



Original Article

Examining the Status of Taxes in Iranian Upstream Oil Contracts and the Need for Reforms in This Area

Mohammad Jafar Ghanbari Jahromi¹, Mohammadreza Shafizadeh² 

ABSTRACT

Despite the passage of many years and the amazing changes in industry in the modern world, today, as in the past, revenues from the sale of raw materials are one of the main sources of income for developing countries. Meanwhile, oil and oil products continue to be an important raw material. Along with mineral resources and the importance of their role in the income of countries with these resources, taxes are among the major revenues of host countries in foreign investments, and in particular, oil contracts, while the amount of taxes directly affects the decision of oil companies to participate or not participate in the extraction of various resources, including oil projects. Therefore, considering the huge income from the extraction of these resources and the investment in them and the assessed tax on the income from those projects, determining the proper mechanism for receiving taxes is one of the important decisions that affects the process of entering the capital into developing countries and their income levels. In this paper, while criticizing the Iranian government's practical approach to tax collection, we will examine the position of taxes in Iran's upstream contracts and the problems in this regard. At the end of this paper, it will be determined that the tax mechanism in these contracts that has been created to encourage investment in the oil industry, does not fit perfectly with some of the country's tax principles and it is necessary to establish a specific method and mechanism in this regard.

KeyWords: Taxes, Oil Contracts, IPC Contract, Buy-Back Contract, Mineral Resources, National Interests

How to Cite: Ghanbari Jahromi, Mohammad Jafar, Shafizadeh, Mohammadreza, "Examining the Status of Taxes in Iranian Upstream Oil Contracts and the Need for Reforms in This Area", Legal Research, Vol. 27, No. 108, 2024, pp: 87-104.

DOI: <https://doi.org/10.48308/jlr.2020.185201.1687>

Received: 31/07/2020-Accepted: 16/11/2020

1. Associate Professor, Faculty of Law, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

2. PhD Candidate, Faculty of Law, University of Tehran: Kish International Campus, Kish, Iran

Corresponding Author Email: mr.shafizadeh@gmail.com



Copyright: © 2024 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



بررسی جایگاه مالیات در قراردادهای بالادستی نفتی ایران و لزوم اصلاحات در این زمینه

محمدجعفر قنبری جهرمی^۱، محمدرضا شفیعی زاده^۲

چکیده

علیرغم گذشت سال‌های متمادی و تغییرات شگرف صنعتی در دنیای مدرن، امروزه نیز به مانند ایام گذشته درآمدهای ناشی از فروش مواد اولیه، همچنان به‌عنوان یکی از منابع اصلی درآمد کشورهای درحال توسعه است. در این میان نفت و فراورده‌های نفتی به‌عنوان یک ماده اولیه و مهم همچنان مطرح است. به موازات منابع معدنی و اهمیت نقش آنها در میزان درآمد کشورهای دارای این منابع، مالیات نیز از جمله درآمدهای اصلی کشورهای میزبان در سرمایه‌گذاری‌های خارجی و بالاخص قراردادهای نفتی بوده و درعین‌حال، میزان مالیات به‌طور مستقیم بر تصمیم شرکت‌های نفتی بر مشارکت یا عدم مشارکت در استخراج منابع مختلف از جمله پروژه‌های نفتی مؤثر است. بنابراین با توجه به درآمد هنگفت ناشی از استحصال این منابع و سرمایه‌گذاری راجع به آنها و مالیات تعیینی بابت درآمدهای حاصل از آن پروژه‌ها، تعیین سازوکار مناسب برای دریافت مالیات، یکی از تصمیمات مهم و تأثیرگذار بر روند ورود سرمایه به کشورهای درحال توسعه و میزان درآمد آنهاست. در این مقاله ضمن نقد رویه عملی دولت ایران در اخذ مالیات، به بررسی جایگاه مالیات در قراردادهای بالادستی ایران و مشکلات موجود در این خصوص خواهیم پرداخت. در انتهای این مقاله مشخص خواهد شد که سازوکار مالیاتی موجود در این قراردادها، که به منظور تشویق سرمایه‌گذاری در صنعت نفت ایجاد شده، با برخی از اصول مالیاتی کشور تطابق کاملی ندارد و تأسیس شیوه و سازوکار خاص در این زمینه لازم است.

کلید واژگان: مالیات، قراردادهای نفتی، قرارداد آی پی سی، قرارداد بیع متقابل، منابع معدنی، منافع ملی.

استناد به این مقاله: قنبری جهرمی، محمدجعفر، شفیعی‌زاده، محمدرضا، «بررسی جایگاه مالیات در قراردادهای بالادستی نفتی ایران و لزوم اصلاحات در این زمینه»، فصلنامه تحقیقات حقوقی، دوره ۲۷، شماره ۱۰۸، دی ۱۴۰۳، صص: ۸۷-۱۰۴.

DOI: <https://doi.org/10.48308/jlr.2020.185201.1687>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۵/۱۰ - تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۸/۲۶

۱. دانشیار، دانشکده حقوق، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

۲. دانشجوی دکتری، دانشکده حقوق، دانشگاه تهران: پردیس بین‌المللی کیش، کیش، ایران

ایمیل نویسنده مسئول: mr.shafizadeh@gmail.comCopyright: © 2024 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

مقدمه

امروزه مالیات از جایگاه مهمی در اقتصاد کشورها برخوردار است؛ به نحوی که قسمت عمده بودجه کشورهای توسعه یافته از محل مالیات تأمین می‌شود. از سوی دیگر، درآمدهای مالیاتی ناشی از سرمایه‌گذاری خارجی بالاخص بخش نفت و فروش آن یکی از منابع اصلی درآمد کشورهای نفت‌خیز محسوب می‌شود. این مسئله موجب شده که میزان و چگونگی اخذ مالیات در سرمایه‌گذاری‌های خارجی و قراردادهای نفتی یکی از چالش‌های اساسی در انعقاد این نوع قراردادها تلقی شود. در واقع، از یک سو افزایش میزان مالیات موجب افزایش درآمد کشور صاحب منبع می‌شود، ولی ممکن است منجر به کاهش رغبت سرمایه‌گذار خارجی در ورود سرمایه و پیشرفت اقتصادی و تکنولوژی شود. از سوی دیگر، کاهش مالیات اگرچه می‌تواند موجب تمایل بیشتر شرکت‌های خارجی به سرمایه‌گذاری در صنعت نفت کشور شود، ممکن است سهم قابل توجهی از درآمدهای حاصله در کشور میزبان بدون اخذ مالیات به کشورهای دیگر منتقل و باعث ضرر مالیاتی کشور میزبان شده و همچنین بستری برای سوءاستفاده‌های مالیاتی و کاهش قدرت رقابت شرکت‌های داخلی نیز شود.^۱ لذا میزان مالیات در قراردادهای بالادستی نفت و گاز به شدت درآمدهای پیمانکار و کشور میزبان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و می‌تواند درآمد بالایی را نصیب هریک از طرفین کند. عدم تمایل ایران به کسب درآمد از محل مالیات در قراردادهای بالادستی نفت و گاز می‌تواند به عنوان تلاشی در جهت جذب سرمایه‌گذاران خارجی تلقی گردد. از طرفی شرکت‌های خارجی فعال در این عرصه ممکن است از دو مأخذ کشور مادر و میزبان مشمول نرخ‌های مالیاتی شود که تداعی‌کننده بحث مالیات مضاعف^۲ خواهد بود. از سویی ممکن است شرکت سرمایه‌گذار از نرخ پایین مالیاتی کشور میزبان سوءاستفاده کند و بدون اقدام چشمگیری از این فضا برای کاهش هزینه‌های مالیاتی خود بهره‌گیرد و به نوعی با قیمت‌گذاری انتقالی^۳ اسباب سود خود و ضرر کشور میزبان را به عمل آورند.

عوامل فوق موجب شده است تا تعیین نظام مالیات در سرمایه‌گذاری‌های خارجی و بالاخص قراردادهای نفتی تبدیل به رژیم پیچیده‌ای شود و عوامل متعددی در آن دخیل باشند و حتی مورد توجه سازمان‌های بین‌المللی نیز واقع شود. دلیل این پیچیدگی نیز این است که اصولاً تضادی بنیادین میان سرمایه‌گذاران خارجی (شرکت‌های نفتی) و دولت میزبان، در خصوص تقسیم ریسک و منافع حاصل از یک پروژه سرمایه‌گذاری و بالاخص نفتی وجود دارد.^۴ البته در تعیین میزان و نحوه محاسبه و اخذ مالیات از سرمایه‌گذاران خارجی در حوزه نفت و گاز، باید علاوه بر جنبه قراردادی و توافقی این قراردادها به سایر قوانین و مقررات راجع به مالیات و صادرات و واردات و... نیز توجه کرد. در مقاله حاضر پرسش این است که در قراردادهای نفتی ایران و مصوبه اخیر هیئت وزیران راجع به قراردادهای آی‌پی‌سی تا چه حد اصول و قوانین مالیاتی و منافع ملی کشور مورد توجه قرار گرفته است. لذا در ادامه ابتدا به تحلیل قوانین موجود درباره مالیات در سرمایه‌گذاری‌های خارجی در حوزه نفت (با نیم‌نگاهی به قراردادهای بیع متقابل) پرداخته و سپس با نگاهی به آخرین مدل قرارداد نفتی ایران یعنی قرارداد آی‌پی‌سی به بررسی اجمالی این قرارداد از جنبه مالی و مالیاتی خواهیم پرداخت.

