

کنترل‌های ناظر و ریسک‌های مترتب بر قیمت‌گذاری انتقالات در ایران و کشورهای منتخب؛ رهنمودهای اصلاحی برای ایران

مهدی مرادی نقده *

چکیده

در این تحقیق، فرازهایی از قوانین مالیاتی، مقررات گمرکی و استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران که به نوعی ناظر بر قیمت‌گذاری انتقالات هستند و نیز ریسک‌های منبث از نحوه طراحی این مقررات و استانداردها معرفی و بررسی شده‌اند. افزون بر این، به منظور فراهم کردن امکان ارائه رهنمودهای اصلاحی برای ایران، تجارب کشورهای مختلف در زمینه تدوین مقررات ناظر بر قیمت‌گذاری انتقالات و کاهش ریسک‌های بالقوه در این حوزه مطالعه شده است. بر این اساس، رهنمودها و توصیه‌های سیاستی جهت تنظیم و اصلاح مقررات ایرانی قیمت‌گذاری انتقالات ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: قیمت‌گذاری انتقالات، استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، مقررات مالیاتی، مقررات گمرکی.

۱- مقدمه و هدف

قیمت‌گذاری انتقالات از اصلی‌ترین مباحث مالیاتی بین‌المللی است. شاید بتوان گفت که بزرگترین دغدغه نظام‌های مالیاتی در زمینه سرمایه‌گذاران بین‌المللی و شرکت‌های چندملیتی همین موضوع باشد. با این حال، در کمال تاسف در کشورمان توجه چندانی به

* پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی MURADI.MEHDI@UTACIR

این موضوع نشده و محافل علمی و سازمان‌های دولتی دخیل در این امر تاکنون تا حد زیادی از آن غفلت نموده‌اند. البته، در سال‌های اخیر محدود کارهای تحقیقاتی در زمینه مباحث مالیاتی قیمت‌گذاری انتقالات به زبان فارسی انجام شده است که عمدتاً به بررسی مبانی نظری و تجربیات نظام‌های مالیاتی دیگر کشورها در زمینه وضع مقررات ناظر بر قیمت‌گذاری انتقالات اختصاص داشته‌اند و عملاً هیچ یک اقدام به مطالعه تجربی آثار قیمت‌گذاری انتقالات در ایران یا برآورد حجم فرار مالیاتی از طریق قیمت‌گذاری نادرست و غیرواقعی انتقالات نکرده‌اند. واضح است که تازگی نسبی این موضوع (حتی در سطح بین‌المللی) و کم توجهی جوامع علمی کشور دلیل اصلی این امر بوده است. در هر حال این موضوع سبب شده است که پیشینه کاملاً مربوط و مستقیمی برای این پژوهش به زبان فارسی در دسترس نباشد. البته ناگفته نماند که مبحث قیمت‌گذاری انتقالات داخلی در معاملات بین اشخاص وابسته سابقه زیادی در کشورمان داشته و هرگز موضوعی مورد غفلت نبوده است. کما اینکه کتب متعددی در این زمینه به رشته تحریر درآمده و در استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران نیز به تفصیل به موضوع معاملات اشخاص وابسته پرداخته شده است. کم‌آشنایی و بی‌توجهی اصلی، در واقع متوجه ابعاد مالیاتی قیمت‌گذاری انتقالات بوده است. تحقیق حاضر با هدف پر کردن بخشی از خلاء مطالعاتی درباره زمینه‌های بالقوه و پیامدهای مالیاتی قیمت‌گذاری انتقالات در ایران انجام می‌شود.

۲- روش تحقیق

همانطور که اشاره شد تحقیق حاضر به دنبال تحلیل مقررات و استانداردهای مختلف در ایران است تا از این طریق، هم بتواند کنترل‌های قانونی موجود در ایران را که می‌توانند مانعی بر سر راه سوء قیمت‌گذاری انتقالات باشند، بررسی کند و هم در حد امکان برآوردی از ریسک‌های بالقوه سوء قیمت‌گذاری در ایران به دست دهد. از اینرو، روش انتخاب شده برای این تحقیق از نوع توصیفی-اکتشافی است که خصلت تطبیقی نیز دارد.

۳- پیشینه تحقیق

هشی (۱۳۸۷) در مقاله‌ای تحت عنوان «بررسی تحلیلی قیمت‌گذاری انتقالات بر



انجمن محققین
حسابداری ایران
شماره ۱۳، شماره ۱، زمستان ۱۳۸۷

چهارمین همایش سیاست‌های
مالی و مالیاتی ایران



درآمد مالیاتی دولت‌ها- تدوین مقررات قانونی در جلوگیری از آن در کشورهای جهان طی ۳ دهه اخیر - ضرورت وجود چنین مقرراتی در ایران» سعی بر آن داشته است که توجه سیاستگذاران مالیاتی را به مساله قیمت‌گذاری نادرست انتقال توسط شرکت‌های چند ملیتی جلب کند و خطرات نهفته در این مساله را متذکر گردد. وی عدم وجود مقررات قیمت‌گذاری انتقال را عامل تبدیل شدن ایران به «بهشت مالیاتی و زمینه ساز استفاده ابزاری برای فرار مالیاتی و ... سالانه میلیاردها تومان زیان مالیاتی» (هشی، ۱۳۸۷) برای دولت ایران دانسته است. وی با اشاره به اینکه «تفکر ایجاد مقررات حاکمیتی قیمت‌گذاری انتقال از سال ۱۳۷۰ از طریق تحقیقات و مقالات دانشکده امور اقتصادی بوجود آمد لیکن تاکنون دولت بطور جدی وضع اینگونه مقررات را در دستور کار قرار نداده است» (هشی، ۱۳۸۷) اقدامات سایر دولت‌ها برای مقابله با سوء قیمت‌گذاری انتقال و تداوم استفاده شرکت‌ها از این ترفند برای فرار از مالیات به رغم تلاش‌های پیشگیرانه دولت‌ها را یادآوری می‌کند. عمده محتوای مقاله مذکور اختصاص به معرفی مفاهیم اولیه قیمت‌گذاری انتقال، انواع روش‌های انجام معاملات، سیر تاریخی تحول شرکت‌های چندملیتی و نفوذ سیاسی و اقتصادی آنها در دنیا و منافع. مضرات حضور آنها در کشورهای مختلف دارد. بدینسان می‌توان گفت این مقاله بیشتر به معرفی ساز و کارهای قیمت‌گذاری انتقال و مفاهیم اساسی آن می‌پردازد و هدف آن متذکر نمودن سیاستگذاران و مقامات مالیاتی نسبت به امکان بالقوه استفاده مودیان از قیمت‌گذاری نادرست انتقال برای فرار مالیاتی است؛ ولی به همین میزان بسنده می‌شود و به جنبه‌های کاربردی تر مساله، نظیر وضعیت فعلی مقررات ایران و ضعف‌ها و قوت‌های آن و یا حجم فرار مالیاتی از طریق قیمت‌گذاری انتقال پرداخته نمی‌شود.

