

## ابعاد حقوقی مالیات بر نفت و گاز

ولی رستمی<sup>۱</sup>

احمد رنجبر<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۲/۰۳؛ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۳/۲۶

### چکیده

دولت‌ها به مثابه مالک منابع معدنی یا حافظ منافع سرزمینی، ابزارهای مالی (مالیاتی و غیرمالیاتی) مختلفی برای برخورداری از رانت اقتصادی حاصل از استخراج ذخایر نفت خام و گاز طبیعی در اختیار دارند. تاجایی که به ابزارهای مالیاتی مربوط می‌شود، بخش معدن و نفت و گاز پایه‌های مالیاتی خاصی را با نرخ‌های متفاوت ایجاد کرده است که زمینه‌ساز شکل‌گیری نظام مالیاتی خاص این بخش در برخی کشورها شده است. پیشرفت شیوه‌های مالیات‌بندی بر نفت دولت‌ها را قادر ساخته تا سهم مهمی از رانت اقتصادی موجود را فقط از راه اخذ مالیات از بخش خصوصی (شرکت‌های نفتی خصوصی داخلی یا بین‌المللی) تحصیل کنند، بدون آن که خود مستقیماً سرمایه‌گذاری کنند و خطرهای سرمایه‌گذاری را متحمل شوند. در ایران، در راستای اعمال حق حاکمیت و مالکیت دولت بر منابع نفت و گاز، شرکت ملی نفت به منزله متصدی اصلی فعالیت‌های نفتی، روابط مالی (مالیاتی) خاصی با دولت برقرار کرده است که مقایسه آن با نظام مالیاتی مربوط در سایر کشورها موضوع بحث این مقاله است.

**واژگان کلیدی:** حق امتیاز، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات‌های مستقیم، نفت و گاز.

۱ دانشیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)، تلفکس:

E-mail: vrostami@ut.ac.ir

۶۶۹۵۰۲۵۵

۲ دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

E-mail: ranjbar\_ahd@yahoo.com

## مقدمه

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

اما تا جایی که به ابزارهای مالیاتی مربوط می‌شود، بخش معدن و نفت و گاز، پایه‌های مالیاتی خاصی را با نرخ‌های متفاوت ایجاد کرده که زمینه‌ساز شکل‌گیری نظام مالیاتی خاص این بخش در برخی کشورها شده است. پیشرفت شیوه‌های مالیات‌بندی بر نفت دولت‌ها را قادر ساخته تا سهم مهمی از رانت اقتصادی موجود را فقط از راه اخذ مالیات از بخش خصوصی (شرکت‌های نفتی خصوصی داخلی یا بین‌المللی) تحصیل کنند، بدون آنکه خود (از طریق شرکت ملی نفت) سرمایه‌گذاری کنند و خطرات سرمایه‌گذاری را متحمل شوند<sup>۱</sup> (اوزاسکی و دیگران، ۱۳۸۹: ۲۵۸). هرچند در این بخش نیز همانند سایر بخش‌های اقتصادی مزایای مالیاتی برای سرمایه‌گذاران پیش‌بینی می‌شود، معمولاً محدودیت‌هایی نیز برای حفظ و پشتیبانی از پایه مالیاتی و جلوگیری از کم‌جلوه‌دادن درآمدهای مشمول مالیات یا ادغام درآمدهای به‌دست‌آمده از فعالیت‌ها یا طرح‌های مختلف در

۱. البته میزان ریسک‌پذیری به نوع ترتیبات قراردادی بستگی دارد. با این حال، اخذ حق امتیاز / مالیات در قیاس با ترتیبات قراردادی، به نظر روش کم‌دردسرتی برای کسب درآمد است. هرچند در کشوری مانند ایران، چنان‌که خواهیم دید، با اقتصاد دولتی و محدودیت‌های قانونی (اساسی - فقهی) اولویت با ترتیبات قراردادی است.

سطوح فرادستی و فرودستی<sup>۲</sup> اندیشیده می شود. در عوض، ثبات مالیاتی یکی از شروط سرمایه گذاران در بسیاری از قراردادهای نفتی است، تا تغییر نظام مالیاتی بر بار مالیاتی آنان نیفزاید.

پوشیده نیست که افزایش درآمد در کوتاه مدت وضعیت مطلوبی برای دولت هاست، بدون آنکه این امر اثر بازدارنده بر سرمایه گذاری داشته باشد. بنابراین، انعطاف پذیری نظام مالیاتی به ویژه در شرایط کاهش قیمت های بین المللی یا افزایش درجات ریسک سیاسی و اقتصادی، در ایجاد جذابیت برای سرمایه گذاران بسیار تعیین کننده است. از سوی دیگر، به کارگیری ابزارهای غیرمالیاتی نظیر تسهیم در تولید<sup>۳</sup>، سرمایه گذاری مستقیم یا خرید خدمت<sup>۴</sup> به منزله جایگزین یا مکمل ابزارهای مالیاتی می تواند از جهاتی برای طرفین جذاب باشد. روش اخیر، که در واقع ضامن حفظ مالکیت دولت بر ذخایر نفت و گاز تولید شده، در برابر سهمی از تولید یا اجرتی<sup>۵</sup> است که به سرمایه گذار پرداخت می شود. به ویژه می تواند پاسخگوی تمایلات ناسیونالیستی کشورها در تأمین منافع ملی از راه تسهیل انتقال فناوری یا اعمال نظارت بیشتر بر فرایند پیشرفت طرح ها باشد. هرچند ترتیبات مالیاتی و غیرمالیاتی (قراردادی) یاد شده از نظر حقوق مالکیت، میزان نظارت دولت و نحوه پرداخت غرامت با هم متفاوت اند و ممکن است فقط ابزارهای مختلف برای رسیدن به هدفی واحد باشند (Sunley et al. , 2002: 7-10; Baunsgaard, 2001: 13-14).

در نوشتار حاضر، از میان ترتیبات مالی مختلف ابزارهای مالیاتی کشورها برای تأمین سهم خود از منافع اقتصادی حاصل از استخراج نفت و گاز بررسی می شود تا مشخص شود این تدابیر و ابزارهای مالیاتی کدام است؟ و چگونه می تواند در افزایش درآمدهای دولت از محل عواید حاصل از استخراج و تولید نفت و گاز مؤثر باشد؟ نحوه اخذ مالیات از فراورده های

۲. مقصود از فعالیت های فرادستی (Up stream) فعالیت های مربوط به اکتشاف، بهره برداری و تولید نفت خام است. مقصود از فعالیت های فرودستی (Down stream) فعالیت های مربوط به پالایش، حمل و نقل، پخش، و فروش نفت و گاز است. معمولاً در ذیل عملیات فرادستی یا فرودستی منابع معدنی، بسته به نوع، یک مرحله میان دستی (Mid stream) نیز برای انتقال مواد خام از محل استخراج به پالایشگاه ها تعیین می شود که در مجموع، سه مرحله اساسی صنایع نفت و گاز طبیعی را تشکیل می دهند.

3. Product sharing
4. Service Contract (SC)
5. Fee

نفتی تولیدی در ایران نیز موضوعی است که در ادامه به آن پرداخته می شود. اما ابتدا باید رژیم حقوقی حاکم بر اکتشاف و تولید نفت و گاز را شناخت تا در پرتو آن نقش مالیات در تأمین منافع دولت در این بخش آشکار شود.

### رژیم حقوقی حاکم بر اکتشاف و تولید نفت و گاز

به طور کلی، برای تعیین حقوق و تکالیف دولت میزبان و سرمایه‌گذار خصوصی دو نظام حقوقی مختلف وجود دارد: نظام حق امتیازی<sup>۶</sup> و نظام قراردادی<sup>۷</sup>. تفاوت اصلی این دو به مالکیت منابع مربوط می شود: در نظام حق امتیازی، عنوان مالکیت<sup>۸</sup> نفت و گاز در سرچاه به سرمایه‌گذار منتقل می شود و دولت در ازای آن، حق امتیاز (royalty) و مالیات از سرمایه‌گذار می ستاند. به عبارت دیگر، مالکیت دولت تا لحظه تولید و رسیدن هیدروکربن به سرچاه است و از آن پس، مالکیت اسمی ذخایر در برابر دریافت حق امتیاز و مالیات، طی مدت زمان مقرر، وفق قرارداد به سرمایه‌گذار منتقل می شود (مالکیت تجهیزات و تأسیسات دائمی مستقر در زمین یا مخصوص اکتشاف و تولید نفت نیز معمولاً پس از انقضا یا اتمام قرارداد به دولت واگذار می شود). بنابراین، نظام حق امتیازی مرکب از سه جزء است: حق امتیاز، مالیات و کسورات<sup>۹</sup> (هزینه های عملیات، استهلاک و ...). (Tordo, 2010: 8-10; Tordo, 2007: 7-9).

