

## Transfer Pricing of Multinational Enterprises in the Oil and Gas Industries and the Method of Coping with It

Hesam Khodayarinejad

Ph.D. Student in Oil and Gas Law, Faculty of Law, Shahid Beheshti University, Tehrn, Iran.

Mehrab Darabpour\*

Professor of Law, Faculty of Law, Shahid Beheshti University, Tehrn, Iran.

### Abstract

Tax has undeniable role in Provision of the governments general budget and special position in financial regime of all oil and gas contracts. Host states always trying to provide presence and investment conditions of multinational enterprices in oil and gas industry for advancing their economic goals and collecting considerable Income tax. Although multinational enterprises are important actors in the international trade and one of the main factors of global economic growth, the destructive effects of some of their actions are not desirable. The structure of these companies is somehow that parent company controls and manages many subsidiary companies in various countries and advances its besiness goals in any way possible. This structure provides for these companies the possibility of tax avoidance via transfer pricing mechanism. In international oil and gas industry, a significant volume of transactions are between parent company and its subsidiary companies or between subsidiary companies of a parent company. Transfer pricing is a mechanism based on that goods. services, rights and property related to intellectual property, facilities and ... transfer from parent company to subsidiary or between subsidiaries of parent company at a price different from the usual market price. Indeed, the purpose of utilization of this mechanism is internalization of transactions and determining desired prices for the purpose of reducing taxable income and transfer of funds from geographic territory with a high income tax rate to another geographic territory with a low income tax rate. Host countries tax revenues affected by this action of multinational companies. Host countries with the aim of collecting maximum tax revenues determine financial regime of oil and gas contracts, whiles controlled transactions of multinational enterprises obstruct this goal. Transfer pricing violates competition law to the detriment of small companies. Although multinational enterprises with their structure internalize transactions, avoid

\* Corresponding Author: [info@drdarabpour.ir](mailto:info@drdarabpour.ir)

**How to Cite:** Khodayarinejad, H., & Darabpour, M. (2023). Transfer Pricing of Multinational Enterprises in the Oil and Gas Industries and the Method of Coping with It. *Private Law Research*, 12(45), 241-282. doi: 10.22054/jplr.2024.74073.2753.


tax payment and save financial resources resulting from it easily, but small companies do not have such a capability, can not avoid tax liabilities and invest financial resources resulting from it in other sectors. Oil and gas industry due to the need to huge investment and modern technologies is desperately depending on the presence of multinational companies, and a very high turnover of money increase the motivation of those companies in the utilization of transfer pricing mechanism. Supply of required goods and services from affiliated companies at a price outside the normal market price and providing facilities with an interest rate higher or lower than the usual rate reduce tax income of host states and create many challenges to deal with this problem. Utilization of Arm's-Length principle is the most efficient tool to deal with transfer pricing. Based on this principle, if the price of goods and services exchanged in controlled transaction between two related companies differ from the usual price of those goods and services in uncontrolled transaction between two independent companies, tax experts ignore the price of controlled transaction and base the price of uncontrolled transaction for calculation of taxable income. This principle is universal and the method of its applying has been predicted in the tax laws and regulations of most countries. It is determined, By examining judicial precedent of countries, that tax experts, in calculating the due tax, ignore price announced by tax payer and by applying this principle determine taxable income. Despite all the advantages of the arm's-length principle, the challenges of its application cannot be overlooked. Comparative analysis is the basis of applying this principle and to do this, tax experts should find similar transaction related to same goods or services exchanged in a controlled transaction to compare price. In most cases, desired goods and services are unique and finding a similar transaction is impossible. This research, with the library method and examining judicial precedent, explains the transfer pricing of multinational companies with the special attention to the international oil and gas industries to find out that how these companies, by internalization of transactions and determination of their desired price, avoid paying tax to host governments. In the following, coping with transfer pricing by applying arm's-length principle, methods of applying this principle and Iran's legal status in dealing with this problem will be reviewed to find out that which legal instruments Iranian National Tax Administration has to deal with transfer pricing.

**Keywords:** Transfer Pricing, Tax Avoidance, Oil and Gas Industries, Arm's Length Principle, Multinational Enterprises.




## قیمت گذاری انتقالی شرکت های چندملیتی در صنعت نفت و گاز و راهکار مقابله با آن

دانشجوی دکتری حقوق نفت و گاز، دانشکده حقوق، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

حسام خدایاری نژاد 

استاد دانشکده حقوق، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

مهراب داراب پور\* 

### چکیده

هرچند شرکت های چندملیتی بازیگران مهم تجارت بین الملل و یکی از اصلی ترین عوامل رشد اقتصاد جهانی به شمار می روند، اما آثار نامطلوب برخی از اقدامات آنها غیرقابل چشم پوشی است. قیمت گذاری انتقالی یکی از این اقدامات مخرب است که در آن، شرکت های چندملیتی، با همکاری شرکت های فرعی، با داخلی سازی معاملات و تعیین قیمت های مورد نظر خود، به راحتی منابع مالی خود را از قلمروی جغرافیایی با نرخ مالیات بر درآمد بالا، به قلمروی جغرافیایی دیگر با نرخ مالیات بر درآمد پایین، منتقل می کنند. نتیجه حاصل از این اقدام، اجتناب از پرداخت مالیات، نقض حقوق رقابت و ازدست رفتن منافع مالی دولت های میزبان است. صنعت نفت و گاز به دلیل نیاز به سرمایه گذاری کلان و فناوری های مدرن، بسیار به حضور شرکت های چندملیتی متکی بوده و گردش مالی زیاد، انگیزه این شرکت ها را در به کارگیری مکانیسم قیمت گذاری انتقالی افزایش داده است. یافته های این پژوهش نشان می دهد که به کارگیری اصل معاملات مستقل، کارآمدترین ابزار مقابله با قیمت گذاری انتقالی به شمار آمده و به کارشناسان مالیاتی این اختیار را می هد که قیمت معامله کنترل شده را نادیده گرفته و قیمت معامله کنترل نشده را مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات شرکت ها قرار دهند.

**واژگان کلیدی:** قیمت گذاری انتقالی، اجتناب از پرداخت مالیات، صنعت نفت و گاز، اصل معاملات مستقل، شرکت های چندملیتی.

## مقدمه

اخذ مالیات یکی از منابع درآمد دولت‌ها در تأمین بودجه عمومی کشور به حساب می‌آید. دولت‌ها با وضع قوانین و مقررات متعدد مالیاتی، در تلاش هستند از مجاری مختلف، نهایت وصول درآمدهای مالیاتی را محقق نمایند. در رژیم مالی تمامی قراردادهای نفت و گاز نیز، مالیات، پای ثابت بوده و دولت‌های میزبان برای وصول هرچه بیشتر آن از شرکت‌های فعال در این حوزه، تدابیر متعددی را اتخاذ می‌کنند.<sup>۱</sup> مالیات بر درآمد اشخاص (اعم از حقیقی یا حقوقی) یکی از اصلی‌ترین مجاری اخذ مالیات توسط دولت‌ها به حساب می‌آید که برای تعیین و وصول آن، ابتدا درآمد ناخالص مؤدی محاسبه شده، هزینه‌های قابل قبول مالیاتی از آن کسر می‌گردد تا درآمد خالص مؤدی مشخص شود. درصدی از این درآمد خالص، وفق مقررات هر کشور، به عنوان مالیات بر درآمد، توسط دولت‌ها مطالبه و اخذ می‌گردد.<sup>۲</sup>

یکی از مزیت‌های حضور و سرمایه‌گذاری شرکت‌های چندملیتی، که درآمد سرشاری را برای دولت‌های میزبان رقم می‌زند، امکان اخذ مالیات بر درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری این غول‌های اقتصادی در کشورهای میزبان است. صنعت نفت و گاز به دلیل نیاز به جذب حداکثری سرمایه، بسیار مورد توجه بوده و دولت‌های میزبان همواره در تلاش هستند با فرآهم آوردن مشوق‌هایی، حداکثر سرمایه شرکت‌های بین‌المللی نفت و گاز را در این صنعت جذب و به تبع حضور و سرمایه‌گذاری این شرکت‌ها، مالیات بر درآمد بیشتری نیز اخذ نمایند. در مقابل، شرکت‌های چندملیتی نیز در صدد کاهش هزینه‌ها و حداکثرسازی سود خود بوده و همواره تلاش می‌کنند با به کارگیری ابزارهایی، ضمن کاهش میزان مالیات پرداختی به دولت‌های میزبان، سود بیشتری از فعالیت‌های خود کسب کنند.<sup>۳</sup>

---

1. Eden, L., Juarez Valdez, L., and Li, D. "Talk Softly But Carry A Big Stick: Transfer Pricing Penalties and The Market Valuation of Japanese Multinational in The United States", *Journal of International Business Studies*, 36:4, (2005), p. 398.

2. Devos, K. "Implications For The Concept of 'Tax Benefit/Advantage' As Prescribed in The Australian and British General Anti-avoidance Rules in Tackling Tax Base Erosion And Profit Shifting", *Common Law World Review*, 44:4, (2015), p. 241.

3. De Colle, S., Marie Bennett, A. "State Induced, Strategic, or Toxic? An Ethical Analysis of Tax Avoidance Practices", *Business & Professional Ethics Journal*, 33:1, (2014), p. 56.

یکی از این ابزارها، به کارگیری مکانسیم قیمت گذاری انتقالی است. قیمت گذاری انتقالی به حالتی اطلاق می شود که در آن، کالا یا خدمات، میان دو شرکت وابسته، به قیمتی بیشتر یا کمتر از قیمت معمول آن کالا یا خدمات در بازار آزاد و میان دو شرکت مستقل، رد و بدل می گردد. ثمره به کارگیری این مکانسیم برای شرکت های چندملیتی، انتقال سود و منافع، از یک قلمروی جغرافیایی با نرخ مالیات بر درآمد بالا، به قلمروی جغرافیایی دیگر با نرخ مالیات بر درآمد پایین است. با این اقدام شرکت های چندملیتی، هزینه های قابل قبول مالیاتی افزایش و سود خالص و درآمد مشمول مالیات کاهش یافته و نهایتاً مالیات کمتری به دولت میزبان پرداخت می شود.<sup>۱</sup>

مقابله با قیمت گذاری انتقالی به یکی از چالش های بزرگ، بالاخص برای کشورهایی که به درآمدهای مالیاتی وابستگی شدیدی دارند، تبدیل شده است. بررسی های سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، به عنوان یک سازمان پیش رو در مقابله با این معضل، گویای آن است که بسیاری از شرکت های چندملیتی، بخش اعظمی از فعالیت ها و سرمایه گذاری های خود را در یک قلمروی جغرافیایی انجام می دهند و درآمد حاصل از آن را در قلمرو جغرافیایی دیگر، با نرخ مالیات بر درآمد پایین تر، اعلام می نمایند تا از این طریق، از پرداخت سهم عادلانه مالیات خود، اجتناب کنند.<sup>۲</sup>

اصلی ترین پرسشی که در این پژوهش باید درصدد پاسخگویی به آن بود این است که مکانسیم قیمت گذاری انتقالی در صنعت نفت و گاز و چالش های ناشی از آن چیست و چه راهکار مؤثری برای مقابله با این معضل وجود دارد. هدف این پژوهش شناخت مکانسیم قیمت گذاری انتقالی با نگاه ویژه به صنعت نفت و گاز است تا مشخص گردد شرکت های چندملیتی با چه ترفندی، این مکانسیم را در بخش های مختلف صنعت نفت و گاز به کار می گیرند و دولت ها نیز با چه ابزاری، به مقابله با این معضل می پردازند. از این رو، ابتدا در بخش اول، به تعریف قیمت گذاری انتقالی توسط شرکت های چندملیتی و چالش های ناشی

---

1. Couzin, R. "Policy Forum: The End of Transfer Pricing", *Canadian Tax Journal*, 61:1, (2013), p. 162.

2. Devos, K. op.cit.

از آن پرداخته شده و در بخش دوم، با نگاهی عملی، نحوه به کارگیری این مکانیسم در قراردادهای فروش کالا، ارائه خدمات و تأمین منابع مالی در صنعت نفت و گاز را مورد بررسی قرار می‌گیرد. بخش سوم نیز به بررسی مقابله با قیمت‌گذاری انتقالی در پرتوی اصل معاملات مستقل اختصاص خواهد یافت تا مشخص گردد اعمال این اصل و نحوه به کارگیری آن، چگونه می‌تواند مقابله‌ای موثر با این معضل را در پی داشته باشد. در انتها نیز به وضعیت قوانین و مقررات ایران در مقابله با قیمت‌گذاری انتقالی، بالاخص در صنعت نفت و گاز، پرداخته خواهد شد.

### ۱. قیمت‌گذاری انتقالی شرکت‌های چندملیتی و چالش‌های ناشی از آن

ساختار شرکت‌های چندملیتی به گونه‌ای است که می‌توانند حجم قابل توجهی از معاملات خود را از مجرای شرکت‌های فرعی، داخلی‌سازی نمایند و با اجتناب از پرداخت مالیات، چالش‌های عدیده‌ای را برای دولت‌های میزبان به وجود آورند. در این بخش، ابتدا به ساختار شرکت‌های چندملیتی و مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی پرداخته خواهد شد و در ادامه نیز چالش‌های ناشی از این معضل مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

#### ۱-۱. قیمت‌گذاری انتقالی شرکت‌های چندملیتی

ظهور شرکت‌های چندملیتی یکی از آثار جهانی شدن اقتصاد به‌شمار می‌آید. ساختار این شرکت‌ها به گونه‌ای است که شرکت مادر، تعداد قابل توجهی شرکت فرعی و زیرمجموعه در کشورهای مختلف را در مالکیت و کنترل خود دارد و با تشکیل یک زنجیره‌ای قدرتمند، مقاصد تجاری و اقتصادی خود را پیش می‌برد.<sup>۱</sup> مدل شرکت‌های چندملیتی با هدف غلبه بر مشکلات و موانع تجارت خارجی طراحی گردیده و وجود شرکت‌های فرعی و زیرمجموعه متعدد، این فرصت را برای شرکت‌های چندملیتی ایجاد نموده که زنجیره سرمایه‌گذاری و تجارت در جهان را، درون سازمانی نمایند، هزینه‌ها را کاهش و سود خود را افزایش دهند.<sup>۲</sup>

1. Baistrocchi, E(1). "The International Tax Regime and The BRIC World: Elements For a Theory", *Oxford Journal of Legal Studies*, 32:4, (2013), p. 738.