تحقیق عموری، اسدا... زاده و نظرپور (۱۳۸۷) به ساز و کارهای تعدیل سود اشخاص وابسته و شیوه‌های جلوگیری از برخی حالت‌های احتمالی [سوء] قیمت‌گذاری انتقال پرداخته است. رویکرد حاکم بر این مقاله معطوف به معرفی ترفندهای مورد استفاده توسط اشخاص وابسته برای فرار از مالیات و توصیف وضعیت موجود در کشورهای دیگر است. به لحاظ بررسی وضعیت فعلی مقررات ایران نیز این تحقیق به تاثیر مشکلاتی نظیر شیوه توافق سالانه با اصناف و عدم اجرای مالیات بر جمع درآمد (موضوع ماده ۱۲۹ ق.م.م)

اشاره می‌کند. به این ترتیب می‌توان گفت تحقیق مذکور نیز به لحاظ موضوعی، پیشینه مربوطی برای تحقیق درباره وضعیت مقررات موجود ناظر بر قیمت‌گذاری انتقالات در ایران به شمار نمی‌رود.

تا جایی که جستجوهای نگارنده مشخص کرده است مفصل‌ترین و کامل‌ترین پژوهش ایرانی که به بررسی مکانیسم‌های قیمت‌گذاری انتقالات، مفاهیم اساسی مطرح در موضوع قیمت‌گذاری انتقالات، رهنمودهای صادره از طرف سازمان‌های فنی بین‌المللی نظیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پرداخته است، پژوهش اکبری (۱۳۸۷) است. وی به تفصیل، ساز و کارهای قیمت‌گذاری مورد استفاده توسط شرکت‌ها را تشریح کرده است. لزوم همکاری تنگاتنگ نهادهای درگیر قیمت‌گذاری انتقالات اعم از سازمان مالیاتی و گمرک از توصیه‌های تحقیق اکبری (۱۳۸۷) بوده است. وی در نهایت پیشنهاد می‌کند از اصل قیمت معامله مستقل یا رهنمودهای سازمان توسعه و همکاری اقتصادی استفاده شود.

۴- بحث و نتیجه‌گیری

برای بررسی میزان کیفیت مقررات مالیاتی و استانداردهای حسابداری و حسابرسی جهت مقابله با فرار مالیاتی از محل سوء قیمت‌گذاری انتقالات لازم است که به کنترل‌های موجود و ریسک‌های عدم کشف در این حیطه توجه کرد. به منظور مطالعه وضعیت فعلی ایران می‌توان کنترل‌هایی را که بر قیمت‌گذاری انتقالات وجود دارد، مطالعه کرد. به عنوان نقطه عزیمتی برای این بحث می‌توان در یک تقسیم‌بندی کلی، کنترل‌ها و ریسک‌های مترتب بر قیمت‌گذاری انتقالات در ایران را در دو محور عمده مطالعه کرد: الف) قوانین مالیاتی و کنترل‌های اعمال شده در سازمان مالیاتی ایران؛ ب) استانداردهای حسابداری و حسابرسی؛ ج) قوانین گمرکی و کنترل‌های اعمال شده در نظام گمرکی ایران.

۴-۱- قوانین مالیاتی و کنترل‌های اعمال شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور

بخش اعظم مسئولیت‌های کنترلی مرتبط با این دسته از قوانین و مقررات بر عهده ماموران مالیاتی است. مودیان غیر مشمول ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم یا به عبارت دیگر، اشخاص حقیقی و حقوقی که در تشخیص مالیات متعلقه به آنان از خدمات



حسابداران رسمی استفاده نمی‌شود، گروهی از مودیان هستند که بخش اعظم کنترل‌ها به لحاظ قیمت‌گذاری انتقالات درباره آنها از طرف سازمان مالیاتی و ماموران مالیاتی اعمال می‌شود. در مورد این دسته از اشخاص، ماموران مالیاتی تکالیف و اختیارات تقریباً زیادی برای رسیدگی دارند و بنابراین، به شرط ایفاء مسئولیت‌ها، نقش کنترلی مهمی خواهند داشت. علیرغم اینکه در متن قانون مالیات‌های مستقیم ایران و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مصوب اشاره مستقیمی به قیمت‌گذاری انتقالات نشده است ولی مقامات مالیاتی با اتکاء به فزاینده‌های مختلفی از قانون می‌توانند با قیمت‌گذاری غیر واقعی انتقالات با اشخاص وابسته یا با هر شخص دیگری برخورد کنند. مامورین مالیاتی، در صورت برخورد با موارد قیمت‌گذاری نادرست انتقالات، می‌توانند با استناد به اختیاراتی که طبق قانون مالیات‌های مستقیم به آنان اعطا شده است، اقدام به رد دفاتر مالی اشخاص حقوقی و تشخیص علی‌الراس درآمد مشمول مالیات آنان کنند یا اینکه به استناد مقررات صدر بند ۳ ماده ۹۷ دفاتر مالی مودی را غیر قابل تشخیص اعلام نمایند و مالیات متعلقه را به شکل علی‌الراس تعیین کنند. بند مذکور می‌گوید: «در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتبا به مودی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد...».

این نوع برخورد با قیمت‌گذاری غیر واقعی مبادلات ایرادات فراوانی دارد که عمدتاً ناشی از کلی‌گویی قانون و عدم تصریح کافی آن است. زیرا اولاً بر پایه روش مشخص و مصرّحی انجام نمی‌شود. یعنی در چنین مواردی معلوم نیست که ممیزین چگونه و بر چه اساسی به قیمت واقعی دست پیدا کرده‌اند که مدعی برگشت هزینه یا رد دفاتر و تشخیص علی‌الراس مالیات مودی می‌شوند و اگر مودی خاصی به رای اداره امور مالیاتی معترض شود احراز این که آیا مودی از قیمت واقعی مبادله فاصله گرفته است یا نه برای هیات‌های حل اختلاف مالیاتی چگونه ممکن خواهد بود.

۴-۲- استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران

چنین استانداردهایی صرفاً در مورد اشخاص حقوقی کاربرد دارند. در مورد مشمولین



ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی پایه‌ای برای کنترل‌های بیرونی فراهم می‌کنند. فرض بر این است که سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی تضامنی (متشکل از حسابداران رسمی) با پیروی از اصول اخلاق حرفه‌ای بالاخص اصل استقلال حسابرس و استانداردهای حسابرسی اقدام به حسابرسی صورت‌های مالی مودی کرده‌اند و اهم موارد عدم رعایت استانداردهای حسابداری را در گزارش حسابرسی قید می‌نمایند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۲ ایران تحت عنوان «افشای اطلاعات اشخاص وابسته - تجدید نظر شده ۱۳۸۶» به طور مستقیم به موضوع معاملات با اشخاص وابسته و قیمت‌گذاری این نوع معاملات می‌پردازد. این استاندارد به همراه بند ۲ استاندارد شماره ۵۵ حسابرسی ایران مرتبط‌ترین فراز از استانداردهای ملی ایران به موضوع قیمت‌گذاری انتقالات را تشکیل می‌دهند. بند ۲ استاندارد شماره ۵۵ حسابرسی ایران می‌گوید: «حسابرس باید روش‌هایی را اجرا کند که برای کسب شواهد کافی و قابل قبول درباره اقدامات مدیریت به منظور شناسایی و افشای روابط با اشخاص وابسته و اثر آن گروه از معاملات با اشخاص وابسته که به گونه‌ای با اهمیت بر صورت‌های مالی موثر است، طراحی شده است. اما از حسابرسی نمی‌توان انتظار داشت کلیه معاملات با اشخاص وابسته را کشف کند».