^۱ Stauffer, T. and Gault, J. "Exploration Risks and Mineral Taxation: How Fiscal Regime Affect Exploration Incentives", *Energy Journal*, Volume 6, 1985, P 14.

^۲ Double taxation

^۳ Transfer pricing

^۴ Lei, Zhu, ZhongXiang, Zhang. and Ying, Fan. "Overseas oil investment projects under uncertainty: How to make informed decisions?", *Journal of Policy Modeling*, Volume 37, Issue 5, 2015, P 752.

۱. اقسام مالیات‌ها در قراردادهای نفتی

مالیات به‌طور کلی به دو دسته مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم قابل تقسیم‌بندی‌اند که در ادامه ضمن تبیین آن به بررسی و جایگاه آنها در قراردادهای نفتی (بیع متقابل و آی‌پی‌سی) خواهیم پرداخت.

۱.۱. مالیات‌های مستقیم

مالیات‌های مستقیم مالیات‌هایی‌اند که مستقیماً بر منبع درآمد وضع می‌شوند. این نوع از مالیات‌ها مستقیماً و متناسب با درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی وصول می‌شوند^۱ و همان‌طور که از نام این مالیات‌ها مشخص است بدون هیچ واسطه‌ای بر درآمد افراد یا سازمان‌ها و مؤسسات اقتصادی اعمال می‌شوند. مالیات‌های مستقیم شامل موارد ذیل است:

۱.۱.۱. مالیات بر درآمد

این مالیات همان‌گونه که از نام آن پیداست، از درآمد اشخاص وصول می‌شود. انواع مالیات بر درآمد عبارت‌اند از: مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر درآمد کشاورزی، مالیات بر درآمد اجارهٔ املاک (مستغلات)، مالیات بر درآمد اتفاقی، مالیات بر جمع درآمدهای ناشی از منابع مختلف.^۲

۱.۱.۲. مالیات بر دارایی

مالیات بر دارایی یا ثروت مالیات‌هایی‌اند که از مایملک اشخاص وصول می‌شود و ممکن است از دو منبع خاص، یعنی دارایی و سرمایه، وصول شود. از دیدگاه مالیاتی، دارایی مجموعه اموال و حقوقی است که به اشخاص ثابت (حقیقی یا حقوقی) تعلق دارد؛ درحالی‌که سرمایه حق و علائق مادی صاحب یا صاحبان مؤسسه نسبت به دارایی‌های مؤسسه است. بنابراین چنانچه مالیات بر دارایی وضع شود، ممکن است این دارایی تماماً به خود شخص تعلق نداشته باشد و بخشی از آن، چه به‌صورت مستقیم و چه به‌صورت غیرمستقیم، به دیگر اشخاص تعلق داشته باشد.^۳

مالیات بر دارایی اقسام دیگری نیز دارد؛ از جمله: مالیات سالانهٔ املاک، مالیات مستقلات مسکونی، مالیات بر اراضی بایر.^۴ با تأمل در قوانین و رویهٔ متداول برای مالیات‌بندی بر بخش نفت و گاز چنین استنباط می‌شود که نظام مالیاتی در این بخش شامل سه نوع مالیات می‌شود که عبارت‌اند از: حق‌الامتیاز، مالیات بر درآمد و مالیات بر رانت.^۵

۱.۲. مالیات‌های غیرمستقیم

مالیات‌هایی که پرداخت‌کنندهٔ آن مشخص و معین نبوده و تحقق مالیات بستگی به یک قسمت از فعالیت‌های اقتصادی و عملیات افراد داشته که قابلیت انتقال آنها بسیار زیاد است، مالیات‌های غیرمستقیم نامیده می‌شود.^۶ به عبارت دیگر، مالیات‌های غیرمستقیم به مالیات‌هایی اطلاق می‌شود که به‌طور مستقیم بر کالای مصرفی اشخاص وضع نشده و از طریق

۱. سمیعی، علی‌اکبر، «بحثنی درباره قانون مالیات‌های مستقیم»، *مجله حسابدار رسمی*، شماره ۲، ۱۳۸۳، ص ۵۰.

۲. بستانیان، جواد، «نقد اجمالی مالیات بر دارایی و درآمد در قانون مالیات‌های مستقیم»، *نشریه حسابرس*، شماره ۱۹، ۱۳۸۲، ص ۳۴.

۳. توکل، محمد، «بررسی تطبیقی در باب مالیات‌های املاک و مستغلات»، *فصلنامه پژوهشنامه مالیات*، دوره ۱۶، شماره ۴۸، ۱۳۸۷، ص ۶.

۴. ولیدی، محمد صالح، *حقوق کیفری اقتصادی، جرایم علیه امنیت اقتصادی*، جلد ۲، تهران: جنگل، ۱۳۹۳، ص ۲۲۳.

۵. رستمی، ولی و احمد رنجبر، «ابعاد حقوقی مالیات بر نفت و گاز»، *نشریه مطالعات حقوق انرژی*، دوره ۱، شماره ۱، ۱۳۹۴، ص ۳۷.

۶. رنگریز، حسن و غلامحسین خورشیدی، *مالیه عمومی و تنظیم خط مشی دولت*، تهران: چاپ و نشر بازرگانی، ۱۳۹۷، ص ۱۳۰.

اضافه شدن به قیمت کالاها و خدمات بر مصرف‌کنندگان تحمیل می‌شود. مالیات‌های غیرمستقیم را به دو دسته تقسیم‌بندی می‌کنند که عبارت‌اند از:

۱.۲.۱. مالیات بر واردات (حقوق ورودی)

صاحب‌نظران معتقدند کشورهایی که از طریق اعمال سیاست‌های جایگزینی واردات به مرحله صنعتی شدن رسیده‌اند، غالباً مالیات بر واردات را به‌عنوان تشویق محصولات داخلی به کار گرفته‌اند. وضع حقوق گمرکی سنگین بر کالاهای تجملی و غیرضروری درحقیقت به اجرای عدالت و اصل توان پرداخت مالیات‌دهندگان توجه بسزایی داشته و از طرفی، به‌عنوان کسب درآمد برای دولت محسوب می‌شود و مقبولیت این نوع از مالیات، سهولت اجرای آن نسبت به سایر اقلام مالیاتی است.^۱

۱.۲.۲. مالیات بر معاملات (فروش و مصرف)

مالیاتی که بیشتر بر مصرف و فروش کالاهایی که مصرف‌عام دارند وضع شوند، مالیات بر معاملات نام دارد. این معاملات معمولاً بر تمام مراحل تولید و توزیع اعمال می‌شود و عبارت‌اند از: مالیات بر عمده‌فروشی و خرده‌فروشی و مالیات بر ارزش افزوده.^۲

۲. تحلیل حقوقی و عملی شیوه اخذ مالیات در قراردادهای نفتی

در زمینه مالیات بر قراردادهای نفتی با مباحث چندی روبه‌رو هستیم که می‌توان آنها را در معافیت‌های مالیاتی، مالیات اشخاص حقوقی تقسیم کرد که با توجه به آنها، شرایط مالیات در قراردادهای بیع متقابل و آی‌پی‌سی را مورد نقد قرار می‌دهیم و سپس در انتها به بررسی وضعیت مالیات بر ارزش افزوده در این قراردادها و شرایط خاص این نوع مالیات می‌پردازیم.

اما پیش از آن و به‌طور گذرا اشعار می‌دارد که در قراردادهای امتیازی سنتی، شرکت صاحب امتیاز تعهد پرداخت مالیات و برخی وجوه دیگر را- که ممکن است در کشورهای مختلف تفاوت‌هایی باهم داشته باشند- به عهده کشور میزبان می‌گذاشت^۳، همین مسئله مورد اعتراض کشورهای نفت‌خیز قرار گرفت که نهایتاً منجر به پیدایش شیوه‌های نوین قراردادهای نفتی، از جمله قراردادهای امتیاز نوین، مشارکت در تولید و بیع متقابل شد. در قراردادهای مشارکتی که آنها نیز عمدتاً مربوط به دوره قبل از انقلاب اسلامی ایران بودند، سود ویژه سالانه مشمول مبلغی تحت عنوان مالیات می‌شد. به‌منظور تعیین سود ویژه، طرف خارجی باید همه هزینه‌ها و مخارج خود، از جمله اکتشاف، پرداخت حق‌الارض و... را کسر می‌کرد و مالیات بر درآمد آن تعلق می‌گرفت.^۴ با توجه به اینکه قراردادهای بعد از انقلاب اسلامی ایران به‌صورت قراردادهای خرید خدمت است، تمرکز ما در این قسمت بر قراردادهای بعد از انقلاب و قوانین مالیاتی این دوره خواهد بود.

۱. حافظیان، پانته آ، «رژیم واردات ایران (بانک جهانی)»، *مجله اقتصادی*، دوره ۲، شماره ۱۳ و ۱۴، ۱۳۸۱، ص ۱۵.

