



بررسی قیمت‌گذاری انتقالی در ایران و جهان با رویکرد مالیاتی

معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین‌الملل

دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها

مهرماه ۱۳۹۲

عنوان گزارش:

بررسی قیمت گذاری انتقالی در ایران و جهان با رویکرد مالیاتی

تدوین کنندگان: بهروز باقری، مصطفی جعفری پرور

ناظر علمی:

شماره گزارش:

خلاصه مدیریتی

۱- از یک طرف، در سال‌های اخیر بحث مالیات و آمار درآمدهای مالیاتی در مقایسه با سایر منابع درآمدی دولت بیشتر مطرح شده است. به گونه‌ای که سهم پایین مالیات از کل درآمدهای دولت، باعث نگرانی شده و بدین منظور، دولت در راستای اصلاح نظام مالیاتی، لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم را در سال ۱۳۹۱ تقدیم مجلس شورای اسلامی کرده است. از طرف دیگر، امروزه در نظام مالیاتی سایر کشورها در راستای افزایش درآمدهای مالیاتی، به موضوع قیمت‌گذاری انتقالی (TP) به منظور جلوگیری از فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از آن، توجه خاصی شده است که متأسفانه در قوانین مالیاتی ایران و نیز لایحه مذکور به این موضوع عنایت زیادی نشده است.

۲- بورکوسکی (۲۰۰۹)، قیمت‌گذاری انتقالی را استراتژی مالیاتی بین‌المللی و ابزار مدیریتی می‌داند که شرکت‌های چندملیتی برای حداکثر کردن منافع و حداقل کردن تعهدات مالیاتی در کشورهایی که یک شرکت فرعی یا شرکت وابسته دارند، استفاده می‌کنند. به طور کلی قیمت‌گذاری انتقالی در معاملات میان اشخاص وابسته موضوعیت پیدا می‌کند.

۳- گسترش تجارت بین‌الملل، دامنه فعالیت شرکت‌های بین‌المللی و موسسات چندملیتی را به اغلب نقاط جهان فراهم ساخته است. بر اساس تحقیقی که سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD) در سال ۲۰۱۰ انجام داده است شرکت‌های چندملیتی حدود ۷۰ درصد تجارت جهانی را به خود اختصاص داده‌اند. موسسات مذکور شبکه وسیعی از شرکت‌های وابسته در قلمروهای مختلف مالیاتی پدید آورده‌اند؛ به طوری که در درون آن‌ها مبادلات و دادستدهای مختلف مالی صورت می‌پذیرد. این جریان به نوبه خود زمینه‌ساز اعمال ترفندهای مالیاتی مختلف از ناحیه این شرکت‌ها گردیده است.

۴- قیمت‌گذاری انتقالی می‌تواند در قالب فرار و یا اجتناب مالیاتی و با هدف مالیاتی یا غیرمالیاتی بین اشخاص وابسته صورت پذیرد.

۵- کشورهای مختلف برای مبارزه با فرار مالیاتی صورت گرفته از کانال قیمت‌گذاری انتقالی، اقدامات متفاوتی انجام داده‌اند. در این میان، OECD با هدف راهنمایی و کمک به ادارات مالیاتی کشورها، گزارش‌های متنوعی تهیه کرده و در این راستا توصیه‌های مختلفی ارائه کرده است.

۶- بر اساس گزارش OECD، در راستای اعمال اصل معاملات مستقل به منظور جلوگیری از فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از TP، ادارات مالیاتی می‌توانند از ۵ روش: ۱- روش قیمت کنترل نشده قابل قیاس، ۲- روش قیمت فروش مجدد، ۳- روش بهای تمام شده بعلاوه چند درصد، ۴- روش حاشیه سودخالص معاملاتی و ۵- روش تفکیک سود معاملاتی استفاده نمایند. در اعمال روش‌های مذکور سعی می‌شود قیمت معاملات مستقل در مبادله بین اشخاص وابسته، برآورد شده و با قیمت گزارش شده مودی مقایسه شود؛ در صورتی که قیمت برآوردی برابر یا کمتر از قیمت گزارش شده مودی باشد، در این

صورت قیمت گزارش شده مودی، مورد قبول واحد مالیاتی بوده و در غیر این صورت قیمت برآوردی اداره مالیاتی، ملاک وصول مالیات قرار خواهد گرفت.

۷- در ادارات مالیاتی به منظور تعیین شیوه برخورد با مسئله قیمت گذاری انتقالی لازم است ۵ مرحله: ۱- انتخاب صحیح پرونده های مالیاتی مرتبط با TP، ۲- شروع مناسب حسابرسی مالیاتی TP، ۳- ترتیبات حاکمیتی، ۴- حفظ پیشرفت در رسیدگی و جلوگیری از اطاله رسیدگی و ۵- نهایی کردن پرونده های TP در نظر گرفته شوند.

۸- در برخی از کشورها به منظور حل مسائل مختلف مرتبط با TP، از نوعی توافق به نام توافق قیمت گذاری پیشاپیش (APA) استفاده می شود. توافق قیمت گذاری پیشاپیش، قراردادی بین مودیان و مسئولان مالیاتی است که در آن روش تعیین TP، پیش از این که معاملاتی صورت گیرد، مشخص می شود. در ابتدا فقط در کشور آمریکا از چنین توافقاتی استفاده می شد، ولی هم اکنون کشورهای دیگری نیز از قبیل استرالیا، انگلیس، ترکیه و فرانسه از این توافقات استفاده می نمایند.

۹- در قوانین مالیاتی بعضی از کشورها، هزینه بهره وام دریافتی از اشخاص وابسته نیز به عنوان هزینه های قابل قبول مودی (اشخاص حقوقی) تلقی می شود. عمده تاً در این کشورها نسبت بدهی به سرمایه خاصی برای این که هزینه مذکور قابل قبول واقع گردد، اعلام می شود؛ به عنوان مثال اگر نسبت بدهی به سرمایه از ۳۰٪ بیشتر شود، هزینه بهره مربوط به تسهیلات مازاد بر ۳۰٪ بدهی به سرمایه، از درآمد مشمول مالیات کسر نمی شود. این مسئله در قالب مفهوم «سرمایه گذاری رقیق» مورد بررسی قرار می گیرد.

۱۰- عمده تاً در کشورهای توسعه یافته، موضوع TP به طور مستقیم در قالب ماده یا موادی در قوانین مالیاتی آنها گنجانده شده است؛ با این حال در برخی از کشورها همانند ایران به موضوع TP تنها در قالب بخشنامه های مالیاتی (و نه در قالب متن صریح ماده قانونی) اشاره شده است.

۱۱- برخی از کشورها در قالب موافقتنامه های بین المللی از قبیل انجمن سازمان های مالیاتی کشورهای حاشیه اقیانوس آرام (PATA) و توافقنامه همکاری های اداری دوجانبه در مسائل مالیاتی میان اعضای OECD و شورای اروپا، اقدام به انتقال اطلاعات قیمت های انتقالی اشخاص وابسته درخصوص معاملات میان آنها می نمایند.

۱۲- در استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز به مفهوم اشخاص وابسته و معاملات میان آنها اشاره شده است. در کشور ایران استاندارد حسابداری شماره ۱۲ و استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۵ و نیز ماده ۱۲۹ قانون تجارت درخصوص افشای معاملات اشخاص وابسته و جلوگیری از سوء استفاده های ناشی از آن بیان شده اند.

۱۳- از مشکلات اساسی کشورهای در حال توسعه درخصوص مسئله TP می‌توان به فقدان چارچوب قانونی، شکاف اطلاعاتی، شکاف نیروی انسانی، مشکل یافتن موارد قابل قیاس و تعریف نامناسب واحد تجاری وابسته اشاره کرد.

۱۴- در اکثر کشورهای در حال توسعه، قوانین مالیاتی مدونی در مورد مسائل مرتبط با TP وجود ندارد و کشور ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. هرچند در متن اصلی قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده به طور صریح و مستقیم به مفهوم اصل معاملات مستقل اشاره‌ای نشده است اما طبق مفاد بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۶۲۳/۱۸۹۲۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۲۹ موضوع ماده ۱۰۷ ق.م.م که در آن برای اولین بار به مفهوم اصل معاملات مستقل (آزاد) اشاره شده است و نیز طبق ماده ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مفاهیم و مبناهایی عنوان شده است که می‌توان از آنها در راستای رعایت اصل مذکور استفاده کرد.

۱۵- برای اولین بار طی چندین دهه گذشته در بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۶۲۳/۱۸۹۲۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۲۹ به مواردی از قبیل تعریف اشخاص وابسته، رعایت اصل معاملات مستقل، نحوه رسیدگی به مالیات شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی و وظایف حسابرس مستقل شعب و نمایندگی‌های مذکور درخصوص معاملات آنها با شرکت مادر (اصلی) اشاره شده است اما این بخشنامه تنها بخش محدودی (معاملات شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی با شرکت مادر) از TP را پوشش می‌دهد.

۱۶- به طور کلی می‌توان موارد زیر را در راستای برخورد با فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از TP، در قالب ماده یا موادی در «لایحه پیشنهادی اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن» که در سال ۱۳۹۱ به منظور تصویب به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است، پیشنهاد داد:

۱. باید مفهوم «واحد تجاری وابسته»، با اهداف خاص مالیاتی، به طور مشخص تعریف شود.
 ۲. وظایف مودیان در باب معاملات این واحدها از قبیل تکمیل فرم‌های TP و تحویل اسناد و مدارک مربوط، معین شود.
 ۳. جرایم عدم تمکین برای واحدهای تجاری مرتبط در باب عمل وظایف خود از قبیل تهیه و ارسال فرم TP به اداره مالیاتی مربوط، در نظر گرفته شود.
 ۴. نحوه انتخاب پرونده‌های مناسب برای رسیدگی و حسابرسی مالیاتی آنها مشخص شود.
 ۵. تعیین این که در صورت اختلاف بین مودی و مسئولان مالیاتی به چه نحوی اختلافات میان آنها حل و فصل شود.
- ۱۷- موارد فوق می‌تواند در قوانین مالیاتی به نحوی که قابلیت اجرا داشته باشند، گنجانده شود. در این راستا برای هرچه بهتر انجام دادن اقدامات فوق، موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. قبل از هر اقدامی انجام تحقیقات مرتبط با قیمت‌گذاری انتقالی ضروری به نظر می‌رسد.

۲. دومین پیشنهاد همکاری فعالانه سازمان امور مالیاتی با سایر کشورهایی است که تجربه قانونگذاری، انتخاب پرونده-

های مناسب رسیدگی، حسابرسی، حل اختلافات با مودی، تصویب موافقتنامه‌ها در مورد TP را دارند.

۳. در سازمان امور مالیاتی واحد یا بخش‌های مجزایی، به منظور رسیدگی به پرونده‌های مرتبط با TP تشکیل شود.

فهرست مطالب

۱.....	مقدمه	۱
۳.....	هدف از انجام تحقیق.....	۳
۴.....	مفهوم قیمت گذاری انتقالی.....	۴
۶.....	عوامل موثر بر قیمت گذاری انتقالی از دید مالیاتی.....	۶
۶.....	تشخیص قیمت گذاری انتقالی با استفاده از اصل معاملات مستقل (اصل معاملات آزاد).....	۶
۷.....	روش های تعیین قیمت معاملات مستقل	۷
۱۰.....	۶-۱) روش قیمت کنترل نشده قابل قیاس (CUP).....	۱۰
۱۱.....	۶-۲) روش قیمت فروش مجدد (RPM).....	۱۱
۱۲.....	۶-۳) روش بهای تمام شده بعلاوه چند درصد (CPM).....	۱۲
۱۳.....	۶-۴) روش حاشیه سود خالص معاملاتی (TNMM).....	۱۳
۱۴.....	۶-۵) روش تفکیک سود معاملاتی (TPPM).....	۱۴
۱۵.....	۷) قیمت گذاری انتقالی؛ فرار یا اجتناب مالیاتی.....	۱۵
۱۵.....	۸) قیمت گذاری انتقالی با اهداف مالیاتی یا غیرمالیاتی.....	۱۵
۱۶.....	۹) شیوه برخورد با مسئله قیمت گذاری انتقالی	۱۶
۱۶.....	۹-۱) انتخاب صحیح پرونده های مالیاتی مرتبط با TP	۱۶
۲۰.....	2-9) شروع مناسب حسابرسی مالیاتی.....	۲۰
۲۱.....	۹-۳) ترتیبات حاکمیتی.....	۲۱
۲۲.....	۹-۴) حفظ پیشرفت در رسیدگی و جلوگیری از اطاله ی رسیدگی.....	۲۲
۲۳.....	۹-۵) نهایی کردن پرونده های TP.....	۲۳
۲۳.....	۱۰) مفهوم «سرمایه گذاری رقیق» و ارتباط آن با قیمت گذاری انتقالی.....	۲۳
۲۴.....	۱۱) توافق قیمت گذاری پیشاپیش (APA).....	۲۴
۲۵.....	۱۲) تصویب قوانین یا توافقات درخصوص قیمت گذاری انتقالی در کشورهای مختلف	۲۵

۱۲-۱) ترکیه.....	۲۶
۱۲-۲) ژاپن.....	۲۸
۱۳) کشورهای در حال توسعه و مشکلات مرتبط با مسئله TP.....	۲۹
۱۳-۱) فقدان چارچوب قانونی.....	۲۹
۱۳-۲) شکاف اطلاعاتی.....	۳۰
۱۳-۳) شکاف نیروی انسانی.....	۳۰
۱۳-۴) مشکل یافتن موارد قابل قیاس.....	۳۱
۱۳-۵) تعریف نامناسب واحدهای تجاری وابسته.....	۳۱
۱۴) استانداردهای حسابداری و مسئله TP.....	۳۱
۱۵) انتقال اطلاعات قیمت گذاری انتقالی بین کشورها.....	۳۱
۱۶) قیمت گذاری انتقالی در ایران.....	۳۵
۱۶-۱) اهمیت و ضرورت TP.....	۳۵
۱۶-۲) قوانین و مقررات مالیاتی مرتبط با موضوع TP.....	۳۵
۱۶-۲-۱) قانون مالیات های مستقیم و TP.....	۳۶
۱۶-۲-۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده و TP.....	۴۵
۱۶-۳) استانداردهای حسابداری و حسابرسی و موضوع TP.....	۴۶
۱۶-۴) سرمایه گذاری رقیق و موضوع TP.....	۴۸
۱۷) نتیجه گیری و پیشنهادات.....	۴۹
۱۸) فهرست منابع و مآخذ.....	۵۳

(۱) مقدمه

۱- در سال‌های اخیر با مطرح شدن تئوری‌های جهانی‌سازی، حجم تجارت بین‌الملل توسعه زیادی داشته است. متناسب با افزایش حجم مبادلات تجاری در جهان، حجم مبادلات تجاری بین واحدهای وابسته نیز افزایش پیدا کرده است. گسترش تجارت بین‌الملل، دامنه فعالیت شرکت‌های بین‌المللی و موسسات چندملیتی را به اغلب نقاط جهان فراهم ساخته است. بر اساس تحقیقی که سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD)^۱ در سال ۲۰۱۰ انجام داده است شرکت‌های چندملیتی حدود ۷۰ درصد تجارت جهانی را به خود اختصاص داده‌اند. موسسات مذکور شبکه وسیعی از شرکت‌های تابع و وابسته در قلمروهای مختلف مالیاتی پدید آورده‌اند به طوری که در درون آن‌ها مبادلات و دادستدهای مختلف مالی صورت می‌پذیرد. از مبادلات بین شرکت‌های تابع و وابسته به «انتقالات» یاد می‌شود و قیمت گذاری این مبادلات به قیمت گذاری انتقالی (از این به بعد TP)^۲ معروف شده است. این جریان به نوبه خود زمینه‌ساز ترفندهای مالیاتی از ناحیه این شرکت‌ها گردیده است؛ از این‌رو، در طول چند دهه اخیر موضوع مالیات TP به یکی از عمده مسائل مالیاتی واحدهای تجاری وابسته تبدیل شده است (توکل، بخش ششم، ۱۳۷۹).

۲- برای سازمان‌های مالیاتی، شناخت ماهیت TP بسیار حائز اهمیت است. درخصوص ماهیت TP باید عنوان شود که معمولاً در حسابداری، رویدادها به دو گروه کلی، یکی رویدادهای داخلی و دیگری رویدادهای خارجی تقسیم می‌شوند. رویدادهای خارجی مشتمل بر مبادلات و معاملاتی است که شرکت با اشخاص بیرونی انجام می‌دهد و رویدادهای داخلی شامل انتقالات و مبادلات بین واحدها و قسمت‌های مختلف شرکت است. در معاملات با اشخاص بیرونی، خریدار و فروشنده، غالباً در یک معامله بی‌شبهه و حقیقی اقدام به انجام معامله می‌کنند و ارزش معامله بدون در نظر گرفتن ملاحظات خاص تعیین می‌شود. به همین دلیل، ارزش حاکم بر اینگونه مبادلات به سبب این که عموماً مبتنی بر شواهد و مدارک مثبت قوی است، عینیت دارد و ابهام خاصی در اندازه‌گیری و حتی اثبات و تایید آن وجود ندارد (عالی‌ور، ۱۳۸۷). با این وجود قیمت گذاری انتقالی عمدتاً در ارتباط با رویدادهای داخلی است و در واقع در معنای کلی به نوعی از تخصیص قیمت کالاها و خدمات و دارایی‌ها بین واحدهای اقتصادی وابسته اطلاق می‌شود.

¹ Organization for Economic Co-operation and Development

² Transfer Pricing

۳- معمولاً واحدهای تجاری وابسته با اهداف مختلفی اقدام به TP می کنند و در این میان اهداف مالیاتی این واحدها، برای سازمان امور مالیاتی از اهمیت بالایی برخوردار است؛ زیرا امروزه یکی از راه های فرار مالیاتی شرکت های اصلی در قالب شرکت های چندملیتی، استفاده از TP است.

۴- مسئله TP از جنبه دیگری هم حائز اهمیت است و آن نگرانی سهامداران و استفاده کنندگان از اطلاعات مالی در خصوص منصفانه بودن تهیه و ارائه اطلاعات صورت های مالی است^۳؛ به این دلیل که مدیران واحدهای تجاری وابسته قادرند از طریق TP، سود و زیان را از یک واحد تجاری به واحد دیگری منتقل نمایند.

۵- واحدهای تجاری چندملیتی با ملاحظات مالیاتی ناشی از قیمت گذاری انتقالات، با انتقال کالاها و خدمات و دارایی ها به کشورهای که نرخ مالیاتی پایین تری دارند، می توانند تعهدات مالیاتی خود را کاهش دهند. رشد روز افزون تجارت جهانی در سال های اخیر، مسئله TP را از مهم ترین چالش های مالیات ستانی در سطح بین المللی قرار داده است. برآوردی که از فعالیت های اقتصادی شرکت های چندملیتی در سطح جهان صورت می گیرد، گویای این مطلب است که حجم مالیات از دست رفته مرتبط با فعالیت شرکت های چندملیتی، در حد قابل توجهی است.

۶- به نظر می رسد ضعف و نقص نظام مالیاتی از لحاظ وجود قوانین و برنامه مدون، مشکل اساسی در وصول و جمع آوری مالیات مرتبط با TP است. این مشکل در کشورهای توسعه یافته نیز وجود دارد ولی در کشورهای در حال توسعه به مراتب بیشتر است. سیستم اطلاعات در این کشورها قابلیت بالایی در جمع آوری اطلاعات برای وصول مالیات ندارند. نهادهای مختلف بین المللی تحقیقات زیادی در زمینه TP انجام داده اند و توصیه های مختلفی برای برخورد با این مسئله دارند. عمده ترین کار در این زمینه توسط OECD صورت گرفته است که در این کارها لزوم اتخاذ اقدامات در راستای برخورد با این مسئله تشریح شده است. در این تحقیقات به دلیل ویژگی های خاص کشورهای در حال توسعه، توجه خاصی به این کشورها برای برخورد با چالش های این مسئله شده است. بعضی از کشورهای در حال توسعه اقداماتی در این زمینه انجام داده اند.

۷- در ایران نیز در بین مقامات مالیاتی، نگرانی در خصوص وقوع TP وجود داشته است و کم و بیش به صورت پراکنده و غیر منسجم در قالب بخشنامه هایی مورد توجه قرار گرفته است. ولی هیچ ماده قانونی به صورت صریح

^۳ این نگرانی ذینفعان شرکت که به موضوع حاکمیت شرکتهای مربوط است در بخش «استانداردهای حسابداری و TP» این گزارش، بیشتر توضیح داده شده است.

