

## بررسی ماهیت حقوقی خطوط لوله نفت و گاز فرامرزی در پرتو قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی

علیرضا صالحی فر\*

استادیار گروه حقوق خصوصی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه خوارزمی تهران

(تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۸/۱۲ - تاریخ تصویب: ۱۴۰۰/۱/۲۸)

### چکیده

این موضوع که خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی که از دو یا چند کشور می‌گذرند، چگونه باید مورد توصیف حقوقی واقع شوند، مسئله‌ای مورد اختلاف است؛ برای مثال، این خطوط ممکن است به منزله «مقر دایم» یک شرکت نفت و گاز شمرده شوند و یا این که تحت عنوان اموال غیرمنقول توصیف شده و درآمد حاصل از آنها تابع قواعد مربوط به اخذ مالیات از اموال غیرمنقول گردد. براساس دیدگاهی دیگر، خطوط لوله نفت و گاز صرفاً نقش تسهیل‌کنندگی دارند و تنها به نقل و انتقال محصولات نفتی و گازی می‌پردازند و از این رو، در قیاس با فعالیت‌های اصلی شرکت‌های نفتی و گازی، نقشی فرعی و غیرمحموری دارند. در پیش‌گرفتن هریک از این رویکردها، آثار مالی متفاوتی خواهد داشت. این مقاله می‌کوشد راهکارهایی مناسب برای کاستن از ابهام‌ها و تعارض‌های موجود در زمینه توصیف حقوقی این خطوط لوله را ارائه کند.

### واژگان کلیدی

توصیف حقوقی، خط لوله نفت و گاز، مال غیرمنقول، مالیات، مقر دایم.

\*Email: asa101@uclive.ac.nz

DOI: 10.22059/JRELS.2021.312409.405

### مقدمه

در حقوق بین‌الملل در مبحث تعارض قوانین، روابط حقوقی در دسته‌های ارتباطی خاصی جای می‌گیرند و برای هر دسته ارتباطی، قواعدی که قانون صلاحیت‌دار را تعیین می‌کنند، در نظر گرفته می‌شود؛ امری که در حقوق بین‌الملل توصیف حقوقی نامیده می‌شود (الماسی، ۱۳۹۳: ۷۸). مسئله توصیف‌ها در تعیین قانون صلاحیت‌دار برای دریافت مالیات از خطوط لوله نفت و گاز نیز اهمیت بسیاری دارد. به سخن دیگر، به منظور دریافت مالیات از خطوط لوله نفت و گاز باید دید روابط حقوقی مطروحه در کدام دسته ارتباطی جای می‌گیرد. قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۱</sup> که برای مدت بیش از شش دهه است به‌عنوان الگوی بیشتر کشورها به هنگام انعقاد معاهده‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف (از این پس معاهده مالیاتی) مورد استفاده قرار می‌گیرد، امکان توصیف حقوقی خطوط لوله نفت و گاز را به طرُق متفاوت و متنوعی فراهم می‌سازد. بر این اساس، می‌توان درآمدهای ناشی از خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی را تحت عنوان درآمد حاصل از «مقر دایم» به‌شمار آورد و این درآمدها را تابع مقررات حقوقی و مالی مربوط به اموال غیرمنقول دانست. همچنین ممکن است با این رویکرد که خطوط لوله نفت و گاز صرفاً برای انتقال محصولات نفتی و گازی مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرند، این خطوط لوله را تابع قواعد و مقررات مربوط به عملیات تسهیل‌کننده و فرعی تجاری برشمرد. همچنین ممکن است برخی کشورها این خطوط لوله را در دسته ارتباطی اموال غیرمنقول قرار داده و تابع احکام این اموال بدانند.

از آنجاکه توصیف حقوقی خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی مطابق هر یک از شیوه‌های مذکور در قرارداد نمونه مالیاتی که انجام شود، آثار و پیامدهای حقوقی متفاوتی را برای مؤدیان مالیاتی و دولت‌ها به‌دنبال خواهد داشت، این مقاله در پی آن است که با تدقیق در قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی و تفسیری که توسط این سازمان از مواد قرارداد نمونه مالیاتی شده است، به بررسی نحوه صحیح توصیف حقوقی از خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی بپردازد. در این راستا، ضرورت دارد معین شود در صورت تعارض توصیف‌های حقوقی، به چه طریقی می‌بایست نسبت به موضوع، رفع تعارض به عمل آورد و آیا امکان حصول اجماع بین‌المللی درباره توصیف حقوقی خطوط لوله نفت و گاز وجود دارد یا خیر؟

در بخش اول این مقاله با عنوان مقدمه، به طرح و بیان مسئله مورد بحث در این پژوهش، در بخش دوم، به بررسی ارتباط بین مسئله توصیف حقوقی خطوط لوله نفت و گاز با معاهدات بین‌المللی مالیاتی و در سومین بخش، امکان مقر دایم تلقی نمودن خطوط لوله نفت و گاز تبیین

1. The OECD Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

شده و بررسی می‌شود که آیا عملیات مربوط به انتقال نفت و گاز در خطوط لوله برای شرکت‌های فعال در حوزه نفت و گاز نقش اصلی و محوری داشته یا مسئله‌ای فرعی شمرده می‌شود؛ سپس در بخش چهارم، خواهیم دید که آیا ممکن است درآمد حاصل از خطوط لوله نفت و گاز به‌عنوان درآمد حاصل از اموال غیرمنقول قلمداد شود یا خیر. در بخش پنجم، به بررسی امکان توصیف حقوقی درآمد حاصل از خطوط لوله نفت و گاز به‌عنوان «سایر درآمدها» موضوع ماده ۲۱ قرارداد نمونه مالیاتی پرداخته خواهد شد. بخش ششم این مقاله ضمن جمع‌بندی یافته‌ها، توصیه‌ها و پیشنهادهایی برای دستیابی به رویکردی مشترک به‌منظور انجام توصیف حقوقی از خطوط لوله نفت و گاز ارائه می‌دهد.