سیاق بیان و محتوای استاندارد حسابرسی شماره ۵۵ معلوم می‌دارد که هدف آن بیشتر معطوف افشای مطلوب اطلاعات برای استفاده کنندگان است. عمده استفاده‌ای که صورت‌های مالی دارند برای مجمع سهامداران شرکت است. به عبارت دیگر، رعایت الزامات این استاندارد نهایتاً منجر به این خواهد شد که برآوردی از میزان و حجم معاملات انجام شده با اشخاص وابسته به شرکت تحت حسابرسی به مجمع سهامداران آن گزارش شود. با اینکه استفاده کنندگان صورت‌های مالی محدود به سهامداران شرکت نیستند و وام‌دهندگان، مراجع مالیاتی، موسسات ارزیابی ریسک و موسسات اعتباری و ... را نیز در بر می‌گیرند اما حسابرسی‌هایی از نوع آنچه که سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی ایرانی انجام می‌دهند به سفارش مجمع سهامداران شرکت انجام می‌شود و استفاده‌کننده اصلی و عمده آن نیز سهامداران هستند. هدف سهامداران از استخدام حسابرس - در کنار

الزامات قانونی - اطمینان از عملکرد هیات مدیره و مدیر عامل منتصب خودشان در راستای پیشینه کردن سود است. حال اگر هدف هیات مدیره از سوء قیمت‌گذاری مبادلات با اشخاص وابسته پیشینه کردن سود کلی گروه باشد در این صورت عمده سهامداران اعتراضی به این کار نداشته و از آن رضایت خواهند داشت. از آنجایی که در ایران واحد رسیدگی مالیاتی شرکت است (و نه گروه شرکت‌ها) این مساله مشکل ساز می‌شود. حال آنکه در کشورهای مثل ایالات متحده آمریکا که ترازنامه تلفیقی گروه ملاک تشخیص مالیات است چینی مشکلی تا حد زیادی مرتفع شده است.

مساله شایان توجه دیگر این که رسیدگی‌های حسابرس مستقل به صورت نمونه‌ای است و از این رو همیشه مقداری ریسک عدم کشف با آن همراه است. علاوه بر نمونه‌ای بودن رسیدگی‌ها «سطح اهمیت» برآوردی برای هر شرکت نیز میزانی از ریسک عدم کشف را ایجاد می‌کند. سطح اهمیت با توجه به شاخص‌هایی مانند میزان فروش یا حجم دارایی‌های شرکت تعیین می‌شود. مشاهدات شخصی نگارنده این مقاله در سالان اخیر در سازمان حسابرسی حاکی از ارقام بسیار بالایی از سطح اهمیت برای شرکت‌های بزرگ نظیر خودروسازان و صنایع سنگین بوده است. برای بسیاری از شرکت‌های بزرگ ارقام چند صد میلیارد ریالی در این زمینه به هیچ وجه جای تعجب ندارد. ارقامی که به این سطح از اهمیت نمی‌رسند طبیعتاً جایی در بندهای گزارش حسابرسی نخواهند داشت. با این که هر نوع حسابرسی ماهیتاً مبتنی بر همین دو محدودیت «رسیدگی نمونه‌ای» و «سطح اهمیت» است اما در هر حال سیاستگذاران مالیاتی باید متوجه ریسک بالقوه ناشی از ارقام زیر سطح اهمیت شرکت‌ها و ارقام خارج از نمونه گیری حسابرسان مستقل باشند و تدابیر مکفی برای مدیریت این نوع ریسک بیان‌بیشند.

۴-۳- قوانین گمرکی و کنترل‌های اعمال شده در نظام گمرکی ایران

سوء قیمت‌گذاری انتقالات فرامرزی از رایج‌ترین روش‌ها برای فرار از مالیات بر درآمد است. این سوء قیمت‌گذاری به دو روش می‌تواند انجام شود که در ادامه به هر کدام از آنها به همراه ریسک‌های مترتب و کنترل‌های ناظر بر هر یک در قوانین گمرکی ایران و نظام گمرکی کشور پرداخته می‌شود.

۴-۳-۱- قیمت‌گذاری کمتر از واقع صادرات:

به لحاظ نظری از آسان‌ترین روش‌های مورد استفاده فراریان مالیاتی و پولشویان است. در ایران اما، مسائل متعددی بر میزان استفاده از این روش توسط صادرکنندگان اثر می‌گذارد. اولین مساله، معافیت مالیاتی درآمد حاصل از صادرات طیف گسترده‌ای از کالاهاست که باعث می‌شود مساله فرار مالیاتی از طریق قیمت‌گذاری کمتر از واقع ارقام صادراتی تقریباً موضوعیت خود را حداقل در مورد کالاهای موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم از دست بدهد. طبیعی است که به دلیل عدم دریافت مالیات از درآمدهای ناشی از صادرات، ضرورتی برای توسل به ابزارهایی نظیر قیمت‌گذاری نادرست انتقالات از جانب مودیان نیست. مساله بعدی جوایز متعلقه به صادرکنندگان است. برخی از صادرکنندگان با هدف برخورداری از این نوع جوایز دولتی اقدام به بیش‌گویی محموله‌های صادراتی خود می‌کنند. چنین مشوقی، انگیزه‌های صادرکنندگان برای کم‌گویی ارزش محموله‌های خود را کاهش می‌دهد. اما با این حال، رافع ریسک بیش‌گویی صادرات به منظور فرار از مالیات بر درآمد نیست.

تشویق صادرات از اولویت‌های اساسی کشور است و ارائه توصیه به سازمان امور مالیاتی مبنی بر تلاش جهت اقناع مجلس و دولت به حذف معافیت مالیاتی درآمد حاصل از صادرات توصیه‌ای عملی و قابل تحقق نیست (حداقل در مقطع فعلی)؛ اما به منظور ارتقاء توان بالقوه نظام مالیاتی کشور برای مشارکت در مبارزه با سوء قیمت‌گذاری انتقالات بین‌المللی و نیز پولشویی می‌توان گزینه حذف معافیت درآمد حاصل از صادراتی که مصداق معاملات بین‌اشخاص وابسته است را پیگیری کرد؛ به عبارت دیگر، در صورتی که درآمد حاصل از صادرات ناشی از فروش کالا و خدمات به اشخاص وابسته در خارج از کشور یا مناطق آزاد باشد، معافیت یا تخفیف مالیاتی تعلق نگیرد.