و کاملاً منسجم به این موضوع نپرداخته است، بنابراین در ایران، تحقیق و بررسی برای شناخت هر چه بهتر TP، جهت اتخاذ اقدامات مناسب ضروری به نظر می‌رسد.

۲) هدف از انجام تحقیق

۸- امروزه جهانی سازی و رشد اقتصادی، سطح معاملات بین شرکت‌ها را تا حد زیادی افزایش داده است. بر اساس برآوردهای انجام شده، بیش از دو سوم معاملات تجاری جهان در داخل گروه‌ها صورت می‌گیرد، رقمی که احتمالاً در آینده نیز افزایش پیدا خواهد کرد. با توجه به برآوردهای آمار تجارت بین واحدهای وابسته، مالیات از دست رفته مربوط به قیمت گذاری انتقالی در حد بالایی برآورد می‌شود. به منظور بیان این مسئله، در زیر قسمتی از متن گزارش OECD با عنوان «برخورد موثر با چالش‌های قیمت گذاری انتقالی^۴» آورده شده است:

«..... سهم شرکت‌های چندملیتی از تجارت بین‌مرزی افزایش یافته است. ارزیابی مستقیم سهم قابل اسناد به مبادلات بین‌گروهی از کل تجارت بین‌الملل مشکل است، زیرا داده‌های کمی در رابطه با مبادلات تجاری بین واحدهای وابسته، جمع‌آوری شده است.....».

۹- مطالعه اخیر OECD که داده‌های در دسترس ۹ کشور عضو را بررسی کرده است، چنین نتیجه‌گیری کرده است که در حال حاضر، صادرات بین‌گروهی واحدهای وابسته خارجی ۱۶ درصد کل تجارت را شامل می‌شود. این مطالعه عنوان می‌کند که با افزودن صادرات شرکت مادر (اصلی) به شرکت وابسته خارجی، می‌توان نتیجه گرفت که فروش صادرات به واحدهای وابسته، یک سوم کل صادرات دنیا را شامل می‌شود. لازم به ذکر است واحد آماری تجارت ایالات متحده که تجارت بین‌گروهی را ردیابی می‌کند، این نسبت را پیشنهاد کرده است.

۱۰- از یک سو طی سال‌های اخیر در ایران، بحث کاهش وابستگی به درآمد نفت و جایگزینی درآمدهای مالیاتی به صورت اساسی مطرح شده است. از سوی دیگر، فرار یا اجتناب از پرداخت مالیات در ایران باعث می‌شود بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی وصول نشود. در این میان یکی از شیوه‌های اجتناب یا فرار مالیاتی، مسئله قیمت-گذاری انتقالات است که این خود از جنبه درآمدهای مالیاتی برای مسئولان مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است.

⁴ Transfer pricing and developing countries (2011): "A report was commissioned by the European commission within the framework of its Tax and Development policy agenda with support of the European parliament". www.ec.europa.eu/europeaid/what/economic.../transfer-pricing-study.

۱۱- جنبه دیگر TP این است که وقوع این مسئله باعث می شود حاکمیت شرکتی^۵ در یک واحد تجاری زیر سوال رود. حاکمیت شرکتی مجموعه ای از سازکارهای کنترلی درون شرکتی و برون شرکتی است که تعادل مناسبی میان حقوق صاحبان سهام از یک سو و نیازها و اختیارات هیئت مدیره از سوی دیگر، برقرار می کند و در نهایت، این سازوکارها اطمینان معقولی را برای صاحبان سهام و تامین کنندگان منابع مالی و سایر ذینفعان، نسبت به حفظ منافعشان فراهم می آورد» (همت فر، ۱۳۹۱). ضعف حاکمیت شرکتی در موضوع مسائل افشای معاملات اشخاص وابسته، باعث می شود ذینفعان شرکت نگران منافع خود باشند. نگرانی در این مورد باعث سلب اعتماد سرمایه گذاران از بازارهای مالی می شود لذا تحقیق و بررسی در این زمینه برای اتخاذ تصمیمات ضروری به نظر می رسد. در این گزارش این بخش از مسئله TP چندان مورد بررسی قرار نمی گیرد و جنبه اجتناب یا فرار مالیاتی ناشی از TP در کانون توجه اصلی است.

۱۲- اهمیت دیگر موضوع TP این است که اکثر دولت ها از آمارهای اقتصادی از قبیل واردات، صادرات، درآمد ملی، سودآوری شرکت، توازن پرداخت ها و نرخ مبادله، جهت هدایت اقتصاد استفاده می کنند. سیاست ها و استراتژی های TP واحدهای اقتصادی، می تواند کیفیت داده های مذکور را در سطح کلان اقتصادی تحت تاثیر قرار داده و مشکلاتی را در تصمیم گیری کلان دولت ها ایجاد نماید.

۱۳- به طور کلی هدف از انجام این تحقیق، شامل موارد زیر است:

۱. تبیین مفهوم قیمت گذاری انتقالی
۲. تبیین وضعیت موجود TP در ایران
۳. ارائه راهکارهای لازم جهت جلوگیری از اجتناب یا فرار مالیاتی ناشی از TP

۳) مفهوم قیمت گذاری انتقالی

۱۴- دکتر محمد توکل در کتاب فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی، قیمت گذاری انتقالی را چنین توصیف نموده است:

«اگر شرکتی کالا، خدمات یا دارایی غیر ملموسی را به شرکت فرعی یا وابسته خود منتقل کند، قیمتی که برای این معاملات تعیین می نماید، قیمت گذاری انتقالات نامیده می شود. چون این قیمت ها در یک بازار آزاد

⁵ Corporate Governance

و باز مورد توافق قرار نگرفته‌اند، ممکن است با قیمت‌هایی که معمولاً بین اشخاص مستقل از یکدیگر در معاملات مشابه و تحت شرایط یکسان رایج است، متفاوت باشند».

۱۵- بورکوسکی^۶ (۲۰۰۹) قیمت گذاری انتقالات را استراتژی مالیاتی بین‌المللی و ابزار مدیریتی می‌داند که شرکت‌های چندملیتی برای حداکثر کردن منافع و حداقل کردن تعهدات مالیاتی در کشورهایی که یک شرکت فرعی یا شرکت وابسته دارند، استفاده می‌کنند. از نظر عالی‌ور (۱۳۸۷) قیمت گذاری انتقالات داخلی، به مفهوم انتقال کالاها و خدمات بین قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری بزرگ است که به شکل غیرمتمرکز اداره می‌شود. از دیدگاه حسابداری، قیمت گذاری انتقالات نوعی رویداد یا مبادله محسوب می‌گردد که باید در سوابق و مدارک حسابداری انعکاس یابد. ارزشی که به اینگونه مبادلات و رویدادها تخصیص می‌یابد، اصطلاحاً «قیمت انتقالی» و به فرآیند تخصیص ارزش، اصطلاحاً «قیمت گذاری انتقالات داخلی» بین قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری گفته می‌شود. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود این تعریف بیشتر از جنبه ارزیابی عملکرد مدیران واحدهای انتفاعی غیرمتمرکز و بزرگ صورت می‌گیرد.

۱۶- نکته مهم درخصوص قیمت‌های انتقالی، رابطه فروشنده/خریدار است. با انجام این‌گونه انتقالات و مبادلات، بخشی از درآمد یک قسمت (فروشنده)، بخشی از بهای تمام شده تولید قسمت دیگر (خریدار) قلمداد می‌شود بنابراین این مسئله که انتقالات بین قسمت‌های مختلف یک شرکت به چه قیمتی انجام گیرد، می‌تواند تاثیر با اهمیتی بر سود گزارش شده هر یک از قسمت‌ها داشته باشد.

۱۷- برخی از مسائلی که عموماً در رابطه با قیمت گذاری انتقالات مطرح می‌شود عبارتند از (توکل، ۱۳۷۹):

۱. نحوه تسهیم هزینه‌های تحقیق و توسعه که برای ایجاد تکنولوژی و دانش فنی معین انجام شده است.
۲. قیمتی که یکی از اعضای گروه برای کالاهای تولیدی خود که به شرکت دیگری از گروه خود فروخته است.
۳. مبلغ حق‌الامتیازهایی که در مورد دارایی‌های نامشهود تعیین می‌گردد.

۱۸- لازم به ذکر است قیمت گذاری انتقالات زمانی متضمن سوءاستفاده است که درآمدها و هزینه‌ها با هدف کاستن از مالیات، بین اعضای گروه تقسیم شده باشد. مودیان با دستکاری در قیمت گذاری انتقالات باعث می‌شوند سود در جایی شناسایی شود که نرخ موثر مالیاتی در آن کمتر باشد.

⁶ Borkowski

۴) عوامل موثر بر قیمت گذاری انتقالی از دید مالیاتی

۱۹- عوامل مختلفی در ایجاد شرایط استفاده از روش قیمت گذاری انتقالی در رابطه با مالیات موثر است. تعدد نرخ‌های مالیاتی بین نظام‌های مالیاتی در حوزه‌های مختلف مالیاتی در بین کشورها، انگیزه لازم برای استفاده از فرصت‌های مالیاتی را به وجود می‌آورد. معافیت‌ها و وجود بهشت مالیاتی یا نرخ‌های مالیاتی پایین در بعضی از کشورها باعث می‌شود مدیریت واحدهای اقتصادی در جهت حداکثر کردن سود خود، انگیزه حداقل کردن مالیات پرداختنی را داشته باشند. از طرف دیگر، فرار یا اجتناب مالیاتی با استفاده از تعدد نرخ‌های مالیاتی در سطح ملی نیز انجام می‌شود (شفیعی و همکاران، ۱۳۹۱). همچنین در کشور ایران، مناطق آزاد تجاری به استناد ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی از پرداخت مالیات معاف هستند و شرکت‌ها با استفاده از این ماده، به شیوه‌ها و ترفندهای مختلفی سعی می‌کنند از پرداخت مالیات طفره روند. در نهایت، در تحقیقی که توسط کونور و بورکوسکی^۷ (۲۰۰۰) صورت گرفته است، اندازه واحد اقتصادی اثر مستقیم در افزایش اجتناب یا فرار مالیاتی ناشی از TP دارد. به این معنا که با احتمال بیشتری، واحدهای اقتصادی بزرگ‌تر با اهداف مالیاتی اقدام به TP می‌کنند.

۵) تشخیص قیمت گذاری انتقالی با استفاده از اصل معاملات مستقل (اصل معاملات آزاد)^۸

۲۰- اصلی که برای تشخیص استراتژی قیمت گذاری انتقالی واحدهای اقتصادی استفاده می‌شود، اصل معاملات مستقل است. در ادبیات مالیاتی اصطلاح «Arm's Length» به مفهوم فاصله، دوری و غریبه بودن با یکدیگر به کار می‌رود و در کاربرد موردنظر ما به معنی شیوه معامله اشخاص غریبه و غیروابسته به یکدیگر است (توکل، بخش دوم، ۱۳۷۸). اصل معاملات مستقل در ارتباط با اشخاص غیروابسته به یکدیگر که با استقلال و آزادی کامل با هم معامله می‌کنند، به کار برده می‌شود. قیمتی که با استفاده از این اصل به دست می‌آید به قیمت معاملات مستقل (یا آزاد) معروف شده است.

^۷ Conover and Borkowski

^۸ Arm's length principle

۶) روش‌های تعیین قیمت معاملات مستقل

۲۱- کاربرد عملی اصل معاملات مستقل با وجود منطقی بودن آن کار ساده‌ای نیست. در اجرای اصل مذکور، قبل از هر چیز باید به تشابه معاملات قابل قیاس، توجه کرد. برای مقایسه دو معامله باید عوامل قیاس معاملات را بررسی کرد. به طور خلاصه بر اساس گزارش OECD عوامل قیاس^۹ به شرح موارد زیر است:

۱. ویژگی‌های دارایی یا خدمات مورد مبادله: تفاوت در ویژگی‌های خاص کالا یا خدمتی که مورد مبادله قرار می‌گیرد، می‌تواند به عنوان یکی از عوامل تفاوت در قیمت دو معامله قابل قیاس، باشد. درخصوص مبادله دارایی مشهود، ویژگی‌های فیزیکی کالا، کیفیت و قابل اعتماد بودن کالا، حجم و قابل دسترس بودن کالا اهمیت دارد. در موارد ارائه خدمات، ماهیت و محدوده خدمات و درخصوص دارایی نامشهود، شکل معامله (به عنوان مثال خرید یا حق استفاده از آن)، نوع دارایی (حق الامتیاز، علامت تجاری، روش فنی تولید) و منافع اکتسابی پیش‌بینی شده برای استفاده از دارایی، اهمیت زیادی دارد. وزن این عوامل به روش مورد استفاده برای تعیین قیمت اصل معاملات مستقل وابسته است.

۲. تجزیه و تحلیل مسئولیت‌ها: در معامله بین دو واحد مستقل، معمولاً ما به ازای مبادله شده، منعکس کننده مسئولیت‌های طرفین معامله (با احتساب دارایی استفاده شده و ریسک تحمیل شده) است. برای بررسی قابلیت مقایسه دو معامله کنترل شده و کنترل نشده، تجزیه و تحلیل مسئولیت‌ها ضرورت دارد. واحدی که ریسک بیشتری قبول می‌کند انتظار بازده بیشتری را نیز دارد؛ به عنوان مثال زمانی که توزیع کننده محصولی مسئولیت بازاریابی و تبلیغات را بر عهده می‌گیرد با قبول ریسک بیشتر، در مقایسه با زمانی که فقط نماینده فروش است، انتظار بازدهی بالایی را خواهد داشت. مسئولیت‌های طرفین معامله در معاملات کنترل شده و کنترل نشده، در صورتی که تفاوت کمی با هم داشته باشند، قابل تعدیل است.

۳. شرایط قرارداد: در معاملات بین واحدهای مستقل شرایط معاملات، چگونگی تقسیم مسئولیت‌ها، ریسک‌ها و منافع که باید بین دو طرف تقسیم شود، مشخص می‌شود. این عامل را می‌توان در قالب بخشی از عامل تجزیه و تحلیل مسئولیت‌ها که در بالا بدان اشاره شد، مورد بررسی قرار داد.

۴. شرایط اقتصادی: ممکن است قیمت معاملات مستقل در بازارهای مختلف حتی با وجود یکسان بودن کالا و خدمات، متفاوت باشد؛ از این رو، قابلیت قیاس دو معامله مستلزم عدم وجود تفاوت اساسی در دو بازار

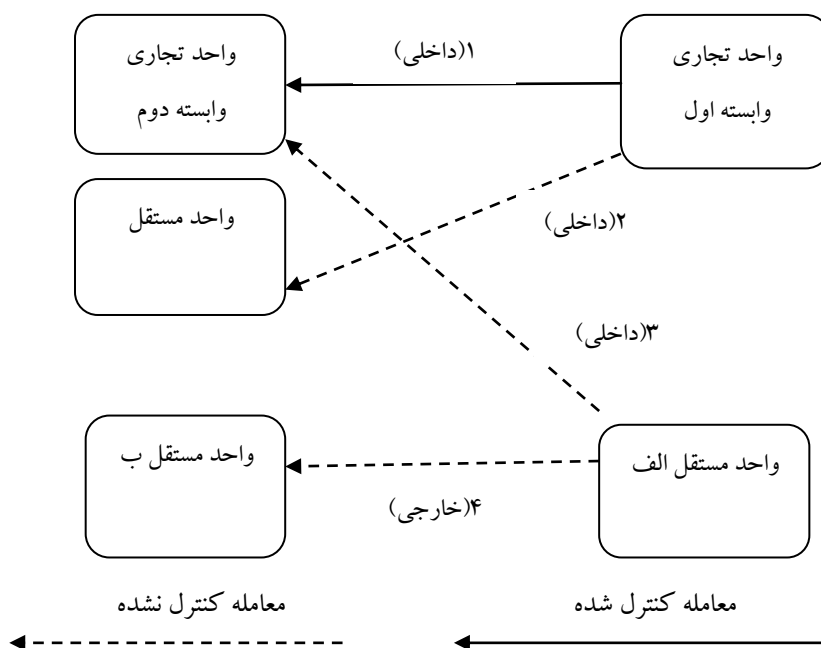
⁹ Comparability factors

مورد بحث است. در مرحله اول باید بازارهای مرتبط و بازارهای کالاها و خدمات جانشین را شناسایی کرد. شرایط اقتصادی برای تعیین قابلیت قیاس بازارها، شامل موقعیت جغرافیایی، اندازه بازارها، محدوده رقابت در بازارها و موقعیت نسبی خریداران و فروشندگان در بازارها، در دسترس بودن کالاها و خدمات جانشین، سطح عرضه و تقاضا در بازارها به صورت کلی یا در یک منطقه خاص است. معمولاً در معاملات مرتبط، قدرت خرید مصرف کنندگان، ماهیت و محدوده مقررات دولتی بازار، هزینه تولید (شامل هزینه‌های تاسیسات مورد استفاده، نیروی کار، سرمایه) و سطح بازار از لحاظ خرده‌فروشی و عمده‌فروشی و زمان و تاریخ معاملات مورد بررسی قرار می‌گیرد. در مرحله بعد این مسئله بررسی می‌شود که آیا این تفاوت، تاثیر با اهمیتی بر تفاوت قیمت دارد یا خیر.

۵. *استراتژی‌های کسب و کار:* برای تعیین قابلیت قیاس دو معامله کنترل شده و کنترل نشده استراتژی‌های کسب و کار واحدهای درگیر در معامله بررسی می‌شود. استراتژی‌های کسب و کار جنبه‌های مختلفی از یک واحد تجاری از قبیل نوآوری و توسعه محصول جدید، درجه تنوع‌سازی، ریسک‌گریزی، ارزیابی تغییرات سیاستی، قانون کار موجود و برنامه‌ریزی شده برای آینده و سایر عوامل را شامل می‌شود. یک واحد تجاری ممکن است برای مقابله با برخی عوامل یا با هدف نیل به مقاصد معین، استراتژی و برنامه خاصی را در کسب و کار خود دنبال کند. واحد تجاری ممکن است به منظور اجرای مقررات جدید کار، تغییراتی در برنامه‌های خود پدید آورد و یا به منظور نفوذ در یک بازار خاص و یا افزودن سهم خود از آن بازار استراتژی معینی را طراحی و پیاده کند. برای نیل به این مقاصد ممکن است واحد تجاری برای مدتی در کالاها یا خدمات خود تخفیف‌هایی قائل شود تا بتواند با کالاها یا خدمات مشابه رقابت کند. در این صورت واحد تجاری نسبت به سایر واحدهای تجاری سود کمتری به دست می‌آورد؛ از این رو این معاملات قابلیت قیاس ندارند (الوندکوهی، ۱۳۷۹).

۲۲- برای تعیین قیمت اصل معاملات مستقل، از روش‌های مختلفی استفاده می‌شود. قبل از توضیح روش‌ها لازم است در قالب نمودار (۱)، درخصوص معاملات کنترل‌شده و نشده خارجی یا داخلی توضیح مختصری داده شود.

نمودار (۱): معاملات کنترل شده و نشده خارجی و داخلی



۲۳- در این جا فرض می شود واحد تجاری اول، تولیدکننده ماشین (در کشور اول) باشد که ماشین تولیدی را به واحد تجاری وابسته خودش (در کشور دوم) انتقال می دهد. واحد تجاری اول شرکت مادر بوده و واحد تجاری دوم واردکننده و وابسته شرکت مادر است. اصطلاحاً به معامله بین واحدهای تجاری وابسته اول و دوم، معامله کنترل شده گویند. همچنین منظور از کنترل نشده این است که قیمت مربوطه، به طور آزاد و مستقل از اراده واحدهای تجاری وابسته به گروه تعیین شده باشد (توکل، ۱۳۷۹، بخش چهارم). در این جا هدف تعیین این موضوع است که آیا در معامله کنترل شده، قیمت بر مبنای اصل معاملات مستقل تعیین شده است یا خیر. سایر معاملات (یعنی معاملات ۲، ۳ و ۴) در این نمودار، معاملات کنترل نشده محسوب می شوند. به معامله چهارم، اصطلاحاً معامله کنترل نشده قابل قیاس خارجی اطلاق می شود، زیرا هیچ کدام از دو طرف معامله، واحد وابسته محسوب نمی شوند. در نهایت معاملات ۲ و ۳، معامله کنترل نشده قابل قیاس داخلی در نظر گرفته می شوند.