## ۱. ارتباط توصیف‌های حقوقی خطوط لوله نفت و گاز با معاهدات بین‌المللی مالیاتی

از آنجاکه هر دولتی دارای حق حاکمیت است و نسبت به وضع مقررات مالی و اقتصادی در محدوده قلمرو سرزمینی خود و فلات قاره<sup>۱</sup> اختیارات کامل دارد (مقتدر، ۱۳۹۲: ۱۹۸)، یک خط لوله نفت و گاز ممکن است موضوع نظام‌های حقوقی و مالیاتی مختلفی قرار گیرد و موضوع مالیات مضاعف واقع شود. به سخن دیگر، به واسطه اعمال بیش از یک مالیات بر یک مأخذ مالیاتی طی یک دوره مالی واحد، مالیات مضاعف محقق می‌گردد (فیضی چکاب و نوربخش، ۱۳۹۵: ۳۶). بنابراین، هرچه خط لوله مزبور از کشورها و فلات قاره‌های بیشتری عبور کرده باشد، وضعیت حقوق مالیاتی آن دستخوش پیچیدگی‌ها و ابهامات بیشتری خواهد شد. با توجه به تفاوت قواعد حقوق مالیاتی کشورها و این‌که امروزه نسبت به بیشتر آب‌های بین‌المللی، معاهده‌ای که نحوه تقسیم فلات قاره را مشخص کند، وجود ندارد (ضیایی بیگدلی، ۱۳۹۴: ۱-۳۴۰) از این‌رو، رویکردهای متفاوتی درباره نحوه توصیف حقوقی خطوط لوله نفت و گاز توسط کشورهای مختلف شکل گرفته است. بنابراین، خطوط لوله نفت و گاز ممکن است به اشکال مختلفی مورد توصیف حقوقی واقع شوند که هریک از این اشکال می‌تواند آثار و پیامدهای مالی و حقوقی متفاوتی را برای شرکت‌های فعال در حوزه نفت و گاز به‌دنبال داشته باشد و خطوط مزبور را تابع قواعد حقوقی و مالیاتی متفاوتی قرار دهد.

۱. طبق ماده ۷۶ عهدنامه حقوق دریاها، فلات قاره شامل بستر و زیربستر دریا، در ماورای دریای سرزمینی یک کشور ساحلی و در امتداد و دامنه طبیعی قلمرو خشکی این کشور تا لبه بیرونی حاشیه قاره یا در مواردی که لبه بیرونی حاشیه قاره تا این مسافت ادامه نیافته باشد، تا مسافت دویست مایل دریایی از خطوط مبدأ دریای سرزمینی است. همچنین مطابق ماده ۱ کنوانسیون ژنو ۱۹۸۵، فلات قاره این‌گونه تعریف شده است: بستر و زیربستر مناطق دریایی مجاور ساحل، ولی خارج از منطقه دریای سرزمینی تا عمق دویست متر یا فراتر از آن، تا جایی که عمق آب‌های مافوق، اجازه استخراج منابع طبیعی منطقه فوق را می‌دهد.

قرارداد نمونه مالیاتی که آخرین بار در سال ۲۰۱۷ به روزرسانی شده است: اولاً، در بند اول ماده ۷ بیان می‌دارد که درآمدهای یک بنگاه اقتصادی باید در کشوری مشمول مالیات قرار گیرند که آن کسب‌وکار در آن کشور از طریق یک «مقر دایم» به تجارت می‌پردازد. در این معنا، «مقر دایم» به مفهوم پایگاهی ثابت برای انجام امور تجاری شرکت‌های مقیم دو کشور متعاقد قرارداد دوجانبه مالیاتی شناخته می‌شود، تا شمول مالیاتی فعالان اقتصادی در این دو کشور تبیین شود (فیضی چکاب و نوربخش، ۱۳۹۵: ۳۶). این ماده در پی آن است تا مانع از این شود که اشخاص حقیقی و حقوقی که در قلمرو بیش از یک کشور فعالیت تجاری دارند، در معرض اعمال مالیات‌های مضاعف قرار گیرند و بدین ترتیب، فعالیت‌های تجاری آنها بیش از یک بار توسط دولت‌های طرف یک قرارداد مالیاتی مورد مالیات‌ستانی واقع نشود؛ مگر این‌که مؤدی مالیاتی در کشور یا کشورهایی دیگر نیز اقدام به ایجاد روابط و پیوندهای تجاری مستحکم از طریق ایجاد مقرهای دایم دیگر کرده باشد. در این صورت بدیهی است هریک از مقرهای دایم آن شرکت، حق وضع مالیات بر درآمدهای آن بنگاه اقتصادی را خواهند داشت؛ ثانیاً، طبق بند اول ماده ۶ قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی که بیان می‌دارد نسبت به درآمد حاصل از یک مال غیرمنقول، کشور منبع آن درآمد، حق اخذ مالیات از آن درآمد را داراست، می‌توان گفت درآمد حاصل از خطوط لوله نفت و گاز، درحقیقت درآمد ناشی از اموال غیرمنقول تلقی می‌شود؛ ثالثاً، اگر کشوری درآمد حاصل از خطوط لوله نفت و گاز را نه مرتبط با مفهوم مقر دایم بداند و نه آن را ناشی از مال غیرمنقول تلقی کند، آنگاه می‌بایست طبق ماده ۲۱ قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی، آن درآمد را تابع مقررات مربوط به «سایر درآمدها» تلقی کرد. در این صورت مطابق ماده اخیر، تنها کشوری که شرکت تجاری در آنجا واقع شده است، حق وضع مالیات بر آن را دارد.

از دیدگاه حقوق مالیاتی، قائل شدن به امکان اتخاذ هریک از این رویکردهای متفاوت درباره توصیف حقوقی خطوط لوله نفت و گاز با اصل صراحت و قطعیت مالیات‌ها که توسط آدام اسمیت<sup>۱</sup> پایه‌گذاری شده است (Smith, 1776) و دربردارنده این مهم است که شیوه وضع مالیات باید مشخص، قطعی و شفاف باشد و مؤدی مالیاتی تکلیف قانونی خود را به روشنی بداند، در تضاد است (Lokanathan, 2018: 55). اهمیت این مسئله درباره مالیات مربوط به خطوط لوله نفت و گاز نیز نمود می‌یابد؛ زیرا یک خط لوله می‌تواند از کشورها و فلات قاره‌های متعددی عبور کند. برای همین است که شفافیت رویکرد کشورها درباره نحوه توصیف حقوقی این خطوط لوله برای مقاصد مالیاتی، برای شرکت‌های فعال در حوزه نفت و گاز دارای اهمیت خواهد بود.