۴-۳-۲- قیمت‌گذاری بیش از واقع واردات

این کار که از طریق بیش‌گویی ارزش محموله‌های وارداتی انجام می‌شود، نیز، همانند قیمت‌گذاری کمتر از واقع صادرات، روشی برای فرار از مالیات بر درآمد است. آندسته از مودیانی که قصد دارند به این شیوه از پرداخت مالیات بر درآمد فرار کنند یا درآمدهای نامشروع و غیر قانونی خود را تطهیر کنند، می‌پذیرند که حقوق گمرکی بالاتری پردازند و

در مقابل، مشمول مالیات بر درآمد کمتری شوند. مقامات گمرکی بسیاری از کشورها (و از جمله ایران)، به دلیل ضعف دانش فنی و عدم آشنایی با نظام مالیات بر درآمد، حساسیت درخوری در مورد بیش از اظهاری واردات ندارند و این طور فرض می‌کنند که هیچ وارد کننده عقلایی اقدام به بیش گویی ارزش محموله خود نمی‌کند زیرا در آن صورت باید عوارض گمرکی بیشتری بپردازد؛ حال آنکه چنین اقدام ظاهراً غیر معقولی با هدف انتقال سود به خارج از کشور یا مناطق آزاد و نتیجتاً فرار از پرداخت مالیات بر درآمد [و احتمالاً پولشویی] انجام می‌شود.

۴-۴- مقررات و کنترل‌های موجود در کشورهای منتخب

برای بررسی تجارب سایر کشورهای جهان در زمینه قیمت‌گذاری انتقال چند معیار مد نظر قرار گرفته است. تجربه طولانی مالیات ستانی، گستردگی ساختارهای شرکتی، تجربه تحولات اساسی در نظام مالیاتی (نظیر انتقال از اقتصاد سوسیالیستی به اقتصاد بازار) و شباهت ساختار مالیه عمومی و اقتصادی کشورها با ایران از جمله معیارهای انتخاب بوده است.

۴-۴-۱- ایالات متحده آمریکا

فصل ۴۸۲ قانون مالیات‌های ایالات متحده به اداره درآمدهای داخلی اجازه می‌دهد که در صورتی که در مبادلات بین شرکت‌های تحت کنترل مشترک قیمت تعیین شده توسط طرفین مبتنی بر اصل معامله آزاد نباشد، تعدیلات مربوط به قیمت‌گذاری انتقال را اعمال کند. فصل ۴۸۲ در مورد سازمان‌هایی نافذ است که به صورت مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت یا کنترل گروه ذینفعان واحدی باشند. اداره درآمدهای داخلی در صورت لزوم و برای جلوگیری از فرار مالیاتی یا برای انعکاس صحیح درآمد مودیان اختیار تخصیص درآمد، کسورات و سایر اقلام مالیاتی بین سازمان‌هایی که تحت مالکیت یا کنترل واحدی هستند را دارد. در مورد انتقال دارایی‌های نامشهود یا واگذاری آنها در قالب مجوز و لیسانس نیز در آمد حاصل از انتقال باید متناسب با درآمد قابل انتساب به دارایی نامشهود باشد.



مفهوم کنترل

در مقررات وزارت خزانه داری آمریکا کنترل در معنای وسیعی تعریف شده است و هر نوع کنترلی را اعم از مستقیم و غیر مستقیم در بر می‌گیرد و در مورد اسباب و لوازم کنترل نیز نیازی به تصریح قانون به آنها نیست. همچنین، در مواردی که دو یا چند مودی به صورت هماهنگ و در راستای هدف مشترکی فعالیت می‌کنند نیز کنترل می‌تواند اعمال شود.

انتقال دارایی‌های مشهود

در مورد انتقال دارایی مشهود باید قیمت مبتنی بر معامله آزاد با استفاده از یکی از روش‌های ذیل تعیین شود: ۱) قیمت قابل مقایسه کنترل نشده^۱؛ ۲) روش قیمت فروش مجدد^۲؛ ۳) روش اضافه بهای تمام شده^۳؛ ۴) روش سودهای قابل مقایسه^۴؛ ۵) روش تجزیه سود^۵ و یا ۶) سایر روش‌ها به شرط قابل اتکاء بودن. اولوی برای روش‌های فوق‌الذکر وجود ندارد بلکه روشی باید انتخاب شود که بسته به شرایط معتبرترین اندازه‌گیری از قیمت معامله آزاد را به دست می‌دهد.

استفاده از دارایی مشهود

زمانی که حق تملک، بهره برداری یا تصرف دارایی مشهود بین طرفین وابسته انتقال پیدا می‌کند اجاره بر اساس معامله آزاد باید مساوی با مبلغی باشد که طرفین نوابسته در یک مبادله مستقل بابت استفاده از دارایی‌های مشابه یا یکسانی پرداخت می‌کنند. عواملی که در تعیین این مبلغ مد نظر قرار خواهد گرفت عبارتند از مدت زمان استفاده از دارایی، مدت و موقعیت استفاده از دارایی، سرمایه‌گذاری مالک در دارایی مورد نظر یا اجاره پرداختی مالک بابت دارایی، مخارج تعمیر و نگهداری دارایی، نوع و دارایی و وضعیت آن و سایر انواع عوامل.

انتقال دارایی نامشهود

در مورد انتقال دارایی‌های نامشهود قیمت معامله آزاد باید با استفاده از یکی از این

- 1- Comparable Uncontrolled Price Method (CUP)
- 2- Resale Price Method
- 3- Cost-plus Method
- 4- Comparable Profits Method (CPM)
- 5- Profit Split Method

روش‌ها تعیین شود: ۱) روش مبادله کنترل نشده قابل مقایسه^۶؛ ۲) روش سودهای قابل مقایسه؛ ۳) روش تجزیه سود و یا ۴) سایر روش‌ها به شرط قابل اتکاء بودن. افزون بر این، اداره درآمدهای داخلی آمریکا می‌تواند رویالتی پرداختی هر سال را به نحوی مقتضی تعدیل کند تا از رعایت الزامات فصل ۴۸۲ قانون مالیات‌ها مبنی بر هماهنگی رویالتی با درآمد دارایی نامشهود اطمینان حاصل شود.

اولییتی برای روش‌های فوق الذکر وجود ندارد بلکه روشی باید انتخاب شود که بسته به شرایط معتبرترین اندازه‌گیری از قیمت معامله آزاد را به دست می‌دهد.

بدهی‌ها، پیش پرداختها و پیش دریافتها

در مورد بدهی‌ها، پیش پرداختها و پیش دریافتها بین طرفین وابسته بهره پرداختی باید بر مبنای نرخى باشد که در مبادله‌ای آزاد بین طرف‌های غیر وابسته استفاده خواهد شد. محدوده امنی^۷ برای مودی در نظر گرفته شده است اگر که بهره دریافتی واقعی کمتر از ۱۰۰ درصد نرخ قابل استفاده فدرال^۸ و بیشتر از ۱۳۰ درصد آن نرخ نباشد. نرخ قابل استفاده فدرال نرخ بهره‌ای است که به اوراق قرضه دولتی آمریکا تعلق می‌گیرد و بسته به سررسید اوراق متغیر است: نرخ کوتاه مدت فدرال (سه سال یا کمتر)، نرخ میان مدت فدرال (سه تا نه سال) و نرخ بلند مدت فدرال (بیش از نه سال). این نرخ به صورت ماهانه از طرف اداره درآمدهای داخلی آمریکا منتشر می‌شود.