۲۴- پس از توضیح ماهیت معاملات کنترل شده و نشده، حال به روش های تعیین قیمت معاملات مستقل اشاره می گردد. راهنمای OECD پنج روش را برای تعیین قیمت معاملات مستقل معرفی می کند که در زیر توضیح داده می شوند:

۶-۱) روش قیمت کنترل نشده قابل قیاس (CUP)

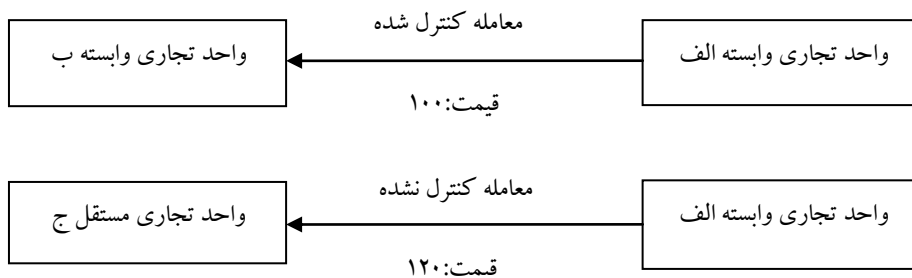
۲۵- در این روش قیمت دریافت شده برای کالا و خدمات در شرایط معاملات کنترل شده، با قیمت دریافت شده در شرایط معاملات کنترل نشده، مقایسه می شود. اگر بین این دو قیمت تفاوت وجود داشته باشد، می توان نتیجه گرفت که قیمت دریافت شده، قیمت معاملات مستقل نیست؛ بنابراین باید قیمت معاملات کنترل نشده به جای قیمت معاملات کنترل شده جایگزین شود. در این جا لازم است معاملات کنترل نشده و شرایط معاملات، قابل قیاس باشند تا بتوان آن را به عنوان قیمت مستقل پذیرفت. نکته مهم در مورد مسئله قابلیت قیاس این است که نخست بین دو معامله مورد قیاس یا دو واحد تجاری انجام دهنده این معاملات، تفاوت موثری وجود نداشته باشد. منظور از تفاوت موثر آن است که در شرایط بازار آزاد، روی سود حاصل اثر قابل توجهی داشته باشد. دوم این که در صورت وجود تفاوت موثر بین معاملات (کنترل شده و کنترل نشده)، به صورت منطقی بتوان تعدیلاتی برای حذف اثرات موثر این تفاوت ها انجام داد (توکل، ۱۳۷۹، بخش پنجم).

۲۶- این روش برای هر محصولی به صورت بالقوه مناسب است ولی الزامات قابلیت قیاس معاملات، معمولاً موارد متعددی را شامل می شود، زیرا هر نوع تفاوت در یکی از عوامل قیاس معاملات ممکن است قیمت معامله را به صورت موثری تحت تاثیر قرار دهد؛ به طوری که نتوان تعدیلات لازم برای قابلیت قیاس تفاوت ها را عملی کرد.

۲۷- برای تبیین بهتر روش CUP، در نمودار (۲) مثالی آورده شده است. همانطوری که ملاحظه می شود واحد تجاری وابسته «الف» در یک معامله کنترل شده، محصولی را به قیمت ۱۰۰ ریال به واحد تجاری وابسته «ب» فروخته است. همچنین واحد تجاری وابسته «الف» همان محصول را در یک معامله کنترل نشده به قیمت ۱۲۰ ریال به واحد تجاری مستقل «ج» به فروش رسانده است. حال این سوال مطرح می شود که آیا قیمت تعیین شده بین واحدهای تجاری «الف» و «ب» از اصل معاملات مستقل پیروی می کند یا خیر. بدین منظور، ابتدا باید قابلیت مقایسه معامله کنترل نشده (الف با ج) با معامله کنترل شده (الف با ب) را تعیین کرد. این مسئله، از طریق تجزیه و تحلیل قابلیت قیاس (با در نظر گرفتن ۵ عامل قیاس ذکر شده) انجام می گیرد. در این جا ممکن است تفاوت قیمت دو معامله، بازتاب کننده تفاوت در ارتباط با عامل قیاس (برای مثال ریسک معامله الف با ج) باشد. در این صورت تا حد امکان تاثیرات چنین تفاوتی از طریق تعدیلات قابل قیاس بودن حذف می شود.

¹⁰ Comparable Uncontrolled Price

نمودار (۲): مثالی از روش قیمت کنترل نشده قابل قیاس



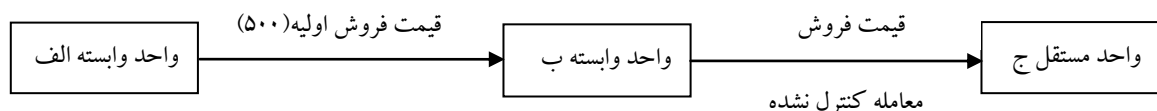
۲۸- در مثال بالا اگر فرض شود دو معامله مذکور قابلیت قیاس داشته باشند، تفاوت قیمت ممکن است دلالت بر این موضوع داشته باشد که قیمت در معاملات کنترل شده، قیمت معاملات مستقل نیست و اداره مالیاتی در حسابرسی واحد تجاری «الف» به این نتیجه برسد که باید تعدیلات قیمت گذاری انتقالی را به مبلغ ۲۰ ریال اعمال نموده و قیمت ۱۲۰ ریال به عنوان قیمت مبتنی بر اصل معاملات مستقل در نظر گیرد.

۲-۶) روش قیمت فروش مجدد (RPM)^{۱۱}

۲۹- در این روش فرض می شود واحد تجاری وابسته (در اینجا واحد تجاری اصلی)، محصول یا کالای خریداری شده از واحد وابسته خود را در یک معامله کنترل نشده قابل قیاس به واحد تجاری مستقل دیگری به فروش رساند. سپس از قیمت فروش مجدد، مبلغی به عنوان حاشیه سود ناخالص مناسب کسر می شود تا بهای تمام شده کالای فروش رفته این واحد تجاری به دست آید. حاشیه سود ناخالص مناسب با رجوع به حاشیه ناخالص معاملات کنترل نشده قابل قیاس در صنعت مورد نظر، تعیین می شود. حال اگر قرار باشد اصل معاملات مستقل در معامله بین واحد تجاری اصلی و وابسته رعایت شده باشد باید بهای تمام شده کالای فروش رفته محاسبه شده با قیمت فروش واحد تجاری وابسته به واحد تجاری اصلی، اختلاف چندانی وجود نداشته باشد. در نمودار (۳) اگر فرض شود که درصد حاشیه سود ناخالص شرکت «ب»، ۴۰٪ باشد، آنگاه بهای تمام شده کالای فروش رفته آن ۶۰۰ (۴۰٪ × ۱۰۰۰ - ۱۰۰۰) واحد می شود که باید تقریباً معادل قیمت انتقالی از شرکت «الف» به شرکت «ب» باشد؛ اما از آنجائیکه قیمت انتقالی ۵۰۰ واحد است، به احتمال زیاد سازمان مالیاتی قیمت ۶۰۰ واحد را به عنوان قیمت انتقالی نهایی در نظر خواهد گرفت.

¹¹ Resale Price Method

نمودار (۳): مثالی از روش قیمت فروش مجدد



۳-۶ روش بهای تمام شده بعلاوه چند درصد (CPM)^{۱۲}

۳۰- در این روش ابتدا با جمع هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم تحمیل شده برای فروش یا انتقال کالا یا ارائه خدمت به واحد تجاری وابسته، بهای تمام شده کالای فروخته شده تعیین و سپس با افزودن حاشیه سود متعارفی به آن، قیمت انتقالی محاسبه می‌شود. حاشیه سود^{۱۳} معاملات مستقل را می‌توان از حاشیه سودی که همان فروشنده از مبادلات کنترل نشده قابل قیاس (قیاس داخلی) و یا از مبادله با واحد مستقل (قیاس خارجی) به دست می‌آورد، تعیین نمود. طبق این روش مجموع بهای تمام شده کالای فروخته شده و حاشیه سود ناخالص، قیمت معاملات مستقل را تشکیل می‌دهد. در جدول (۱) مثالی برای درک بهتر این روش آورده شده است. در صورتی که قیمت انتقالی بین واحدهای تجاری وابسته، اختلاف معناداری با ۳۶۰ واحد داشته باشد به احتمال زیاد سازمان مالیاتی در قیمت انتقالی مذکور به نحو مناسبی تجدید نظر خواهد نمود تا قیمت به ۳۶۰ واحد نزدیک تر گردد.

جدول (۱): روش بهای تمام شده بعلاوه چند درصد

شرح	مبلغ	مبلغ
هزینه مواد اولیه	۲۰۰	
هزینه دستمزد مستقیم	۵۰	
هزینه سربار و سایر هزینه‌های مرتبط	۵۰	
بهای تمام شده	۳۰۰	
حاشیه سود ناخالص (۲۰٪)	۶۰	
قیمت انتقالی برآوردی	۳۶۰	

^{۱۲} Cost plus method

^{۱۳} Markup

۳۱- با عنایت به تجارب بین المللی OECD در زمینه مسائل مربوط به قیمت گذاری انتقالات، از نظر سازمان مذکور اجرای این روش در موارد زیر مناسب تلقی می شود (توکل، بخش پنجم، ۱۳۷۹):

۱. زمانی که شرکت ها و موسسات وابسته، کالاها و فرآورده های نیمه ساخته به یکدیگر انتقال دهند.
۲. در مواردی که این گونه موسسات بین خود، قراردادهای استفاده مشترک از برخی تسهیلات و تاسیسات منعقد نمایند.
۳. هنگامی که همین شرکت ها و موسسات ترتیبات بلندمدتی را در مورد خرید و تدارک کالاها و وسایل بین خود برقرار سازند.
۴. در موارد فروش خدمات به شرکت های وابسته

۶-۴) روش حاشیه سود خالص معاملاتی (TNMM)^{۱۴}

۳۲- در این روش برای تعیین قیمت انتقالی بر اساس اصل معاملات مستقل، از نسبت سودخالص یعنی حاصل تقسیم سودخالص عملیاتی به یک پایه مناسب (برای مثال هزینه، فروش و دارایی) استفاده می شود. این نسبت را می توان با ارجاع به نسبت سود خالصی که همان مودی از معامله کنترل نشده قابل قیاس (قیاس داخلی) یا با ارجاع به نسبت سودخالص کسب شده در معاملات قابل قیاس با واحد تجاری مستقل (قیاس خارجی) به دست آورد، تعیین کرد.

۳۳- روش TNMM در معاملاتی که پایه، مبلغ هزینه باشد با روش بهای تمام شده بعلاوه چند درصد و در مواردی که پایه، فروش باشد با روش قیمت فروش مجدد شباهت دارد. تنها تفاوت این است که در روش TNMM در محاسبه سودخالص، علاوه بر بهای تمام شده کالای فروش رفته هزینه های عملیاتی مرتبط با کالای فروخته شده نیز از قیمت فروش کسر می گردد. به عبارت دیگر در روش فروش مجدد نسبت سودخالص به فروش، در روش بهای تمام شده بعلاوه چند درصد از نسبت سودخالص به بهای تمام شده کالای فروش رفته و نهایتاً در روش TNMM از نسبت سودخالص عملیاتی به فروش استفاده می شود.

¹⁴ Transactional Net Margin Method

۶-۵) روش تفکیک سود معاملاتی (TPPM)^{۱۵}

۳۴- این روش مختص معاملاتی است که در آن‌ها خدماتی یکپارچه توسط بیش از یک شرکت ارائه می‌شود. همچنین در مواردی که چندین معامله وابسته به یکدیگر به وقوع پیوندند به نحوی که هیچکدام از آن‌ها جداگانه قابل ارزیابی نباشند از این روش استفاده می‌شود (اکبری، ۱۳۸۷). این روش برای مواردی که دو طرف معامله، سهم مشخص و قابل توجهی در معامله دارند، مناسب‌ترین روش برای تعیین قیمت اصل معاملات مستقل است. برای مثال در مواردی که طرفین سهم مشخص و نامشهودی از یک معامله داشته و طرفین مستقل معامله، انتظار دارند سهم نسبی از سود را دریافت کنند، از روش تفکیک سود معاملاتی استفاده می‌گردد.

۳۵- در این روش ابتدا سود ترکیبی^{۱۶} که از معامله کنترل شده بین واحدهای وابسته کسب می‌شود، محاسبه می‌گردد. عموماً سود ترکیبی محاسبه شده، سود عملیاتی است. این سود باید بین واحدهای درگیر (دخیل) در مبادله، تفکیک (یا تسهیم) شود. سپس در مرحله بعدی، سهم نسبی هر واحد در سود، با یک پایه معتبر اقتصادی برآورد می‌گردد. در اجرای این روش، در صورت امکان معامله بین واحدهای مستقل (معاملات کنترل نشده) را در نظر گرفته و بر اساس آن، سود ترکیبی و سهم نسبی واحدهای درگیر در معامله برآورد می‌شود. میزان و نوع استفاده از این داده‌ها به شرایط و واقعیات مورد خاصی که بررسی می‌شود، بستگی دارد. به عنوان مثال، در موارد مشارکت خاص^{۱۷} بین واحدهای وابسته از قبیل پروژه‌های توسعه در صنعت نفت و گاز، مشارکت‌های حوزه دارو و مشارکت‌های حوزه بازاریابی که سود بین واحدها تسهیم می‌شود، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در صورتی که داده‌های معاملات واحدهای مستقل موجود نباشد از داده‌های داخلی (منظور معاملات کنترل شده واحدهای وابسته) می‌توان استفاده نمود. تفکیک سود معاملاتی در این روش تضمین می‌کند که درآمدها و هزینه‌های نسبت داده شده به واحدهای وابسته، با ثبات رویه صورت گرفته است. در تعیین تفکیک سود بین واحدهای وابسته باید تجزیه و تحلیل قابلیت قیاس به صورتی انجام شود که تجزیه و تحلیل مذکور، ثبات داشته و ریسک به شیوه‌ای مناسب بین طرف‌های معامله تخصیص داده شود.

¹⁵ Transactional profit split method

¹⁶ Combined profits

¹⁷ Joint venture

۷) قیمت گذاری انتقالی؛ فرار یا اجتناب مالیاتی

۳۶- در این جا ابتدا تشریح و تبیین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی و تمیز بین آنها ضروری به نظر می‌رسد. فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانون است. وقتی مودی از گزارش درآمدهای مشمول مالیات خویش عدول ورزد یا به شیوه‌های عامدانه‌ای نظیر گزارش کمتر از واقع درآمد و فروش، گزارش بیش از واقع کسورات و یا تنظیم اظهارنامه غیرواقعی، از تعهدات مالیاتی خود طفره رود، مرتکب فرار مالیاتی شده است؛ در حالی که اجتناب مالیاتی به معنای سوء استفاده مودیان از نقص قانون است که باید برای رفع این مشکل نقص قانون را برطرف کرد. حال اگر در کشوری با استفاده از قوانین مالیاتی مدون آن کشور بتوان در رابطه با قیمت گذاری انتقالی، مالیاتی وصول کرد (مانند آنچه که در برخی کشورها از قبیل هند و چین وجود دارد)، در آن صورت عدم پرداخت مودی فرار مالیاتی محسوب می‌شود. در این حالت التزام به قوانین موجود، از جنبه‌های مختلف کارساز خواهد بود. در صورتی که چنین قوانینی موجود نباشد یا قوانین نقص داشته باشد (مانند کشور ایران)، اجتناب مالیاتی محسوب می‌شود.

۸) قیمت گذاری انتقالی با اهداف مالیاتی یا غیرمالیاتی

۳۷- اکثر تحقیقات صورت گرفته در زمینه قیمت گذاری انتقالی مبتنی بر این فرض است که واحدهای اقتصادی با اهداف مالیاتی به چنین اقدامی دست می‌زنند. این تحقیقات عمدتاً بر لزوم انجام اقدامات در مقابله با قیمت-گذاری انتقالی تمرکز دارند (پندسی^{۱۸}، ۲۰۱۲). عده‌ای نیز معتقدند قیمت‌گذاری انتقالی با اهداف مالیاتی صورت نمی‌پذیرد. به عنوان مثال پندسی (۲۰۱۲) در تحقیق خود، هدف قیمت‌گذاری انتقالی شرکت‌های چندملیتی را مورد بررسی قرار داده است. نتیجه این تحقیق نشان می‌دهد که در قیمت‌گذاری انتقالی اهداف مالیاتی در اولویت نیست بلکه اهداف غیرمالیاتی از قبیل الزامات استراتژیک، مدیریت ریسک، مدیریت سرمایه‌گذاری و جنبه کنترل مدیریت از اولویت برای قیمت‌گذاری انتقالی برخوردار است. در ضمن این تحقیق از ذهنی بودن روش وصول مالیات از شرکت‌های چندملیتی انتقاد می‌کند و در نهایت به سازمان‌های مالیاتی توصیه می‌کند به صورت مشخصی، روش وصول مالیات را معین کنند.

¹⁸ Pendse

۹) شیوه برخورد با مسئله قیمت گذاری انتقالی

۳۸- در گزارشی که OECD تحت عنوان «برخورد با چالش های قیمت گذاری انتقالی»^{۱۹} در سال ۲۰۱۲ انتشار داده است، این مسئله را مورد بررسی قرار داده است. در این گزارش راه کارهای عملی که سازمان مالیاتی به منظور برخورد با این مسئله باید انجام دهد، مورد بررسی قرار گرفته است. این راهکارها شامل موارد زیر است:

۹-۱) انتخاب صحیح پرونده های مالیاتی مرتبط با TP

۳۹- در برخورد با چالش های قیمت گذاری انتقالی، اولین مسئله انتخاب صحیح پرونده های مالیاتی مرتبط با TP است که نیاز به حسابرسی و رسیدگی مالیاتی دارد. بدین منظور اولین مرحله، ارزیابی ریسک موثر پرونده های مالیاتی مرتبط با TP است. تشخیص و تعیین ریسک موثر پرونده ها تاثیر زیادی در تمکین مودیان دارد. باید در نظر داشت که ادارات مالیاتی با منابع داده های محدودی سروکار دارند. اداره مالیاتی کارا، اداره ای است که عایدی یا درآمد مالیاتی را حداکثر کند. این هدف با روش هایی که به مودیان اطمینان می دهد یا القاء می کند که اداره مالیات به شیوه صحیح عمل نموده است، می تواند به دست آید.

۴۰- روش های مختلفی برای انتخاب پرونده قیمت گذاری انتقالی به منظور حسابرسی مالیاتی وجود دارد. در یک طرف طیف، ادارات مالیاتی از روش های پیچیده برای تعیین پرونده های پرریسک استفاده می کنند؛ به عنوان مثال، از برنامه های کامپیوتری پیشرفته برای تجزیه و تحلیل و مقایسه داده های مرتبط درباره کسب و کار مودیان برای تعیین ریسک پرونده ها و اولویت بندی آنها از نظر ریسک استفاده می گردد. در طرف دیگر طیف، ادارات مالیاتی قرار دارند که هر چند سال یکبار به صورت منظم پرونده ها را بدون تعیین (یا با تعیین) ریسک، انتخاب می کنند. سایر روش ها بین این دو حد طیف قرار دارند. برای مثال انتخاب پرونده هایی برای حسابرسی مالیاتی که ارزش ناخالص مبادلات بین مرزی آنها از حد آستانه مشخصی، بیشتر باشد. لازم به ذکر است هر چه روش ارزیابی و مدیریت ریسک پیچیده تر باشد، تمرکز بر پرونده های پر ریسک موثرتر بوده و در نتیجه اتلاف منابع کمتری صورت خواهد گرفت.

۴۱- بدون توجه به این موضوع که مرحله اول رسیدگی، درخواست دفاتر، اسناد و مدارک تجاری است یا نه، توافق زیادی در بین مشاوران و متخصصان قیمت گذاری انتقالی و متخصصان مالیاتی مبنی بر گفتگوی اولیه میان

¹⁹ OECD. (2012). "Dealing Effectively With the Challenges of Transfer Pricing".

مودی و اداره مالیاتی قبل از رسیدگی وجود دارد. استفاده از گفتگوی مستقیم با مودیان، رفته رفته به عنوان روشی برای به توافق رسیدن در خصوص دامنه و مراحل بعدی رسیدگی مالیاتی تبدیل می شود.

۴۲- منابع اطلاعاتی لازم برای تعیین ریسک مودیان، معمولاً شامل اظهارنامه مالیاتی، حسابها و اسناد و پرسش- نامه قیمت گذاری انتقالات شرکت های چندملیتی است. بسیاری از کشورها مودیان را ملزم به تهیه اسناد قیمت- گذاری انتقالی از جمله توصیف واقعیت های اساسی معاملات و عملیات، داده های مالی مرتبط و تجزیه و تحلیل اقتصادی ماهیت قیمت معاملات مستقل می کنند. اطلاعات به دست آمده از این منابع نقطه شروع تشخیص و ارزیابی ریسک مودی محسوب می شود.

