

صنعت نفت و شیوه‌های تامین مالی (فاینانس) در ایران

زینب سادات موسوی اصفهانی^۱ - ابومحمد عسگرخانی^۲ - منصور عطاشنه^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۶/۱۶ - تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۹/۱۷

چکیده:

توسعه صنعت نفت و گاز در ایران نیازمند منابع مالی است که متأسفانه دولت با محدودیت‌های بودجه‌ای که دارد قادر به تامین تمامی آنها نیست. از این رو، جذب منابع مالی از خارج از کشور برای اجرای چنین طرح‌هایی، می‌تواند ظرفیت تولید و اشتغال‌زایی در اقتصاد ایران را افزایش دهد. پژوهش حاضر درمورد بررسی چالش‌های نظام حقوقی حاکم بر قراردادهای فاینانس خارجی شرکت ملی نفت ایران بوده است. قراردادهای بین‌المللی نفتی، نوسانات زیادی در ماهیت شروط عمومی قراردادها دارند، از این رو ضروری است این پژوهش با مقایسه و بررسی مقالات علمی لازم در این زمینه با رویکرد تحلیلی، تطبیقی و توصیفی به مقایسه چالش‌های مالی و تامین مالی بپردازد. در نتیجه صنعت نفت ایران در راستای حصول به اهداف تعیین شده در سند چشم‌انداز، تلاش‌های همه جانبه را مدنظر قرار داده است. آنچه از نتایج حاصل از پژوهش می‌توان دریافت نمود قوانین بین‌المللی شفاف در صنعت نفت است. **واژگان کلیدی:** صنعت نفت، فاینانس، تامین مالی، بیع متقابل، سرماگذاری خارجی، حقوق

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

^۱ - دانشجوی دکتری تخصصی گروه حقوق و علوم سیاسی، دانشکده حقوق، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران
Internationaltrade.mousavi@gmail.com

^۲ - دانشیار گروه حقوق بین‌الملل، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران: نویسنده مسئول
asgarkh@ut.ac.ir

^۳ - استادیار گروه حقوق، دانشکده حقوق، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران
matash1338@yahoo.com

۱- مقدمه

اقتصاد ایران چند سالی است که به دلایل مختلف سیاسی و اقتصادی از جمله تحریم‌های بین‌المللی، هدفمندی یارانه‌ها، شوک ارزی و ... رو به زوال نهاده است. شرایط رکودی و تورمی حاکم بر جامعه در این دوره باعث تعطیلی بسیاری از بنگاه‌های اقتصادی شده است. در این شرایط تنها راهکاری که باعث بهبود شرایط می‌شود انجام سرمایه‌گذاری و ایجاد اشتغال و رونق تولید است. متأسفانه تأمین مالی از طریق بانک‌های داخلی تقریباً امکانپذیر نیست. ورشکستگی برخی بانک‌ها، کمبود منابع مالی، نرخ‌های بهره بالا و در نتیجه گران بودن تسهیلات و ... از جمله موانع تأمین داخلی کشور است. یکی از روش‌هایی که در دنیا طرفداران بسیاری دارد سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی است. فاینانس روش تأمین اعتباری است که کشور فاینانسر هیچ نوع نظارتی بر نحوه استفاده تسهیلات ندارد و کشور دریافت‌کننده تسهیلات فاینانس، پس از بهره‌برداری از پروژه و اتمام دوره تنفس مجبور به پرداخت ارزی اصل و سود تسهیلات است. بنابراین فاینانس تأمین اعتباری است که بدهی ایجاد می‌کند. اما سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بدون ایجاد بدهی هم ایجاد اشتغال کرده و هم رونق تولید و صادرات را به همراه دارد. در واقع سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی نوعی از سرمایه‌گذاری است که در کشوری به جز کشور مبدأ انجام می‌شود و هدف از آن کسب منافع پایدار در کشور مقصد است. از مزایای این نوع سرمایه‌گذاری ورود دانش فنی پیشرفته، فناوری و مدیریت، به بخشی است که خواهان سرمایه‌گذاری خارجی است. این مسئله در کاهش هزینه و مدت‌زمان بهره‌برداری پروژه و در نتیجه هزینه تمام شده و سودآوری آن اهمیت بسزایی دارد. مزیت دیگر سرمایه‌گذاری خارجی استفاده از برند یک شرکت معتبر برای عرضه محصولات در بازارهای بین‌المللی است. یعنی علاوه بر تولید و اشتغال، بخش صادرات نیز متأثر می‌شود. با توجه به لزوم تأمین مالی پروژه‌های بزرگ من جمله پروژه‌های نفتی، ایجاد بستر مناسب برای سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است و چنانچه مسئولان بخواهند کشور را از رکود نجات دهند راهی جز افزایش سرمایه‌گذاری‌های خارجی و بهبود شرایط برای سرمایه‌گذاران خارجی ندارند. واقعیت این است که ایران، اگر چه ظرفیت‌های بسیاری برای اجرای پروژه‌های عمرانی و تولیدی و توسعه اقتصادی دارد، اما در حال حاضر منابع مالی کافی برای اجرای این پروژه‌ها در اختیار ندارد. توسعه صنعت نفت و گاز در ایران نیازمند منابع مالی است که متأسفانه دولت با محدودیت‌های بودجه‌ای که دارد قادر به تأمین تمامی آنها نیست. از این رو، جذب منابع مالی از خارج از کشور برای اجرای چنین طرح‌هایی، می‌تواند ظرفیت تولید و اشتغال‌زایی در اقتصاد ایران را افزایش

دهد. ایران، با بهره‌مندی از ظرفیت‌های منحصر به فردی همچون دسترسی به بازار آسیای مرکزی، هند و پاکستان از یک سو و اروپا در سمت دیگر، بهره‌مندی از منابع عظیم نفت، گاز، معادن متنوع و قابلیت به کارگیری انرژی‌های تجدیدپذیر، داشتن جمعیت گسترده جوانان تحصیلکرده و پرانگیزه، موقعیت خاص جغرافیایی، جاذبه‌های گردشگری تاریخی و بسیاری مزایای برجسته دیگر، می‌تواند به بهشتی برای سرمایه‌گذاری خارجی تبدیل شود. با توجه به مشکلات فراوانی که وجود دارد و بالاخص تحریم‌های بین‌المللی در زمینه نفت و همچنین افزایش حدود سه برابری ارز در مسیر دستیابی آسان به منابع مالی خارجی نظیر فاینانس عملاً انگیزه لازم و کافی که برای به ثمر نشستن اینگونه تسهیلات را در میان کارفرمایان و مجریان و مدیران پروژه‌های زیرساخت را ضعیف کرده است و همچنین جذابیت ایران جهت ورود سرمایه خصوصاً در پروژه‌های اکتشاف و استخراج نفت برای پیمانکاران خارجی کمرنگ شده و همین مساله ما را بر آن داشت تا با شناسایی چالش‌های حقوقی قراردادهای فاینانس و بررسی راه‌حل‌های رفع چالش‌های موجود در حوزه‌های نفت «بالاخص پالایشگاه تهران» در شرایط تحریم بپردازیم. سوالاتی که در راستای این تحقیق در پی رسیدن به پاسخ آن هستیم شامل موارد زیر می‌باشد:

سوال اصلی :

۱- چالش‌های اصلی انعقاد قراردادهای فاینانس خارجی کدامند؟

سوالات فرعی:

- ۱- در فضای تحریم روش مطلوب برای تامین مالی پروژه‌های نفتی چیست؟
- ۲- در فضای تحریم قراردادهای فاینانس را باید مدیریت نمود یا باید به فکر روش جایگزین بود؟
- ۳- قوانین و مقررات مربوط به انعقاد قراردادهای فاینانس خارجی در پروژه‌های نفتی کدامند؟
- ۴- چالش‌ها و موانع حقوقی مربوط به انعقاد قراردادهای فاینانس خارجی در پروژه‌های نفتی کدامند؟

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۱-۲ مبانی نظری

۱-۱-۲- مفهوم قراردادهای فاینانس

یکی از پرکاربردترین روش‌های استقرای از منابع خارجی، فاینانس خارجی پروژه است.