ارائه خدمات

قیمت معامله آزاد برای خدمات مبلغی است که در شرایط مشابه و در یک مبادله مستقل بین طرفین غیر وابسته می‌توانست استفاده شود. در مواقعی که خدمات ارائه شده جزو فعالیت اصلی هر یک از طرفین ارائه دهنده و دریافت کننده خدمات نباشد قیمت

6 - Comparable Uncontrolled Transaction Method (CUT)

۷. مراجع مالیاتی ممکن است با صدور رهنمودهای کلی در مورد تفسیر قوانین مالیاتی مقرر دارند که معاملات و اموری که در محدوده یک دامنه معین قرار می‌گیرند از نظر مالیاتی بدون بررسی بیشتر مورد قبول واقع شوند. فی‌المثل ضمن یک بخشنامه مالیاتی ممکن است اعلام شود که اگر نرخ بهره وام‌های مبادله شده بین اشخاص وابسته به یکدیگر درون یک دامنه معین قرار گیرد از حیث مالیاتی بدون کند و کار بیشتر قابل قبول خواهد بود. در این مورد از اصطلاح «محدوده امن» استفاده می‌شود (بر گرفته از فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، ترجمه مرحوم دکتر توکل).

8 - Applicable Federal Rate (AFR)

معامله آزاد معادل بهای تمام شده و مالیات‌های تکلیفی پرداختی توسط ارائه دهنده خدمات خواهد بود مگر اینکه مودی بتواند ثابت کند که قیمت معامله آزاد مبلغ دیگری است. در مواردی که خدمات ارائه شده جزو فعالیت اصلی یکی از طرفین ارائه دهنده یا دریافت کننده خدمات باشد قیمت معامله آزاد نمی‌تواند مبتنی بر بهای تمام شده باشد بلکه باید بر اساس قیمت معاملات بین طرفین ناوابسته تعیین شود.

۴-۴-۲- روسیه

قانون مالیات‌ها به مراجع مالیاتی اجازه می‌دهد در صورتی که قیمت توافق شده یک مبادله بیش از بیست درصد با قیمت بازار برای کالاها یا خدمات مشابه اختلاف داشته باشد آن را تعدیل کنند. این تعدیل در موارد ذیل قابل اعمال از طرف مراجع است:

- قیمت اعمال شده توسط مودی یکسانی برای کالاها یا خدمات مشابه در طول یک دوره نسبتاً کوتاه بیش از بیست درصد نوسان داشته باشد؛
 - قیمت به صورت توافقی بین طرفین وابسته تعیین شده باشد؛
 - قیمت در یک مبادله تهاتری توافق شده باشد؛
 - قیمت در یک مبادله خارجی توافق شده باشد.
- اثبات این که قیمت‌ها با قیمت معامله آزاد تفاوت دارند بر عهده مراجع مالیاتی است. اشخاص وابسته

در قانون مالیات‌های روسیه اشخاص وابسته به این صورت تعریف شده اند: اشخاص حقیقی و حقوقی مقیم یا غیر مقیم در روسیه که با هم مرتبط هستند به نحوی که امکان اثرگذاری مستقیم بر تصمیمات، نتایج اقتصادی فعالیت یکدیگر یا نتایج فعالیت اشخاصی که آنها را نمایندگی می‌کنند را دارند. به لحاظ قانونی در حالت‌های ذیل اشخاص وابسته محسوب می‌شوند:

- یکی از طرفین مستقیماً یا به طور غیر مستقیم بیش از بیست درصد سرمایه قانونی طرف مقابل را نگهداری کند.
 - هر یک از طرفین شخص حقیقی بوده و یکی از آنان زیردست طرف مقابل باشد.
 - طرفین شخص حقیقی بوده و رابطه خویشاوندی داشته باشند.
- افزون بر این، دادگاه‌ها اختیار این را دارند که در سایر شرایط و به صورت موردی

طرفین یک مبادله را وابسته اعلام کنند.

به طور کلی، روش قیمت کنترل نشده قابل مقایسه، روش هزینه بعلاوه یا روش فروش مجدد توسط مراجع مالیاتی استفاده می‌شود. سایر روش‌ها طبق قانون مجاز نیستند. انتخاب روش در اختیار مراجع مالیاتی است. مودی می‌تواند اعتراض خود درباره روش انتخاب شده را تسلیم دادگاه کند.

۴-۴-۳- چین

بخش عمده‌ای از مقررات مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات در چین ناظر بر فعالیت‌های FIE^۹ است. قوانین چین انواع محدودی از ساختارهای شرکتی را FIE محسوب می‌کند که عبارتند از مشارکت خاص مبتنی بر سهام^{۱۰}، مشارکت خاص مبتنی بر تعاون^{۱۱}، شرکت‌های با مالکیت کامل خارجی^{۱۲} و شرکت‌های تاسیس شده با سرمایه جراحی محدود به میزان سهم^{۱۳}.

طبق قوانین چین FIEها باید مبادلات تجاری خود با شرکت‌های وابسته شان را بر اساس معامله آزاد انجام دهند. اگر این نوع معاملات طبق اصل معامله آزاد نباشند و در نتیجه مالیات پرداختی در چین کاهش یابد راجع مالیاتی اختیار انجام تعدیلات منطقی و لازم را خواهند داشت. وابسته بودن دو شرکت تحت شرایط ذیل محرز است:

- بیست و پنج درصد از کل سهام یکی از شرکت‌ها در مالکیت مستقیم یا غیر مستقیم شرکت مقابل باشد.

- بیست و پنج درصد از کل سهام هر دو شرکت به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت شخص ثالثی باشد.

- بدهی‌های یکی از شرکت‌ها به شرکت مقابل حداقل پنجاه درصد کل دارایی‌هایش را تشکیل دهد یا یکی از شرکت‌ها حداقل ده درصد بدهی‌های شرکت دیگر را تضمین کرده باشد.

- بیش از نیمی از اعضای هیات مدیره یکی از شرکت‌ها توسط شرکت مقابل تعیین

9- Foreign Invested Enterprise (FIE)

10- Equity Joint Ventures (EJV)

11- Cooperative Joint Ventures (CJV)

12- Wholly-owned Foreign Enterprise (WOFE)

13- Foreign-invested Companies limited by Share (FCLS)



شده باشند یا اینکه یکی از اعضای هیات عامل از طرف شرکت مقابل منصوب شده باشد.
- تولید یکی از شرکت‌ها فقط زمانی ممکن باشد که از دارایی نامشهود شرکت مقابل استفاده کند.

- مواد خام و قطعات ضروری برای تولید یکی از شرکت‌ها توسط شرکت مقابل عرضه شود یا در کنترل آن باشد (از جمله کنترل قیمت‌گذاری و شرایط معامله).

