معافیت‌های بخشی و جغرافیایی و ارتباط آن با قیمت‌گذاری انتقالات در نظام مالیاتی ایران

سعیده شفیعی[1]
سعید کمالی[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۲/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۶/۲۹

چکیده

با ادامه روند جهانی شدن و گسترش شرکت‌های چندملیتی، مسأله قیمت‌گذاری انتقالات به یکی از مسائل مهم دولت‌ها و مقامات مالیاتی طی چند دهه اخیر تبدیل شده است. آمارهای رسمی و غیررسمی بیانگر آن هستند که دولت‌ها در سراسر جهان سالیانه میلیاردها دلار از درآمد مالیاتی خود را به دلیل عدم کشف قیمت‌های غیرمنصفانه شرکت‌ها از دست می‌دهند. بیش از ۴۰ کشور جهان قوانین و مقررات خاصی را به منظور جلوگیری از فرار و اجتناب مالیاتی از این طریق تصویب نموده‌اند. در ایران نیز چند سالی است که توجه مقامات مالیاتی به این موضوع و پیامدهای مالیاتی آن جلب شده است اما هنوز قانون مدونی در این زمینه وجود ندارد. در مقاله حاضر هدف آن است تا نقش قیمت‌گذاری انتقالات در فرار مالیاتی با استفاده از مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی بخشی و جغرافیایی در ایران مورد بررسی قرار گیرد. در این راستا مواد قانونی مرتبط با این موضوع در قوانین و متون مالیاتی ایران مورد بررسی و نقد قرار گرفته‌اند. آن چه به نظر اساسی می‌آید آن است که فقدان قوانین مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات باعث می‌شود تا مؤدیان مالیاتی با استفاده از این خلأ قانونی دست به قیمتگذاری غیرمنصفانه زده و در نهایت سود و مالیات پرداختی خود را کاهش دهند. از این رو تدوین قانون جامعی در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات جهت جلوگیری از فرار مالیاتی ضروری به نظر می‌رسد که این مقاله پیشنهاداتی به عنوان نقطه شروعی در این بحث ارائه نموده است.

واژه‌های کلیدی: قیمت‌گذاری انتقالات، قوانین مالیاتی، معافیت‌های مالیاتی، فرار مالیاتی، شرکت‌های چندملیتی

۱- کارشناس ارشد اقتصاد، پژوهشگر و کارشناس واحد امور مشاوران و مطالعات اقتصادی، بانک کارآفرین(نویسنده مسئول)
s.sh1362@gmail.com
۲-کارشناس ارشد حسابداری، مدرس دانشگاه و کارشناس ارشد مالیاتی، معاونت مؤدیان بزرگ مالیاتی، اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی sd.kmli@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۱- مقدمه

قیمت‌گذاری انتقالات یکی از مباحث روز حسابداری مدیریت و مالیه بین‌الملل است که امروزه مراجع مالیاتی بیش از پیش به آن توجه نشان می‌دهند. مقررات قیمت‌گذاری انتقالات در کشورهای مختلف پس از تدوین، روز به روز در حال بازبینی، تعدیل و اصلاح است. کشورهای توسعه‌یافته مانند آمریکا و انگلستان چند دهه است که به وضع قوانین قیمت‌گذاری انتقالی برای غلبه بر چنین مشکلاتی پرداخته‌اند.

یکی از مواردی که می‌تواند به طور مستقیم قیمت‌گذاری انتقالات را متأثر نماید، معافیت‌ها و مشوق-های مالیاتی موردی است. معافیت‌های مربوط به شکل‌گیری مناطق آزاد، معافیت‌های قانون مالیات-های مستقیم و قانون برنامه پنجم توسعه از مواردی هستند که بر قیمت‌گذاری انتقالات تأثیرگذارند و از این رو موضوع کار این مقاله می‌باشند. در ایران هنوز قانون مدونی در این رابطه وجود ندارد و این مسأله سبب می‌شود تا برخی مؤدیان مالیاتی با استفاده از این خلأ قانونی با ایجاد شرکت‌های تابعه و فروش با قیمت‌های غیرمنصفانه، سود مجموعه خود را مدیریت کرده و با انتقال سود از شرکت‌های مشمول مالیات یا دارای نرخ مالیاتی بالاتر به شرکت‌های برخوردار از معافیت‌های مالیاتی یا دارای نرخ مالیاتی پایین‌تر، مالیات کمتری پرداخت نمایند که این امر منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود.

هدف این مقاله بررسی روش‌های مختلف قیمت‌گذاری با استفاده از معافیت‌ها و مشوق‌های بخشی و جغرافیایی است. با توجه به موضوع تحقیق، روش کار در این مقاله کتابخانه‌ای می‌باشد و تلاش گردیده است با استفاده از مطالعات پیشین در سطح ایران و جهان به ابعاد مختلف موضوع پرداخته شود. مقاله حاضر در چهار بخش ارائه می‌گردد: در بخش اول به بررسی مفهوم قیمت‌گذاری انتقالات پرداخته شده است. بخش دوم به آثار و ملاحظات مالیاتی مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات و قوانین مربوط به آن در سطح بین‌المللی می‌پردازد. بخش سوم به قوانین و مقررات داخلی در این زمینه اشاره دارد و سعی دارد تا ارتباط بین معافیت‌های بخشی و جغرافیایی در کشور را با قیمت‌گذاری انتقالی پیوند دهد. در بخش چهارم جمع‌بندی، نتیجه‌گیری و پیشنهادهای نویسندگان مقاله آمده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۲- مفهوم قیمت انتقالی و قیمت‌گذاری انتقالات

انتقال کالاها و خدمات بین قسمت‌های مختلف یک واحد انتفاعی بزرگ که به شکل غیرمتمرکز اداره می‌شود، از دیدگاه حسابداری نوعی رویداد یا مبادله محسوب می‌گردد که باید در سوابق و مدارک حسابداری انعکاس یابد. ارزشی را که به این گونه مبادلات و رویدادها تخصیص می‌یابد، " قیمت انتقالی"[1] و به فرآیند تخصیص ارزش بین قسمت‌های مختلف یک واحد انتفاعی، اصطلاحاً " قیمت-گذاری انتقالات داخلی"[2] گفته می‌شود. از آن جا که این گونه انتقالات در داخل سازمان‌ها رخ می‌دهد و به شدت بر ارزیابی عملکرد مدیران قسمت‌های مختلف سازمان‌ها اثر می‌گذارد، ارزش‌گذاری آنها باید با بصیرت کافی انجام گیرد. پرداختن به شیوه‌های مختلف قیمت‌گذاری این قبیل انتقالات داخلی و توجه به ملاحظات حاکم بر هر یک از آنها و همچنین بررسی آثار، مزایا و معایب این شیوه‌ها به دلیل کاربرد گسترده قیمت‌های انتقالی در تصمیم‌گیری‌ها، هزینه‌یابی محصولات و ارزیابی عملکرد در سازمان‌های بزرگ که به شکل غیرمتمرکز اداره می‌شوند، از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است (عالی‌ور، ۱۳۸۹: ۱).

به بیان دیگر قیمت‌گذاری انتقالات یکی از ابزارهای مؤثر حسابداری مدیریت برای تعیین روابط بین واحدها در سازمان‌های نامتمرکز است. بر این اساس، قیمت‌گذاری انتقالات در برگیرنده سیاست‌های قیمت‌گذاری است که شرکت‌ها برای انتقال درون‌سازمانی محصولات و خدمات اتخاذ می‌کنند. این انتقال از یک مرکز سرمایه‌گذاری یا سود به مرکز دیگر در یک شرکت صورت می‌گیرد (صیدی، ۱۳۸۵: ۹۴). سیاست شرکت ایجاب می‌کند که فروش بین قسمت‌ها با تخفیف صورت پذیرد، زیرا به نسبت تهیه کالاها از خارج از سیستم، هزینه کمتری صرف خواهد شد. مسأله اصلی قیمت‌گذاری انتقالات است؛ چرا که قیمت‌های انتقالی علائم داخلی را ایجاد می‌کنند که منابع و سودهای تخصیصی در شرکت را مشخص می‌نماید.

علاوه بر این، سیستم قیمت‌گذاری انتقالات داخلی می‌تواند مبتنی بر مداخله مستقیم مدیریت، قیمت-های بازار، هزینه‌ها یا مذاکره و توافق بین مدیران قسمت‌های درگیر باشد. هر یک از این سیستم‌ها

1-Transfer Price

2- Internal Transfer Pricing

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

دارای مزایا و معایبی است و به کارگیری هر یک، تحت شرایط معین می‌تواند سودمند باشد. انتخاب سیستم مناسب، به بازار و مقاصد مدیریت بستگی دارد (عالی‌ور، ۱۳۸۹: ۴۲). مبنای بهای تمام شده، مبنای قیمت بازار و قیمت‌گذاری توافقی رایج‌ترین رویه‌های عملی در سطح جهان برای قیمت‌گذاری انتقالی می‌باشند که بررسی تک تک این موارد از حوصله این مقاله خارج است.[۱]

ادبیات تئوریک و تجربی بسیاری در خصوص قیمت‌گذاری انتقالی توسط بنگاه‌های چند ملیتی در سطح جهان وجود دارد. در ادامه به بررسی چارچوب نظری قیمت‌گذاری انتقالی می پردازیم.

