

مفهوم قیمتگذاری انتقالات و ضرورت طرح آن در قوانین مالیاتی کشور

کد موضوعی: ۲۳۰

شماره مسلسل: ۱۳۶۱۸

اردیبهشت ماه ۱۳۹۳

دفتر: مطالعات برنامه و بودجه

به نام خدا

فهرست مطالب

چکیده.....	۱
مقدمه	۳
۱. مفهوم قیمتگذاری انتقالی و دلایل اصلی طرح آن در قوانین مالیاتی کشورها.....	۵
۲. اصل معاملات مستقل (ALP): روشی برای تعیین وقوع یا عدم وقوع قیمتگذاری انتقالات.....	۷
۳. روش‌های تعیین قیمت معاملات مستقل (آزاد).....	۱۱
۴. ابعاد اقتصادی قیمتگذاری انتقالی.....	۱۷
۵. قیمتگذاری انتقالی و فرار مالیاتی؛ مروری بر شواهد آماری در اقتصادهای نوظهور و درحال گذار.....	۱۸
۶. بررسی قوانین و مقررات مالیاتی ایران در حوزه قیمتگذاری انتقالات.....	۲۴
جمع‌بندی و پیشنهادهای سیاستی.....	۲۶
منابع و مآخذ.....	۲۹



مفهوم قیمتگذاری انتقالات و ضرورت طرح آن در قوانین مالیاتی کشور

چکیده

قیمتگذاری انتقالات به عمل تعیین قیمت کالاها و خدمات در میان اشخاصی که به یکدیگر وابسته‌اند (مانند یک شرکت مادر و شرکت‌های تابعه‌اش یا دو مؤسسه همکار)، می‌گویند و به تبع آن قیمت تعیین شده در این مبادلات را قیمت انتقالات می‌نامند. در فضای کنونی اقتصاد جهانی و با وجود نظام‌های مالیاتی متفاوت، اهمیت قیمتگذاری انتقالات برای شرکت‌ها افزایش یافته است، زیرا قیمتگذاری انتقالات، این امکان را برای شرکت‌ها فراهم می‌آورد تا سودهای خود را از حوزه‌های مالیاتی با نرخ بالاتر به کشورهای با نرخ مالیاتی کمتر انتقال دهند. میزان استفاده از این روش برای طرفه رفتن از پرداخت مالیات یا فرار مالیاتی چندان قابل رؤیت و مشاهده نیست و کشف آن بسیار دشوار و پرهزینه است. انتقال سود شرکت‌ها از حوزه‌های مالیاتی با نرخ بالاتر به حوزه‌های مالیاتی با نرخ پایین‌تر و در نتیجه اجتناب از پرداخت مالیات، فرار سرمایه و آثار آن بر توزیع ثروت و تأمین مالی کالاها و خدمات عمومی از مهمترین مواردی است که بر اهمیت پرداختن به موضوع قیمتگذاری انتقالات می‌افزاید. مهمتر آنکه، عملیات قیمتگذاری انتقالات بر درآمدهای مالیات بر سود اثرگذار است و از این رو، یکی از موضوعات مهم بسیاری از نظام‌های مالیاتی جهان نیز محسوب می‌شود.

بسیاری از کشورهای جهان، قوانین و مقررات جدیدی را به تصویب رسانده و

با تجهیز نظام‌های مالیاتی خود، سعی در شناسایی آن دسته از بنگاه‌هایی دارند که از این شیوه برای فرار مالیاتی استفاده می‌کنند. برای نمونه، آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۹ و ۲۰۱۰، بیش از ۲ هزار کارشناس جدید در حوزه کشف قیمتگذاری انتقالات استخدام کرد و هند با اختصاص منابع مالی و منابع انسانی، دفاتر و حساب‌های حدود ۱۰۰۰ شرکت چندملیتی را مورد بررسی قرار داد و پس از آن، ۲۵۰ شرکت را مشمول مالیات اضافی کرد. همچنین روسیه، برآورد کرد که در خلال سال‌های ۱۹۹۵ تا ۱۹۹۹، حدود ۹ میلیارد دلار خروج سرمایه به دلیل استفاده از ابزار قیمتگذاری انتقالی صرفاً در ۲۵ قلم وارداتی و صادراتی رخ داده است.^۱

با توجه به اینکه نرخ مالیات بر شرکت‌ها در ایران، با اکثر کشورهای منطقه متفاوت است و همچنین به دلیل معافیت نسبتاً طولانی مناطق کمتر توسعه‌یافته و آزاد از پرداخت مالیات (به مدت ۲۰ سال)،^۲ بیم آن می‌رود که قیمتگذاری انتقالی به‌عنوان

۱. برای اطلاعات بیشتر به مقاله Sikka and Willmott, 2010 مراجعه کنید.

۲. به موجب ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی در مناطق کمتر توسعه‌یافته به میزان (۱۰۰٪) صد درصد و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف خواهد بود. اما در بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، اعلام شد که میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه‌یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری - صنعتی افزایش یابد، لذا مدت معافیت به بسیست سال افزایش یافته است.

همچنین به موجب ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران، اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه آزاد به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت ۱۵ سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضای این مدت، تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیئت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید. البته این ماده در جلسه



ابزاری برای فرار مالیاتی توسط شرکت‌ها به کار رود. به‌رغم اهمیت موضوع خصوصاً با عنایت به دو دلیل فوق‌الذکر، همچنان خلأ جدی هم در حوزه قوانین و مقررات و هم در حوزه مطالعات پژوهشی کشور مشاهده می‌شود. بدیهی است که در غیاب عملکرد فعالانه حوزه قانونگذاری و اجرایی کشور و فقدان برآوردهای دقیق از حجم استفاده از قیمتگذاری انتقالات، بخش عمده‌ای از فرار مالیاتی اشخاص از این طریق صورت خواهد گرفت و وصول مالیات با چالش مواجه خواهد شد.

مقدمه

قیمتگذاری انتقالات^۱ از مهمترین مسائل مالیاتی سال‌های اخیر است و در اکثر مواقع هنگامی مطرح می‌شود که انتقالات یا دادوستدهایی میان زیرمجموعه‌های شرکت‌های بزرگ داخلی و بین‌المللی صورت گیرد و اهمیت آن به دلیل حجم بالای مالیات از دست رفته با توسل به این ترفند است. هرگونه کالاها، خدمات، اوراق بهادار، حقوق، امتیازات و... می‌توانند موضوع چنین معاملات و انتقالاتی بین شرکت مادر و زیرمجموعه‌های آن باشند و بدیهی است که برای این نقل و انتقالات قیمت تعیین می‌شود. مادامی که بین قیمت‌های تعیین شده برای نقل و انتقالات با قیمت‌های واقعی تفاوت چشمگیری وجود نداشته باشد، اخلاقی در مالیات‌ستانی ایجاد نمی‌شود، اما به دلیل اختلاف قوانین مالیاتی

علنی روز چهارشنبه مورخ ۱۳۸۸/۳/۶ مجلس شورای اسلامی مورد اصلاح و بازنگری قرار گرفت و پس از تصویب در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۲۰ به تأیید شورای نگهبان رسید و به موجب آن، مدت «پانزده سال» مندرج در ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی به مدت «بیست سال» اصلاح شد.

بین کشورها و حتی در میان مناطق مختلف یک کشور، همواره این انگیزه برای شرکت‌ها وجود دارد تا درآمدهای خود را به مناطقی هدایت کرده که بار مالیاتی کمتری را به آنان تحمیل کند. برای نمونه، در قوانین مالیاتی ایران مقرر شده است که معافیت ۲۰ ساله برای مناطق آزاد و کمتر توسعه‌یافته وجود داشته باشد و همین امر می‌تواند انگیزه‌ای برای فرار مالیاتی ایجاد کند بدین نحو که شرکت‌ها می‌توانند شعبه‌ای در آن مناطق تأسیس کرده و با نقل و انتقال کالاها و خدماتشان به قیمت کمتر به آن مناطق، مالیات بر درآمد کمتری در مناطق غیرمعاف بپردازند و از مزایای معافیت مالیاتی در مناطق کمتر توسعه‌یافته یا آزاد بهره‌مند شوند.