در گذشته، مبلغی که گاه زیر عنوان پرداخت مشخص<sup>۱۰</sup> یا همان حق امتیاز به صورت درصدی از بهای نفت خام به دولت پرداخت می شد، جزئی از مالیات بود و از حساب مالیات دولت کسر می شد<sup>۱۱</sup>. اما امروزه، چنان که خواهیم دید، این دو از هم جداست و حق امتیاز جزء اقلام هزینه منظور می شود.

6. Concessionary
7. Contractual
8. Title
9. Deductions
10. Stated payment

۱۱. برای نمونه در قرارداد کنسرسیوم میان کمپانی های نفتی و دولت ایران که در سال ۱۳۳۳ (۱۹۵۴) به تصویب رسید، «پرداخت مشخص» یا همان حق الامتیاز، معادل یک‌هشتم بهای نفت خام تعیین شده بود. رک: موحّد، محمدعلی، ۱۳۴۹، نفت ما و مسائل حقوقی آن، تهران: مدرسه عالی حسابداری و علوم مالی، ص ۱۱۳.

در روش قراردادی، شرکت پیمانکار متعهد به توسعه و استخراج منبع در ازای سهمی از تولید می شود، اما مالکیت سهم خود از تولید را فقط در لحظه تحویل یا صدور به دست می آورد. در این روش، دولت (در بسیاری از کشورها، شرکت ملی نفت) حق مالکیت ذخایر را حفظ می کند، اما سرمایه گذار را به منزله پیمانکار مأمور می کند تا در اکتشاف و تولید نفت و گاز به او کمک کند. بنابراین، آنچه در این قراردادها عاید دولت می شود، عمدتاً نفت سود<sup>۱۲</sup> است که میان طرفین به نسبت مقرر (معمولاً ۶۰ درصد برای دولت و ۴۰ درصد برای طرف مقابل) تسهیم می شود. اما در کنار این، دولت ممکن است در وفق قرارداد، وجهی را پیش از تقسیم تولید به منزله حق امتیاز<sup>۱۳</sup> از سرمایه گذار دریافت کند. علاوه بر این، مالیات بر درآمد معمول نیز از شرکت سرمایه گذار طبق ترتیبات تعیین شده، اخذ می شود.

البته دولت ممکن است مستقیماً در طرح های توسعه نفت و گاز مشارکت کند که در این صورت، از عواید مالیاتی دولت کاسته می شود و در عوض، دولت به نسبت سرمایه گذاری مستقیم خود، از منافع سرمایه برخوردار خواهد شد. در برخی موارد، مالکیت دولت بر نفت در همه حال حفظ می شود، ولی دولت ممکن است وجوه نقد یا بخشی از نفت را به منزله اجرت به سرمایه گذار مجری طرح بدهد (ibid; Sunley, op. cit: 7-8). پیداست که در همه این ترتیبات قراردادی، مالیات در تحویل سهم دولت از رانت اقتصادی حاصل از استخراج و تولید، نقش درجه دوم دارد.

### ۱. مالیات در بخش معدن

به طور کلی مالیات در بخش معدن را می توان به دو دسته تقسیم کرد: «مالیات بر عین»<sup>۱۴</sup> و «مالیات بر شخص»<sup>۱۵</sup>. مالیات بر عین بر اساس ذخایر معدنی، نهاده‌ها<sup>۱۶</sup>، یا اعمال لازم برای اکتشاف معدن ارزیابی می شود. این مالیات خود به دو گروه تقسیم می شود: مالیات‌هایی

۱۲. نفت سود (Profit oil) در برابر نفت هزینه (cost oil) که برای پوشش هزینه‌ها نزد سرمایه گذار باقی می ماند.

۱۳. بنابراین، حق امتیاز با شاخصه‌هایی که برای آن بر خواهیم شمرد، در رژیم‌های قراردادی نیز، هر جا که حق مالکیت یا حق فروش منابع به سرمایه گذار واگذار می شود، کاربرد دارد.

14. in rem

15. in personam

16. Inputs

که بر هزینه متغیر طرح‌ها تأثیر می‌گذارد، همانند حق امتیازهای مبتنی بر واحد (حجم) تولید<sup>۱۷</sup>، حق امتیازهای مبتنی بر ارزش تولید<sup>۱۸</sup>، مالیات بر فروش، مالیات بر کالاهای تولیدی داخل<sup>۱۹</sup> و مالیات‌هایی که هزینه‌های ثابت طرح‌های اکتشاف و تولید را تحت تأثیر قرار می‌دهد، نظیر برخی انواع مالیات بر دارایی، عوارض گمرکی، حق ثبت، اجاره‌بهای زمین<sup>۲۰</sup>، مالیات بر ارزش افزوده، برخی حق تمبرها و مالیات‌های تکلیفی بر سود وام. در مالیات‌های عینی به‌ندرت سوددهی طرح مدنظر قرار می‌گیرد.

برعکس، مالیات‌های بر شخص بر تعریفی از درآمد خالص مبتنی‌اند که هزینه‌ها را دربرنمی‌گیرد؛ مثلاً، مالیات بر درآمد، مالیات بر سود تصاعدی یا اضافی، حق امتیازهای مبتنی بر مقدار سود یا مبتنی بر درآمد نمونه‌هایی از مالیات‌های شخصی‌اند<sup>۲۱</sup> (Otto et al., 2006: 30-31).

مالیات‌های عینی معمولاً به سود متکی نیستند، بلکه با شروع عملیات قابل پرداخت‌اند. برخی از این مالیات‌ها، مثل حق‌الارض<sup>۲۲</sup> یا حق امتیازهای مبتنی بر واحد تولید پایه مالیاتی کم و بیش ثابتی برای عواید سالانه دولت محسوب می‌شوند. یکی از چالش‌هایی که دولت‌ها با آن مواجه‌اند کسب درآمد سالانه به اندازه‌ای است که تکافوی هزینه‌های عملیات دولت را بکنند. بنابراین، کشورهای وابسته به صادرات منابع معدنی که نوسانات قیمت بر درآمد آن‌ها تأثیر زیادی دارد، ممکن است بیش از کشورهای دارای اقتصاد متنوع‌تر بر مالیات‌های عینی تکیه کنند<sup>۲۳</sup> (ibid: 31).

اما باید گفت مالیات‌ها از هم مستقل نیستند و در بسیاری مواقع به یکدیگر وابسته‌اند. برای نمونه، تقریباً در همه کشورهای، در محاسبه درآمد مشمول مالیات، حق امتیاز پرداختی به‌منزله کسور منظور می‌شود. این امر باعث کاستن از آثار سوء حق امتیازهای مبتنی بر حجم یا ارزش تولید می‌شود که به‌ویژه در سال‌های اولیه تولید، که هیچ درآمد (خالص) مشمول مالیاتی وجود

17. Unit-based/per volume

18. Ad valorem

19. Exices

20. Land rent

۲۱. بنابراین، مالیات بر (درآمد و دارایی) اشخاص را باید اصولاً در زمره مالیات‌های مستقیم در نظر گرفت.

22. Land fees (Rent or usage fees: (شامل اجاره‌بها یا حق استفاده از زمین

۲۳. با این حال، گفته می‌شود: میزان اعمال و سطح مالیات‌های عینی در جهان رو به کاهش است. رک. Ibid. 35.

ندارد، تأثیر نامطلوبی بر انگیزه‌های تولید برجای می‌نهد. از آنجا که در بیشتر کشورها امکان انتقال هزینه‌های یک سال به سال بعد وجود دارد، علی‌الخصوص در کشورهایی که انتقال هزینه نامحدود است، نمی‌توان منکر تأثیر کاهنده حق امتیازها بر مالیات بر درآمد پرداختی شرکت‌های سرمایه‌گذار شد (Ibid: 31-34).