فاینانس در لغت به معنی «مالیه» یا تأمین مالی می‌باشد. در مفاهیم حقوقی و قوانین ایران، این مفهوم به طور اختصاصی‌تر، عبارت است از استفاده از خطوط اعتباری برای دریافت وام از مؤسسه مالی بین‌المللی. (فیضی چکاب و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۵۰-۱۷۸) فاینانس سازوکاری است که در طی آن بین کشور سرمایه‌پذیر و کشور سرمایه‌گذار، قراردادی منعقد می‌شود که طرح یا پروژه‌هایی را همراه با نیروی انسانی متخصص، انتقال فناوری، ماشین‌آلات و تجهیزات، مواد اولیه و توان‌ارزی لازم توسط کشور سرمایه‌گذار تأمین کند و زمانی که طرح یا پروژه به بهره‌برداری رسید بر اساس میزان سرمایه‌گذاری و بهره‌متعلق به آن کشور، سرمایه‌پذیر متعهد می‌گردد که کل قیمت تمام شده طرح یا پروژه را به صورت اقساطی در اختیار کشور سرمایه‌گذار قرار دهد. در این روش، مبلغ مشخصی با توافق طرفین از یک کشور یا مؤسسه به کشور دیگری قرض داده شده و اصل وام به همراه سود (بهره) آن طی مدت زمان معلومی (معمولاً بین ۵ تا ۱۰ سال) بازپرداخت می‌گردد. (کسمتی، ۱۳۸۱: ۸) وام‌دهنده برای اطمینان از بازپرداخت به موقع وام پرداخت شده، تضمین‌های مشخص و معتبری را از کشور وام‌گیرنده دریافت می‌نماید. در این خصوص از روش‌های مختلفی مانند همکاری چند کشور یا مؤسسه در وام‌پرداختی که باعث ایجاد امکان فشار بیشتر بر وام‌گیرنده در صورت بروز مشکل در بازپرداخت وام خواهد شد، استفاده می‌کنند. (قاسمی، ۱۳۸۲: ۱۲)

قراردادهای فاینانس بدین مفهوم هستند که یک بانک یا مؤسسه تجاری خارجی وامی را به منظور عملیات معینی به کشور یا شرکت تجاری خارجی وامی را به منظور عملیات معینی به کشور یا شرکت مشخصی پرداخت کرده و در واقع کنترلی روی هزینه کردن آن ندارد و بنابراین تعهدی نیز برای به ثمر نشستن طرح نداشته و در سررسیدهای تعیین شده‌ای اصل و فرع آن را از طرف قرارداد یا بانک تضمین کننده قرارداد دریافت می‌کند. (موحد، ۱۳۸۴: ۴۶)

روش فاینانس یک روش کوتاه مدت انتقال سرمایه به کشور است، زیرا پس از فرا رسیدن موعد بازپرداخت وام، می‌بایست اصل سرمایه به همراه سود آن برگشت داده شود، بنابراین مهم‌ترین شرط در دریافت وام ارزی، تخصیص آن به طرح‌هایی است که دارای توجیه اقتصادی بوده و نرخ بازگشت سرمایه معقولی را داشته باشند. به طور کلی دو روش شامل فاینانس خودگردان و غیر خودگردان برای تأمین مالی پروژه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. در روش خودگردان، شرکت دریافت کننده اعتبار باید توانایی صدور کالا برای بازپرداخت اقساط تسهیلات به صورت ارز را داشته باشد. اما در روش فاینانس غیر خودگردان، سرمایه لازم برای اجرای پروژه اقتصادی مشخص، توسط مؤسسه اعتباری یا بانک عامل خارجی تأمین می‌شود. مدت استفاده

از منابع در این روش حدود ۱۰ الی ۱۲ سال است و نرخ بهره سالانه آنها بر حسب شرایط اقتصادی و ریسک کشور تعیین می‌شود که حدود ۱ الی ۴ درصد بیشتر از نرخ بهره بین بانکی لندن (لایبور) می‌باشد. (محبی، ۱۳۹۷: ۶۱)

۲-۱-۲- موانع تأمین مالی

هرچند ساز و کارها و مشوق‌های زیادی در نظام حقوقی و اقتصادی ایران در خصوص تأمین مالی پروژه وجود داشته، اما در مقابل موانع مهمی نیز به چشم می‌خورد. در این مبحث تلاش گردیده به مهمترین این عوامل با دیدی انتقادی و امید به اصلاح و بدون هرگونه پیش زمینه اشاره گردد.

۲-۱-۲-۱- مفهوم تأمین مالی خارجی

تأمین مالی، در اصطلاح به فرایند تمرکز منابع مالی به سرمایه، بصورت میان مدت و بلند مدت اطلاق می‌گردد. (شبابی، ۱۳۸۶) تأمین مالی در پروژه، به مجموعه راهکارهای مورد نیاز برای جذب هر نوع سرمایه و منابع مالی مورد نیاز برای اجرای پروژه اطلاق می‌گردد. (علیشیری و شمس عراقی، ۱۳۹۲: ۴۳-۸۴) در کنار فرایند تأمین مالی، فنون و تکنیک‌های تأمین مالی نیز قابل طرح است. در حقیقت تأمین مالی، برای اجرائی شدن، نیازمند سازوکارهایی است که از آنها می‌توان به تکنیک‌ها یا فنون تأمین مالی تعبیر کرد. (اشکوه و دیگران، ۱۳۹۴: ۴) در تکنیک تأمین مالی شرکتی، جریان نقدی پروژه‌ها با جریان نقدی شرکت حامی جمع می‌شود. (اشکوه و صبحیه، ۱۳۹۴: ۸۱-۱۰۸) تأمین مالی خارجی در حقیقت مجموعه ابزارها و سازوکارهایی است که سرمایه لازم برای اجرای یک پروژه را از طریق منابع خارجی یا فرامرزی فراهم می‌نماید. امروزه ساختار ساکن اقتصاد ایران و وابستگی شدید منابع مالی به نفت برای آینده کشور تهدیدی بالقوه تلقی می‌شود. در ایران، برای افزایش سرمایه‌گذاری‌ها تنها دو راه می‌توان مد نظر داشت: منابع داخلی و منابع خارجی. در حوزه منابع داخلی، بخشی از درآمد کل کشور به این بحث تخصیص داده می‌شود. دولت می‌تواند از بخش خصوصی نیز کمک بخواهد. اما واقعیت این است که به دلیل نوپا بودن بخش خصوصی در کشور، متأسفانه در حال حاضر امکان حضور قدرتمند در عرصه سرمایه‌گذاری کلان در اقتصاد کشور را ندارد. (موسوی، ۱۳۸۹: ۳) ملاحظه می‌گردد که نظر به محدود بودن منابع داخلی به منظور سرمایه‌گذاری لازم در بخش-های زیربنایی و تولیدی در راستای تحقق رشد اقتصادی مطلوب کشور، منابع خارجی گزینه مناسبی برای تأمین و فراهم کردن وجوه مورد نیاز تولید و سرمایه‌گذاری در ایران می‌باشد. افزون بر آن، هر کشور ممکن است دلایل خاصی برای متوسل شدن به تأمین مالی خارجی

۲-۱-۲- انواع روش‌های تامین مالی خارجی

شیوه‌های ورود سرمایه به پروژه‌ها را می‌توان در دو دسته روش‌های استقراری (یا قرضی) و روش‌های غیراستقراری (یا تأمین از طریق فروش سهام) تقسیم بندی نمود. (ذاکرنیا و همکاران، ۱۳۹۵: ۷۰-۵۳) این روش‌ها، می‌تواند در دو بعد داخلی و خارجی قابل بحث باشد که در این پژوهش تمرکز بر روش‌های تأمین مالی خارجی می‌باشد. در ادامه به بررسی این روش‌ها پرداخته می‌شود.