نظر به اهمیت این موضوع و بحث‌های جدی که خصوصاً در اواخر قرن بیستم مطرح شد بیش از ۶۰ دولت در سراسر دنیا اقدام به تدوین قوانین مرتبط با قیمتگذاری انتقالی کرد. برای نمونه، اقدامات مربوط به قیمتگذاری انتقالی در دوره ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۷، حدود ۱،۱۳۴ میلیون پوند به درآمدهای مالیاتی انگلیس افزوده و از محل اصلاحات دیگری که در قوانین این کشور رخ داده، بالغ بر ۲۱۱۴ میلیون پوند طی دوره ۲۰۰۷ تا ۲۰۰۹ به درآمدهای مالیاتی اضافه شده است. همچنین، بازرسی و ممیزی قیمتگذاری انتقالی، این فرصت را برای مقامات مالیاتی استرالیا فراهم ساخت تا ۲/۵ میلیارد دلار مالیات اضافی طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ به دست آورند.^۱

به‌رغم تجربیات سایر کشورهای دنیا، متأسفانه در قوانین مالیاتی ایران، برخورد شفاف و روشنی با این موضوع مهم صورت نگرفته است و خلأ جدی در



حوزه مطالعات مرتبط با آن وجود دارد. از این رو در این مطالعه برآنیم که به طور مبسوط به بررسی مفهوم «قیمتگذاری انتقالی» بپردازیم و ضرورت بازنگری در قوانین مالیاتی کشور و طراحی مقرراتی متناسب با آن را تشریح کنیم. بدین منظور، مطالعه حاضر در ۶ بخش سازماندهی شده است. بخش نخست، به بررسی مفهوم قیمتگذاری انتقالی و دلایل اصلی طرح آن در قوانین مالیاتی کشورها اختصاص یافته است. در بخش دوم، اصل معاملات مستقل تبیین شده و در بخش سوم، نحوه تعیین قیمت‌های آزاد یا مستقل به منظور کشف استفاده از روش قیمتگذاری انتقالی معرفی شده است. ابعاد اقتصادی قیمتگذاری انتقالی، محور بخش چهارم از مطالعه حاضر را تشکیل می‌دهد. در بخش پنجم، شواهد آماری در خصوص استفاده از قیمتگذاری انتقالی و فرار مالیاتی در کشورهای چین، روسیه و هند ارائه شده است. در بخش ششم، خلأهای قانونی ایران در این حوزه مورد بررسی قرار گرفته و در پایان جمع‌بندی و پیشنهادهایی ارائه شده است.

۱. مفهوم قیمتگذاری انتقالی و دلایل اصلی طرح آن در قوانین مالیاتی کشورها

«قیمت‌های انتقالات»^۱ به قیمت کالاها و خدمات فروخته شده میان گروه‌های زیرمجموعه شرکت‌های چندملیتی اطلاق می‌شود. طی دهه‌های اخیر، با مطرح شدن تئوری‌های جهانی‌سازی، حجم و تنوع تجارت بین‌المللی کالاها و خدمات افزایش یافته و به موازات آن، شرکت‌ها و مؤسسات بازرگانی، تولیدی و خدماتی نیز به

فعالیت‌های برون‌مرزی خود افزوده‌اند که در این راستا تأسیس شعب، نمایندگی، دفاتر و... از مهمترین مصادیق آن به شمار می‌رود. گسترش معاملات بین مرزی خصوصاً توسط شرکت‌های چندملیتی و متفاوت بودن نرخ مالیات بین کشورها سبب شده تا مقامات مالیاتی به منظور اندازه‌گیری درآمدهای شرکت، علاقمند به ارزیابی و تعیین قیمت‌های انتقالات شوند. زیرا اختلاف قوانین مالیاتی در میان کشورهای مختلف سبب می‌شود که آن گروه از شرکت‌هایی که در بیش از یک کشور فعالیت می‌کنند با انتقال سود به کشورهایی با نرخ مالیات کمتر مجموعاً مالیات کمتری بپردازند و در پی آن، درآمد مالیاتی در کشورهایی با نرخ‌های بالای مالیاتی کاهش می‌یابد.

واحد اقتصادی نوعی در معاملات خود با واحد اقتصادی مستقل (منظور واحد اقتصادی که هیچ نوع منافع مشترکی با واحد اقتصادی مورد نظر ندارند) قیمتی را تعیین می‌کند که قیمت واقعی آن کالا یا خدمات است، اما احتمال بالایی وجود دارد که قیمت‌های تعیین شده در معاملات این واحد اقتصادی با واحد اقتصادی وابسته (واحدی که منافع مشترک با واحد مورد نظر دارد) واقعی نباشد. از این رو مقامات مالیاتی کشورها نگران دستکاری قیمت‌ها در معاملات اشخاص وابسته هستند و برای مقابله با آن قوانین مالیاتی خاصی را تصویب کرده‌اند.



۲. اصل معاملات مستقل (ALP): روشی برای تعیین وقوع یا عدم وقوع قیمتگذاری انتقالات

برخی دولت‌ها قوانینی را بر پایه «اصل معاملات مستقل»^۱ تصویب کرده‌اند که با استفاده از آن، مقدار سود شرکت‌های چندملیتی فعال در قلمرو حقوقی‌شان را به‌منظور برآورد مالیات ارزیابی نمایند. ضابطه قیمتگذاری انتقالات براساس اصل معاملات مستقل در فضای بین‌المللی به قیمت‌هایی اشاره دارد که توسط مؤسسات و شرکت‌های مستقل که معاملاتی را با همان شرایط انجام می‌دهند، مطالبه می‌شود. بنابراین برای تعیین اصل معاملات مستقل، قبل از هر چیز باید به تشابه معاملات مورد مقایسه، توجه کرد. اگر قرار است قیمت‌های تعیین شده در دادوستدهای داخلی مؤسسات وابسته را با قیمت‌های مربوط به معاملات مستقل مقایسه نمود، باید شرایط دو معامله مورد قیاس با یکدیگر مشابه باشند. در جدول شرایط و عواملی که در مقایسه دو معامله باید مدنظر قرار گیرد به اختصار بیان شده است.

۱. اصل معاملات مستقل (Arm's Length Principle): هرگاه روابط تجاری و مالی بین مؤسسات وابسته به یکدیگر (از جمله بین شرکت اصلی و نمایندگی یا شعب آن) غیرعادی به نظر برسد، یعنی از نوع روابطی نباشد که معمولاً بین دو مؤسسه تجاری مستقل از یکدیگر برقرار می‌شود، آنگاه احتمال آنکه چنین وضعیتی به‌منظور سوءاستفاده‌های مالی و ازجمله اجتناب از پرداخت مالیات حقه یکی از دو یا چند کشور محل فعالیت مؤسسه و وابستگان آن پدید آمده باشد، وجود دارد. ضابطه اصلی که می‌تواند در چنین مواردی، هادی مقام مالیاتی قرار گیرد، رفتار اقتصادی معمول در روابط بین مؤسسات مستقل از یکدیگر است. این‌گونه مؤسسات معمولاً روابط خود را بر اساس شرایط و عوامل بازار نظیر عرضه و تقاضا تعیین کرده و ظاهراً دلیلی ندارد که قیمت‌ها و ارقام پولی را به طور تصنعی تعیین کنند. این ضابطه به Arm's Length Principle (ALP) معروف شده است. مفهوم Arm's Length به معنی فاصله، دوری و غریبه بودن با یکدیگر به‌کار می‌رود و در اینجا به معنی شیوه معامله اشخاص غریبه و غیروابسته به یکدیگر است (برای اطلاعات بیشتر مراجعه کنید به: محمد توکل، ۱۳۸۵).