---

1. Adam Smith

افزون بر این، اشخاصی که در بیش از یک کشور فعالیت اقتصادی دارند یا درآمدشان از کشور دیگری حاصل می‌شود که متفاوت از محل اقامت آنهاست، ممکن است در هریک از این کشورها مشمول مالیات واقع شوند (Essers, et. al, 2019: 369). علت این امر آن است که دولت‌ها، نه تنها به اعتبار این که کشور محل منبع درآمد<sup>۱</sup> به‌شمار می‌روند می‌توانند مالیات وضع کنند، بلکه در مواردی هم که کشورشان منبع درآمد اشخاص نبوده، اما محل اقامت<sup>۲</sup> اشخاصی است که از کشورهای دیگر کسب درآمد می‌کنند نیز می‌توانند به اخذ مالیات اقدام نمایند. در این صورت یک درآمد می‌تواند مشمول مالیات‌های متعددی واقع شود و در اصطلاح، مالیات مضاعف ایجاد شود. برای اجتناب از تحقق این وضعیت، کشورها به انعقاد معاهده‌های مالیاتی روی می‌آورند. تحمیل بیش از یک مالیات بر یک مأخذ مالیاتی طی یک دوره مالی واحد، آثار منفی اقتصادی در پی خواهد داشت و ناعادلانه به نظر می‌رسد؛ زیرا درآمد واحدی که پیش‌تر یک بار مورد مالیات‌ستانی واقع شده است، دیگر بار به دلیل وجود قوانین متعدد مالیاتی موضوع مالیات واقع می‌گردد (Salehifar, 2020: 88). از این رو، سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی که وظیفه اصلی آن تدوین سیاست‌های مناسب اقتصادی برای بهبود وضعیت اقتصادی و اجتماعی کشورهاست (Salehifar, 2015: 152)، در راستای تحقق این اهداف اقدام به تدوین یک قرارداد نمونه مالیاتی نموده است. از سال ۱۹۵۸ که پیش‌نویس اولین قرارداد نمونه مالیاتی در ساختاری که اکنون ملاحظه می‌شود، تکامل یافت تا به امروز این قرارداد نمونه مالیاتی به صورت مستمر هر چند سال یک بار مورد بازنگری و اصلاحات واقع شده است (Ault & Sasseville, 2009: 208). ایران نیز با الهام از این قرارداد نمونه، هم‌اکنون با بیش از پنجاه کشور معاهده مالیاتی منعقد کرده است (فیضی چکاب و نوربخش، ۱۳۹۵: ۳۶).

یکی از موضوعات بحث‌برانگیز در روابط تجاری بین کشورها که از معاهده‌های مالیاتی منعقدشده فی‌مابین آنها ناشی می‌شود، مربوط به نحوه توصیف و تفسیر اصطلاحات و موضوعاتی است که در این معاهده‌ها به کار رفته‌اند (Garbarino, 2016: 468-469). موضوعاتی تعریف نشده در معاهده‌های مالیاتی بین‌المللی، ممکن است توسط دولت‌های طرف معاهده به طریقی متفاوت و یا متضاد با یکدیگر مورد تفسیر و توصیف واقع شوند؛ برای مثال، یک نوع درآمد ممکن است به اشکال متفاوتی توصیف شده و موضوع دو یا چند نوع مالیات مختلف قرار گیرد یا اصلاً مشمول هیچ‌گونه مالیاتی واقع نشود (Essers, et. al, 2019: 382). تعارض توصیف‌ها همچنین ممکن است به این دلیل به وجود بیاید که کشورهای مختلف در حقوق داخلی خود تعاریف و برداشت‌های متفاوتی نسبت به اصطلاحات حقوقی به‌کار رفته در

---

1. Source Country  
2. Resident Country

معاهده داشته باشند؛ برای مثال، مفهوم اقامتگاه تاجر<sup>۱</sup> ممکن است از کشوری به کشور دیگر متفاوت باشد. سود کسب و کار<sup>۲</sup> نیز مفهوم دیگری است که اصولاً در معاهده‌های مالیاتی تعریف نمی‌شود و مطابق بند دوم ماده ۳ قرارداد نمونه مالیاتی بر این اصطلاح همان معنایی بار خواهد شد که در حقوق داخلی کشورهای طرف معاهده مالیاتی بر آن مترتب است. بنابراین، برای مثال، اگر دو کشور متعاهد، در حقوق داخلی خود مفاهیم مختلفی را برای اصطلاح سود کسب و کار استعمال کنند، در اینجا در توصیف به عمل آمده توسط آنها از این مفهوم تعارض پیش خواهد آمد. در نتیجه، این وضع می‌تواند به مالیات مضاعف بینجامد و یا این که ممکن است هر دو کشور اصلاً هیچ مالیاتی بر آن درآمد بار نکنند (Eliffe, 2015: 584).

بنابراین، ملاحظه می‌شود که تفاوت رویکرد کشورها در زمینه توصیف‌های حقوقی، ناشی از تفاوت آنها در تفسیر و کاربرد مفاهیم به کار رفته در یک معاهده مالیاتی است. برای همین است که در عمل پدیده‌های نامطلوبی همچون مالیات مضاعف یا عدم اخذ مالیات به طور کلی از یک درآمد به وجود می‌آیند (Lund, 1992: 31). در این راستا، قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی موارد هشتگانه‌ای را برای توصیف خطوط لوله نفت و گاز تجویز می‌کند که هفت مورد تحت عنوان مقرر دایم و هشتمین مورد نیز تحت عنوان درآمد حاصل از اموال غیرمنقول مورد اشاره قرار گرفته‌اند. در ادامه به این موارد پرداخته خواهد شد.

## ۲. بررسی امکان توصیف حقوقی خطوط لوله نفت و گاز به عنوان «مقرر دایم»

اساساً به عنوان یک اصل مهم و پذیرفته شده در حقوق مالیاتی بین‌المللی، کشوری که مقرر دایم اشخاص (اعم از حقیقی و حقوقی) شناخته می‌شود، نسبت به مالیات‌ستانی از آن اشخاص اولویت می‌یابد (Skaar, 2020: 3). بند اول ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی، در مقام ارائه تعریفی از مقرر دایم بیان می‌کند که این اصطلاح به محل ثابت کسب و کار گفته می‌شود که به واسطه آن، عملیات بهره‌برداری یک شرکت تجاری کلاً یا جزئاً انجام می‌پذیرند. طبق این تعریف، یک خط لوله نفت یا گاز را می‌توان مقرر دایم به شمار آورد؛ زیرا از طریق خطوط لوله نفت و گاز است که اصولاً امور تجاری یک شرکت نفتی یا گازی کلاً و یا جزئاً انجام می‌پذیرند. بنابراین، کشوری که خطوط لوله نفت و گاز از قلمرو سرزمینی آن می‌گذرد، می‌تواند با استناد به بند اول ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی که اصولاً در معاهده‌های مالیاتی به پیروی از قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و

---

1. Residence  
2. Business profit

توسعه اقتصادی گنجانده می‌شود، مدعی گردد که مقر دایم کسب و کار مربوطه شمرده می‌شود و قانون خود را به‌عنوان قانون صلاحیت‌دار مالیاتی حاکم بدانند. بند دوم همین ماده نیز در راستای تبیین هر چه بیشتر مفهوم مقر دایم، موارد ذیل را به‌عنوان مصادیق مقر دایم کسب و کارها برمی‌شمارد: ۱. محل مدیریت؛ ۲. شعبه؛ ۳. دفتر؛ ۴. کارخانه؛ ۵. کارگاه؛ ۶. معدن، چاه نفت و گاز یا هر مکانی که برای استخراج منابع طبیعی استفاده شود. افزون بر این شش مورد، بند سوم ماده یادشده، هفتمین مصداق مقر دایم را تصریح می‌کند که عبارت است از محل استقرار ساختمان یا تأسیسات مربوط به یک پروژه یا فعالیت اقتصادی که استقرار آنها برای مدت بیش از دوازده ماه تداوم یافته باشد. در هریک از این موارد کشورها می‌توانند ادعا کنند که مقر دایم آن کسب و کار شمرده می‌شوند و در نتیجه، حق اعمال قوانین مالیاتی خود و اخذ مالیات از شرکت‌ها را خواهند یافت.