- روش استقراری

در حوزه تأمین مالی خارجی، بحث تأمین مالی استقراری با اشکال حقوقی قرض پیوند می‌خورد. ویژگی مشترک تمام این اسناد قرض، از وام بانکی گرفته تا موارد بسیار پیچیده‌تر، این است که تمام آنها بازتاب یک توافق بنیادین از طرف وام‌دهنده برای ارایه مبلغ خواسته شده و تعهد از طرف وام‌گیرنده برای بازپرداخت وام دریافتی است. (مبین و امین حسینی، ۱۳۹۴: ۹۵-۱۲۷) در این روش‌ها کارفرما (سرمایه‌پذیر) در واقع وامی را از مؤسسه وام‌دهنده دریافت می‌کند و موظف است در سررسیدهای مقرر اقساط بازپرداخت آن را به وام‌دهنده بپردازد. (حدادیان، ۲۰۱۵) در این روش‌ها ریسک برگشت سرمایه متوجه سرمایه‌گذار یا تأمین‌کننده منابع مالی نیست و دریافت‌کننده منابع مالی از طریق ضامن که همان دولت یا بانک تجاری می‌باشد، ضمانت-نامه‌ای مبنی بر تعهد بازپرداخت منابع در سررسید یا تعهد جبران خسارت بر اثر قصور دریافت‌کننده منابع به تأمین‌کننده منابع مالی ارایه می‌کند. (کسمتی، ۱۳۸۱: ۵) این دسته از روش‌های تأمین مالی پروژه‌ها خود داری دو شکل است: در یک شکل مؤسسه وام‌دهنده هیچگونه شرطی را برای نحوه به کارگیری وام دریافتی تعیین نمی‌کند و در واقع فاز تأمین مالی پروژه از فاز اجرایی آن کاملاً جداست. (افشاری، ۱۳۸۹: ۱۰) در نوع دیگر از روش‌های استقراری، کشور یا مؤسسه وام‌دهنده، بر نحوه هزینه و مصرف شدن وام نیز نظارت کامل دارد و از اول نوع مصرف آن را با وام‌گیرنده شرط می‌کند (صارمی و جمالی، ۱۳۹۱: ۱۳)، در جمهوری اسلامی ایران، دولت می‌تواند طبق قانون از منابع داخلی و یا خارجی برای تأمین مالی طرح‌های زیربنایی استقراض کند. اگر دولت از منابع فاینانس داخلی و یا تبصره‌های بودجه‌ی برای تأمین منابع مالی استفاده نماید، می‌گوییم استقراض داخلی غیر مستقیم صورت گرفته، حال اگر دولت از وام‌های بین دولتی و یا وام‌های مؤسسه بین‌المللی و انتشار اوراق مشارکت ارزی اقدام به تأمین مالی پروژه نماید، آنگاه از روش استقراض مستقیم خارجی استفاده نموده است. در حقیقت آنچه که مدنظر ما می‌باشد، این مفهوم از استقراض است.

- روش غیراستقراری

نوع دیگر، روش‌های تأمین مالی غیراستقراری هستند، در واقع تمام روش‌های تأمین مالی غیر قرضی، روش‌هایی برای سرمایه‌گذاری می‌باشند که در آنها تأمین‌کننده منابع مالی (سرمایه-گذار) در اجرای پروژه مشارکت داشته و یا حتی پروژه را به صورت کامل به اجرا در خواهد آورد. در این حالت سرمایه‌گذار با پذیرش ریسک ناشی از به کارگیری منابع مالی در فعالیت یا پروژه مورد نظر، برگشت اصل و سود منابع سرمایه‌گذاری شده را از محل عملکرد اقتصادی طرح انتظار دارد. (حسن بیگی، ۱۳۸۱) مهم‌ترین روش‌های سرمایه‌گذاری شناخته شده عبارتند از: سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، BOT، بیع متقابل و روش‌های تأمین مالی غیراستقراری هستند که در آن تأمین‌کننده منابع مالی (سرمایه‌گذار) با قبول ریسک ناشی از به کارگیری منابع مالی در فعالیت با طرح مورد نظر، برگشت اصل و سود منابع سرمایه‌گذاری شده را از محل عملکرد اقتصادی طرح انتظار دارد. با توجه به اینکه تأمین‌کننده منابع مالی، خود در اجرای پروژه سهم خواهد بود، بنابراین، بخشی از ریسک پروژه را نیز پذیرفته و کشور میزبان نیز ملزم به ارایه تضمین‌هایی مبنی بر بازپرداخت اصل و فرع پول در موعد مقرر نخواهد بود، بلکه تنها در چارچوب قوانین و مقررات داخلی و مقررات شرکت‌ها و مؤسسه خصوصی از این نوع سرمایه‌گذاری‌ها حمایت کرده و کمک‌هایی را در جهت جبران خسارت‌ها در صورت شکست پروژه ارایه خواهد نمود. در این بخش به بررسی روش‌های غیراستقراری پرداخته می‌شود.

۲-۲- پیشینه تحقیق

قاسمی (۱۳۹۹) در مقاله‌ای با عنوان «چالش‌های نظام حقوقی-قراردادی حاکم بر موافقتنامه‌های توسعه یکپارچه در میادین مشترک؛ مطالعه تطبیقی قراردادهای نفتی دریای شمال و خلیج فارس؛ چالش‌های حقوقی، حاکمیتی و فنی توسعه یکپارچه میادین مشترک در دو منطقه دریای شمال و خلیج فارس مورد قیاس تطبیقی قرار داد. بررسی راهکارهای حقوق بین‌الملل در خصوص این موضوع نشان می‌دهد که این راهکارها با وجود هموار کردن مسیر، عملاً کشورها را ملزم به اجرای توسعه یکپارچه نمی‌کنند. معاهدات مرزی در دریای شمال و خلیج فارس به خوبی مسیری را برای توسعه یکپارچه میادین مشترک فراهم کرده‌اند. هرچند که در خلیج فارس مشکلات مرزی بین تعدادی از کشورها همچنان به عنوان مانعی بزرگ بر سر راه توسعه یکپارچه باقیمانده و به چالش‌های حاکمیتی منطقه دامن زده است. کشورهای حوزه دریای شمال با امضای موافقت‌نامه‌های مجزا و دوجانبه، مسائل فنی فیما بین را به خوبی مدیریت کرده‌اند.

این درحالی است که در خلیج فارس در پاره‌ای از موارد سعی شده این مسائل در بطن موافقت نامه‌های مرزی حل و فصل شود کارآیی آنها نیز محل سوال است.

مایر (۲۰۱۹) به بررسی قراردادهای نفتی عراق پرداخته و اظهار می‌دارد پیشرفت عراق در عرصه نفتی به شرایط منعقد شده در قرارداد شامل ریسک‌های مالی در زمینه اکتشاف و میزان پاداش در نظر گرفته برای سرمایه گذار خارجی برای اکتشاف، وابسته می‌باشد. همچنین با در نظر گرفتن مطالعات انجام شده در زمینه قراردادهای نفتی در دیگر کشورها، شرایط تاریخی و سیاسی و اهداف کشور میزبان برای سرمایه گذاری خارجی حائز اهمیت بوده است.

واسیلیو و همکاران، (۲۰۱۸)، به ارائه روش‌ها و تحقیقات جدید به محققان و پژوهشگران علاقه مند در زمینه تأمین مالی پروژه‌ها پرداخته است، به همین منظور همه تحقیقات انجام شده در خلال سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۳ را بررسی نموده است. موضوعات کلی این پژوهش‌ها بدین شرح می‌باشد: ۱- ترتیبات قراردادی و چهارچوب قانونی امور مالی پروژه ۲- روش‌های اندازه گیری ریسک پروژه و انتخاب پروژه ۳- جهانی شدن و توسعه پروژه‌های عمومی و همکاری با بخش خصوصی و سایر بخش‌ها ۴- پروژه‌های تحت پروتکل کیوتو و پروژه‌های انرژی تجدید پذیر.