جدول قابلیت مقایسه معاملات و عوامل اساسی مرتبط با آن

توضیحات	شرایط و عوامل اساسی
<p>در مورد کالاهای مشهود، مشخصات فیزیکی، کیفیت و مرغوبیت، فراوانی و قابلیت دسترسی؛ در مورد دارایی‌های نامشهود نوع معامله (فروش یکجا یا واگذاری ليسانس)، نوع دارایی (علامت تجاری، حق مؤلف، حق اختراع و اطلاعات فنی)، طول مدت امتیاز و برخورداری از حمایت قانونی و برآورد منافع آتی دارایی‌های مربوط و در مورد خدمات، نوع و میزان خدمت مورد نظر از مهمترین مواردی است که باید به هنگام مقایسه مدنظر قرار گیرد.</p>	<p>اوصاف کالا یا خدمات مورد معامله</p>
<p>نوع و گستره فعالیت‌هایی که دو مؤسسه به موازات کسب‌وکار و به منظور بهبود عملکرد انجام می‌دهند و همچنین مسئولیت‌ها و ریسک‌هایی که تقبل می‌کنند و دارایی‌هایی که در این راستا به‌کار می‌گیرند نیز باید در مقایسه‌ها لحاظ شوند. همچنین اقداماتی از قبیل تبلیغات تجاری، شبکه توزیع، اقدامات بازاریابی، برنامه‌های تحقیق و توسعه و ... از مهمترین مواردی است که باید به آنها توجه شود. بدیهی است اگر مؤسسه‌ای نسبت به سایر شرکت‌ها، فعالیت‌های بیشتری انجام دهد طبعاً انتظار سودآوری بالاتری نیز از آن خواهد رفت و لذا نباید درآمد و سود آن را ملاک تشخیص سود مؤسسه دیگری قرار داد. برای مثال، اگر مؤسسه‌ای از تأسیسات و امتیازات گرانبهایی در فعالیت خود استفاده کرده و سود بیشتری تحصیل کند نمی‌توان همین سود را به مؤسسات دیگر تسری داد به این استناد که هر دو، کالا یا خدمات مشابهی را فروخته‌اند.</p>	<p>مسئولیت‌ها و امور جانبی</p>
<p>در روابط بین مؤسسات مستقل، معمولاً شرایط معامله، ریسک‌ها و مسئولیت‌های طرفین به موازات انعقاد قراردادهای معین یا مکاتبات میان آنها روشن می‌شود. ممکن است این شرایط، با شرایط حاکم بر معاملات بین مؤسسات وابسته اختلاف قابل توجهی داشته باشد و نتوان این اختلاف را با تعدیل در ارقام مربوطه برطرف کرد. در این صورت، دو معامله قابلیت مقایسه نخواهد داشت.</p>	<p>شرایط قراردادی</p>



توضیحات	شرایط و عوامل اساسی
<p>ممکن است قیمت معاملات مستقل در بازارهایی که شرایط یکسانی بر آنها حاکم نیست، متفاوت باشد. لذا اگر دو مؤسسه مورد مقایسه در دو بازار با شرایط مختلف، معاملات خود را انجام داده باشند، نمی‌توان معاملات آنها را قابل مقایسه و مشابه قلمداد کرد. مگر آنکه اختلاف، چندان قابل ملاحظه نباشد یا بتوان تعدیلاتی جهت جبران اختلاف در این ارقام به عمل آورد به نحوی که نتیجه آن، وضع مشابهی را فارغ از اختلاف مورد بحث برای دو معامله مورد مقایسه پدید آورد. از جمله شرایط مؤثر در این قابلیت می‌توان به گستره بازار، برقراری شرایط رقابتی، دسترسی به کالاهای جایگزین، مقدار عرضه و تقاضا، نوع و گستردگی قوانین و مقررات کنترل‌کننده بازار، برخی هزینه‌ها از قبیل میزان دستمزد، هزینه حمل و نقل، بهای سرقتی و سطح معاملات (عمده‌فروشی یا خرده‌فروشی) اشاره کرد.</p>	شرایط بازار

مأخذ: محمد توکل همدانی، ۱۳۷۸.

طراحی این قوانین و مقررات به منظور تعیین مالیات و امور قضایی مرتبط با آن، مبتنی بر کتابچه راهنمای قیمتگذاری انتقالی است که OECD در سال ۱۹۹۵ منتشر کرد.^۱ البته مسئول توسعه سیاست‌ها و فرآیندهای مالیاتی، دولت‌ها هستند و این توسعه نیز به نوبه خود مستلزم آن است که بنگاه‌ها به هنگام تعیین درآمدهای مشمول مالیات در آن، مستندات مربوط به متدولوژی‌های قیمتگذاری‌شان را نیز ارائه دهند. ذکر این نکته ضروری است به هنگام ارزیابی جداگانه هر یک از کشورها از

۱. پیش از انتشار این کتابچه راهنما در سال ۱۹۹۵، OECD گزارش‌هایی را در سال ۱۹۷۹ و ۱۹۸۴ درباره قیمتگذاری انتقالی تهیه و تدوین کرده بود. در این کتابچه، توافق بین اعضای OECD درباره وضع مقررات داخلی قیمتگذاری انتقالی ارائه شده است (برای اطلاعات بیشتر مراجعه کنید به: United Nations, 2013).

قیمت‌های انتقالی به منظور برآورد مالیات، ممکن است شرکت‌های چندملیتی با چالش «مالیات‌ستانی مضاعف»^۱ از درآمدهایشان مواجه شوند. این مسئله زمانی رخ خواهد داد که هر یک از کشورها، از متدولوژی قیمتگذاری انتقالی متفاوتی استفاده کرده یا توافقی بر میزان و اندازه معاملات بین کشوری نداشته باشند.

در غیاب مالیات‌ستانی و فقدان قوانین مالیاتی متناسب با این موضوع، شرکت‌های چندملیتی از قیمت‌های انتقالات به‌عنوان ابزاری جهت بهبود عملکرد مالی و تخصیص منابع در بین اجزای مختلف زنجیره ارزش بنگاه استفاده خواهند کرد و بدین ترتیب، سودها و پاداش‌های به مراتب بالاتری عاید کارفرمایان و سهامداران این قبیل شرکت‌ها خواهد شد. بدیهی است که چنین استراتژی قیمتگذاری می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های تخصیص منابع و سود اختلال ایجاد نماید و بخشی از درآمدها به غلط به شرکت‌های مادر یا زیرمجموعه‌های دیگر منتقل شود.

البته تعیین قیمت‌های مناسب برای قیمت‌های انتقالات، وظیفه چندان آسانی نیست زیرا اطلاع و آگاهی از قیمت معاملات مشابه، امری دشوار است. ازسوی دیگر، معاملات متعددی روی دارایی‌های نامشهود، حق اختراع، تحقیق و توسعه، بازاریابی، علامت تجاری و مواردی از این قبیل صورت می‌گیرند که ممکن است فقط مختص به بنگاه خاصی باشند و همراه با نقل و انتقال کالاهای ملموس و دیگر خدمات جابجا شوند. علاوه بر این، قیمتگذاری به نحوی صورت می‌گیرد که جبران‌کننده ریسک نیز باشد. همچنین قیمتگذاری تابعی از دو متغیر کلیدی است که عبارتند از «موهبت‌های



اولیه عوامل تولید»^۱ و «هزینه‌ها» که به نوبه خود تحت تأثیر اندازه معاملات و شرایط بازاری (از قبیل درجه رقابت‌پذیری، مقررات و ترجیحات مصرف‌کنندگان) قرار می‌گیرند. با توجه به توضیحات فوق مشخص است که مقامات مالیاتی کشورها با چالش جدی درباره درک قیمتگذاری شرکت‌های چندملیتی مواجه باشند.