- فروش محصولات یکی از شرکت‌ها (اعم از قیمت‌گذاری و شرایط معامله) در کنترل شرکت مقابل باشد.

به دلیل وجود سایر موارد اشتراک منافع (از قبیل روابط خویشاوندی) یکی از شرکت‌ها کنترل غیرمستقیم ولی واقعی بر شرکت دیگر داشته باشد.

مراجع مالیاتی بسته به نوع، ماهیت و نتیجه حسابرسی روش مناسب برای تعدیل را انتخاب و به کار خواهند گرفت. قانون مالیات‌ها روش‌های ذیل را برای تعدیل قیمت‌گذاری انتقالات دارایی‌های مشهود مجاز دانسته است:

- روش قیمت کنترل نشده قابل مقایسه؛

- روش کسر واقعی؛ البته فقط زمانی که محصولات در اثر پردازش به طور عمده تغییر نکرده باشند (مثلاً تغییر در طراحی، عملکرد، ساختار و علامت تجاری). افزون بر این، سودهایی که قرار است فروشنده مجدد محصولات کسب کند باید به طور منطقی تعیین شود؛

- روش هزینه بعلاوه؛

- سایر روش‌های پذیرفته شده مانند روش سود قابل مقایسه، روش تجزیه سود و یا روش سود خالص. سایر انواع روش‌هایی که توسط مودی پیشنهاد می‌شود نیز می‌تواند به شرط تایید مراجع مالیاتی مربوطه استفاده شود.

در عمل، سازمان مالیاتی چین به ندرت از روش قیمت کنترل نشده قابل مقایسه استفاده می‌کند و روش‌های دیگر نظیر هزینه بعلاوه ترجیح داده می‌شود. اما تعیین نرخ سود مورد استفاده به تشخیص مقام مالیاتی است.

در مورد دارایی‌های نامشهود و خدمات عموماً تعدیل بر مبنای قیمت‌های بازار و یا بر اساس مبلغ معامله بین طرفین غیر وابسته انجام می‌شود. اجاره دارایی با استفاده از روش

قیمت کنترل نشده قابل مقایسه، قیمت پرداختی به اشخاص ثالث به اضافه یک سود معقول یا اینکه استهلاک دارایی اجاره داده شده به اضافه هزینه‌های معقول و یک حاشیه سود تعدیل می‌شود.

۴-۴-۴- مصر

مبادلات انجام شده بین اشخاص وابسته باید در چهارچوب اصل معامله آزاد باشد. اگر معامله‌ای بین اشخاص وابسته انجام شده باشد که قیمت آن با قیمت معامله بین اشخاص غیر وابسته تفاوت دارد و نتیجتاً درآمد مشمول مالیات مودی کمتر نشان داده شود یا بار مالیات به شخص معاف از مالیات منتقل شود مراجع مالیاتی می‌توانند درآمد مشمول مالیات را تعدیل کنند تا بر مبنای اصل معامله آزاد باشد.

شخص وابسته به این نحو در قانون تعریف شده است: «هر شخصی که رابطه تجاری با مودی دارد و این رابطه بر درآمد مشمول مالیات مودی اثرگذار است». خویشاوندان، شرکت‌هایی که در آنها طرف وابسته به طور مستقیم یا غیر مستقیم حداقل پنجاه درصد از سهام یا قدرت رای دهی را در اختیار دارد، شرکاء تضامنی و شرکت‌های مادر و توابع آنها در حالتی که شرکت مادر حداقل پنجاه درصد منافع مالکیتی شرکت‌های تابعه را در اختیار دارد، از مصادیق اشخاص وابسته هستند.

تعریف قیمت مبتنی بر معامله آزاد در قوانین مالیاتی مصر عبارت است از «قیمتی که در معامله بین اشخاص ناوابسته و با توجه به قوانین عرضه و تقاضای بازار اعمال می‌شود».

مقررات مالیاتی روش‌هایی را برای تعیین قیمت معامله آزاد مجاز دانسته اند از جمله روش قیمت کنترل نشده قابل مقایسه، روش هزینه بعلاوه و روش قیمت فروش مجدد. در این بین اولویت به روش قیمت کنترل نشده قابل مقایسه داده شده است. به لحاظ قانونی در صورتی که داده‌های مورد نیاز برای مقایسه در دسترس نباشد دو روش بعدی قابل استفاده است. اگر هیچ یک از روش‌های فوق الذکر را نتوان به کار برد، مراجع مالیاتی می‌توانند از سایر روش‌های توصیه شده توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی استفاده کنند.

سازمان مالیاتی می‌تواند در صورت صلاحدید خود اقدام به انعقاد موافقنامه قیمت‌گذاری پیشینی با مودیان کند.

مقررات قیمت‌گذاری انتقالات از ابتدای سال ۲۰۰۷ میلادی در مورد معاملات بین شرکت‌های مقیم ترکیه و اشخاص حقیقی و حقوقی وابسته به آنها (اعم از مقیم و غیرمقیم) قابل اجرا اعلام شده است. بنابراین، مقررات مزبور هم در مورد معاملات داخلی و هم مبادلات فرامرزی موضوعیت دارند.

به این ترتیب، اگر معامله‌ای بین یک شرکت و یک شخص حقیقی یا حقوقی وابسته به آن انجام شود که قیمت آن با قیمت معامله آزاد تفاوت داشته باشد، آن معامله از دیدگاه مالیاتی، جزئاً یا کلاً، نوعی تقسیم مخفیانه سود محسوب خواهد شد. مبادلات مشمول این مقررات عبارتند از: خرید یا فروش کالا، تولید یا احداث، ارائه خدمات، اجاره، اعطای وام و پرداخت دستمزد.

در مواردی که اشخاص غیرمقیم این نوع تقسیم مخفیانه را انجام داده باشند طبق مقررات مالیاتی ترکیه چنین فرض می‌شود که انتقال سود از شرکت تابعه به شرکت مادر انجام شده است.

تعدیلات مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات در مورد مالیات‌های هر دو طرف مبادله اعمال می‌شود.

طبق مقررات مالیاتی ترکیه اشخاص ذیل وابسته به یک شخص محسوب می‌شوند:

- سهامدار؛
- فرد یا شخص حقوقی که وابسته به سهامدار یا شرکت تقسیم‌کننده سود است (برای مثال از طریق رابطه خویشاوندی یا شراکتی)؛
- فرد یا شخص حقوقی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم با شرکت تقسیم‌کننده سود ارتباط دارد یا توسط آن کنترل می‌شود.

مبادلاتی که با اشخاص مقیم کشورهای با مالیات کم انجام می‌شوند نیز همیشه در حکم معامله با اشخاص وابسته هستند. طبق قوانین مالیاتی ترکیه نظام‌های مالیاتی که بار مالیاتی در آنها سبکتر از ترکیه است کشورهای با مالیات کم محسوب می‌شوند. فهرست کشورهای با مالیات کم هر ساله توسط وزارت دارایی ترکیه منتشر می‌شود.