## ۲. انواع مالیات‌ها در بخش نفت و گاز

### ۲.۱. مالیات‌های مستقیم

رویه متداول برای مالیات‌بندی بر بخش نفت و گاز به کارگیری ترکیبی از پرداخت مالیات و حق امتیاز است. نظام مالیاتی در این بخش شامل سه نوع مالیات می‌شود: ۱. حق امتیاز، که براساس آن پرداخت مبلغی حداقلی تضمین می‌شود؛ ۲. مالیات بر درآمد متعارف، که به شرکت‌ها تعلق می‌گیرد؛ ۳. مالیات بر رانت منبع<sup>۲۴</sup>، که بر اساس آن می‌توان سهم بیشتری از سود طرح‌هایی که دارای بیشترین سوددهی اند به دست آورد (اوزاسکی، پیشین: ۲۰۴).

### ۲.۱.۱. حق امتیاز یا بهره مالکانه<sup>۲۵</sup>

در میان انواع مالیات بر منابع معدنی، حق امتیاز یا بهره مالکانه مناقشه‌انگیزترین مالیات است. این مالیات مخصوص منابع طبیعی است<sup>۲۶</sup> و بسته به اینکه بر میزان سوددهی، حجم یا ارزش تولید مبتنی باشد، اشکال مختلفی به خود می‌گیرد (Otto, op.cit.: 1).

24. Resource Rent Tax (RRT)

25. Royalty

۲۶. البته در مالکیت مادی، اکنون حق امتیاز مخصوص منابع طبیعی (اعم از منابع معدنی، شن، ماسه و چوب) است؛ اما این اصطلاح درباره فروش یا حق بهره‌برداری از اموال معنوی یا حق فروش کالاهای حاوی علائم (مارک‌های) تجاری یا حق استفاده از فناوری نیز به کار می‌رود. چنان‌که در ماده ۱۲ موافقت‌نامه نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD Model Treaty) درباره فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات مضاعف، حق امتیاز به معنی پرداخت‌هایی است که بابت استفاده یا حق استفاده از حقوق اموال معنوی یا فناوری صورت می‌گیرد؛ همچنین شامل پرداخت‌هایی می‌شود که بابت مساعدت‌های فنی برای استفاده از اموال معنوی یا فناوری انجام می‌گیرد. اما حق امتیازهای مربوط به منابع طبیعی، در زمره درآمدهای ناشی از اموال غیر منقول محسوب

علت وضع این نوع مالیات مالکیت منابع است، که معمولاً در اختیار دولت است؛<sup>۲۷</sup> مالک معادن همانند مالک هر مال غیرمنقول دیگری حق دارد از واگذاری منافع آن به هرنحو منتفع شود. به طور کلی، حق امتیاز هرنوع مالیاتی است که دست کم دارای یکی از اوصاف ذیل باشد:

- قانون آن را به این عنوان بشناسد؛

- هدف از وضع آن پرداخت وجوهی به مالک منبع معدنی در ازای انتقال حق مالکیت یا حق فروش آن باشد؛

- هدف از وضع آن اخذ مالیات از تولیدکننده منابع معدنی در ازای حق استخراج منابع معدنی تولیدشده باشد؛

- مخصوص معادن باشد و بر دیگر بخش‌ها و صنایع تحمیل نشده باشد (ibid: 50).

در باره نفت و گاز درست همانند سایر منابع معدنی، حق امتیازها یا مبتنی بر مقدار نفت و گاز استخراج شده است یا مبتنی بر ارزش قیمی ذخایر استخراج شده. البته برخی کشورها معیاری به نام «عامل سود» نیز به آن اضافه کرده‌اند که براساس آن نرخ امتیاز بر مبنای یک بازده اسمی<sup>۲۸</sup> نظیر ضریب R<sup>۲۹</sup> تعیین می شود که در واقع نسبت بین درآمدهای انباشته (پس از کسر مالیات) و هزینه‌های انباشته (مخارج سرمایه‌گذاری و هزینه‌های عملیات) است.

شده و در جای دیگری (ماده ۶) به آن پرداخته شده است. رک: Burns, Lee and Krever, Richard, 1998, *taxation of income from business and investment*, pp. 18-20.

۲۷. در برخی کشورها از جمله آمریکا هرکس مالک زمین است مالک منابع زیرزمینی هم است. مطابق اصلی در کامن‌لا (usque ad coelum et ad inferos est solum, ejus est)، «هرکس مالک زمین است مالک فضای محاذی و زیر آن نیز است». اما موضوعی که از ابتدا محاکم سراسر ایالات متحده را به خود مشغول داشته این است که آیا اساساً مفهوم مالکیت درباره منابعی مانند گاز و نفت که سیال‌اند و در یک جا ساکن و ثابت نیستند هم کاربرد دارد؟ این تردید برخی محاکم را به این نتیجه‌گیری واداشت که مالکیت را درباره این منابع زمانی محقق بدانند که به مرحله تولید رسیده و به تصرف (possession) درآمده باشد. بنابراین، تا وقوع تصرف، مالک نمی‌تواند مدعی غرامت به سبب فعالیت‌های احیاناً زیان‌باری شود که در املاک مجاور صورت می‌گیرد. اما واقعیت این است که برخلاف آب‌های زیرزمینی، ذخایر نفت و گاز تا پیش از حفاری ساکن‌اند. با این حال، در برخی ایالات آمریکا هنوز این نتیجه‌گیری به اعتبار خود باقی است؛

رک: Owen et al, 2004, *Hemingway Oil and Gas Law and Taxation*, pp. 29-31

28. Nominal return

29. R (Return) factor



با توجه به اینکه پرداخت حق امتیاز هزینه نهایی استخراج نفت را افزایش می دهد و در صورت بالا بودن نرخ آن، تأثیر نامطلوبی بر سرمایه گذاری می گذارد. سرمایه گذاران حتی درباره ذخایر بالقوه غنی نیز در برابر پرداخت حق امتیاز مقاومت می کنند، تاحدودی به این سبب که در کشور اصلی سرمایه گذار، در محاسبه درآمد مشمول مالیات، مبالغ پرداختی بابت حق امتیاز فقط جزء هزینه های قابل کسر به حساب می آید و مشمول اعطای اعتبار مالیاتی<sup>۳۰</sup> نمی شود (Sunley, op.cit: 3). به عبارت دیگر، کشور اصلی سرمایه گذار در محاسبه مالیات بر درآمد خارجی اتباع خود، حق امتیازهای پرداخت شده به کشور خارجی (کشور منبع درآمد) را به منزله مالیاتی که پیشتر پرداخت شده، لحاظ نمی کند.

## ۲.۱.۲. مالیات بر درآمد

در بسیاری از کشورها، شرکت های نفتی نیز همانند سایر شرکت ها موظف به پرداخت مالیات بر درآمدند. البته نرخ مالیاتی برای شرکت های نفتی به سبب رانت اقتصادی بیشتر نهفته در طرح های اکتشاف و تولید نفت و گاز معمولاً بالاتر است و حتی ممکن است نرخ مقرر بر حسب جداول قیمت محصول، حجم تولید، میزان فروش یا نسبت سود به فروش به نحو تصاعدی بالا رود. یکی از دلایل جذابیت این مالیات عام بودن آن است. بنابراین، مأموران مالیاتی و همینطور مودیان، که با چارچوب حقوقی و تشریفات اداری معمول مالیاتی آشنایند، به اطلاعات و آموزش دیگری نیاز ندارند. عناصر کلیدی این نوع مالیات یکی، تعیین درآمد مشمول مالیات و دوم، تعیین و اعمال نرخ مالیاتی است. براین اساس، کشورها به منظور حفظ پایه مالیاتی تدابیری اتخاذ می کنند تا از «کم نشان دادن درآمدها»<sup>۳۱</sup> از راه هایی چون پرداخت بهره وام به خارج جلوگیری کنند یا با وضع مالیات های تکلیفی<sup>۳۲</sup> بر بهره وام ها یا سود سهام<sup>۳۳</sup> پرداختی، به ویژه به اشخاص غیرمقیم، بر درآمدهای خود بیفزایند<sup>۳۴</sup> (ibid: 3-4).