۳. روش‌های تعیین قیمت معاملات مستقل (آزاد)^۲

عموماً کشورها برای تعیین اینکه آیا شرکت‌ها از قیمت‌های انتقالی استفاده می‌کنند یا خیر، از راهنمایی‌هایی که OECD در سال ۱۹۹۵ منتشر کرده است، استفاده می‌کنند. هرچند ایالات متحده آمریکا، رویکرد «بهترین شیوه»^۳ را به کار گرفته و به مالیات‌دهندگان اجازه می‌دهند که مناسب‌ترین روش را انتخاب کنند. در راهنمای OECD پنج روش برای تعیین قیمت معاملات مستقل (آزاد) معرفی شده است که عبارتند از دو روش مبتنی بر سود معاملاتی^۴ (مشمول بر روش تفکیک و حاشیه سود خالص معاملاتی) و سه روش معاملات سنتی^۵ (مشمول بر روش قیمت کنترل نشده قبل قیاس، قیمت فروش مجدد و بهای تمام شده به علاوه چند درصد).

1. Factor Endowments

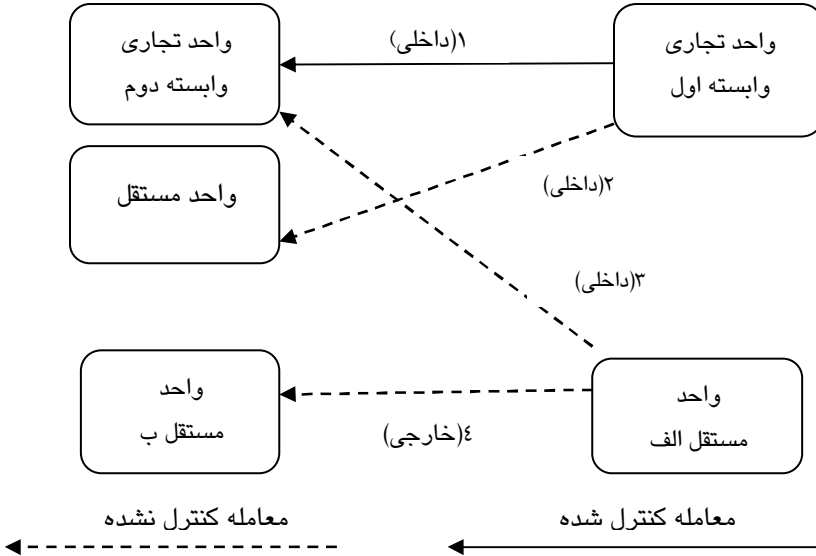
۲. این بخش از مطالعه برگرفته از فصل دوم گزارش سازمان ملل متحد (۲۰۱۳) در خصوص قیمتگذاری انتقالی و لغتنامه پالگریو (۲۰۰۸) است.

3. Best Method Approach

4. Transactional Profit Methods

5. Traditional Transaction Methods

نمودار معاملات کنترل شده و نشده خارجی و داخلی



همانطور که در نمودار بالا نشان داده شده است به معاملات واحدهای وابسته، معاملات کنترل شده و به معاملات واحدهای مستقل، معاملات کنترل نشده می‌گویند.

۱-۳. روش قیمت کنترل نشده قابل قیاس (CUP)^۱

در این روش، قیمتی که برای معاملات کنترل شده مربوط به دارایی‌ها، کالاها یا خدمات، توسط بنگاه‌های مستقل مطالبه می‌شود با قیمت‌های معاملات کنترل نشده، مقایسه می‌گردد. اگر بین این دو قیمت، اختلاف قابل ملاحظه‌ای وجود داشته باشد

1. Comparable Uncontrolled Price Method (CUP)



ممکن است منعکس‌کننده ارتباطات مالی و تجاری مؤسسات همکار و عدم برقراری اصل «معامله‌گران مستقل» باشد. این روش که معاملات میان بنگاه‌های مستقل را مورد توجه قرار می‌دهد، مناسب‌ترین شیوه برای اندازه‌گیری قیمت‌های انتقالات میان اعضای یک گروه چندملیتی محسوب می‌شود. بدیهی است به‌کارگیری این روش مستلزم آگاهی از معاملات صورت گرفته با شرایط مشابه (کیفیت، اعتبار، دسترسی به حجم عرضه، خدمات پس از فروش و ...) است^۱ از این رو استفاده از این شیوه تعیین قیمت با دشواری‌های زیادی همراه است.

۲-۳. روش قیمت فروش مجدد (RPM)^۲

از این روش عموماً برای شرکت‌های توزیع و پخش استفاده شده و قیمت درون‌شرکتی^۳ براساس تفاضل حاشیه سود ناخالص از قیمت فروش مجدد تعیین می‌شود. نقطه شروع محاسبه قیمت آزاد در روش قیمت فروش مجدد، از قیمتی است که در آن، محصول خریداری شده یکی از اعضای گروه، مجدداً به بنگاه‌های مستقل فروخته می‌شود. بعد از به‌دست آوردن قیمتی که در بنگاه مستقل به فروش می‌رسد در مرحله دوم، حاشیه قیمت فروش مجدد را باید از این قیمت کسر کرد و آنچه باقی

۱. فرض کنید مؤدی مالیاتی، ۱۰۰۰ تن از محصولات خود را به قیمت ۸۰ دلار به ازای هر تن به یکی از اعضای گروه چندملیتی فروخته و در همان زمان، ۵۰۰ تن از همان محصول را به قیمت ۱۰۰ دلار به ازای هر تن به بنگاهی مستقل عرضه کرده است. هر چند بین ۸۰ دلار و ۱۰۰ دلار، اختلاف قیمت ۲۰ دلاری وجود دارد اما به‌دلیل متفاوت بودن حجم عرضه در هر یک از معاملات، باید قیمت انتقالی را تعدیل کرد.

2. Resale-Minus Price Method (RPM)

3. Inter-Company Price

می‌ماند، منعکس‌کننده بهای مستقل یا آزاد کالای مورد نظر است.^۱

۳-۳. روش بهای تمام شده به علاوه چند درصد (CPLM)^۲

عمدتاً در خصوص شرکت‌های صنعتی و تولیدی به کار گرفته می‌شود و در این روش، یک حاشیه سود خالص مشخص به بهای تمام شده افزوده تا بهای تمام شده به علاوه چند درصد برای کالاها و خدماتی که به سایر شرکت‌های وابسته فروخته می‌شود، به دست آید. نقطه شروع محاسبه قیمت آزاد (مستقل) در این روش، کل هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم که عرضه‌کننده کالا یا خدمات در یک معامله کنترل شده با خریدار هم‌گروه متقبل می‌شود را محاسبه و به عنوان بهای تمام شده در مرحله بعد استفاده می‌کنیم. در مرحله بعدی، ضریب سود (یا مارک‌آپ)^۳ مناسبی باید به هزینه‌های مرحله نخست اضافه شود تا سود مناسبی با توجه به شرایط بازاری ایجاد گردد. رقمی که پس از افزودن مارک‌آپ به هزینه‌های مرحله اول به دست می‌آید قیمت مستقل مربوط به معاملات کنترل شده خواهد بود. در گزارش سازمان ملل متحد پیشنهاد شده است که از این روش برای محاسبه قیمت مستقل مربوط به کالاهای

۱. سه شرکت الف، ب و ج را در نظر بگیرید که دو شرکت نخست، اعضای یک گروه چندملیتی هستند و شرکت ج، مستقل است. فرض کنید شرکت الف، کالایی را به قیمت ۱۰۰ دلار به شرکت ب می‌فروشد. شرکت ب نیز در معامله‌ای دیگر، همان کالا را به قیمت ۱۵۰ دلار به شرکت ج مجدداً می‌فروشد. بنابراین در این مثال، بهای خرده‌فروشی ۱۵۰ دلار خواهد بود. اگر حاشیه (Margin) قیمت فروش مجدد ۲۰ درصد باشد، حاصلضرب ۱۵۰ در ۲۰ درصد، ۳۰ دلار خواهد بود. با کسر ۳۰ دلار (حاشیه) از ۱۵۰ دلار (قیمت فروش مجدد)، عدد ۱۲۰ دلار به دست خواهد آمد. مقایسه ۱۲۰ دلار و ۱۰۰ دلار نشان‌دهنده آن است که شرکت الف، کالای خود را ۲۰ دلار ارزان‌تر به شرکت ب فروخته است.