۳- چارچوب تحلیلی

در این بخش به چارچوب تحلیلی قیمت‌گذاری انتقالی و تأثیر آن بر مالیات پرداختی یک شرکت می پردازیم. جهت سادگی تحلیل، یک مؤسسه چند ملیتی یکپارچه[۲] در نظر گرفته می‌شود. فرض می‌شود این مؤسسه یک بنگاه اصلی[۳] در بازار داخلی دارد که محصول واسطه‌ای[۴] تولید می‌کند و یک نماینده در یک کشور خارجی دارد که این محصول واسطه‌ای به آن فروخته می‌شود. معادله شماره (۱) تابع تولید این شرکت را نشان می‌دهد:

معادله شماره (۱): تابع تولید شرکت $\hat{Q} \equiv Q(x) = z + bx - d\ \frac{x^2}{2}$

$\widehat{\mathrm{Q}}$ تابع تولید محصول نهایی و z عامل ثابت تولید می‌باشند و تولید نهایی x مثبت است. فرض می‌شود که بنگاه در جهان خارج با بازاری رقابتی و بنابراین با قیمت ثابت مواجه است. بنگاه اصلی x را با هزینه نهایی ثابت c تولید نموده و در بازار داخلی به فروش می‌رساند. همچنین بنگاه اصلی کالا را با قیمت انتقالی r به سایر بخش‌ها عرضه می‌کند. در صورت عدم وجود نظام مالیاتی، حسابداری این شرکت از قانون خاصی تبعیت نمی‌کند و به صورت دلخواه خواهد بود. در این صورت، تابع سود داخلی و خارجی شرکت بر طبق معادلات شماره (۲) و (۳) می‌باشد:

معادله شماره (۲): تابع سود داخلی $\pi^d = x\ (r - c)$

۱- برای کسب اطلاعات بیشتر در این زمینه ر.ک به عالی‌ور، ۱۳۸۹: صص ۴۲ به بعد.

2-Integrated Multinational Enterprise (MNE)

3-Parent Firm

4 Intermediate Input

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

معادله شماره (۳): تابع سود خارجی $\pi^f = \hat{Q} - rx$

واضح است که کل سود قبل از مالیات این شرکت (داخلی و خارجی) برابر با $\hat{Q} = cx$ خواهد بود که در این حالت وضع قیمت انتقالی تأثیری بر این سود نداشته است.

برای مشخص شدن آثار قیمت‌گذاری انتقالی در اثر وضع مالیات، فرض می‌شود در دو کشوری که این بنگاه در آنها مشغول به فعالیت است، مالیات بر سود عملیاتی بنگاه مذکور وضع شود. ممکن است که روش‌های حسابداری جهت برآورد مالیات بر سود بنگاه در این دو کشور متفاوت باشند.[۱] از این رو نرخ مالیاتی در کشور مبدأ t^d و در کشور خارجی t^f در نظر گرفته می‌شوند. اگر این سیاست، تنها ابزار در دسترس دولت باشد این شرکت چند ملیتی می‌تواند با کم و زیاد نشان دادن صورت‌حساب[۲] قیمت کالای x به راحتی از پرداخت مالیات اجتناب نماید. از آن جایی که دولت‌ها از این مسأله آگاه هستند، قوانینی با هدف محاسبه سود مشمول مالیات چنین شرکت‌هایی وضع می‌نمایند. از این رو فرض می‌شود r^d و r^f به ترتیب قیمت‌های انتقالی باشند که از سوی دولت‌های داخلی و خارجی پذیرفته شده‌اند. بنابراین تابع سود مورد نظر داخلی و خارجی بنگاه بر مبنای معادلات شماره (۴) و (۵) می‌باشد:

معادله شماره (۴): تابع سود داخلی پس از قیمت‌گذاری انتقالی $\bar{\pi}^d = x\,(r^d - c)$

معادله شماره (۵): تابع سود خارجی پس از قیمت‌گذاری انتقالی $\bar{\pi}^f = \hat{Q} - r^f x$

به همین ترتیب، سود پس از کسر مالیات بنگاه چند ملیتی در داخل و خارج از کشور به شرح معادلات شماره (۶) و (۷) خواهد بود:

معادله شماره (۶): تابع سود داخلی پس از کسر مالیات $\sigma^d = \bar{\pi}^d - t^d\,\bar{\pi}^d$

معادله شماره (۷): تابع سود خارجی پس از کسر مالیات $\sigma^f = \bar{\pi}^f - t^f \bar{\pi}^f$

و معادله شماره (۸)، سود کل بنگاه پس از کسر مالیات را نشان می‌دهد:

۱- تفاوت در قوانین مالیاتی به طور بارزی در بین کشورهای اروپایی به چشم می‌خورد.

2- Over or under invoice

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

معادله شماره (۸) $\sigma = \sigma^d + \sigma^f = \hat{Q}(1-t^f) - cx(1-t^d) + x(t^f r^f - t^d r^d)$

رفاه اجتماعی در کشور داخلی برابر با مجموع رفاه تولیدکنندگان و درآمدهای مالیاتی است. اگر $\alpha \in [0,1]$ باشد شکاف سود و مجموع مازاد رفاه تولیدکنندگان داخلی برابر با $\sigma\alpha$ خواهد بود. فرض می‌شود که منابع دیگر درآمدی از نقطه نظر اجتماعی هزینه‌بر هستند. ارزش اجتماعی درآمد مالیاتی داخلی از بنگاه داخلی در معادله شماره (۹) نشان داده شده است:

معادله شماره (۹) $R^d = t^d \bar{\pi}^d(1+\rho^d), \qquad \rho^d > 0$

تحلیل مشابهی برای رفاه خارجی وجود خواهد داشت و در نهایت رفاه داخلی و خارجی به شرح معادلات شماره (۱۰) و (۱۱) خواهند بود:

معادله شماره (۱۰): تابع رفاه داخلی $W^d = \alpha\sigma + t^d \bar{\pi}^d(1+\rho^d)$

معادله شماره (۱۱): تابع رفاه خارجی $W^f = \beta\sigma + t^f \bar{\pi}^f(1+\rho^f)$

در معادله شماره (۱۱)، $\beta \in [0,1]$ بوده و ضریب β معادل سهم مالکیت خارجیان از بنگاه چند ملیتی است.

به طور معمول نرخ‌های مالیاتی در داخل کشور بیشتر از خارج است و شرکت‌ها سعی دارند تا با دستکاری قیمت‌های انتقالی، سود خود را در داخل کشور کمتر نشان دهند و در نتیجه مالیات کمتری بپردازند. از این رو با قیمت‌گذاری غیرمنصفانه، سود خود را کاهش می‌دهند و هم از طریق کاهش اضافه رفاه خود و هم از طریق کاهش درآمدهای مالیاتی، رفاه خود را افزایش و رفاه اجتماعی را کاهش می‌دهند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۴- ملاحظات مالیاتی قیمت‌گذاری انتقالات

همان گونه که ذکر گردید استفاده از روش‌های قیمت‌گذاری انتقالی توسط شرکت‌ها گاهی با هدف اجتناب مالیاتی[۱] و یا فرار مالیاتی[۲] صورت می‌گیرد.[۳] این فرار و اجتناب مالیاتی معمولاً نامحسوس است و کشف آن از سوی مقامات مالیاتی بسیار پیچیده و پرهزینه است. علاوه بر این شناسایی رفتار تمامی بازیگران این بازی (شرکت‌ها، حسابدارها، حقوق‌دانان، مشاوران، دولت‌ها، مقامات مالیاتی، سازمان‌های بین‌المللی (مانند سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی(OECD[۴]) و سازمان‌های مردمی و...) وقت‌گیر و غیرعملی است.

۴-۱- قیمت‌گذاری انتقالات در مبادلات بین‌المللی

در مبادلات بین‌المللی، به دلیل تفاوت‌های قانونی در کشورهای مختلف قیمت‌های انتقالی می تواند بر هزینه و تعهدات مالیاتی، حق‌الامتیازها و سایر پرداخت‌ها اثر بگذارد. از آن جا که در کشورهای مختلف نرخ‌های مالیاتی متفاوت است، شرکت‌ها همواره این انگیزه را دارند که قیمت‌های انتقالی را به گونه‌ای تعیین کنند که باعث افزایش درآمد و سود در کشورهایی شود که نرخ‌های مالیاتی آنها پایین‌تر است و سبب افزایش هزینه‌ها و در نتیجه کاهش سود در کشورهایی شود که نرخ‌های مالیاتی آنها بالاست. هنگامی که خریدار و فروشنده در کشورها یا مناطق مختلف قرار دارند، توجه به مقررات مالی و مالیاتی در تعیین قیمت‌های انتقالی، از ضروریات است (عالی‌ور، ۱۳۸۹: ۳۶). بنابراین قیمت‌گذاری انتقالات زمانی متضمن سوء استفاده مالیاتی است که درآمدها و هزینه‌ها با هدف کاستن از مالیات بین اعضای یک گروه تجاری تقسیم شود که در قیمت‌گذاری انتقالات اصطلاحاً این عمل را "پارک کردن سود" می‌نامند (توکل، ۱۳۷۹: ۴۰۲).

---

1 Tax Avoidance

2-Tax Evasion

۳- بر سر دو مفهوم اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی همواره یک مناقشه اساسی میان پژوهشگران وجود داشته است. به طور کلی " اجتناب مالیاتی" تحت قوانین صورت می‌گیرد اما "فرار مالیاتی" به معنای تخلف از قوانین می‌باشد (سیکا و ویلموت،۲۰۱۰: ۴۱).