2. Brauner, Y. "Value in The Eye of The Beholder: The Valuation of Intangibles For Transfer Pricing Purposes", *Virginia Tax Review*, 28:79, (2008), p. 92.

فعالیت شرکت‌های چندملیتی آثار مثبت و منفی بی‌شماری بر جای گذاشته و این غول‌های اقتصادی به یکی از اصلی‌ترین بازیگران دنیای تجارت بین‌الملل تبدیل شده‌اند. قدرت و امکانات برخی از این شرکت‌ها، از بسیاری از کشورهای مستقل، بیشتر بوده و قادر هستند دولت‌ها را برای نائل شدن به اهداف خود، همراه نمایند. در شرایط فعلی، بسیاری از دولت‌ها، رشد و توسعه پایدار خود را در گروی حضور و سرمایه‌گذاری شرکت‌های چندملیتی در قلمروشان می‌بینند و برای جذب حداکثری سرمایه آنان، با یکدیگر به رقابت می‌پردازند. با حضور و سرمایه‌گذاری شرکت‌های چندملیتی، دولت‌ها قادر هستند هم‌اکنون سرمایه و فناوری مورد نیاز خود را پر نمایند و هم از درآمدهای حاصل از فعالیت‌های آنان، مالیات بستانند.<sup>۱</sup> یکی از مهم‌ترین مشوق‌هایی که اکثر دولت‌ها در راستای جذب حداکثری سرمایه شرکت‌های چندملیتی، ارائه می‌دهند، مشوق‌های مالیاتی و کاهش نرخ مالیات بر درآمد است. این اقدام باعث تفاوت در نرخ مالیات بر درآمد اشخاص در کشورهای مختلف شده و زمینه به‌کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی توسط شرکت‌های چندملیتی را فراهم آورده است.<sup>۲</sup> اگر یک شرکت چندملیتی را با توجه به ساختارش، مجموعه‌ای از شرکت‌ها بدانیم که از شرکت مادر و تعدادی شرکت‌های فرعی و زیرمجموعه تشکیل شده، بخش اعظمی از معاملات در حوزه تجارت بین‌الملل، به معاملات میان شرکت مادر با شرکت‌های فرعی یا شرکت‌های فرعی متعلق به یک شرکت مادر اختصاص دارد. «قیمت‌گذاری انتقالی»<sup>۳</sup> مکانیسمی است که بر اساس آن، کالاها، خدمات، حقوق و دارایی‌های مربوط به مالکیت فکری، تسهیلات و... از شرکت مادر به شرکت زیرمجموعه یا میان شرکت‌های زیرمجموعه متعلق به یک شرکت مادر، به قیمتی متفاوت از قیمت معمول بازار منتقل می‌گردد که این تفاوت قیمت ممکن است یا بالاتر از حد معمول بازار یا بسیار پایین‌تر از آن

---

1. Delahay, D., Schmalz, K. "Why Upstream Oil and Gas Poses Lower Transfer Pricing Risks Than Other Industries", *Tax Notes International*, 93:2, (2019), p. 175.

2. McLean, S., Charles, D., and Rajkumar, A. "Navigating Transfer Pricing Risk in The Oil and Gas Sector Essential Elements of a Policy Framework for Trinidad and Tobago and Guyana", *Studies and Perspectives Series –ECLAC Subregional Headquarters For The Caribbean*, 101, (2021), p. 33.

3. Transfer pricing

باشد. با به کارگیری این مکانیسم، هزینه‌های قابل قبول مالیاتی افزایش یافته و در مقابل درآمد مشمول مالیات کاهش می‌یابد. ماحصل این فرآیند، کاهش میزان مالیات بر درآمد پرداختی مجموعه شرکت چندملیتی به ضرر دولت‌ها است.<sup>۱</sup>

به‌عنوان مثال، شرکت توتال فرانسه که مجری بسیاری از پروژه‌های نفت و گاز در جهان است، در کشورهای دیگر، شرکت‌های زیرمجموعه متعددی را به ثبت رسانده تا هر یک، بخش‌های مختلفی از عملیات نفتی، از اکتشاف، توسعه و تولید گرفته تا پالایش و بازاریابی و فروش نفت و مشتقات آن را به انجام برسانند. شرکت توتال، در فلات قاره کشور نروژ مشغول تولید نفت بوده و در کشور مالزی نیز یک شرکت زیرمجموعه برای پالایش نفت و فروش مشتقات نفتی دارد. اگر نرخ مالیات بر درآمد در کشور نروژ بسیار بالا و در کشور مالزی بسیار پایین باشد، این انگیزه برای شرکت چندملیتی توتال ایجاد می‌شود که سهم خود از نفت تولیدی میادین نفتی کشور نروژ را با رقم بسیار پایین‌تری به شرکت زیرمجموعه‌اش در کشور مالزی بفروشد. از یک طرف، به‌واسطه فروش نفت به قیمتی پایین‌تر از قیمت معمول جهانی، درآمد کمتری برای توتال در کشور نروژ ایجاد و متعاقباً مالیات بر درآمد کمتری به دولت نروژ پرداخت می‌شود و از طرف دیگر، به دلیل خرید نفت توسط شرکت زیرمجموعه، به قیمتی پایین‌تر از قیمت معمول جهانی، درآمد بیشتری برای شرکت زیرمجموعه توتال در کشور مالزی ایجاد می‌گردد. به دلیل پایین بودن نرخ مالیات بر درآمد در کشور مالزی، این شرکت زیرمجموعه، مالیات کمتری در کشور مالزی پرداخت خواهد نمود. با به کارگیری این مکانیسم، درآمد و سود خالص شرکت چندملیتی توتال، از یک قلمروی جغرافیایی با نرخ مالیات بر درآمد بالا، به قلمروی جغرافیایی دیگر با نرخ مالیات بر درآمد پایین منتقل می‌گردد، مجموعه شرکت چندملیتی توتال مالیات بر درآمد کمتری پرداخت می‌کند و ضرر مالیاتی عظیمی به دولت نروژ وارد می‌شود.<sup>۲</sup>

1. Couzin, R. op.cit. 162 & 163.

2. Hunter, C., Herr, T., and Hayland, M. "Transfer Pricing For The Rest of Us", *Palgrave Macmillan Journals*, 50:2, (2015), p. 76.



## ۲-۱. چالش‌های ناشی از قیمت‌گذاری انتقالی

مهم‌ترین چالش به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی شرکت‌های چندملیتی، اجتناب از پرداخت کامل مالیات بر درآمد است.<sup>۱</sup> وزارت خزانه داری آمریکا در یک برآورد کلی اعلام کرد که در آمریکا سالانه بیش از ۲/۸ میلیارد دلار فرار مالیاتی از طریق به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی صورت می‌پذیرد. همچنین گزارش‌ها حاکی از آن است که سالانه بین ۱۹۰ تا ۲۹۰ میلیارد دلار فرار مالیاتی شرکت‌های چندملیتی از طریق به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی در سطح جهان رخ می‌دهد که سهم کشورهای در حال توسعه، حدود ۶۶ تا ۸۴ میلیارد دلار است.<sup>۲</sup> شرکت‌های چندملیتی با توجه به ساختارشان به راحتی قادر هستند حجم قابل توجهی از معاملات خود را داخلی‌سازی کرده و به معاملات کنترل شده تبدیل نمایند. با تعیین قیمت‌های متفاوت برای این قبیل معاملات کنترل‌شده، به سادگی این امکان برای شرکت‌های چندملیتی ایجاد می‌شود که منافع خود را از یک قلمرو جغرافیایی با نرخ مالیات بر درآمد بالا به قلمرو جغرافیایی دیگر با نرخ مالیات بر درآمد پایین منتقل کنند.<sup>۳</sup>

معاملات کنترل‌شده میان دو شرکت وابسته، تفاوت‌های عمده‌ای با معاملات کنترل‌نشده میان دو شرکت مستقل دارد. در معاملات کنترل‌نشده، شرایط حاکم بر بازار تعیین‌کننده قیمت است، در حالی که در معاملات کنترل‌شده، اهداف تجاری، کسب حداکثر سود و اجتناب از پرداخت مالیات، کارکرد اصلی را در تعیین قیمت بازی می‌کنند.<sup>۴</sup> فرض کنید شرکت نفتی انی ایتالیا با سرمایه‌گذاری عظیم در میدین گازی کشور نیجریه، اقدام به تولید گاز طبیعی و مایع‌سازی آن جهت ارائه به بازار کشور چین می‌کند. در راستای داخلی‌سازی

1. Wilson-Rogers, N., and Dale Pinto, P. "Reconceptualising Australia's Transfer Pricing Rules: An Approach Based on Adopting Economic Presence As A Basis For Taxation", *eJournal of Tax Research*, 13:2, (2015), p. 411.

2. UNCTAD. 2014. Urgent Global Action Needed to Tackle Tax Avoidance. Retrived From: <https://unctad.org/news/urgent-global-action-needed-tackle-tax-avoidance>. Last Access 20th March 2023.

3. Benshalom, I. "Rethinking The Source of The Arm's-Length Transfer Pricing Problem", *Virginia Tax Review*, 32:3, (2013), p. 427.

4. Baistrocchi, E(1). op.cit. 738.

و کنترل معاملات، این شرکت، در کشور چین، به ثبت یک شرکت فرعی مبادرت می‌ورزد تا این شرکت فرعی، با خریداری محموله‌های ال. ان. جی. از شرکت انی، اقدام به عرضه آن به خریدارن مستقل چینی نماید. حال اگر نرخ مالیات بر درآمد در کشور نیجریه بالا و در کشور چین پایین باشد، این انگیزه برای شرکت انی ایجاد می‌شود که محموله‌های ال. ان. جی. را با قیمتی پایین‌تر از قیمت معمول بازار به شرکت فرعی خود در چین بفروشد. با این اقدام، سود شرکت انی در کشور نیجریه، به واسطه فروش محموله به قیمتی پایین‌تر از قیمت معمول بازار، کاهش یافته و در نتیجه مالیات بر درآمد کمتری به دولت نیجریه پرداخت می‌شود. در مقابل، خرید محموله‌های ال. ان. جی. از سوی شرکت فرعی با قیمتی پایین‌تر، با اینکه سود بیشتری برای آن شرکت در کشور چین رقم می‌زند، اما چون نرخ مالیات بر درآمد در آن کشور پایین است، این شرکت فرعی، نهایتاً مالیات با نرخ کمتری به دولت چین، در مقایسه با دولت نیجریه، پرداخت می‌کند. ماحصل به کارگیری این مکانیسم، چیزی جز پرداخت مالیات کمتر از سوی شرکت چندملیتی انی به ضرر دولت نیجریه نیست.<sup>۱</sup>

قیمت‌گذاری انتقالی شرکت‌های چندملیتی و اجتناب از پرداخت عادلانه مالیات بر درآمد، بر بودجه عمومی دولت‌های میزبان، بالاخص دولت‌هایی که به درآمدهای مالیاتی وابستگی شدیدی دارند، تأثیرات منفی می‌گذارد. بسیاری از دولت‌ها با هدف رشد و توسعه اقتصادی و کسب درآمدهای مالیاتی، در بدهی اقتصادی خود را بر روی شرکت‌های چندملیتی می‌گشایند. در چنین شرایطی، اگر به واسطه به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری

۱. ر.ک به پرونده

Ukrain vs Rivneazot, September 2019, Supreme Administrative Court, Case No 817/1737/17

در این پرونده، شرکت اوکراینی ریونازوت اقدام به واردات گاز طبیعی از شرکت وابسته خود در کشور قبرس به نام آستچم هولدینگ لیمیتد و فروش و صادرات محصولات معدنی به شرکت وابسته خود در کشور سوئیس به نام ان.اف. تریدینگ ای. جی. نموده است. سازمان مالیاتی دولت اوکراین در بررسی‌ها و حسابرسی‌های دفاتر این شرکت برای سال مالی منتهی به ۲۰۱۷ به این نتیجه رسید که در این قبیل معاملات کنترل‌شده، قیمتی که برای واردات و صادرات محصولات در نظر گرفته شده، قیمت معمول بازار نبوده و چنین امری در میزان مالیات پرداختی این شرکت به دولت اوکراین تأثیرات سوئی گذارده است.

انتقالی، یک شرکت چندملیتی، علی‌رغم کسب درآمد سرشار از فعالیت‌های خود، میزان واقعی مالیات بر درآمد خود را نپردازد، دولت میزبان در تأمین منابع مالی جهت اداره کشور، دچار مشکل خواهد شد و سطح رفاه عمومی نیز تنزل خواهد یافت.<sup>۱</sup>

نقض حقوق رقابت از دیگر آثار غیرمستقیم به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی توسط شرکت‌های چندملیتی است. وجود رقابت منصفانه یکی از اصلی‌ترین مؤلفه‌های رشد و توسعه اقتصادی به‌شماره می‌رود. شرکت‌های چندملیتی با توجه به ساختار پیچیده‌ای که دارند، می‌توانند با داخلی‌سازی معاملات خود، چرخه تأمین کالا و خدمات را با هزینه کمتری، به نفع خود و به ضرر رقبا ایجاد نمایند.<sup>۲</sup> اگر ایجاد این چرخه، با قیمت‌گذاری انتقالی نیز همراه باشد، این گول‌های اقتصادی به راحتی قادر هستند با انتقال سود و منافع از یک قلمروی جغرافیایی به قلمروی جغرافیایی دیگر، میزان مالیات پرداختی را کاهش دهند و مزیت مالیاتی، به نفع خود و به ضرر شرکت‌های دیگر، ایجاد کنند. نتیجه این اقدام، ضعف شرکت‌های محلی در تقابل با شرکت‌های چندملیتی است. شرکت‌های چندملیتی قادر هستند منابع مالی را که به واسطه قیمت‌گذاری انتقالی و اجتناب از پرداخت مالیات، ذخیره نموده‌اند را در حوزه‌های دیگر سرمایه‌گذاری کرده و درآمد بیشتری برای خود رقم بزنند، در حالی که شرکت‌های دیگر، از چنین امکانات و مزیت‌های رقابتی، محروم هستند.<sup>۳</sup>

## ۲. جایگاه قیمت‌گذاری انتقالی شرکت‌های چندملیتی در صنعت نفت و گاز

صنعت نفت و گاز یکی از مستعدترین حوزه‌های به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی است. گردش مالی بسیار بالا، نیاز به حجم سرمایه‌گذاری کلان و ضرورت به کارگیری فناوری‌های نوین، کشورهای دارای ذخایر نفت و گاز را به شدت به حضور و سرمایه‌گذاری شرکت‌های چندملیتی وابسته نموده است. شرکت‌های بزرگ نفت و گاز، که خواستگاه اکثر آنها در کشورهای توسعه‌یافته غربی است، در تمامی بخش‌های صنعت نفت و گاز، از

1. Afik, Z., Lahav, Y. "Practical Valuation of Risk Transfer in Advance Pricing Agreements", *Journal of Tax Administration*, 4:1, (2018), p. 38.