2. Cost-Plus Method (CPLM)

3. Cost Plus Mark Up



نیمه‌تمام که میان اعضای یک گروه چندملیتی معامله می‌شود، استفاده گردد.^۱ هنگامی که به‌کارگیری روش‌های معاملاتی برای تعیین قیمت‌های انتقال نامناسب باشد می‌توان از روش‌های مبتنی بر سود شرکت‌ها استفاده کرد. دو روش مبتنی بر سود که در راهنمای OECD معرفی شده است عبارتند از:

۳-۴. روش تفکیک سود (PSM)^۲

این روش، هنگامی استفاده می‌شود که معاملات شرکت‌های وابسته به حدی یکپارچه شده باشند که تجزیه و تحلیل قیمتگذاری براساس معاملات امکان‌پذیر نباشد. در این روش، ابتدا سودهای کسب شده از محل معاملات مستقل که باید بین اعضای یک گروه چندملیتی تفکیک شود، شناسایی می‌گردد. پس از تفکیک سود بین واحدهای درگیر در معامله، رقم مربوط به سود شرکت مورد مطالعه به‌دست می‌آید. پس از آن، سود محاسبه شده با این روش با سود اعلام شده توسط شرکت مقایسه می‌شود. اختلاف بین این دو می‌تواند دال بر این باشد که قیمت تعیین شده قیمتی واقعی نیست و قیمتگذاری انتقالی رخ داده است.^۳ ذکر این نکته ضروری است که در این روش،

۱. برای مثال فرض کنید که شرکت الف، کالای خود را به قیمت ۱۰۰ دلار به شرکت ب می‌فروشد. حسابرسی دفاتر وی حاکی از آن است که بهای تمام شده تولید آن کالا توسط شرکت الف، ۹۰ دلار است. اگر مارک‌آپ در این صنعت خاص، ۲۰ درصد باشد، قیمت معامله مستقل معادل با ۱۰۸ دلار خواهد بود که از جمع یک مارک‌آپ ۱۸ دلاری با هزینه تمام شده به‌دست می‌آید. مقایسه عدد ۱۰۸ دلار با قیمت فروش ۱۰۰ دلاری نشان‌دهنده آن است که شرکت الف، کالای خود را ۸ دلار ارزان‌تر به شرکت ب فروخته است.

2. Profit Splits Method (PSM)

۳. برای مثال فرض کنید که شرکت مورد بررسی، یکی از اعضای یک گروه چندملیتی است که سود ۱۰۰۰ دلاری دارند. با مطالعات جانبی که صورت گرفته است، تشخیص داده‌ایم که این شرکت، سهم ۲۰ درصدی از مجموع

صرفاً قابل مقایسه بودن معاملات مورد توجه نیست و تجزیه و تحلیل دارایی‌های مشهود و نامشهود نیز باید در ارزیابی‌ها لحاظ شود.

۳-۵. روش حاشیه سود خالص معاملاتی (TNMM)^۱

در این روش، سود خالص نسبت به پایه‌ای مناسب (از قبیل هزینه‌ها، فروش، دارایی‌ها) که مؤدی از انجام معاملات مستقل به دست می‌آورد، مورد سنجش قرار می‌گیرد.^۲ بنابراین، نحوه عملکرد روش حاشیه سود خالص مشابه با روش بهای تمام شده به علاوه چند درصد و روش قیمت فروش مجدد است. این روش عموماً در مورد کالاهای نیمه‌ساخته، توزیع محصولات نهایی و معاملاتی که شامل ارائه خدمات است به کار برده می‌شود.

سود این گروه دارد. لذا با تقسیم سود، ۲۰۰ دلار سهم سود شرکت خواهد بود. این درحالی است که مثلاً شرکت سود خود را ۱۰۰ دلار اعلام کرده است. اختلاف این دو سود، می‌تواند نشان‌دهنده تخطی و انحراف از «اصل معاملات مستقل» باشد.

1. Transactional-Net-Margin Method (TNMM)

۲. فرض کنید که مبلغ فروش، به‌عنوان پایه انتخاب می‌شود و آمارهای مربوط به آن صنعت حاکی از آن است که حاشیه سود خالص معاملاتی، ۲۰ درصد مبلغ فروش است. برای مثال، سود شرکت الف، ۲۰۰ دلار اعلام شده است در حالی که آمارهای فروش، از حجم معاملات ۲۰۰۰ دلاری حکایت دارد. از ضرب عدد ۲۰۰۰ دلار در ۰/۲، عدد ۴۰۰ دلار به دست می‌آید که اختلاف آن با سود اعلام شده ۲۰۰ دلاری می‌تواند دال بر نقض شدن اصل «معاملات مستقل» باشد.



۴. ابعاد اقتصادی قیمتگذاری انتقالی

شرکت‌ها با انتخاب قیمت‌های انتقالات که با «قیمت‌های واقعی» تفاوت دارند، در واقع، مقایسه‌ای بین منافع حاصل از کاهش مالیات با هزینه‌های غیرمالیاتی (که شامل ایجاد اختلال در رفتار مدیریتی یا هزینه‌های مورد انتظار بالاتر مربوط به نظارت مجدد مقامات مالیاتی می‌باشد) انجام می‌دهند. بنابراین، هر چه نرخ‌های مالیات بالاتر باشد، شرکت‌ها انگیزه بیشتری در ایجاد اختلال در قیمت‌های انتقال با هدف کاهش مالیات پرداختی خواهند داشت. در مقابل، دولت‌ها دو راهکار عمده برای مواجهه با این پدیده دارند، یا نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها را کاهش می‌دهند و یا اینکه با استفاده از فرآیندهای قانونی، اقدامات سخت‌گیرانه‌تری را بر قیمتگذاری انتقالات شرکت‌های چندملیتی دنبال می‌کنند.

نکر این نکته ضروری است که هر چه محدودیت‌های مربوط به قیمتگذاری انتقالات افزایش یابد، شرکت‌های چندملیتی از رویکردها و روش‌های دیگری برای انتقال درآمد به منظور کاهش مالیات پرداختی در سراسر جهان استفاده می‌کنند که برای نمونه، می‌توان به انتقال بدهی، لیزینگ، مخارج بیمه‌ای، اخذ مجوز و دیگر هزینه‌های قابل کسر اشاره کرد. بدیهی است که اگر در مورد نرخ‌های بهره، اجاره‌ها و حق‌الامتیازهایی در قوانین مالیاتی کشورهای مختلف، تفاوت قابل ملاحظه‌ای وجود داشته باشد انگیزه‌های فرار مالیاتی شدیدتر و لذا دعاوی قضایی مؤدیان درباره حسابرسی افزایش خواهد یافت و به تبع آن لازم است دادرسی‌های مربوط به قیمتگذاری انتقالات برنامه‌ریزی شود.

۵. قیمتگذاری انتقالی و فرار مالیاتی؛ مروری بر شواهد آماری در اقتصادهای نوظهور و در حال گذار^۱

۱-۵. چین

از مهمترین اقتصادهای نوظهور که رشد اقتصادی بالغ بر ۱۰ درصد را تجربه کرده است و به واسطه جریان سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (FDI)،^۲ نیروی کار ارزان و تکنولوژی بومی به کشوری صادرات‌محور تبدیل شده است. مقامات چینی تلاش کرده‌اند با توسعه حقوق مالکیت، قوانین حمایت از سرمایه‌گذاری خارجی، زمین و استفاده از ابزارهای تشویقی مالیاتی و سرمایه‌های خارجی را جذب کنند. امتیازها و مشوق‌های مالیاتی مشتمل بر دو سال تعطیلی مالیاتی^۳ از زمان شروع سودآوری است و پس از آن به مدت ۳ سال، از تخفیف ۵۰ درصدی مالیات برخوردار خواهند بود. همچنین شرکت‌هایی که در صنایع با فناوری بالا (های - تک)^۴ یا بخش‌های با سودآوری اندک (از قبیل کشاورزی و جنگلداری) فعالیت می‌کنند شایستگی استفاده از دو سال تعطیلی مالیاتی اضافی را نیز خواهند داشت. همچنین آن دسته از شرکت‌های خارجی که در مناطق ویژه اقتصادی به فعالیت می‌پردازند نیز از نرخ‌های مالیاتی کمتر (۱۵ درصد در مقابل نرخ متوسط ۳۳ درصد) بهره‌مند می‌شوند. همچنین دولت چین برای حمایت از تولیدات داخلی، دسترسی شرکت‌های خارجی به بازارهای داخلی را محدود ساخته است.