30. Tax credit

31. Earning stripping

32. Withholding tax

33. Dividends

۳۴. البته مالیات های تکلیفی (withholding tax) فقط شامل بهره وام و سود سهام پرداختی نمی شود، بلکه ممکن است شامل کلیه پرداخت هایی شود که به اشخاص غیرمقیم یا شرکت های وابسته صورت می گیرد. برای مطالعه مقررات کشورهای مختلف (۶۱ کشور) در این خصوص رک:

Ernst & Young, 2011, 'global oil and gas tax guide', accessible on line: ey.com/oilandgas.

یکی از روش‌های معمول و در عین حال پیچیده برای کم‌نشان دادن درآمد، زیاد نشان دادن هزینه از طریق قیمت‌گذاری انتقالی<sup>۳۵</sup> بین شرکت پیمانکار و شرکت‌های وابسته است: اخذ وام‌های کلان از شرکت‌های وابسته با نرخ بهره‌ای بالاتر از نرخ بازار، تعیین حق مدیریت‌های گزاف، کسورات بابت هزینه‌های ادارات مرکزی و پرداخت حق مشاوره‌های کلان به طرف‌های وابسته، تهیه ماشین‌آلات و کالاهای سرمایه‌ای از طریق ترتیبات لیزینگ به نحوی بالاتر از بازار از طریق شرکت‌های وابسته و در مواردی که نرخ مالیات بر نفت بالاتر از نرخ مالیاتی معمول باشد، ایجاد یک شرکت ظاهری در داخل برای اعطای وام به شرکت نفتی با سرمایه شرکت‌های وابسته تا عواید شرکت ظاهری از بهره‌مشمول مالیات کمتری شود از شناخته‌شده‌ترین ترفندها در قیمت‌گذاری انتقالی است.

پی‌بردن به قیمت‌گذاری انتقالی فریب‌کارانه و جلوگیری از آن می‌تواند بسیار دشوار باشد. با این حال، اولین گام مهم طراحی دقیق مقررات مالیاتی است. قانون مالیاتی دست‌کم باید تدابیری اتخاذ کند تا معاملات بین طرف‌های مرتبط همانند معاملات بازار<sup>۳۶</sup> ارزیابی شود؛ یا برخی کسورات به‌منزله بخشی از هزینه کل لحاظ شود. برخی کشورها همچنین برای میزان وام‌های دریافتی از نظر تعیین بدهی مالیاتی سقف تعیین می‌کنند. همکاری نزدیک با مقامات مالیاتی کشور اصلی سرمایه‌گذاران مهم نیز می‌تواند چاره‌ساز باشد (ibid).

روش دیگر برای کم‌نشان دادن عواید و فرار مالیاتی ادغام درآمد‌های حاصل از فعالیت‌ها یا طرح‌های مختلف و کسورات مربوط به آن‌هاست.<sup>۳۷</sup> از این رو برخی کشورها برای فعالیت‌های نفت و گاز یا حوزه‌ها و طرح‌های مشمول قرارداد، حد و مرز تعیین می‌کنند. این حد و مرزگذاری برای تعیین سقف ادغام حساب‌های مالیاتی اهمیت زیادی دارد. مثلاً در کشورهایی که مالیات بخش نفت و گاز بیشتر از مالیات‌های متعارف است، مالیات‌دهنده سعی می‌کند برخی فعالیت‌های مربوط به طرح را در زمره فعالیت‌های پایین‌دستی به حساب آورد تا

35. Transfer pricing

36. Arm's-length basis

۳۷. یکی از تفاوت‌های بخش معدن از جمله نفت و گاز با سایر بخش‌ها این است که در سایر بخش‌ها، مالیات بر درآمد نوعاً بر مجموعه فعالیت‌های شرکت اعمال می‌شود، در حالی که در بخش معدن محل اخذ مالیات در بسیاری موارد، یک طرح یا یک حوزه خاص است؛ از این رو ضرورت حد و مرزگذاری (ring-fencing) بین فعالیت‌ها و طرح‌ها احساس می‌شود (Baunsgaard, op.cit: 7).

خارج از مرزگذاری قرار گیرد.<sup>۳۸</sup> با این کار، مالیات‌دهنده تلاش خواهد کرد تا از طریق قیمت‌گذاری انتقالی، سودهای به‌دست‌آمده را به فعالیت‌های پایین‌دستی، که مشمول مالیات کمتری است، ملحق کند (ibid: 5; Baunsgaard, op.cit: 6-7).

### ۲. ۱. ۳. مالیات بر رانت منبع

با شناخت قابلیت بالای سودآوری بخش معدن، در اواخر دهه ۱۹۷۰ تلاش مبتکرانه‌ای برای طراحی نوعی مالیات خاص صورت گرفت که در آن میزان مسئولیت مالیاتی پیوند مستقیم‌تری با رانت اقتصادی به‌دست‌آمده دارد. این مالیات در شکل خالص خود، زمانی برقرار می‌شود که گردش وجوه انباشته ناشی از اجرای طرح مثبت باشد؛ به عبارت دیگر، همه هزینه‌های طرح بازیافت شده و پروژه به مقدار سود مورد نظر پیش‌بینی شده رسیده باشد. بدین ترتیب، عایدی دولت از این مالیات تا رسیدن به مرحله سوددهی به تعویق می‌افتد. از این رو، این مالیات علی‌القاعده برای طرح‌هایی وضع می‌شود که دارای قابلیت سوددهی بالا باشند و معمولاً با حق امتیاز و مالیات بر سود متعارف ترکیب می‌شود تا درآمد زود هنگام برای دولت فراهم آورد.

مالیات بر رانت منبع عمدتاً به دو صورت اخذ می‌شود: یکی بر مبنای بازده اسمی (ضریب R) و دیگری بر مبنای نرخ واقعی سود. نرخ واقعی سود معادل بهای عرضه سرمایه است و نشان می‌دهد که سود سرمایه‌گذاری دست‌کم به اندازه‌ای بوده است که برای سرمایه‌گذار انگیزه کافی برای ادامه فعالیت فراهم کند؛ مالیات با در نظر گرفتن گردش وجوه انباشته (نوعاً بدون کسر هزینه بهره و استهلاک)، که البته در سال‌های اولیه منفی است، نرخ سود هدف و انتقال مستمر آن به سال‌های بعد تا مثبت شدن گردش وجوه، ارزیابی می‌شود؛ به عبارت دیگر، با افزایش گردش وجوه در هر دوره به وسیله نرخ واقعی سود، ارزش واقعی وجوه سرمایه‌گذاری شده حفظ می‌شود به نحوی که نرخ تنزیل سرمایه‌گذار با نرخ سود هدف برابر می‌شود. بدین ترتیب، مالیات بر رانت منبع به روش تعیین نرخ سود واقعی دو عنصر دارد:

---

۳۸. در واقع جداسازی فعالیت‌های بالادستی و پایین‌دستی در اخذ مالیات نوع دیگری از حد و مرزگذاری است.

یکی تعیین نرخ تنزیل و دیگری تعیین نرخ مالیات<sup>۳۹</sup>. تفاوت این روش با روش مبتنی بر بازده اسمی در این است که در روش اخیر، وجوه انباشته تنزیل نمی‌شود و نرخ مالیات زمانی اعمال می‌شود که ضریب R از وجوه دریافتی انباشته یا هزینه انباشته پیشی گیرد، بی‌آنکه ارزش روز گردش وجوه در نظر گرفته شود.

این مالیات اگر به صورت مناسبی طراحی شود، می‌تواند سهمی از رانت منابع طبیعی را که بیشتر و بالاتر از هزینه فرصت سرمایه‌شیرکت است، به دولت اختصاص دهد. یک روش برای کارآمد کردن مالیات بر رانت منبع این است که حوزه هر قرارداد محصور شود تا هزینه‌های یک حوزه قراردادی برای تعدیل درآمد حاصل از حوزه قراردادی دیگر به کار نرود. یگانه استثنای این قاعده این است که اجازه داد شود هزینه‌های جبران‌نشده یک حوزه قراردادی رها شده به حوزه قراردادی که هنوز باقی است انتقال یابد. مسئله مهم دیگر تعیین نرخ تنزیل و نرخ مالیات است که اگر خیلی بالا باشد، ممکن است مالیات بر رانت منبع محقق نشود. علاوه بر این، انگیزه برای فرار مالیاتی را بالا می‌برد<sup>۴۰</sup>. البته کنترل آن در کشورهای دارای نظام اداری ضعیف بسیار دشوار است. همین‌طور اگر نرخ بازده خیلی پایین در نظر گرفته شود، تأثیر بازدارنده‌ای بر سرمایه‌گذاری خواهد داشت (Sunley, op.cit: 6; Baunsgaard, op.cit: 8-9; Tordo, 2007, op.cit: 40).