۲. آقای، الله محمد، «ارتباط مالیات بر مصرف و فروش با مالیات بر ارزش افزوده»، *مجله اقتصادی*، شماره ۱۹، ۱۳۸۲، ص ۴۷.

۳. عامری، فیصل و محمدرضا شیرمردی دزکی، «قراردادهای امتیازی جدید و منافع کشورهای تولیدکننده نفت: تحلیلی بر مالکیت نفت، نظارت و مدیریت دولت میزبان و رژیم مالی قرارداد»، *فصلنامه پژوهش حقوق خصوصی*، دوره ۲، شماره ۶، ۱۳۹۳، ص ۶۳.

۴. منظور، داوود، مسعود امانی و روح‌الله کهن هوش، «بررسی جایگاه حقوقی قراردادهای مشارکت در تولید در قوانین نفت کشور»، *پژوهشنامه اقتصاد انرژی ایران*، دوره ۴، شماره ۱۵، ۱۳۹۴، ص ۲۱۰.

۲.۱. معافیت‌های مالیاتی

معمولاً دولت‌ها با عنایت به سیاست‌های مالی و اقتصادی خود ممکن است در مراحل مختلف قراردادهای پیمانکاری (نفتی) پاره‌ای مشوق‌ها و معافیت‌های مالی را در نظر بگیرند. معمولاً این مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی در دوره بهره‌برداری که مرحله کسب منافع برای سرمایه‌گذاران خارجی است، از اهمیت بیشتری برخوردار است.^۱

نمونه‌های متعددی از معافیت‌های مالیاتی در مواد ۱۴۳ و ۱۰۵ و... قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده که این معافیت‌ها و حمایت‌ها برابر ماده ۸ قانون تشویق و حمایت از سرمایه‌گذاری خارجی، قابل تسری به سرمایه‌گذاران خارجی نیز است.^۲ ایجاد مناطق ویژه اقتصادی^۳، مناطق آزاد تجاری و شهرک‌های صنعتی^۴ نیز از دیگر مشوق‌هاست. یکی دیگر از معافیت‌های مالیاتی انعقاد موافقت‌نامه منع اخذ مالیات مضاعف است که طبق آن کشورها مبادرت به انعقاد قراردادهای دو یا چندجانبه می‌کنند که به موجب آن هریک از کشورهای طرف قرارداد از حق خود در مورد وضع مالیات، نسبت به درآمدهای تحصیل شده در کشورهای مقابل صرف‌نظر می‌کنند یا برای سرمایه‌گذاران داخلی که در کشور دیگر مالیات داده‌اند، تخفیفاتی قائل می‌شوند.^۵

تا سال‌ها ایران فقط با دو کشور آلمان و فرانسه موافقت‌نامه دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف امضا کرده بود؛ اما اکنون ۱۹ موافقت‌نامه دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و ۶۴ موافقت‌نامه دوجانبه تشویق و حمایت متقابل از سرمایه‌گذاری امضا کرده است که ۵۸ مورد لازم‌الاجرا شده‌اند.^۶ موافقت‌نامه‌های دوجانبه راجع به اجتناب از مالیات مضاعف براساس طبیعتشان با اصل رفتار مبتنی بر ملت کامله‌الوداد در تعارض‌اند.^۷ براساس بند ۳ ماده ۲۲ موافقت‌نامه عمومی تجارت خدمات، یک عضو نمی‌تواند در خصوص تدابیر عضو دیگر که در حوزه شمول موافقت‌نامه بین‌المللی منعقد شده میان آنها درباره اجتناب از مالیات مضاعف قرار دارد، به ماده ۱۷ متوسل شود. بنابراین موافقت‌نامه‌های بین‌المللی اعضای سازمان جهانی تجارت در مورد اجتناب از مالیات مضاعف مشمول نقض تعهد رفتار ملی نخواهد شد.^۸

۲.۲. مالیات اشخاص حقوقی

همان‌طوری که قبلاً اشاره شد در راستای جذب سرمایه‌گذاران خارجی معمولاً از شرکت‌های خارجی برای انجام قراردادهای موضوع بیع متقابل دعوت به عمل می‌آید؛ اما با عنایت به شرایط سیاسی خاص حاکم بر ایران به دلیل اعمال تحریم‌های

^۱ Lazzari, Salvatore and Pirog, Robert. "Oil Industry Financial Performance and the Windfall Profits Tax", *CRS report for Congress*, RL43689, 2008, P 22.

^۲ قسمت الف ماده ۴ آیین‌نامه اجرایی قانون تشویق و حمایت از سرمایه‌گذاری خارجی.

^۳ منطقه ویژه اقتصادی منطقه محصور گمرکی است که ورود کالا، ماشین‌آلات و تجهیزات به آن مناطق از شمول مقررات صادرات و واردات مستثنی هستند. در حال حاضر در ایران ۲۲ منطقه ویژه اقتصادی وجود دارد. مناطق ویژه اقتصادی را باید از مناطق آزاد تجاری تفکیک کرد.

مناطق ویژه اقتصادی جزئی از سرزمین اصلی‌اند، اما مناطق آزاد تجاری مناطقی مستقل محسوب می‌شوند که تابع مقررات خاص سرمایه‌گذاری‌اند. این مناطق در ایران شامل سه منطقه کیش، قشم و چابهار می‌شوند.

^۴ شهرک‌های صنعتی شهرک‌هایی‌اند که در قطب‌های صنعتی به صورت شهرک‌های از پیش ساخته شده، طراحی و آماده استفاده سرمایه‌گذاران‌اند. نکته مهم این شهرک‌ها، دسترسی و آماده بودن خدمات زیربنایی از قبیل آب، برق، تلفن، گاز و شبکه‌های عمده حمل‌ونقل‌اند.

^۵ هیئت، ضیاء‌الدین، *اقتصاد بین‌الملل*، جلد ۲، تهران: چاپخانه وزارت اطلاعات، ۱۳۴۸، ص ۳۰۷.

^۶ آمار سایت مرکز تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی ایران، (آخرین بازدید ۱۳۹۸/۶/۲۰): www.investiniran.ir

^۷ Smith, J. L. "A parsimonious model of tax avoidance and distortions in petroleum exploration and development", *Energy Economics*, Volume 43, 2014, P 148.

^۸ Leighty, W. CynthiaLin, C. Y. "Tax policy can change the production path: A model of optimal oil extraction in Alaska", *Energy Policy*, Volume 41, 2012, P 770.

اقتصادی مختلف، تاکنون برخی شرکت‌های داخلی نیز در زمینه نفت و گاز اقدام به انعقاد قراردادهای مذکور کرده‌اند. از این رو، در این قسمت به نحوه اخذ مالیات از عملکرد (سود شرکت) پیمانکاران ایرانی و خارجی که به فعالیت‌های موضوع قراردادهای بیع متقابل اقدام می‌کنند، اشاره می‌شود.

به استناد ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای است، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود. همچنین، براساس مفاد ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی طبق مقررات ماده ۹۴، ۹۵ و ۹۷ این قانون، تشخیص داده می‌شود. بنابراین به‌طور خلاصه، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ایرانی را که در زمینه عملیات موضوع قراردادهای بیع متقابل فعالیت می‌کنند از طریق رسیدگی به دفاتر تعیین شده و نرخ مالیات بر درآمد آنها ۲۵٪ است. به دلیل آنکه مکانیزم تشخیص مالیات این اشخاص مشابه سایر اشخاص حقوقی ایرانی است (به استثنای نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات)، لذا سایر موضوعات مالیاتی و نیز تکالیف قانونی این اشخاص مورد بحث قرار نمی‌گیرد. ضمن اینکه چالش‌های تعیین درآمد مشمول مالیات این گونه اشخاص همانند اشخاص حقوقی خارجی بوده که در ادامه به تفصیل بررسی شده است.^۱

۳. مالیات اشخاص حقوقی خارجی موضوع قراردادهای بیع متقابل^۲

اگرچه ضرورت تأسیس نظام مالیاتی خاص در حوزه صنعت نفت و گاز در اکثر کشورهای نفت‌خیز و توسعه‌یافته اثبات و برای آن قوانین و مقررات خاصی وضع شده است، لیکن در کشور ما تاکنون نظام مالیاتی خاصی راجع به این موضوع تدوین نشده است. لذا مالیات شرکت‌های نفتی و سرمایه‌گذاران این حوزه با توجه به عمومات قانونی مورد بررسی قرار می‌گیرد. قراردادهای بیع متقابل نفتی ایران در زمره قراردادهای خرید خدمت ریسکی قرار می‌گیرند؛ زیرا به موجب قراردادهای بیع متقابل، پیمانکار (شرکت نفتی سرمایه‌گذار) در قبال تحمل ریسک و اقداماتی که در مرحله اکتشاف و توسعه تحمل کرده است، مقدار مشخصی از عواید میدان را بدون آنکه مالکیتی نسبت به آنها داشته باشند، به‌عنوان حق الزحمه دریافت می‌کند. پیمانکار از جانب شرکت ملی نفت ایران و با نظارت آن اقدام به عملیات اکتشاف و توسعه می‌کند.^۳ در خصوص اخذ مالیات بر درآمد شرکت‌های نفتی در قراردادهای بیع متقابل موضوع از چند لحاظ قابل بررسی است. طبق

۱. عرب مازار، علی اکبر، بهروز باقری و مریم گل محمدی، «قراردادهای بیع متقابل و چالش‌های مالیاتی آن در صنعت نفت و گاز ایران»، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۰، ۱۳۹۵، ص ۱۷.