۴۳- ادارات مالیاتی بعضی از کشورها، شرکت های چندملیتی را ملزم به تکمیل پرسشنامه اطلاعات اضافی درباره قیمت گذاری انتقالی به همراه اظهارنامه مالیاتی می کنند. به عنوان مثال، در کشور دانمارک مودیان زمانی ملزم به تکمیل پرسشنامه می شوند که معاملات با واحدهای وابسته، از محدوده خاصی بالاتر باشد. در این کشور، پاسخ های ارائه شده به این پرسشنامه برای فرآیند ارزیابی ریسک که تا حدی به صورت خودکار انجام شود، مورد استفاده قرار می گیرد. بعضی از کشورها، شرکت های چندملیتی را پس از بررسی اولیه اظهارنامه مالیاتی و حساب های مودی، ملزم به تکمیل پرسشنامه TP می کنند. از جمله این کشورها آفریقای جنوبی است که پس از بررسی اولیه اظهارنامه، اگر ریسک TP محتمل باشد، مودی ملزم به تکمیل پرسشنامه می گردد. در این پرسشنامه داده های اضافی شامل معاملات با واحدهای وابسته که در حوزه های مالیاتی با نرخ پایین انجام می گیرد برای انجام فرآیند ارزیابی ریسک، درخواست می شود. در کشورهای دیگری مانند کشور فرانسه، اداره مالیاتی فقط بر ارزیابی خود از ریسک TP تکیه می کند که بر مبنای بررسی حسابها، اظهارنامه مالیاتی و سایر اطلاعات و بدون درخواست تکمیل پرسشنامه از طرف مودی، حاصل می شود. بدین منظور، اطلاعات اظهارنامه به همراه اطلاعات سایر منابع از قبیل اطلاعات شرکت های خارجی کنترل شده و اطلاعات منابع خارجی در دسترس، مورد استفاده قرار می گیرد.

۴۴- در اینجا به منظور درک مناسب مطلب، فرآیند ارزیابی ریسک TP در کشور دانمارک تشریح می شود. فرآیند ارزیابی ریسک TP در کشور دانمارک یک رویکرد سه مرحله ای است. مرحله اول تشخیص و تعیین حوزه های پرریسک است. مرحله دوم فرآیند کامپیوتری تجمع اطلاعات مالیاتی و جزئیات داده های در دسترس

می باشد. در نهایت مرحله سوم، بررسی اظهارنامه، حسابها و اسناد و مدارک مودی به منظور یافتن نشانه هایی از وجود ریسک مرتبط با TP است که در این بخش، به طور خلاصه به تشریح هر مرحله پرداخته شده است.

مرحله اول: حوزه های پرریسک

۴۵- در مرحله اول روند و مسائل مهم قیمت گذاری انتقالات به منظور تشخیص حوزه های خاص و پرریسک بررسی می شود. برای مثال شرکت های زیان ده یا شرکت هایی که انتقالات مالکیت معنوی^{۲۰} دارند، حوزه های ریسکی محسوب می شوند. در این مرحله، معمولاً از متخصصان قیمت گذاری انتقالات درخواست می شود، درخصوص محدوده های کامل حوزه های ریسکی، بررسی های لازم را انجام دهند. ضروری است متخصصان مذکور اطلاعاتی درخصوص موارد زیر حاصل نمایند:

- مالیات مرتبط با ریسک های خاص چقدر است؟
 - ریسک یک شرکت چندملیتی چه ارتباطی با سایر شرکت های چندملیتی دارد؟
 - آیا قوانین و مقررات مالیاتی مرتبط برای مودیان مشخص بوده و تمکین به آنها راحت است؟
 - بهترین روش مدیریت ریسک کدام است؟
- ۴۶- در انتهای این مرحله، فهرستی از ریسک های مهم تهیه شده و بر پایه آن، برنامه کاری برای سال موردنظر شکل می گیرد. معمولاً اکثر پرونده ها با تمرکز بر حوزه های ریسک خاص انتخاب می شوند، زیرا سال ها حوزه های ریسک تقریباً یکسان بوده است که از حوزه های اصلی ریسک می توان به شرکت های زیان ده و نیز شرکت های با انتقالات مالکیت معنوی اشاره نمود.

مرحله دوم: IT

۴۷- مرحله دوم فرآیند ارزیابی ریسک، شامل فرآیند IT است که در آن با استفاده از سیستم های کامپیوتری، داده های مودیان که در دسترس اداره مالیاتی است با داده های در دسترس عموم، به نحوی ترکیب می شوند که منجر به کاهش تعداد شرکت هایی شود که به منظور بررسی انتخاب می شوند. برای مثال، خرید و فروش سهام شرکت ها به عنوان حوزه های ریسکی شناخته می شوند. یک جستجوی کامل اینترنتی می تواند به تشخیص شرکت های خریدار یا فروشنده سهام در طول سنوات گذشته کمک کند. پس از این می توان با معیارهایی، تعداد شرکت های مناسب به منظور رسیدگی را محدودتر نمود. از جمله این معیارها می توان به تغییرات قابل

²⁰ Transfers of Intellectual Property

توجه در پرداخت بهره، پرداخت سود تقسیمی، ساختار و شکل قانونی شرکت، شعبات، نوع فعالیت، ماهیت و اندازه درآمد و نوع معافیت مالیاتی مورد استفاده شرکت اشاره نمود. در پایان این مرحله شرکت‌ها به دو دسته یعنی «شرکت‌های بالقوه مناسب برای رسیدگی» و دیگری «نامناسب برای رسیدگی» تقسیم می‌شوند. دسته اول به مرحله سوم انتقال می‌یابند.

مرحله سوم: انتخاب مودی برای حسابرسی

۴۸- در این مرحله اظهارنامه و داده‌های مالی شرکت‌ها به منظور انتخاب مودی برای حسابرسی یا عدم حسابرسی مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد. این مرحله به فهرست کردن شرکت‌های مناسب حسابرسی (رسیدگی) و با تعیین اولویت برای آنها، با در نظر گرفتن این قید که منابع همواره محدود است، ختم می‌شود. همواره برای سازمان مالیاتی شناسایی علائم و ویژگی‌هایی که بیانگر ریسک مالیاتی ناشی از TP است از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در اینجا به برخی از این ویژگی‌ها اشاره شده است:

۱. معاملات مهم با واحدهای تجاری وابسته در حوزه‌های مالیاتی با نرخ کمتر: در مواردی که معاملات در حوزه‌های مالیاتی با نرخ پایین‌تر و با اشخاص وابسته صورت می‌گیرد، این ریسک وجود دارد که قیمت-گذاری غیرواقعی، باعث انتقال سود به حوزه‌های مالیاتی با نرخ پایین‌تر گردد.

۲. انتقال دارایی نامشهود به اشخاص وابسته: معاملاتی از این نوع، سوالات و ابهامات ارزش‌گذاری متنوعی را ایجاد می‌کند. به ویژه اینکه این دارایی‌ها، عمدتاً منحصر به فرد بوده و در نتیجه یافتن دارایی‌های قابل قیاس مشابه، به منظور تعیین قیمت‌های مستقل بسیار مشکل می‌گردد.

۳. انواع پرداخت‌های خاص: پرداخت بهره، حق بیمه و حق الامتیاز به اشخاص وابسته یکی دیگر از این علائم است، به این دلیل که حقوق مذکور تا حد زیادی قابل انتقال بوده و در نتیجه این ریسک وجود دارد که مبلغ پرداختی، انعکاس دهنده ارزش واقعی دارایی نباشد.

۴. زیان‌دهی: زیان‌دهی سال به سال شرکت که در آن هیچ تلاشی برای تغییر عملیات یا تامین مالی جدید صورت نمی‌گیرد، از دیگر نشانه‌هاست. زیان‌های مداوم ممکن است شاهی بر این باشد که نتایج گزارش شده شرکت، بازتاب ارزش‌های واقعی نیست.

۵. عملکرد ضعیف در مقایسه با شرکت های مشابه: نتایج ضعیف عملکرد یک شرکت در مقایسه با عملکرد واحدهای تجاری مرتبط در صنعت مشابه، ممکن است حاکی از این باشد که معاملات با اشخاص وابسته به درستی قیمت گذاری نشده است.
۶. اختلاف بین نرخ موثر و اسمی مالیات: اختلاف معنادار بین نرخ موثر مالیات در سطح گروه و نرخ اسمی مالیات، می تواند از طریق تخصیص بیش از اندازه سود به حوزه های مالیاتی با نرخ پایین تر، انگیزه اصلی برای فرار یا اجتناب مالیاتی از طریق TP را فراهم نماید.
۷. فقدان مستندات یا وجود مستندات ضعیف: زمانی که شواهد و مستندات TP و روشهای مورد استفاده برای محاسبه قیمت مستقل، ناکافی و یا ناقص باشد، آنگاه قابلیت اتکا قیمت ها با شک و تردید مواجه خواهد شد.
۸. بدهی مازاد: بدهی شرکت که مازاد بر توانایی خود در بازپرداخت آن باشد و یا پرداخت نرخ بهره ای مازاد بر نرخ بازار، می تواند نشانه ای از ریسک مرتبط با TP باشد.

۹-۲) شروع مناسب حسابرسی مالیاتی TP

- ۴۹- مسئله بعدی، شروع خوب حسابرسی مالیاتی TP است. نحوه شروع کار حسابرسی مالیاتی TP، عامل اساسی در تعیین زمان و کیفیت محصول نهایی است. در این جا مرحله بعدی که مرحله یافتن حقایق^{۲۱} است شروع می شود. دسترسی به حقایق صحیح در زمان مناسب، نقشی اساسی در کارایی حسابرسی TP و در نتایج نهایی آن دارد.
- ۵۰- پیشنهادی که با استفاده از بازخورد نظرات ادارات و مشاوران مالیاتی می توان ارائه کرد این است که قبل از شروع بحث در مورد به کارگیری اصول TP، بهتر است حقایق و داده های قیمت گذاری انتقالی تعیین شوند. متأسفانه متداول تر این است که هر دو طرف قبل از تعیین دقیق مسئله و توافق بر روی حقایقی که لازم است گردآوری شود، مبادرت به بحث های پیچیده فنی و تعیین جزئیات روش TP می کنند. تفکیک بین مرحله یافتن حقایق و مرحله حسابرسی مالیاتی از به وجود آمدن مباحث فنی جلوگیری می کند. مشاجرات فنی پیش از موقع، دلیل متداول اتلاف وقت و انرژی ماموران مالیاتی در رسیدگی به پرونده های TP است.

²¹ Facts

۵۱- برای شروع حسابرسی TP، معمولاً ادارات مالیاتی دو شیوه را به کار می‌برند. روش اول درخواست اسناد و مدارک معمولاً به شیوه از قبل تعیین شده (شیوه استاندارد) و دیگری تشکیل جلسه و گفتگوی مستقیم بین مودیان (یا مشاوران مالیاتی آن‌ها) و ماموران مالیاتی، قبل از درخواست اسناد و مدارک است. در شیوه دوم پس از برگزاری جلسه مشترک، اسناد و مدارکی که مودی ملزم است به ماموران مالیاتی تسلیم نماید، تعیین می‌شود. در کشورهایی که از شیوه استاندارد درخواست اسناد و مدارک انجام می‌شود، لازم است الزامات و جرایم خاصی برای عدم تمکین مودیان در ارائه اسناد و مدارک در نظر گرفته شود. معمولاً مودیان و مسئولان مالیاتی تمایل بیشتری بر انجام گفتگوی مستقیم دارند. گفتنی است با گذشت زمان این روش معمول‌تر شده است به نحوی که از این روش، هم برای توافق بر دامنه اسناد و مدارک TP و هم در مرحله بعدی یعنی حسابرسی TP استفاده می‌شود. در رسیدگی به پرونده‌های TP توصیه می‌شود از متخصصان هر بخش استفاده شود. به عنوان مثال در بخش دارو می‌توان از متخصصان این بخش به منظور تعیین اسناد و مدارک مرتبط با TP استفاده کرد.

۵۲- در نهایت باید عنوان شود که ادارات مالیاتی، صاحبان کسب و کار و مشاوران مالیاتی همه بر این امر توافق دارند که تشخیص مناسب ریسک TP، پیش‌نیاز حسابرسی کارای TP در حداقل زمان ممکن است. یکی از مهم‌ترین مباحث در رسیدگی به پرونده مالیاتی TP، زمان رسیدگی به پرونده است که تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد متوسط زمان رسیدگی به این پرونده‌ها، ۵۴۰ روز است (OECD، ۲۰۱۲).

۹-۳) ترتیبات حاکمیتی

۵۳- شروع مناسب حسابرسی، زمینه‌ای را برای رسیدگی موثر و موفق TP فراهم می‌آورد. باید توجه داشت رسیدگی به موضوع TP پیچیده و به منابع زیادی نیازمند است. برای انجام چنین کاری باید ترتیبات حاکمیتی^{۲۲} مشخصی تعیین شود تا مسئولان مالیاتی نظارت و کنترل مناسبی بر موضوع داشته باشند. در بعضی از کشورها ترتیبات حاکمیتی و مدیریتی خاصی برای موضوع TP طراحی شده است. برای این منظور وجود آگاهی در مسئولان مالیاتی از فرار مالیاتی در موضوع TP ضروری است. به طور کلی هدف این ترتیبات، نظارت مسئولان عالی مالیاتی بر وضعیت فعلی حسابرسی مالیاتی TP و ایجاد فرصت‌های دخالت برای آنها در مراحل اصلی حسابرسی مذکور است. در حقیقت ترتیبات حاکمیتی، تضمین کننده ایجاد ثبات رویه در رویکردهای حاکمیتی مسئولان مالیاتی در برخورد با مسئله TP است.

²² Governance Arrangements

۵۴- در کشورهای مختلف، رویکردهای متنوعی درخصوص ترتیبات حاکمیتی وجود دارد. به عنوان مثال در کشور دانمارک، در این مورد هیاتی برای نظارت بر برنامه‌های حسابرسی و رسیدگی مالیاتی TP ایجاد شده است. این هیات شامل روسای واحدهای حسابرسی و رئیس تیم TP مرکزی است. در این میان، هیات مسئولیت بررسی پرونده‌های مهم و پیچیده را بر عهده دارد؛ به گونه‌ای که پیچیده‌ترین پرونده‌ها به هیئت ارجاع داده می‌شوند. در کشور کانادا هیات خاصی بدین منظور در نظر گرفته نشده است اما کمیته مرکزی^{۲۳} با وظیفه کنترل و نظارت بر پرونده‌هایی که معاملات خاص دارند، ایجاد شده است. شیوه عمل این کمیته تاحدودی با شیوه هیات موجود در کشور دانمارک متفاوت است. در نهایت در کشور انگلستان، از سال ۲۰۰۸ سیستم حاکمیتی جدیدی درخصوص TP به اجرا درآمده است. هدف اداره مالیات انگلیس از برقراری این سیستم، تمرکز بیشتر بر انتخاب پرونده از طریق ارزیابی ریسک آنها، رسیدگی سریع‌تر و کاراتر به پرونده‌ها و در نهایت ثبات رویه در برخورد و تصمیم‌گیری درخصوص پرونده‌های مذکور است. لازم به ذکر است در این سیستم، هیاتی برای بررسی پرونده‌های TP در نظر گرفته شده است.

۹-۴) حفظ پیشرفت در رسیدگی و جلوگیری از اطاله رسیدگی

۵۵- مسئله مهم دیگری که باید در این تحقیق بدان اشاره شود، مسئله حفظ پیشرفت در رسیدگی به TP و جلوگیری از اطاله رسیدگی مالیاتی آن است. تحقیقات مختلف نشان داده است حل و فصل پرونده‌های TP به زمان زیادی نیاز دارد و گاهی اوقات حل و فصل پرونده‌های مهم، چندین سال طول می‌کشد؛ به عنوان مثال نتایج یکی از تحقیقات بیانگر آن است که متوسط زمان رسیدگی به پرونده‌ها در این موضوع ۵۴۰ (OECD، ۲۰۱۲) روز است. یکی از دلایل اصلی این مسئله، کوتاهی مودیان مالیاتی در تحویل اسناد و مدارک مربوط، پس از درخواست اداره مالیاتی است. از این رو همکاری بین واحد تجاری و اداره مالیاتی، تهیه و تحویل اسناد و مدارک در زمان درخواست شده را تضمین می‌کند.

۵۶- نقش مشاوران مالیاتی نیز در این مسئله از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. بعضی از ادارات مالیاتی احساس می‌کنند بکارگیری مشاوران مالیاتی در این مسئله توسط مودیان مالیاتی، سرعت پیشرفت در رسیدگی به پرونده‌های TP را کاهش می‌دهد ولی دیگر ادارات مالیاتی به این نتیجه رسیده‌اند که مشاوران می‌توانند نقش مثبت و تسهیل‌کننده‌ای در ارتباط بین ادارات مالیاتی و مودیان داشته باشند. به کارگیری متخصصان (داخلی یا

²³ Central Committee

خارجی) در پرونده‌های مالیاتی نیز می‌تواند نقش مفیدی در حل و فصل پرونده‌ها داشته باشد. در نهایت باید عنوان شود که ادرات مالیاتی، صاحبان کسب و کار و مشاوران مالیاتی، همه بر این امر توافق دارند که تشخیص ریسک TP، پیش‌نیاز حسابرسی و رسیدگی TP کارا در حداقل زمان ممکن است.

۹-۵) نهایی کردن پرونده‌های TP^{۲۴}

۵۷- مرحله پایانی، نهایی کردن پرونده‌های TP است. در نهایت در این مرحله باید مشخص شود که پرونده مرتبط با TP به چه نحوی (از طریق مذاکره و یا از طریق اقامه دعوی از طرف مودی)، باید بسته شود. معمولاً مشکل‌ترین تصمیم در حسابرسی مالیاتی TP، تصمیم‌گیری در این مورد است که چه زمانی یافتن حقایق مرتبط با پرونده، باید پایان یابد. پاسخ به این سوال چندان راحت نیست زیرا به کارگیری روش اقامه دعوی از سوی مودی، هزینه‌های بسیاری را (هم برای مودی و هم سازمان مالیاتی) در پی خواهد داشت. در مجموع، اکثر کشورها بر این امر توافق دارند که حل و فصل مشاجرات TP از طریق اقامه دعوی کار مشکلی است، زیرا این روش، خود به حقایق زیادی و همچنین به متخصصان در بخش‌های مختلف و استراتژی‌های قیمت گذاری نیاز دارد. اهمیت تدوین نظام ترتیبات حاکمیتی مناسب برای موضوع TP در این مرحله بیشتر قابل درک است. شیوه در نظر گرفته شده باید نتیجه فرآیند عینی بوده و نباید تحت تاثیر ملاحظات ذهنی و یا نامناسب قرار گیرد. در ترتیبات اجرایی برخی از کشورها فرآیند دادرسی داخلی، یعنی قبل از آن که پرونده‌ها به مرحله اقامه دعوی در دادگاه برسد، پیش‌بینی شده است.

۱۰) مفهوم «سرمایه گذاری رقیق^{۲۵}» و ارتباط آن با قیمت گذاری انتقالی

۵۸- شرکت‌ها معمولاً از طریق انتشار سهام و ایجاد بدهی (وام) و یا از ترکیبی از این دو برای تامین مالی خود استفاده می‌کنند. اگر نسبت سرمایه شرکتی به وام‌های آن شرکت اندک و ناچیز باشد، اصطلاحاً می‌گویند سرمایه شرکت رقیق است (توکل، ۱۳۷۷). مسئله مهم در این جا ارتباط سرمایه گذاری رقیق با مالیات است، زیرا رفتار مالیاتی مودیان بر حسب این که بازده سرمایه شرکت از طریق ایجاد بدهی باشد یا انتشار سهام، تفاوت می‌کند، بنابراین احتمال آن وجود دارد که شرکت‌ها از نسبت بالای بدهی به حقوق صاحبان سهام به عنوان نوعی ترفند مالیاتی استفاده کنند؛ به این دلیل که در قوانین مالیاتی اکثر کشورها، در محاسبه درآمد مشمول مالیات

²⁴ Reaching a Decision Point

²⁵ Thin Capitalization

بهره پرداختی شرکت‌ها به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود، این در حالی است که سود سهام پرداختی شرکت‌ها به عنوان هزینه قابل قبول محسوب نمی‌شود. در نتیجه شرکتی که با ایجاد بدهی تامین مالی می‌کند در مقایسه با شرکتی که با انتشار سهام تامین مالی می‌کند، از نظر مالیاتی در وضعیت بهتری قرار دارد (توکل ۱۳۷۹).