۳- قراردادهای نفتی و مقررات و اصول حاکم بر سرمایه‌های خارجی پروژه‌های نفتی

۳-۱- بررسی قراردادهای نفتی

بررسی محیط حقوقی صنعت نفت ایران مستلزم شناخت و کاوش در مفهوم و مصادیق قراردادهای نفتی است مقصود از قراردادهای نفتی قراردادهایی است که دولت ایران و یا شرکت ملی نفت ایران با هر یک از شرکت‌های خارجی به منظور اجرای هر کدام و یا تمامی عملیات زیر منعقد نموده است:

❖ اکتشاف از طریق زمین شناسی ژئوفیزیکی و طرق دیگر به منظور تعیین شریط زمین

شناسی قشرهای زیرین

❖ حفاری تولید استخراج و برداشت نفت خام و گاز طبیعی

❖ گرداندن دستگاه‌های تقطیر میدان نفت و دستگاه‌های گوگردگیری و به طور کلی عمل

آوردن نفت و خام و گاز طبیعی

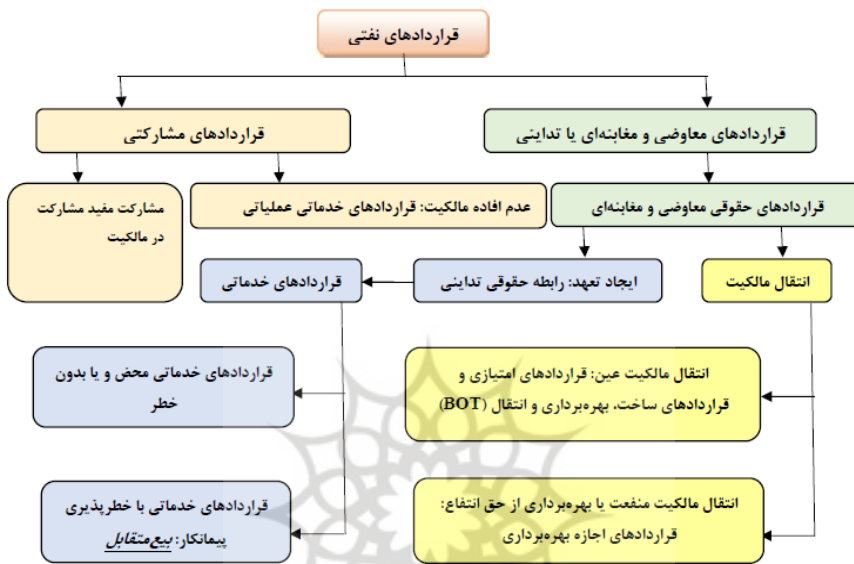
❖ تصفیه و تهیه مشتقات و محصولات دیگر با همین مواد یا به وسیله اختلاط آنها با مواد دیگر

❖ انبارداری، بسته بندی، حمل و نقل و تحویل نفت خام و گاز طبیعی و مشتقات و محصولات

دیگر با جمیع وسایل

- ❖ به کارگیری وسایل بارگیری کشتی
- ❖ خرید و فروش نفت خام و گاز طبیعی و محصولات نفتی
- ❖ طبقه بندی ارائه شده از انواع قراردادهای نفتی با توجه به رابطه حقوقی و قراردادی در آنها به شرح شکل (۱-۳) است.

شکل (۱-۳): تقسیم بندی قراردادهای نفتی با توجه به رابطه حقوقی و قراردادی



منظور و همکاران (۱۳۹۵)، نیز در پژوهش خود چارچوبی کلی به منظور تقسیم بندی قرارداد-هایی که دولتهای میزبان در زمینه نفت و گاز در بخش بالادستی منعقد می‌کند، ارائه نمودند که به شرح شکل شماره (۲-۳) است. شکل (۲-۳): تقسیم بندی قراردادهای نفت و گاز در بخش بالادستی



۲-۳- حقوق و مقررات حاکم بر قراردادهای نفتی

۲-۳-۱- حقوق و تکالیف طرفین در قراردادهای نفتی (بیع متقابل) ایران

تعیین قانون حاکم، موارد قوه قاهره، تعدیل قرارداد و حل و فصل اختلاف از موارد بسیار مهم در تحلیل قراردادهای بیع متقابل است که بدون شک در حقوق و تکالیف طرفین تاثیرگذار می‌باشد. صرف‌نظر از این موارد، در قراردادهای بیع متقابل که دوره قراردادی آن محدود است حاکمیت و مالکیت بر منابع هیدروکربوری و کنترل عملیات تولیدی در انحصار شرکت ملی نفت ایران بوده و از نظر حقوقی دارای ویژگی‌های زیر است:

❖ حاکمیت و مالکیت کامل کشور میزبان بر منابع هیدروکربوری و نفتی با مشارکت و سرمایه‌گذاری خارجی

❖ عدم ارایه تضمین بانکی یا دولتی

❖ امکان فسخ دو جانبه قرارداد تحت شرایط خاص و در صورت عدم ایفاء تعهدات قراردادی پیمانکار و کارفرما

❖ انجام کلیه عملیات مرتبط با اجرای قرارداد توسط پیمانکار بنام و یا از طرف شرکت ملی نفت ایران

❖ محدود بودن حق واگذاری قرارداد به غیر و یا الحاق شرکای جدید قرارداد فقط در صورت تصویب شرکت ملی نفت ایران. (کاتوزیان، ۱۳۹۴: ۴۶)

۲-۳-۲- قواعد اختصاصی قراردادهای امتیاز

این قراردادها اصلیت‌ترین و فراگیرترین نوع قرارداد در قراردادهای نفتی جهان بوده است و به عبارتی صنعت نفت و گاز جهان تحت تسلط گروه منسجمی از شرکت‌های نفتی چند ملیتی بود که به هفت خواهران نفتی معروف بودند. (موسوی، ۱۳۸۹) در این قراردادها، کمپانی نفتی در عوض پرداخت کلیه هزینه‌ها و مالیات، حق مخصوصی برای کشف نفت و گاز و در صورت اکتشاف، تولید و بازاریابی آن را دریافت می‌کند که حق حمل و نقل منابع هیدروکربوری کشف شده را نیز شامل می‌شود. (اسناد نفت، آبان ۱۳۳۰)

۲-۳-۲-۱- قواعد اختصاصی مربوط به انعقاد

سیستم حقوقی حاکم بر قراردادهای امتیازی و طرفین امضاءکننده، نحوه قضاوت و تفسیر مفاد امتیاز نامه‌ها در کشورهای مختلف، متفاوت است؛ چرا که گاه ممکن است عوامل حقوقی یک امتیاز نفتی مربوط به حقوق خصوصی و گاه مربوط به حقوق عمومی باشد. (منصوری نراقی،