۱. این بخش از گزارش، خلاصه‌ای از صفحات ۱۲ تا ۲۵ مقاله Sikka and Willmott, 2010 می‌باشد.

2. Foreign Direct Investment (FDI)

3. Tax Holiday

4. High Technology Industry



رشد اقتصادی بالا و مشوق‌های مالیاتی چین سبب شده تا فرصت‌های راه‌اندازی کسب‌وکار سودآور فراهم شود. براساس آمارهای موجود، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی سال ۱۹۸۰ حدود ۵۷ میلیون دلار به ۳۵/۸ میلیارد دلار در سال ۱۹۹۵ افزایش یافت و در اواخر دهه ۱۹۹۰، بیش از ۱۴۰ هزار شرکت سرمایه‌گذاری خارجی در چین به فعالیت مشغول بودند. روند سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در چین رو به افزایش بود به طوری که در سال ۲۰۰۰ میلادی به ۴۰/۷ میلیارد دلار و در سال ۲۰۰۸ به ۹۲/۴ میلیارد دلار رسید، اما تناقضی در ادعای شرکت‌ها مشاهده می‌شد، مبنی بر اینکه عملیات آنها زیان‌آور است. به طوری که در خلال سال‌های ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۰، حدود ۶۰ و ۶۵ درصد از شرکت‌های سرمایه‌گذاری خارجی، سودهای منفی اعلام داشته و مالیات پرداخت نکردند. در سال ۲۰۰۵ میلادی نیز حدود ۵۵ درصد از شرکت‌های سرمایه‌گذاری خارجی، ادعای زیان کردند. در پی آن، دولت چین در وبسایت رسمی اعلام کرد که «فرار مالیاتی به دلیل قیمتگذاری انتقالی، حدود ۶۰ درصد از کل فرار مالیاتی شرکت‌های چندملیتی را تشکیل می‌دهد».

در بررسی‌هایی که اداره آمارهای ملی چین در سال ۲۰۰۷ انجام داد نیز مشخص شد که تقریباً دوسوم از گزارش‌های شرکت‌های سرمایه‌گذاری خارجی مبنی بر زیان‌آور بودن نادرست است و آنها از قیمتگذاری انتقالی استفاده کرده‌اند تا از پرداخت ۳۰ میلیارد یوآن (معادل ۴/۳۹ میلیارد دلار) مالیات خودداری کنند. پس از آن، چین مقررات قیمتگذاری انتقالی و ضدفرار مالیاتی را طراحی کرد و در تحقیقات و بررسی‌های قیمتگذاری انتقالی بسیار فعالانه وارد عمل شد. براساس گزارش‌های

ارائه شده از سوی مقامات مالیاتی این کشور، حدود ۱،۵۰۰ مورد قیمتگذاری انتقالی قبل از سال ۲۰۰۵ کشف شده بود که پس از معرفی ممیزی‌های موشکافانه به حدود ۳۰۰ مورد تقلیل یافت و درآمد مالیاتی اضافی حدوداً ۶۶۰ میلیون یوانی (معادل ۶۷/۳ میلیون دلار) را برای این کشور به ارمغان آورد. در سال ۲۰۰۷ و پس از اجرای رویکرد تهاجمی‌تر، این موارد به ۱۹۲ مورد کاهش یافت و درآمد ۹۸۷ میلیون یوانی عاید دولت شد.

نتایج دیگر مطالعات بیانگر آن است که صادرات چین توسط شرکت‌های چندملیتی، به‌طور متوسط حدود ۱۷ درصد کمتر ارزشگذاری شده است درحالی که واردات به‌طور میانگین، حدود ۹ درصد بیش از واقع، قیمتگذاری شده است. همچنین به‌رغم کنترل‌های شدید پولی، چین برآورد کرده که به‌دلیل قیمتگذاری نادرست صادرات و واردات، از سرمایه نقدی حدود ۱۰۰ میلیارد دلاری در سال کمتر توسعه‌یافته مانده است.

۲-۵. روسیه

این کشور از دیگر اقتصادهای نوظهور است که تحت تأثیر عملیات قیمتگذاری انتقالی قرار گرفته. پس از سقوط کمونیسم، اقتصاد روسیه از یک کاهش قابل ملاحظه در تولید رنج می‌برد و در سال‌های ۱۹۹۲، ۱۹۹۳، ۱۹۹۴، ۱۹۹۵ و ۱۹۹۶ به ترتیب، نرخ‌های رشد ۱۴-، ۸/۷-، ۱۲/۷-، ۴/۲- و ۳/۶- درصد را تجربه کرد و حدود ۴۲ درصد از کل تولید ملی این کشور کاهش یافت. در مقایسه با چین، سطح



سرمایه‌گذاری خارجی در این کشور بسیار اندک بود درحالی که کل سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی انباشته طی سال‌های ۱۹۹۱ تا ۲۰۰۳ صرفاً ۱۹/۶ میلیارد دلار می‌شود و در همین دوره، ۳۵۰ میلیارد دلار سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در چین به ثبت رسید.

در غیاب FDI قابل توجه، دولت روسیه با استفاده از آزادسازی بازار،^۱ تمرکززدایی از برنامه‌ریزی اقتصادی،^۲ تضعیف ارزش پول ملی،^۳ خصوصی‌سازی دارایی‌های مایملک دولتی^۴ و انجام سرمایه‌گذاری مشترک (مشارکت خاص)^۵ با شرکت‌های چندملیتی خارجی برای احیای اقتصاد تلاش کرد. همچنین مناطق و نواحی متعددی با مالیات صفر یا اندک نیز ایجاد شد.

مباحث مربوط به قانونگذاری و قیمتگذاری انتقالات و مدل «معاملات مستقل» در این کشور برای نخستین بار در سال ۱۹۹۹ میلادی معرفی شد. همچنین برخی موضوعات دیگر در تجارت نفت و گاز این کشور که مشارکت عمده‌ای در اقتصاد روسیه داشت، مطرح گردید. در اوایل سال ۲۰۰۴، بانک جهانی طی گزارشی اعلام کرد که صادرات نفت و گاز روسیه حدود ۲۵ درصد از GDP این کشور را تشکیل می‌دهد که ۹ درصد بیشتر از آمارهای رسمی بود. یکی از دلایل اصلی این اختلاف ریشه در این موضوع دارد که شرکت‌ها از طیف وسیعی از «مفرهای مالیاتی» مربوط به قیمتگذاری انتقالی (مانند مجموعه‌ای از معاملات دریایی یا خشکی که طی آن،

-
1. Market Liberalization
 2. Decentralization of Economic Planning
 3. Currency Devaluation
 4. Privatization of State Owned Assets
 5. Joint Ventures

شرکت‌ها با هزینه‌های اندک، نفت را از سایت‌های تولیدی خریداری می‌کنند و مجدداً آنها را به‌عنوان واسطه‌گر به فروش می‌رسانند) بهره می‌برند. مقامات بانک جهانی اظهار کرده‌اند که بسیاری از بنگاه‌های بزرگ روسی با به‌کارگیری شرکت‌های معامله‌گری از قیمتگذاری انتقالی منتفع شده و از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند.