۵۹- در خصوص ارتباط سرمایه گذاری رقیق با TP شایان ذکر است که امکان دارد شرکت‌های وابسته به منظور کاهش مالیات خود اقدام به اخذ وام و تسهیلات مالی از یکدیگر نمایند تا از مزایای مالیاتی بهره‌پرداختی منتفع گردند. به منظور برخورد با این اقدام، کشورها قوانین و مقررات متفاوتی در زمینه سرمایه گذاری رقیق دارند. در برخی از کشورها چنین هزینه‌هایی به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نمی‌شود اما در بعضی کشورهای دیگر، مقررات خاصی در رابطه با سرمایه گذاری رقیق وجود ندارد لکن در عوض مقررات و رویه‌هایی وجود دارد که میزان تامین سرمایه از طریق ایجاد بدهی را محدود می‌کند؛ به عنوان مثال، اینگونه مقررات ممکن است بهره پرداختی به شخص وابسته را در حکم تقسیم سود به شمار آورد و یا رویه مراجع مالیاتی بر این باشد که در موارد ضروری، با استناد به «اصل معاملات مستقل»، پرداخت بهره را به عنوان تقسیم سود تعبیر کند. همچنین در قوانین مالیاتی بعضی کشورها سقف مشخصی برای نسبت بدهی به سرمایه تعیین شده است.

۱۱) توافق قیمت گذاری پیشاپیش^{۲۶}

۶۰- توافق قیمت گذاری پیشاپیش^{۲۷} (APA) قراردادی بین مودیان و مسئولان مالیاتی است که در آن روش تعیین TP، پیش از آن که معاملاتی صورت گیرد، مشخص می‌شود. در کتاب فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، از نظر توکل (۱۳۷۹) توافق قیمت گذاری پیشاپیش عبارت است از قرارداد خصوصی بین مودیان آمریکایی و سازمان مالیاتی آن کشور پیرامون روش قیمت گذاری انتقالات که مودی باید آن را نسبت به هرگونه تسهیم یا تخصیص درآمد، اعتبارات، کسور و تخفیف‌های مالیاتی در رابطه با معاملات بین‌المللی خود به کار برد. در این قراردادها مودیان موظف هستند از نوعی از قیمت گذاری که در توافقنامه با سازمان مالیاتی تصریح شده استفاده کنند.

²⁶ Advance Pricing Agreement

²⁷ دکتر توکل برای APA، اصطلاح «توافق قبلی قیمت گذاری» استفاده می‌کند ولی به نظر می‌رسد «توافق قیمت گذاری پیشاپیش» مناسب‌تر باشد زیرا پیشاپیش تکمیل اظهارنامه و رسیدگی تعیین می‌شود.

۶۱- در ابتدا فقط کشور آمریکا چنین توافقاتی را به تصویب می‌رساند ولی هم اکنون کشورهای دیگری نیز از این توافقات استفاده می‌نمایند. اهداف کشورها از تنظیم این قراردادها پرهیز از هزینه‌های منازعات قیمت-گذاری انتقالات میان سازمان مالیاتی و مودی بیان شده است. در روش سنتی بدون انجام چنین قراردادی، پرونده مودیان پس از انجام مبادلات، مورد حسابرسی مالیاتی قرار می‌گیرد. در این وضعیت مودیان با وضعیت نااطمینانی مالیاتی نسبت به آینده مواجه بودند ولی با انجام توافقات APA، توافقی بین مودیان و مسئولان مالیاتی یک یا چند کشور صورت می‌گیرد تا از روش قیمت گذاری مورد توافق استفاده شده و اظهارنامه بر این اساس تکمیل گردد. با این قراردادها در هزینه و وقت مسئولان مالیاتی و نیز مودیان صرفه‌جویی قابل توجهی صورت می‌پذیرد.

۱۲) تصویب قوانین یا توافقات درخصوص قیمت گذاری انتقالی در کشورهای مختلف

۶۲- قانونگذاری در موضوع TP به اوایل قرن بیستم بر می‌گردد. انگلستان اولین کشوری بود که در سال ۱۹۱۵ قوانینی در جهت رفع مشکلات TP تصویب کرد. کمی بعد از آن، کشور آمریکا در سال ۱۹۱۷ اقدام به تصویب قوانینی در این راستا کرد. پس از آن تا دهه ۱۹۶۰ که تجارت بین‌الملل گسترش یافت، اقدام خاصی در جهت مقابله با فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از TP انجام نشد. با افزایش تجارت بین کشورها، OECD پیش‌نویس راهنمای توافقنامه مدل مالیاتی برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در سال ۱۹۶۳ تهیه کرد که در آن اصل معاملات مستقل نیز تشریح شده بود (سوزان، ۲۰۰۹).

۶۳- در سال ۱۹۷۹، OECD راهنمای TP با عنوان «راهنمای قیمت گذاری انتقالی برای واحدهای تجاری چند-ملیتی و ادارات مالیاتی» انتشار داد. این راهنما که تاکنون چندین بار به روز شده است، مسائل قیمت گذاری مبتنی بر اصل معاملات مستقل را مورد بررسی قرار می‌دهد. در اوایل دهه ۱۹۹۰، استرالیا و ایالات متحده اولین کشورهایی بودند که در راستای تشخیص قیمت گذاری انتقالی و اسناد مورد نیاز، مقرراتی تصویب نمودند (برکوسکی ۲۰۰۹). با توسعه و رشد روز افزون تجارت بین شرکت‌ها، این موضوع اهمیت وافری پیدا کرده است. در طول ده سال گذشته، قانونگذاری در موضوع TP به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش یافته است به طوری که در این مدت، بیش از ۴۰ کشور در خصوص TP قانون تصویب کرده‌اند (برکوسکی ۲۰۰۹). از این رو TP به یکی از اصلی‌ترین مسائل تمکین مالیاتی برای واحدهای تجاری چندملیتی تبدیل شده است.

۶۴- در کشورهای مختلف، قوانین و مقررات متفاوتی درخصوص نحوه شناسایی و برخورد با TP وجود دارد که در اینجا به طور نمونه به شرایط کشورهای ترکیه و ژاپن اشاره شده است.^{۲۸}

۱۲-۱) ترکیه

۶۵- در این کشور قوانین مالیاتی مرتبط با قیمت گذاری انتقالی برای معاملات بین شرکت های مقیم و اشخاص وابسته آنها، از سال ۲۰۰۷ اجرایی شده است. در ماده (۲) ۱۳ قانون مالیات بر درآمد شرکت ها (CITL)^{۲۹}، اشخاص وابسته تعریف شده است که موارد زیر نمونه ای از اشخاص مذکور در نظر گرفته شده اند:

الف) سهامداران شرکت

ب) اشخاص حقیقی یا حقوقی مرتبط با شرکت یا سهامداران

ج) اشخاص حقیقی یا حقوقی که شرکت را به طور مستقیم یا غیرمستقیم از لحاظ مدیریتی، نظارتی و یا سرمایه آن، کنترل می کنند.

د) اشخاص حقیقی یا حقوقی که توسط شرکت به طور مستقیم یا غیرمستقیم از لحاظ مدیریتی، نظارتی و یا سرمایه آن، کنترل می شوند.

۶۶- در ماده (۳) ۱۳ قانون مالیات بر درآمد شرکت ها، اصل معاملات مستقل گنجانده شده است. طبق این ماده، اصل معاملات مستقل بدین معناست که قیمت یا ما به ازای مطالبه شده برای خرید یا فروش کالا یا خدمات بین اشخاص وابسته، باید قیمت یا ما به ازایی باشد که تحت شرایط عدم وجود چنین روابطی بین آنها به وجود می آید. لازم به ذکر است در توضیحات زمینه حقوقی ماده ۱۳ تصریح شده است که قانون گذاری TP با الهام از راهنمای OECD تهیه شده است.

۶۷- در کشور ترکیه، برای مودیان مالیاتی سه نوع الزام برای ارائه اسناد و مدارک مرتبط با TP به شرح زیر وجود دارد:

• مودیان باید گزارش سالیانه^{۳۰} TP را تا آخرین موعد تسلیم اظهارنامه سالیانه به اداره مالیاتی، تهیه و تسلیم نمایند.

^{۲۸} در تنظیم مطالب این قسمت از پروفایل TP کشورها در سایت OECD به آدرس زیر استفاده شده است:

[Http://www.oecd.org/tax/transferpricing/transferpricingcountryprofiles.htm](http://www.oecd.org/tax/transferpricing/transferpricingcountryprofiles.htm)

^{۲۹} Corporate Income Tax Law

• مودیان باید فرم^{۳۱} TP، فهرست شرکت های خارجی وابسته و سرمایه گذاری رقیق را تکمیل و به همراه اظهارنامه سالانه به اداره مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند.

• مودیانی که توافقنامه قیمت گذاری پیشاپیش دارند باید گزارش سالانه^{۳۲} APA را تهیه و تا موعد تسلیم آخرین اظهارنامه سالیانه به اداره مالیاتی تسلیم کنند.

۶۸- در این کشور مودیان موظف هستند یکی از ۴ روش زیر را برای تعیین قیمت مستقل با اشخاص وابسته (در راستای رعایت اصل معاملات مستقل) استفاده نمایند:

۱- روش قیمت کنترل نشده قابل قیاس

۲- روش فروش مجدد

۳- روش بهای تمام شده بعلاوه چند درصد

۴- سایر روش ها (از قبیل روش تفکیک سود معاملاتی، روش حاشیه سودخالص معاملاتی و سایر روش های تعیین شده توسط مودی)

۶۹- لازم است مودیان مناسب ترین روش را با توجه به ماهیت معاملات خود انتخاب کنند. در این راستا اگر انتخاب یک روش از بین روش های بالا امکان پذیر نباشد، مودی می تواند از روش دیگری که مناسب ماهیت معاملات است، استفاده کند.

۷۰- در کشور ترکیه درخصوص رویه حسابرسی TP و جرایم مرتبط با آن، بخشی تحت عنوان «سرمایه گذاری رقیق، قیمت گذاری انتقالی و معاملات بین مرزی»، در مجمع حسابرسی مالیاتی وزارت اقتصاد در سال ۲۰۱۱ تشکیل شده است. دپارتمان های مربوط به حسابرسی TP نیز در شهرهای آنکارا، استانبول و از میر مستقر شده اند.

^{۳۰} در این گزارش واحدهای تجاری ملزم می شوند، اطلاعاتی درخصوص TP از قبیل فهرست واحدهای تجاری وابسته، نوع و محتوای معاملات انجام شده با اشخاص وابسته داخلی و خارجی مانند شرکت های فرعی، شعب، نمایندگی ها و غیره، نوع روش تعیین قیمت گذاری انتقالی توافق شده بر اساس توافقنامه قیمت گذاری پیشاپیش، دلایل انتخاب روش مذکور، تحلیلی از سود عملیاتی اشخاص وابسته و غیره، به اداره مالیاتی به صورت سالیانه ارائه نمایند. نمونه این گزارش از آدرس <http://www.tpanalytics.com/report-templates/> قابل دریافت است.

^{۳۱} از جمله این فرم ها در کشور ایالات متحده آمریکا می توان به فرم های شماره ۵۴۷۱ با عنوان «اطلاعات سودهای ناشی از معاملات اشخاص آمریکایی با برخی شرکت های خارجی خاص» و شماره ۵۴۷۲ با عنوان «اطلاعات سودهای ناشی از معاملات شرکت های آمریکایی که حداقل ۲۵٪ مالکیت سهام آنها توسط شرکت های خارجی خریداری شده است با اشخاص دیگر آمریکایی» اشاره نمود که از طریق آدرس <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f5471.pdf> و <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f5472.pdf> قابلیت دسترسی دارند.

^{۳۲} در این گزارش، روش توافق شده به منظور تعیین قیمت انتقالی شخص با اداره مالیاتی ارائه می شود. نمونه این گزارش در کشور هند در قالب فرم شماره 3CEI^۳ از طریق آدرس <http://law.incometaxindia.gov.in/DITTaxmann/IncomeTaxRules/pdf/itr62Form3cef.pdf> قابل دریافت است.

در کشور ترکیه رویه قانونی مشخصی در رابطه با نحوه حسابرسی TP یا جرایم مرتبط با آن وجود ندارد و طبق مقررات مرتبط با قانون دادرسی مالیاتی شماره ۲۱۳، از سیستم جرایم و حسابرسی عمومی برای پرونده‌های TP استفاده می‌شود؛ به عبارت دیگر، در ارتباط با پرونده‌های مالیاتی مرتبط با TP آیین دادرسی خاصی پیش‌بینی نشده است.

۷۱- در نهایت درخصوص مقررات مرتبط با ترتیبات قیمت گذاری پیشاپیش در کشور ترکیه شایان ذکر است که طبق ماده (۵) ۱۳ CITL، مودیان قادرند در مورد روش خاصی که آنها می‌توانند در معامله با اشخاص وابسته خود به کار برند با وزارت اقتصاد به توافق برسند. بدین منظور، اختیار امضای APA با مودیان به اداره درآمد ترکیه تفویض شده است.

۱۲-۲) ژاپن

۷۲- در این کشور، قانون گذاری با هدف جلوگیری از اجتناب مالیاتی شرکت‌های داخلی در معامله با اشخاص وابسته خارجی خود صورت گرفته است. به طور کلی، سازمان مالیاتی این کشور معاملات انجام شده در داخل گروه را ملزم به رعایت اصل معاملات مستقل می‌کند. اشخاص وابسته خارجی به شرکت خارجی گفته می‌شود که وابستگی با اهمیتی با شرکت اصلی داشته باشد. شرکتی با شرکت دیگر وابسته محسوب می‌شود که مالکیت ۵۰ درصد یا بیشتر از ۵۰ درصد سهام منتشره و یا سرمایه گذاری شرکت دیگر را دارا باشد. در این کشور، روش‌های پذیرش شده برای تعیین قیمت معاملات مستقل به شرح زیر است:

الف) روش کنترل نشده قابل قیاس

ب) روش فروش مجدد

ج) روش بهای تمام شده بعلاوه چند درصد

د) روش‌های معادل روش‌های الف تا ج و سایر روش‌ها از قبیل روش تفکیک سود معاملاتی و روش حاشیه سودخالص معاملاتی)

۷۳- لازم است از روش‌های مذکور مناسب‌ترین روش با در نظر گرفتن واقعیات و شرایط معاملات کنترل شده، انتخاب شود.

۷۴- شرکت‌ها در ژاپن ملزم به ابراز روش‌های TP مورد استفاده برای معاملات با اشخاص وابسته و حجم و محتوای معاملات هستند. الزامات نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک در بند ۷ ماده ۴-۶۶ STML^{۳۳} بیان شده است. در این کشور، سازمان مالیاتی صلاحیت درخواست اسناد و مدارک لازم برای تعیین قیمت معاملات مستقل را دارد. همچنین مرور زمان در خصوص مسائل مالیاتی مرتبط با TP، شش سال است؛ ولی در صورت عدم تکمیل اسناد و مدارک و یا تقلب و فرار مالیاتی، مرور زمان هفت سال در نظر گرفته می‌شود.

۷۵- در کشور ژاپن، قوانین و مقررات سرمایه‌گذاری رقیق برای جلوگیری از اجتناب یا فرار مالیاتی بگونه‌ای است که بر اساس آن، بهره پرداختی به شرکت فرعی در ژاپن یا شخص وابسته خارجی تا سقف مشخصی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود. طبق قوانین و مقررات مرتبط با سرمایه‌گذاری رقیق، سقف مجاز نسبت حقوق صاحبان سهام به بدهی یک به سه است. بدین معنی که در صورتی که بدهی به شرکت خارجی (که سهام این شرکت اصلی را در اختیار داشته و یا به نحوی وابسته آن است) از سقف در نظر گرفته شده طبق نسبت مذکور بالاتر باشد، هزینه بهره پرداختی بابت مازاد بدهی، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود. در نهایت باید عنوان شود که در کشور ژاپن جرایم خاصی در رابطه با TP در نظر گرفته نشده است.

۱۳) کشورهای در حال توسعه و مشکلات مرتبط با مسئله TP

۷۶- معمولاً در کشورهای توسعه یافته قوانین و مقررات، رویه‌ها و امکانات مناسبی در برخورد با TP و مسائل مرتبط با آن وجود دارد. لکن در کشورهای در حال توسعه به دلایل زیر مشکلات عمده‌ای در برخورد با TP وجود دارد که در این جا به طور خلاصه به آنها اشاره شده است^{۳۴}:

۱۳-۱) فقدان چارچوب قانونی

۷۷- اغلب در کشورهای در حال توسعه، فقدان چارچوب قانونی لازم جهت تصویب و تضمین اجرای موثر قوانین در برخورد با عدم تمکین و انجام نادرست وظایف مودیان، یکی از این مشکلات است. از طرفی مقررات حسابداری که خود معمولاً مبنای حسابداری مالیاتی است تا اندازه کافی در پیشگیری، کشف و افشای سوء- استفاده‌های ناشی از TP کامل نیست.

^{۳۳} Special taxation measures law

^{۳۴} Transfer pricing and developing countries, (2011). www.ec.europa.eu/europeaid/what/economic.../transfer-pricing-study.

۱۳-۲) شکاف اطلاعات

۷۸- مشکل دیگر در این زمینه شکاف اطلاعات است. ادارات مالیاتی کشورهای در حال توسعه در اغلب موارد با جمع‌آوری و دسترسی به اطلاعات مورد نیاز مشکل دارند. دلیل این امر عمدتاً نبود الزامات مستندسازی (مشکلات تصویب چنین الزاماتی) و یا نبود ظرفیت پردازش و ارزیابی چنین اطلاعاتی است. در این جا به عنوان نمونه به برخی مشکلات دسترسی به اطلاعات مرتبط با قیمت گذاری انتقالی در کشورهای آفریقایی اشاره شده است:

۱. شرکت‌های چندملیتی در گردآوری داده‌ها و اطلاعات برای ماموران مالیاتی، اصل صرفه‌جویی اقتصادی را در نظر می‌گیرند. این خود اثبات قیمت گذاری انتقالی با اهداف مالیاتی را مشکل می‌کند. زیرا، در اکثر مواقع شرکت‌های چندملیتی اطلاعات کلیدی را از دید ماموران مالیاتی مخفی نگه می‌دارند.
۲. در بعضی شرایط شرکت‌های چندملیتی داده‌های فراوانی شامل داده‌های نامربوط را به منظور به هم زدن یا منحرف کردن تمرکز ماموران مالیاتی از اطلاعات مهم و مرتبط، ارائه می‌کنند.
۳. موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، همیشه در برآورد اطلاعات مهم مورد نیاز حسابرسی یا بررسی قیمت گذاری انتقالی موثر نیستند. در اغلب موارد، سازمان مالیاتی برای دسترسی به اطلاعات مورد نیاز درخواستی خود مجبور است دوره زمانی طولانی حتی بیشتر از شش ماه منتظر باشد و یا حتی در بعضی مواقع اطلاعات مهم و مرتبطی که مورد نیاز است را به دست نمی‌آورد.
۴. حق الزحمه مدیران یکی از مواردی است که شرکت‌های چندملیتی برای کاهش درآمد مشمول مالیات خود استفاده می‌کنند. معمولاً این حق الزحمه‌ها هیچ ارتباطی با هزینه واقعی تامین خدمات مدیریت ندارند اما درصد ثابتی از درآمدها محسوب می‌شود.

۱۳-۳) شکاف نیروی انسانی

۷۹- این مطلب پذیرفته شده است که مودیان و کارمندان مالیاتی در رابطه با TP باید تخصص بالایی داشته باشند. در این جا مشکل دیگر، مشکل شکاف نیروی انسانی است؛ به این معنا که متخصصان TP و متخصصان

مودیان بزرگ در ادارات مالیاتی ممکن است با تغییر ساختار حاکمیتی یا فرصت‌های اشتغال رقابتی در محیط کسب و کار، سازمان خود را ترک کنند.

۱۳-۴) مشکل یافتن موارد قابل قیاس

۸۰- یکی از شرایط اساسی محاسبه «اصل قیمت معاملات مستقل»، یافتن اطلاعاتی درخصوص موارد قابل قیاس است اما در این میان، به دلیل ضعف در زیرساخت‌های لازم، به دست آوردن اطلاعات کافی درخصوص موارد قابل قیاس مناسب در کشورهای در حال توسعه، بسیار مشکل است.

۱۳-۵) تعریف نامناسب واحدهای تجاری وابسته

۸۱- سازمان‌های مالیاتی برای وصول مالیات TP ملزم به تعریف «واحدهای تجاری وابسته» هستند. ولی باید توجه داشت که تعریف وسیع این واحدها باعث می‌شود هزینه‌های سازمان افزایش یابد. لذا لازم است کشورهای در حال توسعه در تعریف «واحدهای تجاری وابسته»، هزینه‌های چنین تعریفی را در نظر گیرند.