4- Organization for Economic Cooperation and Development

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۴-۲- روش‌های فرار مالیاتی با استفاده از قیمت‌گذاری انتقالات

از دهه ۱۹۷۰ به بعد، با توسعه مبادلات بین‌المللی و وجود مقررات مالیاتی ضعیف، دامنه سوء استفاده از انتقال قیمت شدت پیدا نمود و منجر به از دست رفتن میلیاردها دلار درآمد مالیاتی کشورها شد که تأثیر نامطلوبی بر بودجه کشورها داشت. در تعریف حسابداری، بدهکار " گیرنده انتفاع" و بستانکار "دهنده انتفاع" است اما در فرآیند تقلب با استفاده از انتقال قیمت، گیرنده انتفاع یک " ظالم مالیاتی" و قطعاً طرف دیگر "مظلوم مالیاتی" است. هر گاه این ظالم با استفاده از مقررات و خلأهای قانونی این عمل را انجام دهد جرمی مرتکب نشده است اما اگر با سوء استفاده این کار را انجام داده باشد، این عمل جرم است (هشی، ۱۳۸۷: ۵۵۲). فرار مالیاتی از طریق قیمت‌گذاری انتقالات به روشهای مختلفی صورت می‌پذیرد که شناسایی آنها می‌تواند به مقامات مالیاتی کمک شایان توجهی نماید. در ادامه به شایع‌ترین این روش‌ها اشاره می‌شود.

۴-۲-۱- استفاده از تعدد نرخ‌های مالیاتی

در سال‌های اخیر واحدهای انتفاعی چند ملیتی با توجه به ملاحظات مالیاتی ناشی از قیمت‌گذاری انتقالات داخلی توانسته‌اند از طریق نشان دادن سود در کشورهایی که نرخ مالیاتی آنها نسبتاً پایین است از مزیت‌های مالیاتی قابل توجهی بهره‌مند شوند. این مزیت‌ها از طریق انتقال کالا با قیمتی پایین‌تر از قیمت بازار از یکی از قسمت‌های داخل کشور به قسمت دیگر واقع در کشوری که نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها در آن کشور پایین‌تر از کشور اول است، به دست می‌آید. بدین ترتیب قسمت مستقر در کشور اول، حداقل سود و در نتیجه حداقل مالیات را شناسایی می‌کند و قسمت مستقر در کشور دوم، سود را بعد از فروش نهایی محصولات شناسایی می‌کند. بنابراین مالیات پرداختی به مقامات مالیاتی کشور دوم از مالیاتی که اگر می‌خواست به مقامات مالیاتی کشور اول پرداخت کند، کمتر خواهد بود (عالی‌ور، ۱۳۸۹: ۳۶). این مسأله می‌تواند در سطح ملی نیز رخ دهد. یک شرکت می‌تواند فعالیت خود را به صورت صوری به مناطق آزاد تجاری یا مناطقی که مشوق یا معافیت مالیاتی دارند، منتقل نماید تا بدهی مالیاتی خودرا کاهش دهد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۴-۲-۲-قیمت‌گذاری کمتر از واقع صادرات

این روش به لحاظ نظری از آسان‌ترین روش‌های مورد استفاده فراریان مالیاتی و پولشویان است اما در ایران مسائل متعددی بر میزان استفاده از این روش توسط صادرکنندگان اثر می‌گذارد. اولین مسأله، معافیت مالیاتی درآمد حاصل از صادرات طیف گسترده‌ای از کالاهاست که باعث می‌شود مسأله فرار مالیاتی از طریق قیمت‌گذاری کمتر از واقع اقلام صادراتی، تقریباً موضوعیت خود را حداقل در مورد کالاهای موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم[۱] از دست دهد. طبیعی است که به دلیل عدم دریافت مالیات از درآمدهای ناشی از صادرات، ضرورتی برای توسل به ابزارهایی نظیر قیمت‌گذاری نادرست انتقالات از جانب مؤدیان نیست.

مسأله بعدی جوایز متعلقه به صادرکنندگان است. برخی از صادرکنندگان با هدف برخورداری از این نوع جوایز دولتی اقدام به بیش‌گویی محموله‌های صادراتی خود می‌کنند. چنین مشوقی انگیزه‌های صادرکنندگان برای کم‌گویی ارزش محموله‌های صادراتی خود را کاهش می‌دهد اما با این حال، رافع ریسک بیش‌گویی صادرات به منظور فرار از مالیات بر درآمد نیست (مرادی نقده، ۱۳۸۹: ۱۰۶۸).

۴-۲-۳- قیمت‌گذاری بیش از واقع واردات

این کار که از طریق بیش‌گویی ارزش محموله‌های وارداتی انجام می‌شود، همانند قیمت‌گذاری کمتر از واقع صادرات، روشی برای فرار از مالیات بر درآمد است. آن دسته از مؤدیانی که قصد دارند به این شیوه از پرداخت مالیات بر درآمد فرار کنند یا درآمدهای نامشروع و غیرقانونی خود را تطهیر کنند، می‌پذیرند که حقوق گمرکی بالاتری بپردازند و در مقابل، مشمول مالیات بر درآمد کمتری شوند. مقامات گمرکی بسیاری از کشورها (و از جمله ایران) به دلیل ضعف دانش فنی و عدم آشنایی با نظام مالیات بر درآمد، حساسیت درخوری در مورد بیش‌اظهاری واردات ندارند و این طور فرض می‌کنند که هیچ

۱- ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌دارد که: الف) صد در صد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند، از شمول مالیات معاف هستند. فهرست کالاهای مشمول این ماده در طول هر برنامه به پیشنهاد وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، بازرگانی، کشاورزی و جهاد سازندگی و وزارتخانه صنعتی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.
ب) صد درصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت ترانزیت به ایران وارد شده یا می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند، از شمول مالیات معاف است (قانون مالیات‌های مستقیم، باب چهارم، فصل اول).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

واردکننده عقلایی اقدام به بیش‌گویی ارزش محموله خود نمی‌کند، زیرا در این صورت باید عوارض گمرکی بیشتری بپردازد. حال آن که چنین اقدام ظاهراً غیرمعقولی با هدف انتقال سود به خارج از کشور یا مناطق آزاد و نتیجتاً فرار از پرداخت مالیات بر درآمد (و احتمالاً پولشویی) انجام می‌شود (همان: ۱۰۶۸).

۴-۲-۴- قیمت‌گذاری انتقالات داخلی به اشخاص حقیقی وابسته

شق دیگری از موضوع قیمت‌گذاری انتقالی وقتی مطرح می‌شود که شرکت دارای نمایندگی یا شعبه مشخص نیست. در این حالت شرکت یک گروه از اشخاص حقیقی را انتخاب کرده و این اشخاص اجناس دریافتی از شرکت را به قیمت‌های مختلف به فروش می‌رسانند. در این حالت راهی برای فرار مالیاتی قابل تصور است که بر اساس ماده ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. ماده ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم چنین اشعار می‌دارد: "سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در مورد بعضی از منابع مالیاتی کلاً یا جزئاً و در نقاطی که مقتضی بداند طبق آگهی منتشره در نیمه اول هر سال اعلام نماید که در سال بعد، اظهارنامه‌های مؤدیان مزبور را که به موقع تسلیم نموده باشند بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را به طور نمونه‌گیری و طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار خواهد داد."

طبق مندرجات متن ماده ۱۵۸ و بخشنامه‌های صادره از طرف سازمان امور مالیاتی کشور، وضعیت سود و زیان و یا درآمدها و هزینه‌های مؤدی در سال مورد رسیدگی کمتر مورد توجه است و آن چه اهمیت دارد این است که مؤدی در مهلت تسلیم اظهارنامه، در اداره امور مالیاتی حاضر شده و با پذیرش موارد فوق، با اداره مذکور اصطلاحاً "توافق مالیاتی" بنماید. حال اگر شرکت مذکور تمامی تولیدات خود را از این طریق به فروش برساند و آنها را بین اشخاص حقیقی در سطح کشور توزیع کند، در واقع سود خود را به این اشخاص انتقال داده است. این اشخاص هم که با امضای طرح خوداظهاری، توافق مالیاتی را قبول نموده‌اند، با یک انتقال به شکل ساده، توانسته‌اند سود هنگفتی را نصیب شرکت نمایند. بنابراین نه شرکت مالیات این سود را می‌پردازد (زیرا در دفاتر خود منعکس ننموده است) و نه اشخاص حقیقی (چون در طرح خوداظهاری، توافق مالیاتی را پذیرفته‌اند) (عموری و دیگران، ۱۳۸۷: ۷۱۰).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۵- پیشینه موضوع

به دلیل اهمیت مبحث قیمت‌گذاری انتقالی، پژوهشگران مختلف در مطالعات خود از ابعاد متفاوت به این موضوع توجه نموده‌اند و آن را مورد واکاوی قرار داده‌اند. مطالعات تجربی، این موضوع مهم را از دو جنبه انگیزه‌های مدیریتی و اقتصادی به کارگیری شیوه‌های قیمت‌گذاری و کاهش بدهی مالیاتی ناشی از قیمت‌گذاری انتقالی مورد بررسی قرار می‌دهند. در این بخش به بررسی مهم‌ترین مطالعات داخلی و خارجی در این زمینه می پردازیم.

۵-۱- مطالعات خارجی

مطالعات خارجی در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات در سطوح گوناگون و با اهداف متفاوتی انجام گرفته‌اند. با توجه به اهمیت موضوع قیمت‌گذاری انتقالی در سطح جهان، برخی از این مطالعات توسط نهادها و مؤسسات بین‌المللی صورت گرفته است. به عنوان مثال سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی و کمیسیون اروپا هر کدام جداگانه به بررسی آثار مالیاتی قیمت‌گذاری انتقالات پرداخته‌اند و به صورت مستمر پیشنهادهایی را جهت بهبود قوانین در این بخش ارائه می‌دهند.