۱۳۶۹) در نسل اول قراردادهای امتیازی که نمونه بارز آن امتیازنامه داری است اشخاص یا شرکت‌ها مجوز پیدا می‌کردند که در مقابل پرداخت «بهره مالکانه» به صورت انحصاری در قلمرو وسیعی به انجام عملیات مرتب از قبیل صادرات، فروش نفت و امثال آن اقدام کنند. در این روش صاحب امتیاز حق داشت به صورت انحصاری بر منابع نفتی، عملیات نفتی و نفت و گاز استخراج شده و سایر فرآورده‌های نفتی اعمال مالکیت و مدیریت نماید. (شیروی، ۱۳۹۳) در این قراردادها محدوده جغرافیایی بسیار وسیع بالغ بر یک میلیون کیلومتر مربع به دارنده امتیاز اعطاء می‌گردد و شرکت دارنده امتیاز، علاوه بر اینکه نسبت به پروژه کنترل کامل داشت، در خصوص سطح عملیات، نرخ و میزان تولید، تعیین و تامین پرسنل و حتی تعیین قیمت نفت و گاز نیز نظارت کامل داشت. طولانی مدت بودن امتیازهای مزبور از دیگر ویژگی‌های این روش بود که معمولاً بین ۶۰ تا ۷۰ سال تعیین می‌شد و حتی در بعضی از موارد به ۹۹ سال هم می‌رسید. در این امتیازنامه‌ها امکان مذاکره مجدد یا تعدیل نیز معمولاً پیش‌بینی نمی‌شد. همچنین از دیگر ویژگی‌های این قراردادها عدم درج شروط و مقررات مرتب و مورد نیاز برای مذاکره مجدد و تعدیل بود. (علم، ۱۳۷۷) در انعقاد قراردادهای امتیازی سنتی؛ هزینه و ریسک با شرکت نفت خارجی به عنوان دارنده حق الامتیاز، حق شرکت نفت خارجی در مالکیت محصول و دسترسی به تولیدات، تعهد سرمایه‌گذار خارجی (شرکت نفت خارجی) در پرداخت مالیات زمین به کشور میزبان در طول مدت اکتشاف و بهره‌برداری مورد توافق است و مالیات بر اساس سود نهایی به دولت میزبان پرداخت می‌شود. (شیروی، ۱۳۹۳) در قراردادهای مدرن امتیازی، اندازه و حدود منطقه عملیاتی شرکت خارجی، در قیاس با نوع اولیه این قراردادها محدودتر شد، تفاوت دیگر در به کارگیری اتباع و نیروی کار محلی کشور میزبان توسط شرکت خارجی است و این امر در نتیجه سیاست کشورهای میزبان در جهت افزایش نقش و دخالت خودشان در روند اکتشاف و بهره‌برداری از منابع نفتی و صرف نظر از انتقال تکنولوژی احتمالی به کشور میزبان می‌باشد. (کاتوزیان، ۱۳۹۴)

۳-۲-۲- قواعد اختصاصی قراردادهای مشارکت

این نوع از قراردادها بر روی سهم تولید متمرکز شده، در حالی که حقوق مالکانه متعلق به دولت است. در این قراردادها برخلاف قراردادهای امتیازی، دولت میزبان معمولاً از طریق شرکت ملی نفت خود با مسئولیت‌پذیری در مدیریت عملیات پاسخگو است. اما در عمل قرارداد مشارکت معمولاً تحت مدیریت یک موسسه خصوصی ریسک‌پذیر انجام می‌پذیرد.

۳-۲-۳- قواعد اختصاصی مربوط به انعقاد

در این قراردادها گزینش شرکت سرمایه‌گذار به عنوان شرکت عامل توس دولت میزبان

صورت می‌گیرد و در شرایط و نظارت دولت میزبان، تمام ریسک‌ها و هزینه‌ها به عهده شرکت عامل می‌باشد، هر تولیدی متعلق به دولت میزبان است و هر ساله شرکت عامل ملزم به کنار گذاشتن بخشی از تولید جهت جبران هزینه‌های عملیات و پرداخت هزینه‌های توسعه است و باقی مانده تولید بر اساس فرمول توافق شده تقسیم و درآمد کمپانی از تولید مشمول مالیات است و بعد از جبران کامل هزینه‌های توسعه میدان، کلیه سرمایه‌ها متعلق به دولت میزبان است و امکان درج شرایطی الزامی برای شرکت عامل مانند تأمین نیازهای فنی، آموزشی و بازاریابی توس دولت میزبان فراهم است. (فرشادگر، ۱۳۸۱: ۳۸)

۳-۳- تحلیل حقوقی امکان استفاده از قراردادهای مشارکت در تولید در صنعت نفت و گاز ایران

استناد به قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت مصوب ۱۳۹۱، با چالش‌های جدی روبه‌رو است؛ تملک محصول تولیدی سرچاهی، نقطه تحویل یا نقطه صادرات، در عمل استحقاق در ذخایر و مخازن نفتی است. چنانچه استحقاق در ذخایر وجود نداشته باشد یا اساساً منتفی باشد، پس هرگونه تملک در سرچاه، نقطه تحویل یا نقطه صادرات نیازمند اسباب قانونی است. نظر به ماده ۱۴۰ قانون مدنی، چنانچه یکی از اسباب تملک محقق نشود، شرکت خارجی نمی‌تواند مالک محصول تولیدی شود. به علاوه چنانچه شرکت ملی نفت، محصول تولیدی را از طریق بیع (به عنوان یکی از موجبات تملک) و در قالب یک قرارداد فروش به شرکت خارجی منتقل کند دیگر نمی‌توان آن را PSA/PSC نامید. بلکه در اینجا قراردادی خدماتی منعقد شده که مالکیت بر مخازن و محصول تولیدی همزمان و با هم در اختیار دولت است. در بند (ت) ماده ۳ قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت عبارت مشارکت با سرمایه‌گذاران و پیمانکاران داخلی و خارجی ذکر شده که این صرفاً می‌تواند شکلی از مشارکت در سرمایه‌گذاری به صورت JV باشد نه مشارکت در تولید یا درآمد. کلمه مشارکت در قانون قابل حمل به مشارکت در سرمایه‌گذاری، عملیات، تولید، درآمد و دیگر شکل‌های متعارف مشارکت و قالب‌های کنسرسیومی است. چنانچه قانونگذار در مقام بیان مقید از کلمه مطلق مشارکت بوده، باید به کلمه مشارکت در تولید تصریح می‌کرد. به نظر می‌رسد واگذاری با ابهام کلمه مشارکت در قانون به صورت تعمدی صورت گرفته یا اینکه قانونگذار خود واقف بر نظام حقوقی کشور اعم از قانون اساسی و قوانین عام و خاص در خصوص عدم امکان تملک شرکت‌های نفتی خواه در ذخایر و خواه در محصول تولیدی بوده و با این وجود از عبارت مشارکت در تولید استفاده نکرده در حالی که در مقام بیان و تخاطب و طی همه مراحل مقدمات حکمت جهت تقیید کلمه مطلق مشارکت

بوده است. در هر حال، چنانچه پذیرفته شود که کلمه مشارکت در قانون مزبور، مطلق است یا مبهم است، امکان استناد به این قانون به عنوان مجوز قانونی برای قراردادهای صنعت نفت و گاز ایران به دلایل ذیل نیز امکان پذیر است:

- در ماده ۱۲۹ قانون برنامه پنج ساله به صراحت عبارت اعمال حق حاکمیت و مالکیت بر منابع نفت و گاز آمده که از منابع تولیدی سخن می‌گوید، نه ذخایر. این مسئله در عمل ناقض استفاده از کلمه مشارکت در قانون برای PSA/PSC.

- در سیاست‌های ابلاغی مقام معظم رهبری در اصل ۴۴، با آنکه بخش پایین دستی به سمت خصوصی سازی سوق پیدا کرده، اما صنعت بالادستی تحت هیچ شرایطی قابلیت خصوصی سازی پیدا نکرده و دولت کماکان مالکیت و حاکمیت بر صنعت بالادستی نفت و گاز را بر عهده دارد. بدیهی است در سیاست‌های خصوصی سازی ابلاغی، تفکیکی در مالکیت دولت نسبت به مخازن در محصولات تولیدی سرچاهی، نقطه تحویل یا نقطه صادرات صورت نگرفته است.

- اقتضای قانون وظایف و اختیارات صنعت نفت، اساساً تعیین نظام حقوقی و قراردادی بالادستی نیست و لذا مجوزهای قانونی در این بخش باید حسب قوانین خاص نظیر قانون نفت مطرح شود که قانون نفت مصوب ۱۳۹۰ چنین مجوزی در خصوص استفاده از قراردادهای مشارکت در تولید در بالادستی نداده است.