## ۲. ۱. معیار تشخیص «مقر دایم» بودن خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی

به‌منظور شناخت مقر دایم یک بنگاه اقتصادی، توجه به نکات مهمی ضرورت می‌یابد که این موارد از نگاه حقوق دانان غربی دور نمانده‌اند. بدیهی است در موارد بسیاری ممکن است مؤدیان مالیاتی حقیقی و یا حقوقی بخواهند با توسل به شیوه‌های مختلف، محل دیگری غیر از مقر دایم واقعی خود را به‌عنوان مقر دایم کسب و کارشان معرفی کنند. علت آن است که کشورها و حوزه‌های مالیاتی مختلف، مقررات و ضرایب مالیاتی متفاوتی را نسبت به درآمدهای مؤدیان مالیاتی اعمال می‌کنند. به همین دلیل است که موضوع تشخیص مقر دایم یکی از موضوعات مهم و درعین‌حال بحث‌برانگیز در حقوق مالیات‌های بین‌المللی به‌شمار می‌رود. در راستای شناخت مقر دایم، سکار، حقوق‌دان برجسته نروژی در زمینه حقوق مالیات‌های بین‌المللی، وجود معیارهایی به شرح زیر را لازمه آن می‌داند که بتوان مطابق بندهای دوم و سوم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی وجود یک مقر دایم را محرز دانست. به باور سکار، نخست وجود یک محل تجارت با دارایی‌های قابل توجه، مرتبط با فعالیت‌های تجاری آن بنگاه اقتصادی و نسبتاً پایدار ضرورت دارد (Skaar, 2020: 9-17).

1. Place of management
2. Branch
3. Office
4. Factory
5. Workshop
6. Mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

ممکن است کشورها از معیارهای مختلفی برای تعیین مقر دایم استفاده کنند؛ برای مثال، انگلستان، کانادا و نروژ اقدام به درج ماده‌ای در معاهدات مالیاتی خود می‌کنند که به موجب آن تمام فعالیت‌های فراسرزمینی، از جمله انتقال نفت یا گاز در خطوط لوله را به‌مثابه مقر دایم توصیف می‌کنند؛ مشروط به این‌که انتقال نفت و گاز توسط خطوط لوله مزبور به مدت سی روز طی دوازده ماه گذشته به طول انجامیده باشد (Gelineck, 2016: 213).<sup>۱</sup> همچنین برخی کشورها از جمله انگلستان، شرکت‌های فعال در حوزه نفت و گاز را که در فلات قاره در حال اجرای پروژه هستند، ترغیب می‌کنند که پیش از شروع کار از اداره مالیاتی کشور مزبور درباره موضوعات ابهام‌آمیز مالیاتی استعلام کنند تا بدین وسیله ضمن رفع ابهام از موضوع مورد بحث، از وقوع هرگونه اختلاف بعدی جلوگیری شود (Gelineck, 2016: 215). برخی معاهدات منطقه‌ای همچون معاهده خط لوله گاز آفریقای غربی<sup>۲</sup> نیز اگرچه به طور صریح خطوط لوله نفت و گاز را مقر دایم تلقی نکرده‌اند، اما هریک از کشورهای عضو این معاهده موافقت کرده‌اند که خطوط لوله نفت و گاز را به طور جداگانه به‌عنوان مقر دایم در نظر گرفته و به این ترتیب از ایجاد تعارض در توصیف حقوقی خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی اجتناب کنند.

## ۲.۲. استثنای وارد بر «مقر دایم» شمرده شدن خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی

نکته قابل توجه دیگر در راستای تشخیص مقر دایم یک بنگاه اقتصادی، آن است که بند چهارم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی پاره‌ای موارد را ذکر می‌کند که در صورت احراز آنها، موضوع از شمول مقر دایم بودن خارج می‌شود. پیش‌تر گفته شد که تعیین حوزه صلاحیت‌دار مالیاتی مستلزم این است که مقر دایم یک کسب‌وکار به درستی شناخته شود؛ زیرا مقر دایم است که مشخص می‌سازد کدام کشور یا کشورها حق دارند از کسب‌وکاری که در حوزه یک کشور مقر دایم دارد، مالیات بستانند (Gelineck, 2016: 214). از این رو، مفهوم مقر دایم مهم‌ترین ملاک در تصمیم‌گیری نسبت به این موضوع است که آیا می‌توان از یک بنگاه اقتصادی خارجی که در کشور دیگری فعالیت دارد، مالیات گرفت یا خیر. به همین منظور، مواردی در قرارداد نمونه مالیاتی برشمرده شده‌اند که در صورت احراز، نباید محل فعالیت تجاری یک بنگاه اقتصادی را مقر دایم آن بنگاه تلقی کرد:

۱. براساس پاراگراف «A» بند چهارم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی، به صرف این‌که تجهیزات مربوط به حمل و نقل یک محصول در یک کشور برای حمل و نقل آن محصول مورد

۱. به این ماده در اصطلاح offshore article گفته می‌شود.

2. West African Gas Pipeline (WAGP) Treaty (2003).



استفاده و بهره‌برداری قرار گرفته‌اند، باعث نخواهد شد که آن مکان مقر دائمی شمرده شود (استفاده از تجهیزات حمل‌ونقل صرفاً برای ... رسانیدن کالاها)؛

۲. براساس پاراگراف «B» بند چهارم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی، به صرف این‌که تجهیزات مربوط به حمل‌ونقل یک محصول در یک کشور مستقر بوده و نگهداری می‌شوند، باعث نخواهد شد که آن مکان مقر دائمی شمرده شود (استقرار تجهیزات حمل‌ونقل یک کالا). بنابراین، با توجه به استثنائات ذکرشده، اگر بتوان قائل به این شد که خطوط لوله نفت و گاز صرفاً به منزله تجهیزات برای نقل‌وانتقال محصولات (نفت یا گاز) از مکانی به مکان دیگر شمرده می‌شوند، آن‌گاه خطوط لوله مزبور از شمول تعریف مقر دائمی خارج هستند. در هر یک از این دو استثنای ذکرشده در بالا، پرسش اصلی این است که آیا یک خط لوله صرفاً به‌عنوان وسیله نقل‌وانتقال محصولات نفتی و گازی کاربرد دارد و به نوعی تجهیزات مربوط به حمل‌ونقل یک محصول شمرده می‌شوند که در این فرض، محل انجام آن فعالیت‌ها مقر دائمی شمرده نمی‌شوند و یا این‌که این خطوط، مرکز و محور کسب‌وکار مربوطه قلمداد شده و رکن اصلی سودآوری کسب‌وکار مزبور تلقی می‌شوند که در این فرض باید گفت این خطوط لوله در واقع مقر دائمی شرکت هستند. بند ۶۴ تفسیری ماده ۵ که توسط سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۱۷ ارائه شده است، در راستای تبیین استثنائات پیش‌گفته درباره خطوط لوله نفت و گاز، نکات جالب توجهی به شرح زیر را مطرح می‌کند:

ممکن است این سؤال مطرح شود که آیا استثنای مندرج در پاراگراف «A» بند چهارم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی در خصوص این کابل‌ها و خطوط لوله نفت و گاز نیز قابل اعمال می‌باشد یا خیر. در مواردی که این تجهیزات برای انتقال محصولاتی که متعلق به شرکت‌های دیگر هستند، مورد استفاده قرار می‌گیرند، استثنای مندرج در پاراگراف «A» بند چهارم ماده ۵ نسبت به مالک یا مجری این تسهیلات قابل اعمال نخواهد بود و در این مورد کابل‌ها و خطوط لوله استفاده‌شده، مقر دائمی آن شرکت محسوب می‌شوند؛ زیرا در این فرض، این شرکت‌ها کابل‌ها یا خطوط لوله را برای استفاده انحصاری توسط شرکت خود مورد بهره‌برداری قرار نمی‌دهند. به عبارتی دیگر، محور و مرکز اصلی فعالیت این قبیل شرکت‌ها نقل‌وانتقال اقلام مورد نظر از طریق کابل‌ها یا خطوط لوله مزبور بوده و لذا با توجه به ماهیت عمل تجاری این شرکت‌ها نمی‌توان گفت که کابل‌ها یا خطوط لوله مزبور در قیاس با عملیات اصلی این شرکت‌ها جنبه فرعی پیدا می‌کند. با این حال، باید توجه داشت در جایی که یک شرکت، خود مالک کابل یا خط لوله‌ای بوده که از قلمرو یک کشور عبور می‌کند و یا فقط به منظور حمل‌ونقل محصولات خود آن شرکت است که کابل‌ها یا خطوط لوله مزبور مورد استفاده قرار می‌گیرند، در این صورت این حمل‌ونقل برای تجارت آن شرکت جنبه اتفاقی و فرعی می‌یابد و نمی‌توان آنها را به منزله مقر دائمی این شرکت‌ها دانست. اما سؤال دیگری که در این خصوص مطرح می‌شود

این است که آیا نسبت به شرکت‌هایی که بدین ترتیب اقلام و محصولات مزبور را از طریق خط لوله دریافت می‌دارند و در حقیقت مشتری مالکان یا مجریان این خطوط لوله محسوب می‌شوند، می‌توان گفت که خطوط لوله مزبور مقرر دایم آنها می‌باشد؟ پاسخ به این سؤال البته منفی است؛ زیرا در این موارد مشتریان مربوطه اساساً مالک این کابل‌ها و خطوط لوله نبوده و تجهیزات مزبور در اختیار آنها نمی‌باشند که بتوان گفت این‌گونه کابل‌ها و خطوط لوله مقرر دایم آنها محسوب می‌شود (تفسیر بند چهارم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷: بند ۲۱).

پس ملاحظه می‌شود که مطابق تفسیری قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی در مواردی که خطوط لوله نفت و گاز نسبت به یکی از طرف‌های دخیل در رابطه صرفاً نقش تسهیل‌کنندگی و نقل و انتقال‌دهنده محصولات را داشته باشد، نمی‌بایست در این موارد خطوط لوله را مقرر دایم تلقی کرد. کمیته سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی در امور مالی<sup>۱</sup> در این باره دیدگاه مشابهی را بیان کرده است. در پاسخ به این پرسش که آیا بند چهارم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی در مواردی که خطوط لوله نفت و گاز، تنها با هدف تسهیل‌کنندگی و نقل و انتقال محصولات نفتی و گازی مورد استفاده قرار می‌گیرند، قابلیت اعمال دارد یا خیر، اظهار داشت که این کمیته موافق است که پاراگراف «A» بند چهارم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی (مبنی بر مقرر دایم تلقی نشدن) در این موارد قابلیت اعمال را داراست. علت این رویکرد آن است که در مواردی که یک خط لوله نفت و یا گاز از قلمرو سرزمینی عبور می‌کند که در آنجا صرفاً در حال حمل و نقل محصولی است که متعلق به آن شرکت است، این عمل برای شرکت مزبور جنبه فرعی داشته و فعالیت اصلی آن شرکت را تشکیل نمی‌دهد. بنابراین، نباید آن خط لوله را به صرف حمل و نقل محصولات مزبور مقرر دایم شرکت به‌شمار آورد ( OECD, Reports Related to the OECD Model Tax Convention, 2002: (Para. 48).

افزون بر این، باید توجه داشت که یک خط لوله نفتی یا گازی دارای پیچیدگی‌های فنی و ساختاری متعددی است. لوله‌های مربوطه، ایستگاه‌های پمپاژ، ایستگاه‌های برق تأمین‌کننده انرژی مورد نیاز دستگاه‌های پمپاژ، پمپ‌ها و مخازن و غیره همگی اجزای جداناپذیر یک خط لوله نفت و گاز به‌شمار می‌آیند. به‌علاوه، یک خط لوله ممکن است از مرز کشورهای متعددی عبور کند و برخی از اجزای یک خط لوله در قلمرو یک کشور و بخش دیگر در قلمرو کشوری دیگر واقع شوند. به‌این ترتیب، خط لوله مزبور می‌تواند تحت حاکمیت قوانین و مقررات متفاوتی قرار گیرد. بنابراین، ممکن است شرکت‌های متعددی که از یک خط لوله به

1. The Committee of Fiscal Affairs of the OECD

طور مشترک استفاده می‌کنند، تابع نظام‌های حقوقی متفاوتی شوند و خطوط لوله مزبور برای همه آن شرکت‌ها به‌عنوان مقر دایم تلقی نگردد. با توجه به آنچه گفته شد، پرسشی که به ذهن می‌رسد این است که درباره خط لوله‌ای که توسط شرکت‌های مختلف مورد بهره‌برداری و استفاده قرار می‌گیرد، اگر در مواردی بتوان جنبه تسهیل‌کنندگی و نقل و انتقال‌دهنده بودن یک خط لوله را غالب دانست، ولی در عین حال در موارد دیگر، همان خط لوله را در کشورهای دیگر بتوان دارای نقش اصلی و محوری و در نتیجه، مقر دایم تلقی نمود؛ آن‌گاه چگونه باید این خط لوله را توصیف کرد؟