برخی از مهم‌ترین مطالعات در این زمینه توسط محققان چینی صورت پذیرفته است. رشد و شکوفایی اقتصاد چین طی دهه‌های اخیر این کشور را به عنوان یکی از فرصت‌های ایجاد کسب و کار سودآور مطرح نموده است. از این رو اغلب شرکت‌های چند ملیتی تمایل بسیاری به سرمایه‌گذاری در این کشور نشان می‌دهند. مطالعات بسیاری نشان می‌دهند که استفاده خلاقانه از روش‌های قیمت‌گذاری انتقالی برای صادرات و واردات، سبب انتقال سود از چین به کشورهای مبدأ شده و درآمدهای دولت چین از این طریق کاهش یافته است. سایت رسمی دولت چین ادعا می‌کند که حجم فرار مالیاتی ناشی از قیمت‌گذاری انتقالی در این کشور، بالغ بر ۶۰ درصد کل فرار مالیاتی توسط شرکت‌های چند ملیتی بوده است (سیکا و ویلموت، ۲۰۱۰: ۱۳).

مطالعه دیگری توسط وانگ (۲۰۰۱) نشان داد که بنگاه‌های خارجی فعال در صنعت خودرو با بیان قیمت‌هایی بالاتر از قیمت‌های بازار (برای تجهیزات، قطعات و مواد خام) می‌توانند مقررات و قوانین را دور بزنند و سودها را به کشور مبدأ بازگردانند. همچنین وی معتقد است سرمایه‌گذاران خارجی تمایل به افزایش خرید و طولانی‌تر کردن دوره خرید محصولات خود از شرکت مادر دارند تا به این وسیله

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

بتوانند سود ناشی از قیمت‌گذاری انتقالی خود را به حداکثر برسانند. این مسأله طی چند سال اخیر به نگرانی بزرگ سیاستگذاران چینی تبدیل شده است (وانگ،۲۰۰۳: ۳۰۱).

سیکا و ویلموت (۲۰۱۰) در مطالعه خود بیان می‌دارند که اگر چه در متون حسابداری به موضوع قیمت‌گذاری انتقالی به خوبی پرداخته شده است اما استفاده از این ابزار به منظور فرار مالیاتی (بخش تاریک قیمت‌گذاری انتقالی) مورد توجه چندانی قرار نگرفته است. ایشان در مقاله خود، روش‌های عملی که شرکت‌های بین‌المللی با استفاده از قیمت‌گذاری انتقالی به فرار مالیاتی می‌پردازند را مورد بررسی قرار داده‌اند. این دو محقق بر این باورندکه این روش‌ها در کشورهای در حال توسعه و توسعه-یافته متفاوت است و از این رو راهکارهای مبارزه با آن در کشورهای مختلف، یکسان نمی‌باشد (سیکا و ویلموت، ۲۰۱۰: ۶).

۵-۲- مطالعات داخلی

پژوهشگران داخلی هم از جهات مختلف به بررسی موضوع قیمت‌گذاری انتقالات پرداخته‌اند که در این بخش به آن پرداخته می‌شود. نکته قابل توجه آن است که اگر چه تعداد این موارد اندک است اما همگی این موارد به ضرورت تدوین قوانین و مقرراتی در این زمینه اذعان نموده‌اند.

هشی (۱۳۸۷) در مطالعه خود با توضیحات مربوط به سوابق فرآیند قیمت‌گذاری انتقالات و اقدامات دولت‌ها برای حفظ حقوق عمومی، مسأله تداوم زیان مالیاتی ناشی از قیمت‌گذاری انتقالات در کشورهای پیشرفته و اصلاحات دائمی و مستمر قانونی در این زمینه را مطرح نموده است. وی با آوردن نمونه‌های مختلف از کشورهای گوناگون تلاش نموده است تا به اهمیت این موضوع در مباحث مالیاتی کشورهای مختلف اشاره نماید. هشی معتقد است با توجه به این که میلیاردها دلار معاملات از طریق شرکت‌های چند ملیتی در ایران (خصوصاً در بخش نفت و گاز) صورت می‌گیرد، عدم وجود چنین مقرراتی بر قیمت‌گذاری انتقالات، ایران را به بهشت مالیاتی تبدیل کرده است و یا زمینه‌ساز استفاده ابزاری برای فرار مالیاتی نموده است. ضمن آن که سالانه میلیاردها تومان زیان مالیاتی متوجه دولت ایران گردیده است (هشی، ۱۳۸۷: ۵۴۷).

وی همچنین در مطالعه خود نشان می‌دهد که دلالی معاملات خارجی در کشور (ناشی از واردات) طی دوره ۱۳۷۶-۱۳۷۲ بین ۳۰۰ تا ۷۰۰ میلیون دلار بوده است که این رقم بنا بر محاسبه ایشان معادل درآمد ۵۰۰ نفر بوده است و مالیات آن با نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم حدود ۲۸۰ تا ۳۴۰

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

میلیون دلار می‌باشد. این رقم حدود ۱۰ برابر مالیات بر حقوق دو میلیون کارمند و کارگر در کشور بوده است (همان: ۵۶۰).

عالی‌ور (۱۳۸۹) در پژوهش خود به بررسی مفاهیم نظری قیمت‌گذاری انتقالات از دیدگاه حسابداری مدیریت پرداخته است. این مطالعه که توسط سازمان حسابرسی منتشر گردیده است (نشریه شماره ۱۲۸) به روش‌های مختلف قیمت‌گذاری انتقالات در سطح جهان می‌پردازد و مزایا و معایب هر کدام را از جنبه‌های گوناگون مورد بررسی قرار می‌دهد. (عالی‌ور، ۱۳۸۹ب)

حاج‌محمدی و دیگران (۱۳۸۸) در تحقیق خود[۱] به بررسی اصول کلی و مصوب سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی و در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات پرداخته‌اند. همچنین ایشان با اشاره به نبود قانون و مقررات مدون در این زمینه در برخی کشورها، مخاطراتی را از این منظر متوجه سیستم مالیاتی می‌دانند. مسائلی از قبیل افزایش تعهدات مالیاتی داخلی، اخذ بالقوه مالیات مضاعف، جریمه‌ها و بهره-های مربوط به مالیات معوق، احتمال انتقال آثار نامطلوب شناسایی و تشخیص درآمدها به دوره‌های آتی، عدم اطمینان در خصوص بار مالیاتی گروه تجاری در سطح جهان و ایجاد مشکلات بلندمدت در روابط گروه تجاری با مراجع مالیاتی داخلی از این گونه‌اند (حاج‌محمدی و دیگران، ۱۳۸۸: ۳).

مرادی (۱۳۸۹) در پژوهش خود فرازهایی از قوانین مالیاتی، مقررات گمرکی و استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران که به نوعی ناظر بر قیمت‌گذاری انتقالات هستند و ریسک‌های منبعث از نحوه طراحی این مقررات و استانداردها را معرفی می‌نماید. همچنین وی به مطالعه تطبیقی مقررات قیمت-گذاری انتقالات در کشورهای آمریکا، چین، مصر، ترکیه، عربستان، اسپانیا و آفریقای جنوبی پرداخته است. در نتایج تحقیق وی نیز اصلاحات و پیشنهادهایی برای نظام مالیاتی و گمرکی ایران در این زمینه ارائه گردیده است (مرادی، ۱۳۸۹: ۱۰۶۱).

وی بیان می‌دارد: "علی رغم این که در متن قانون مالیات‌های مستقیم، بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مصوب اشاره مستقیمی به قیمت‌گذاری انتقالات نشده است اما مقامات مالیاتی با اتکا به فرازهای مختلفی از قانون می‌توانند با قیمت‌گذاری غیرواقعی انتقالات با اشخاص وابسته یا با هر شخص دیگری برخورد کنند. مأموران مالیاتی درصورت برخورد با موارد قیمت‌گذاری نادرست انتقالات، می-

---

۱- تحقیق ایشان ترجمه‌ای است از: International Transfer Pricing, OECD, 2008

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

توانند با استناد به اختیاراتی که طبق قانون مالیات‌های مستقیم به آنان اعطا شده است، اقدام به ردّ دفاتر مالی اشخاص حقوقی و تشخیص علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات کنند یا این که به استناد مقررات صدر بند ۳ ماده ۹۷[۱]، دفاتر مالی مؤدی را غیر قابل تشخیص اعلام نمایند و مالیات متعلقه را به شکل علی‌الرأس تعیین کنند" (همان: ۱۰۶۵).

اکبری (۱۳۸۷) در مطالعه خود به بررسی مکانیزم قیمت‌گذاری انتقالات از دیدگاه مالیاتی پرداخته است. همچنین وی به قوانین موجود در این زمینه در سطح جهان اشاره نموده است و رویکردهای سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی در این زمینه را بیان می‌دارد. پیشنهاد وی برای وضع قوانین مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی در ایران، بر اساس قیمت معاملات مستقل و رهنمودهای سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی می‌باشد (اکبری، ۱۳۸۷: ۶۷۳).

عموری و دیگران (۱۳۸۷) در پژوهش خود آثار مالیاتی انتقالات داخلی سه گروه شرکت‌های چند ملیتی، شرکت‌های گروه تجاری داخلی و انتقالات داخلی کالاها و خدمات شرکت‌ها به اشخاص حقیقی وابسته را مورد بررسی قرار داده‌اند. همچنین ایشان در نهایت بر اساس قوانین بین‌الملل و قوانین داخلی راهکار مقابله با هر یک از انواع قیمت‌گذاری انتقالات داخلی با هدف تعدیل سود مشمول را ارائه داده‌اند (عموری و دیگران، ۱۳۸۷: ۷۰۳).

با توجه به این که کمتر مطالعه‌ای به بررسی ارتباط معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی با قیمت‌گذاری انتقالات و خلأهای قانونی در این زمینه پرداخته است، در مقاله حاضر از این منظر موضوع قیمت-گذاری انتقالات مورد بحث قرار خواهد گرفت. در ادامه به بررسی تجربیات جهانی در زمینه قانون-گذاری قیمت‌گذاری انتقالات پرداخته می‌شود.