- در قانون اصلاح قانون نفت ۱۳۹۰ که در عمل ناسخ قانون نفت ۱۳۶۶ نشده، حاکمیت و مالکیت دولت نسبت به ذخایر و محصولات تولیدی به رسمیت شناخته شده و هویت عالی نظارت بر منابع نفتی متکفل منابع نفتی است. بدیهی است که عنوان منابع انحصار در ذخایر نداشته بلکه محصولات تولیدی نیز از منابع نفتی به شمار می‌رود.

- چنانچه به فرض محال پذیرفته شود که قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت صرفاً محدودیت را در مالکیت بر مخازن قرار داده است، اما نظر به اینکه در قراردادهای مشارکت در تولید، محاسبه تسهیم نفت در سرچاه، نقطه تحویل یا صادرات براساس قدرت مخزن و قابلیت بازیافت تنظیم می‌شود و سبب تملیک مستقل وجود ندارد، لذا عملاً اعطای مالکیت در سرچاه به صورت قهقرایی و غیرمستقیم منجر به مالکیت و یا استحقاق در مالکیت نسبت به ذخایر نفتی خواهد شد. در نتیجه تغییر صوری و شکلی اعطای مالکیت در سرچاه با عدم مالکیت مخزن نمیتواند مشکل حقوقی در عدم تملک بیگانگان بر منابع تولیدی را حل کند. (ابراهیمی و کهن هوش نژاد، ۱۳۹۵)

۴- چالش‌های نظام حقوقی حاکم بر قراردادهای فاینانس در پروژه‌های نفتی

۴-۱- چالش‌های قانونی و حقوقی در تامین مالی پروژه‌های نفتی

برای تحقق و دستیابی به توسعه پایدار در حوزه پیشبرد پروژه‌های نفتی وجود زیرساخت‌های اقتصادی، قانونی، مالی، سیاسی و ... ضرورت کامل دارد. موضوع دیگری که در این راستا اهمیت می‌یابد، موانع و مشکلاتی است که مانع جذب و تسهیل سرمایه‌گذاری (داخلی یا خارجی) در بخش پروژه‌های زیرساخت و مولد می‌گردد از اینرو در راستای تسهیل و تهفیه کردن تامین مالی پروژه‌ها، شناخت این چالش‌ها ضرورت می‌یابد. لذا در این فصل بر اساس نتایج حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته، چالش‌های عمده‌ی تامین مالی و سرمایه‌گذاری در ایران بررسی می‌گردد، که اهم موارد به شرح ذیل می‌باشد. (ایران پور، ۱۳۸۶: ۹۸)

- کمبود ظرفیت‌های تامین مالی داخلی؛
- بالا بودن هزینه تمام شده پول در تامین مالی ریالی؛
- محدود بودن سقف وام‌دهی بانک‌های داخلی؛
- کوتاه بودن مدت اعتبارات؛
- عدم اشراف و توانایی بانک‌های داخلی در سرمایه‌گذاری؛
- اتکا بر بانی پروژه، به جای اتکا بر SPV؛
- عدم صدور ضمانت‌نامه پرداخت و پوشش ریسک کشوری به سرمایه‌گذاران داخلی؛
- محدودیت‌های قانونی برای بانک‌پذیر کردن پروژه‌های نفتی؛
- درجه بالای ریسک کشوری؛
- تحریم اقتصادی کشور؛
- محدودیت‌های بانک‌های ایرانی خارج از کشور؛
- محدودیت استفاده از منابع موسسات بین‌المللی و منطقه‌ای؛
- چالش‌های انتشار اوراق قرضه و اوراق قرضه اسلامی؛
- عدم بلوغ بازارهای مالی.

۴-۲- چالش‌های مختلف صنعت نفت

برای تحقق و دستیابی به توسعه پایدار در حوزه پیشبرد پروژه‌های نفتی وجود زیرساخت‌های اقتصادی، قانونی، مالی، سیاسی و ... ضرورت کامل دارد. موضوع دیگری که در این راستا اهمیت می‌یابد، موانع و مشکلاتی است که مانع جذب و تسهیل سرمایه‌گذاری (داخلی یا خارجی)

در بخش پروژه‌های زیرساخت و مولد می‌گردد از این رو در راستای تسهیل کردن تامین مالی پروژه ها، شناخت این چالش‌ها ضرورت می‌یابد. (فرشادگر، ۱۳۸۱: ۳۸)

- فقدان نهاد حاکمیتی و سیاست‌گذاری در صنعت نفت؛
- عدم تعهد مجامع عمومی شرکت‌های اصلی صنعت نفت؛
- چالش مدیریت صنعت نفت؛
- نامطلوب بودن شاخص شدت فرآورده‌های نفتی؛
- چالش تحریم در صنعت نفت؛
- چالش تولید غیرصیانتی نفت

۴-۳- چالش‌های تأمین مالی در صنعت نفت

تامین مالی پروژه‌های اقتصادی از سوی بانک‌ها و موسسات خارجی در اقتصاد و صنعت ایران طی چهار دهه گذشته با فراز و نشیب‌های فراوانی روبه‌رو بوده است. اما پس از اجرای توافق برجام دوباره شاهد تغییر نگاه بانک‌ها و موسسات تامین مالی بودیم. اما در حال حاضر شرایط برای بسیاری از شرکای خارجی برای حضور در تامین مالی پروژه‌ها متفاوت است. چالش‌های قانونی و نبود ابزارهای نوین و همچنین شرایط اقتصادی کشور مجموعه‌ای از چالش‌ها را برای تامین مالی به وجود آورده‌اند. روش‌های متفاوت تامین مالی و ابزارهای گوناگون موجود در عرصه بین‌المللی به خوبی پتانسیل ایفای نقش موثری را در اقتصاد کشور دارند؛ اما طی چند سال گذشته همواره موضوع فاینانس به عنوان یکی از روش‌ها مطرح بوده و سایر ابزارهای رقیب آن چنان مطرح نبوده است. چالش‌های عمده‌ی تامین مالی در صنعت نفت در ایران بررسی می‌گردد، که اهم موارد به شرح ذیل می‌باشد. (کودئی، ۱۳۹۲: ۱۹)

- کمبود ظرفیت‌های تامین مالی داخلی؛
- بالا بودن هزینه‌ی تمام شده پول در تامین مالی؛
- محدود بودن سقف وام دهی بانک‌های داخلی؛
- کوتاه بودن مدت اعتبارات؛
- عدم اشراف و توانایی بانک‌های داخلی در سرمایه‌گذاری؛
- اتکا بر بانی پروژه، به جای اتکا بر SPV؛
- عدم صدور ضمانت‌نامه پرداخت و پوشش ریسک کشوری به سرمایه‌گذاران داخلی؛
- محدودیت‌های قانونی برای بانک پذیر کردن پروژه‌های نفتی

۴-۴- چالش‌های مالیاتی بر قراردادهای فاینانس در صنعت نفت

با توجه به وابستگی اقتصاد کشور ایران به درآمدهای نفتی، بهره‌برداری بهینه از منابع فراوان نفت و گاز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌گردد. در حال حاضر، عمده موانع و محدودیت‌های اجرایی سد راه توسعه صنعت نفت و گاز ایران، ناتوانی در تامین منابع مالی موردنیاز و عدم دسترسی به دانش فنی لازم می‌باشد. از اینرو، تأمین مالی پروژه‌های سرمایه بر صنعت نفت و گاز همواره یکی از اساسی‌ترین دغدغه‌های دولت و دست‌اندرکاران این حوزه بوده است. البته تصویب قانون تشویق حمایت از سرمایه‌گذار خارجی و استقبال سرمایه‌گذاران خارجی از مزایای حمایت این قانون و نیز تلاش سرمایه‌گذاران خارجی و مشاوران داخلی آنها در جهت تلفیق مقررات بیع متقابل با پوشش‌های قانونی یادشده و همچنین امکان استفاده از سایر قراردادهای افق‌های روشنی برای تامین مالی صنعت نفت و گاز ایجاد نموده است. (علیشیری و همکاران، ۱۳۹۲: ۲۷)

با ورود سرمایه‌گذاران خارجی به ایران در قالب قراردادهای بیع متقابل در زمینه استخراج نفت و گاز، بلافاصله موضوع اخذ مالیات اهمیت پیدا نمود. به استناد بند ۵ ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم، هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید مشمول مالیات شده و باید مالیات متعلقه را پرداخت نماید. همچنین، بر اساس بند الف ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات چنین پیمانکارانی از طریق رسیدگی به دفاتر طبق مقررات ماده ۱۰۶ این قانون (موضوع تبصره ۵ ماده ۱۰۷ ق.م.م) تعیین و با اعمال نرخ ۲۵ درصد موضوع ماده ۱۰۵ ق.م.م، مالیات آنها محاسبه می‌گردد. به منظور رعایت مفاد ماده ۱۰۶ ق.م.م لازم است این مؤدیان اصول و استانداردهای حسابداری پذیرفته شده و نیز قوانین و مقررات مالیاتی موضوعه را رعایت نمایند.