2. Baistrocchi, E(2). "The Transfer Pricing Problem: A Global Proposal For Simplification", *American Bar Association*, 59:4, (2006), p. 950.

3. De Colle, S., Marie Bennett, A. op. cit. 64 & 65.

اکتشاف ذخایر گرفته تا استخراج، تولید، پالایش، انتقال، عرضه به بازارهای هدف و... یک زنجیره قدرتمندی ایجاد کرده‌اند و قادر هستند با کمک شرکت‌های فرعی‌شان، تمامی نیازهای خود به کالا، خدمات، سرمایه، فناوری و... را در جریان اجرای پروژه‌های نفت و گاز بر طرف نمایند.<sup>۱</sup> در این بخش، قیمت‌گذاری انتقالی در حوزه فروش کالا، ارائه خدمات و تامین منابع مالی در صنعت نفت و گاز مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲-۱. قیمت‌گذاری انتقالی در خرید و فروش کالا و تجهیزات

در جریان اجرای پروژه‌های نفت و گاز، دست شرکت‌های چندملیتی برای به‌کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی در خرید و فروش کالا، تجهیزات و محصولات تولیدی، بسیار باز است. شرکت‌های نفتی با ایجاد شرکت‌های فرعی متعدد، مالکیت بسیاری از تجهیزات خود را به این شرکت‌ها منتقل و قسمت اعظمی از نیاز خود به کالا و تجهیزات را از شرکت‌های فرعی خود تأمین می‌کنند. معامله نفت، گاز و میعانات تولیدی، خرید و فروش دکل‌های حفاری، استفاده از ظرفیت خط لوله و پالایشگاه، برای انتقال و پالایش نفت و گاز تولیدی، کسب اطلاعات لرزه‌نگاری و داده‌های ژئوفیزیک و ژئوتکنیک و... از جمله مواردی است که می‌توانند زمینه قیمت‌گذاری انتقالی را فراهم آورد. انتقال تجهیزات و اطلاعات میان شرکت‌های وابسته، در صورتی که رقم قرارداد نیز بالا باشد، حساسیت سازمان امور مالیاتی کشور میزبان را برای رصد این قبیل معاملات کنترل‌شده و اطمینان از عدم به‌کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی، بیش از پیش برمی‌انگیزد. در پرونده شرکت سایپم دیریلینگ<sup>۲</sup>، این شرکت که در میدان نفتی «گولیات»<sup>۳</sup> در «دریای بارنتس»<sup>۴</sup> کشور نروژ مشغول انجام عملیات نفتی بود، دکل حفاری «اسکارابیو»<sup>۵</sup> را برای انجام عملیات حفاری در آب‌های عمیق دریای بارنتس، از شرکت وابسته خود به نام سایپم کامرسیو ال. تی. دی.

1. McLean, S., Charles, D., and Rajkumar, A. op.cit. 9.

2. Norway vs Saipem Drilling Norway AS, August 2019, Borgarting lagmannsrett, Case No LB-2018-55099 – UTV-2019-698

3. Goliat

4. Barents sea

5. Scarabeo 8

به قیمت ۱.۳۶۴.۰۰۰.۰۰۰ دلار خریداری می‌کند. سازمان مالیاتی دولت نروژ در بررسی عملکرد مالی شرکت سایپم دریلینگ در سال‌های ۲۰۱۴ و ۲۰۱۵، خریداری این دکل حفاری به مبلغ فوق را بسیار گران‌تر از قیمت معمول بازار دانست که باعث گردیده میزان هزینه‌های این شرکت به طرز غیر معمولی افزایش، درآمد خالص مشمول مالیات نیز کاهش یابد و نهایتاً مالیات کمتری به دولت نروژ پرداخت شود.<sup>۱</sup>

در پروسه عملیات اکتشاف میدین نفت و گاز و جانمایی دکل‌های حفاری، اطلاعات لرزه‌نگاری و داده‌های ژئوفیزیک و ژئوتکنیک اهمیت به‌سزایی دارد. بسیاری از شرکت‌ها، در صنعت نفت و گاز، هسته اصلی فعالیت خود را کسب این اطلاعات و داده‌ها و فروش آن به شرکت‌های دیگر قرار داده‌اند. برخی شرکت‌های بزرگ نفت و گاز، علی‌رغم این که از امکانات ویژه‌ای برای کسب این اطلاعات برخوردار هستند، با برون‌سپاری آن به شرکت‌های فرعی خود، اقدام به خرید این اطلاعات در قالب معاملات کنترل‌شده به قیمتی خارج از قیمت معمول بازار می‌کنند تا از این طریق بتوانند سود خود را به قلمروی جغرافیایی دیگر با نرخ مالیات بر درآمد پایین‌تر منتقل کنند.<sup>۲</sup> سازمان مالیاتی بسیاری از کشورهای نفت‌خیز، تمرکز ویژه‌ای به این قبیل معاملات کنترل‌شده دارند. در پرونده شرکت فورتیس<sup>۳</sup>، این شرکت در فاصله سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۱ در راستای کشف میدین نفت و گاز در دریای شمال و آغاز فرآیند حفاری چاه، اطلاعات لرزه‌نگاری بستر دریا را از یکی از شرکت‌های وابسته خود به نام پترولیوم ژئوسرویس به قیمت ۹۵ میلیون کرون نروژ خریداری کرد. با بررسی‌های صورت گرفته مشخص گردید، رقم این معامله کنترل‌شده میان دو شرکت وابسته،

---

۱. در این پرونده، سازمان مالیاتی نروژ، بدون توجه به قیمت دکل خریداری‌شده، قیمت واقعی آن را ۹۹۰،۰۰۰،۰۰۰ دلار برآورد و میزان هزینه کرد و خالص درآمد شرکت سایپم دریلینگ را بر مبنای همین قیمت محاسبه نمود. این اقدام مورد اعتراض شرکت سایپم دریلینگ در دادگاه بخش اسلو نروژ قرار گرفت که این دادگاه در بررسی‌های خود، محاسبه مقامات مالیاتی را درست ارزیابی کرد و اعتراض این شرکت، مورد تأیید این دادگاه بخش قرار نگرفت و رأی دادگاه بخش نیز در دادگاه تجدیدنظر تأیید گردید.

2. McLean, S., Charles, D., and Rajkumar, A. op.cit. 34.

3. Norway vs Fortis Petroleum Norway AS, March 2022, Court of Appeal, Case No LB-2021-26379.

بسیار بیشتر از رقم معمول این نوع قراردادها در موارد مشابه است. سازمان مالیاتی نروژ، در این پرونده اعلام داشت که به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی با هدف افزایش هزینه‌ها، کاهش سود و به تبع آن کاهش میزان مالیات پرداختی از سوی شرکت فورتیس به دولت نروژ، کاملاً مشهود است. بر همین اساس، برای سال مالی ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۱ قیمت اعلامی قرارداد خرید داده‌ها از شرکت پترولیوم ژئوسرویس را به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در نظر نگرفت و مالیات پرداختی این شرکت را افزایش داد.<sup>۱</sup>

در تجارت نفت خام، گاز و مشتقات آن، شرکت‌های چندملیتی، امکانات ویژه‌ای برای به‌کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی و انتقال منافع دارند. ایجاد شرکت‌های فرعی متعدد در بخش‌های بالادستی و پایین‌دستی در کشورهای مختلف، این امکان را برای مجموعه شرکت چندملیتی فراهم می‌آورد تا حجم قابل توجهی از تجارت نفت، گاز و مشتقات آن را داخلی‌سازی و با انجام معاملات کنترل‌شده، مالیات پرداختی به دولت‌ها را دستخوش تغییر کند.<sup>۲</sup> به‌عنوان مثال، شرکت نفتی توتال که در فلات قاره کشور انگلستان مشغول تولید نفت از میادین فراساحلی است، در کشور مالزی، یک شرکت زیرمجموعه برای پالایش نفت و فروش مشتقات نفتی ثبت می‌نماید. اگر نرخ مالیات بر درآمد در کشور انگلستان بسیار بالا و در کشور مالزی بسیار پایین باشد، این انگیزه برای شرکت چندملیتی توتال ایجاد می‌شود که سهم نفت تولیدی خود از میادین نفتی کشور انگلستان را با رقم بسیار پایین‌تری به شرکت زیرمجموعه‌اش در کشور مالزی بفروشد. با این ترفند، درآمد کمتری برای توتال در کشور انگلستان ایجاد و نهایتاً مالیات پرداختی این شرکت به دولت انگلستان کاهش می‌یابد؛ از طرف دیگر، به دلیل خرید نفت توسط شرکت زیرمجموعه به قیمت بسیار پایین‌تر از قیمت‌های معمول بازار، هرچند درآمد بیشتری برای شرکت زیرمجموعه توتال در کشور مالزی ایجاد می‌شود، اما به سبب پایین بودن نرخ مالیات بر درآمد در کشور مالزی

۱. هرچند این اقدام سازمان مالیاتی نروژ با اعتراض شدید شرکت فورتیس مواجه شد و این شرکت به این تصمیم در دادگاه بخش نروژ، اعتراض نمود. دادگاه بخش، ضمن رد اعتراض شرکت فورتیس، تصمیم سازمان مالیاتی را مورد تأیید قرار داد و این تصمیم در دادگاه تجدید نظر نروژ نیز ابرام گردید.

2. Delahay, D., Schmalz, K. op.cit. 178.

نسبت به انگلستان، مالیات پرداختی مجموعه شرکت *توتال* نیز به تبع آن کاهش می‌یابد.<sup>۱</sup> ماحصل این فرآیند، چیزی جز انتقال منافع از یک قلمروی جغرافیایی با نرخ مالیات بر درآمد بالا، به قلمروی جغرافیایی دیگر با نرخ مالیات بر درآمد پایین، افزایش درآمد شرکت *توتال* و کاهش درآمد مالیاتی دولت انگلستان نیست.<sup>۲</sup>

## ۲-۲. قیمت‌گذاری انتقالی در ارائه خدمات

شرکت‌های چندملیتی برای ماندن در کورس رقابت و افزایش بهره‌وری، تلاش می‌کنند خدمات مورد نیاز خود را به صورت متمرکز از مجاری تعیین‌شده خود دریافت نمایند. در این راستا، یا شرکت مادر تمامی خدمات مورد نیاز را به صورت متمرکز به شرکت‌های فرعی ارائه می‌دهد یا یک شرکت فرعی برای ارائه این خدمات به تمامی شرکت‌های وابسته، تأسیس می‌شود. اجتناب از پرداخت مالیات از طریق به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی، از دیگر اهداف ارائه خدمات به صورت معاملات کنترل‌شده در گروه شرکت‌های چندملیتی است.<sup>۳</sup> در حوزه نفت و گاز، دریافت خدمات از شرکت‌های وابسته، به جهت بار مالی بسیار بالا و انگیزه‌های بالای اجتناب از پرداخت مالیات، به امری شایع تبدیل شده است. شرکت‌های بزرگ نفت و گاز، شرکت‌های فرعی متعددی در کشورهای مختلف به ثبت

---

1. Hunter, C., Herr, T., and Hayland, M. op.cit.

۲. ر.ک به پرونده

Romania vs “GAS distributor” SC A, December 2020, Court of Appeal, Case No 238/12.03.2020

در این پرونده مقامات مالیاتی دولت رومانی مدعی شدند شرکت اس. سی. ای. اقدام به خرید گاز متان از شرکت وابسته خود به نام اس. سی. بی. و فروش آن به خریداران داخلی و خارجی نموده، اما اطلاعات و اسناد مربوط به این معامله کنترل‌شده را در بازه زمانی قانونی، در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار نداده است. به دلیل اینکه قیمت گاز متان خریداری‌شده از شرکت وابسته توسط شرکت اس. سی. ای. به نرخی بالاتر از نرخ معمول بازار بوده و باعث کاهش درآمد و کاهش مالیات پرداختی این شرکت به دولت رومانی شده، با اصلاح قیمت گاز خریداری‌شده، میزان سود این شرکت و به تبع آن میزان مالیات متعلقه به این شرکت را برای عملکرد مالی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۵ افزایش داد. هرچند این اقدام مورد اعتراض شرکت اس. سی. ای. در دادگاه قرار گرفت، اما هم دادگاه بدوی و هم دادگاه تجدیدنظر اعتراض این شرکت را مردود اعلام نمودند.

3. Benshalom, I. op.cit. 445.

می‌رسانند و هر یک را موظف به ارائه خدماتی خاص از جمله، خدمات حفاری، سیمان کاری، لجستیک و پشتیبانی، حقوقی و قراردادی، حمل و نقل، مالی و مدیریتی، بازاریابی، فروش و ... به مجموعه شرکت‌های وابسته آن گروه می‌نمایند.<sup>۱</sup>

چنین ساختاری، این قابلیت را به مجموعه شرکت چندملیتی می‌دهد تا هر قسم از خدمات مورد نیاز خود را از یک شرکت فرعی دریافت کند یا شرکت مادر، خدمات مورد نیاز شرکت‌های فرعی خود را شخصاً به صورت متمرکز ارائه دهد. حال اگر برای ارائه هر یک از این خدمات، قراردادهای خاصی منعقد و اجرتی بالاتر یا پایین‌تر از حد معمول بازار نیز پرداخت شود، می‌تواند زمینه انتقال منافع از یک قلمروی جغرافیایی با نرخ مالیات بر درآمد بالا به قلمروی جغرافیایی دیگر با نرخ مالیات بر درآمد پایین در راستای اجتناب از پرداخت مالیات را ایجاد کند.<sup>۲</sup> به عنوان مثال، شرکتی که در میدین فراساحلی کشور قطر مشغول انجام عملیات حفاری است، دکل‌های حفاری مورد نیاز را از یک شرکت فرعی خود در امارات و خدمات لجستیکی و پشتیبانی را از دیگر شرکت فرعی خود در عمان، دریافت می‌نماید. اگر نرخ مالیات بر درآمد در کشور قطر بالا و در کشور عمان پایین باشد، این انگیزه برای شرکت مادر ایجاد می‌شود که با انعقاد قرارداد، خدمات لجستیکی و پشتیبانی خود را به قیمتی بالاتر از حد معمول بازار از شرکت فرعی عمانی خود دریافت کند.<sup>۳</sup> جلوگیری از به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی در قالب معاملات کنترل‌شده ارائه خدمات، بالاخص در حوزه نفت و گاز، یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های سازمان امور مالیاتی دولت‌های میزبان به حساب می‌آید. مسئولان و کارشناسان مالیاتی نسبت به این قبیل معاملات حساسیت ویژه‌ای نشان می‌دهند و با بررسی اسناد و مدارک، همواره در تلاش هستند مانع انتقال منافع و اجتناب از پرداخت مالیات شوند.