۱- بند مزبور بیان می‌دارد: "در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ با مراجعه به هیأت مزبور، نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه حسب مورد اقدام نماید و در هر حال هیأت مکلف است ظرف ده روز پس از انقضای یک ماه فوق نظر خود را با توجیهات و دلایل لازم و کافی به اداره امور مالیاتی اعلام نماید تا بر اساس آن اقدام گردد. نظر هیأت با اکثریت مناط اعتبار است و نظر عضوی که در اقلیت قرار گیرد باید در صورت‌جلسه درج گردد. در مواردی که هیأت نظر اداره امور مالیاتی را در مورد غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر مؤدی مردود اعلام می‌کند باید مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی نیز اعلام نماید" (قانون مالیات‌های مستقیم، باب سوم، فصل چهارم).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۶- تجربیات جهانی در زمینه قوانین قیمت‌گذاری انتقالات

بالغ بر ۴۰ کشور جهان قوانین و مقررات قیمت‌گذاری انتقالی را برگزیده‌اند. برخی از این کشورها مؤدیان را ملزم به مجموعه‌ای از مستندسازی‌های مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی کرده‌اند تا از این طریق بتوانند نتایج معاملات شرکت‌های وابسته را با معاملات اشخاص حقوقی غیروابسته مقایسه کنند (اکبری، ۱۳۸۷: ۶۷۴). کشورهای پیشرفته در قالب سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، قوانین مدون و روزآمدی جهت مبارزه با ابعاد منفی قیمت‌گذاری انتقالات تهیه نموده‌اند. کشورهای در حال توسعه نیز با توجه به گسترش روزافزون فعالیت شرکت‌های چندملیتی در سراسر جهان، به فکر تهیه و تدوین قوانینی در این راستا می‌باشند که در ادامه به این موارد اشاره می‌شود.

۶-۱- تجربیات کشورهای توسعه‌یافته

طی سال‌های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ موضوع قیمت‌گذاری انتقالات داخلی از سوی مراجع مالیاتی در ایالات متحده آمریکا و تعداد معدودی از کشورهای دیگر به نحو قابل ملاحظه‌ای مورد توجه قرارگرفت. کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی دریافتند که ارائه و تدوین برخی رهنمودهای کلی در خصوص قیمت‌گذاری انتقالات داخلی، در حوزه عملیاتی و حیطه اختیار آنها برای جلوگیری از آثار مخرب مالیات مضاعف بر تجارت بین‌الملل مفید خواهد بود. حاصل این برداشت ارائه گزارش این سازمان در خصوص قیمت‌گذاری انتقالات بود که در آن تجربه ایالات متحده آمریکا بسیار تأثیرگذار بود.[۱] رهنمودهای گردآوری شده مربوط به گزارش سال ۱۹۷۹ که در خلال جلسات مشاوره‌ای با کمیته‌های اتحادیه صنعت و تجارت سازمان شکل گرفته بود، بر اساس تجربیات چند ساله کارشناسان در این زمینه بنیان نهاده شده و تجربیات مراجع مالیاتی و شرکت‌های چند ملیتی مستقر در کشورهای عضو این سازمان پشتیبان آن بود.

در نتیجه پیدایش تغییرات محیطی در تجارت بین‌الملل و عواقب پس از آن در ارتباط با پیش‌نویس قوانین قیمت‌گذاری انتقالات داخلی امریکا (به دنبال قانون تغییر مالیات‌ها در سال ۱۹۸۶) کمیته

۱- قیمت‌گذاری انتقالات داخلی و شرکت‌های چند ملیتی توسط کمیته امور مالی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی در سال ۱۹۷۹ منتشر گردید. گزارش‌های بعدی به موضوعات مربوطه، به ویژه به موضوع قیمت‌گذاری انتقالات و شرکت‌های چند ملیتی، سه موضوع مهم مالیاتی (۱۹۸۴) و سرمایه‌سازی اندک (۱۹۸۷) می‌پرداخت.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

کشورهای اصلی عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، تلاش خود را برای به روز رسانی گزارش رهنمودهای سال ۱۹۷۹ آغاز نمود (حاجمحمدی و دیگران، ۱۳۸۸: ۴۶).

با توجه به توسعه و پیشرفت تکنولوژی و ابزارهای معاملاتی، این مقررات در سال ۱۹۹۵ مورد تجدید نظر قرار گرفت. همچنین در سال ۲۰۰۸ نیز اصلاحاتی انجام پذیرفت و متن نهایی در سال ۲۰۰۹ تدوین و تصویب گردید. اصل اساسی انعکاس یافته در رهنمودهای سال ۱۹۷۹ سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی، قیمت‌های مربوط به معاملات مستقل است که باید در کلیه معاملات درون-گروهی اعمال گردد. مراجع مالیاتی در اکثر کشورهای توسعه‌یافته، استانداردهای معاملات مستقل را در ارتباط با قیمت‌گذاری انتقالات داخلی ما بین اشخاص وابسته پذیرفته‌اند. مقررات انتقال قیمت در برخی کشورها (از جمله آلمان، آمریکا، فرانسه، استرالیا و انگلستان) بیش از موارد مندرج در مجموعه مقررات سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی است. این مقررات با این هدف تدوین می‌شود که از ترفندهای مالیاتی[1] که شرکت‌ها در این گونه معاملات دارند، جلوگیری شود (هشی، ۱۳۸۷: ۵۵۴).

۶-۲- تجربیات کشورهای در حال توسعه

از منظر قانون‌گذاری در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات، کشورهای مختلف را می‌توان در سه سطح طبقه-بندی نمود:

الف) کشورهایی که هیچ قانونی در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات ندارند؛

ب) کشورهایی که دارای قوانین اجرایی حاشیه‌ای در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات هستند؛ و

ج) کشورهایی که قوانین مدونی در قیمت‌گذاری انتقالات دارند.

با توجه به تفاوت سه گروه ذکر شده در سطوح مختلف قانون‌گذاری، مراحل اصلاحات نیز متفاوت می-باشد. در ادامه به صورت تفصیلی شرایط هر یک از این کشورها و راهکارهای اصلاحی جهت بهبود قانون‌گذاری در این بخش بررسی می‌شود.

۱- شگردهای قانونی (یا راهکارهای قانونی) (Avoidance Regulations) : شگردهای قانونی جهت پرداخت مالیات به مبلغی کمتر از مبلغ واقعی را " ترفند مالیاتی" می‌نامند (هشی، ۱۳۸۷: ۵۵۳).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۶-۲-۱- کشورهایی که هیچ قانونی در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات ندارند

گروه اول کشورهایی هستند که هیچ گونه قانون مدونی در زمینه قیمت‌گذاری انتقالی ندارند. نکته قابل توجه در خصوص این کشورها این است که باید موقعیت هر کشور با توجه به شرایط ویژه خاص آن کشور مورد بررسی قرار گیرد و قانون متناسب با آن ارائه و اجرا گردد. اگر چه مطالعه و بررسی تجربیات موفق سایر کشورها نیز نباید مورد غفلت قرار گیرد. تجربیات کشورهایی مانند آمریکا، چین و هند بیانگر آن است که اصلاح قیمت‌گذاری انتقالات، فرآیندی زمان‌بر است و نیازمند آموزش و حمایت مستمر می‌باشد. بنا بر پیشنهاد کمیسیون اروپا، کشورهای در حال توسعه‌ای که تجربه قانون-گذاری در قیمت‌گذاری انتقالات ندارند، جهت اصلاح قانون قیمت‌گذاری انتقالات در این کشورها نیاز به یک برنامه ده ساله در سه مرحله دارند که جزئیات آن به شرح زیر (شکل شماره یک) می‌باشد (کمیسیون اروپا[1]، ۲۰۱۱: ۳۹).

۶-۲-۱-۱- مرحله اول:

در ابتدا باید به ارزیابی موقعیت خاص کشور مورد نظر پرداخت. ظرفیت‌سازی و تأمین زیرساخت‌های تکنولوژیک مورد نیاز از جمله مواردی است که در این بخش باید به آن پرداخته شود. این مرحله بین یک تا دو سال زمان نیاز دارد. در ادامه باید به تهیه پیش‌نویس قانون و اجرای آزمایشی آن پرداخت که بیش از یک سال زمان نیاز دارد. در این مرحله باید از کمک و مساعدت فنی کشورهای موفق در این زمینه استفاده نمود.

۶-۲-۱-۲- مرحله دوم:

تعمیق درک مفهوم قیمت‌گذاری انتقالات بین مؤدیان و مقامات مالیاتی که نیاز به آموزش مستمر دارد و حدود دو سال زمان می‌برد. این مرحله را می‌توان به عنوان مهم‌ترین مرحله قانون‌گذاری در این زمینه معرفی نمود.

1- European Commission

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۶-۲-۱-۳- مرحله سوم:

مرحله بعدی ارزیابی و اعتبارسنجی قانون پیشنهادی است و طی آن به مؤدیان آموزش داده می‌شود که مستندات قانونی در این رابطه را به درستی تهیه نموده و به مأموران مالیاتی ارائه دهند. در نهایت توافقنامه‌های قیمت‌های مصوب[۱] و قراردادهای دو جانبه می‌تواند گام نهایی این برنامه اصلاحی باشد.

با توجه به این که ایران تاکنون قانونی در این زمینه به تصویب و اجرا نرسانده است، پیروی از این الگو و استفاده از تجربیات کشورهای مختلف می‌تواند کمک شایان توجهی به مقامات مالیاتی در تصویب قوانینی به منظور جلوگیری از فرار مالیاتی با قیمت‌گذاری انتقالات نماید.