۲. قرارداد بیع متقابل که در حقوق ایران با نام‌های قرارداد بازخرید یا همان معادل انگلیسی آن، قرارداد بای‌بک (Buy Back Agreements) نیز شناخته شده هستند، از قراردادهای خرید خدمت محسوب می‌شوند. به این معنا که در این نوع قراردادها که اغلب بلندمدت هم هستند (معمولاً از حداقل ۳ سال تا حداکثر ۲۰ سال)، یک شرکت سرمایه‌گذار خارجی به‌عنوان پیمانکار اصلی، هزینه‌های سرمایه‌گذاری و تجهیز در یک پروژه خاص را برای طرف دیگر قرارداد برعهده می‌گیرد و با انتقال سرمایه، تجهیزات، ماشین‌آلات و فناوری موردنیاز به طرف دیگر قرارداد، عملیات ساخت، توسعه یا نوسازی و بهره‌برداری از پروژه مورد توافق را آغاز می‌کند. در واقع با قراردادهای بیع متقابل می‌توان هم جذب سرمایه خارجی را تا حد زیادی تضمین کرد و هم فناوری و تجهیزات پیشرفته و به روز دنیا را به کشور منتقل کرد و در آخر نیز به محض پایان قرارداد، همه حقوق و مالکیت تجهیزات و تولیدات پروژه را در اختیار گرفت و در واقع مالکیت کامل بر پروژه یافت.

۳. Shiravi, Abdolhossein, Sayyed Nasrollah, "Exploration and development of Iran's oilfields through buyback", *Natural Resources Forum*, Volume 30, 2006, PP 200-201.

تبصره ۲ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، «اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران به استثنای مشمولان تبصره ۵ ماده ۱۰۹ و ماده ۱۱۳ این قانون از مأخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره‌برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت‌هایی که مستقیماً یا به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود، انتقال دانش فنی، دادن تعلیمات، کمک‌های فنی یا واگذاری فیلم‌های سینمایی از ایران تحصیل می‌کنند، به نرخ مذکور در این ماده مشمول مالیات خواهند بود. نمایندگان اشخاص و مؤسسات مذکور در ایران نسبت به درآمدهایی که به هر عنوان به حساب خود تحصیل می‌کنند، طبق مقررات مربوط به این قانون مشمول مالیات می‌باشند.»

مطابق با این تبصره و صدر ماده ۱۰۵ باید درآمد شرکت‌های خارجی را که در صنایع نفت و گاز ایران فعالیت دارند، مشمول نرخ ۲۵ درصد لحاظ کرد. درحالی‌که طبق ماده ۱۰۷ آن قانون «درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند، به شرح زیر تعیین می‌شود: بابت تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق و همچنین، واگذاری فیلم‌های سینمایی که به‌عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کنند، به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است، با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی می‌باشد که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آن‌ها می‌شود». براساس تبصره ۴ ماده ۱۰۷ «درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می‌دهند، مشمول مقررات ماده ۱۰۶ این قانون خواهد بود.»

آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم در جلسه مورخ ۱۳۹۵/۳/۱۲ هیئت وزیران به تصویب رسید و با شماره ۲۰۷۵۹ مورخ ۱۳۹۵/۳/۲۵ در روزنامه رسمی منتشر شد. مطابق با ماده ۲ این آیین‌نامه، «درآمد مشمول مالیات بابت ناخالص وجوه دریافتی در پیمانکاری و خدمات فنی، اکتشاف، توسعه و بهره‌برداری در حوزه‌های هیدروکربوری بالادستی ۱۵ درصد و درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه در فعالیت‌های اقتصادی در ایران به استثنای موارد مذکور در فوق ۲۰ درصد مقرر شده است.» حال پرسش و ابهام موجود این است که قراردادهای بیع متقابل مشمول کدامیک از موارد فوق است؟ آیا مشمول ماده ۱۰۵ با نرخ ۲۵ درصد است یا تبصره ۴ ماده ۱۰۷ یا صدر ماده ۱۰۷ با نرخ ۱۰٪ الی ۴۰ درصد یا مشمول تبصره ۲ آیین‌نامه و مشمول نرخ ۱۵ درصد باید مورد بررسی و محاسبه قرار گیرد؟

به نظر می‌رسد، موضوع اخذ مالیات از محل درآمد حاصل از قراردادهای بیع متقابل مشمول ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم نباشد؛ زیرا قراردادهای بیع متقابل از گونه قراردادهای خدماتی محسوب می‌شود، شرکت خارجی به‌عنوان پیمانکاری در نظر گرفته خواهد شد و پیمانکار مستحق حق الزحمه یا کارمزدی است که در ازای سرمایه‌گذاری و کار و خدمت انجام داده دریافت می‌دارد.

می‌توان افزود، موضوع این قرارداد و پیمان نیز در ماده ۱۰۵ وجود ندارد و از لحاظ موضوعی به ماده ۱۰۷ نزدیک است. درواقع، گویا حکم ماده ۱۰۵ در مواد آتی و درخصوص برخی فعالیت‌ها تخصیص یافته است. بنابراین، با توجه به توضیحات به‌عمل‌آمده قراردادهای بیع متقابل به‌عنوان یک قرارداد پیمانکاری و خدماتی مشمول تبصره ۴ ماده ۱۰۷ نیز نیست. همچنین، به نظر می‌رسد، با توجه به اینکه صدر و ذیل و تبصره‌های ماده ۱۰۷ با اشاره به یک آیین‌نامه خاص راجع به

ماده ۱۰۷ از یکدیگر جدا شده‌اند، قانون‌گذار نظر بر آن داشته است تا نسبت به صدر ماده مذکور و عملیات پیمانکاری موضوع آن و قراردادهای نفتی شیوه و دیدگاه خاصی را در پیش گیرد که این دیدگاه در ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰۷ منعکس شده است، لذا باید گفت که قراردادهای بیع متقابل مشمول صدر ماده ۱۰۷ و آیین‌نامه اجرایی آن است.^۱ بنابراین، شرکت نفتی موظف است تا به موجب بند ۴ ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی)^۲ و ماده ۱۰۷ همین قانون^۳ و آیین‌نامه اجرایی آن، مالیات متعلقه را پرداخت کند. مالیات‌هایی که شرکت نفتی پرداخت می‌کند، شامل مالیات بر سود و درآمد حاصل از پیمانکاری خود در کشور است که مطابق با مقررات ماده ۱۰۶ این قانون^۴ تشخیص می‌شود.^۵

۱. برای مطالعه بیشتر مراجعه کنید: توکل همدانی، محمد، «مسائل مالیاتی نفت و گاز ایران»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۳۵، ۱۳۸۱، ص ۱۳؛ رستمی و رنجبر، پیشین، ص ۳۲.

۲. «ماده ۱- اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند: ... ۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید. ...»

۳. ماده ۱۰۷ (اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱): «درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند، به شرح زیر تعیین می‌شود.

بابت تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین، واگذاری فیلم‌های سینمایی که به‌عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کند، به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است، با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی می‌باشد که ظرف مدت یک‌سال مالیاتی عاید آن‌ها می‌شود. آیین‌نامه اجرایی این ماده و ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات با توجه به نوع فعالیت، ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون به پیشنهاد وزارت امور اقتصاد و دارایی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلف‌اند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند، کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت پرداخت‌کنندگان مذکور و دریافت‌کنندگان متضامناً مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

تبصره ۱- درمورد عملیات پیمانکاری، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد، مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به‌طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، درمورد خرید داخلی حداکثر تا مبلغ صورت‌حساب خرید و درمورد خرید خارجی تا مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداخت‌های قانونی مندرج در پروانه سبز گمرکی از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره ۲- در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری را به اشخاص حقوقی ایرانی به‌عنوان پیمانکاران دست‌دوم واگذار کنند، معادل مبالغی که برای تهیه لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست‌اول که توسط پیمانکار دست‌دوم خریداری می‌شود و با رعایت قسمت اخیر تبصره (۱) این ماده از پیمانکار دست اول دریافت می‌گردد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است.

تبصره ۳- شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.

تبصره ۴- درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می‌دهند، مشمول مقررات ماده ۱۰۶ این قانون خواهد بود.

۴. «درآمد مشمول مالیات درمورد اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی بر طبق مقررات ماده ۹۴ و بند «الف» ماده ۹۵ این قانون و در موارد مذکور در ماد ۹۷ این قانون به‌طور علی‌الرأس تشخیص می‌شود.»