---

1. Irish, C. "Transfer Pricing Abuses And Less Developed Countries", *Inter-American Law Review*, 18:1, (1986), p. 95.

2. Feinschreiber, R., Kent, M. "Malaysia Issues Transfer Pricing and Advanced Pricing Arrangement Rules", *Corporate Business Taxation Monthly*, 13:11, (2012), p. 28.

3. Zebian, F., Lin, L., and Wood, J. "Transfer Pricing For Bareboat Charters in The Offshore Drilling Industry", *International Tax Review*, (2015), p. 15.



شرکت‌های وابسته ممکن است با هدف کاهش درآمد و به تبع آن اجتناب از پرداخت مالیات، در قراردادهای ارائه خدمات، اجرتی بسیار بالاتر از نرخ معمول بازار پرداخت نمایند. در پرونده شرکت /سونسک<sup>۱</sup>، سازمان امور مالیاتی دولت سوئد، نرخ کرایه حمل نفت خام خریداری شده را بسیار بالاتر از حد معمول بازار تلقی کرد که منجر به کاهش درآمد مشمول مالیات این شرکت و به تبع آن کاهش مالیات پرداختی به دولت سوئد برای سال‌های ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۱ شده است. در این پرونده، شرکت /سونسک شل برای مدت پنج سال اقدام به واردات نفت خام از شرکت وابسته خود به نام سایپک در انگلستان می‌نمود. بر اساس مفاد قرارداد، شرکت سایپک، با دریافت کرایه حمل، موظف به حمل نفت خام خریداری شده و تحویل آن به شرکت /سونسک در بندر گوتنبرگ سوئد بوده است. کارشناسان مالیاتی دولت سوئد با بررسی قرارداد و اسناد مرتبط، به این نتیجه رسیدند که کرایه پرداختی برای حمل محموله، بسیار بالاتر از حد معمول بازار بوده که منجر به افزایش هزینه‌ها، کاهش درآمد و کاهش میزان مالیات پرداختی شرکت /سونسک به دولت سوئد شده است.<sup>۲</sup>

در برخی موارد نیز ممکن است شرکت ارائه‌کننده خدمات، در راستای ممانعت از شناسایی درآمد یا کاهش آن، بابت خدمات ارائه شده به شرکت وابسته، اجرتی دریافت نماید یا اجرت دریافتی را بسیار پایین‌تر از حد معمول بازار تعیین کند. کارشناسان مالیاتی به این قبیل معاملات کنترل شده نیز حساسیت ویژه‌ای نشان می‌دهند و آن را ترفندی برای کاهش درآمد و کاهش میزان مالیات پرداختی تلقی می‌کنند. در پرونده شرکت سنترال<sup>۳</sup>، علی‌رغم عدم دریافت اجاره‌بها از تریلی‌های حمل گاز اجاره داده شده، مقامات مالیاتی دولت آمریکا، میزان درآمد و مالیات پرداختی این شرکت مکزیکی را افزایش دادند. در این

1. Sweden vs Svenske Shell AB, October 1991, Supreme Administrative Court, Case no RÅ 1991 ref. 107.

۲. هرچند اقدام مقامات مالیاتی به افزایش مالیات و عدم پذیرش قیمت کرایه حمل اعلام شده، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی، مورد اعتراض شرکت /سونسک، در دادگاه سوئد قرار گرفت، دادگاه ضمن تأیید این موضوع که شرکت /سونسک و شرکت سایپک، دو شرکت وابسته تلقی می‌شوند، نتایج حسابرسی سازمان امور مالیاتی دولت سوئد را مورد تأیید قرار داد و اعلام کرد که نرخ کرایه پرداخت شده برای حل نفت خام، بسیار بالاتر از حد معمول بازار است.

3. Central De Gas De Chihuahua, SA v. United States, 790 F. Supp. 1302 (W.D. Tex. 1992).

پرونده، شرکت مکزیکی *سنترال*، ناوگان تریلی خود را به شرکت وابسته خود به نام *هیدرو* برای حمل گاز ال. پی. جی. خریداری شده از مبدأ آمریکا به مقصد مکزیک اجاره می‌دهد، اما بابت ارائه این خدمات، هیچ اجاره‌بهایی دریافت نمی‌کند. کارشناسان مالیاتی دولت آمریکا در بررسی عملکرد مالی این شرکت برای سال ۱۹۹۰ میلادی اعلام داشتند که چون ناوگان مورد نظر به اجاره شرکت مکزیکی داده شده تا از مبدأ ایالات متحده به مقصد مکزیک، گاز ال. پی. جی. را حمل نماید، پس باید اجاره‌بهایی دریافت شود و با کسر هزینه‌های قابل قبول، درصدی از آن نیز به عنوان مالیات به دولت آمریکا پرداخت گردد.<sup>۱</sup>

### ۲-۳. قیمت‌گذاری انتقالی در تأمین منابع مالی

یکی دیگر از مجاری به کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی در راستای انتقال منابع مالی، اعطای تسهیلات از سوی شرکت‌های وابسته به یکدیگر با نرخ بهره پرداختی خارج از حد معمول بازار است. در قوانین مالیاتی اکثر کشورها، بهره پرداختی بابت وام‌های اخذ شده، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی شده و از درآمد مشمول مالیات وام‌گیرنده کسر می‌گردد. همین امر این انگیزه را برای شرکت‌های چندملیتی ایجاد می‌کند که با ساختاری که دارند، اقدام به انعقاد قراردادهای کنترل‌شده برای اعطای تسهیلات به شرکت‌های وابسته نمایند تا با انتقال منافع از یک قلمروی جغرافیایی به قلمروی دیگر، در کنار تعیین نرخ بهره پرداختی، از پرداخت سهم مالیات متعلقه در شرایط عادی، اجتناب کنند.<sup>۲</sup> صنعت نفت و گاز از این قضیه مستثنی نبوده و به جهت اینکه فعالیت در این صنعت، بالاخص در بخش بالادستی، به منابع مالی کلان نیاز دارد، انگیزه شرکت‌های نفت و گاز برای توسل به این فرآیند بسیار زیاد است.

۱. هرچند این اقدام، مورد اعتراض شرکت *سنترال* در دادگاه بخش تگزاس قرار گرفت، اما قاضی استدلال می‌کند که چون شرکت *سنترال* و شرکت *هیدرو* در مالکیت فردی به نام *میگل زاراگوزا* (تبعه مکزیک) قرار دارد، پس نسبت به یکدیگر، شرکت‌های وابسته تلقی می‌شوند. قرارداد میان این دو شرکت وابسته برای اجاره تریلی‌ها، معامله‌ای کنترل‌شده محسوب می‌گردد که برای آن باید اجاره‌بهایی تعیین و دریافت شود تا درصدی از آن به عنوان مالیات بر درآمد، به دولت ایالات متحده پرداخت گردد.

2. Benshalom, I. op.cit. 447.

فرض کنید شرکت نفتی/انی ایتالیا، یک شرکت فرعی در کشور امارات، که نرخ مالیات بر درآمد در آنجا بسیار بالا و شرکت فرعی دیگر در کشور ویتنام، که نرخ مالیات بر درآمد در آنجا بسیار پایین می‌باشد، به ثبت رسانده است. شرکت ویتنامی که برای پیشبرد عملیات‌های نفتی خود در کشور ویتنام نیاز به منابع مالی دارد، تصمیم می‌گیرد به جای اخذ تسهیلات از بانک‌های ویتنام، از شرکت وابسته خود در امارات درخواست وام کند. شرکت اماراتی از بانکی در امارات، وام با بهره سنگین اخذ و متعاقب آن، به شرکت وابسته خود در ویتنام، وام با بهره کم اعطا می‌کند. با اتخاذ این تدابیر، هم بهره پرداختی شرکت اماراتی به بانک، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی شده و از درآمد مشمول مالیات این شرکت در امارات کسر می‌گردد و هم شرکت ویتنامی، به جای دریافت تسهیلات از بانک‌های ویتنام با نرخ بهره بالا، از شرکت فرعی خود اقدام به دریافت وام با نرخ بهره پایین می‌کند. به‌کارگیری مکانیسم قیمت‌گذاری انتقالی در تأمین منابع مالی به طرق مختلفی به انجام می‌رسد. ممکن است در قرارداد کنترل‌شده اعطای تسهیلات میان دو شرکت وابسته، نرخ بهره، بیش از حد معمول بازار تعیین گردد تا از این طریق، نرخ بهره پرداختی به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی، از درآمد مشمول مالیات کسر شود. در پرونده شرکت شورون<sup>۱</sup>، کارشناسان مالیاتی دولت استرالیا نرخ بهره مشخص شده برای قرارداد اعطای تسهیلات را بیش از حد معمول بازار اعلام نمودند. در این پرونده، شرکت شورون استرالیا، به‌عنوان یکی از زیرمجموعه‌های شرکت بزرگ نفت و گاز شورون آمریکا، برای پیشبرد عملیات گازی در فلات قاره شمال غرب استرالیا، به منابع مالی هنگفت نیاز پیدا کرد. شرکت فرعی شورون تکتراکو توسط شرکت شورون استرالیا در کشور آمریکا به ثبت می‌رسد. شرکت شورون تکتراکو ابتدا اقدام به اخذ وام با نرخ بهره ۱.۲ درصدی می‌کند و از محل همان منابع، تسهیلات ۲.۵ میلیارد دلاری با نرخ بهره لایبور استرالیا به اضافه ۴.۱۴ درصد (معادل ۹ درصد) به شرکت وابسته شورون استرالیا اعطا می‌کند. در قرارداد منعقد، برای تضمین بازپرداخت اصل و سود تسهیلات، هیچ وثیقه‌ای ارائه نگشته و وجه التزامی برای عدم بازپرداخت به

---

1. Australia vs Chevron, 21 April 2017, Federal Court 2017 FCAFC 62.

موقع، پیش‌بینی نشده است. شرکت شورون استرالیا نرخ بهره پرداختی به شرکت شورون تکراکو را به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی اعلام می‌کند که مورد قبول کارشناسان مالیاتی دولت استرالیا واقع نمی‌شود. کارشناسان مالیاتی با این استدلال که ارائه‌دهنده تسهیلات، منابع مالی مورد نظر را از طریق دریافت وام با نرخ بهره ناچیز در آمریکا به‌دست آورده و همان منابع را با بهره بسیار بالا در اختیار شرکت وابسته خود در استرالیا قرار داده تا شرکت استرالیایی با کسر بهره پرداختی از درآمد مشمول مالیات، نهایتاً مزیت مالیاتی برای خود و به ضرر دولت استرالیا رقم بزند، با آن مخالفت نمودند.<sup>۱</sup>

در مواردی نیز کارشناسان مالیاتی، تعیین نرخ بهره به میزانی کمتر از نرخ معمول بازار را تلاشی برای انتقال منافع در راستای قیمت‌گذاری انتقالی در نظر گرفته و مورد تأیید قرار نداده‌اند. در پرونده شرکت اکسون<sup>۲</sup> کارشناسان مالیاتی دولت نروژ، پرداخت وام به شرکت وابسته با نرخ بهره پایین را تلاشی برای انتقال منافع به ضرر مالیاتی دولت نروژ تلقی کردند. در این پرونده، شرکت نفتی اکسون موبیل پروداکشن که در میدین فراساحلی نفت و گاز نروژ مشغول انجام فعالیت‌های نفتی بوده، در تاریخ ۱۶ نوامبر ۲۰۰۹ با انعقاد قراردادی، به شرکت وابسته خود به نام اکسون موبیل دلاور هولدرینگ مبلغ ۲۰ میلیون کرون نروژ وام اعطا می‌کند. نرخ بهره در قرارداد به میزان «نرخ بهره پیشنهادی بین بانکی نروژ»<sup>۳</sup> به اضافه ۰.۳۰٪ تعیین می‌شود. کارشناسان مالیاتی دولت نروژ در بررسی عملکرد مالی این شرکت برای سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۱ و تعیین مالیات بر درآمد، اعلام نمودند که نرخ بهره تعیین شده در قرارداد، بسیار کمتر از حد معمول بازار است. این امر باعث گردیده شرکت اکسون، علی‌رغم اعطای چنین وام سنگینی، درآمد قابل توجهی کسب نکند که نتیجه این کاهش درآمد، چیزی جز پرداخت مالیات بر درآمد کمتر به دولت نروژ نبوده است.

---

۱. در این پرونده، که از آن به‌عنوان یک پیروزی بزرگ برای دولت استرالیا در مقابله با قیمت‌گذاری انتقالی در قراردادهای اعطای تسهیلات یاد می‌شود، شرکت شورون استرالیا ناگزیر از پرداخت مالیات ۳۴۰ میلیون دلاری به دولت استرالیا گردید.