مودیان مجازند برای تعیین قیمت مبادلات خود از روش قیمت کنترل نشده قابل



سازمان امور مالیاتی کشور

مقایسه، روش هزینه بعلاوه، روش قیمت فروش مجدد یا روش‌های دیگری که با ماهیت مبادله انجام شده بیشترین تناسب را دارند استفاده کنند.

مودیان می‌توانند با وزارت دارایی توافق نامه قیمت‌گذاری پیشینی امضاء کنند. مدت این توافقات حداکثر سه سال خواهد بود.

۴-۴-۶- عربستان سعودی

سازمان مالیاتی عربستان سعودی اختیار قانونی برای تخصیص مجدد درآمدها و هزینه‌های مرتبط با مبادلات انجام شده مابین اشخاص وابسته یا اشخاص تحت کنترل واحد را دارد تا درآمدهای مودیان به نحوی انعکاس یابد که گویی معامله بین اشخاص ناوابسته و مستقل انجام شده است. همسران، خویشاوندان سببی و خویشاوندان نسبی (اقوام درجه یک تا چهار) از دیدگاه قوانین مالیاتی اشخاص وابسته محسوب می‌شوند.

شخص حقیقی در صورتی که به تنهایی یا به اتفاق اشخاص وابسته به خود به طور مستقیم یا غیرمستقیم حداقل پنجاه درصد حق رای یا ارزش شرکتی را در کنترل داشته باشد وابسته به آن شرکت محسوب خواهد شد. در مورد مشارکت‌های خاص آستانه مذکور پنجاه درصد از حقوق مربوط به درآمد یا سرمایه است.

شرکت‌ها در صورتی تحت کنترل واحد محسوب می‌شوند که فرد یا افراد وابسته به هم به طور مستقیم یا غیرمستقیم حداقل پنجاه درصد از حق رای یا ارزش هر یک از شرکت‌ها را در کنترل داشته باشند.

۴-۴-۷- اسپانیا

طبق قانون مالیات بر شرکت‌ها درآمد و هزینه مرتبط با مبادلات انجام شده بین شرکت‌های وابسته یا بین شرکت‌ها و شرکاء شان (و یا خویشاوند نزدیک شرکاء) - که پنج درصد از سرمایه یک شرکت غیر بورسی و یا یک درصد از سرمایه یک شرکت بورسی را در اختیار دارند- یا بین شرکت‌ها و مدیرانشان (یا خویشاوندان نزدیک مدیران) باید به نحوی تعدیل شود که منعکس کننده قیمت‌های معامله آزاد باشد. تعدیل‌هایی که مراجع مالیاتی در سود و زیان مبادلات مودیان اعمال می‌کنند بر مبنای روش‌های توصیه شده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی باشد. این روش‌ها به ترتیب عبارتند از: نخست، روش قیمت کنترل نشده قابل مقایسه؛ و در وهله بعد، روش هزینه بعلاوه؛ و نهایتاً، روش تجزیه

سود و روش حاشیه سود خالص مبادلاتی.

مودیان امکان انعقاد توافقنامه قیمت‌گذاری پیشینی با مراجع مالیاتی را دارند.

اشخاص ذیل از نظر قوانین اسپانیا در حکم اشخاص وابسته هستند:

الف) یک شرکت و سهامداران یا مدیران آن (یا بستگان آنها)؛

ب) دو شرکت که از نظر حسابداری بخشی از یک گروه شرکت‌ها محسوب می‌شوند؛

ج) یک شرکت و سهامداران و مدیران (و بستگان سهامداران و مدیران) شرکت

دیگری که به گروه شرکت‌های یکسانی تعلق دارند.

د) یک شرکت مادر که به طور غیرمستقیم حداقل بیست و پنج درصد سرمایه شرکت

تابع‌ای را در اختیار دارد؛

ه) دو شرکتی که حداقل بیست و پنج درصد سرمایه آنها به طور مستقیم یا غیرمستقیم

در اختیار سهامداران یکسانی است یا در اختیار بستگان سهامداران یکسانی است.

و) یک شرکت مقیم داخل و موسسات ثابت آن در خارج از کشور؛

ز) یک شرکت غیرمقیم و موسسات ثابت آن در اسپانیا؛

ح) دو موسسه که جزو گروه تعاونی یکسانی هستند؛

و) دو شرکت که یکی دیگری را کنترل می‌کند.

زمانی که رابطه بین یک شرکت و سهامداران برقرار است (موارد الف و ج) حداقل

باید پنج درصد سهام در تملک باشد تا رابطه موضوعیت پیدا کند (در مورد شرکت‌های

بورسی این میزان یک درصد است). مقامات مالیاتی اسپانیا این اختیار قانونی را دارند که

برای تعیین ارزش منصفانه بازار برای کالاها و خدمات مختلف با مقامات مالیاتی سایر

کشورها توافقنامه‌های پیشینی امضا کنند.

۴-۴-۸- آفریقای جنوبی

طبق مقررات مالیاتی این کشور، هرگاه هر گونه کالا یا خدمتی بین یک شخص مقیم

آفریقای جنوبی و یک شخص غیرمقیم مبادله شود و یا اینکه دو شخص غیرمقیم توافقی

برای مبادله کالا و خدمت توسط موسسه ثابت یکی از آنها در آفریقای جنوبی کنند و

طرفین مبادله وابسته به هم باشند، و قیمت مبادله کمتر یا بیشتر از قیمت معامله آزاد باشد

مراجع مالیاتی می‌توانند درآمد مشمول مالیات خریدار و فروشنده را به نحوی تعدیل کنند

که منعکس کننده قیمت معامله آزاد باشد.

اشخاص وابسته به یک شرکت عبارتند از شرکت مادر (سهامدار شرکت)، شرکت‌های تابعه یا شرکت‌هایی که به اتفاق شرکت مورد نظر تابع شرکت مادر واحدی هستند. همچنین سهامدارانی که حداقل بیست درصد از سرمایه یا حق رای شرکت مورد نظر یا شرکت‌های تحت مدیریت و کنترل اشخاص وابسته به شرکت مورد نظر را دارند نیز اشخاص وابسته محسوب می‌شوند.

مقررات آفریقایی جنوبی در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات عمدتاً از رهنمودهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی تبعیت می‌کنند بنابراین روش‌های مبتنی بر مبادله علی‌الخصوص روش قیمت کنترل نشده قابل مقایسه را ترجیح می‌دهند، اما سایر روش‌ها را نیز مقبول می‌داند از جمله روش قیمت فروش مجدد، روش هزینه بعلاوه و روش‌های مبتنی بر سود معاملاتی (روش تجزیه سود و روش خالص حاشیه سود معاملات).

در حال حاضر، مودیان قانوناً امکان انعقاد توافقنامه قیمت‌گذاری پیشینی با مراجع مالیاتی را ندارند.