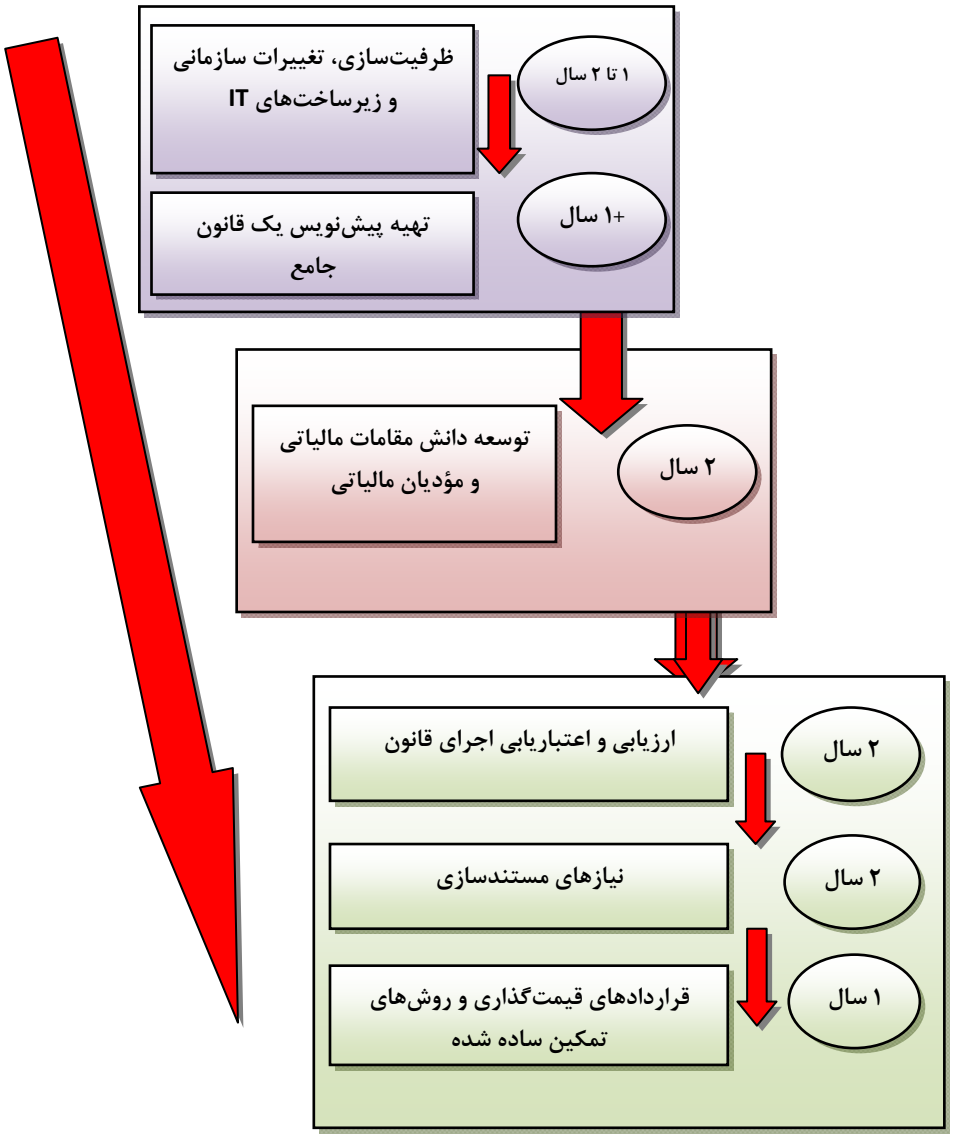
۶-۲-۲- کشورهایی که دارای قوانین اجرایی حاشیه‌ای در قیمت‌گذاری انتقالات هستند

گروه دوم کشورهای در حال توسعه‌ای هستند که پیش‌نویس قانون قیمت‌گذاری انتقالات را تهیه نموده‌اند. این کشورها جهت اجرای موفقیت‌آمیز این قانون نیاز به مجموعه شاخص‌های متفاوتی دارند. به طور کلی در این کشورها هر دو گروه مؤدیان و مسئولان مالیاتی در به کار بستن قوانین جدید بی-تجربه هستند. این کشورها می‌توانند یک برنامه چند مرحله‌ای را به کار گیرند که با اجرای آن طی زمان، تمکین و مستندسازی فعالیت‌های مؤدیان در این راستا افزایش یابد. حمایت مالی و فنی جهت متقاعد کردن مؤدیان به کارا بودن رویه‌های جدید در این برنامه ضروری است. جمع‌آوری و پردازش اطلاعات مؤدیان مالیاتی و بهبود کانال‌های ارتباطی بین سازمان مالیاتی و مؤدیان نیز مورد نیاز می-باشد.

۱- توافقنامه قیمت‌های مصوب (Advanced Pricing Agreement (APA) : اقدامی مهم و حیاتی برای عملکرد باز و عادلانه سیستم‌های مالیاتی به شمار می‌رود و راهکارهای لازم را برای کاهش مانورهای زائد قیمت‌گذاری انتقالی فراهم می‌آورد. این توافقنامه به صورت قراردادی است که بین مراجع مالیاتی و شرکتی منعقد می‌شود که از رویکرد قیمت‌گذاری انتقالات داخلی استفاده می‌کند. قیمت توافقی پیش از انجام عمل نقل و انتقال بین واحدهای تجاری گروه تعیین می‌شود. هدف این قرارداد این است که در موعد مقرر و زمان لازم، مشاجره مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی منتفی شود و منجر به اختلافات هزینه‌ساز نگردد. تحقیقات اخیر نشان داده است که دو سوم شرکت‌های چند ملیتی برای تعیین قیمت محصولات انتقالی از توافقنامه قیمت‌های مصوب استفاده می‌کنند (اکبری، ۱۳۸۷: ۶۹۴).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

شکل شماره یک: نقشه راه اصلاح قیمت‌گذاری انتقالی



منبع: کمیسیون اروپا؛ ۲۰۱۰: ۴۲.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۶-۲-۳- کشورهایی که قوانین و بخشنامه‌هایی در قیمت‌گذاری انتقالات دارند

در این بخش دو نوع کشور وجود دارد: دسته اول کشورهایی هستند که قوانین مدونی جهت قانونمند کردن قیمت‌گذاری انتقالات وضع نموده‌اند و دسته دوم شامل کشورهایی است که بخشنامه‌ها و آیین-نامه‌هایی در این زمینه منتشر نموده‌اند. پیشنهاد کمیسیون اروپا آن است که کشورها به منظور کارا نمودن مقررات در این بخش، باید به جای بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌ها، قانون مستدلی در این زمینه به مرحله تصویب و اجرا برسانند. بازبینی و تجدید نظر قوانین موجود، تفکیک قوانین و بخشنامه‌ها و اجرای توافقنامه‌های قیمت‌های مصوب، که تمکین مؤدیان از قانون را افزایش می‌دهد در این کشورها پیشنهاد می‌شود (کمیسیون اروپا، ۲۰۱۱: ۴۰).

۷- تاریخچه قوانین داخلی قیمت‌گذاری انتقالات در ایران

برای اولین بار در سال ۱۳۴۹ و ۱۳۵۱ در ماده ۹ قراردادهای جلوگیری از پرداخت مالیات مضاعف بین دولت ایران و دولت‌های آلمان و فرانسه، پیش‌بینی‌هایی به شرح زیر انجام گرفت.

ماده ۹- درصورتی که:

الف) مؤسسه یک دولت متعاهد به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه یک مؤسسه دولت متعاهد دیگر شرکت داشته باشد یا؛

ب) همین اشخاص به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه مؤسسه یک دولت متعاهد و مؤسسه دولت متعاهد دیگر شرکت داشته باشند؛

و در هر یک از دو مورد، این مؤسسه از لحاظ روابط تجاری یا مالی تحت شرایط با یکدیگر مربوط باشند که این شرایط با شرایطی که ممکن است بین مؤسسات مستقل برقرار شود، متفاوت باشد. در این صورت منافعی را که در صورت فقدان این شرایط ممکن بود عاید یکی از مؤسسات گردد ولی عملاً به علت وجود همین شرایط عاید نشده است، می‌توان جزو منافع این مؤسسه محسوب و در نتیجه مشمول مالیات نمود. علی رغم وجود چنین پیش‌بینی‌هایی، طی سال‌های ۱۳۵۰ الی ۱۳۷۶ هیچ گاه در رسیدگی مالیاتی برای شرکت‌های مشمول، چنین فرآیندی با حکم قانونی مزبور اجرا نشده است. (هشی، ۱۳۸۷: ۵۶۱)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۸- معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی در قوانین مالیاتی ایران

یکی از مواردی که می‌تواند به طور مستقیم بر قیمت‌گذاری انتقالات تأثیر نماید، معافیت‌ها و مشوق-های مالیاتی موردی است که با توجه به تأکید مقاله بر این موضوع، در این بخش به تفصیل مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۸-۱- معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای

استفاده از معافیت‌های مالیاتی مختلف مبتنی بر منطقه جغرافیایی (معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای) مشوقی است که سبب می‌شود تا شرکت‌های مختلف به سرمایه‌گذاری و تأسیس شرکت‌های تابعه در این مناطق بپردازند. با توجه به مفاد این مواد قانونی، افراد می‌توانند با تأسیس شرکت‌هایی در مناطق آزاد تجاری داخل یا خارج از کشور (که معاف از مالیات هستند) یا کشورهای با نرخ مالیاتی کمتر و انتقال سود خود به این شرکت‌ها (با استفاده از قیمت‌گذاری های غیر منصفانه) از پرداخت مالیات بر درآمد واقعی خود فرار نمایند.