2. Norway vs. Exxonmobil Production Norway Inc., January 2018, Lagsmanret no LB-2016-160306.

3. Norwegian interbank offered rate (NIBOR)

در برخی موارد نیز کارشناسان مالیاتی، عدم تعیین نرخ بهره در قرارداد اعطای تسهیلات، بالاخص میان شرکت‌های وابسته را مصداقی از معامله کنترل شده برای به کارگیری مکانیسم قیمت گذاری انتقالی تلقی کرده‌اند. پرونده شرکت کی-گس<sup>۱</sup> را می توان نمونه بارز این امر به حساب آورد. در این پرونده، شرکت کی-گس که در زمینه تولید، عرضه و صادرات گاز طبیعی فعالیت دارد، به شرکت‌های فرعی خود که در کشورهای دیگر مشغول انجام عملیات اکتشاف و توسعه میادین نفت و گاز بودند، وام‌های کلان اعطا نمود. در قراردادهای اعطای تسهیلات پیش‌بینی شد که پس از سرمایه‌گذاری در مرحله اکتشاف، اگر میدان تجاری کشف نگردد، شرکت فرعی دریافت کننده تسهیلات، از پرداخت بهره وام دریافتی، مستثنی خواهد بود. کارشناسان مالیاتی دولت کره، این اقدام شرکت کی-گس را تلاشی برای به کارگیری مکانیسم قیمت گذاری انتقالی، کاهش درآمد و اجتناب از پرداخت نرخ واقعی مالیات بر درآمد به دولت کره جنوبی تلقی نمودند. علی‌رغم عدم تعیین نرخ بهره در قرارداد، کارشناسان مالیاتی، بهره مشخصی را تعیین و آن را به درآمد مشمول مالیات این شرکت اضافه نمودند و مالیات بر درآمد تکلیفی این شرکت را افزایش دادند.<sup>۲</sup>

### ۳. مقابله با قیمت‌گذاری انتقالی با به کارگیری اصل معاملات مستقل

اصل معاملات مستقل، تنها ابزار مقابله مؤثر سازمان‌های امور مالیاتی با مکانیسم قیمت گذاری انتقالی است. به کارگیری این اصل، برای ممیزان مالیاتی این امکان را فراهم می‌آورد تا بدون توجه به قیمت اعلامی از سوی مؤدی، اقدام به کشف قیمت در معاملات کنترل شده نمایند و بر اساس آن، هزینه‌ها و درآمد مشمول مالیات را معین کنند. در این بخش به تعریف اصل معاملات مستقل، طریقه اعمال آن و چالش‌های ناشی از آن پرداخته خواهد شد.

---

1. Korea vs "K-GAS Corp", November 2021, Daegu District Court, Case No 2019구합22561.

۲. هرچند این اقدام مورد اعتراض شرکت کی-گس در دادگاه بخش دانگو استان کیونگ سانگ کره قرار گرفت، قاضی با این استدلال که از نقطه نظر اقتصادی معقول نیست که شرکت کی-گس اقدام به اعطای وام‌های کلان به شرکت‌های فرعی خود کند و دریافت بهره را موکول به کشف میدان تجاری نماید، اعتراض این شرکت را مورد پذیرش قرار نداد.

### ۳-۱. تعریف اصل معاملات مستقل

در معاملات کنترل شده میان دو شرکت وابسته، تعیین قیمت کالاها و خدمات ارائه شده، خارج از قیمت معمول بازار، اصلی ترین اقدام در راستای به کارگیری مکانیسم قیمت گذاری انتقالی است. دستکاری قیمت و تعیین دستوری آن، بر خلاف تعیین قیمت بر مبنای شرایط حاکم بر بازار، معامله میان دو شرکت وابسته را به معامله ای کنترل شده با هدف انتقال منافع از یک قلمروی جغرافیایی به قلمروی دیگر تبدیل می نماید.<sup>۱</sup> در شرایط عادی که دو شرکت مستقل و غیروابسته با یکدیگر معامله می کنند، شرایط حاکم بر بازار، تعیین کننده روابط مالی و تجاری میان آن دو بوده و قیمت کالاها و خدمات ارائه شده، بر اساس آن تعیین می گردد، در حالی که در معامله میان دو شرکت وابسته، نه شرایط حاکم بر بازار، بلکه راهبردهای تجاری و اهداف سودگرایانه، مبنای تعیین قیمت به حساب می آیند.<sup>۲</sup>

کارشناسان مالیاتی، برای مقابله هدفمند با قیمت گذاری انتقالی، به «اصل معاملات مستقل»<sup>۳</sup> متوسل می گردند. بر اساس این اصل، قیمتی که برای کالاها و خدمات ارائه شده در یک معامله کنترل شده میان دو شرکت وابسته تعیین گردیده، باید مشابه یا نزدیک به قیمت همان کالا یا خدمات یا موارد مشابه آن در یک معامله کنترل نشده و میان دو شرکت مستقل باشد. اگر چنانچه میان دو مورد فوق تفاوت وجود داشته باشد، قیمت اعلام شده برای آن کالا یا خدمات از سوی مؤدی، مورد قبول کارشناسان مالیاتی نبوده و نسبت به آنان قابلیت استناد نخواهد داشت.<sup>۴</sup>

مقدمه اعمال اصل معاملات مستقل، احراز وابسته بودن دو شرکت معامله کننده، نسبت به یکدیگر است. اگر چنانچه هر دو شرکت، توسط شرکت ثالث (شرکت مادر) کنترل و مدیریت شوند یا یکی از شرکت ها نسبت به شرکت دیگر کنترل مدیریتی و سرمایه ای داشته باشد، باید چنین تلقی نمود که دو شرکت، نسبت به هم، شرکت های وابسته بوده و دارای

1. Eden, L., Juarez Valdez, L., and Li, D. op.cit. 400.

2. Couzin, R. op.cit.

3. Arm's length principle

4. Csurulya, C. "The Future of Transfer Pricing In European Union's Tax Law", *Cluj Tax Forum Journal*, 2021:2, (2021), p. 93.

منافع مشترک هستند.<sup>۱</sup> در مرحله بعد، کارشناسان مالیاتی باید از وقوع معامله کنترل شده اطمینان حاصل. برای احراز این امر، باید معامله کنترل شده میان دو شرکت وابسته با معامله کنترل نشده میان دو شرکت مستقل را مورد تحلیل مقایسه‌ای قرار داد تا بتوان ارزش‌گذاری معقولی را به‌انجام رساند. در همین راستا، کارشناسان و ممیزان مالیاتی، پس از اطمینان از اینکه قیمت کالاها و خدمات رد و بدل شده، مطابق قیمت معمول بازار نیست، باید با بررسی قراردادهای مشابه میان دو شرکت مستقل، قیمت عرفی و معمول آن را به‌دست آورده و ملاک تعیین هزینه و درآمد مشمول مالیات مودی قرار دهند.<sup>۲</sup>

### ۳-۲. طریقه اعمال اصل معاملات مستقل

همان‌طور که در مبحث قبل اشاره گردید، به‌کارگیری اصل معاملات مستقل، کارآمدترین ابزار مقابله با قیمت‌گذاری انتقالی به‌شماره می‌رود. این اصل جهان‌شمول بوده و اغلب سازمان‌های مالیاتی، برای مقابله هدفمند با قیمت‌گذاری انتقالی، از آن، به‌طریق مختلف استفاده می‌کنند. اعمال درست این اصل، به کارشناسان مالیاتی این امکان را می‌دهد که قیمت کالاها و خدمات رد و بدل شده در معاملات کنترل شده، که با قیمت همان کالاها و خدمات یا موارد مشابه در معاملات کنترل نشده میان اشخاص مستقل، در بازار آزاد، تفاوت دارند، را نادیده بگیرند.<sup>۳</sup>

نظر به اینکه شرکت‌های چندملیتی از هیچ ترفندی برای افزایش سود و اجتناب از پرداخت مالیات دریغ نمی‌نمایند، ممکن است مدعی انعقاد قرارداد خرید یا فروش کالا و ارائه خدمات با شرکت‌های وابسته خود یا بالعکس باشند. اولین اقدام کارشناسان مالیاتی در این رابطه، احراز انعقاد قرارداد و اطمینان از رد و بدل شدن واقعی کالا یا خدمات میان شرکت‌های وابسته است. رویت قراردادهای منعقد، بررسی اسناد و مدارک مربوط به آن، حسابرسی حساب‌های بانکی و رد و بدل شدن وجه، تا حدودی این اطمینان را ایجاد می‌کند.<sup>۴</sup>

1. Ibid. 92

2. Brauner, Y. op.cit. 104.

3. Afik, Z., Lahav, Y. op.cit. 39.

4. Feinschreiber, R., Kent, M. op.cit. 24.

در مرحله بعد، کارشناسان مالیاتی باید احراز کنند که کالاها و خدمات ارائه شده، از جمله مواردی است که شرکت‌های مستقل، برای دریافت آن، حاضر به پرداخت وجه هستند. اگر چنین موردی احراز نگردد، تردیدهای جدی در رابطه با صوری بودن قرارداد و پرداخت‌های ناشی از آن ایجاد خواهد شد.<sup>۱</sup>

برای اعمال اصل معاملات مستقل از سوی کارشناسان و ممیزان مالیاتی، روش‌های متفاوتی وجود دارد. اگر عین کالا یا خدمات رد و بدل شده میان دو شرکت وابسته، در بازار آزاد موجود باشد، از روش «قیمت کنترل نشده قابل مقایسه»<sup>۲</sup> برای اعمال این اصل استفاده خواهد شد. بر مبنای این روش، قیمت کالاها و خدمات ارائه شده میان دو شرکت وابسته، با قیمت همان کالاها و خدمات رد و بدل شده میان دو شرکت مستقل، مورد قیاس قرار می‌گیرد تا مشخص گردد بین این دو مورد تا چه حد تفاوت وجود دارد. اگر اختلاف فاحشی وجود داشته باشد، ممیزان مالیاتی، از قیمت اعلامی مؤدی، صرف نظر نموده و قیمت معامله کنترل نشده را مبنای محاسبه، قرار خواهند داد.<sup>۳</sup> این روش بیشتر برای کالاها و خدماتی مورد استفاده قرار می‌گیرد که نمونه آن در بازار آزاد به وفور یافت شده و در آن فناوری خاصی به چشم نمی‌خورد. اعمال این روش از این جهت حائز اهمیت است که نتایج حاصل از آن، عینی، ملموس و مبتنی بر بازار آزاد بوده و از سوی مؤدیان مالیاتی با اعتراض کمتری مواجه می‌شود.<sup>۴</sup>

ممیزان مالیاتی برای مقابله با قیمت گذاری انتقالی در صنعت نفت و گاز نیز از این روش نهایت استفاده را می‌برند. خروجی فعالیت‌های این صنعت، نفت، گاز و مشتقات آن بوده که جزء کالاهایی است که هم به وفور یافت می‌شود و هم به شکل قابل ملاحظه‌ای در سطح جهان و در بازارهای مختلف، معامله می‌گردند. به عنوان نمونه، قیمت گذاری انتقالی در خرید و فروش محموله‌های ال. ان. جی، ممیزان مالیاتی را بر آن داشته که با نادیده انگاشتن قیمت

---

1. Irish, C. op.cit. 96.

2. Comparable uncontrolled price (CUP)

3. Andres, Ariel, and Sanchez Rojas. *Deconstruct to Reconstruct: How To Tax Digital Economy Companies*. Colombia: Universidad de los Andes, (2020), p. 64.

4. Csurulya, C. op.cit. 95



اعلام شده از سوی مؤدیان، قیمت بازارهای معتبر را مبنای محاسبات خود قرار دهند. یکی از این بازارها، «نقطه تعادل ملی»<sup>۱</sup> در انگلستان است. این بازار مجازی که پس از آزادسازی قیمت گاز در انگلستان تأسیس گردیده و معاملات گاز طبیعی در آن به صورت روزانه انجام می پذیرد، یکی از مهم ترین مراکز قیمت گذاری گاز طبیعی در اروپا و انگلستان به شمار آمده و به صورت دقیق، قیمت روزانه گاز طبیعی در اروپا را منتشر می کند.<sup>۲</sup> ممیزان مالیاتی به راحتی قادر هستند قیمت گاز طبیعی در معامله کنترل شده را با قیمت این بازار مجازی مقایسه نمایند و اگر اختلافی وجود داشته باشد، قیمت بازار مجازی را ملاک محاسبه هزینه های قابل قبول و درآمد مشمول مالیات مؤدی قرار دهند.

در رابطه با خرید و فروش نفت خام نیز برخی کشورها، با بهره گیری از روش قیمت کنترل نشده قابل مقایسه، بر فرآیند قیمت گذاری نظارت داشته و با پدیده قیمت گذاری انتقالی مقابله می نمایند. نروژ نمونه بارز کشورهایی است که با تعیین یک سیستم قیمت گذاری منسجم، مانع تحقق اهداف ضد مالیاتی معاملات کنترل شده، گردیده است. در این کشور، که اخذ مالیات از فعالیت های نفتی، یکی از اصلی ترین منابع درآمدی دولت به شمار می رود، «شورای قیمت گذاری نفت»<sup>۳</sup> تشکیل گردیده که قیمت مرجع مالیاتی نفت خام را به صورت فصلی تعیین و اعلام می نماید. این شورا از مجاری مختلف، از جمله شرکت های فعال در میادین نفت و گاز این کشور، اطلاعات مورد نیاز خود را جمع آوری می کند، با حضور شرکت های نفتی تشکیل جلسه می دهد و پس از بحث و بررسی، قیمت نفت خام برای معاملات فصل قبل را تعیین و اعلام می کند. حال اگر قیمت نفت خام در معامله کنترل شده میان دو شرکت وابسته، با قیمت اعلام شده از سوی شورا برای معاملات آن فصل، متفاوت باشد، در برابر ممیزان مالیاتی قابل استناد نبوده و قیمت اعلامی شورای قیمت گذاری نفت، ملاک محاسبه هزینه های قابل قبول، درآمد خالص و مالیات تکلیفی خواهد بود.<sup>۴</sup>

---

1. National balancing point (NBP)

2. Fletcher, S., Price, R., and Voytovych, V. "Primer on Liquefied Natural Gas Transfer Pricing", *International Tax Review*, (2015), p. 22 & 23.