۵- اصلاحات عملی و پیشنهادهایی برای نظام مالیاتی و گمرکی ایران

۵-۱- یکی از راهکارهای مقابله با سوء قیمت‌گذاری مبادلات با اشخاص وابسته این می‌تواند باشد که به جای صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف عضو یک گروه ترازنامه تلفیقی گروه مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات باشد. البته این راهکار مشکل سوء قیمت‌گذاری مبادلات با اشخاص وابسته را به کلی حل نخواهد کرد. این کار صرفاً مشکل مبادلات شرکت‌هایی که به واسطه مالکیت بیش از پنجاه درصدی سهام رابطه تبعی بین آنها برقرار است و عملاً تشکیل یک گروه شرکت‌ها را داده اند حل خواهد شد ولی در مورد شرکت‌هایی که وابستگی آنها در حد کنترل نیست بلکه ناشی از نفوذ موثر یکی بر دیگری یا ناشی از روابط خویشاوندی است چاره ساز نخواهد بود.

۵-۲- تصویب مقررات شفاف و دقیق در مورد قیمت‌گذاری انتقالات و مبادلات اشخاص وابسته که متضمن تعریف جامع و مانعی از اشخاص وابسته بوده و روش‌های مجاز تعدیل صورت‌های مالی مودیان به روشنی در آن مشخص شود.

۳-۵- می‌توان توصیه کرد که معافیت مالیاتی کل یا قسمتی از درآمد حاصل از صادرات برخی کالاها (مذکور در ماده ۱۴۱ ق.م.م) حذف گردد. البته با توجه به اولویت حمایت از صادرات غیر نفتی برای کشور، این گزینه نه عملی است و نه درست. ولی حداقل می‌توان با همه کالاها و خدمات صادراتی یکسان رفتار نکرد و صادراتی که طرف معامله آن اشخاص وابسته هستند، از این معافیت برخوردار نباشند. با این نوع معافیت‌ها، بسیاری از شرکت‌های ایرانی و خارجی، دیگر نیازی حتی به سوء قیمت‌گذاری انتقالات برای فرار از مالیات ندارند. به عبارت روش‌تر، در حالی که نظام‌های مالیاتی مختلف با بررسی‌های دقیق و اعمال مقررات بعضاً مفصل و پیچیده سعی در ممانعت از فرار مالیاتی ناشی از سوء قیمت‌گذاری انتقالات دارند، قانون مالیاتی ایران به نوعی اصلاً صورت این مساله را برای بسیاری از شرکت‌ها پاک کرده است. با این وضعیت کاملاً محتمل و مقدور است که حتی شرکت‌هایی که کالاهای موضوع ماده ۱۴۱ را تولید یا تجارت نمی‌کنند نیز با تبدیل موجودی کالای خود به کالاهای مذکور و فروش آن به مشتریان خارجی (چه بسا اشخاص وابسته در خارج از کشور یا مناطق آزاد ایران) از مالیات فرار کنند این روش برای فرار از مالیات بسیار راحت‌تر از سوء قیمت‌گذاری انتقالات است. طرفه اینجاست که این نوع معافیت‌ها به دیگر کشورها نیز لطمه می‌زند. زیرا شرکت‌هایی که در خارج از ایران اشخاص وابسته به خود داشته باشند به راحتی می‌توانند با قیمت‌گذاری بالای مبادلات خود با آنها، سود آن شرکت‌ها را به ایران منتقل کنند. این سود از مالیات متعلقه در کشور مبداء فرار می‌کند و در ایران نیز به استناد ماده ۱۴۱ ق.م.م معاف از مالیات است. در این حالت، کشور مورد نظر متضرر می‌شود و نظام مالیاتی ایران درآمدی از دست نمی‌دهد چون درآمد صادرات، کم یا زیاد به هر حال در ایران معاف است ولی این معافیت باعث تسهیل فرار مالیاتی در کشور مبداء شده است.

۴-۵- قیمت‌گذاری پایین صادرات فقط یکی از روش‌های فرار از مالیات بر درآمد است. شق دیگر آن قیمت‌گذاری بالای واردات است. متأسفانه به دلیل عدم حساسیت کافی در نزد مقامات گمرکی نسبت به ارزش‌گذاری بالای اقلام وارداتی به کشور مفرّ مناسبی برای فرار از مالیات بر درآمد ایجاد شده است. این عدم حساسیت تا حدودی طبیعی است و از انفکاک نظام گمرکی و مالیاتی در ایران ناشی می‌شود. تصور مقامات گمرکی این است



که بعید است واردکنندگان عمده اقدام به اظهار ارزش بیشتر از واقع برای اقلام وارداتی کنند زیرا با این کار عوارض گمرکی بیشتری می‌پردازند. بنابراین، اظهار قیمت بالاتر از واقع هیچ تقریباً سوء ظن چندانی را در گمرک بر نمی‌انگیزاند. مقامات گمرک چندان حساسیتی نسبت به این مساله ندارند که شرکت‌ها با این کار عوارض گمرکی بیشتری پرداخت می‌کنند ولی در عوض مالیات بر درآمد کمتری به نظام مالیاتی کشور می‌پردازند. نرخ عوارض گمرکی واردات در ایران در اکثریت قریب به اتفاق موارد بسیار کمتر از نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌هاست و این مساله، استفاده از قیمت‌گذاری بیش از واقع واردات برای انتقال سود به خارج از کشور یا مناطق آزاد ایرانی را برای فرار از مالیات بر درآمد کاملاً عملی و سودآور می‌نماید.

۵-۵- ارائه خدمات و واگذاری دارایی‌های نامشهود در قیاس با مبادلات کالا ریسک بیشتری برای نظام مالیاتی دارند. در تدوین مقررات قیمت‌گذاری انتقالات باید توجه ویژه‌ای به این دسته از مبادلات شود.

منابع

الف. فارسی

- اکبری، سعید (۱۳۸۷). «قیمت‌گذاری انتقالی استراتژی مالیاتی بین‌المللی»، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم: ۶۷۳-۷۰۱.
- عموری، مهدی؛ میر رستم اسداله زاده، محمود نظریور (۱۳۸۷). «بررسی انواع انتقالات داخلی شرکت‌ها و آثار مالیاتی آنها»، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم: ۷۱۲-۷۰۲.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۷)، استانداردهای حسابداری ایران؛ تجدید نظر شده سال ۱۳۸۶، تهران: سازمان حسابرسی.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۴)، استانداردهای حسابداری ایران، تهران: سازمان حسابرسی.
- هشی، عباس (۱۳۸۷). «بررسی تحلیلی قیمت‌گذاری انتقالات بر درآمد مالیاتی دولت‌ها- تدوین مقررات قانونی در جلوگیری از آن در کشورهای جهان طی ۳ دهه اخیر-

ضرورت وجود چنین مقرراتی در ایران»، مجموعه مقالات دومین همایش
سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۸۷، جلد دوم: ۵۴۷-۵۶۲.

ب. انگلیسی

Selected countries tax laws based on the *International Bureau of Fiscal
Documentation* data retrieved from www.ibfd.org

Archive of SID



سازمان اسناد و کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران

چهارمین همایش سیاست‌های
مالی و مالیاتی ایران