۸-۱-۱-معافیت ۱۵ ساله ایجاد مناطق آزاد

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

این ماده یکی از مواردی بود که شرکت‌ها با توسل به آن به قیمت‌گذاری غیرمنصفانه اقدام می‌نمودند. شرکت‌ها با ثبت در این مناطق فعالیت واقعی را در سرزمین اصلی انجام داده و درخواست معافیت می-نمودند. در سال ۱۳۷۹، دستگاه مالیاتی با صدور بخشنامه مانع از این سوء بهره‌برداری شد (هشی؛ ۱۳۸۷: ۵۶۱).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۸-۲- معافیت‌های قانون مالیات‌های مستقیم

بررسی‌ها نشان می‌دهد که قانون مالیات‌های مستقیم در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات داخلی سکوت کرده است. همان گونه که ذکر گردید از دیدگاه مالیاتی، هدف اصلی قیمت‌گذاری انتقالات داخلی انتقال سود از یک مؤدی مشمول مالیات به یک مؤدی برخوردار از معافیت‌های مالیاتی و در نتیجه عدم پرداخت یا پرداخت حداقلی مالیات می‌باشد. مواد قانونی مختلفی در قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد (مواد ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۸، ۱۴۱ و ۱۶۸) که با استفاده از این موضوع درآمدهای مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد که این مواد قانونی در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۸-۲-۱- ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌دارد که: "درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (۸۰٪) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد درصد (۱۰۰٪) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند."

اگر یکی از شرکت‌های گروه در مناطق کمتر توسعه یافته (یا برخوردار از معافیت) تأسیس شود و سایر شرکت‌های گروه که فاقد معافیت مالیاتی هستند، تأمین‌کننده مواد اولیه شرکت برخوردار از معافیت مالیاتی باشند، با توجه به اینکه هیچ ماده قانونی، بخش‌نامه یا دستورالعملی در زمینه قیمت‌گذاری محصولات ارسالی به افراد وابسته وجود ندارد، چنانچه بهای فروش محصولات به شرکت دارای معافیت با حداقل سود ممکن یا حتی بهای تمام شده یا زیان فاکتور شود کلیه شرکت‌های گروه (با فرض رسیدگی شدن دفاتر با توجه به اینکه قیمت‌گذاری‌های غیرمنصفانه از موارد رد[1] یا غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر نیست) طی سال‌هایی که به این نحوه محصولات قیمت‌گذاری می‌شوند، مشمول حداقل مالیات یا زیان تأیید شده و قابل استهلاک در سال‌های آتی بوده و آخرین شرکت زنجیره نیز از معافیت مالیاتی قانونی استفاده می‌کند.

۱- ماده بیست آیین‌نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر، موضوع تبصره یک ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۸-۲-۲- ماده ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌دارد که: "صد درصد درآمد شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی ، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است."

با توجه به مفاد این ماده قانونی، صد درصد درآمد انواع شرکت‌های تعاونی از مالیات معاف می‌باشد. شرکت‌ها با استفاده از مزایای این ماده می‌توانند با ایجاد شرکت‌های تعاونی تابعه و وابسته، سود خود را به این شرکت‌ها منتقل و از معافیت مالیاتی استفاده نمایند.

۸-۲-۳- تبصره ۳ ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم

تبصره ۳ ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌دارد که: "کارخانه‌های واقع در محدودهٔ آبریز تهران که تعداد کارکنان آنها کمتر از پنجاه نفر نباشند در صورتی که تأسیسات خود را کلاً به خارج از شعاع یک‌صد و بیست کیلومتری مرکز تهران انتقال دهند، براساس ضوابطی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت ذی‌ربط حسب مورد برقرار می‌شود تاده سال از تاریخ بهره‌برداری در محل جدید از پرداخت مالیات بر درآمد ناشی از فعالیت صنعتی مربوط معاف خواهند بود. "

این ماده قانونی این اجازه را به شرکت‌های محدوده آبریز تهران می‌دهد که با انتقال یکی از شرکت-های عضو گروه خود که از شرایط این ماده برخوردار هستند به محدوده مورد اشاره، از معافیت‌های قانونی و مزایای قیمت‌گذاری‌های انتقالات داخلی به شرح توضیحات گفته شده بالا در مورد ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده نمایند.

۸-۲-۴- ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌دارد که: "الف ـ صد درصد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و پنجاه درصد (۵۰٪) درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند، از شمول مالیات معاف هستند. فهرست کالاهای مشمول این ماده در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

طول هر برنامه به پیشنهاد وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، بازرگانی، کشاورزی و جهاد سازندگی و وزارتخانه‌های صنعتی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد."

شرکت‌های صادر کننده با استفاده از این ماده می‌توانند بخش اعظم فعالیت‌های خود را صادراتی نشان دهند و مالیات پرداختی خود را کاهش دهند.

۸-۲-۵- ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌دارد که: "دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مؤدیان با دولت‌های خارجی موافقت‌نامه‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارد. قراردادها یا موافقت‌نامه‌های مربوط به امور مالیاتی که تا تاریخ اجرای این قانون با دول خارجی منعقد و به تصویب قوه مقننه یا هیأت وزیران رسیده است، تا زمانی که لغو نشده به قوت خود باقی است. دولت مؤظف است ظرف یک سال از تاریخ اجرای این قانون، قراردادها و موافقت‌نامه‌های قبلی را بررسی و نظر خود را مبنی بر ادامه یا لغو آنها مستدلاً به مجلس شورای اسلامی گزارش نماید."

۸-۳- معافیت‌های قانون برنامه پنجم توسعه (۱۳۹۴-۱۳۹۰)

بند (د) ماده ۱۱۲ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور (۱۳۹۴-۱۳۹۰) بیان می‌دارد: "مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه عوارض (به استثنای عوارض موضوع ماده (۱۰)[۱] قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری ـ صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷)، مالیات و حقوق ورودی معاف می‌باشند."

همچنین ماده ۱۵۹ قانون این برنامه بیان می‌دارد: "به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی در کشور اقدامات زیر انجام می‌شود:

الف ـ معافیت موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی در طول برنامه به میزان پانزده درصد (۱۵٪) افزایش می‌یابد.

ب ـ میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه‌یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری ـ صنعتی افزایش می‌یابد."

۱- ماده (۱۰) این قانون بیان می‌دارد: "سازمان هر منطقه می‌تواند با تصویب هیأت وزیران در مقابل انجام خدمات شهری و فراهم نمودن تسهیلات مواصلاتی، بهداشت، امور فرهنگی، آموزشی و رفاهی از اشخاص حقیقی و حقوقی منطقه عوارض اخذ نماید."

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۸-۴- لایحه اصلاحی قانون مالیات‌ها

لایحه تحول نظام مالیاتی کشور به عنوان بخشی از برنامه طرح تحولات اقتصادی با هدف ارتقای جایگاه درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی دولت و کاهش اتکای بودجه دولت به عواید حاصل از صادرات نفت (بند ۳-۲۲ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه) از طریق افزایش مشارکت عمومی و بدون تحمیل بار مالیاتی مضاعف بر پایه‌های موجود، فراهم آوردن بستر مناسب برای دسترسی و تجمیع اطلاعات مبادلات اقتصادی کشور، احصای درآمدها به خصوص درآمدهای پنهان و در نتیجه ایجاد شفافیت اقتصادی و به تبع آن جلوگیری از فرار مالیاتی تدوین و جهت بررسی به مجلس شورای اسلامی ارائه گردید.

اصلاح رویکردهای اصلی مالیاتی شامل: اصلاح نرخ‌ها، گسترش پایه‌های مالیاتی، توسعه مشوق‌های مالیاتی، ایجاد شفافیت و نیز حمایت از تولید، از ویژگی‌های آن محسوب می‌شود. با توجه به لایحه مورد اشاره معادل صد درصد سرمایه‌گذاری اشخاص حقوقی غیردولتی در طرح‌های تولیدی، معدنی و خدماتی از درآمد مشمول مالیاتی سال یا سال‌های بعدی کسر و مالیات آن با نرخ صفر محاسبه می-شود، معافیت‌های مالیاتی مواد ۱۴۲،۱۴۱،۱۳۴،۱۳۳،۱۳۲ و ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر و ماده ۱۴۵ به مالیات با نرخ صفر تغییر یافته‌اند و ماده ۱۳۸ و تبصره های ذیل آن حذف گردیده است. علی رغم اصلاحات فراوان و تأثیرگذار این لایحه، یکی از مهم‌ترین ایراداتی که به این لایحه وارد است عدم توجه به مسأله استفاده از شکاف ناشی از قیمت‌گذاری انتقالات داخلی می‌باشد که همچنان راه اجتناب یا فرار مالیاتی برای مؤدیان از این طریق را باز گذاشته است.

۹- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در این مطالعه، مفهوم قیمت‌گذاری انتقالات و ابعاد مختلف آن بررسی گردید. مقررات ناظر بر قیمت-گذاری انتقالی در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه و سازمان‌های بین‌المللی نیز به طور اجمال مورد بحث و ارزیابی قرار گرفت. در ادامه نیز با توجه به قوانین مالیاتی کشور، مواد قانونی مرتبط با قیمت‌گذاری انتقالات مورد بررسی قرار گرفت.

آن چه به نظر اساسی می‌آید آن است که فقدان قوانین مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی باعث می‌شود تا برخی مؤدیان مالیاتی با استفاده از این خلأ قانونی و با ایجاد شرکت‌های تابعه و فروش با قیمت‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

غیرمنصفانه و پایین‌تر از قیمت واقعی بازار به شرکت‌های گروه، سود مجموعه خود را مدیریت کرده و با انتقال سود از شرکت‌های مشمول مالیات یا دارای نرخ مالیاتی بالاتر به شرکت‌های برخوردار از معافیت‌های مالیاتی یا دارای نرخ مالیاتی پایین‌تر، مالیات کمتری پرداخت نمایند که این امر منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود.