3. Petroleum price council

4. Delahay, D., Schmalz, K. op.cit.180.

مشابه فرآیند قیمت‌گذاری فوق، در کشور آنگولا نیز پیاده‌سازی شده است. در این کشور، شرکت ملی نفت و شرکت‌های خصوصی فعال در زمینه خرید و فروش نفت خام، باید تمامی اطلاعات مربوط به قراردادهای خرید و فروش نفت، اعم از قیمت، کمیت، کیفیت، غلظت، موضوع قرارداد، محل تحویل و... را به صورت فصلی، به وزارت نفت آنگولا اعلام نمایند. وزارت نفت، با بررسی این اطلاعات و کسب اطلاعات دیگر از سایر منابع، به صورت فصلی، قیمت نفت خام را در غلظت‌های مختلف و بر اساس فروش به صورت فوب به اشخاص ثالث، تعیین و اعلام می‌کند. این قیمت، مبنای قراردادهای خرید و فروش نفت خام بوده و ممیزان مالیاتی، برای محاسبه مالیات، آن را مدنظر قرار می‌دهند. در قراردادهای مشارکت در تولید نیز که بخشی از نفت خام تولیدی، برای بازیابی هزینه‌ها، در قالب «نفت هزینه»<sup>۱</sup> به پیمانکار تعلق می‌گیرد، بر مبنای این قیمت، محاسبه شده و به پیمانکار تخصیص داده می‌شود.<sup>۲</sup>

در رابطه با ارائه خدمات در صنعت نفت و گاز نیز به کارگیری روش «قیمت کنترل‌نشده قابل مقایسه» برای مقابله با قیمت‌گذاری انتقالی بسیار شایع است. به عنوان مثال، ارائه خدمات حفاری از سوی شرکت‌های وابسته به یکدیگر، با نرخ‌های بسیار بیشتر یا کمتر از نرخ معمول بازار، ممیزان و کارشناسان مالیاتی را بر آن می‌دارد که با بررسی قراردادهای مشابه، قیمت بازاری این خدمات که رقابتی میان دو شرکت مستقل باشد را تعیین و مبنای محاسبه هزینه‌ها، درآمد خالص و مالیات مشمول قرار دهند. با این حال، ضروری است که ممیزان مالیاتی، هم از منظر ارائه‌کننده و هم دریافت‌کننده خدمات، به مسئله توجه نمایند تا مشخص گردد شرکت‌های مستقل، برای ارائه یا دریافت این خدمات، تا چه حد راضی به پرداخت هزینه یا دریافت دستمزد خواهند بود.<sup>۳</sup>

چنانچه عین کالاها و خدمات موضوع معامله کنترل‌شده میان دو شرکت وابسته، در بازار آزاد موجود نباشد، باید از روش‌های دیگری برای اعمال اصل معاملات مستقل و مقایسه

1. Cost oil

2. Ibid. 179.

3. Feinschreiber, R., Kent, M. op.cit. 31.

قیمت، بهره جست. روش «قیمت فروش مجدد»<sup>۱</sup> یکی دیگر از این روش‌هاست که بر اساس آن ممیزان مالیاتی فرض را بر این می‌گیرند که کالا یا خدمات رد و بدل شده در معامله کنترل شده، اگر توسط خریدار، در یک معامله کنترل نشده، به شخص ثالثی فروخته شود، از قیمت آن، بخشی به عنوان حاشیه سود و بخشی هم به عنوان هزینه‌های محتمل کسر شده و آنچه باقی می‌ماند به عنوان قیمت مرجع در معامله کنترل شده در نظر گرفته خواهد شد. میزان سود قابل کسر باید مبتنی بر بازار آزاد باشد و ممیزان مالیاتی باید تغییرات ایجاد شده در قیمت، در فاصله بین معامله کنترل شده و فروش مجدد آن، از جمله تورم، را مدنظر قرار دهند.<sup>۲</sup>

اگر کالا یا خدمات موضوع معامله کنترل شده، علاوه بر فقدان عین آن در بازار آزاد، دارای فناوری و پیچیدگی خاصی نیز باشد، استفاده از روش «بهای تمام شده به علاوه سود»<sup>۳</sup> یا «سود خالص معاملاتی»<sup>۴</sup> برای اعمال اصل معاملات مستقل، مناسب‌تر است. در این روش، ممیزان مالیاتی، ابتدا قیمت تمام شده کالا یا خدماتی که در معامله کنترل شده میان دو شرکت وابسته رد و بدل شده را به طور کامل محاسبه می‌نمایند. در مرحله بعد، با اضافه نمودن سود مشخصی به قیمت تمام شده، قیمت مرجع آن کالا یا خدمات تعیین می‌شود. مقدار سودی که به قیمت تمام شده اضافه می‌گردد باید رقابتی بوده و مبتنی بر بازار آزاد باشد.<sup>۵</sup> به عنوان مثال، اگر شرکتی، کشتی پیشرفته حمل محموله ال.ان. جی. که عین آن در بازار آزاد موجود نیست را به شرکت فرعی خود منتقل نماید، ممیزان مالیاتی باید ابتدا قیمت تمام شده ساخت آن کشتی را محاسبه و سپس سود مشخص رقابتی را به آن اضافه نمایند تا قیمت نهایی آن کشتی در آن معامله کنترل شده، مشخص گردد.

- 
1. Resale price method (RPM)
  2. Irish, C. op.cit. 94
  3. Cost-plus method (CPM)
  4. Transactional net margin method (TNMM)
  5. Andres, Ariel, and Sanchez Rojas. op.cit.

### ۳-۳. چالش‌های اعمال اصل معاملات مستقل

علی‌رغم اینکه کارشناسان و ممیزان مالیاتی با اتخاذ روش‌های فوق به اعمال اصل معاملات مستقل مبادرت می‌ورزند، اما نمی‌توان چالش‌های اعمال این اصل را نادیده گرفت. در روش «قیمت کنترل‌نشده قابل مقایسه» که مهم‌ترین روش اعمال اصل معاملات مستقل نیز به‌شمار می‌آید، اولین چالش، عدم امکان یافتن معامله‌ای است که در آن عین کالاها و خدمات موضوع معامله کنترل‌شده، در آن رد و بدل شده باشد. در صورتی که کالاها یا خدمات رد و بدل شده، دربرارنده فناوری خاصی باشد که به راحتی عین آن در بازار آزاد در دسترس و موجود نباشد، نمی‌توان با اتکا به این روش، اصل معاملات مستقل را اعمال نمود.<sup>۱</sup> به‌عنوان مثال، اگر در یک معامله کنترل‌شده میان دو شرکت وابسته، تجهیزات پیشرفته ایمنی در برابر گاز سولفید هیدروژن مورد معامله قرار بگیرد، ممیزان مالیاتی قادر نخواهند بود در راستای مقایسه قیمت، معامله کنترل‌نشده میان دو شرکت مستقل که مربوط به عین همان کالا باشد، را بیابند.

در صورت فقدان معامله مربوط به عین همان کالا یا خدمات، ممیزان مالیاتی ناگزیر خواهند بود به معاملات کنترل‌نشده مربوط به کالاها و خدمات مشابه رجوع نمایند و قیمت آن را مبنای محاسبه و تطبیق قیمت قرار دهند. با این وجود چون شرایط حاکم بر هر قرارداد متفاوت است، نمی‌توان صرف وجود مشابهت را مبنای تطبیق قیمت قرار داد.<sup>۲</sup> به‌عنوان مثال، اگر شرکت مادر، تجهیزات پیشرفته تزریق گاز به چاه که عین آن صرفاً در اختیار آن شرکت بوده، را به قیمتی بسیار گزاف، به شرکت فرعی خود بفروشد، ممیزان مالیاتی، به دلیل نبود عین آن تجهیزات در بازار آزاد، ناگزیر خواهند بود قراردادهای فروش تجهیزات مشابه را مبنای مقایسه قیمت قرار دهند. ممکن است به دلیل پیشرفته بودن آن تجهیزات، قیمت واقعی آنها بسیار بیشتر از قیمت تجهیزات مشابه آن در بازار باشد؛ لذا چنین مقایسه‌ای، ناصواب بوده و زمینه بروز اختلاف میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی را ایجاد خواهد کرد.

1. Afik, Z., Lahav, Y. op.cit.

2. Csurulya, C. op.cit. 96.

دشواری ارائه اطلاعات مربوط به قرارداد پایه توسط مؤدی و دریافت اطلاعات قراردادهای مشابه توسط ممیزان مالیاتی از دیگر چالش‌های اعمال روش «قیمت کنترل‌نشده قابل مقایسه» است. چون تحلیل مقایسه‌ای شالوده اعمال این روش است، شرکت‌ها موظف هستند قرارداد و تمامی اسناد و اطلاعات پیرامون آن را به ممیزان مالیاتی ارائه دهند. در صورتی که معامله مورد نظر سال‌های قبل منعقد و تعهدات ناشی از آن انجام شده باشد، ارائه این موارد، گاهی دشوار و حتی غیرممکن خواهد بود. ممیزان مالیاتی نیز باید اطلاعات مربوط به قراردادهای مشابه میان شرکت‌های مستقل که در آن عین یا مشابه کالا و خدمات مورد نظر، رد و بدل شده باشد را به دست آورده تا بتوانند به امر مقایسه قیمت بپردازند.<sup>۱</sup> محرمانگی قراردادها بزرگترین مانع کارشناسان مالیاتی در این رابطه به شمار می‌رود. در صورتی که کالا یا خدمات مورد نظر حائز فناوری پیچیده‌ای باشند، شرکت‌های مستقل به راحتی اطلاعات مربوط به این قراردادها، از جمله قیمت قرارداد، را در اختیار دیگران قرار نخواهند داد. همچنین ممکن است، معامله مشابه، در کشوری دیگر و توسط شرکت‌های خارجی صورت پذیرفته باشد، در چنین شرایطی، کسب اطلاعات آن قرارداد، کاری بسیار زمان‌بر و هزینه‌بر بوده که فرآیند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی را طولانی می‌کند.<sup>۲</sup>

از دیگر چالش‌های اعمال اصل معاملات مستقل بر اساس این روش، عدم توجه به روابط قراردادی و رویه معمول میان دو شرکت به صورت واحد است. اگر کارشناسان و ممیزان مالیاتی صرفاً به شروط قرارداد منعقد توجه نمایند و اعتنایی به رویه معمول تجاری شکل گرفته میان طرفین قرارداد نداشته باشند، نمی‌توانند در اعمال اصل معاملات مستقل و تعیین مالیات بر درآمد، عادلانه عمل نمایند. در پرونده شرکت / سونسک<sup>۳</sup>، سازمان امور مالیاتی دولت سوئد مدعی بود که چون قرارداد فروش محموله‌های نفتی، به صورت سیف منعقد شده، لذا پرداخت کرایه حمل نیز با خود فروشنده بوده و شرکت / سونسک به عنوان خریدار نفت، مجوزی برای کسر کرایه حمل پرداختی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی ندارد. با

---

1. Wilson-Rogers, N., and Dale Pinto, P. op.cit. 426

2. Brauner, Y. op.cit. 106

3. Sweden vs Svenske Shell AB, October 1991, Supreme Administrative Court, Case no RÅ 1991 ref. 107.

این وجود، قاضی پرونده استدلال کرد که درست است که قرارداد به صورت سیف منعقد شده و قاعدتاً باید پرداخت کرایه حمل با فروشنده باشد، اما مطابق رویه عملی دو شرکت طی چندسال گذشته، کرایه حمل، جدای از هزینه خرید نفت خام، در نظر گرفته شده و اعلام کرایه حمل پرداخت شده، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی، به شرطی که رقم آن نزدیک به رقم بازار رقابتی باشد، باید مورد پذیرش واقع شود.

عدم توجه به شرایط حاکم بر صنعت در زمان انعقاد قرارداد، از دیگر چالش‌های اعمال اصل معاملات مستقل بر اساس روش «قیمت کنترل نشده قابل مقایسه» به حساب می‌آید که زمینه بروز اختلاف میان مؤدیان مالیاتی و ممیزان و کارشناسان را ایجاد می‌کند.<sup>۱</sup> همواره از ممیزان مالیاتی انتظار می‌رود که برای اعمال اصل معاملات مستقل و مقایسه قیمت‌ها، به ماهیت و حجم بازار، موقعیت جغرافیایی طرفین قرارداد، محل اجرای پروژه، در دسترس بودن کالاها و خدمات جایگزین، قدرت خرید خریداران، هزینه‌های حمل و نقل و مهم‌تر از همه، شرایط حاکم بر صنعت توجه کنند.<sup>۲</sup> در صنعت نفت و گاز، نوسان قیمت جهانی نفت، در قیمت خدمات قابل ارائه نیز تأثیرگذار بوده و اگر در یک برهه‌ای، قیمت جهانی نفت صعودی باشد و دورنمای قیمت در آینده نیز همچنان نرخ بالایی را نشان دهد، سرمایه‌گذاری در این صنعت نیز روند افزایشی به خود می‌گیرد. با افزایش سرمایه‌گذاری‌ها، نرخ ارائه خدمات نیز افزایش می‌یابد. به عنوان مثال، نرخ خرید یا اجاره دکل‌های حفاری و شناورهای لجستیکی، در زمان افزایش قیمت نفت، بسیار بالاتر از زمانی است که قیمت این محصول استراتژیک در سطح جهان روند کاهشی به خود گرفته است. در چنین شرایطی، اگر قرار است ممیزان مالیاتی، اصل معاملات مستقل را به اجرا بگذارند، باید به زمان انعقاد قرارداد کنترل شده میان دو شرکت وابسته و زمان انعقاد قرارداد کنترل نشده میان دو شرکت مستقل،

---

۱. چالش‌های مطرح شده در روش «قیمت کنترل نشده قابل مقایسه» در روش «قیمت فروش مجدد» نیز وجود دارد. چون اعمال هر دو روش مبتنی بر تحلیل مقایسه‌ای بوده و باید معاملات مشابه در این تحلیل مدنظر قرار بگیرد؛ لذا در صورت فقدان معاملات مشابه یا عدم توجه به شرایط خاص هر معامله، نمی‌توان انتظار حصول نتیجه‌ای صحیح و عادلانه را داشت.