پاسخ صریحی به این پرسش در قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی داده نشده است. به نظر نگارنده، در مواردی که استمرار استقرار یک خط لوله بیش از دوازده ماه به طول انجامیده باشد، آن‌گاه باید خط لوله مزبور را مقر دایم تلقی کرد. به سخن دیگر، همانطور که طبق بند سوم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی، اگر یک ساختمان یا تأسیسات مربوط به یک پروژه یا فعالیت اقتصادی که استقرار آن برای مدت بیش از دوازده ماه تداوم یافته باشد، مقر دایم قلمداد می‌شود، درباره خط لوله‌ای که بیش از دوازده ماه در کشوری جهت نقل و انتقال نفت و گاز مستقر شده است نیز باید همین قاعده را جاری ساخت. به باور نگارنده، در این فرض نمی‌توان جنبه تسهیل‌کنندگی و نقل و انتقال‌دهنده بودن یک خط لوله را غالب دانسته و آن خط لوله را صرفاً تجهیزات فرعی برای نقل و انتقال محصولات تلقی کرد. برخی صاحب‌نظران حقوق مالیاتی بین‌المللی بر آنند که شرط بازه زمانی اصولاً می‌بایست حذف گردد؛ زیرا با توجه به توسعه صنعت و فناوری، مراحل ساخت و نصب تجهیزات نفتی ممکن است طی مدتی کوتاه اجرایی شده و در عین حال منتهی به حصول سود هنگفتی برای شرکت مزبور گردد (Almeida & Toledano, 2018: 20). در عمل هم به نظر می‌رسد که این رویکرد در عرصه بین‌المللی در حال تقویت است؛ زیرا دولت‌ها در پی حفظ مأخذهای مالیاتی خویش بوده و سعی در اخذ مالیات از کسب و کارها دارند؛ حتی اگر کسب و کار مربوطه برای مدت زمانی کوتاه مشغول فعالیت بوده باشد؛ برای مثال، معاهده مالیاتی منعقد میان نروژ و انگلستان<sup>۱</sup> در بند پنجم ماده ۲۳، مدت زمانی را که با انقضای آن، کشور محل فعالیت‌های مربوطه باید مقر دایم شمرده شود، فقط سی روز طی مدت زمان دوازده ماهه مقرر کرده است.

صرف‌نظر از کم‌وکیف تعیین بازه زمانی برای مقر دایم تلقی نمودن محل انجام فعالیت‌های اقتصادی مرتبط با نفت و گاز، به نظر می‌رسد که نباید خطوط لوله نفت و گاز را به‌عنوان تجهیزات نقل و انتقال محصولات مربوطه، یعنی نفت و گاز، تلقی کرد. در شرکت‌های نفتی و

1. UK-Norway: Convention for the Avoidance of Double Taxation (2014).

گازی، فعالیت‌های مربوط به حمل‌ونقل نفت و گاز به اندازه عملیات مربوط به اکتشاف و حفاری چاه‌های نفت و گاز مهم بوده و جزء فعالیت‌های اصلی و محوری شرکت‌ها به‌شمار آمده و نقش اصلی را در درآمدزایی این شرکت‌ها ایفا می‌کند. به سخن دیگر، این نوع فعالیت‌ها به قدری برای شرکت‌های نفت و گاز دارای اهمیت هستند که نمی‌توان عملیات مربوط به حمل‌ونقل نفت و گاز در خطوط لوله را صرفاً دارای ماهیت تسهیل‌کننده و فرعی در نظر گرفت. اما در مواردی که خط لوله متعلق به شرکت تولیدکننده نفت و گاز بوده و یا شرکت، خود مالک کابل یا خط لوله‌ای است که از قلمرو یک کشور عبور می‌کند و یا این‌که فقط جهت حمل‌ونقل محصولات خود آن شرکت است که کابل‌ها یا خطوط لوله مزبور مورد استفاده واقع می‌شوند، در این موارد حمل‌ونقل انجام‌شده برای تجارت آن شرکت جنبه اتفاقی و فرعی پیدا می‌کند و نباید آنها را به منزله مقر دایم این شرکت‌ها تلقی کرد.

### ۳. بررسی امکان توصیف حقوقی درآمد حاصل از خطوط لوله نفت و گاز به‌عنوان درآمد حاصل از اموال غیرمنقول

افزون بر بندهای دوم و سوم ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی که امکان توصیف خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی تحت عنوان مقر دایم کسب‌وکار را تجویز می‌کردند، می‌توان مطابق ماده ۶ این قرارداد نمونه، درآمد حاصل از خطوط لوله نفت و گاز را تحت عنوان درآمد حاصل از اموال غیرمنقول نیز در نظر گرفت. به سخن دیگر، ممکن است به موجب این ماده نیز بتوان خطوط لوله نفت و گاز را اموال غیرمنقول شمرده<sup>۱</sup> و درآمد حاصل از آنها را در کشوری که خطوط لوله نفت و گاز در آنجا مستقر هستند، مشمول مالیات تلقی کرد. درباره این‌که یک مال باید چه ویژگی‌هایی داشته باشد تا بتوان آن را غیرمنقول به‌شمار آورد نیز بند دوم ماده ۶ مقرر می‌دارد که تعریف ارائه‌شده در قانون کشوری که مال در آنجا قرار دارد، ملاک عمل است. امکان توصیف حقوقی درآمد حاصل از خطوط لوله نفت و گاز به‌عنوان درآمد حاصل از اموال غیرمنقول، اگرچه می‌تواند به پیچیده‌تر شدن هر چه بیشتر مسئله توصیف حقوقی خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی بینجامد، اما به نظر می‌رسد در مفاد قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی تعارضی در این زمینه وجود نداشته باشد که کشوری ادعا کند مقر دایم یک خط لوله شمرده می‌شود و کشور دیگری همان خط لوله را مال غیرمنقول دانسته و تابع احکام ناظر بر درآمدهای حاصل از این اموال بداند. به سخن دیگر، چنانچه کشوری که ادعا می‌کند مقر دایم آن خط لوله شمرده می‌شود، با کشوری که به واسطه

---

1. Income from immovable property

وجود خطوط لوله در آن سرزمین، خود را محل وقوع مال غیرمنقول می‌داند، متفاوت از یکدیگر باشند، این قرارداد نمونه پیشنهاد می‌دهد که کشور محل وقوع اموال غیرمنقول هم می‌تواند مانند مقر دایم نسبت به اخذ مالیات از درآمد مربوطه اقدام کند.

اما قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی، سلسله‌مراتب میان مواد ۵ و ۶ و نحوه توزیع مالیات بین دولت‌ها را در مواردی که مقر دایم و محل وقوع مال غیرمنقول متفاوت از یکدیگرند، مشخص نکرده است. از این رو، برخی از صاحب‌نظران حقوق مالیاتی بین‌المللی مانند برگرز<sup>۱</sup> اظهار داشته‌اند ارتباط میان مواد ۵ و ۶ قرارداد نمونه مالیاتی روشن و شفاف نیست (Burgers, 2005). به سخن دیگر، درحالی‌که بند چهارم ماده ۶ بیان می‌کند که درآمد حاصل از اموال غیرمنقول در کشور محل وقوع مال مشمول مالیات است، این ماده نسبت به مواردی که این درآمد در درون درآمد حاصل از مقر دایمی قرار می‌گیرد، تعیین تکلیف نکرده است. افزون بر این، اصطلاح مال غیرمنقول در معاهدات مالیاتی در عمل تعریف نمی‌شود (Keen & Thuronyi, 2016). این بدان معناست که مال غیرمنقول مطابق قانون کشورهای طرف معاهده ممکن است تعاریف مختلفی داشته باشد. همین تعاریف متفاوت می‌تواند به توصیف‌های حقوقی متفاوت بینجامد و در نتیجه، مالیات مضاعف و اختلافات مالیاتی بین کشورهای عضو معاهده پدیدار شوند.

