر شد و بحث‌هایی مانند تشخیص سود واقعی، هزینه‌های قابل قبول و نحوه محاسبه مالیات بر درآمد در متن قراردادها و در تعامل با قوانین مالیاتی کشور، اهمیت بیشتری یافت. در این نسل، به تدریج تلاش شد تا میان منافع دولت و بازده اقتصادی سرمایه‌گذار تعادل بهتری ایجاد شود.^۱

قراردادهای نفتی و همچنین اصلاح قراردادها به منظور رفع تعارضات، از ضرورت‌های مهم برای تأمین امنیت حقوقی و توسعه صنعت نفت کشور به شمار می‌آید.

۱-۴- تحلیل ضمانت اجراهای حقوقی عدم ایفای تعهدات مالیاتی از سوی پیمانکاران

ضمانت‌اجرای حقوقی در مقابل عدم ایفای تعهدات مالیاتی پیمانکاران نفتی نقش کلیدی در تضمین اجرای صحیح و کامل تعهدات مالیاتی دارد. این ضمانت‌ها معمولاً شامل جریمه‌های مالی، توقیف اموال، ممنوعیت‌های قانونی و حتی اقدامات کیفری در موارد تخلفات عمدی می‌شود. وجود چنین ضمانت‌هایی از یک سو موجب می‌شود پیمانکاران نسبت به انجام به موقع و دقیق تعهدات مالی خود متعهد باشند و از سوی دیگر، دولت را قادر می‌سازد تا حقوق مالی خود را به صورت موثر مطالبه کند. همچنین، ضمانت‌اجراهای حقوقی موجب تقویت نظم و انضباط مالی در اجرای قراردادهای نفتی و جلوگیری از فرار مالیاتی می‌شود.

از دیدگاه حقوقی، این ضمانت‌ها باید بر اساس قوانین و مقررات مشخص و با رعایت اصول عدالت و تساوی اجرا شوند تا از سویی حقوق پیمانکاران رعایت شود و از سوی دیگر، امنیت حقوقی و مالی دولت حفظ گردد. همچنین، پیش‌بینی ضمانت‌اجرای مناسب در قراردادها و مقررات مالیاتی می‌تواند از بروز اختلافات و دعاوی حقوقی جلوگیری کرده و فضای همکاری و اعتماد متقابل را میان طرفین قرارداد تقویت نماید. در عین حال، اعمال این ضمانت‌ها باید با شفافیت و عدالت همراه باشد تا موجب تضییع حقوق هیچ‌یک از

^۱ - بیات، مهدی (۱۳۹۵)، مقایسه تطبیقی ریسک‌های قرارداد بیع متقابل نسل اول و نسل سوم در پروژه‌های نفتی از نگاه پیمانکاران، دوازدهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت پروژه، ص ۵

اجرای صحیح تعهدات مالیاتی تأثیرگذار است. این مسأله باعث شده که سرمایه‌گذاران و دولت در تعیین میزان مالیات‌های قابل پرداخت و زمان تحقق درآمد دچار اختلاف شوند که در نهایت بر فضای کلی سرمایه‌گذاری تأثیر منفی می‌گذارد. ضرورت ایجاد چارچوب‌های روشن، وحدت رویه و هماهنگی بین مقررات مالیاتی و مفاد قراردادها به شدت احساس می‌شود.

در نهایت، برای حفظ امنیت حقوقی و اقتصادی در قراردادهای نفتی و بهبود جذب سرمایه‌گذاری، اصلاح و هم‌سویی قوانین مالیاتی با شرایط و الزامات قراردادهای جدید نفتی امری ضروری است. این اصلاحات باید با هدف رفع ابهامات، کاهش تعارضات و افزایش شفافیت انجام شود تا هم حقوق دولت در وصول مالیات تضمین شود و هم زمینه‌های توسعه پایدار صنعت نفت فراهم گردد. چنین رویکردی، نه تنها به تأمین منافع ملی کمک می‌کند بلکه اعتماد سرمایه‌گذاران را نیز افزایش می‌دهد.

سپاسگزاری

از معاونت محترم پژوهشی به خاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر سپاسگزاری می‌شود.
از آقای دکتر عبدالله علیزاده به خاطر بازبینی متن مقاله و ارائه نظرهای ساختاری تشکر و قدردانی می‌شود.
از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ساختاری و علمی سپاسگزاری می‌شود.
نگارندگان بر خود لازم می‌دانند از آقای دکتر محمد رسول آهنگران به خاطر مطالعه متن مقاله حاضر و ارائه نظرهای ارزشمند سپاسگزاری نمایند.

در نسل سوم که هم‌زمان با تدوین مدل IPC نیز بود، نظام مالیاتی در متن قراردادها با دقت بیشتری پیش‌بینی شد و سعی شد از منظر حقوقی، ابهامات و تعارضات با قوانین مالیاتی کشور کاهش یابد. این نسل به دنبال جذب سرمایه‌گذار خارجی در شرایطی پیچیده‌تر از گذشته بود، بنابراین مشوق‌های مالیاتی، امکان تعدیل نرخ‌ها، یا حتی درج شروط ثبات مالیاتی به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در متن قرارداد دیده شد. برخلاف نسل اول که صرفاً هزینه‌ها و سود ثابتی مشمول مالیات می‌شد، در این دوره تلاش شد تا فرآیند شناسایی و اخذ مالیات شفاف، قابل پیش‌بینی و در هماهنگی با چارچوب حقوق داخلی باشد، تا هم انگیزه اقتصادی سرمایه‌گذار حفظ شود و هم حقوق مالیاتی دولت تأمین گردد.