2. Andres, Ariel, and Sanchez Rojas. op.cit. 63

توجه نمایند تا با در نظر گرفتن شرایط حاکم، بتوانند مقایسه‌ای صحیح و عادلانه از قیمت‌ها داشته باشند.<sup>۱</sup>

اعمال اصلی معاملات مستقل از طریق روش «بهای تمام شده به علاوه سود» یا روش «سود خالص معاملاتی» نیز با چالش‌های عدیده‌ای مواجه است. در این دو روش، چون ارزش‌گذاری بر اساس بازار آزاد صورت نمی‌گیرد و ممیزان مالیاتی باید هزینه‌های صورت گرفته برای کالا یا خدمات را به دقت محاسبه نمایند، لذا درصد خطا و اعمال سلیقه شخصی در این فرآیند بسیار بالا است.<sup>۲</sup> عدم امکان تخصیص هزینه‌های صورت گرفته برای کالا یا خدماتی خاص، یکی از این چالش‌ها است. اگر شرکتی، برای تولید چند قلم کالای خاص، سرمایه‌گذاری‌های کلانی بر روی پروژه‌های متعدد انجام داده باشد، ممیزان مالیاتی چطور می‌توانند هزینه‌های تولید یک کالا از کالایی دیگر را تفکیک و محاسبه نمایند. فقدان تخصص در تعیین و تخصیص هزینه‌ها، از دیگر موانع اعمال این دو روش به حساب می‌آید. تعیین دقیق هزینه‌های تولید کالا یا ارائه خدمات، کاری بسیار دشوار بوده که ممیزان مالیاتی، عموماً از تخصصی لازم در این حوزه برخوردار نیستند.<sup>۳</sup> وجود این چالش‌ها، زمینه بروز اختلاف میان مؤدیان و ممیزان مالیاتی را فراهم می‌آورد و روند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی را طولانی می‌کند.

#### ۴. قیمت‌گذاری انتقالی در صنعت نفت و گاز ایران

تقریباً هیچ کشوری از خطرات قیمت‌گذاری انتقالی مصون نمانده و ایران نیز از این امر مستثنی نیست. علی‌رغم اینکه مالیات جایگاه ویژه‌ای در تأمین بودجه عمومی دولت ایران پیدا کرده، اما تاکنون قانون مدونی برای مقابله با اجتناب از پرداخت مالیات از معجرای قیمت‌گذاری انتقالی به تصویب نرسیده است. در این بخش، ضمن بررسی وضعیت مالیات بر درآمد شرکت‌ها، به قیمت‌گذاری انتقالی در ایران، بالاخص در صنعت نفت و گاز، پرداخته خواهد شد.

1. Zebian, F., Lin, L., and Wood, J. op.cit.

2. Irish, C. op.cit. 95.

3. Brauner, Y. op.cit. 106.

#### ۴-۱. مالیات بر درآمد و روش تعیین و وصول آن

طی چند دهه اخیر سیستم مالیاتی ایران در زمینه مالیات‌ستانی عملکرد به مراتب بهتری نسبت به گذشته داشته و به جرئت می‌توان گفت مالیات، با پشت سر گذاشتن درآمدهای نفتی، به اصلی‌ترین منبع درآمد دولت تبدیل شده است. هر شخص حقوقی، اعم از ایرانی یا خارجی که به واسطه فعالیت در ایران، از جمله فعالیت‌های نفتی در بخش‌های بالادستی و پایین‌دستی صنعت نفت و گاز، درآمدی کسب نماید، ملزم به پرداخت مالیات بر درآمد خواهد بود.<sup>۱</sup> مطابق ماده ۱۰۵ از قانون مالیات‌های مستقیم، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، اعم از داخلی و خارجی، به میزان ۲۵ درصد درآمد مشمول مالیات است.

نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی داخلی با اشخاص حقوقی خارجی متفاوت است. مطابق ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی داخلی، با بررسی دفاتر قانونی و محاسبه درآمد و هزینه تعیین می‌گردد. در مورد اشخاص حقوقی خارجی، نظر به اینکه عموماً این شرکت‌ها در ایران فاقد پرونده مالیاتی، دفاتر تجاری و اموال و دارایی هستند، مطابق ماده ۱۰۷ از قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات، به صورت مقطوع، به میزان حداقل ۱۰ درصد و حداکثر ۴۰ درصد مجموع وجوهی خواهد بود که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می‌شود.

برای تعیین نرخ درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی، آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم، در تاریخ ۱۲/۰۳/۱۳۹۵ به تصویب رسید. بر اساس جداول مندرج در مواد ۲ و ۳ این آیین‌نامه، درآمد مشمول مالیات، اعم از درآمدها در ایران یا از ایران، بر حسب نوع فعالیت، درصدی از وجوهی خواهد بود که ظرف یک سال مالیاتی عاید شرکت می‌گردد. اشخاص حقوقی ایرانی، خود راساً باید مالیات متعلقه را به حساب سازمان امور مالیاتی پرداخت کنند، اما در مورد اشخاص حقوقی خارجی، مطابق ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم، پرداخت‌کنندگان وجوه (کارفرمایان) باید مالیات متعلقه را از هر پرداخت به شرکت‌های خارجی کسر و مستقیماً به

---

۱. بند ۴ و ۵ ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۲/۰۳/۱۳۶۶ با اصلاحات مورخه ۳۱/۰۴/۱۳۹۴.



حساب سازمان امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت، با دریافت کنندگان، متضامناً مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

در بسیاری از موارد، شرکت‌های خارجی، برای انجام فعالیت‌های خود، اقدام به ثبت شعبه یا نمایندگی در ایران می‌کنند. اگر فعالیت‌های شرکت خارجی، از جمله انعقاد قرارداد و انجام تعهدات قراردادی، توسط شعبه یا نمایندگی ثبت شده در ایران، به انجام برسد، درآمد مشمول مالیات شعب و نمایندگی‌های مربوطه، مطابق تبصره ۴ ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی این ماده، همچون شرکت‌های داخلی، با بررسی دفاتر تجاری و محاسبه سود و زیان تعیین می‌شود، مگر اینکه قرارداد توسط شرکت اصلی منعقد شده باشد و شعبه یا نمایندگی صرفاً هماهنگی‌های لازم را به انجام برساند.

#### ۴-۲. وضعیت قوانین و مقررات ایران در مقابله با قیمت‌گذاری انتقالی

قیمت‌گذاری انتقالی تهدیدی بزرگ برای نظام مالیاتی ایران به‌شمار می‌رود که اگر به‌درستی با این معضل مقابله نشود، ایران را به بهشت مالیاتی شرکت‌های چندملیتی تبدیل می‌نماید. در ایران تاکنون قانونی مشخص برای مقابله مؤثر با این معضل به تصویب نرسیده و در قانون مالیات‌های مستقیم نیز ماده قانونی خاصی به این موضوع اختصاص پیدا نکرده است. قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۱۳۷۶/۰۸/۲۱ تحت شرایطی به شرکت‌های خارجی اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی در ایران را می‌دهد. مطابق ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی این قانون مصوب ۱۳۷۸/۰۱/۱۱ عموماً دلایل ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مشخص شده است. تبصره ۳ ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم اشعار می‌دارد «شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام 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». با در نظر گرفتن این ماده، اگر شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی، خارج از فعالیت‌های موضوع ماده ۱ این آیین‌نامه، فعالیت اقتصادی

نمایند، مشمول معافیت این تبصره نبوده و مالیات بر درآمد حاصله از این قبیل فعالیت‌ها شناسایی و اخذ خواهد شد.

بخشنامه شماره ۱۸۹۲۱ / ۱۶۲۳ / ۲۳۲ مورخه ۲۹ / ۰۵ / ۱۳۸۵ سازمان امور مالیاتی در رابطه با رسیدگی به پرونده مالیاتی شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی در ایران، تنها سندی است که در آن، به صورت کاملاً محدود، به قیمت‌گذاری انتقالی، ضرورت و روش مقابله با آن و نحوه رعایت اصل معاملات مستقل اشاره شده است. بند ۱۰ این بخشنامه اشعار می‌دارد: «مطابق نمونه قراردادهای بین‌المللی (OECD) و همچنین قوانین اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و سایر کشورها در صورتی که مؤسسه یک دولت متعاقد به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه یک مؤسسه دولت متعاقد دیگر شرکت داشته باشد یا همین اشخاص به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه مؤسسه یک دولت متعاقد دیگر شرکت داشته باشند و در هر یک از دو مؤسسه از لحاظ روابط تجاری یا مالی تحت شرایطی (مورد تراضی یا تحمیلی) با یکدیگر مربوط باشند که این شرایط با شرایطی که ممکن است بین موسسات مستقل برقرار شود متفاوت باشد<sup>۱</sup> در این صورت منافی را که در صورت فقد این شرایط ممکن است عاید یکی از مؤسسات گردد و عملاً به علت وجود همین شرایط عاید نشده است می‌توان جزء منافع این مؤسسه محسوب و در نتیجه مشمول مالیات نمود». در این بند به قیمت‌گذاری انتقالی و ضابطه تشخیص دو شرکت وابسته اشاره شده و به نحو ضمنی، اصل معاملات مستقل در تشخیص درآمد مشمول مالیات مورد تشریح قرار گرفته است.

بند ۱۱ بخشنامه نیز اشعار می‌دارد: «بنابراین در محاسبه درآمد و شناسایی سود می‌بایست اصول قانونی و ضوابط معامله در شرایط عادی رعایت شده باشد؛ لذا مقرر می‌دارد مأموران مالیاتی ضمن بررسی موضوع، نحوه و چگونگی ارتباط بین شعب و نمایندگی شرکت خارجی در ایران را با شرکت اصلی با توجه به مدارک و مستندات بدست آمده بررسی و در نتیجه از صحت و سقم قراردادهای نمایندگی و درآمدهای ابرازی به نحوی اطمینان

حاصل نمایند. با توجه به عرف بین‌المللی در خصوص فعالیت‌های نمایندگی و دلالتی، قراردادهای به صورت هزینه به اضافه چند درصد (Cost plus)، مبالغ مقطوع درآمد و یا تامین هزینه در قبال ارائه خدمات نمایندگی در صورتی مورد پذیرش است که از مبانی منطقی و شرایط مشابه برخوردار باشند (مشابه قرارداد با اشخاص غیر وابسته که در آنها به طور معمول درآمد تحت عنوان کمیسیون یا حق الزحمه به صورت درصدی از مبلغ صورت حساب قطعی فروشنده تعیین می‌شود. ملاک، صورت حساب فروشنده خارجی است که بر مبنای هرگونه اعتبار اسنادی به صورت نقدی، برات اسناد، بدون انتقال ارز و طرق دیگر بانکی است)؛ لذا اگر درآمد ابرازی با توجه به نرخ معمول کمیسیونری توسط اشخاص مستقل نباشد، باید مبالغ قطعی اعتبارات اسنادی گشایش یافته و هم ارز ریالی آن و هم ارز ریالی ثبت سفارش بدون انتقال ارز و سایر موارد مربوط مبنای تعیین درآمد کمیسیونری یا نمایندگی قرار گیرد». در این بند نیز مأموران مالیاتی ملزم شده‌اند در محاسبه درآمد و شناسایی سود شعب و نمایندگی‌های خارجی، اصول قانونی و ضوابط معامله با شرکت مادر در شرایط عادی را رعایت نمایند. چنانچه قیمت اعلامی مؤدی در معامله کنترل شده با قیمت معاملات مشابه شرکت‌های مستقل، تفاوت داشته باشد، مأموران مالیاتی باید قیمت اظهار شده مؤدی را نادیده گرفته و قیمت معاملات مشابه را مبنای تعیین هزینه‌های قابل قبول و درآمد مشمول مالیات قرار دهند.

#### ۳-۴. جایگاه قیمت‌گذاری انتقالی در صنعت نفت و گاز ایران

پیمانکاران خارجی، به واسطه فعالیت و حضور در صنعت نفت و گاز ایران و تحصیل درآمد از این طریق، ملزم به پرداخت مالیات هستند. مطابق جزء «ب» ردیف ۱ جدول موضوع ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۱۰۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم، اگر شرکت‌های خارجی بابت «پیمانکاری و خدمات فنی، اکتشاف، توسعه و بهره‌برداری در حوزه‌های هیدروکربوری بالادستی» درآمدی در ایران تحصیل نمایند، ۱۵ درصد آن، به عنوان درآمد مشمول مالیات حساب شده و به میزان ۲۵ درصد آن درآمد نیز به عنوان مالیات اخذ خواهد گردید.

اخذ مالیات از شرکت‌های فعال در پروژه‌های نفت و گاز ایران شرایط کامل متفاوتی را نسبت به کشورهای دیگر دارد. بعد از پیروزی انقلاب اسلامی، حضور و فعالیت شرکت‌های نفتی در میادین نفت و گاز ایران صرفاً از طریق قراردادهای بیع متقابل امکان پذیر شد. قراردادهای بیع متقابل از نوع قراردادهای خدماتی همراه با ریسک بوده و پیمانکار نفتی باید به هزینه و ریسک خود عملیات نفتی را طبق مندرجات قرارداد به انجام برساند تا امکان بازیافت هزینه‌ها و پرداخت حق‌الزحمه فراهم گردد.<sup>۱</sup> هزینه‌های سرمایه‌ای، هزینه‌های غیرسرمایه‌ای، هزینه‌های عملیاتی و هزینه‌های بانکی، چهار مورد هزینه‌های مورد پیش‌بینی در قراردادهای بیع متقابل به حساب می‌آیند. جدای از هزینه‌های سرمایه‌ای که به حساب پروژه منظور شده و تماماً قابل بازیافت هستند، هزینه‌های غیرسرمایه‌ای، از جمله مالیات‌ها، عوارض، حق بیمه، هزینه‌های پرداخت شده به نهادهای دولتی و عمومی و... که از سوی پیمانکار نفتی پرداخت می‌شود، بدون محدودیت، به پیمانکار قابل بازپرداخت هستند.<sup>۲</sup>

هیئت دولت در جلسه مورخه ۱۳ / ۰۵ / ۱۳۹۵ «تصویب‌نامه شرایط عمومی، ساختار و الگوی قراردادهای بالادستی نفت و گاز» را به‌عنوان چهارچوب جدید قراردادهای نفتی ایران به تصویب رساند. وفق بند «ر» ماده ۱ و بند «پ» مواد ۳ و ۶ این تصویب‌نامه، شرکت‌های نفتی، به‌عنوان پیمانکار، موظف به تأمین تمامی منابع مالی مورد نیاز برای عملیات اکتشاف، توسعه و تولید هستند. پس از تحقق اهداف قرارداد، در راستای بازپرداخت هزینه‌ها و تخصیص حق‌الزحمه، مالکیت هیچ‌بخش از نفت و گاز تولیدی به پیمانکار منتقل نمی‌گردد، بلکه از حاصل فروش محصول تولیدی همان میدان توسط شرکت ملی نفت، هزینه‌های صورت گرفته و حق‌الزحمه مشخص شده در قرارداد، به پیمانکار پرداخت می‌شود.