به نظر نگارنده، هیچ مزیت خاصی در مال غیرمنقول تلقی نمودن خطوط لوله نفت و گاز برای کشورها وجود ندارد. اگر این خطوط لوله به شکلی یکسان توسط کشورهایی که این خطوط را مال غیرمنقول تلقی می‌کنند، تحت عنوان مقر دایم توصیف شوند، آن‌گاه خطوط لوله مذکور باز هم مشمول مالیات قرار خواهند گرفت و از پیچیدگی و ابهام مضاعف در روابط طرفین یک معاهده مالیاتی پرهیز خواهد شد. بدین ترتیب، کشورهایی که خطوط لوله نفت و گاز از خاک آنها می‌گذرد نیز می‌توانند درآمد مالیاتی متناسبی را به دست آورند. بنابراین، ترجیحی وجود ندارد که خطوط لوله نفت و گاز بین‌المللی مال غیرمنقول تلقی شوند. اما اگر این خطوط لوله را مال غیرمنقول تلقی کنیم، این اقدام صرفاً ابهاماتی را - به شرحی که ذکر شد - به دنبال خواهد داشت، از جمله این‌که در این صورت سلسله‌مراتب میان مواد ۵ و ۶ مشخص نبوده و کیفیت توزیع درآمد مالیاتی بین کشوری که مقر دایم شمرده می‌شود و کشوری که محل وقوع مال غیرمنقول است، معلوم نخواهد بود. بنابراین، ملاحظه می‌کنیم که مفاد مواد ۵ و ۶ قرارداد نمونه مالیاتی، هر دو امکان اخذ مالیات از درآمدهای حاصله از فعالیت‌های اقتصادی را فراهم می‌آورند و در نتیجه، لازم نیست حتماً خط لوله نفت و گاز تحت عنوان مال غیرمنقول توصیف شوند تا بتوان از درآمد حاصل از آن مالیات گرفت.

#### ۴. بررسی امکان توصیف حقوقی درآمد حاصل از خطوط لوله نفت و گاز

##### به عنوان «سایر درآمدها» موضوع ماده ۲۱ قرارداد نمونه مالیاتی

ماده ۲۱ قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی مقرر می‌کند که اگر درآمد حاصل از یک فعالیت اقتصادی در قالب هیچ‌یک از موارد مندرج در مواد یک معاهده مالیاتی قرار نگیرد، در این صورت درآمد مزبور باید فقط در کشور محل اقامت مؤدی مالیاتی مشمول مالیات واقع شود تا بدین ترتیب، از تحقق مالیات مضاعف اجتناب شود. در عمل این موضوع که هیچ کشوری درآمد حاصل از خطوط لوله نفت و گاز را نه مطابق ماده ۵ قرارداد نمونه مالیاتی مرتبط با مفهوم مقرر دایم بداند و نه آن را براساس ماده ۶ این قرارداد، درآمد ناشی از مال غیرمنقول تلقی کند، امری نادر و نامحتمل است. اما به هر تقدیر در صورت تحقق این فرض، آن‌گاه می‌بایست طبق ماده ۲۱ قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی، آن درآمد را تابع مقررات مربوط به «سایر درآمدها» تلقی کرد و در این صورت مطابق ماده اخیر فقط کشوری که محل اقامت آن شرکت شمرده می‌شود، حق وضع مالیات بر آن درآمد را خواهد داشت.

#### نتیجه و پیشنهادها

خطوط لوله نفت و گاز به لحاظ حقوقی دارای ابعاد متفاوت و پیچیدگی‌های زیادی هستند؛ به ویژه در مواردی که یک خط لوله از چندین کشور عبور می‌کند. قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی که به عنوان الگوی بسیاری از کشورها به هنگام انعقاد معاهده‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف مورد استفاده قرار می‌گیرد و تفسیریه آن، از انسجام کافی در این زمینه برخوردار نیستند و کمکی به ایجاد رویه واحد در انجام توصیف‌های بین‌المللی از خطوط لوله نفت و گاز نمی‌کند. افزون بر قواعد بین‌المللی مالیاتی، خطوط لوله نفت و گاز تا حد زیادی تابع قوانین و مقررات داخلی کشورها نیز هستند و حاکمیت قانون داخلی نسبت به یک خط لوله، نه تنها در یک کشور، بلکه ممکن است در کشورهای متعددی مصداق یابد که این امر به پیچیدگی بیشتر موضوع می‌انجامد. در این راستا، یک خط لوله نفت و گاز می‌تواند به طرُق مختلف مورد توصیف قرار گیرد. خطوط لوله نفت و گاز ممکن است مقرر دایم یک شرکت شمرده شوند. یک کشور اصولاً هنگامی حق وضع مالیات بر یک شرکت خارجی را خواهد یافت که آن شرکت دارای مقرر دایمی در آن کشور باشد. برای تعیین مقرر دایم یک شرکت لازم است مشخص شود که آیا فعالیت‌های آن شرکت در کشور مزبور نقش تسهیل‌کننده و جانی داشته یا این که فعالیت تجاری آن شرکت در کشور مربوطه نقشی اصلی و محوری دارد. مطابق قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و

توسعه اقتصادی، در فرض اول فعالیت‌های مربوطه باعث نمی‌شود که محل انجام آن فعالیت‌ها، مقر دایم شرکت شمرده شود. اما در فرض دوم، یعنی در کشوری که فعالیت‌های اصلی و محوری شرکت انجام شده‌اند، آن کشور مقر دایمی شرکت مزبور شمرده می‌شود. این که تفسیری قرارداد نمونه مالیاتی و نیز کمیته سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی در امور مالی، نقل و انتقال نفت و گاز توسط خطوط لوله را عملیاتی تسهیل‌کننده و دارای نقش فرعی تلقی کرده‌اند، قابل انتقاد به نظر می‌رسد؛ زیرا نقل و انتقال نفت و گاز در خطوط لوله به واسطه نقش مهمی که در درآمدزایی یک شرکت فعال در حوزه نفت و گاز دارد، مانند عملیات مربوط به اکتشاف و حفاری، می‌بایست جزء فعالیت‌های اصلی و اساسی شرکت‌های مزبور تلقی شود. همچنین ممکن است خطوط لوله نفت و گاز را بتوان مال غیرمنقول تلقی کرد. ملاحظه شد که مزیتی در این نحوه توصیف حقوقی خطوط لوله مزبور وجود ندارد، بلکه مال غیرمنقول تلقی نمودن خطوط لوله نفت و گاز به ابهامات بیشتری نیز خواهد انجامید؛ برای مثال، در این صورت سلسله‌مراتب میان مواد ۵ و ۶ قرارداد نمونه مالیاتی مشخص نبوده و نحوه توزیع درآمد مالیاتی بین کشوری که مقر دایم شمرده می‌شود و کشوری که محل وقوع مال غیرمنقول است، معلوم نخواهد بود. بنابراین، اگر همه کشورهای خطوط لوله نفت و گاز را مقر دایم به‌شمار آورند، آن‌گاه ضرورتی وجود نخواهد داشت که این خطوط مال غیرمنقول تلقی شوند.