## ۲.۲. مالیات‌های غیرمستقیم

گرچه مالیات‌های غیرمستقیم، همانند عوارض صادرات، واردات و مالیات بر ارزش افزوده، بر درآمدهای دولت (یا مرجع محلی اخذکننده عوارض) می‌افزاید، اما به سبب ماهیت خاص بخش نفت و گاز، ایجاد انگیزه‌های سرمایه‌گذاری و ملاحظات عملی موجود پیرو ملاحظات ویژه‌ای است.

۳۹. در برخی کشورها نرخ مالیات بر رانت منبع، ثابت نیست و در مراحل مقرر به نحو تصاعدی افزایش می‌یابد.  
۴۰. علت اصلی فرار مالیاتی، بالا بودن نرخ مالیات در کشور محل تولید در مقایسه با کشور اصلی سرمایه‌گذار است. پیداست که اگر نرخ مالیاتی در کشور سرمایه‌پذیر پایین‌تر باشد، انگیزه چندانی برای فرار مالیاتی باقی نمی‌ماند.

## ۲.۲.۱. عوارض بر صادرات و واردات

سیاری از کشورها، با هدف ایجاد نظام تجارتي برون نگر و تشويق صادرات و توليد، دريافت عوارض گمرکي از صادرات را کنار گذاشته‌اند. نفت و گاز نیز معمولاً تابع چنین ملاحظاتي است. برعکس، وضع عوارض بر کالاهای وارداتي، سياست شناخته شده کشورها برای حمايت از توليد داخلي بوده است. طبعاً واردات کالاها و تجهيزات تخصصي لازم برای استخراج و توليد نفت و گاز نیز از اين قضيه مستثني نيست. اما به سبب تأثير اين عوارض بر افزايش هزينه طرح‌ها و کاهش انگيزه های سرمايه‌گذاري، بسياری از کشورها واردات اين کالاها و تجهيزات تخصصي را از پرداخت عوارض معاف کرده‌اند<sup>۴۱</sup>. به علاوه، اين کار باعث کاهش ارتباط مستقيم سرمايه‌گذاران (صاحب امتياز يا شريك توليد) با مأموران گمرکي می شود که احياناً ممکن است از نیازهای وارداتي آنها بهره‌برداري رانت جويانه کنند. در برخی کشورها اين معافيت‌ها در تمام مدت اجرای قرارداد پابرجاست؛ در برخی کشورها معافيت محدود به مرحله اکتشاف و توسعه است. اين معافيت‌ها يا شامل همه نهاده‌های مرتبط با طرح‌ها می شود (احياناً به استثنای کالاهایی که امکان توليد آنها در داخل وجود ندارد) يا شامل تجهيزات خاصي است. واردات موقت کالاها و تجهيزات يا صدور مجدد آنها پس از استفاده نیز معمولاً مجاز شناخته می شود. در برخی کشورها نیز تضمين‌هایی برای عدم اتخاذ رویکردهای تبعیضي

۴۱. برای نمونه ماده ۹ بند «الف» قانون اساسنامه شرکت ملی نفت ايران، به شرکت ملی نفت و شرکت‌های فرعی آن اجازه می‌دهد «بدون تحصيل پروانه ولی با انجام تشریفات گمرکی آنچه را منحصرأً برای عملیات خود در ايران ضروری بداند ... از خارج کشور وارد نماید». ماده مزبور در ادامه، کالاهای وارداتي را مشمول معافيت‌های مقرر قانونی می‌شناسد. ذیل ماده، ضمن مجاز دانستن فروش کالاهای وارداتي در داخل يا صدور آن پس از استفاده، فروش آن در داخل را مشروط به پرداخت حقوق گمرکی شناخته است. چنان‌که خواهیم دید، با توجه به رژیم حقوقی حاکم بر فعاليت‌های نفتی در ايران و قوانين جاری، اين بخش از قانون یادشده را باید منسوخ‌شده دانست. به‌ویژه آن‌که مطابق تبصره ۲ ماده ۱۱ قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت مصوب ۱۳۹۱/۲/۱۹ «ترخيص کالاها و ماشین‌آلات مربوط به طرح‌های موضوع اين ماده (طرح‌های مربوط به اکتشاف، توسعه، تعمير و نگهداشت میادین مشترک نفت و گاز) از مبادی گمرکی قبل از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و حقوق ورودی و هزينه‌های گمرکی بلافاصله پس از ثبت در مبادی فوق با تعهد ذی‌حساب و تأييد وزارت نفت مجاز است و حقوق متعلقه پس از محاسبه و اعلام به شرکت‌های اصلی تابعه وزارت نفت پرداخت می‌شود. تمدید ورود موقت به روش فوق مجاز است».

علیه شرکت های نفت و گاز وجود دارد که می تواند باعث اعمال تبعیض به سود این شرکت ها در قیاس با واردکنندگان دیگر شود ( Sunley, op.cit: 10-11; Baunsgaard, op.cit: 10-11; Tordo, 2007, op.cit: 41).

## ۲.۲.۲. مالیات بر ارزش افزوده

در مالیات بر ارزش افزوده به سبب آنکه مالیات بر دادوستد است، اگر یک عنصر این مبادله (مصرف کننده یا تولیدکننده) خارجی باشد، وضع و اخذ مالیات علی القاعده تابع منطق صادرات و واردات خواهد بود. این است که کشورها برای تشویق صادرات، برای وضع مالیات بر ارزش افزوده، بر اساس اصل مقصد عمل می کنند؛ یعنی نرخ صفر برای صادرات و اخذ مالیات از واردات.<sup>۴۲</sup> اما مشکلات اداری در استرداد به موقع مالیات های پرداختی، به ویژه در کشورهایی که نظام اداری ضعیف دارند، باعث شده است که مالیات بر ارزش افزوده در بخش نفت و گاز چندان مورد اقبال قرار نگیرد؛ زیرا این امر سرمایه گذاران را همواره در وضعیت بازیافت مالیات هایی قرار می دهد که پیش تر برای کالاهای سرمایه گذاری یا نهاده ها پرداخته اند، به ویژه در مواقعی که نیازهای سرمایه گذاری، استرداد به موقع مالیات های پرداختی را ایجاب می کند. این است که بسیاری از کشورها کالاهای سرمایه ای و نهاده های وارداتی مخصوص طرح های استخراج و توسعه نفت و گاز را از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف کرده اند ( Sunley, op. cit: 11-12; Baunsgaard, op.cit: 11).

۴۲. از آنجا که هدف کشورها رونق تجارت بروننگر درباره کالاهای تولید داخل است، روش مزبور بهترین راه حل است. اما اگر هدف صرفاً کسب درآمد بوده یا ملاحظاتی دیگری برای حمایت از منابع یا کالاهای داخلی در کار باشد، اصل منشأ معیار عمل قرار می گیرد؛ یعنی دولت از کالای صادراتی خود نیز مالیات اخذ می کند که در این صورت، به احتمال فراوان، کالای مورد نظر مشمول مالیات مضاعف خواهد شد و بر قیمت کالا افزوده می شود، زیرا کشور واردکننده نیز به سبب سیاست های حمایتی خود نسبت به کالاهای مشابه تولید داخل، از کالاهای وارداتی مزبور مالیات اخذ خواهد کرد. برای بحث درباره مالیات بر ارزش افزوده و جنبه بین المللی موضوع، رک: Williams, David, 1996, value-added tax, in: Thuronyi (ed), 1998, tax law design and drafting, vol 1, International Monetary Fund