برای مثال، در سال ۲۰۰۴ میلادی، قیمت نفت برای مصرف داخلی در روسیه ۱۰ دلار به ازای هر تن بود که به شرکت تابعه خارجی صادرکننده به همان قیمت فروخته می‌شد و پس از آن، به خریداران خارجی به قیمت بازاری ۱۲۰ دلار به ازای هر تن عرضه می‌شود و همین امر سبب شده بود تا سودها در حساب شرکت‌های خارجی باقی بماند. همچنین، گزارش‌های دیگر حاکی از آن است که ۸۰ درصد از زغال صادراتی روسیه توسط شرکت‌های فعال در مناطق آزاد به فروش می‌رسد و حدود ۳۰ تا ۵۴ درصد قیمت‌های جهانی زغال‌سنگ است. بدین ترتیب، شرکت‌ها از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند زیرا سودهای آنها در روسیه ثبت نمی‌شود.

یکی دیگر از شواهد استفاده از قیمتگذاری انتقالی در روسیه مربوط به شرکت روسی گازپروم است. گازپروم^۱ اقدام به تأسیس شرکتی به نام ایترا^۲ نمود که شرکت وابسته به جکسون‌ویلی^۳ ایالات متحده بود. ادعا می‌شد که گاز با قیمت داخلی ۲ تا ۴ دلاری به ازای هر هزار مترمکعب، به همان قیمت به ایالات متحده فروخته می‌شد که ایترا، آن را مجدداً به قیمت ۳۰ تا ۹۰ دلار به ازای هر مترمکعب به جمهوری روسیه می‌فروخت و بدین ترتیب سود در ایالات متحده باقی می‌ماند. همچنین نتایج مطالعه

1. Gazprom
2. Itera
3. Jacksonville



دیگری حاکی از آن است که طی سال‌های ۱۹۹۵ تا ۱۹۹۹، صادرات ۲۵ قلم کالا از روسیه به ایالات متحده آمریکا به مقدار ۷/۲۴ میلیارد دلار کمتر از حد قیمتگذاری شده بود، حال آنکه در نقطه مقابل، واردات حدود ۱/۶۸ میلیارد دلار بیشتر از حد ارزشگذاری شده بود و به موجب این قیمتگذاری ناصحیح، حدود ۸/۹۲ میلیارد دلار فرار سرمایه طی این مدت رخ داده بود. برآوردها حاکی از آن است که طی دوره ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۵، بیش از ۴۰۰ میلیارد دلار سرمایه از روسیه به ایالات متحده، انگلیس، هلند، دانمارک، قبرس و سوئیس منتقل شده است.

۳-۵. هند

این کشور به قطب صنعت خدمات تبدیل شده است و بسیاری از شرکت‌های چندملیتی فعال در زمینه خدمات مالی، فناوری اطلاعات (IT)، دارویی و درمانی، انجام تحقیقات و عملیات کاربر خود را در هند متمرکز کرده است تا از نیروی کار ارزان و تکنولوژی محلی استفاده کند. چنین فعالیت‌هایی تحت کنترل خارج بوده و شرکت‌های چندملیتی، ابزارها و زیرساخت‌های جهانی را فراهم می‌کنند و در ازای انجام این امور، بهره مالکانه دریافت می‌کنند. پس از موشکافی عملیات قیمتگذاری بیش از ۱۰۰۰ شرکت، مقامات مالیاتی هند، مالیات اضافی را از ۲۵۰ شرکت مطالبه نمودند که بانک آمریکا، سیتی‌بانک، مایکروسافت، سامسونگ، سونی و... از جمله این شرکت‌ها بودند.

۶. بررسی قوانین و مقررات مالیاتی ایران در حوزه قیمتگذاری انتقالات

مروری بر قوانین و مقررات مالیاتی ایران در حوزه قیمتگذاری انتقالی حاکی از آن است که مدیریت مالیاتی کشور صرفاً طی یک بخشنامه به شماره ۱۸۹۲۱/۱۶۲۳/۲۳۲ مورخ ۱۳۸۵/۵/۲۱ به موضوع مسائل مالیاتی مربوط به شعب و نمایندگی‌های مؤسسات خارجی پرداخته است با این هدف که رویه واحدی در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی آنها صورت گیرد. در بند «۱۱» این بخشنامه آمده است که: «در محاسبه درآمد و شناسایی سود باید اصول قانونی و ضوابط معامله در شرایط عادی رعایت شده باشد. لذا مقرر می‌دارد مأموران مالیاتی ضمن بررسی موضوع، نحوه و چگونگی ارتباط بین شعب و نمایندگی شرکت خارجی در ایران را با شرکت اصلی با توجه به مدارک و مستندات به دست آمده بررسی و در نتیجه از صحت و سقم قراردادهای نمایندگی و درآمدهای ابرازی به نحوی اطمینان حاصل نمایند. درخصوص نمایندگی و دلالتی قراردادهایی به صورت اضافه بر هزینه (Cost Plus)، مبالغ مقطوع درآمد و یا تأمین هزینه در قبال ارائه خدمات نمایندگی در صورتی مورد پذیرش است که از مبانی منطقی و شرایط مشابه برخوردار باشند... لذا اگر درآمد ابرازی با توجه به نرخ معمول کمیسیونری توسط اشخاص مستقل نباشد، باید مبالغ قطعی اعتبارات گشایش یافته و هم‌ارز ریالی آن و هم‌ارز ریالی ثبت سفارش بدون انتقال ارز و سایر موارد مربوطه مبنای تعیین درآمد کمیسیونری یا نمایندگی قرار گیرد».

از مهمترین ابهاماتی که در این بند از بخشنامه وجود دارد، آن است که «نرخ معمول کمیسیونری تعیین شده از سوی اشخاص مستقل» را چگونه می‌توان تعیین



کرد؛ البته در بند «۱۲» همین بخشنامه، راه‌حل این موضوع را مراجعه به موارد مشابه در قراردادهای کمیسیونری ذکر نموده و اظهار شده است که: «... واحدهای مالیاتی با بررسی قراردادهای ارائه شده و همچنین بررسی موارد مشابه در قراردادهای کمیسیونری و با در نظر گرفتن شرایط عادی معامله، مواردی را که طبق عرف بین‌الملل و شرایط بازار به صورت غیرواقعی ابراز شده به هیئت سه نفری موضوع بند «۳» ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم ارجاع نمایند» که در اینجا ابهام دیگری پیش می‌آید که منظور از موارد مشابه چیست؟

در بند «۱۵» از بخشنامه مذکور نیز آمده است که: «حسابداران رسمی که امور حسابرسی مالی شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی در ایران را برعهده دارند باید در گزارش حسابرسی خود به شرایط عادی عملیات تجاری در شناسایی درآمد و هزینه صاحب‌کار و صحت درآمدهای ابرازی اعم از حق‌العمل، کارمزد یا تخفیف دریافتی اظهارنظر صریح نموده و فرم پیوست را تکمیل نمایند». به‌موجب این بندها، حسابرس باید تعیین کنند که آیا درآمد ابرازی، براساس اصول حاکم بر معاملات آزاد ابراز گردیده است یا خیر.^۱

به استثنای بخشنامه مذکور، قانون و مقررات دیگری درباره قیمتگذاری انتقالی مشاهده نمی‌شود. ذکر این نکته ضروری است که اجرایی نمودن همین بخشنامه نیز مستلزم تخصیص بخش عمده‌ای از نیروی انسانی متخصص و منابع مالی به منظور کشف استفاده یا عدم استفاده از قیمتگذاری انتقالی توسط شرکت‌های خارجی است.

۱. برای اطلاعات بیشتر در این خصوص به مقاله محمد توکل همدانی (۱۳۸۵) مراجعه کنید.

زیرا رسیدگی به دفاتر شرکت‌های خارجی بسیار مشکل است. برای مثال، کارشناس مالیاتی که به بررسی حساب‌های یک شرکت بین‌المللی فعال در حوزه نفت و انرژی می‌پردازد، علاوه بر دانش مالیاتی، باید آگاهی کافی از مسائل نفتی و قیمت کالاها و خدمات واسطه‌ای و نهایی در معاملات مشابه داشته باشد.