بنابراین، با توجه به آنچه گفته شد، پیشنهاد می‌شود قرارداد نمونه مالیاتی سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی آشکارا به این مسئله تصریح کند که خطوط لوله نفت و گاز مقر دایم محسوب می‌شوند. مزیت انجام چنین اصلاح و اتخاذ رویه‌ای، این خواهد بود که کشورها به رویکرد مشترکی درباره توصیف حقوقی و وضع مالیات در خطوط لوله نفت و گاز خواهند رسید. همچنین تفسیر آنها از مفاد معاهدات مالیاتی میان خود نیز در این باره به یکدیگر نزدیک خواهد شد. در نتیجه، این امر به کاهش ابهامات موجود، کاهش احتمال مالیات مضاعف و پیشگیری از ایجاد زمینه فرار مالیاتی (عدم وضع هرگونه مالیات) خواهد انجامید. در این صورت می‌توان امیدوار بود که دعاوی کمتری درباره مسائل مرتبط با خطوط لوله نفت و گاز مطرح شوند. همچنین توصیه می‌شود همانطور که سازمان بین‌المللی همکاری و توسعه اقتصادی به‌منظور ایجاد وحدت رویه بین‌المللی در حوزه‌های مختلفی مانند بانکداری، بیمه و مؤسسات مالی، اقدام به وضع دستورالعمل‌ها و راهکارهایی مجزا و جداگانه می‌کند، درباره مسائل مرتبط با حقوق مالیاتی در حوزه‌های نفت و گاز و خطوط لوله مربوطه نیز اقدام به تهیه دستورالعمل‌ها و ضوابطی کند. بدین ترتیب، ضمن ایجاد وحدت رویه در حقوق کشورها درباره انجام توصیف حقوقی از خطوط لوله بین‌المللی نفت و گاز، از ایجاد ابهام و

تعارض در انجام توصیف‌های حقوقی که می‌تواند به تحقق مالیات مضاعف یا فرار مالیاتی شرکت‌های فعال در حوزه نفت و گاز بینجامد، جلوگیری خواهد شد.

## منابع

### الف) فارسی

۱. الماسی، نجادعلی (۱۳۹۳). *تعارض قوانین*، مرکز نشر دانشگاهی، چاپ بیست و هفتم.
۲. ضیایی بیگدلی، محمدرضا (۱۳۹۴). *حقوق بین‌الملل عمومی*، انتشارات گنج دانش، چاپ پنجاه و یکم.
۳. فیضی چکاب، غلام‌نبی؛ نعیم نوربخش (۱۳۹۵). «تعیین حوزه صالح مالیاتی در معاهدات مالیاتی دوجانبه و مقابله با سوءاستفاده از مفهوم مقر دائمی»، *فصلنامه پژوهش حقوق عمومی*، سال هفدهم، شماره پنجاه، صص ۵۸-۳۵. قابل دسترس در پایگاه اینترنتی فصلنامه پژوهش حقوق عمومی دانشگاه علامه طباطبایی به آدرس:  
[https://qjpl.atu.ac.ir/article\\_3965\\_f70687e198f7523c4bcb7967baa69251.pdf](https://qjpl.atu.ac.ir/article_3965_f70687e198f7523c4bcb7967baa69251.pdf)  
 (تاریخ آخرین بازدید: ۱ مهر ۱۴۰۰)
۴. مقتدر، هوشنگ (۱۳۹۲). *حقوق بین‌الملل عمومی*، مرکز چاپ و انتشارات وزارت امور خارجه، چاپ بیست و یکم.

### ب) خارجی

5. Almeida, Luis M. and Perrine Toledano (2018), "Understanding How the Various Definitions of Permanent Establishment Can Limit the Taxation Ability of Resource- rich Source Countries" (*Columbia Center on Sustainable Investment*), pp. 1-79, <https://doi.org/10.7916/D82R57ZK>.
6. Ault, Hugh and Jacques Sasseville (2009) "2008 OECD Model: The New Arbitration Provision" 63(5) *Bulletin for International Taxation* 208.
7. Burgers, Irene (2008) "Permanent Establishment, Art. 7, Three Theories Underling the Allocation of Profits to a Permanent Establishment", *Bulletin for International Taxation (BIT)*.
8. Commentery on the OECD Model Tax Convention (2017). Electronic copy is available at: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (Last accessed 20 Oct. 2020).
9. Elliffe, Craig (2015), *International and Cross-Border Taxation in New Zealand*, (Thomson Reuters, 1st ed).
10. Essers, Peter H.J., et. al (2019) "Combating Tax Avoidance in the EU" (*EUCOTAX Series on European Taxation*).
11. Garbarino, Carlo (2016) "Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary" (Edward Elgar Publishing).
12. Gelineck, Maja Stubbe (2016) "Permanent Establishments and the Offshore Oil and Gas Industry", Part 1, *Bulletin for International Taxation (BIT)*.
13. Lokanathan V., A (2018), *History of Economic Thought*, (10th ed., S. Chand Publication).
14. Keen, Michael and Victor Thuronyi (2016) "International Oil and Gas pipelines: Legal, Tax, and Tariff Issues". Electronic copy is available at: <https://www.elibrary.imf.org/view/IMF071/22602-9781475539660/22602-9781475539660/ch09.xml?language=en&redirect=true> (Last accessed 20 Oct. 2020).
15. OECD Issues in International Taxation (2002) "Reports Related to the OECD Model Tax Convention" (OECD Publications).
16. OECD Model Tax Convention (2017).
17. Salehifar, Alireza (2015) "The Role of the OECD in the Current International Tax Law: Voluntary or 'Obligatory'?" 10(1) *Journal of the Australasian Tax Teachers' Association* 151.
18. Salehifar, Alireza (2020) "Rethinking the Role of Arbitration in International Tax Treaties?" 37(1) *Journal of International Arbitration* (Kluwer Law International) 87.
19. Skaar, Arvid Aage (2020), *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, (2nd ed., Wolters Kluwer).



20. Smith, Adam (1776), *The Wealth of Nations*. Electronic copy is available at: [https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf) (Last accessed 20 Oct. 2020).
21. UK-Norway Convention for the Avoidance of Double Taxation (2014).
22. West African Gas Pipeline (WAGP) Treaty (2003).