## مالیات بخش نفت و گاز در ایران

### ۱. رژیم حقوقی حاکم بر قراردادهای نفت و گاز

به‌طور کلی قوانین و مقررات حاکم بر قراردادهای نفت و گاز در ایران حاوی برخی شرایط و محدودیت‌های سلبی و ایجابی است؛ از نظر شرایط سلبی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران حاوی محدودیت‌های مهمی است. مطابق اصل ۴۵ قانون اساسی، انفال و ثروت‌های عمومی از جمله معادن در اختیار حکومت اسلامی است. بنابراین، مالکیت منابع معدنی از جمله نفت و گاز علی‌القاعده قابل واگذاری به غیر (داخلی یا خارجی) نیست. ماده ۲ قانون اصلاح قانون نفت مصوب ۱۳۹۰/۳/۲۲ با تأکید بر این امر مقرر می‌دارد «اعمال حق حاکمیت و مالکیت عمومی نسبت به منابع مذکور به نمایندگی از طرف حکومت اسلامی به عهده وزارت نفت است». بر این اساس، روش اعطای امتیاز یا هرگونه ترتیبات قراردادی برای استخراج و تولید نفت و گاز، که متضمن انتقال مالکیت ذخایر یا سهمی از نفت و گاز تولیدی باشد، نمی‌تواند در ایران جایی داشته باشد. درباره اعطای امتیاز، اصل ۸۱ قانون اساسی جمهوری با ممنوعیت مطلق هرگونه اعطای امتیاز تشکیل شرکت‌ها و مؤسسات در امور تجاری، صنعتی، کشاورزی، معادن و خدمات به خارجیان هرگونه شائبه در امکان انعقاد چنین قراردادهایی را از بین می‌برد.<sup>۴۳</sup>

از نظر شرایط ایجابی بند «ب» ماده ۱۲۹ قانون برنامه پنجم توسعه، به‌صورت مبهم به وزارت نفت اجازه می‌دهد برای فعالیت‌های اکتشاف، توسعه استخراج و تولید نفت و گاز از سوی شرکت‌های تابعه وزارت نفت و «شرکت‌های صاحب صلاحیت پروانه بهره‌برداری بدون حق مالکیت نسبت به نفت و گاز تولیدی صادر و براساس طرح مصوب، بر عملیات اکتشاف، توسعه و تولید شرکت‌های فوق‌الذکر از نظر مقدار تولید و صیانت مخزن و معیارهای سلامتی،

۴۳. نکته‌ای که باید به آن توجه داشت این است که اعطای امتیاز نیز متضمن انعقاد قرارداد است، اما چنان‌که گذشت، مهم‌ترین تفاوت آن با روش موسوم به قراردادی انتقال مالکیت است که البته لزوماً به معنی تخصیص سهم بیشتر برای سرمایه‌گذار نیست. اعطای امتیاز روش مرسوم بسیاری از کشورها اعم از توسعه‌یافته یا در حال توسعه است. در این میان، آنچه بیش از همه ضامن منافع دولت است طراحی و اجرای درست و مناسب نظام مالیاتی و ترتیبات قراردادی است و نه اتخاذ شکل خاصی از ترتیبات قراردادی. برای دیدن تجارب کشورها در

این مورد رک: Ernst & Young, op. cit; Sunley, op.cit: 13-16.

ایمنی و زیست محیطی نظارت نماید». در این ماده روشن نیست که آیا «شرکت‌های صاحب صلاحیت» شامل شرکت‌های خارجی نیز می‌شود؟<sup>۴۴</sup> البته مستفاد از تبصره ۱ ماده ۱۱ قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت مصوب ۱۳۹۱/۲/۱۹ این است که این امر با رعایت «قانون حداکثر استفاده از توان فنی، مهندسی، تولیدی، صنعتی و اجرایی کشور در اجرای پروژه‌ها و ایجاد تمهیدات به‌منظور صدور خدمات» مصوب ۱۳۷۵/۱۲/۱۲ مجلس شورای اسلامی امکان‌پذیر است.

با چنین محدودیت‌هایی، چاره‌کار سرمایه‌گذاری مستقیم دولت البته بدون مشارکت خارجی است. به‌ویژه آنکه ماده ۶ قانون اصلاح قانون نفت هرگونه مشارکت خارجی در سرمایه‌گذاری عملیات‌های نفتی اعم از بالادستی و پایین‌دستی (به‌ویژه عملیات بالادستی) را منع می‌کند که نه اقتصادی است نه امکان‌پذیر؛ یا انعقاد قراردادهای خرید خدمت به روال جاری که با وجود سرمایه‌گذاری خارجی، دولت مالکیت اسمی منابع و نفت تولیدی را حفظ می‌کند و در عوض حق‌الزحمه مجری طرح را به‌صورت نقد یا از نفت تولیدی می‌پردازد.

## ۲. مالیات‌ها

### ۲.۱. مالیات‌های مستقیم

از بین مالیات‌های مستقیم متداول در بخش نفت و گاز، که پیش‌تر به آن‌ها اشاره شد، مالیات حق امتیاز، که به‌مثابه بهره مالکانه اخذ می‌شود، به سبب آنکه اساساً اعطای امتیاز بهره‌برداری به

۴۴. برخلاف ماده ۱۴ قانون برنامه چهارم توسعه؛ مطابق بند «ب» ماده یادشده «به منظور افزایش ظرفیت تولید نفت و حفظ و ارتقای سهمیه ایران در تولید اوپک، تشویق و حمایت از جذب سرمایه‌ها و منابع خارجی در فعالیت‌های بالادستی نفت و گاز به‌ویژه در میادین مشترک و طرح‌های اکتشافی کشور، اطمینان از حفظ و صیانت هرچه بیشتر با افزایش ضریب بازیافت از مخازن نفت و گاز کشور، انتقال و به‌کارگیری فناوری‌های جدید در توسعه و بهره‌برداری از میادین نفتی و گازی و امکان استفاده از روش‌های مختلف قراردادی بین‌المللی، به شرکت ملی نفت ایران اجازه داده می‌شود تا سقف تولید اضافی مندرج در بند «ج» این ماده نسبت به انعقاد قراردادهای اکتشافی و توسعه میدان‌ها با تأمین منابع مالی با طرف‌های خارجی یا شرکت‌های صاحب صلاحیت داخلی، متناسب با شرایط هر میدان با رعایت اصول و شرایط ذیل اقدام نماید».



هر نحو در ایران ممنوعیت دارد، قهراً موضوعیت نخواهد داشت. مالیات بر رانت منبع نیز لااقل با ترتیبات مالی و قراردادی که تاکنون در ایران متداول بوده ایداً سازگار نیست. دشواری در تعیین نرخ تنزیل و نرخ مالیات بر درآمد قابل قبول و مرضی‌الطرفین نیز چالش دیگری در این نوع مالیات است که غلبه بر آن آسان نیست. اما مالیات بر درآمد متعارف اشخاص حقوقی به‌عنوان یکی از متعارف‌ترین و متداول‌ترین مالیات‌هایی که از بخش‌های گوناگون از جمله نفت و گاز اخذ می‌شود، در بین انواع مالیات این بخش در ایران در درجه اول اهمیت قرار دارد.

صرف نظر از اشکالات و نواقص اساسی قانون نفت، از جمله عدم تعیین ابزارهای مالی دولت برای جذب رانت اقتصادی در این صنعت<sup>۴۵</sup>، تا جایی که به مالیات‌های مستقیم مربوط می‌شود، با توجه به قوانین موجود دو نکته آشکار است:

۱. درآمدهای شرکت ملی نفت ایران به‌عنوان متصدی اصلی فعالیت‌های صنعت نفت و کلیه شرکت‌های فرعی و وابسته به آن، که در مجموعه وزارت نفت فعالیت می‌کنند، مطابق بند ۴ ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات خواهند بود. ماده ۱۰۵ قانون مزبور مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقوقی از جمله شرکت‌ها را به صورت مقطوع به نرخ ۲۵ درصد تعیین کرده است. شرکت‌های ایرانی طرف قرارداد با شرکت ملی نفت و شرکت‌های فرعی آن، طبعاً مشمول چنین نرخ‌هایی خواهند بود. اما به سبب وضعیت خاص شرکت ملی نفت در تحویل درآمدهای عظیم نفتی، گاه مالیات این شرکت به صورت درصدی مشخص از ارزش کل نفت خام تولیدی، در لابه‌لای تبصره‌های قوانین بودجه سنواتی، به‌عنوان مالیات قطعی عملکرد شرکت در سال مورد نظر درج می‌شود<sup>۴۶</sup>. البته در قوانین بودجه سال‌های

۴۵. درباره چارچوب قانونی مطلوب و راه‌کارهای اداری، اقتصادی و مالی برای فعالیت‌های صنعتی در بخش نفت رک:

Onorato, William. T, 1995, legislative framework used to foster petroleum development, the world bank legal department.