۱۴) استانداردهای حسابداری و مسئله TP

۸۲- استاندارد حسابداری بین‌المللی موجود که با موضوع قیمت‌گذاری انتقالی مرتبط است، استاندارد افشای اطلاعات اشخاص وابسته^{۳۵} (IAS 24) است. هدف این استاندارد رفع نگرانی و تضمین افشای لازم در صورت-های مالی شرکت برای اطمینان از عدم تأثیرپذیری شرکت از وجود اشخاص وابسته و معاملات با آنها است. در این استاندارد اشخاص وابسته تعریف می‌شوند و مواردی که اشخاص وابسته ملزم به افشای آن هستند نیز تصریح شده است. با عنایت به موارد افشاء طبق این استاندارد، به نظر می‌رسد توجه به نحوه و میزان رعایت الزامات این استاندارد، برای سازمان‌های مالیاتی در تعیین فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از TP بسیار مهم تلقی گردد. در اینجا هدف بیان محتوا و موارد افشای استاندارد ۲۴ نیست بلکه بررسی میزان اثربخشی استاندارد مذکور در کمک به سازمان‌های مالیاتی در کشف فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از TP است. بدین منظور سعی شده است به بحث و جدل‌های انجام شده میان استاندارد‌گذاران و مقامات مالیاتی کشورها درخصوص کفایت و

³⁵ Related Party Disclosures

اثر بخشی محتوای استاندارد افشای اشخاص وابسته پرداخته شود و در این میان به عنوان نمونه، وضعیت کشور هند از این بابت مورد بررسی قرار گرفته است.^{۳۶}

۸۳- در تحقیقی که به درخواست وزارت اقتصاد کشور هند درباره وضعیت این کشور در خصوص TP صورت گرفته است، مسئله کفایت استاندارد حسابداری افشای اشخاص وابسته (AS 18) جهت برخورد با مسئله TP مورد بررسی قرار گرفته است.^{۳۷} این استاندارد که در سال ۲۰۰۱ تصویب شده است توسط گروه تحقیق وزارت اقتصاد هند بررسی و گروه مذکور در بررسی های اولیه خود بر تاثیر مثبت این استاندارد بر افشای معاملات واحدهای وابسته اذعان داشته اند.

۸۴- طبق AS شماره ۱۸ کشور هند، موارد افشای لازم درخصوص اشخاص وابسته شامل موارد زیر است:

۱- نام و ماهیت ارتباط واحدهای تجاری وابسته، باید بدون توجه به وجود یا عدم وجود معامله بین آنها، افشاء شوند.

۲- در صورتی که معاملاتی بین واحدهای تجاری وابسته وجود داشته باشد باید موارد زیر افشا شود:

- نام طرف معامله واحد وابسته
- افشای ارتباطات بین واحدها
- تشریح معاملات بین واحدها
- حجم معاملات یا هر اطلاعات دیگری که به فهم صورت مالی کمک کند.
- میزان مطالبات مربوط به اشخاص وابسته در ترازنامه و ذخایر مطالبات مشکوک الوصول در ارتباط با اشخاص وابسته

- مقادیر سوخت شده یا وصول شده (پرداخت شده) در طول دوره در ارتباط با مطالبات از اشخاص وابسته (بدهی به اشخاص وابسته).

۸۵- گروه تحقیق در بررسی های بعدی خود به این نتیجه می رسد که الزامات این استاندارد گرچه باعث افشای معاملات اشخاص وابسته شده و به مسئله رسیدگی TP کمک می کند ولی در هر حال، کفایت نمی کند. یکی از دلایل این گروه برای عدم کفایت، نگرانی بستن کاران و سهامداران درباره مسائل حاکمیت شرکتی است. وجود

^{۳۶} لازم به ذکر است وضعیت کشور ایران از نظر ارتباط میان استانداردهای حسابداری و موضوع TP در بخش «قیمت گذاری انتقالی در ایران»، مورد بررسی قرار گرفته است.

^{۳۷} محتوای گزارش این تحقیق، از سایت www.iimahd.ernet.in قابل دسترسی است.

سوءاستفاده‌های مالی و ورشکستگی برخی شرکت‌ها در هند و سایر کشورها، باعث سلب اعتماد سرمایه‌گذاران و بستن کاران به سیستم مالی شده است. دلیل دیگر گروه این است که استاندارد حسابداری شماره ۱۸ کشور هند، فاقد الزامات لازم برای افشای اطلاعات معاملات بین بخش‌های داخلی شرکت‌های بزرگ است. در این شرایط نارضایتی جهانی از وضعیت حاکمیت شرکتی و افشای شرکت‌ها وجود دارد. از این رو پس از بررسی اعضای گروه، در این گزارش توصیه می‌شود قانون راهنمای TP به عنوان ماده (یا بندی) در قانون شرکت‌ها به تصویب برسد. در بخش ۲۰۹ و ۲۱۱ قانون مذکور، شرکت‌ها ملزم به ارائه دفاتر به همراه ترازنامه و حساب سود یا زیان شرکت به صورت منصفانه‌ای شده‌اند. این گروه معتقدند تعهد به پایبندی نسبت به رعایت دیدگاه «ارائه منصفانه»، شرکت‌ها را ملزم به افشای سیاست‌های قیمت‌گذاری انتقالی می‌کند. بدین مفهوم که شرکت‌ها ملزم می‌شوند در داخل خود، چهارچوبی به کار گیرند که در آن، قیمت‌های انتقالی در حدود قیمت‌های مستقل تعیین شود.

۸۶- به نظر می‌رسد نیاز به راهنمای TP برای همه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت که به دیدگاه ارائه منصفانه این صورت‌ها اعتماد می‌کنند، وجود دارد. از جمله این استفاده‌کنندگان و اهداف آنها، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱- سهامداران که می‌خواهند عملکرد مدیریت شرکت و افق آینده شرکت را ارزیابی کنند.
- ۲- اعتباردهندگان که به دنبال ارزیابی اعتبار شرکت هستند.
- ۳- مسئولان مالیاتی که به نحوی (جزئی یا کلی) به صورتهای مالی برای تعیین تعهد مالیاتی اعتماد می‌کنند.
- ۴- سایر مسئولان دولتی که به صورتهای مالی، با هدف کنترل رعایت قوانین و مقررات خاص (به عنوان مثال کنترل اوراق بهادار) یا با هدف آماری (برای مثال شاخص قیمت یا آمار GDP) اعتماد می‌کنند.
- ۵- سایر ذینفعان (برای مثال کارفرمایان، مصرف‌کنندگان، عرضه‌کنندگان) که با اهداف متفاوتی به صورت‌های مالی مالی اعتماد می‌کنند.

۸۷- طبق نتایج بررسی‌های گروه تحقیق، برای تامین بعضی از این اهداف، باید الزامات رعایت قیمت‌های مستقل برای انتقالات بین بخش‌های مختلف یک شرکت استفاده شود. بدین منظور لازم است راهنمای TP در قالب ماده (یا بندی) به بخش (۱) ۲۰۹ قانون شرکت‌ها اضافه شود تا به دولت مرکزی اختیار و قدرت تنظیم قواعد و راهنمای TP داده شود. در نهایت گروه مذکور پیشنهاد می‌کند از آن جایی که معمولاً تصویب قوانین وقت-

گیر است، ادارات مالیاتی در کشور هند می‌توانند به صورت موقت اقدام به صدور بخشنامه در برخورد با این مسئله کنند. این گروه در گزارش خود پیش‌نویس راهنمای TP در باب این موضوع را برای کشور هند تدوین و ارائه کرده است.

۸۸- به طور کلی نتایج بررسی‌های مختلف از جمله گروه تحقیق وزارت اقتصاد کشور هند نشان داده است که وجود استاندارد حسابداری افشای معاملات اشخاص وابسته می‌تواند برای سازمان‌های مالیاتی در تعیین فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از TP تا حدودی مثر و ثمر واقع شود؛ اما به طور کامل کفایت نمی‌کند و لازم است اصل معاملات مستقل در قوانین مالیاتی کشورها در قالب ماده (یا بندی) گنجانده شود.

۱۵) انتقال اطلاعات قیمت گذاری انتقالی بین کشورها

۸۹- کشورهای درگیر در موضوع TP، چه توسعه یافته چه در حال توسعه، اگر به تنهایی برای حل این موضوع اقدام کنند به نتایج بسیار محدودی نائل خواهند شد. بنابراین همکاری‌های بین‌المللی در یادگیری راه‌حل‌های تجربی، کسب اطلاعات لازم، ایجاد ظرفیت و همچنین کسب تجربه در نحوه برخورد با پرونده‌های خاص نقش مهمی ایفا می‌کند (OECD، ۲۰۱۱).

۹۰- مسئولان مالیاتی کشورهای استرالیا، کانادا، ژاپن و ایالات متحده در سال ۱۹۸۰، انجمن سازمان‌های مالیاتی کشورهای حاشیه اقیانوس آرام^{۳۸} یا به اختصار PATA را تاسیس کردند. اهداف این کشورها از تاسیس چنین انجمنی جلوگیری از انتقال سود، بهبود جریان اطلاعات بین‌مرزی و توسعه ارتباطات مشاوره‌ای بین آنها بود (بورکوسکی ۲۰۱۰). بی‌شک توسعه چنین ارتباطاتی بین کشورهای مرتبط، وصول مالیات TP را تسهیل می‌کند. کشورهای توسعه یافته دارای توافق‌نامه‌های تبادل اطلاعات و اجتناب از اخذ مالیات مضاعف وسیع‌تری نسبت به کشورهای در حال توسعه هستند؛ بنابراین کشورهای توسعه یافته تجربه بیشتری در این زمینه دارند و کشورهای در حال توسعه می‌توانند از تجربه این کشورها استفاده کنند. این مسئله خود به کاهش اختلافات بین مودی و سازمان مالیاتی کمک می‌کند. لازم به توضیح است ماده ۲۶ موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف مدل OECD به موضوع تبادل اطلاعات مربوط است. تبادل اطلاعات در این ماده به صورت کلی مطرح شده ولی در این موافقتنامه می‌تواند تبادل اطلاعات موضوع TP نیز صورت گیرد.

³⁸ Pacific Association of Tax Administration

۹۱- اعضای OECD و شورای اروپا در سال ۲۰۱۱، «توافقنامه همکاری‌های اداری دوجانبه در مسائل مالیاتی»^{۳۹} را امضا کردند. در این توافقنامه یکی از موارد همکاری‌های دوجانبه، تبادل اطلاعات است که نحوه تبادل اطلاعات نیز به شیوه‌های متفاوتی از قبیل تبادل اطلاعات در صورت درخواست یکی از طرفین، به صورت خودکار و یا به صورت اختیاری اتفاق می‌افتد.

۱۶) قیمت‌گذاری انتقالی در ایران

۹۲- همانند سایر کشورها، در ایران نیز مسئله TP و فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از آن نیز با اهمیت تلقی می‌شود. از این‌رو، در این بخش سعی شده است موضوع مذکور در کشور ایران، از ابعاد زیر مورد بررسی قرار گیرد:

۱۶-۱) اهمیت و ضرورت TP

۹۳- با توجه به اینکه میلیاردها دلار معاملات در ایران از طریق شرکت‌های چندملیتی صورت می‌گیرد، عدم وجود مقررات مشخص در موضوع TP، ایران را به کشور بهشت مالیاتی و یا زمینه‌ساز استفاده ایزاری برای فرار مالیاتی تبدیل نموده است. ضمن آن که ناشی از این مسئله، سالانه میلیاردها تومان زیان مالیاتی متوجه دولت ایران گردیده است (هشی، ۱۳۸۷). همچنین به دلیل وجود مناطق آزاد ویژه اقتصادی، امکان دارد برخی از شرکت‌ها در داخل ایران نیز از طریق TP اقدام به فرار مالیاتی نمایند. ممکن است شرکت‌ها قصد داشته باشند از طریق انتقال بخش عمده‌ای از سود خود به مناطق آزاد و ویژه اقتصادی از مزایای مالیاتی ناشی از TP بهره‌مند شوند.

۱۶-۲) قوانین و مقررات مالیاتی مرتبط با موضوع TP

۹۴- در اکثر کشورهای در حال توسعه، قوانین مالیاتی مدونی در مورد مسایل مرتبط با TP وجود ندارد و کشور ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. هرچند در متن اصلی قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده به طور صریح و مستقیم به مفهوم اصل معاملات مستقل اشاره‌ای نشده است اما بخشنامه‌ها و مفاهیمی در آنها وجود دارد که می‌توان از آنها در راستای رعایت اصل مذکور استفاده کرد. در اینجا این موضوع در قالب قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده با تفصیل بیشتری مورد بررسی قرار گرفته است.

³⁹ Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, (2011).

۱۶-۲-۱) قانون مالیات‌های مستقیم و TP

۹۵- در متن قانون مالیات‌های مستقیم ایران هیچ اشاره‌ای به رعایت اصل معاملات مستقل در معاملات تجاری بین واحدهای تجاری وابسته نشده است. گرچه در باب این موضوع، بخشنامه‌های مختلفی در سال‌های ۱۳۷۷، ۱۳۸۰ و ۱۳۸۵ (مربوط به مواد ۱۰۷ و ۱۰۶ ق.م.م) تصویب شده است. به طور کلی، تصویب این بخشنامه‌ها مبین وجود مشکلات اساسی در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی در بین ماموران مالیاتی بوده است.

۹۶- بخشنامه شماره ۳۰/۴/۳۷۰۵/۱۷۲۳۶ مورخ ۱۳۷۷/۰۴/۱۶، با هدف جلوگیری از عدم پرداخت مالیات حقه دولت از طرف شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی تصویب و ابلاغ شده بود. در آن زمان شواهد به دست آمده توسط ادارات مالیاتی از قبیل دسترسی به اطلاعات شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی با اجرای ماده ۱۸۱ ق.م.م نشان داده بود که بیشتر شعب و نمایندگی‌های مزبور از راه فعالیت‌های بازاریابی، دلالی و کمسیونری و سایر عملیات تجاری، درآمدهای قابل توجهی کسب کرده بودند؛ این در حالی بود که برخی از حوزه‌های مالیاتی با سوءاستنباط از رای شماره ۳۰/۴/۱۶۵۳ مورخ ۱۳۷۲/۲/۷ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی، آنگونه که لازم و شایسته بود درخصوص فعالیت‌ها و درآمدهای شعب و نمایندگی‌های مزبور تحقیق و بررسی نکرده و هر ساله با تنظیم گزارشی مبنی بر اینکه این اشخاص در سال مورد رسیدگی فعالیتی نداشته و هزینه‌های آن نیز توسط شرکت مادر تامین شده است، وظایف قانونی خود را خاتمه یافته تلقی و یا صرفاً دریافتی‌های جزئی از شرکت مادر بابت تامین مخارج ریالی شعبه در ایران را مدنظر قرار داده و با اعمال ضریب به آن، درآمد مشمول مالیات ناچیزی تعیین و مالیات موضوعه را وصول می‌نمودند. در این بخشنامه به حوزه‌های مالیاتی توصیه شده است با اخذ اطلاعات لازم به روش مستقیم (دریافت اطلاعات مربوط به فروش کالا و خدمات از اشخاص طرف قرارداد شعبه یا نمایندگی) و غیرمستقیم (مکاتبه یا مراجعه به مرجع صادرکننده مجوز ثبت شعبه و یا بانک‌هایی که گشایش اعتبار به وسیله آنها صورت پذیرفته است) و نیز عنداللزوم اجرای ماده ۱۸۱ ق.م.م، از کم و کیف فعالیت‌ها و کالاهایی که توسط شعب و نمایندگی‌های مذکور در ایران به عنوان کالای شرکت مادر و یا شرکت‌های وابسته عرضه می‌شود، اطلاع حاصل کرده و با تنظیم گزارش جامع و مانع مبادرت به مطالبه مالیات حقه دولت نمایند.

۹۷- بخشنامه شماره ۱۶۶۵۵ مورخ ۱۳۸۰/۵/۱۰، عمدتاً به دلیل اعتراض مودیان از وصول مالیات بر مبنای درآمدهای بدون اتکاء به اسناد و مدارک و دلایل مثبت و مآخذ واقعی از شعب و دفاتر نمایندگی آنها در ایران تصویب شده است. طبق بند ۴ بخشنامه مذکور به حوزه‌های مالیاتی توصیه شده است مطالبه مالیات بر درآمد از شعب و نمایندگی‌های مؤسسات و شرکت‌های خارجی در ایران الزاماً باید بر اساس اسناد و مدارک مرتبط و متقن و غیرقابل تردید و تحقیقات از منابع مورد اعتماد و قابل استناد و ابراز در امور مالیاتی و اطلاعات موثق که تماماً در کلیه مراجع و محاکم قابلیت قبول و استناد داشته و کسب درآمد به موجب آن اسناد و مدارک و تحقیقات و اطلاعات از هر حیث محرز و غیرقابل انکار باشد، صورت پذیرد و گزارش مبنای صدور برگ تشخیص مالیات و برگ تشخیص صادره باید کاملاً متضمن رعایت مقررات ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم باشد. با وجود این در بند ۶ آن عنوان شده بود در مواردی که طبق دفاتر و اسناد و مدارک و قراردادهای ارائه شده یا بدست آمده و تحقیقات و اطلاعات واجد صفات مذکور در بند ۴ این بخشنامه، محرز شود شعب و دفاتر نمایندگی مؤسسات و شرکت‌های خارجی در ایران علاوه بر وظایفی که در مورد موسسه یا شرکت اصلی خود عهده‌دار بوده‌اند، وظایف و خدماتی را برای سایر مؤسسات و شرکت‌های خارجی انجام داده و از این بابت تحصیل درآمد نموده‌اند، مالیات متعلق به این درآمدها با رعایت مقررات مربوط قابل مطالبه خواهد بود.

۹۸- در نهایت تصویب بخشنامه شماره ۱۸۹۲۱/۱۶۲۳/۲۳۲ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۲۹، در باب ماده ۱۰۶ و ۱۰۷ عمدتاً با هدف ایجاد وحدت رویه در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی در ایران و جلوگیری از فرار مالیاتی از طریق دستکاری قیمت این مؤسسات بوده است. در این بخشنامه با شفافیت بیشتری نسبت به بخشنامه‌های قبل به موضوع جلوگیری از فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از TP پرداخته شده است؛ به طوری که بر اساس آن مودیان ملزم به رعایت اصل معاملات مستقل (شرایط و ضوابط عادی معامله) شده‌اند. به دلیل اینکه بخشنامه مذکور اولین بخشنامه‌ای است که در آن به مفهوم اصل معاملات مستقل (آزاد^{۴۰}) اشاره شده است در این گزارش محتوای آن با تفصیل بیشتری از نظر تعریف اشخاص وابسته و مفهوم اصل معاملات مستقل، نحوه رسیدگی مالیاتی به پرونده‌های مرتبط با TP و تکالیف حسابرس مستقل در موضوع TP مورد بررسی قرار می‌گیرد.

^{۴۰} در بخشنامه شماره ۱۸۹۲۱/۱۶۲۳/۲۳۲ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۲۹، از اصل معاملات مستقل، با عنوان «اصل معاملات آزاد» یاد شده است.