همچنین، خلأ جدی نیز در قوانین مالیاتی کشور در خصوص اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) که در مناطق آزاد یا ویژه اقتصادی دارای شعبه هستند وجود دارد. زیرا این امکان وجود دارد که با تأسیس شعبه‌ای در مناطق مذکور و استفاده از ابزار قیمتگذاری انتقالات، اقدام به انتقال سود به آن مناطق نمایند و مجموعاً مالیات بر درآمد کمتری بپردازند.

جمع‌بندی و پیشنهادهای سیاستی

در این گزارش، نقش قیمتگذاری انتقالات در تسهیل فرار مالیاتی تشریح شد و شواهدی مبنی بر ماهیت و مقیاس فرار مالیاتی با به‌کارگیری قیمتگذاری انتقالات ارائه شد. برخی از مهمترین نکات ارائه شده در این مطالعه بدین قرار است که:

۱. قیمتگذاری انتقالات، روشی برای تخصیص منابع و اجتناب از پرداخت مالیات است که می‌تواند توزیع درآمد، ثروت، کیفیت زندگی (به دلیل کاهش توان مالی دولت برای انجام وظایف محوله) و ... را تحت تأثیر قرار دهد و در ضمن آمار و اطلاعات آن کشور که برای برنامه‌ریزی اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد، را مختل سازد.
۲. نظام‌های مالیاتی و قانونگذاران بسیاری از کشورهای دنیا به‌طور فعالانه



درحال بررسی قیمتگذاری انتقالات هستند. برای نمونه، طبق گزارش‌های موجود، مقامات مالیاتی ایالات متحده، ۱۲۰۰ کارشناس جدید در سال ۲۰۰۹ و ۸۰۰ کارشناس دیگر نیز در سال ۲۰۱۰ به مجموعه نظام مالیاتی افزودند تا قیمت‌های انتقالی را دقیقاً موشکافی کنند.

۳. در نقطه مقابل، منابع کافی در برخی کشورهای درحال توسعه از جمله ایران برای گسترش نیروی انسانی و بررسی قیمتگذاری انتقالات اختصاص نیافته است. درحالی که روند فزاینده تجارت جهانی و گسترش عملیات شرکت‌های چندملیتی به نحوی است که حرکت به سمت «اصل معاملات مستقل» را ضروری می‌سازد.

۴. در کتابچه راهنمایی که OECD پنج روش متفاوت برای تعیین قیمت اصل معاملات مستقل (آزاد) معرفی شده است که هر روش متناسب مبادله‌ای خاص است و تحت شرایطی خاص استفاده می‌گردد.

۵. از یکسو نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران ۲۵ درصد و متفاوت از نرخ مالیات کشورهای منطقه است (مثلاً نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها در سال ۲۰۱۳ میلادی در ترکیه، روسیه، افغانستان و عربستان سعودی ۲۰ درصد و در قطر ۱۰ درصد بوده است)^۱ و از سوی دیگر، با توجه به وجود معافیت مالیاتی ۲۰ ساله در مناطق آزاد اقتصادی یا ویژه اقتصادی، احتمال آن می‌رود که قیمتگذاری انتقالات به‌عنوان ابزاری جهت فرار مالیاتی مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرد. لازم به ذکر

۱. برای اطلاع از نرخ‌های مالیات بر شرکت‌ها در کشورهای مختلف به آدرس اینترنتی زیر مراجعه کنید:

است که مؤدیان مالیاتی برای اجتناب از پرداخت مالیات موضوع دست به ترفندهای مختلف می‌زنند که این به شرایط خاص آن کشور و مقررات موضوعه آن برمی‌گردد. ممکن است قانون خاصی در یک کشور فقط برای مؤدیان آن کشور مفر مالیاتی باز کند در حالی که در کشور یا کشورهای همسایه چنین مشکلی وجود نداشته باشد. برای مثال اگر در کشوری هزینه‌های قابل قبول (قابل کسر) مالیاتی موردی را شامل شود که در سایر کشورها مشمول است (یعنی قابل کسر نیست) در این صورت تفاوت قوانین به این نحو انگیزه فرار مالیاتی را به وجود می‌آورد.

۶. هرچند بسیاری از کشورهای در حال توسعه، طی سال‌های اخیر مطالعات متعددی درباره میزان درآمدهای مالیاتی از دست رفته در بازه‌های مختلف زمانی در کشورهای مختلف صورت گرفته است و در این راستا دست به تصویب قوانینی در نظام مالیاتی خود برای مقابله با این پدیده کرده‌اند، اما در ایران، متأسفانه نه تنها خلأ جدی در قوانین مالیاتی مشاهده می‌شود، بلکه مطالعه مدونی درباره ابعاد مختلف مفهوم قیمتگذاری انتقالی، مواردی که از این شیوه برای گریز از پرداخت مالیات استفاده کرده‌اند و میزان فرار مالیاتی انجام نشده است.

۷. از آنجایی که هیچ ماده قانونی به موضوع مالیات قیمتگذاری انتقالی نپرداخته است لذا به استناد هیچ ماده‌ای نمی‌توان از واحدهای اقتصادی، مالیاتی بابت این موضوع طلب کرد زیرا مسائل رسیدگی به اعتراضات مؤدیان و در نتیجه هزینه‌های اداری، مشکلات جدیدی را به بار خواهد آورد.

۸. در نهایت انجام تحقیقات در جنبه‌های مختلف این موضوع، مخصوصاً از نوع



تطبیقی، برای انجام اقدامات مقتضی در این مورد ضروری است. البته نباید از سایر ابزارهای دیگری که می‌توانند به‌طور مستقیم و غیرمستقیم انگیزه قیمتگذاری انتقالات را کاهش دهند و یا هزینه این کار را بالا ببرند غافل شد، کم کردن اختلاف نرخ مالیاتی مناطق آزاد و ویژه اقتصادی با سایر مناطق، کاهش سطح معافیت‌های مالیاتی و استفاده از نرخ مالیات صفر در بخش‌های ضروری و ... بخشی از این اقدامات می‌باشند.

منابع و مآخذ

۱. قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران، قابل دسترسی در سایت اینترنتی: <http://www.freezones.ir>
۲. قانون اصلاح ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران، شماره ۱۵۰۵۹/۱۱۹، قابل دسترسی در بانک جامع قوانین و مقررات، معاونت حقوقی و امور مجلس.
۳. قانون مالیات‌های مستقیم.
۴. توکل همدانی، محمد. مفاهیم مربوط به قیمتگذاری انتقالات و مقررات مالیاتی ایران؛ شرحی بر یک بخشنامه مالیاتی، نشریه مالیات، شماره مسلسل ۴۳، زمستان ۱۳۸۵.
۵. توکل همدانی، محمد. قیمتگذاری انتقالات، بخش دوم، نشریه مالیات، شماره مسلسل ۲۶، زمستان ۱۳۷۸.
6. <http://www.kpmg.com/global/en/services /tax/tax- tools- and- resources/ pages /corporate-tax-rates-table.aspx>
7. United Nations (UN), "Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries", Department of Economic and Social Affairs", New York, 2013.
8. Palgrave Macmillan, "The New Palgrave Dictionary of Economics", 2008, Available in: www.dictionarofeconomics.com

9. Sokka, Prem and Hugh Willmott, “The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness”, University of Essex, February 2010.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۳۶۱۸

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: مفهوم قیمتگذاری انتقالات و ضرورت طرح آن در قوانین مالیاتی کشور

نام دفتر: مطالعات برنامه و بودجه (گروه بخش عمومی)

تهیه و تدوین: پریسا مهاجری

همکار: مصطفی جعفری پرور

ناظران علمی: سعید جمشیدی فرد، علی نصیری اقدم

متقاضی: معاونت پژوهش‌های اقتصادی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. قیمتگذاری انتقالات

۲. فرار مالیاتی

۳. اصل معامله‌گران مستقل

۴. قیمت معاملات مستقل (آزاد)



تاریخ انتشار: ۱۳۹۳/۲/۹