۴۶. رک به: قوانین بودجه سال‌های برنامه چهارم توسعه. البته در مواقع افزایش قیمت نفت، بخشی از این مالیات به‌عنوان مالیات معوقه نزد شرکت باقی می‌ماند که می‌تواند نقش زیادی در تأمین کسری سایر منابع در بودجه سال آتی داشته باشد (رک به گزارش دفتر مطالعات برنامه و بودجه «ضرورت تعیین رابطه مالی دولت و شرکت ملی نفت ایران»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، مهر ۱۳۸۸: ۱۲-۱۳).

اخیر<sup>۴۷</sup> ظاهراً این وضعیت تغییر کرده و روابط مالی دولت و وزارت نفت از طریق شرکت های دولتی تابعه ذی ربط درباره انواع مالیات ها و عوارض، صرفاً تابع احکام قانونی مربوطه (قانون مالیات بر ارزش افزوده و قانون مالیات های مستقیم ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی) شناخته شده است.

۲. شرکت های خارجی مقیم خارج طرف قرارداد با وزارت نفت، مطابق تبصره ۲ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم «از مأخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت هایی که مستقیماً یا به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می دهند یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود، انتقال دانش فنی، دادن تعلیمات، کمک های فنی و ... از ایران تحصیل می کنند، 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 می کنند طبق مقررات مربوط به این قانون مشمول مالیات می باشند». همین طور مطابق بند «الف» ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم، اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات حقوقی خارج از ایران «در مورد پیمانکاری در ایران نسبت به عملیات هر نوع کار ساختمانی، تأسیسات فنی و تأسیساتی شامل تهیه و نصب موارد مذکور و نیز حمل و نقل، عملیات تهیه طرح ساختمان ها و تأسیسات، نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک های فنی، انتقال دانش فنی، و سایر خدمات در تمام موارد به مأخذ دوازده درصد (۱۲٪) کل دریافتی سالانه» مشمول مالیات خواهند بود. البته به موجب تبصره ۵ این ماده (الحاقی ۸۰/۱۱/۲۷) «درآمد مشمول مالیات فعالیت های موضوع بند «الف» ماده ۱۰۷ این قانون، که قرارداد پیمانکاری آن ها از ابتدای سال ۱۳۸۲ به بعد منعقد می شود، طبق مقررات ماده ۱۰۶ این قانون تشخیص می گردد». از این رو با عنایت به مفاد ماده ۱۰۶ که مقرر می دارد: «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 بر طبق مقررات ماده ۹۴ و بند «الف» ماده ۹۵ این قانون و در موارد مذکور در ماده ۹۷ این قانون به طور علی الراس تشخیص می گردد». باید گفت از سال ۱۳۸۲ به بعد درآمد مشمول مالیات پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی از

۴۷. رک: بند ۴ «ز» قانون بودجه سال ۱۳۸۹ و تبصره بند ۴۷ قانون بودجه سال ۱۳۹۰.

طریق رسیدگی به دفاتر قانونی آن‌ها و نه به صورت مقطوع (دوازده درصد) تشخیص داده می‌شود.

مطابق تبصره ۲ ماده ۱۰۷ «در مورد عملیات پیمانکاری موضوع بند «الف» این ماده در صورتی که کارفرما وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی، یا شهرداری‌ها باشند، آن قسمت از مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد، مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبلغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، از پرداخت مالیات معاف خواهد بود». همین‌طور وفق تبصره ۴ ماده یادشده «در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از پیمانکاری موضوع بند «الف» این ماده را به پیمانکاران دست دوم اشخاص حقوقی ایرانی واگذار کنند، معادل آن مبلغ از لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌گردد از دریافتی پیمانکار دست اول از پرداخت مالیات بر درآمد معاف خواهد بود».

با توجه به اینکه شرکت‌های خارجی براساس مقررات و سیاست گذاری نفتی جاری در ایران، از طریق انعقاد قرارداد بیع متقابل<sup>۴۸</sup> در اکتشاف و تولید نفت فعالیت می‌کنند و قراردادهای یادشده به قراردادهای خرید خدمت نزدیک است (همدانی، ۱۳۸۱: ۴-۵)، بنابراین، عملیات نفتی موضوع این قراردادها از نوع فعالیت‌های مصرح در بند «الف» ماده ۱۰۷ قانون مذکور نبوده، بلکه با نظر به نوع فعالیت‌های طرف خارجی قراردادهای موصوف، یعنی به‌کارانداختن سرمایه خود و ارائه کار و خدمات، در حیطه فعالیت‌های موضوع بند «ج» ماده یادشده قرار می‌گیرد که درباره «بهره‌برداری از سرمایه و سایر فعالیت‌هایی است که اشخاص حقوقی و مؤسسات مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن‌ها» در ایران انجام می‌دهند و طبق بند مزبور درآمد مشمول مالیات آن‌ها طبق مقررات ماده ۱۰۶ تشخیص داده می‌شود (همان: ۱۲).

بنابراین، شرکت‌های خارجی طرف قرارداد با وزارت نفت درباره کلیه درآمدهای خود از ایران از راه فعالیت‌های قانونی مقرر به شرح فوق مشمول مالیات خواهند بود.

## ۲.۲. مالیات‌های غیرمستقیم

### ۲.۲.۱. عوارض واردات و صادرات

عوارض واردات: با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ (و پیش از آن قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه ... موسوم به «تجمیع عوارض» مصوب ۱۳۸۱) کلیه کالاهای وارداتی، به استثنای برخی معافیت‌های شناخته‌شده در قانون امور گمرگی مصوب ۱۳۹۰/۸/۲۲<sup>۴۹</sup> مشمول نرخ حقوق گمرکی (حقوق ورودی) معادل چهار درصد ارزش کالا است. در این خصوص هیچ تفاوتی بین واردکنندگان دولتی (که وزارت نفت و شرکت ملی نفت و دیگر شرکت‌های تابعه در زمره آن‌ها هستند) و غیردولتی وجود ندارد (ماده ۴۱ و تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۴۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده). البته باید دانست که فقط ورود «قطعی» کالاها مشمول عوارض است و از این‌رو بند «ج» ماده ۱۱۹ قانون امور گمرگی مصوب ۱۳۹۰، که از موارد معافیت است، کالاهایی که پس از ورود، اعاده به خارج از کشور می‌شود (کالاهای مرجوعی) و ورود موقت را در زمره موارد معاف از پرداخت عوارض ذکر کرده است.

عوارض صادرات: درباره صادرات، هرچند قانون معافیت صادرات کالاها و خدمات از پرداخت عوارض مصوب ۱۳۷۹ اخذ عوارض از کلیه کالاها و خدمات صادراتی را مطلقاً منع می‌کند، بند «ب» ماده ۱۰۴ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی فقط صادرات «کالاهای غیرنفتی» را در طول برنامه از اخذ هرگونه مالیات و عوارض منع کرده است. معنی این مقرر آن است که کالاها و مواد نفتی می‌توانند به روال مقرر در قانون برنامه چهارم توسعه، مشمول مالیات و عوارض قرار گیرد. چنانکه بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه چهارم توسعه، پس از ممنوع‌شناختن وضع هرگونه مالیات و عوارض بر صادرات کالاهای غیرنفتی، به دولت اجازه می‌دهد «به‌منظور صیانت از منابع و استفاده بهینه از آن‌ها عوارض ویژه‌ای را برای صادرات مواد اولیه فراوری‌نشده وضع و دریافت نماید» و به تبع آن هیئت وزیران طی تصویب‌نامه‌ای، این کالاها و مواد را برشمرده است. این مواد عبارت‌اند از نفت خام، گاز طبیعی، گاز مایع، نفت سفید، نفت گاز (گازوئیل)، نفت

۴۹. معافیت‌های موضوع بندهای ماده ۱۱۹ قانون امور گمرگی مصوب ۱۳۹۰.