الف) تعریف اشخاص وابسته و مفهوم اصل معاملات مستقل

۹۹- طبق تبصره ۳ ماده ۱۰۷ ق.م.م.ش و نمایندگی های شرکت ها و بانک های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود. به منظور رفع ابهامات این تبصره در خصوص معافیت یا عدم معافیت مالیاتی فعالیت های شعب و نمایندگی های شرکت ها و بانک های خارجی در ایران، در بند ۱ بخشنامه مذکور ذکر شده است که طبق ماده ۱ آیین نامه اجرایی قانون اجازه ثبت شعب یا نمایندگی شرکت های خارجی در ایران مصوب ۱۳۷۸/۱/۱۱ هیات وزیران، دفاتر نمایندگی و شعب شرکت های خارجی تنها بابت فعالیت های زیر مجوز ثبت از دستگاه های دولتی مربوطه دریافت می نمایند:

۱. ارائه خدمات بعد از فروش کالا یا خدمات شرکت خارجی
 ۲. انجام عملیات اجرایی قراردادهائی که بین اشخاص ایرانی و شرکت خارجی منعقد می شود.
 ۳. بررسی و زمینه سازی برای سرمایه گذاری شرکت خارجی در ایران
 ۴. همکاری با شرکت های فنی و مهندسی ایرانی
 ۵. افزایش صادرات غیرنفتی
 ۶. ارائه خدمات فنی و مهندسی و انتقال دانش فنی
 ۷. انجام فعالیت هایی که مجوز آن توسط دستگاه های دولتی مجاز صادر می گردد؛ از قبیل ارائه خدمات در زمینه های حمل و نقل، بیمه و بازرسی کالا و بازاریابی و غیره.
- ۱۰۰- همچنین بر اساس مفاد بند ۷ بخشنامه مذکور، هرچند طبق حکم تبصره ۳ ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم شعب و نمایندگی های شرکت ها و بانک های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می کنند نسبت به آن وجوه مشمول مالیات نخواهند بود، لیکن در خصوص فعالیت آنها در ایران و نیز معافیت یا عدم معافیت مالیاتی فعالیت های آنها، توجه ماموران مالیاتی به موارد زیر جلب شده است:

۱. برخی از شعب و نمایندگی شرکت های خارجی علاوه بر انجام امور بازاریابی و جمع آوری اطلاعات برای شرکت اصلی (شرکت مادر)، اقدام به امور بازاریابی و جمع آوری اطلاعات جهت سایر اشخاص خارجی نیز می نماید؛ در این صورت فعالیت های انجام شده بابت سایر اشخاص خارجی مشمول مالیات خواهد بود.
۲. برخی از شعب و نمایندگی های شرکت خارجی در ایران علاوه بر بازاریابی و جمع آوری اطلاعات، در زمینه خدمات پس از فروش نیز فعالیت دارند؛ در این صورت موضوع فعالیت خدمات پس از فروش از مصادیق تبصره ۳ ماده ۱۰۷ نبوده و شعبه شرکت خارجی علاوه بر درآمد حاصل از خدمات پس از فروش که احتمالاً در برخی موارد عاید آن خواهد شد، در زمینه کمیسیونری خارجی نیز مشمول پرداخت مالیات می باشد.
۳. برخی از شعب و نمایندگی شرکت های خارجی هر چند طبق آگهی تاسیس در اداره ثبت شرکت ها و مالکیت صنعتی مجاز به فعالیت انتفاعی نمی باشند، لیکن در مواردی ممکن است با ارائه پیش فاکتور و یا انعقاد قرارداد از طرف شرکت مادر در ایران فعالیت نمایند؛ در اینگونه موارد، شعب و نمایندگی های مذکور مشمول حکم تبصره ۳ ماده ۱۰۷ نبوده و باید مطابق با شرایط حاکم بر قواعد بین المللی، نمایندگی نسبت به شناسایی درآمد اقدام نمایند.
۴. مأموران مالیاتی در اجرای تبصره ۳ ماده ۱۰۷ ق.م.م با رسیدگی به اسناد و مدارک شرکت و جمع آوری اطلاعات لازم باید از نحوه و چگونگی انجام فعالیت شرکت در ایران اطمینان حاصل نمایند. در هر حال اگر جمع آوری اطلاعات منجر به آن شود که شرکت اصلی اقدام به فروش کالا و خدمات می نماید (فروش مستقیم)، در چنین حالتی وضعیت شعبه همانند قبل نخواهد بود؛ بلکه وارد فعالیت انتفاعی شده و یا اینکه شعبه مزبور باید نام شخص حقیقی یا حقوقی دیگری که امور نمایندگی فروش مستقیم را دارد معرفی کند (موضوع بند ۸ بخشنامه).
۵. طبق اصول و ضوابط و مقررات بین المللی، هرگونه فعالیت نمایندگی در چارچوب قرارداد صورت می گیرد و مؤدیان مکلفند در اجرای قوانین مالیاتی قرارداد نمایندگی مربوط که مرتبط به اسناد و مدارک درآمد آنهاست، در اختیار واحد مالیاتی قرار دهند (موضوع بند ۹ بخشنامه).

۱۰۱- همانطوری که ملاحظه می گردد در بندهای ۱ تا ۹ بخشنامه مذکور سعی شده است مأموران مالیاتی نسبت به ماهیت شعب یا نمایندگی های شرکت های خارجی، نوع فعالیت آنها و نیز به فعالیت های موضوع تبصره ۳ ماده ۱۰۷ بابت تشخیص فعالیت های معاف از غیر معاف از مالیات، آگاهی کافی کسب نمایند.

۱۰۲- اما به طور مشخص و برای اولین بار، به اصل معاملات مستقل در معامله بین شعب یا نمایندگی های شرکت های خارجی با شرکت مادر در بند ۱۰ این بخشنامه اشاره شده است. متن کامل این بند به شرح زیر است:

«مطابق نمونه قراردادهای بین المللی (OECD) و همچنین قوانین اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و سایر کشورها، در صورتی که موسسه یک دولت متعاقد به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه یک موسسه دولت متعاقد دیگر شرکت داشته باشد یا همین اشخاص به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه موسسه یک دولت متعاقد دیگر شرکت داشته باشند و در هر یک از دو موسسه از لحاظ روابط تجاری یا مالی تحت شرایطی (مورد تراضی یا تحمیلی) با یکدیگر مربوط باشند که این شرایط با شرایطی که ممکن است بین موسسات مستقل برقرار شود متفاوت باشد (third party comparison basis/ Arms length principle)، در این صورت منافعی را که در صورت فقدان این شرایط ممکن بود عاید یکی از موسسات گردد و عملاً به علت وجود همین شرایط عاید نشده است می توان جزء منافع این موسسه محسوب و در نتیجه مشمول مالیات نمود».

۱۰۳- همانطوری که مشاهده می شود در آغاز این بند، در ابتدا مفهوم اشخاص وابسته طبق تعریف نهادهای بین المللی از قبیل OECD بیان شده و سپس به رعایت اصل معاملات مستقل در معاملات میان شعب یا نمایندگی شرکت های خارجی با شرکت مادر تاکید شده است.

ب) نحوه رسیدگی مالیاتی به پرونده های مرتبط با TP

۱۰۴- پس از بیان اصل معاملات مستقل در بند ۱۰ بخشنامه، بلافاصله درخصوص نحوه رسیدگی به چنین معاملاتی بین اشخاص وابسته، در بند ۱۱ آن چنین عنوان شده است:

«بنابراین در محاسبه درآمد و شناسایی سود باید اصول قانونی و ضوابط معامله در شرایط عادی رعایت شده باشد. لذا مقرر می دارد مأموران مالیاتی ضمن بررسی موضوع، نحوه و چگونگی ارتباط بین شعب و

نماینده‌گی شرکت خارجی در ایران 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.

با توجه به عرف بین‌المللی در خصوص فعالیت‌های نمایندگی و دلالتی، قراردادهای به صورت هزینه (یا بهای تمام شده) به اضافه چند درصد (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 (مشابه قرارداد با اشخاص غیروابسته که در آنها به طور معمول درآمد تحت عنوان کمیسیون یا حق الزحمه به صورت درصدی از مبلغ صورت حساب قطعی فروشنده تعیین می‌شود. ملاک، صورت حساب فروشنده خارجی است که بر مبنای هر گونه اعتبار اسنادی به صورت نقدی، برات اسناد، بدون انتقال ارز و طرق دیگر بانکی است). لذا اگر درآمد ابرازی با توجه به نرخ معمول کمیسیونری توسط اشخاص مستقل نباشد، باید مبالغ قطعی اعتبارات اسنادی گشایش یافته و هم ارز ریالی آن و هم ارز ریالی ثبت سفارش بدون انتقال ارز و سایر موارد مربوط مبنای تعیین درآمد کمیسیونری یا نمایندگی قرار گیرد».

۱۰۵- همچنین در بند ۱۵ بخشنامه، به ماموران مالیاتی توصیه شده است در خصوص شعب و نمایندگی‌هایی که در ایران اقدام به فروش کالا و ارائه خدمات می‌کنند به صورت زیر عمل گردد:

۱. شعب یا نمایندگی‌هایی که خود مستقیماً در ایران مبادرت به فروش کالا و تجهیزات و ارائه خدمات می‌نمایند که در این حالت میزان فروش یا درآمد حاصل از ارائه خدمات، باید مبنای محاسبه مالیات با رعایت سایر مقررات قانون مالیات‌های مستقیم قرار گیرد.

۲. شعب یا نمایندگی‌هایی که به موجب قرارداد منعقد فی ما بین خود و دفتر مرکزی (شرکت مادر) فروش، توسط شرکت مرکزی انجام گرفته و دفاتر و نمایندگی‌ها صرفاً نسبت به ثبت تخفیف‌های دریافتی یا حق العمل فروش در دفاتر خود اقدام می‌نمایند که در این صورت حق العمل فروش یا تخفیف‌های دریافتی نباید از حد متعارف موارد مشابه کمتر باشد. لذا چنانچه این گونه دفاتر نمایندگی و شعب درآمد واقعی خود را همانند یک شعبه مستقل در دفاتر ثبت نمایند یا با ارائه قراردادهای صوری درآمد کمتری ابراز نمایند، ادارات امور مالیاتی با تهیه اسناد و مدارک مستند و مستدل ضمن بررسی دقیق و بر اساس قراردادهای مشابه مربوط به سایر دفاتر نمایندگی‌های خارجی می‌توانند نسبت به محاسبه و تعیین درآمد این گونه مؤدیان اقدام نمایند.

۱۰۶- موضوع بسیار مهم در خصوص نحوه رسیدگی به پرونده‌های مرتبط با TP در این بخشنامه آن است که قانونگذار بر اساس مفاد بند ۱۲ بخشنامه مذکور، این اختیار را به ماموران مالیاتی داده است که با استناد به مفاد بند ۱۶ ماده ۲۰ آیین‌نامه تحریر دفاتر موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ ق.م.م، معاملات اشخاص وابسته که در آنها اصل معاملات مستقل رعایت نشده است را به عنوان ثبت هزینه‌ها و درآمدهای غیرواقعی تلقی و موضوع را به هیات سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م ارجاع نماید. بدین ترتیب بر اساس بند ۱۲ بخشنامه، برای ماموران مالیاتی احکام قانونی لازم در قانون مالیات‌های مستقیم، جهت رسیدگی به پرونده‌های مرتبط با TP معرفی و ارائه شده است.

ج) تکالیف حسابرس مستقل در موضوع TP

۱۰۷- در قسمت انتهایی این بخشنامه، به نقش و وظایف حسابداران رسمی در خصوص پرونده‌های مرتبط با TP اشاره شده است. بر اساس مفاد بند ۱۳ این بخشنامه، نظر به اینکه طبق ماده ۸ آیین‌نامه اجرایی ثبت شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی و همچنین بند «ه» ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی در ایران مکلفند حسابرس و یا بازرسی قانونی خود را از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب نمایند؛ بنابراین شعب و نمایندگی‌هایی که به تکلیف قانونی خود در این زمینه اقدام و صورت‌های مالی حسابرسی شده را به شرح فوق ارائه می‌کنند، در چارچوب قوانین و مقررات مربوط مورد بررسی قرار گرفته و تا حد امکان گزارش مذکور مبنای عمل قرار می‌گیرد. لکن در بند ۱۴ به استقلال حسابداران رسمی مذکور تاکید شده است. طبق مفاد این بند، با توجه به اینکه امور حسابداری و نگهداری دفاتر قانونی اکثر شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی را مؤسسات حسابرسی و خدمات مالی به عهده دارند در اجرای اصل استقلال در حسابرسی، گزارش حسابرسی باید توسط حسابرس مستقل دیگری تهیه گردد. بنابراین گزارش حسابرسی که توسط حسابرس مسئول تهیه حساب‌ها و صورتحساب‌ها و نگهداری دفاتر شرکت تهیه شده باشد فاقد اعتبار خواهد بود. بدین ترتیب برای چنین شعب یا نمایندگی‌هایی، اشخاص تهیه‌کننده حساب‌ها و صورت‌های مالی نمی‌تواند همزمان حسابرس مستقل آن نیز باشد. در نهایت در خصوص وظایف و تکالیف حسابرسان مستقل شعب یا نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی باید عنوان شود که طبق مفاد بند ۱۵ بخشنامه، حسابداران رسمی که امور حسابرسی مالی شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی در ایران را به عهده دارند باید در

گزارش حسابرسی خود به شرایط عادی عملیات تجاری در شناسایی درآمد و هزینه صاحب کار و صحت درآمدهای ابرازی اعم از از حق العمل، کارمزد یا تخفیف دریافتی اظهارنظر صریح نموده و فرم پیوست را تکمیل نمایند». در این فرم، حسابداران رسمی ملزم به اظهارنظر درباره رعایت «اصول حاکم بر معاملات مستقل» در محاسبه درآمد مشمول مالیات ابرازی شده‌اند. محتوای این فرم در شکل (۱) ارائه شده است.

۱۰۸- به طور کلی درخصوص مفاد بخشنامه‌های ذکر شده در قالب قانون مالیات‌های مستقیم، می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- با توجه به اهمیت تجارت خارجی در اقتصاد ایران این بخشنامه‌ها موضوع TP را در این بخش تا حد قابل قبولی مورد پوشش قرار داده است، اما تنها به روابط تجاری میان شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی در ایران با شرکت اصلی (مادر) در خارج، پرداخته است؛ این درحالی است که موضوع TP می‌تواند درخصوص روابط میان شعب و نمایندگی‌های خارجی شرکت‌های ایرانی در خارج با شرکت اصلی در ایران و روابط میان اشخاص وابسته ایرانی در داخل ایران (به عنوان مثال رابطه شرکت اصلی مقیم تهران با شعب یا نمایندگی خود در مناطق آزاد تجاری و ویژه و یا بالعکس) مصداق داشته باشد. بنابراین ممکن است ماموران مالیاتی نتوانند از مفاد این بخشنامه‌ها در رسیدگی مالیاتی به موارد دیگر TP استفاده نمایند.

- عدم تصویب ماده قانونی صریح در متن قانون مالیات‌های مستقیم (و نه در قالب بخشنامه‌های مالیاتی) در خصوص موارد مرتبط با TP باعث شده است در بعضی موارد، ماموران مالیاتی بدون اتکاء به اسناد و مدارک و دلایل مثبت، اقدام به تشخیص مالیات نموده و از این طریق هزینه‌هایی برای سازمان امور مالیاتی تحمیل نمایند. در سایر موارد نیز با توجه به عدم وجود رویه مشخص در تعیین نرخ یا قیمت کالاها و خدمات مبادله شده بین اشخاص وابسته در راستای رعایت اصل معاملات مستقل، ماموران مالیاتی قادر به وصول مالیات در این باب نبوده‌اند. این نوع برخورد با TP ایرادات فراوانی دارد که عمدتاً ناشی از کلی‌گویی و عدم اختصاص ماده قانونی خاصی برای این موضوع است. زیرا اولاً بر پایه روش مشخص و مصرحی قیمت معاملات مستقل (آزاد) تعیین نمی‌شود و ثانیاً در صورت اعتراض مودی به رسیدگی صورت گرفته توسط ممیز مالیاتی، مشکل رویه دادرسی برای موضوع TP وجود خواهد داشت.

شکل (۱): فرم گواهی میزان درآمد شعب یا نمایندگی های شرکت های خارجی توسط حسابرس مستقل

فرم گواهی میزان درآمد شعب یا نمایندگی های شرکت های خارجی / کارمزد و ...						
شرکت به شماره ثبت..... در عملکرد سال منتهی به/...../۱۳۸۸، شعبه/نمایندگی/خدمات پس از فروش/.....شرکت/شرکتهایو..... از کشور / کشورهایو..... در ایران را داشته که از این بابت مبلغدلار / یورو/.....معادل.....ریال درآمد به شرح زیر ابراز نموده است.						
ردیف	شرکت طرف نمایندگی با..	موضوع نمایندگی با..	موضوع و ماخذ تعیین درآمد	مبلغ ماخذ تعیین درآمد	نرخ یا مبنای تعیین درآمد	مبلغ درآمد ابرازی

☐ درآمد ابرازی به شرح فوق بر اساس اصول حاکم بر معاملات آزاد ابراز گردیده و مورد تایید است.
☐ درآمد ابرازی به شرح فوق بر اساس اصول حاکم بر معاملات آزاد ابراز نگردیده و مسائل مربوط به نمایندگی و شرایط عدم استقلال در تعیین درآمد ابرازی موثر بوده است لذا با توجه به اصول حاکم بر معاملات آزاد و بدون در نظر گرفتن شرایط حاکم بر نمایندگی میزان درآمد متعلقه به شرح زیر تعیین می گردد.

ردیف	شرکت طرف نمایندگی با..	موضوع نمایندگی با..	موضوع و ماخذ تعیین درآمد	مبلغ ماخذ تعیین درآمد	نرخ یا مبنای تعیین درآمد در شرایط عادی	مبلغ درآمد مشخصه

سایر توضیحات:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

موسسه حسابرسی یا حسابدار رسمی

مهر و امضاء

در قانون فعلی نیز مواردی از حل مشکل عدم وجود قیمت مبنا برای محاسبه مالیات وجود دارد مالیات نقل و انتقال ملک که برای آن تعیین ارزش معاملاتی توسط کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ۶۴ پیش‌بینی شده است یا در موارد رسیدگی علی‌الراس تعیین ضرایب پیش‌بینی شده است.

۱۶-۲-۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده و TP

۱۰۹- در فصل سوم قانون مالیات بر ارزش افزوده، ماده‌ای گنجانده شده است که می‌توان با استناد به آن از فرار مالیاتی ناشی از TP جلوگیری کرد. هرچند به نظر می‌رسد در زمان تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، در تدوین این ماده اصلاً توجهی به مسئله TP نشده است و صرفاً به منظور جلوگیری از اظهار کمتر از واقع مبلغ صورتحساب مودی، چنین ماده‌ای در قانون مذکور پیش‌بینی شده است. طبق ماده ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مأخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب خواهد بود. در مواردی که صورتحساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبت احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می‌باشد. همانطوری که ملاحظه می‌شود در قسمت اخیر ماده مذکور، مودیان VAT ملزم به رعایت اصل معاملات مستقل به صورت غیرمستقیم شده‌اند؛ به عبارت دیگر در صورتی که بر اساس اسناد و مدارک مثبت احراز شود که معامله بین واحدهای تجاری وابسته به ارزش روز (بازار) صورت پذیرفته است سازمان امور مالیاتی می‌تواند بهای روز را مبنای انجام معامله قرار دهد. مشکل چنین قوانین کلی در مورد TP این است که در این قوانین رویه تعیین قیمت اصل معاملات مستقل تصریح نشده است و همین موضوع ماموران و مودیان مالیاتی را در رسیدگی به پرونده‌های مرتبط با TP، با چالش‌هایی مواجه می‌سازد.

۱۱۰- به نظر می‌رسد در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مرتبط با TP به منظور رعایت اصل معاملات مستقل، قانون مالیات بر ارزش افزوده (مفاد ماده ۱۴) در مقایسه با قانون مالیات‌های مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۶۲۳/۱۸۹۲۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۲۹ و بند ۱۶ ماده ۲۰ آیین‌نامه تحریر دفاتر موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ ق.م.م) از ظرفیت قانونی بیشتری برخوردار باشد، زیرا در آن به طور مستقیم به رعایت ارزش‌های روز (قیمت بازار) در معاملات تاکید شده است؛ اما متأسفانه در حال حاضر در کشور ایران، به دلیل عدم ارتباط اظهارنامه‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم با اظهارنامه‌های موضوع قانون ارزش افزوده ماموران مالیاتی قادر نیستند از چنین ظرفیتی برای وصول مالیات عملکرد طبق قانون مالیات‌های مستقیم نیز استفاده نمایند.

۱۶-۳) استانداردهای حسابداری و حسابرسی و موضوع TP

۱۱۱- معمولاً TP در میان واحدهای تجاری وابسته با هدف فرار مالیاتی و از طریق انتقال بخشی از سود از یک واحد به واحد تجاری دیگر صورت می گیرد، لذا برای مقامات مالیاتی شناسایی واحدهای تجاری وابسته و تحلیل معاملات بین آنها در راستای رعایت اصل معاملات مستقل از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. استانداردهای حسابداری بین‌الملل موجود که با موضوع قیمت گذاری انتقالی مرتبط است استاندارد افشای اطلاعات اشخاص وابسته (IAS 24) است. هدف این استاندارد رفع نگرانی و تضمین افشای لازم در صورت‌های مالی شرکت برای اطمینان از عدم تأثیرپذیری شرکت از وجود اشخاص وابسته و معاملات با آنها است. در این استاندارد اشخاص وابسته تعریف می‌شوند و مواردی که اشخاص وابسته ملزم به افشای آن هستند نیز تصریح شده است.

۱۱۲- در کشور ایران، استاندارد حسابداری شماره ۱۲ درخصوص افشای اطلاعات اشخاص وابسته است. طبق این استاندارد، یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که:

الف. به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه:

۱. واحد تجاری را کنترل کند، یا توسط واحد تجاری کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل واحدهای تجاری اصلی، واحدهای تجاری فرعی و واحدهای تجاری فرعی هم‌گروه)،

۲. در واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد یا

۳. بر واحد تجاری کنترل مشترک داشته باشد.