تاکنون، در ایران، استاندارد حسابداری خاصی در زمینه حسابداری نفت و گاز تدوین نشده است و تنها استاندارد حسابداری موجود و مرتبط با عملیات حسابداری قراردادهای بیع متقابل، استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران با عنوان «حسابداری پیمان‌های بلندمدت» است. به موجب این استاندارد، از میان روش‌های حسابداری درصد تکمیل پیمان (یا درصد پیشرفت کار) و کار تکمیل شده، تنها استفاده از روش درصد تکمیل پیمان برای شناسایی درآمد مجاز شناخته شده است. بدین معنا که پیمانکاران در قراردادهای بیع متقابل می‌بایست در هر دوره مالی ماحصل پیمان (یا همان سود پیمان) را برآورد و سهمی از آن را به دوره مذکور اختصاص دهند تا مالیات متناسب با آن را به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت نمایند.

اما از سوی دیگر، عده‌ای بر این باورند که با عنایت به ماهیت خاص چنین قراردادهایی در حوزه نفت و گاز، نمی‌توان براساس نتایج روش درصد تکمیل پیمان برای شناسایی ماحصل پیمان اقدام به اخذ مالیات موضوعه از این مؤدیان نمود، از اینرو، از دیدگاه این افراد بهتر است از روش تکمیل کار برای شناسایی ماحصل پیمان استفاده شود. به این صورت که در پایان عملیات اکتشاف، چنانچه نفت یا گاز استخراج شود و مقدار محصول تولید شده تجاری نیز باشد، سود و زیان محاسبه و مالیات موضوعه مطالبه گردد. اخذ مالیات منصفانه از اینگونه فعالیتها با رعایت قوانین و مقررات مالیاتی موضوعه است. همانطوری که قبلاً اشاره شد در راستای جذب سرمایه‌گذاران خارجی معمولاً از شرکت‌های خارجی برای انجام قراردادهای موضوع بیع متقابل دعوت به عمل می‌آید، اما با عنایت به شرایط سیاسی خاص حاکم بر ایران به دلیل اعمال تحریم‌های اقتصادی مختلف، تاکنون برخی شرکت‌های داخلی نیز در زمینه نفت و گاز اقدام به انعقاد قراردادهای مذکور نموده‌اند.

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

۵- نتیجه‌گیری

طی دهه‌های اخیر، نیاز به تخصص فنی و منابع مالی سرمایه‌گذاران خارجی از یک سو و محدودیت‌های ناشی از قانون اساسی و سایر قوانین مربوطه از سویی دیگر سبب گردید تا یکی از شیوه‌های اصلی برای جذب سرمایه‌گذار خارجی در صنعت سرمایه بر نفت و گاز ایران، استفاده از ظرفیت‌های قراردادهای بیع متقابل باشد. از این رو، نحوه اخذ مالیات از سرمایه‌گذاران خارجی به موضوعی چالش برانگیز در میان مأموران مالیاتی تبدیل شد. چالشی که با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده و اجرایی شدن آن از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ نمود بیشتری یافت. این چالش عمدتاً مرتبط با اعمال یکی از روش‌های درصد پیشرفت پیمان و روش کار تکمیل شده به منظور شناسایی و ثبت سود و زیان پیمانکارانی است که در ایران به عملیات پیمانکاری موضوع قراردادهای بیع متقابل در حوزه نفت و گاز اقدام می‌نمایند. همانطور که پیشتر اشاره شد چنین چالشی برای عملیات پیمانکاری عادی که در اجرای آن در هر دوره مالی، مابه ازای بخشی از خدمات انجام شده در طول اجرای قرارداد از سوی پیمانکار وصول می‌گردد، مصداق پیدا نمی‌کند (تنها استفاده از روش درصد پیشرفت پیمان). اما به دلیل ماهیت خاص قراردادهای بیع-متقابل، انتخاب از میان یکی از روش‌های مذکور یا به کارگیری ترکیبی از آنها برای سازمان امور مالیاتی کشور به یک مسئله بسیار مهم تبدیل می‌شود. به طور کلی، به منظور حل مسئله مطرح در این رساله می‌توان رویکردهایی به شرح زیر به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد نمود: در صورتی که مبنای استدلال سازمان امور مالیاتی برای شناسایی سود و زیان پیمانکاران صرفاً اصول و استانداردهای حسابداری حاکم بر اشخاص حقوقی در ایران (بدون توجه به شرایط سیاسی و اقتصادی) باشد، آنگاه برای شناسایی سود می‌بایست تنها از روش درصد پیشرفت پیمان استفاده نمود. منتقدان استفاده از روش درصد پیشرفت پیمان بر این باورند که ماهیت قراردادهای بیع متقابل توأم با عدم اطمینان است. به عبارت دیگر، ممکن است چاه‌های حفر شده به منابع زیرزمینی نفت و گاز نرسد (پدیده چاه‌های خشک) و یا مقدار نفت و گاز استخراج شده تجاری نباشد. در پاسخ به آنها می‌توان گفت که در چنین شرایطی، به استناد بند ۲۱ استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران، می‌توان به دلیل قابل برآورد نبودن ماحصل پیمان از روش سود صفر (یعنی شناسایی درآمد در هر دوره مالی به میزان مخارج تحقق یافته در آن دوره) استفاده نمود. به این ترتیب، عملاً قبل از آغاز بهره‌برداری از پروژه، هیچگونه مالیاتی از سوی پیمانکار به سازمان امور مالیاتی پرداخت نخواهد شد. در رویکرد رجحان محتوا بر شکل به منظور انتخاب از بین یکی از روش‌های درصد پیشرفت پیمان و روش