کوره (مازوت)، میعانات گازی و وکیوم باتوم (ماده اولیه تولید قیر)<sup>۵۰</sup>. بدین ترتیب، فراورده‌های فرعی از جمله محصولات پتروشیمی را نباید در زمره کالاها و مواد نفتی به شمار آورد و از این رو صادرات آن‌ها البته به شرط ارائه اظهارنامه مالیاتی مشمول معافیت خواهد بود.

## ۲.۲.۲. مالیات بر ارزش افزوده

صرف نظر از واردات و صادرات، عرضه کالاها و خدمات در ایران یعنی کلیه کالاهایی که در بازار ایران به فروش می‌رسد یا به هر نحو منتقل می‌شود و نیز خدماتی که در قبال مابه‌ازاء در ایران ارائه می‌شود، به استثنای معافیت‌های مقرر، مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهند بود (مواد ۴، ۵ و ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده). از آنجا که برخی کالاهای نفتی در داخل به فروش می‌رسد، بی‌شک مشمول مالیات بر ارزش افزوده به نرخ ۱/۵٪ مذکور در ماده ۱۶ قانون مزبور خواهند بود<sup>۵۱</sup>. این کالاها، که عبارت‌اند از نفت سفید، نفت گاز و نفت کوره، علاوه بر نرخ مزبور، مطابق بند «د» ماده ۳۸ قانون یادشده، مشمول عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها به ترتیب به نرخ ده درصد و پنج درصد نیز می‌شوند. شرکت ملی نفت ایران به‌عنوان تولیدکننده و عرضه‌کننده کالاهای مزبور مشمول مالیات بر ارزش افزوده به نرخ مقرر خواهد بود.

غیر از مالیات و عوارض مزبور، تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، پالایشگاه‌های نفت و واحدهای پتروشیمی را مشمول پرداخت یک درصد از قیمت فروش به عنوان عوارض آلاینده می‌شناسد.

۵۰. تصویب‌نامه در خصوص کالاها و فراورده‌های نفتی مشمول بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه چهارم مورخ ۸۸/۶/۴ هیئت وزیران. با وجود تأکید تبصره ۱ ماده ۱۰۴ برنامه پنجم، شورای اقتصاد هنوز فهرست احیاناً تازه‌ای از کالاهای نفتی ارائه نکرده است.

۵۱. مطابق تبصره ۲ ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنجم توسعه، دولت مکلف است با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده، نرخ این مالیات را از سال اول برنامه، سالانه یک واحد درصد اضافه کند؛ به گونه‌ای که در پایان برنامه نرخ آن به هشت درصد برسد. سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها از نرخ مزبور سه درصد به عنوان عوارض و سهم دولت پنج درصد تعیین می‌شود.

### نتیجه‌گیری

استخراج منابع معدنی به مثابه منبع عواید صادراتی و اشتغال نقش مهمی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه ایفا می‌کند. اما مهم‌ترین فایده استخراج معادن از جمله نفت و گاز، نقش مالی آن در ایجاد درآمد مالیاتی و سایر انواع درآمدها برای دولت است. از نظر تاریخی، در میان منابع معدنی، به دلایل مختلف، سود (رانت) اقتصادی ناشی از استخراج نفت بیش از سایر منابع بوده است. طرح‌های توسعه گاز نیز به سبب نیاز به تجاری‌شدن گاز، شرایط خاص خود را دارد. سؤال این است که سهم دولت‌ها در رانت اقتصادی ناشی از اجرای طرح‌های توسعه بخش نفت و گاز، که در زمره منابع غیرقابل تجدیدند، چگونه تأمین می‌شود؟

هرگونه پاسخی به این سؤال قطعاً بر ترکیبی از ملاحظات اقتصادی سیاسی، ارزشی و نیز ملزومات عملی استوار است. چگونگی توزیع عواید به دست‌آمده نیز موضوع دیگری است که به عوامل ساختاری و سیاست داخلی کشورها بستگی دارد. تا جایی که به ابزارهای مالیاتی مربوط می‌شود، نوع مالیات‌ها یا مقدار عواید حاصل از مالیات در روند استخراج و تولید، در درجه اول به رژیم حقوقی حاکم بر اکتشاف و تولید نفت و گاز بستگی دارد. درحالی که در نظام مالیاتی یا حق امتیازی، سهم دولت از تولید با اخذ حق امتیاز و سایر مالیات‌ها تأمین می‌شود، در روش قراردادی با همه اشکال گوناگونش، دولت به جای اکتفا به صرف اخذ مالیات، با مشارکت در طرح در مقدار تولید سهم می‌شود. در ایران، به سبب محدودیت‌های قانونی و در راستای اعمال حق حاکمیت و مالکیت دولت بر منابع نفت و گاز، تمامی خطرات مربوط به سرمایه‌گذاری به‌ویژه در عملیات بالادستی به شرکت ملی نفت واگذار شده است، به این امید که تمامی عایدات حاصل از تولید را نصیب دولت سازد. از نقطه نظر مالیاتی، آنچه از این طریق عاید دولت می‌شود مالیات بر درآمد سرمایه‌گذاران خارجی در طرح‌های اکتشاف و تولید است که در عمل امکان مشارکت یافته‌اند. به علاوه، مالیات بر درآمدهایی است که شرکت ملی نفت و شرکت‌های فرعی آن به مثابه شرکت دولتی از راه فروش فرآورده‌های نفتی در داخل و خارج به دست می‌آورند. این عواید در کنار سود ویژه‌ای که به دولت به‌عنوان یگانه سهامدار این عرصه پرداخت می‌شود، بانی نوع ویژه‌ای از پیوند مالی شرکت ملی نفت با دولت شده است که در

آن مالیات به منزله ابزاری مدرن و نه بهانه‌ای برای کسب درآمد بیشتر نقش نهادینه‌ای در تأمین مخارج دولت ایفا نمی‌کند.

## منابع

اوزاسکی، رولاندو و دیگران، (۱۳۸۹)، تدوین و اجرای سیاست های مالی در کشورهای تولیدکننده نفت، ترجمه گروه مترجمان، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.  
گزارش دفتر مطالعات برنامه و بودجه، (مهرماه ۱۳۸۸)، "ضرورت تعیین رابطه مالی دولت و شرکت ملی نفت ایران"، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.  
موحد، محمد علی، (۱۳۴۹)، نفت ما و مسائل حقوقی آن، تهران، مدرسه عالی حسابداری و علوم مالی.  
همدانی، م.ت. (۱۳۸۱)، مسائل مالیاتی نفت و گاز ایران، مجله مالیات، شماره ۳۵.

Baunsgaard, Thomas, (2001), 'A Primer on Mineral Taxation', IMF Working Paper 01/139 Washington: International Monetary Fund.

Burns, Lee and Krever, Richard, (1998), 'taxation of income from business and investment', in: Thuronyi, Victor (ed), 1998, tax law design and drafting, vol 1, International Monetary Fund.

Ernst & Young, (2011), 'global oil and gas tax guide', accessible on line: [www.ey.com/oilandgas](http://www.ey.com/oilandgas).

Onorato, William. T, (1995), 'legislative framework used to foster petroleum development', the world bank legal department.

Otto, James, Andrews, Craig, Fred, Cawood, Fred, Doggett, Michael, Guj, Pietro, Stermole Frank, Stermole, John, Tilton, John, (2006), 'mining royalties, A Global Study of Their Impact on Investors Government and Civil Society', Washington: The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.

Owen L. Anderson, John S. Dzienkowski, John S. Lowe, Robert J. Peroni, (2004), 'Hemingway Oil and Gas Law and Taxation', fourth edition, Hornbook Series.

Sunley, Emil M, Baunsgaard, Thomas and Simard, Dominique, (2002), 'Revenue from the Oil and Gas Sector: Issues and Country Experience', IMF Working Paper, Post-conference draft.

- Tordo, Silvana, (2007), 'fiscal systems for hydrocarbons, design issues', The World Bank Working Paper No 123, Washington: The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.
- Silvana, Johnston, David, Johnston, Daniel, (2010), 'petroleum exploration and production rights, allocation strategies and design issues', The World Bank Working Paper No 179, Washington: The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.
- Williams, David, (1996), 'value-added tax', in: Thuronyi, Victor (ed), 1998, tax law design and drafting, vol 1, International Monetary Fund.