ب. واحد تجاری وابسته آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان «حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته»)،

ج. مشارکت خاص آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان «حسابداری مشارکت‌های خاص»)،

- د. از مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن باشد،
- ه. خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در بندهای «الف» یا «د» باشد،
- و. توسط اشخاص اشاره شده در بندهای «د» یا «ه» کنترل می‌شود، تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه آنان است و یا اینکه سهم قابل ملاحظه‌ای از حق رأی آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار ایشان باشد و
- ز. طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل این گونه طرح‌ها باشد.
- ۱۱۳- همانطوری که ملاحظه می‌شود تعریف شخص وابسته در استاندارد ۱۲ به صورت کاملاً مفصل و گسترده‌ای ارائه شده است. در متن استاندارد در خصوص هدف از افشای اطلاعات اشخاص عنوان شده است که اشخاص وابسته ممکن است معاملاتی انجام دهند که اشخاص غیروابسته انجام نمی‌دهند. برای مثال یک واحد تجاری فرعی ممکن است کالای خود را به قیمت یا شرایط متفاوتی با سایر مشتریان به واحد تجاری اصلی بفروشد. همچنین مبالغ معاملات بین اشخاص وابسته ممکن است با مبالغ معاملات مشابه بین اشخاص غیروابسته یکسان نباشد. اما در قسمت پیش‌گفتار استاندارد ۱۲ (تجدیدنظر شده در سال ۱۳۸۶) تاکید شده است که مباحث مربوط به قیمت در معاملات با اشخاص وابسته و نیز موارد افشای مربوط به آن در تجدیدنظر سال ۱۳۸۶ از استاندارد مذکور حذف شده است زیرا ادعا شده است که استاندارد ۱۲ برای اندازه‌گیری معاملات با اشخاص وابسته به کار نمی‌رود. بنابراین ظاهراً آنچه که در استاندارد شماره ۱۲ مدنظر قرار گرفته است تنها رعایت افشاهای مرتبط با اشخاص وابسته است و محتوای معاملات با اشخاص وابسته مورد تاکید قرار نگرفته است؛ از این رو، این استاندارد در بررسی محتوای معاملات به منظور کشف فرار مالیاتی ناشی از TP نمی‌تواند کمک قابل توجهی به مامور مالیاتی نماید.
- ۱۱۴- از طرف دیگر استاندارد حسابرسی شماره ۵۵۰ در خصوص اشخاص وابسته تدوین شده است. در این استاندارد هدف از بررسی اشخاص وابسته، تشخیص، ارزیابی و برخورد مناسب با خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از کوتاهی واحد تجاری در تشخیص یا افشای معاملات، روابط یا مانده حساب‌های اشخاص وابسته طبق الزامات استانداردهای حسابداری ۱۲ عنوان شده است. به عبارت دیگر مسئولیت حسابرس در بررسی اشخاص وابسته مورد تاکید استاندارد قرار گرفته است. در بند ۹ این استاندارد در معنی عبارت «معامله حقیقی» عنوان

شده است که معامله حقیقی معامله‌ای است بین خریداری مایل و فروشنده‌ای مایل که به یکدیگر وابسته نیستند و مستقل از هم عمل می‌کنند و هر کدام به دنبال کسب حداکثر منافع خود هستند. این تعریف به وضوح بیانگر اصل معاملات مستقل در مبادلات میان اشخاص وابسته است.

۱۱۵- طبق بند ۲۳ استاندارد ۵۰۵، زمانی که مدیران اجرایی در صورت‌های مالی ادعا می‌کنند معاملات با اشخاص وابسته بر اساس شرایط رایج در معاملات حقیقی انجام شده است حسابرس باید شواهد کافی و مناسب درباره این ادعا کسب نماید. در صورتی که حسابرس به این نتیجه برسد که برخلاف ادعای مدیران اجرایی، معامله حقیقی بین اشخاص وابسته انجام نشده است می‌توان این موضوع را در قالب بند شرط یا بند تاکید بر مطلب خاص (بسته به سطح اهمیت آن) در گزارش خود قید نماید. از این رو گزارش حسابرس مستقل می‌تواند مرجع مناسبی برای کشف فرار مالیاتی ناشی از TP تلقی شود. به طور کلی هرچند به طور مستقیم در استاندارد حسابداری شماره ۱۲ و استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۵، موضوع TP مورد تاکید قرار نگرفته است اما ماموران مالیاتی می‌توانند از قابلیت‌های این استانداردها در تشخیص فرار مالیاتی ناشی از TP استفاده کنند.

۱۱۶- لازم به ذکر است ماده ۱۲۹ قانون تجارت نیز، به معاملات میان واحد تجاری با اشخاص وابسته آن پرداخته است. براساس ماده مذکور، اعضا هیات مدیره و مدیرعامل شرکت و همچنین موسسات و شرکت‌هایی که اعضای هیات مدیره یا مدیرعامل شرکت شریک یا عضو هیات مدیره یا مدیرعامل آنها باشند، نمی‌توانند بدون اجازه هیات مدیره در معاملاتی که با شرکت می‌شود به طور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله واقع یا سهام شوند. در صورت اجازه نیز، هیات مدیره مکلف است بازرس شرکت را از معامله‌ای که اجازه آن داده شده بلافاصله مطلع نموده و گزارش آن را به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام ارائه نماید. بازرس نیز موظف است ضمن گزارش خاصی حاوی جزئیات معامله، نظر خود را درباره چنین معامله‌ای به همان مجمع تقدیم کند. عضو هیات مدیره یا مدیرعامل ذی نفع در معامله در جلسه هیات مدیره و نیز در مجمع عمومی عادی هنگام اخذ تصمیم نسبت به معامله مزبور حق رای ندارد. این ماده نیز به صورت بسیار محدودی معامله میان اشخاص وابسته را مورد تاکید قرار داده است.

۱۶-۲) سرمایه‌گذاری رقیق و موضوع TP

۱۱۷- به طور کلی، نظام مالیاتی ایران بهره را به دلیل نامشروع بودن آن از شمار هزینه‌های قابل قبول حذف کرده است (توکل، ۱۳۷۷). از این رو قوانین و مقررات مالیاتی مرتبط با سرمایه‌گذاری رقیق به گونه‌ای است که

اشخاص وابسته نمی توانند از طریق اعطای تسهیلات مالی به یکدیگر به فرار (یا اجتناب) مالیاتی اقدام کنند، زیرا بر اساس قوانین مالیاتی بند ۱۸ ماده ۱۴۸ ق.م.م در خصوص تسهیلات مالی دریافتی، تنها سود و کارمزدی به عنوان هزینه قابل قبول تلقی می شود که تنها از بانک ها، صندوق تعاون و همچنین موسسات اعتباری غیربانکی مجاز دریافت شده باشد. همچنین در باب اخذ تسهیلات مالی از بانک های خارجی باید عنوان شود که سازمان امور مالیاتی طبق بخشنامه شماره ۲۱۱/۲۱۲۵/۲۴۸۳۱ مصوب سال ۱۳۸۵ موضوع تبصره (۱) ماده ۱۴۸ ق.م.م، سقف پذیرش هزینه سود و کارمزد پرداختی بابت تسهیلات دریافتی از بانک های خارجی را نرخ (حداکثر $LIBOR + \frac{0.075}{100}$) تعیین کرده است که بر اساس بخشنامه شماره ۳۷۵۴-۲۱-۲۰۰/۳۸۹۳ مصوب سال ۱۳۹۰ این نرخ به (حداکثر $LIBOR + \frac{2.5}{100}$) افزایش یافته است. بنابراین می توان مدعی شد که طبق قوانین مالیاتی ایران سود و کارمزد پرداختی بابت بدهی به سایر اشخاص وابسته، به عنوان هزینه قابل کسر از درآمد مشمول مالیات محسوب نمی شود. به این ترتیب ظاهراً در قوانین مالیاتی ایران، ترفند مالیاتی سرمایه گذاری رقیق منتفی شده است (توکل، ۱۳۷۷).

۱۷) نتیجه گیری و پیشنهادات

۱۱۸- مسئله قیمت گذاری انتقالی از جنبه های مختلف در جهان و ایران حائز اهمیت است. یکی از جنبه های مهم TP، مسائل مرتبط با موضوع حاکمیت شرکتی است که نگرانی استفاده کنندگان (سرمایه گذاران، بستانکاران و سایر ذینفعان) از صورت های مالی را مطرح می کند. از آن جایی که در ایران الزامات استانداردهای حسابداری و حسابرسی، درخصوص افشای اطلاعات معاملات اشخاص وابسته به صورتی نیست که بتوان از افشای قیمت انتقالات بین واحدهای تجاری وابسته در راستای رعایت اصل معاملات مستقل اطمینان خاطر داشت، لذا با هدف تقویت حاکمیت شرکتی در واحدهای تجاری می توان استاندارد افشای اطلاعات معاملات اشخاص وابسته (شماره ۱۲) را تجدید نظر نمود تا موارد افشای بیشتری درخصوص رعایت الزامات اصل معاملات مستقل بین واحدهای تجاری وابسته در آن لحاظ گردد. بی شک تجدیدنظر در استاندارد مذکور می تواند در ایران اهداف مختلفی از قبیل بهبود سیستم مالی و مالیاتی را برآورده کند. به گونه ای که ماموران مالیاتی با اطمینان بیشتری به گزارش های مالی شرکت ها و نیز حسابرسان مستقل آنها در راستای رعایت اصل معاملات مستقل در مبادلات میان اشخاص وابسته اتکا نمایند.

۱۱۹- مسئله دیگر ناشی از TP، نگرانی درخصوص مسائل مالیاتی مختلف مرتبط با TP است. معمولاً دولت از مسئله TP مستقیماً به دو صورت متضرر می‌شود. یکی از این موارد، از دست دادن درآمدهای مالیاتی ناشی از اجتناب یا فرار مالیاتی موجود در این بخش است و دیگری ارائه آمارهای مالی نادرست از سوی واحدهای تجاری وابسته به دلیل دستکاری در قیمت انتقالی معاملات انجام شده و در نتیجه محاسبه GDP بر اساس اطلاعات غیرواقعی است. با توجه به این که در اغلب موارد، اتکای ماموران مالیاتی به استانداردهای حسابداری و حسابرسی برای وصول مالیات در این حوزه کفایت نمی‌کند، از این نظر دولت و بدنه درآمدی آن (سازمان امور مالیاتی) می‌توانند قوانین و مقررات مشخصی برای رعایت اصل معاملات مستقل به تصویب برسانند. صدور بخشنامه‌های مختلف از طرف سازمان در باب این موضوع، مبین مشکلات موجود در رسیدگی به این موضوع است. از طرفی صدور این بخشنامه‌ها نتوانسته است مشکلات موجود در این حوزه را به نحو موثری حل نماید و به نظر می‌رسد دلیل اصلی این موضوع، عدم وجود ماده قانونی صریح و مشخصی در باب رعایت اصل معاملات مستقل در مبادلات مالی میان واحدهای تجاری وابسته است.

۱۲۰- کشورهای مختلف و به ویژه کشورهای توسعه یافته، تجارب خوبی در زمینه قانونگذاری و برخورد با مسئله TP دارند. با بررسی‌های صورت گرفته در نظام‌های مالیاتی کشورهای مختلف در موضوع TP، به طور کلی می‌توان موارد زیر را در راستای برخورد با فرار یا اجتناب مالیاتی ناشی از TP، در قالب ماده یا موادی در «لایحه پیشنهادی اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن» که در سال ۱۳۹۱ به منظور تصویب به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است، پیشنهاد داد:

۱. باید واحدهای تجاری وابسته (مودیان TP) با اهداف خاص مالیاتی، به طور مشخص تعریف شوند. برای عملی نمودن چنین تعریفی باید هزینه‌های اداری تعریف وسیع واحدهای وابسته را در نظر داشت، زیرا تعریف به صورت وسیع، هزینه‌های اجرایی بالایی برای سازمان امور مالیاتی خواهد داشت. لازم به ذکر است در بند ۱۰ بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۶۲۳/۱۸۹۲۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۲۹، اشخاص وابسته به صورت خیلی کلی و متناسب با مفاد موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف (مدل OECD) تعریف شده‌اند که به نظر می‌رسد به منظور افزایش اثربخشی این تعریف و نیز در راستای کاهش تفاسیر مختلف ماموران و مودیان مالیاتی از تعریف اشخاص وابسته لازم است اشخاص مزبور به صورت مشخص و معین (به عنوان مثال متناسب با تعریف استانداردهای حسابداری) تعریف شوند.

۲. وظایف مودیان در باب معاملات این واحدها از قبیل تکمیل فرم‌های TP و تحویل اسناد و مدارک مربوط، تعیین شود. لازم است در قالب بخشنامه‌هایی فرم‌های مرتبط با TP توسط سازمان امور مالیاتی تدوین و به مودیان مالیاتی ابلاغ گردد. شایان ذکر است در صورت عدم تصویب مواد قانونی مرتبط با TP در اصلاحیه مذکور، سازمان امور مالیاتی می‌تواند از اختیار ماده ۱۶۹ ق.م.م استفاده کرده و مودیان مرتبط با TP را ملزم به تهیه و ارسال فرم TP به اداره مالیاتی نماید.

۳. جرایم عدم تمکین واحدهای تجاری مرتبط در باب عمل وظایف خود از قبیل تهیه و ارسال فرم TP به اداره مالیاتی مربوطه تعیین شود. بی‌شک اعمال جرایم مناسب در این موضوع می‌تواند ضمانت اجرای قوانین مالیاتی مرتبط با TP را افزایش دهد.

۴. نحوه انتخاب پرونده‌های مناسب برای رسیدگی و حسابرسی مالیاتی آنها تعیین شود. به طور یقین، این بخش می‌تواند در قالب پروژه «انتخاب بر مبنای حسابرسی مبتنی بر ریسک (RAS)» طرح جامع مالیاتی مدنظر قرار گیرد. لازم به ذکر است در این مرحله استفاده از توافق قیمت گذاری پیشاپیش می‌تواند نقش بسیار مهمی در افزایش کارایی و اثربخشی رسیدگی‌های مالیاتی مرتبط با TP ایفاء نماید.

۵. تعیین این که در صورت اختلاف بین مودی و مسئولان مالیاتی به چه نحوی اختلافات میان آنها حل و فصل شود. به عبارت دیگر آیین دادرسی مناسبی برای حل و فصل اختلافات بین مودیان و ادارات مالیاتی در خصوص مسایل مرتبط با TP تدوین شود.

۱۲۱- موارد فوق می‌تواند در قوانین مالیاتی به نحوی که قابلیت اجرا داشته باشند، گنجانده شود. در این راستا برای هرچه بهتر انجام دادن اقدامات فوق، موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. اول این که قبل از هر اقدامی انجام تحقیقات مرتبط با قیمت گذاری انتقالی ضروری به نظر می‌رسد. به این دلیل که کشورهای در حال توسعه دانش و اطلاعات بسیار اندکی در این موضوع دارند. در ایران نیز تحقیقات محدودی در باب شناسایی جنبه‌های مختلف این موضوع صورت گرفته است. انجام مطالعات تطبیقی در این خصوص، به بررسی و شناخت هر چه بیشتر این موضوع کمک شایانی می‌کند.

۲. دومین پیشنهادی که در این زمینه می‌توان به سازمان امور مالیاتی ارائه کرد، همکاری فعالانه با سایر کشورهایی است که تجربه قانونگذاری، انتخاب پرونده‌های مناسب رسیدگی، حسابرسی، حل اختلافات با مودی، تصویب موافقتنامه‌ها در این مورد را دارند. جنبه دیگر همکاری با سایر کشورها، تبادل داده‌ها و

اطلاعات مودیان مرتبط با مسئله TP با این کشورها است. بدین منظور لازم است سازمان امور مالیاتی به عضویت در برخی از نهادهای بین‌المللی مرتبط با این موضوع اقدام نماید.

۳. در اکثر کشورها به دلیل حجم بالای مالیات ناشی از مسئله TP، واحد یا بخش‌های مجزایی، پرونده‌های مرتبط با TP را رسیدگی می‌کنند. بدین منظور در ایران پیشنهاد می‌شود چنین واحدی که متشکل از افراد متخصص در موضوع TP و مسایل مالیاتی مرتبط با آن باشد، ایجاد و ارتباط آن با واحد مودیان بزرگ مالیاتی مشخص شود. ایجاد واحد خاص TP، بدون شک باید با مطالعه دقیق سیستم مالیاتی کشور صورت گیرد تا واحد مذکور بتواند به صورتی کارا و بدون اتلاف زمان، به پرونده‌های این موضوع رسیدگی کند. در این جا باید نحوه انتخاب پرونده‌های مناسب برای رسیدگی و حسابرسی مالیاتی این واحد، تعیین شود. همانطوری که قبلاً ذکر شد بهترین روش رسیدگی، روش انتخاب بر مبنای حسابرسی مبتنی بر ریسک (RAS) در قالب طرح جامع مالیاتی است که می‌توان با طراحی سیستم‌های کامپیوتری پرونده‌های پرریسک در این حوزه را انتخاب نمود.

۱۸ فهرست منابع و مآخذ

۱. اکبری، سعید (۱۳۸۷)، «قیمت گذاری انتقالی: استراتژی مالیاتی بین المللی»، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، سازمان امور مالیاتی کشور، صص: ۷۰۱-۶۷۳.
۲. توکل، محمد (۱۳۷۹)، «فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی»، مجله تخصصی مالیات، دانشکده امور اقتصادی.
۳. توکل، محمد (۱۳۷۷)، «سرمایه گذاری رقیق چیست»، فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی، دوره دوم، شماره هفتم، صص: ۴-۱۰.
۴. توکل، محمد (۱۳۷۸)، «قیمت گذاری انتقالات (بخش اول)»، فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی، دوره دوم، شماره نهم، صص: ۲۹-۳۴.
۵. توکل، محمد (۱۳۷۸)، «قیمت گذاری انتقالات (بخش دوم)»، فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی، دوره دوم، شماره یازدهم، صص: ۱۸-۲۳.
۶. الوندکوهی، م (۱۳۷۸)، «قیمت گذاری انتقالات (بخش سوم)»، فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی، دوره دوم، شماره دوازدهم، صص: ۱۹-۲۸.
۷. توکل، محمد (۱۳۷۸)، «قیمت گذاری انتقالات (بخش چهارم)»، فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی، دوره دوم، شماره هفتم، صص: ۳۲-۳۶.
۸. عالی ور، عزیز (۱۳۷۸)، «قیمت گذاری انتقالات داخلی»، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۸.
۹. همت فر، محمود، محمد اسلانی و فاطمه لطفعلیان (۱۳۹۱)، «الگوی حاکمیت شرکتی اسلامی»، مجله حسابرس، شماره ۵۹، صص: ۱۱۶-۱۲۱.
۱۰. هشی، عباس (۱۳۸۷)، «بررسی تحلیلی قیمت گذاری انتقالات بر درآمد مالیاتی دولت ها- تدوین مقررات قانونی در جلوگیری از آن در کشورهای جهان طی ۳ دهه اخیر- ضرورت وجود چنین مقرراتی در ایران»، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، سازمان امور مالیاتی کشور، صص: ۵۶۲-۵۴۷.
۱۱. شفیعی، سعیده و سعید کمالی (۱۳۹۱)، «معافیت های بخشی و جغرافیایی و ارتباط آن با قیمت گذاری انتقالات در نظام مالیاتی ایران پژوهشنامه مالیات، شماره چهاردهم (شماره مسلسل ۶۲)، صص: ۱۰۵-۱۳۴.
12. "Transfer pricing and developing countries". (2011): A report was commissioned by the European commission within the framework of its Tax and Development policy agenda with support of the European parliament.
ec.europa.eu/europeaid/what/economic.../transfer-pricing-study.

13. OECD. (2010). "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration ". www.oecd.org.
14. OECD. (2012). " Dealing Effectively With the Challenges of Transfer Pricing ". www.oecd.org.
15. Report of the Expert Group on Transfer Pricing Guidelines Submitted To the Government of India Ministry of Finance and Company Affairs Department of Company Affairs August. (2002). www.iimahd.ernet.in
16. Borkowski, S. C. (2010). "Transfer pricing practices of transnational corporations in PATA countries". Journal of International Accounting Auditing and Taxation, (19), pp: 35-54.
17. Pendse, S.J. (2012). "International transfer pricing: A review of non-tax outlook". Journal of social and behavioral science, (37), pp: 337-343.
18. Conover, T. L & Nicholas N B. (2000). "A Further Examination of Income Shifting Through Transfer Pricing Considering Firm Size or Distress". The International Journal of Accounting, (35), 2 pp: 189-211.
19. Sikka, P. (2010). "The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness". Critical Perspective on Accounting, (21), pp: 342-356.
20. [Http://www.oecd.org/tax/transferpricing/transferpricingcountryprofiles.htm](http://www.oecd.org/tax/transferpricing/transferpricingcountryprofiles.htm)