کار تکمیل شده، علاوه بر استانداردهای حسابداری، وضعیت سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور نیز می‌تواند مبنای قضاوت و تصمیم‌گیری قرار گیرد. از آنجایی که تشویق و جذب سرمایه‌گذار خارجی به دلیل اعمال تحریم‌های اقتصادی و نیز استفاده از تخصص فنی و منابع مالی اینگونه سرمایه‌گذاران در توسعه میادین نفتی و گازی در اولویت نخست قرار می‌گیرد، می‌توان در شرایط زیر یکی از روش‌های مذکور را مورد استفاده قرار داد: ۱- در صورتی که نوع قرارداد بیع متقابل به گونه‌ای باشد که نسبت به استخراج محصول و نیز استحصال تجاری آن اطمینان ۱۰۰٪ وجود داشته باشد (مانند قراردادهای توسعه برای میادین بکر و یا میادین قبلاً توسعه یافته)، می‌توان از روش درصد پیشرفت پیمان برای شناسایی سود و زیان اینگونه پیمانکاران استفاده نمود. البته، به منظور تشویق و جذب پیمانکاران مذکور می‌توان قراردادهای بیع متقابل را به گونه‌ای منعقد نمود که مسئولیت پرداخت هرگونه مالیات بر عهده کارفرما باشد؛ هر چند که از نظر قوانین و مقررات مالیاتی، پیمانکار مؤدی مالیاتی محسوب می‌شود. به این ترتیب، هرگونه ریسک ناشی از عدم پرداخت مالیات به کارفرما انتقال خواهد یافت. ۲- در سایر موارد مبنای شناسایی سود و زیان، روش کار تکمیل شده می‌باشد. هر چند این روش طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران پذیرفته شده نیست اما با در نظر گرفتن سایر ملاحظات، سازمان امور مالیاتی می‌تواند فراتر از استانداردهای حسابداری عمل نموده و مالیات حقه دولت را وصول نماید. گفتنی است که در متن استانداردهای حسابداری ایران، بارها بر مقدم بودن رعایت قوانین و مقررات نسبت به احکام استانداردهای حسابداری تأکید شده است. به منظور اعمال قانون مالیات بر ارزش افزوده بر قرارداد-های بیع متقابل، متناسب با رویکردهای فوق الذکر، نحوه اخذ مالیات بر ارزش افزوده از قرارداد-های بیع متقابل به روشی بستگی خواهد داشت که مبنای شناسایی سود و زیان قراردادهای بیع متقابل قرار می‌گیرد. طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران، ماحصل پیمان (یا همان سود پیمان) برای یک دوره مشخص، به روش درصد پیشرفت پیمان تعیین شده و سپس با مخارج تحقق - یافته در آن دوره جمع می‌گردد تا در نهایت درآمد پیمان شناسایی و در حساب‌ها منظور شود. در این میان، طبق IFRS و FAS نحوه شناسایی مخارج پیمان (به ویژه مخارج مرتبط با اکتشاف و ارزیابی) به یکی از روش‌های تلاشهای موفقیت آمیز و بهای کامل صورت می‌گیرد که در هر دو رهنمود، روش تلاشهای موفقیت آمیز مورد پذیرش قرار گرفته است. در نهایت به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود به منظور تسهیل در نحوه حسابداری منابع نفت و گاز و نیز کمک به سازمان امور مالیاتی کشور در راستای بهره‌گیری از ظرفیت‌های استانداردهای حسابداری مشابه IFRS و FAS، تدوین و تصویب نهایی پیشنویس را در اولویت خود قرار دهد.

منابع فارسی

کتاب

- اسناد نفت (۱۳۳۰)، انتشارات دولت مصدق، آبان، تهران، انتشارات وزارت نفت
- شیروی، عبدالحسین (۱۳۹۳)، حقوق نفت و گاز، تهران، نشر میزان
- حسن بیگی، ابولفضل، (۱۳۸۱)، نفت، بای بک و منافع ملی، تهران، انتشارات نوای آوا
- حدادیان، مرده (۲۰۱۵)، روش‌های تامین مالی و قوانین بانکی، مرکز کارآفرینی دانشگاه تربیت مدرس

- علم، مصطفی (۱۳۷۷)، نفت قدرت و اصول: پیامدهای کودتای ۲۸ مرداد، تهران، انتشارات چاپخش
- فرشادگر، ناصر (۱۳۸۱)، سیری در قراردادهای نفتی ایران، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ اول

- قاسمی، صادق (۱۳۹۹)، چالش‌های نظام حقوقی- قراردادی حاکم بر موافقت‌نامه‌های توسعه یکپارچه در میدان مشترک؛ مطالعه تطبیقی قراردادهای نفتی دریای شمال و خلیج فارس، شرکت ملی نفت ایران

- کسمتی، محمدرضا (۱۳۸۱)، مطالعه تطبیقی قراردادهای نفتی، پژوهشگاه صنعت نفت، آرایه شده در اولین همایش مدیریت پروژه
- کاتوزیان، همایون (۱۳۹۴)، اقتصاد سیاسی ایران: از مشروطیت تا پایان سلسله پهلوی، تهران، نشر مرکز

- محبی، محسن (۱۳۹۷)، مباحثی از حقوق نفت و گاز در پرتو رویه داوری بین‌المللی، سلب مالکیت و غرامت در قراردادهای نفت، تهران، انتشارات شهر دانش
- موحد، محمدعلی (۱۳۸۴)، درس‌هایی از داوری‌های نفتی، تهران، انتشارات دفتر خدمات حقوقی بین‌المللی ریاست جمهوری

مقالات

- ایران پور، فرهاد (۱۳۸۶)، مبانی عمومی قراردادهای نفتی، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، دوره ۳۷، شماره ۳
- ابوذر موسوی، محسن مهرکی و دیگران (۱۳۸۹)، دومین همایش ملی تحقیقات نوین، دانشگاه آزاد ماهشهر
- احسان ذاکرنیا، مهدی خواجه زاده دزفولی و میثم فدایی واحد (۱۳۹۵)، اولویت بندی عوامل

- موثر بر انتخاب شیوه تامین مالی در ایران با استفاده از روش TOPSIS در حیط فازی مبتنی بر متغیرهای کلامی، فصلنامه مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، شماره ۲۷
- بهروز علیشیری، شراگیم شمس عراقی (۱۳۹۲)، تأمین منابع مالی و سرمایه گذاری خارجی: مبانی، الزامات، اقدامات و دستاوردها، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال یکم، شماره ۲
- سید نصرالله ابراهیمی، روح الله کهن هوش نژاد (۱۳۹۵)، چالش‌های قانونی استفاده از قراردادهای مشارکت در تولید در صنعت نفت و گاز ایران، مجله راهبرد، سال ۲۵، شماره ۷۹
- حسین اشکوه، محمدحسین صبحیه و دیگران (۱۳۹۱)، بررسی چالش‌های تأمین مالی پروژه‌های نیروگاهی در مشارکت دولتی - خصوصی، ارایه شده در دومین کنفرانس بین-المللی توسعه نظام تأمین مالی در ایران
- (۱۳۹۴)، روش تامین مالی پروژه محور و شرکتی از منظر حاکمیت پروژه موردکاوی: پروژه‌های بالادستی پارس جنوبی در ایران و قطر، چشم‌انداز مدیریت مالی، شماره ۱۲
- حجت مبین، امین امیر حسینی (۱۳۹۴)، بررسی فقهی و حقوقی ماهیت تنزیل اسناد تجارتي با تاکید بر مقررات بانکی کشور، دو فصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی (دانش و توسعه سابق)، دوره جدید، سال ۲۲، شماره ۷
- داور منظور، روح الله کهن هوش نژاد و مسعود امانی (۱۳۹۵)، ارزیابی مالی قراردادهای منتخب بیع متقابل نفتی و مقایسه آن با قراردادهای مشارکت در تولید، پژوهشنامه اقتصاد انرژی، دانشگاه علامه طباطبائی
- غلام نبی فیضی چکاب و دیگران (۱۳۹۴)، بررسی موانع و کاستی‌های تامین مالی خارجی در حقوق ایران، فصلنامه پژوهش حقوق - خصوصی، سال سوم، شماره یازدهم
- کودئی، ابوالفضل (۱۳۹۲). ظرفیت‌های تامین مالی خارجی، هفته نامه کیاست
- محمود صارمی، احمد جمالی (۱۳۸۲)، کاربرد مدل چند شاخصه فازی برای انتخاب شیوه مناسب سرمایه گذاری خارجی در بخش بالادستی صنعت نفت جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه پژوهش‌های بازرگانی، شماره ۲۹

English References

- Vasileiou, K., Barnett, J., Thorpe, S., & Young, T. (2018), **Characterising and justifying sample size sufficiency in interview-based studies: systematic analysis of qualitative health research over a 15-year period.** BMC medical research methodology, 18(1)
- Meyer, W. H. (2019), **Human Rights and Global Governance: Power Politics Meets International Justice**, University of Pennsylvania Press.