بررسی‌های این مقاله نشان می‌دهد که قانون مالیات‌های مستقیم و لایحه تحول نظام مالیاتی که برای بررسی و تصویب به مجلس شورای اسلامی ارائه شده است، در زمینه قانون‌گذاری در خصوص قیمت‌گذاری انتقالات داخلی سکوت کرده است. مواد ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۸، ۱۴۱ و ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم و مواد ۱۳۸ و ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه موادی هستند که مؤدیان با استفاده از معافیت-های مالیاتی ناشی از این مواد می‌توانند با قیمت‌گذاری غیرمنصفانه محصولات خود، درآمدهای مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهند. از این رو لازم است مقامات مالیاتی توجه بیشتری به این مواد و پیامدهای آن نمایند.

۱۰- پیشنهادها

از جمله اهداف برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (۱۳۹۴-۱۳۹۰) کشور، اصلاحات جدی در ساختار نظام مالیاتی است. هدفمندی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی یکی از این اهداف است که می‌تواند کمک شایان توجهی به پیشبرد اهداف مالی دولت در این برنامه نماید. با توجه به اینکه قیمت‌گذاری انتقالات داخلی آثار متعدد و فراوانی بر درآمدهای مالیاتی دولت دارد لذا توجه به این مقوله و تدوین قانونی مدون در این زمینه ضروری می‌نماید. با توجه به نتایج به دست آمده در این پژوهش پیشنهادات ذیل ارائه می‌گردد:

- **تهیه قانون مدون در زمینه قیمت گذاری انتقالات داخلی با توجه به تجربیات جهانی**

همان گونه که در بخش پنجم اشاره گردید ایران از جمله کشورهایی است که هنوز قانون مدونی در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات ندارد. با توجه به مباحثی که در بخش (۵-۲-۱) به آن اشاره شد، جهت جلوگیری از متضرر شدن بیش از پیش سازمان امور مالیاتی و کنترل فعالیت شرکت‌ها و جلوگیری از قیمت‌گذاری غیرمنصفانه، باید قبل از هر اقدامی، پیش‌نویس قانون جامعی در این زمینه توسط کارشناسان امر تهیه شود و به صورت آزمایشی به مرحله اجرا گذاشته شود. تیم کارشناسی باید متشکل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

از اقتصاددان‌ها، حسابدارها و حسابرس‌ها و مأموران مالیاتی باشد تا ابعاد مختلف موضوع در آن لحاظ گردد. این امر نیازمند تهیه برنامه‌ای جامع است که بر اساس محاسبه کمیسیون اروپا نیاز به حداقل ده سال تلاش مستمر و پیگیری‌های مکرر دارد.

• بازبینی مکرر قانون

نکته قابل توجه آن است که پس از تدوین قانون در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات، نباید آن را برای مدت زمان طولانی کارا و دارای قابلیت اجرایی دانست. جهت اطمینان از کارا بودن سیاست‌های قیمت‌گذاری، این سیاست‌ها باید منوط به زمان و مکان مشخص باشد. از این رو باید قوانین مربوط به این بخش به صورت مستمر مورد تجدید نظر قرار گیرند. این مسأله می‌تواند این اطمینان را به مسئولان مالیاتی بدهد که سیاست مربوطه به طور مستمر قادر به پوشش تمامی معاملات درون گروهی انجام شده توسط شرکت‌ها می‌باشد.

• قانونمند کردن قیمت‌گذاری‌های منصفانه

راهکار دیگر در این زمینه اضافه نمودن موادی به قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه‌ها و بخشنامه-های اجرایی آن که نحوه برخورد با قیمت‌گذاری‌های غیرمنصفانه را به طور مشخص نشان دهد. نویسندگان مقاله حاضر در این زمینه سه مورد را پیشنهاد می‌نمایند که عبارتند از:

– اضافه کردن بندی به ماده ۲۰ آیین‌نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر، موضوع تبصره یک ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مبنی بر ردّ دفاتر به دلیل غیرمنصفانه بودن قیمت‌گذاری کالا و خدمات و تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس.

– غیر قابل رسیدگی دانستن دفاتر مؤدیان مالیاتی به دلیل غیرمنصفانه بودن قیمت‌گذاری کالا و خدمات و تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق تشخیص علی‌الرأس.

– تهیه آیین‌نامه‌ای به منظور تعیین مبنایی برای قیمت‌گذاری منصفانه کالا و خدمات بر مبنای قیمت منصفانه بازار یا ضرایب مندرج در دفترچه تعیین درآمد از طریق علی‌الرأس. در این راستا می‌توان از توافقنامه قیمت‌های مصوب بین سازمان امور مالیاتی و مؤدیان استفاده نمود؛ چرا که توافقنامه قیمت-های مصوب اقدامی مهم و حیاتی برای عملکرد باز و عادلانه سیستم‌های مالیاتی به شمار می‌رود و راهکارهای لازم را برای کاهش مانورهای زائد قیمت‌گذاری انتقالی فراهم می‌آورد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

•اهمیت دادن به موضوع قیمت‌گذاری انتقالات در مباحث پژوهشی

در نهایت باید اشاره نمود که موضوع قیمت‌گذاری انتقالات و جنبه‌های مالیاتی آن از موضوعاتی است که در متون مالیاتی توجه چندانی به آن نشده است و از سوی محققان هم با استقبال چندانی مواجه نگردیده است. در این مقاله تلاش گردید تا اهمیت این موضوع و بخشی از چالش‌های مربوطه در قوانین مالیاتی کشور در این رابطه مشخص گردد اما محدودیت زمان و منابع، نویسندگان را از بسط عمیق این موضوع باز می‌دارد. با توجه به اهمیت موضوع، سازمان امور مالیاتی کشور باید ترتیباتی اتخاذ نماید تا پژوهشگران بتوانند به طور جدی و مستمر به مطالعه، نقد و ارائه پیشنهاد در این زمینه بپردازند. حمایت از پایان‌نامه‌ها و رساله‌های دانشگاهی و طرح‌های تحقیقاتی می‌تواند بخشی از این برنامه باشد. علاوه بر این، موضوع قیمت‌گذاری انتقالات باید به عنوان یکی از محورهای پژوهشی، در دستور کار مراکز تحقیقاتی مربوطه این سازمان و شورای عالی مالیاتی قرار گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

فهرست منابع

۱-ابراهیمی، سمیه (۱۳۸۹)، *قیمت‌گذاری انتقالی به منظور سازگاری تصمیمات انفرادی و شرکتی*، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی)، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین، به راهنمایی دکتر فرزین رضایی.

۲-اکبری، سعید (۱۳۸۷)، "قیمت‌گذاری انتقالی: استراتژی مالیاتی بین‌المللی"، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور، برگزار شده در ۲۵ آذر ماه ۱۳۸۷، ۶۷۳-۷۰۱.

۳- توکل، محمد (۱۳۷۹)، *فرهنگ اصطلاحات مالیاتی*، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور.

۴- حاج‌محمدی و دیگران (۱۳۸۸)، *مروری بر قیمت‌گذاری انتقالات داخلی شرکت‌ها (رویکرد مالیاتی)*، (طرح پژوهشی)، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

۵- صدیق، آرش (۱۳۸۹)، *قیمت‌گذاری انتقالی مسئله جهانی وضع مالیات در خصوص توازن بهره میان مؤدیان و متولیان مالیاتی*، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی)، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین، به راهنمایی دکتر فرزین رضایی.

۶- صیدی، حجت‌الله (۱۳۸۵)، "مبانی نظری قیمت‌گذاری انتقالات"، فصلنامه خبری، اطلاع‌رسانی حسابداری، سال سوم، شماره‌های هشتم و نهم، بهار و تابستان ۱۳۸۵، ۹۱-۹۶.

۷- عالی‌ور، عزیز (۱۳۸۹)، *قیمت‌گذاری انتقالات داخلی (نشریه شماره ۱۲۸)*، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی.

۸- عموری و دیگران (۱۳۸۷)، "بررسی انواع انتقالات داخلی شرکت‌ها و آثار مالیاتی آنها"، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، سازمان امور مالیاتی کشور، برگزار شده در ۲۵ آذر ماه ۱۳۸۷، ۷۰۳-۷۱۲.

۹-*قانون مالیات‌های مستقیم*، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور.

۱۰- مرادی نقده، مهدی (۱۳۸۹)، "کنترل‌های ناظر و ریسک‌های مترتب بر قیمت‌گذاری انتقالات در ایران و کشورهای منتخب؛ رهنمودهای اصلاحی برای ایران"، مجموعه مقاله‌های چهارمین همایش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، مرکز تحقیقات اقتصادی دانشگاه شیراز، برگزار شده در ششم بهمن ماه ۱۳۸۹، ۱۰۶۱-۱۰۸۲.

۱۱- هشی، عباس (۱۳۸۷)، "بررسی تحلیلی قیمت‌گذاری انتقالات بر درآمد مالیاتی دولت‌ها"، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، سازمان امور مالیاتی کشور، برگزار شده در ۲۵ آذر ماه ۱۳۸۷، ۵۴۷-۵۶۲.

12- Eden, Lorraine (2001), International Taxation, Transfer Pricing and the Multinational Enterprise, Oxford Handbook of International Business,London, UK: Oxford University Press, Chapter 21.

13- Transfer Pricing and Developing Countries (2011), European Commission, EU Approach to Taxation and Development.

14- Sikka, Prem and Willmott, Hugh (2010), "The Dark Side of Transfer Pricing: It's Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness", Business School, University of Essex, February 2010.

15- Wang, H. (2003), "Policy Reforms and Foreign Direct Investment: The Case of the Chinese Automotive Industry", Journal of Economics and Business, Vol. VI – 2003, No 1 (287 –314).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]