۵. تبصره ۲ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم: «اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران به استثنای مشمولان تبصره (۵) ماده (۱۰۹) و ماده (۱۱۳) این قانون از مأخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره‌برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت‌هایی که مستقیماً یا به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود، انتقال دانش فنی، دادن تعلیمات، کمک‌های فنی یا واگذاری فیلم‌های سینمایی از ایران تحصیل می‌کنند، به نرخ مذکور در این ماده مشمول مالیات خواهند بود. نمایندگان اشخاص و مؤسسات مذکور در ایران نسبت به درآمدهایی که به هر عنوان به حساب خود تحصیل می‌کنند، طبق مقررات مربوط به این قانون مشمول مالیات می‌باشند.»

لیکن، تمام هزینه‌های شرکت نفتی که در راستای پرداخت مالیات صورت گرفته است، توسط شرکت ملی نفت ایران و با بهره بانکی بازپرداخت می‌شود. باید توجه داشت که شرکت ملی نفت ایران فقط مالیات‌های شرکت نفتی بین‌المللی را بازپرداخت می‌کند و نسبت به مالیات‌ها و هزینه‌هایی که بر عهده شرکت ایرانی قرار دارد، هیچ‌گونه مبلغی را بازپرداخت نمی‌کند؛ ولی در صورتی که کارکنان آنها در زمره کارکنان شرکت نفتی خارجی باشد، شرکت ملی نفت ایران موظف است تا مالیات بر درآمد آنها را بازپرداخت کند.^۱

۴. وضعیت مالیات در قراردادهای آی‌پی‌سی

به‌طور مشخص ساختار کلی مدل قراردادهای جدید نفتی آی‌پی‌سی از نوع خدماتی با ریسک است.^۲ در این قراردادها امکان حضور پیمانکار در فاز بهره‌برداری نیز فراهم شده است. همچنین به منظور انتقال دانش فنی و ارتقای توانمندی داخلی از ابتدا یک شرکت ایرانی با تأیید شرکت ملی نفت ایران، به‌عنوان شریک فنی در کنار پیمانکار خارجی قرار می‌گیرد.^۳ مهم‌ترین وجوه تمایز این قراردادها نسبت به قراردادهای بیع متقابل، بلندمدت بودن طول دوره قرارداد و حضور پیمانکار در دوره بهره‌برداری است. همچنین، برخلاف گذشته پاداش پیمانکار بر اساس میزان تولید از میدان شناور است و نسبت به فاکتورهای مختلفی همچون قیمت نفت خام، عامل R^۴، سطح تولید و نوع میدان تعدیل می‌شود.^۵

در قانون اساسی و شریعت، مخازن نفتی جزو انفال و متعلق به حکومت است. اما در قراردادهای جدید، در طرح‌های دارای اولویت، با استثنا کردن میادین مشترک و میادین‌های دارای ریسک بالا که زمان در آنها از اهمیت بالایی برخوردار است، امکان ثبت ذخایر و میدان در فهرست دارایی‌های پیمانکاران وجود دارد.^۶

در این قراردادها (به مانند قراردادهای بیع متقابل)، هزینه‌های غیرمستقیم شامل کلیه هزینه‌هایی‌اند که به وسیله پیمانکار در ارتباط با انجام دادن عملیات نفتی به نهادها و ارگانهای دولتی پرداخت شده‌اند؛^۷ همچون انواع مالیات، عوارض گمرکی، حق بیمه تأمین اجتماعی و...^۸ در خصوص میزان مالیات در این قراردادها، ظاهراً مبلغ ۳۰ تا ۳۵ درصد به‌عنوان مالیات در نظر گرفته شده است.

با مذاقه در مصوبه هیئت محترم وزیران در خصوص قراردادهای جدید نفتی و بالاخص بند (ض) ماده (۱) و تبصره ذیل آن و ماده (۱۰) آن مصوبه در تبیین دیدگاه هیئت محترم وزیران راجع به پرداخت مالیات پیمانکاران ملاحظه می‌شود نظر هیئت محترم وزیران مبنی بر بازپرداخت کسورات قانونی (از قبیل مالیات، بیمه و عوارض گمرکی) به پیمانکار است و این امر مصداق کمک به وی شناخته شده است؛ بدین معنا که طبق نظر هیئت وزیران پیمانکاران خارجی عملاً هیچ وظیفه‌ای

۱. اخلاقی، بهروز و اسدالله صحرانورد، «بررسی ماهیت حقوقی بیع متقابل نفتی ایران و سازگاری آن با پیمان منشور انرژی»، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، دوره ۴۳، شماره ۳، ۱۳۹۲، ص ۱.

۲. فرج پور، علی اصغر، «مدل جدید قراردادهای نفتی (آی پی سی)»، مجله شهر قانون، شماره ۱۷، ۱۳۹۵، ص ۶۳.

۳. Maddahinasab, M. "Fiscal Analysis of New Iranian Petroleum Contract Called IPC from a Legal and Contractual Perspective", *OGEL* 3, 2017, P 12.

۴. عامل R بیشتر به‌عنوان عاملی شناخته شده در قراردادهای مشارکت در تولید است و به‌عنوان عاملی برای تعدیل میزان پرداختی به پیمانکار و کنترل هزینه‌های پروژه است و با جمع دریافتی توسط پیمانکار تقسیم بر مجموع هزینه‌های انجام شده به دست می‌آید.

۵. صاحب هنر، حامد، علی طاهری فرد، فاضل مریدی فریمانی و روح‌اله مهدوی، «ارزیابی مالی - اقتصادی قراردادهای جدید نفتی ایران (IPC): مطالعه موردی فاز سوم میدان دارخوین»، فصلنامه تحقیقات مدل‌سازی اقتصادی، دوره ۸، شماره ۲۸، ۱۳۹۶، ص ۱۶.

۶. Ghandi A. Cynthia, L. C. "Do Iran's Buy-Back Service Contracts Lead to Optimal Production? The case of Soroosh and Nowrooz", *Energy Policy*, Volume 42, 2012, P 185.

۷. Indirect Capital Cost (IDC).

۸. صاحب هنر، طاهری فرد، مریدی فریمانی و مهدوی، پیشین، ص ۹۳.

اعم از قانونی یا قراردادی در خصوص پرداخت مالیات در قبال کشور میزبان و کارفرما ندارد. این درحالی است که وفق مواد (۲۳) و (۷۱) قانون محاسبات عمومی چنین امری ممنوع بوده و منوط به مصوبه مجلس شورای اسلامی خواهد بود و در واقع عمل برخلاف این مقرر، مصداق تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی محسوب خواهد شد. مضافاً اینکه وفق ماده (۴) آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۰۷) قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی و ماده ۵ و تبصره ۲ ماده ۶ قانون امور گمرکی تمام این امور داخل در وظایف ذاتی پیمانکار بوده است. لازم به ذکر است، در تمام دنیا شرکت‌های پیمانکار در محاسبات خود مالیات‌ها و عوارض و حقوق قانونی را در نظر گرفته و آن را غیرقابل بازگشت می‌دانند.

متأسفانه دیدگاه هیئت‌وزیران در بند (پ) ماده ۳ مصوبه هیئت‌وزیران نیز منعکس و صراحتاً اعلام شده است که کلیه هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم و... به طرف قرارداد (شرکت خارجی) بازپرداخت می‌شود. درحالی که هزینه‌های غیرمستقیم براساس تعریف بند (ص) ماده ۱ عبارت‌اند از: «کلیه هزینه‌هایی که به دولت، وزارتخانه‌ها و مؤسسات عمومی از جمله شهرداری‌ها از قبیل انواع مالیات‌ها، عوارض، گمرک و بیمه تأمین اجتماعی و نه محدود به آنها پرداخت می‌شود.» این معافیت‌ها (که در قالب بازپرداخت هزینه‌ها و کمک به پیمانکاران ذکر شده است) حتی برخلاف قوانین و مقررات مختلف مالیاتی نیز است؛ از جمله:

ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاح ۱۳۹۴) (در احصای اشخاص مشمول پرداخت مالیات) بیان می‌دارد:
«اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند:

کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند. هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل نماید. هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین، نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی (که به‌عنوان بها یا حق‌نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها گردد) از ایران تحصیل می‌کند.»
در ادامه ماده ۲ قانون مذکور موارد معافیت را احصا می‌کند که قیدی برای بند ۵ ماده ۱ نبوده، فلذا طرف قراردادهای نفتی از دیدگاه قانون مالیات‌های مستقیم مشمول پرداخت مالیات هستند.

معافیت پیمانکاران از هزینه‌های دیگر مانند گمرک، بیمه و... که در مصوبه هیئت محترم وزیران مورد اشاره قرار گرفت، نیز همچنان قابل ایراد و با سایر قوانین مربوطه از جمله، ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۵ قانون امور گمرکی و ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی در تعارض است.

این دیدگاه هیئت وزیران در شیوه‌آخذ مالیات و سپس بازگرداندن آن به شرکت‌های نفتی با ایرادات دیگری از جمله تعارض با بند ۱۷ سیاست‌های اقتصاد مقاومتی^۱ تحت عنوان «اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی و لغو و پرهیز از تصویب مجدد معافیت‌های مالیاتی» و همچنین بند «الف» ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه روبه‌رو است.

۱. گزارش کمیسیون ویژه حمایت از تولید ملی و نظارت بر اجرای اصل ۴۴ در مورد سیاست‌های اقتصاد مقاومتی و قوانین متناظر به شماره ۱۳۰۰ مورخ ۹۳/۹/۱۵.

در بند (ض) از ماده ۱ مصوبه هیئت دولت در مورد شرایط عمومی، ساختار و الگوی قراردادهای بالادستی نفت و گاز آمده است: «هزینه‌های غیرمستقیم: شامل کلیه هزینه‌هایی که به دولت، وزارتخانه‌ها و مؤسسات عمومی از جمله شهرداری‌ها از قبیل مالیات‌ها، عوارض، گمرک و بیمه تأمین اجتماعی پرداخت می‌شود.»

بنابراین اگرچه طبق بند (ض) از ماده ۱ مصوبه هیئت وزیران در ابتدا به نظر می‌رسد که شرکت‌های خارجی باید در ازای فضایی که به منظور عملیات اقتصادی در خاک ایران برایشان ایجاد شده است، هزینه‌ای به نام مالیات بپردازند، در تبصره همین بند آمده است: «عوارض و سایر پرداخت‌های قانونی بر عهده و از تکالیف طرف دوم قرارداد و به تبع آن، تسویه حساب با دستگاه‌های ذی‌صلاح نیز از تکالیف وی می‌باشد. این پرداخت‌ها بر پایه اعلام مراجع قانونی دریافت‌کننده عیناً به عنوان هزینه‌های غیرمستقیم پذیرفته شده و به ترتیب مقرر در این مصوبه، در وجه طرف دوم قرارداد بازپرداخت خواهد شد.» همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در بندهای متعدد، بازپرداخت کلیه هزینه‌های غیرمستقیم (شامل مالیات) مانند سایر هزینه‌ها بر عهده شرکت ملی نفت قرار گرفته است که تماماً مخالف قوانین و سیاست‌های اشاره‌شده در بالاست.

در این وضعیت، پیمانکار ابتدا مالیات را می‌پردازد، سپس این هزینه در کنار هزینه‌های دیگر جمع و تماماً توسط شرکت ملی نفت بازپرداخت می‌شود. بنابراین مالیاتی که از طریق سازمان امور مالیاتی دریافت و به خزانه دولت واریز شده است، توسط شرکت ملی نفت و از محل درآمدهای نفتی به پیمانکار بازپرداخت می‌شود.^۱

مشخص است که سیستم موجود در قراردادهای آی‌پی‌سی، به منظور تشویق سرمایه‌گذاری در صنعت نفت ایجاد شده، اما ظاهراً با اصول و قوانین مالیاتی و سیاست‌های کلی اقتصادی کشور تطابق کاملی ندارد. به نظر می‌رسد با توجه به سیاسی بودن موضوع، لازم است تا در انعقاد قراردادهای موجود تلاش شود تا قوانین کشور نقض نشود و همچنین پس از رفع تحریم‌ها، تغییر مناسبی در خصوص دریافت مالیات در قراردادهای آی‌پی‌سی صورت گیرد.

۵. مسائل مربوطه به مالیات بر ارزش افزوده در قراردادهای نفتی

در مالیات بر ارزش افزوده به سبب آنکه مالیات بر دادوستد است، اگر یک عنصر این مبادله (مصرف‌کننده یا تولیدکننده) خارجی باشد، وضع و اخذ مالیات علی‌القاعده تابع منطق صادرات و واردات خواهد بود. این است که کشورها برای تشویق صادرات، برای وضع مالیات بر ارزش افزوده، براساس اصل مقصد عمل می‌کنند؛ یعنی نرخ صفر برای صادرات و اخذ مالیات از واردات. بسیاری از کشورها کالاهای سرمایه‌ای و نهاده‌های وارداتی مخصوص طرح‌های استخراج و توسعه نفت و گاز را از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف کرده‌اند.^۲

براساس بند (ج) ماده یک قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، «مالیات بر ارزش افزوده، مابه‌التفاوت مالیات و عوارض فروش^۳ با مالیات و عوارض خرید^۴ در یک دوره معین است». به نظر می‌رسد، این تعریف در واقع مربوط به ارزش افزوده باشد، نه مالیات بر ارزش افزوده؛ زیرا مالیات بر ارزش افزوده در واقع درصدی از مابه‌التفاوت قیمت کالا در زمان

^۱ فضل زرنندی، سعید، «مسئله مالیات در قراردادهای جدید نفتی»، *جامعه خبری و تحلیلی الف*، ۲۴ شهریور ۱۳۹۵، صص ۲-۳.

^۲ Sunley, E. M. Baunsgaard, T. and Simard, D. "Revenue from the Oil and Gas Sector: Issues and Country Experience", *IMF Working Paper*, Post-conference draft, 2002, PP 11-12; Baunsgaard, T. "A Primer on Mineral Taxation", *IMF Working Paper 01/139 Washington: International Monetary Fund*, 2001, P 11.

^۳ «مالیات و عوارض فروش: مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها و ارائه خدمات مشمول مالیات و عوارض توسط مؤدی در یک دوره معین» (بند ت ماده ۱).

^۴ «مالیات و عوارض خرید: مالیات و عوارض متعلق به خرید کالاها و خدمات مشمول مالیات و عوارض برای فعالیت‌های اقتصادی مؤدی در یک دوره معین» (بند ث ماده ۱).

خرید و فروش آن است.

پرسشی که در مورد مالیات بر ارزش افزوده در بخش نفت و گاز مطرح می‌شود، این است که وضعیت مالیات بر ارزش افزوده دربارهٔ فراورده‌های نفتی به چه صورت است؟ آیا این مالیات نیز مانند سایر محصولات در تمامی مراحل تولید اخذ می‌شود؟ وضعیت مصرف‌کنندگان خاص محصولات نفتی مانند هواپیماها و نیروگاه‌ها و پالایشگاه‌ها به چه صورت است؟ برای پاسخ به این سؤالات مواد قانون ارزش افزوده را بررسی می‌کنیم و در انتها به آنها پاسخ می‌دهیم.

در مادهٔ ۷ نرخ مالیات و عوارض کالاها و خدمات مطابق با مأخذ موضوع مادهٔ ۵ این قانون، به استثنای کالاهای خاص که نرخ آنها در مادهٔ ۲۶ این قانون تصریح شده، نه درصد (۰/۹٪) است.

طبق بند (ب) مادهٔ ۱۰ خدمات معاوضه (سوآپ) نفت خام، فراورده‌های نفتی (بنزین، نفت‌گاز، نفت کوره، نفت سفید، گازمایع و سوخت هوایی)، گاز طبیعی و برق، از مالیات بر ارزش افزوده معافاند.

همچنین طبق تبصرهٔ یک مادهٔ ۱۰، فروش کلیه فراورده‌های تولیدی شرکت‌های پالایش به صورت ارزی (فروش سوخت‌های هوایی به شرکت‌های هواپیمایی خارجی در فرودگاه‌های داخلی)، مرزی (فروش سوخت در جایگاه‌های مستقر در نواحی مرزی کشور) و همچنین فروش سوخت دارای پروانه صادراتی گمرک جمهوری اسلامی ایران به کشتی‌ها (بنکرینگ) صادرات محسوب می‌شود و از مالیات بر ارزش افزوده معافاند.

طبق تبصرهٔ ۵ مادهٔ ۱۷، مالیات و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورت حساب (قبوض) مصرف‌کنندگان و همچنین نفت تولیدی (نفت خام، میعانات گازی و گاز طبیعی خام) و فراورده‌های تولیدی و وارداتی، فقط یک بار در زمان فروش (صدور صورت حساب)، در انتهای زنجیرهٔ تولید و توزیع آنها توسط شرکت‌های تابعهٔ وزارت نفت (بابت پنج فراوردهٔ اصلی و سوخت هوایی) یا شرکت‌های پالایش نفت (بابت سایر فراورده‌ها) و شرکت‌های گاز استانی و شرکت‌های تابع ذی‌ربط وزارت نیرو و شرکت‌های توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی بر مبنای قیمت فروش مصوب داخلی محاسبه، ثبت و وصول و پس از کسر اعتبارات مالیات و عوارض زنجیرهٔ مذکور به حساب سازمان نزد خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود.

در مادهٔ ۲۶ تحت فصل مالیات کالاهای خاص، قانون‌گذار تفصیلاً به مالیات بر کالاهای نفتی پرداخته است. در بند (الف) این ماده نرخ مالیات و عوارض کالاهای نفتی، بدین شرح است:

۱- انواع بنزین و سوخت هواپیما سی درصد (۰/۳۰٪)؛

۲- نفت‌گاز، نفت سفید، نفت کوره، گاز طبیعی و گاز مایع پانزده درصد (۰/۱۵٪).

فصل هفتم این قانون تحت عنوان «مالیات‌ها و عوارض خاص» به بحث دربارهٔ «مالیات سبزی» پرداخته است. از آنجایی که شرکت‌های دخیل در تولید و توزیع و مصرف نفت و گاز نیز از جمله شرکت‌های آلاینده قرار می‌گیرند، اشاره به این فصل ضروری است. طبق تبصرهٔ ۲ مادهٔ ۲۷، شرکت‌هایی که در زنجیرهٔ تولید بنزین و سوخت هواپیما، نفت سفید، نفت کوره، نفت‌گاز، گاز طبیعی و برق فعالیت می‌کنند، از شمول حکم این تبصره مستثنی می‌باشند.

بنابراین در خصوص مالیات بر نفت و گاز باید این گونه استنباط می‌شود که قانون مالیات بر ارزش افزوده دیدگاه خاص و استثنایی قائل شد است؛ زیرا در خصوص سایر کالاها و خدمات این مالیات در هر زنجیره از شخص مربوط به آن زنجیره وصول می‌شود، اما در مورد نفت و گاز از افراد و اشخاص در انتهای زنجیره اخذ می‌شود. این استثنا، در مورد مبلغ مورد محاسبه نیز متفاوت است؛ به طوری که راجع به انواع بنزین و سوخت هواپیما سی درصد (۰/۳۰٪) و در مورد نفت‌گاز، نفت سفید، نفت کوره، گاز طبیعی و گاز مایع پانزده درصد (۰/۱۵٪) است. همچنین در مورد آلاینده‌گی این محصولات نیز

قانون گذار استثنا قائل شده است.

نتیجه گیری

سازوکارهای متعدد مالی به منظور تدوین یک نظام مالی برای بخش نفتی که علاوه بر جذب سرمایه گذاری خارجی، سهم معقولی از عواید اقتصادی را برای دولت تضمین کند، در دسترس سیاست گذاران است. برخی از این سازوکارها به منظور تضمین جریان ثابت درآمدها برای دولت، بر اهرم های تولید محور اتکای بیشتری می کنند. صراحتاً یک نظام مناسب مالی برای تمامی پروژه های نفتی در تمامی کشورها و قراردادهای وجود ندارد. کشورها به ویژه بر حسب هزینه های اکتشاف، توسعه و تولید، سطح و کیفیت ذخایر نفتی و درک سرمایه گذار از ریسک تجاری و سیاسی با یکدیگر متفاوت اند. به همین ترتیب، پروژه های نفتی و گازی نیز با یکدیگر تفاوت دارند؛ به طوری که نوعی انعطاف پذیری در منتج شدن به یک نظام متناسب مالی مشخص است. گاهی این امر می تواند به عنوان یک رویکرد موردی نسبت به مذاکرات پروژه های نفتی دیده شود. البته مطلوب آن است که ساختار مالی انتخاب شده برای واکنش به تحولات پیش بینی نشده به اندازه کافی منعطف باشد تا ضرورت تغییرات خاص به حداقل برسد. این عوامل بر میزان درآمد دولت اثر می گذارد؛ به این معنا که کشوری که از سهم بالاتر درآمدی و هزینه های پایین تر اکتشافی و توسعه میادین نفتی و گازی برخوردار است، قادر خواهد بود تا بیش از کشوری که از سوابق کم پروژه های نفتی و گازی برخوردار است، بر سر سهم بالاتر درآمدی مذاکره کند.

همان طور که مشخص شد، در قراردادهای آی پی سی تلاش شده تا با حذف مالیات، به شکل بازگرداندن آن به طرف قرارداد، انگیزه طرف خارجی برای سرمایه گذاری دراز مدت در ایران را افزایش دهند. البته مالیات خود رقم درآمد قابل توجهی است که در این قراردادهای عملاً حذف شده و ظاهراً این مسئله به دلیل تلاش وزارت نفت برای جذب سرمایه گذاران در بازار رقابتی فعلی و همچنین اعمال تحریم های مجدد ایالات متحده است. در واقع، وزارت نفت تلاش دارد تا با افزایش تولید و صادرات نفت ایران، معادلات بازار نفت را به شکلی سازمان دهی کند که امکان حذف نفت ایران از بازار در اثر تحریم های امریکا امکان پذیر نباشد. یکی از مشوق های اصلی در این زمینه، حذف مالیات طرف خارجی است؛ تا جایی که شنیده ها نیز حکایت از آن دارد که وزارت نفت سهم مالیاتی شرکت های خارجی را نیز به عنوان یک آورده و حتی وام تلقی و در پایان هر سال با بهره ای خاص آن مبالغ را به شرکت های مربوطه بازپرداخت می کند. راجع به قراردادهای بیع متقابل اجرایی و رویه کنونی وزارت نفت در محاسبه مالیات پرداختی شرکت خارجی به عنوان آورده آن و بازپرداخت مالیات پرداختی به آنها به شدت با فلسفه مالیات و قوانین مالیاتی در تعارض قرار دارد و شایسته است وزارت و شرکت ملی نفت ایران شیوه خود راجع به عودت مبالغ مالیاتی به شرکت خارجی را متوقف کنند. از طرف دیگر، ضرر ناشی از درآمدهای مالیاتی در مواقع صلح و عدم تحریم با توجه به مصوبه موجود و دیدگاه حاضر در خصوص مالیات از شرکت های نفتی نه فقط مغایر با منافع ملی و منابع درآمدی کشور است، بلکه این رویه برخلاف قانون محاسبات عمومی و قوانین مالیاتی و سیاست های کلی کشور از جمله راجع به اصل ۴۴ نیز است و در خصوص قراردادهای آی پی سی به نظر می رسد که برای اجرای چنین قراردادهایی قطعاً نیازمند تصویب قانون خاص مصوب مجلس با توجه به شرایط موجود هستیم و انعقاد چنین قراردادهایی بدون تصویب مجلس با وجود مغایرت با سایر قوانین مالیاتی کشور صرفاً با استناد به مصوبه هیئت وزیران توسط وزارت نفت به تنهایی امکان پذیر نخواهد بود و با ایراد قانونی مواجه است. اما باید در نظر داشت اگر چه تصویب چنین قانونی ممکن است در کوتاه مدت مشکلات کشور و وزارت نفت در رابطه با مسائل مالیاتی را

حل کند، تداوم درازمدت آن نیز به هیچ وجه همسو با منافع و مصالح کشور نیست. لذا پیشنهاد می شود بدو هیئت وزیران درباره اصلاح مصوبه خود اقدام کند و چنانچه بر این مصوبه با توجه به مسائل کشور اصرار دارد، مراتب را از طریق لایحه به مجلس ارسال کند تا از طریق نهاد مذکور تصویب و قوانین یا مخالف نسخ شود. همچنین با توجه به پیشرفت روزافزون مباحث سرمایه گذاری و با رعایت قوانین و توافق نامه های بین المللی ایران در خصوص منع مالیات مضاعف و حمایت از سرمایه گذاری خارجی و جلوگیری از فرار مالیاتی و قیمت گذاری انتقالی در مناطق نفتی و با توجه به اختلاف دیدگاهها راجع به نحوه محاسبه مالیات شرکت های نفتی در قراردادهای نفتی موجود و استاندارد و روش محاسباتی و حسابداری آن در سازمان مالیاتی کشور بهتر است قانونی جامع و کامل در خصوص میزان و نرخ مالیاتی در مناطق اجرای هر پروژه در کشور با عنایت به مناطق مختلف و با توجه به میزان رسیک و بازدهی آن تعریف شود و شیوه حسابداری و حسابرسی و استاندارد مبنای محاسبه بابت آنها نیز مشخص و کارشناسان مربوطه نیز مورد آموزش قرار گیرند تا هم منافع ملی به صورت کامل حفظ شود و هم از اعمال و رفتار خلاف قانون اجتناب به عمل آید.

منابع

کتاب

۱. طاهری فرد، علی و حامد صاحب هنر، *مقایسه قراردادهای IPC با قراردادهای بیع متقابل*، تهران: معاونت پژوهش های اقتصادی، ۱۳۹۵.
۲. ولیدی، محمد صالح، *حقوق کیفری اقتصادی، جرایم علیه امنیت اقتصادی*، جلد ۲، تهران: جنگل، ۱۳۹۳.
۳. هیئت، ضیاءالدین، *اقتصاد بین الملل*، جلد ۲، تهران: چاپخانه وزارت اطلاعات، ۱۳۴۸.
۴. رنگریز، حسن و غلامحسین خورشیدی، *مالیه عمومی و تنظیم خط مشی دولت*، تهران: چاپ و نشر بازرگانی، ۱۳۹۷.

مقاله

۵. توکل همدانی، محمد، «مسائل مالیاتی نفت و گاز ایران»، *پژوهش نامه مالیات*، شماره ۳۵، ۱۳۸۱.
۶. فضل زرنندی، سعید، «مسئله مالیات در قراردادهای جدید نفتی»، *جامعه خبری و تحلیلی الف*، ۲۴ شهریور ۱۳۹۵.
۷. آقایی، الله محمد، «ارتباط مالیات بر مصرف و فروش با مالیات بر ارزش افزوده»، *مجله اقتصادی*، شماره ۱۹، ۱۳۸۲.
۸. اخلاقی، بهروز و اسدالله صحرانورد، «بررسی ماهیت حقوقی بیع متقابل نفتی ایران و سازگاری آن با پیمان منشور انرژی»، *فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی*، دوره ۴۳، شماره ۳، ۱۳۹۲.
۹. بستانیان، جواد، «نقد اجمالی مالیات بر دارایی و درآمد در قانون مالیات های مستقیم»، *نشریه حسابرس*، شماره ۱۹، ۱۳۸۲.
۱۰. توکل، محمد، «بررسی تطبیقی در باب مالیات های املاک و مستغلات»، *فصلنامه پژوهشنامه مالیات*، دوره ۱۶، شماره ۴۸، ۱۳۸۷.
۱۱. حافظیان، پاتنه آ، «رژیم واردات ایران (بانک جهانی)»، *مجله اقتصادی*، دوره ۲، شماره ۱۳ و ۱۴، ۱۳۸۱.
۱۲. رستمی، ولی و احمد رنجبر، «ابعاد حقوقی مالیات بر نفت و گاز»، *نشریه مطالعات حقوق انرژی*، دوره ۱، شماره ۱، ۱۳۹۴.
۱۳. سمیعی، علی اکبر، «بحثی درباره قانون مالیات های مستقیم»، *مجله حسابدار رسمی*، شماره ۲، ۱۳۸۳.
۱۴. صاحب هنر، حامد، علی طاهری فرد، فاضل مریدی فریمانی و روح اله مهدوی، «ارزیابی مالی-اقتصادی قراردادهای جدید نفتی ایران (IPC): مطالعه موردی فاز سوم میدان دارخوین»، *فصلنامه تحقیقات مدل سازی اقتصادی*، دوره ۸، شماره ۲۸، ۱۳۹۶.
۱۵. عامری، فیصل و محمدرضا شیرمردی دزکی، «قراردادهای امتیازی جدید و منافع کشورهای تولید کننده نفت: تحلیلی بر مالکیت نفت، نظارت و مدیریت دولت میزبان و رژیم مالی قرارداد»، *فصلنامه پژوهش حقوق خصوصی*، دوره ۲، شماره ۶، ۱۳۹۳.

۱۶. عرب مازار، علی اکبر، بهروز یاقری و مریم گل محمدی، «قراردادهای بیع متقابل و چالش‌های مالیاتی آن در صنعت نفت و گاز ایران»، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۰، ۱۳۹۵.
۱۷. فرج‌پور، علی اصغر، «مدل جدید قراردادهای نفتی (آی پی سی)»، مجله شهر قانون، شماره ۱۷، ۱۳۹۵.
۱۸. محمدی، سام، فخرالدین اصغری آقمشهدی و محمد جواد حاجی حسینی، «بررسی قواعد اختصاصی قراردادهای بالادستی نفت با تاکید بر قرارداد جدید نفتی موسوم به IPC»، فصلنامه حقوق اداری، دوره ۳، شماره ۹، ۱۳۹۴.
۱۹. منظور، داوود، مسعود امانی و روح‌الله کهن هوش، «بررسی جایگاه حقوقی قراردادهای مشارکت در تولید در قوانین نفت کشور»، پژوهشنامه اقتصاد انرژی ایران، دوره ۴، شماره ۱۵، ۱۳۹۴.

سایت

۲۰. مرکز تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی ایران، www.investiniran.ir (آخرین بازدید: ۱۳۹۸/۶/۲۰)

References

Books

1. Rangriz, Hassan and Gholam Hossein Khorshidi, *Public Finance and Government Policy Setting*, Tehran: Commercial printing and publishing, 2018.
2. Heiy'at, Zia-eddin, *International Economics*, Volume 2, Tehran: Ministry of Information Printing House, 1969. (in Persian)
3. Taheri-Fard, Ali and Hamed Saheb Honar, *Comparing IPC Contracts with Buy-Back Contracts*, Tehran: Deputy Director of Economic Researches, 2016. (in Persian)
4. Validi, Mohammad Saleh, *Economic Criminal Law, Crimes Against Economic Security*, Volume 2, Tehran: Jungle, 2014. (in Persian)

Articles

5. Tavakol Hamedani, Mohammad, "Iranian Oil and Gas Tax Issues", *Tax Research paper*, Issue 35, 2002. (in Persian)
6. Shiravi, Abdolhossein, Sayyed Nasrollah, "Exploration and Development of Iran's Oilfields through Buyback", *Natural Resources Forum*, Volume 30, 2006
7. Fazl Zarandi, Saeed, Taxation Issue in New Oil Contracts, Tehran: News and Analysis Society A, September 14, 2016. (in Persian)
8. Aghaei, Allah Mohammad, "The Relationship between Consumption and Sales Tax and Value Added Tax", *Economic Magazine*, Issue 19, 2003. (in Persian)
9. Akhlaghi, Behrouz and Asadollah Sahra-Navard, "Analysis of Legal Nature of Iran's Oil Buy Back Contract and Its Comparison with the Energy Charter Treaty", *Private Law Studies Quarterly*, Volume 43, Issue 3, 2013. (in Persian)
10. Ameri, Faysal and Mohammad Reza Shirmardi Dezki, "The New Concession Agreements and the Interests of Oil Producer Countries: With Specific Reference to Ownership of the Oil, Host State's Control and Management and the Fiscal Regime of the Agreements", *Quarterly Journal of Private Law Research*, Volume 2, Issue 6, 2014. (in Persian)
11. Arab Mazar, Ali Akbar, Behrouz Bagheri and Maryam Gol-Mohammadi, "Buy-Back Contracts and its Tax Challenges in Iranian Oil and Gas Industry", *Quarterly Journal of Accounting and Auditing Research*, Volume 8, Issue 30, 2016. (in Persian)
12. Baunsgaard, T. "A Primer on Mineral Taxation", *IMF Working Paper 01/139 Washington: International Monetary Fund*, 2001.

13. Bostanian, Javad, "A Brief Critique of Property and Income Taxes in the Direct Tax Law", *Journal of Auditor*, Issue 19, 2003. (in Persian)
14. Faraj-Pour, Ali Asghar, "New Model of Oil Contracts (IPC)", *Journal of City of Law*, Issue 17 2016. (in Persian)
15. Ghandi A. Cynthian, L. C. "Do Iran's Buy-Back Service Contracts Lead to Optimal Production? The case of Soroosh and Nowrooz", *Energy Policy*, Volume 42, 2012.
16. Hafezian, Panthea, "Iran's Import Regime (World Bank)", *Economic Journal*, Volume 2, Issue 13-14, 2002. (in Persian).
17. Lazzari, Salvatore and Pirog, Robert. "Oil Industry Financial Performance and the Windfall Profits Tax", *CRS report for Congress*, RL43689, 2008.
18. Lei, Zhu. ZhongXiang, Zhang. and Ying, Fan. "Overseas Oil Investment Projects under Uncertainty: How to Make Informed Decisions?", *Journal of Policy Modeling*, Volume 37, Issue 5, 2015.
19. Leighty, W. CynthiaLin, C. Y. "Tax Policy Can Change the Production Path: A Model of Optimal Oil Extraction in Alaska", *Energy Policy*, Volume 41, 2012.
20. Maddahi-Nasab, M. "Fiscal Analysis of New Iranian Petroleum Contract Called IPC from a Legal and Contractual Perspective", *OGEI* 3, 2017.
21. Manzour, Davoud, Masoud Amani and Ruhollah Kohan-Housh, "Using Production Sharing Contracts in Iran's Petroleum Industry: A Legal Analysis", *Journal of Iranian Energy Economics*, Volume 4, Issue 15, 2015. (in Persian)
22. Mohammadi, Sam, Fakhreddin Asghari Aqmashadi and Mohammad Javad Haji Hosseini, "Review of the Specific Rules of Upstream Oil Contracts with Emphasis on the New Oil Contract Known as IPC", *Quarterly Journals of Administrative Law*, Volume 3, Issue 9, 2015. (in Persian)
23. Rostami, Vali and Ahmad Ranjbar, "Legal Aspects of Taxation of Petroleum and Natural Gas", *Journal of Energy Law Studies*, Volume 1, Issue 1, 2015. (in Persian)
24. Saheb Honar, Hamed, Ali Taheri-Fard, Fazel Moridi Farimani and Rouhollah Mahdavi, "Financial-Economic Evaluation of Iran's New Oil Contracts (IPC): A Case Study of the Third Phase of the Darkhovin Field", *Quarterly Journal of Economic Modeling Research*, Volume 8, Issue 28, 2017. (in Persian)
25. Samiei, Ali Akbar, "A Discussion on Direct Tax Law", *Journal of Certified Public Accountant*, Issue 2, 2004. (in Persian)
26. Smith, J. L. "A Parsimonious Model of Tax Avoidance and Distortions in Petroleum Exploration and Development", *Energy Economics*, Volume 43, 2014.
27. Stauffer, T. and Gault, J. "Exploration Risks and Mineral Taxation: How Fiscal Regime Affect Exploration Incentives", *Energy Journal*, Volume 6, 1985.
28. Sunley, E. M. Baunsgaard, T. and Simard, D. "Revenue from the Oil and Gas Sector: Issues and Country Experience", *IMF Working Paper*, Post-conference draft, 2002.
29. Tavakol, Mohammad, "A Comparative Study on Real Estate Taxes", *Journal of Tax Research*, Volume 16, Issue 48, 2008. (in Persian)

*This page is intentionally
left blank.*