در بخش ض ماده ۱ این تصویب‌نامه، هزینه‌های غیرمستقیم<sup>۳</sup> به کلیه هزینه‌هایی که به دولت، وزارتخانه‌ها و مؤسسات عمومی از جمله شهرداری‌ها از قبیل انواع مالیات‌ها، عوارض، گمرک و بیمه تأمین اجتماعی پرداخت می‌شود، تعریف شده است و مطابق تبصره

۱. شیروی، عبدالحسین. حقوق نفت و گاز، چاپ سوم (تهران: نشر میزان، ۱۳۹۵)، صفحه ۴۳۸.

۲. همان، صفحه ۴۳۷.

این بخش، پرداخت مالیات، عوارض و سایر پرداخت‌های قانونی برعهده و از تکالیف طرف دوم قرارداد و به تبع آن، تسویه حساب با دستگاه‌های ذی صلاح نیز از تکالیف وی می‌باشد. این پرداخت‌ها بر پایه اعلام مراجع قانونی دریافت‌کننده عیناً به‌عنوان هزینه‌های غیرمستقیم پذیرفته شده و به ترتیب مقرر در این تصویب‌نامه، در وجه طرف دوم قرارداد بازپرداخت خواهد شد. با وضع این مقرره، نظر به اینکه مالیات پرداختی از سوی طرف دوم قرارداد (پیمانکار) به دولت ایران، به‌عنوان هزینه‌های غیرمستقیم تلقی شده و بدون محدودیت به پیمانکار بازپرداخت می‌گردد، در قراردادهای بالادستی، قیمت‌گذاری انتقالی پیمانکار طرف قرارداد با شرکت ملی نفت ایران یا شرکت‌های تابعه آن، به ضرر دولت ایران، به کل منتفی شده است.

در قراردادهای پایین‌دستی حوزه نفت و گاز، قیمت‌گذاری انتقالی همچنان نظام مالیاتی ایران را تهدید می‌کند. فرض کنید شرکتی جهت احداث خط لوله انتقال نفت، با ثبت شعبه در ایران، با شرکت ملی نفت ایران قرارداد منعقد نماید. حال اگر این شرکت اقدام به خرید لوله و متریال از یکی از شرکت‌های وابسته خود در کشوری دیگر به قیمتی بالاتر از قیمت معمول بازار نماید، با این ترفند، هزینه‌های خود را افزایش و درآمد مشمول مالیات خود را نیز کاهش می‌دهد تا از این طریق مالیات کمتری به دولت ایران پرداخت کند.

### نتیجه

دولت‌ها به درآمدهای مالیاتی و تأمین بخش اعظمی از بودجه عمومی از مجرای مالیات بر شرکت‌های چندملیتی، اتکا غیرقابل انکاری دارند. دولت‌های میزبان همواره در تلاش هستند که مسیر حضور شرکت‌های چندملیتی در اقتصاد خود را هموار نمایند تا از مجرای حضور و سرمایه‌گذاری آنان، هم به رشد و توسعه اقتصادی دست یابند و هم با اخذ مالیات بر درآمد، بخشی از کسری بودجه خود را جبران کنند. در مقابل، شرکت‌های چندملیتی نیز برای کسب بیشترین عایدی از سرمایه‌گذاری‌های خود و اجتناب از پرداخت کامل مالیات، با توجه به ساختاری که دارند، با داخلی‌سازی معاملات خود، به قیمت‌گذاری انتقالی متوسل می‌شوند. گروه شرکت‌های چندملیتی نیازهای خود به کالا، خدمات، تسهیلات و... را از

شرکت‌های وابسته خود در کشورهای دیگر به نرخ متفاوت از نرخ معمول بازار تأمین می‌نمایند. به واسطه اختلاف در نرخ مالیات بر درآمد کشورها، این امکان فراهم می‌شود که منابع، از قلمروی جغرافیایی با نرخ مالیات بر درآمد بالا به قلمروی جغرافیایی دیگر با نرخ مالیات بر درآمد پایین منتقل گردد. با این ترفند، هم ضرر هنگفت به واسطه اجتناب از پرداخت مالیات به کشور مبدأ وارد می‌شود و هم به واسطه نقض حقوق رقابت، مزیت رقابتی به سود شرکت‌های چندملیتی و به ضرر شرکت‌ها داخلی ایجاد می‌شود. صنعت نفت و گاز به واسطه نیاز به حجم سرمایه‌گذاری کلان و گردش مالی بسیار بالا نیز به شدت درگیر معضل قیمت‌گذاری انتقالی شده و دولت‌های میزبان را در اخذ مالیات دچار چالش‌های فراوان کرده است. با بررسی‌های به‌عمل آمده به نظر می‌رسد که اعمال اصل معاملات مستقل، می‌تواند کارآمدترین روش مقابله با قیمت‌گذاری انتقالی به‌شمار رود. بر اساس این اصل، ممیزان مالیاتی معامله مربوط به عین یا مشابه کالا یا خدمات معامله کنترل شده میان دو شرکت وابسته را مورد بررسی قرار داده و قیمت آن را با قیمت معامله کنترل شده مقایسه می‌کند. در صورت وجود اختلاف، قیمت اعلامی مؤدی نادیده گرفته شده و قیمت معامله مشابه، مبنای تعیین هزینه‌های قابل قبول و درآمد مشمول مالیات قرار می‌گیرد. البته عدم امکان یافتن معامله مربوط به عین کالا یا خدمات و رجوع به قراردادهای مشابه، بدون در نظر گرفتن شرایط حاکم بر هر معامله، یکی از چالش‌های بزرگ اعمال اصل معاملات مستقل به‌شمار می‌آید. در صنعت نفت و گاز که نوسانات قیمت جهانی نفت و گاز بر قیمت کالاها، خدمات و تجهیزات مربوطه و سطح سرمایه‌گذاری‌ها اثرگذار است، بدون توجه به شرایط حاکم بر صنعت در زمان انعقاد قراردادها، نمی‌توان یک مقایسه معقول و منصفانه از هزینه‌ها و قیمت داشت. در ایران قانونی مشخص برای مقابله با قیمت‌گذاری انتقالی به تصویب نرسیده و حتی در قانون مالیات‌های مستقیم نیز ماده قانونی خاصی به این امر اختصاص پیدا نکرده است. در بخش بالادستی نفت و گاز، به دلیل ساختار جدید قراردادهای نفتی، عدم انتقال مالکیت هیچ بخشی از نفت و گاز تولیدی به پیمانکار و بازپرداخت تمامی مالیات پرداخت شده پیمانکار به سازمان امور مالیاتی از سوی شرکت ملی نفت، مجاری به کارگیری قیمت‌گذاری انتقالی را تا حدود زیادی مسدود می‌کند. با این وجود در بخش پایین‌دستی، همچنان خطر این معضل

وجود داشته و شایسته است که قانون گذار با رعایت مسائل جذب سرمایه و رعایت منافع طرفینی، به ویژه ترغیب حضور آن شرکت‌ها، با بررسی تجربه سایر کشورها، در این رابطه، قانونی کاربردی و مناسب وضع کند تا به نحو مؤثر یا در حدود متعارف، با این رویه ناصواب مقابله شود.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## منابع

### فارسی

- آیین‌نامه اجرایی قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۱۱/۰۱/۱۳۷۸ هیئت وزیران.
- آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۲/۰۳/۱۳۹۵.
- بخشنامه شماره ۱۸۹۲۱ / ۱۶۲۳ / ۲۳۲ مورخه ۲۹/۰۵/۱۳۸۵ سازمان امور مالیاتی در رابطه با رسیدگی به پرونده مالیاتی شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی در ایران.
- تصویب‌نامه شرایط عمومی، ساختار و الگوی قراردادهای بالادستی نفت و گاز مورخه ۱۳/۰۵/۱۳۹۵.
- شیروی، عبدالحسین. حقوق نفت و گاز، چاپ سوم (تهران: نشر میزان، ۱۳۹۵).
- قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۲۱/۰۸/۱۳۷۶.
- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۰۳/۱۲/۱۳۶۶ با اصلاحات مورخه ۳۱/۰۴/۱۳۹۴.

## References

- Afik, Z., Lahav, Y. "Practical Valuation of Risk Transfer in Advance Pricing Agreements", *Journal of Tax Administration*, 4:1, (2018).
- Andres, Ariel, and Sanchez Rojas. *Deconstruct to Reconstruct: How To Tax Digital Economy Companies*. Colombia: Universidad de los Andes, (2020).
- Baistrocchi, E (1). "The International Tax Regime and The BRIC World: Elements For a Theory", *Oxford Journal of Legal Studies*, 32:4, (2013).
- Baistrocchi, E (2). "The Transfer Pricing Problem: A Global Proposal For Simplification", *American Bar Association*, 59:4, (2006).
- Benshalom, I. "Rethinking The Source of The Arm's-Length Transfer Pricing Problem", *Virginia Tax Review*, 32:3, (2013).
- Brauner, Y. "Value in The Eye of The Beholder: The Valuation of Intangibles For Transfer Pricing Purposes", *Virginia Tax Review*, 28:79, (2008).
- Couzin, R. "Policy Forum: The End of Transfer Pricing", *Canadian Tax Journal*, 61:1, (2013).
- Csurulya, C. "The Future of Transfer Pricing In European Union's Tax Law", *Cluj Tax Forum Journal*, 2021:2, (2021).
- De Colle, S., Marie Bennett, A. "State Induced, Strategic, or Toxic? An Ethical Analysis of Tax Avoidance Practices", *Business & Professional Ethics Journal*, 33:1, (2014).



- Delahay, D., Schmalz, K. “Why Upstream Oil and Gas Poses Lower Transfer Pricing Risks Than Other Industries”, *Tax Notes International*, 93:2, (2019).
- Devos, K. “Implications For The Concept of 'Tax Benefit/Advantage' As Prescribed in The Australian and British General Anti-avoidance Rules in Tackling Tax Base Erosion And Profit Shifting”, *Common Law World Review*, 44:4, (2015).
- Eden, L., Juarez Valdez, L., and Li, D. “Talk Softly But Carry A Big Stick: Transfer Pricing Penalties and The Market Valuation of Japanese Multinational in The United States”, *Journal of International Business Studies*, 36:4, (2005).
- Feinschreiber, R., Kent, M. “Malaysia Issues Transfer Pricing and Advanced Pricing Arrangement Rules”, *Corporate Business Taxation Monthly*, 13:11, (2012).
- Fletcher, S., Price, R., and Voytovych, V. “Primer on Liquefied Natural Gas Transfer Pricing”, *International Tax Review*, (2015).
- Hunter, C., Herr, T., and Hayland, M. “Transfer Pricing For The Rest of Us”, *Palgrave Macmillan Journals*, 50:2, (2015).
- Irish, C. “Transfer Pricing Abuses And Less Developed Countries”, *Inter-American Law Review*, 18:1, (1986).
- McLean, S., Charles, D., and Rajkumar, A. “Navigating Transfer Pricing Risk in The Oil and Gas Sector Essential Elements of a Policy Framework for Trinidad and Tobago and Guyana”, *Studies and Perspectives Series –ECLAC Subregional Headquarters For The Caribbean*, 101, (2021).
- Wilson-Rogers, N., and Dale Pinto, P. “Reconceptualising Australia's Transfer Pricing Rules: An Approach Based on Adopting Economic Presence As A Basis For Taxation”, *eJournal of Tax Research*, 13:2, (2015).
- Zebian, F., Lin, L., and Wood, J. “Transfer Pricing For Bareboat Charters in The Offshore Drilling Industry”, *International Tax Review*, (2015).

### Websites

- UNCTAD. 2014. Urgent Global Action Needed to Tackle Tax Avoidance. Retrived From: <https://unctad.org/news/urgent-global-action-needed-tackle-tax-avoidance>. Last Access 20th March 2023.

### Cases

- Australia vs Chevron, 21 April 2017, Federal Court 2017 FCAFC 62
- Central De Gas De Chihuahua, SA v. United States, 790 F. Supp. 1302 (W.D. Tex. 1992)
- Korea vs “K-GAS Corp”, November 2021, Daegu District Court, Case No 2019구합22561

- Norway vs. Exxonmobil Production Norway Inc., January 2018, Lagsmanret no LB-2016-160306
- Norway vs Fortis Petroleum Norway AS, March 2022, Court of Appeal, Case No LB-2021-26379
- Norway vs Saipem Drilling Norway AS, August 2019, Borgarting lagmannsrett, Case No LB-2018-55099 – UTV-2019-698
- Romania vs “GAS distributor” SC A, December 2020, Court of Appeal, Case No 238/12.03.2020
- Sweden vs Svenske Shell AB, October 1991, Supreme Administrative Court, Case no RÅ 1991 ref. 107
- Ukrain vs Rivneazot, September 2019, Supreme Administrative Court, Case No 817/1737/17

#### Translated References into English

- Executive regulations of Law Permitting Registration of Branches or Representative Offices of Foreign Companies approved on March 31, 1998 by Board of Ministers [In Persian]
- Executive regulations of revised article 107 of Direct Taxes Act approved on June 1, 2016. [In Persian]
- Circular No. 18921 / 1623 / 232 dated August 20, 2016 of National Tax Administration regarding handling the tax file of branches and agencies of foreign companies in Iran. [In Persian]
- The General Conditions, Structure and the Model of Upstream Oil and Gas Contracts dated August 3, 2016. [In Persian]
- Shiravi, Abdol Hossein. *Oil and Gas Law*. Third edition, (Tehran: Mizan Publishing, 2016). [In Persian]
- Law Permitting Registration of Branches or Representative Offices of Foreign Companies approved on November 12, 1997. [In Persian]
- Direct Taxes Act approved on February 22, 1988 with revisions dated July 22, 2015. [In Persian]

**استناد به این مقاله:** خدایاری نژاد، حسام؛ داراب پور، مهرا ب. (۱۴۰۲). قیمت گذاری انتقالی شرکت های

چندملیتی در صنعت نفت و گاز و راهکار مقابله با آن، پژوهش حقوق خصوصی، ۱۲(۴۵): ۲۴۱-۲۸۲. doi:

10.22054/jplr.2024.74073.2753



Private Law Research is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.