نتیجه‌گیری

بررسی نظام حقوقی مالیاتی در قراردادهای جدید نفتی ایران نشان داد که این نظام، با وجود اهمیت زیاد، با چالش‌ها و ابهامات متعددی مواجه است که می‌تواند منجر به نااطمینانی حقوقی و کاهش جذابیت سرمایه‌گذاری شود. تعهدات مالیاتی پیمانکاران نفتی در این قراردادها به دلیل پیچیدگی ساختارهای قراردادی و همچنین تداخل احتمالی با مقررات مالیاتی عمومی، نیازمند تبیین و شفاف‌سازی بیشتری است. این وضعیت می‌تواند مانع تحقق کامل حقوق مالی دولت و ایجاد تعادل بین منافع دولت و سرمایه‌گذاران شود. همچنین، تضاد و تعارض میان مفاد قراردادهای نفتی و قوانین مالیاتی کشور، یکی از مهم‌ترین عوامل بروز اختلافات حقوقی در این حوزه است. قواعد آمره مالیاتی و قراردادهای خصوصی در برخی موارد در تناقض با یکدیگر قرار می‌گیرند که این موضوع نیازمند توجه ویژه قانون‌گذار و دستگاه‌های اجرایی است. این تعارضات علاوه بر پیچیدگی‌های اجرایی، موجب افزایش دعاوی حقوقی و کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران به امنیت حقوقی قراردادها می‌شود.

از سوی دیگر، فقدان رویه‌های هماهنگ و شفاف در تفسیر و اعمال مقررات مالیاتی بر قراردادهای نفتی، چالش دیگری است که بر

منابع

کتاب‌ها

منابع انگلیسی
Tordo, Silvana, Fiscal systems for hydrocarbons, design issues, The World Bank Working Paper No 123, 2007, Washington; The International Bank for Reconstruction and Development/ The World Bank, p.8

۱- اوزاسکی، رولاندو و دیگران(۱۳۸۹)، تدوین و اجرای سیاست‌های مالی در کشورهای تولیدکننده نفت، ترجمه گروه مترجمان، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
۲- حاتمی، علی، اسماعیل کریمیان(۱۳۹۵)، حقوق سرمایه‌گذاری خارجی، نشر تیسرا
۳- رستمی، ولی، قهوه‌چیان، حمید(۱۳۹۶)، حقوق مالی و محاسباتی، تهران، نشر دادگستر

۴- رنجبری، ابوالفضل، بادامچی، علی(۱۳۸۷)، حقوق مالی و مالیه عمومی، چاپ نهم، تهران انتشارات مجد

۵- موسی زاده، رضا(۱۳۸۵)، مالیه عمومی، تهران، نشر میزان
مقالات

۱- افتخار چهرمی، گودرز؛ منتظر، مهدی؛ امامقلی، محمد(۱۴۰۳)، تعهدات مالی شرکت‌های نفتی بین المللی (IOC) در قراردادهای بالادستی صنعت نفت و گاز ایران موسوم به IPC، تحقیقات حقوقی، دوره ۲۷، شماره ۱

۲- حسینیزاده، علیرضا؛ زارع، علی؛ منتظر، مهدی(۱۴۰۳)، مقایسه رژیم قراردادهای جدید نفتی موسوم به آبی، سی با قراردادهای بیع متقابل از منظر هزینه‌ها، فصلنامه دانش سرمایه گذاری، دوره ۱۳، شماره ۱

۳- رستمی، ولی، رنجبر، احمد(۱۳۹۴)، «ابعاد حقوقی مالیات بر نفت و گاز»، مجله مطالعات حقوق انرژی، شماره ۱

۴- صاحب‌هنر، حامد، لطفعلی پور، محمدرضا، هوشمند، محمود، فیضی، مهدی(۱۳۹۶)، «مقایسه تطبیقی نظام مالی قراردادهای جدید نفتی ایران (IPC) و قراردادهای مشارکت در تولید: مطالعه موردی میدان آزادگان جنوبی»، فصلنامه نظریه‌های کاربرد اقتصاد، شماره ۴

۵- کهن هوش نژاد روح‌الله، داوود منظور، مسعود امانی(۱۳۹۷)، تحلیل مقایسه‌ای رژیم مالی قراردادهای بیع متقابل و قرارداد نفتی ایران (IPC) مطالعه موردی میدان آزادگان، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۸۵، سال ۲۶

۶- نیکبخت، حمیدرضا، موسوی، حسن(۱۳۹۴)، «اصول الگوی جدید قراردادهای نفتی ایران»، فصلنامه تحقیقات حقوقی، شماره ۷۲

۷- بیات، مهدی(۱۳۹۵)، مقایسه تطبیقی ریسک‌های قرارداد بیع متقابل نسل اول و نسل سوم در پروژه‌های نفتی از نگاه پیمانکاران، دوازدهمین کنفرانس بین المللی مدیریت پروژه پایان نامه‌ها

۱- صفرنژاد، علی(۱۳۹۷)، نقش نظام مالیاتی در جذب سرمایه خارجی و تقویت شرکت‌های داخلی در بستر قراردادهای نفتی، پایان نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی

۲- عابد، علیرضا(۱۴۰۳)، اثر مالیات در قراردادهای بالادستی نفت و گاز بر عواید دولت از میدان، پایان نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی

۳- بینایی باشی، مهدی(۱۳۹۶)، بررسی حقوقی نظام مالیات در قراردادهای اصلی نفت و گاز ایران و مقایسه آن با برخی کشورها، پایان نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی