

Critique and Analysis of the Characteristics of the Tax Incentive Legal System in the Field of Intellectual Property: Lessons for Iran

Zahra Shakeri^{*}, Ali Haji Hosseini^{}**

Bahareh Haji Hossein Zanjani^{*}**

Abstract

Taxation of intellectual property can affect the motivations of innovators and startups. This tax exemptions and rates can chart the direction of research and development. Although countries may not use a special system for this property, some countries have designed their own tax system in each of the stages of creation, transfer and use of intellectual property, which has its own unique characteristics and has provided a serious basis for government intervention in the field of intellectual property. This article seeks to examine the tax system related to the validity of intellectual property and the situations that lead to the collection or tax exemption, and the problem is, what are the characteristics and components of the tax system on intellectual property?

It also emphasizes the need to develop specific tax policies tailored to the economic conditions of developing countries, which should take into account factors such as local conditions and needs and avoid direct copying of models of developed countries.

This research, by descriptive analysis and by examining the documents and statistics and experience of developed countries, concludes that justice and efficiency should be considered in the adoption of tax policies in a twin way. It can lead to different decisions about each intellectual property and at each stage of its development.

^{*} Associate Professor of Intellectual Property Law, Faculty of Law and Political Sciences, University of Tehran, Iran (Corresponding Author), zshakeri@ut.ac.ir

^{**} Ph.D. Candidate of Public Law, University of Tehran, Iran, Hajihosseini.ali@ut.ac.ir

^{***} Master's student in International Law, Qom National University, Qom, Iran, baharehhajihosseini@gmail.com

Date received: 20/01/2025, Date of acceptance: 12/05/2025



Keywords: Intellectual property rights, Tax systems, Innovation Policies, Economic Development, Equity and Efficiency.

Jel classification: K11, k35.

نقد و تحلیل ویژگی‌های نظام حقوقی مشوق‌های مالیاتی در حوزه اموال فکری: آموزه‌هایی برای ایران

زهرا شاکری*

علی حاجی حسینی**، بهاره حاجی حسین زنجانی***

چکیده

اخذ مالیات در حوزه اموال فکری بر انگیزه‌های استارت‌آپ‌ها مؤثر است و معافیت‌ها و نرخ‌های مالیاتی می‌تواند جهت‌دهی مسیر تحقیق و توسعه را ترسیم کند. اگرچه ممکن است کشورها از نظام ویژه‌ای برای این اموال استفاده نکنند اما برخی کشورها در این زمینه نظام مالیاتی خاص خود را در مراحل ایجاد، انتقال و استفاده از اموال فکری طراحی و زمینه جلدی مداخله دولت را در حوزه اموال فکری فراهم کرده‌اند. این مقاله نظام مالیاتی مربوط به مصادیق اموال فکری و وضعیت‌هایی که منجر به اخذ یا معافیت مالیاتی می‌شود را به صورت تطبیقی بررسی می‌کند و بدین مسئله می‌پردازد که نظام مشوق‌های مالیاتی اموال فکری در کشورهای توسعه‌یافته و پیشرو چه ویژگی‌ها و مؤلفه‌هایی دارد؟ نوشتار حاضر بر لزوم تدوین سیاست‌های مالیاتی خاص متناسب با شرایط اقتصادی کشورهای در حال توسعه تأکید می‌کند تا عواملی چون شرایط محلی و نیازها را مدنظر قرار دهد و از کپی‌برداری مستقیم از مدل‌های کشورهای توسعه‌یافته اجتناب شود.

* دانشیار حقوق مالکیت فکری، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، ایران (نویسنده مسئول)،
zshakeri@ut.ac.ir

** دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشگاه تهران، ایران، Hajihosseini.ali@ut.ac.ir

*** کارشناسی ارشد حقوق بین‌الملل، دانشگاه قم، قم، ایران، baharehhajihoseini@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۰۱، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۲۲



این پژوهش با روش تحلیلی توصیفی و با بررسی اسناد و آمار و تجربه کشورهای توسعه یافته، نتیجه می گیرد عدالت و کارایی به صورت توأمان بایستی در اتخاذ سیاست های مالیاتی مدنظر قرار گیرد تا بتوان به تصمیم گیری متفاوت در خصوص هر مصداق مالکیت فکری و در هر مرحله از رشد و پرورش آن مال پرداخت.

کلیدواژه ها: حقوق مالکیت فکری، نظام های مالیاتی، سیاست های نوآوری، توسعه اقتصادی، عدالت و کارایی.

طبقه بندی JEL: K11, k35

۱. مقدمه

در اواسط قرن نوزدهم، اقتصاددانان تشخیص دادند که ارزش، چیزی بیش از دارایی های ملموس است و دارایی های غیرملموس همچون دانش و نوآوری اجزای ضروری فعالیت های اقتصادی هستند. این دارایی ها با ماده تاریک مقایسه شده است، ماده ضروری که جهان را به هم متصل می کند اما به طور مستقیم قابل مشاهده نیست. (Kahng, 2014:1)

نهایتاً تا قرن بیست و یکم، صعود دارایی های فکری غیرقابل انکار شده است. شرکت هایی مانند گوگل، آمازون و اپل نمونه ای از مدل کسب و کارهای جدید هستند که ارزشمندترین دارایی های آنها کارخانه و تجهیزات فیزیکی نیست، بلکه سیستم عامل ها، طرح های محصول، ساختارهای سازمانی و شهرت آنها در میان مشتریان است. به عنوان مثال، در سال ۲۰۱۳، اداره تحلیل اقتصادی (The U.S. Bureau of Economic Analysis) ایالات متحده، برای اولین بار دارایی هایی که از طریق تحقیق و توسعه و همچنین خلاقیت های هنری مانند فیلم ها، موسیقی و کتاب ها به اقتصاد اضافه می گردیدند را اندازه گیری کرد و اعلان نمود بهره وری و ثروت اقتصادی ای که از این طریق به اقتصاد ایالات متحده اضافه می گردد چیزی نزدیک به ۵۶۹ میلیارد دلار در سال می باشد (ibid:4) که این آمار اکنون به ۷۱۳ میلیارد دلار در سال ۲۰۲۴ رسیده است.^۱

از آنجاکه دارایی های ناشی از مالکیت فکری بسیار ارزشمند بوده، شرکت ها به دنبال اشکال مختلف حمایتی برای محافظت از محصولات یا خدمات و توسعه آنها هستند. در این زمینه قواعد مالیاتی جهت رشد و توسعه و فراهم کردن رقابت سالم در میان تجارت اموال فکری بسیار مهم است.

اموال فکری در ایجاد، انتقال و استفاده تفاوت‌های ماهیتی و شکلی بسیاری با انواع دیگر اموال دارند لذا انتفاع مالی از آن‌ها مسائل مختلفی را به وجود می‌آورد که به تبع آن دولت از این حقوق و انتفاع مالی بی‌بهره نیست چراکه مبتنی بر قرارداد اجتماعی بین دولت و مخترع، مخترع اطلاعات مربوط به اختراع را افشا کرده و در مقابل دولت به وی حق انحصاری ارائه می‌کند و بدین ترتیب جامعه نیز منتفع می‌گردد.

بارزترین مصداق ورود اقتصادی دولت در اموال فکری وضع مالیات بر آن‌هاست که می‌تواند در هر یک از مراحل ایجاد، انتقال و استفاده از اموال فکری صورت بگیرد. لذا حقوق مالیاتی در مالکیت فکری یکی از زمینه‌های مورد بحث در عالم حقوق است؛ و می‌بایست سازوکارهای این مهم به درستی تبیین گردد. بدیهی است این قبیل اموال دارای ملاحظات بسیاری می‌باشند از جمله ملاحظات اقتصادی، رقابتی و کشورداری که نمی‌توان برخوردی یکسان با دیگر اقسام اموال با آن‌ها داشت بنابراین اساساً همواره این موضوع مطرح است که معیارهای اخذ مالیات و یا اعطای معافیت مالیاتی چیست؟

افزایش نرخ مالیاتی یا معافیت در جهت‌دهی مالکان فکری مؤثر است. چنانچه معافیت می‌تواند انگیزه مضاعفی برای فعالیت و سرمایه‌گذاری به‌ویژه استارت‌آپ‌ها باشد. موفقیت سیاست‌ها در هر یک از این شرایط تا حد زیادی به این بستگی دارد که این نظام‌های مالیاتی حمایتی، در تغییر رفتار واقعی شرکت‌ها چقدر مؤثر هستند. (Evers et al, 2014)

مأخذ این مالیات‌ها در سه مرحله کلی ایجاد، استفاده و انتقال اموال فکری قابل بررسی است. در این پژوهش قصد بر این است با بررسی ویژگی‌های نظام‌های مالیاتی اموال فکری، نسبت به شایستگی اخذ یا اعطای معافیت مالیاتی نسبت به هر یک از اموال فکری ایده پردازی گردد. همچنین ضمن بررسی مزایا و معایب ویژگی‌های نظام‌های مالیاتی اموال فکری در کشورهای پیشرو، مؤلفه‌های نظام حقوقی برای کشورهای در حال توسعه جهت اخذ مالیات از اموال فکری مشخص شود. پیرامون مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، به استثنای تعداد معدودی پژوهش که توسط برخی از صاحب‌نظران حقوق مالکیت فکری انجام شده است^۲، مطالعه دیگری در این زمینه صورت نگرفته است. در این پژوهش با روش تحلیلی توصیفی، به صورت تطبیقی به این موضوع مهم پرداخته شده و تلاش می‌شود تا ضمن ارائه مؤلفه‌هایی جهت طراحی سیستم مالیاتی برای کشورهای در حال توسعه، کارایی و عدالت نظام مشوق‌های مالیاتی خصوصاً برای کشورهای در حال توسعه، بهبود یابد.

۲. مفاهیم (تعریف، چالش‌ها و اهمیت نظام مشوق‌های مالیاتی اموال فکری)

۱.۲ تعریف نظام مشوق‌های مالیاتی اموال فکری

در سال‌های اخیر، اکثر کشورهای اروپایی، آمریکای شمالی و برخی کشورهای آسیایی از قبیل هند و چین نظام مشوق‌های مالیاتی اموال فکری خود را معرفی کرده‌اند. این نظام‌ها باهدف تشویق نوآوری‌ها از طریق کاهش نرخ‌های مالیاتی بر درآمد حاصل از دارایی‌های فکری طراحی شده‌اند. نظام‌های مذکور ابتدا در قالب بسته‌های حمایت از اختراع تدوین شد (Patent Box)، اما در برخی کشورها، بعدها به سایر اموال فکری نیز تسری یافتند. در واقع این مدل، یک نظام مالیاتی ترجیحی است که به شرکت‌ها اجازه می‌دهد نرخ مالیات بر درآمد حاصل از اختراعات ثبت‌شده (پتنت‌ها) را کاهش دهد. هدف آن تشویق نوآوری و حفظ مالکیت فکری در داخل کشور است. علت نام‌گذاری این نظام این است که تنها برای درآمدهای ناشی از اختراعات اعمال می‌شود. همچنین باکس یا جعبه اشاره به بخش یا دسته‌ای خاص در قوانین مالیاتی دارد که مشمول نرخ مالیاتی متفاوت می‌شود. پتنت‌ها برای محافظت از ایده‌های فنی و صنعتی طراحی شده‌اند، درحالی‌که کپی رایت از بیان خلاقانه (مانند کتاب، موسیقی، نرم‌افزار) حمایت می‌کند. این مشوق‌ها به شرکت‌ها اجازه می‌دهند که بر درآمد حاصل از این اموال، نرخ مالیاتی کمتری نسبت به استاندارد عمومی مالیات بپردازند. اگر نظام مالیاتی فراتر از پتنت‌ها و شامل سایر انواع مالکیت فکری مثل طرح‌های صنعتی، دانش فنی، یا حتی نوآوری‌های نرم‌افزاری (خارج از چهارچوب پتنت) شود، نام‌هایی مانند «بسته نوآورانه»^۳ مناسب‌ترند. این اصطلاح در کشورهایی مانند هلند استفاده می‌شود که دامنه وسیع‌تری از دارایی‌های فکری را پوشش می‌دهند.

از طرف دیگر اما پیدایش این نظام‌ها باعث ایجاد نگرانی‌هایی نیز شده است؛ چراکه این روند نرخ مالیات ستانی از این اموال را کاهش می‌دهد و در نتیجه درآمد عمومی دولت کاهش می‌یابد؛ اما حداقل سه دلیل وجود دارد که یک دولت این نظام‌های حقوقی را معرفی می‌نماید:

۱. انگیزه دادن به سرمایه‌گذاری‌های نوآورانه و نوپا؛^۲ - سرمایه‌گذاری در مشاغل و صنایع بامهارت بالا و ایجاد دانش مرتبط؛^۳ - افزایش درآمد به‌طور کارآمدتر با تمایز نرخ

مالیات در درازمدت. (Evers et al, 2014: 502)

البته به دلیل اینکه تأثیر این مشوق‌ها بر درآمد مالیاتی قابل توجه بود و درآمد مالیاتی حاصل از ثبت اختراع بسیار تقلیل می‌یافت، نگاه‌های افراطی حمایتی از سال ۲۰۱۳ به این سو تعدیل گردید و در نتیجه نرخ معافیت‌ها به تدریج مقداری کاهش یافت. (Ibid:4)

این قبیل نظام‌های مالیاتی به واسطه عوامل ذیل از یکدیگر متمایز می‌شوند: ۱- نوع مال فکری که مشمول امتیازات نظام‌های مالیاتی اموال فکری می‌شود ۲- نوع درآمدهایی که مشمول امتیازات نظام‌های مالیاتی اموال فکری می‌شود ۳- نحوه اخذ مالیات از درآمدهای حاصله از اموال فکری که در دامنه شمول نظام‌های مالیاتی اموال فکری قرار می‌گیرند. (Antoine, 2012:40)

برای ارائه مثال‌هایی در این زمینه می‌توان به کشور چین اشاره کرد. در این کشور تعداد شرکت‌های دارای فن‌آوری بالا و نو (HNTE) شدیداً در حال افزایش است و این شرکت‌ها می‌توانند از نرخ مالیات بر درآمد ۱۵٪ به جای استاندارد ۲۵٪ بهره‌مند شوند (Zhou, 2023)، یعنی نرخ مشوق مالیاتی در کشور چین برای اموال فکری حدود ۱۰٪ می‌باشد.

همچنین دوازده کشور اروپایی نیز در حال حاضر با طراحی نظام مشوق مالیاتی، نرخ مالیات ستانی از درآمد حاصل از اموال فکری را کاهش داده‌اند. اگرچه این مشوق‌ها در بادی امر برای اختراعات در نظر گرفته شده‌اند اما طبق جدول شماره یک، برخی کشورها آن را به گونه‌های دیگر از اموال فکری نیز توسعه داده‌اند. حدود تقریبی این مشوق‌ها از (۱٪) در مالتا تا (۱۲/۵٪) در ترکیه است (Evers et al, 2014:504).

جدول ۱. نرخ معافیت‌های مالیاتی اموال فکری و دامنه حمایت در کشورهای اروپایی در سال ۲۰۲۴^۴

کشورهای اروپایی دارای نظام مالیاتی اموال فکری	دارایی‌های فکری			نرخ مالیات بر اموال فکری	نرخ قانونی مالیات
	اختراع	نرم‌افزار	سایر اموال فکری		
آلبانی	✓	✓		۵٪	۱۵٪
بلژیک	✓	✓		۳.۷۵٪	۲۵٪
قبرس	✓	✓	✓	۲.۵٪	۱۲.۵٪
فرانسه	✓	✓		۱۰٪	۲۵.۸۳٪
هندوراس	✓	✓		۴.۵٪	۹٪
ایرلند	✓	✓	✓	۶.۲۵٪	۱۲.۵٪
لیتوانی	✓	✓		۵٪	۱۵٪

کشورهای اروپایی دارای نظام مالیاتی اموال فکری	دارایی‌های فکری			نرخ مالیات بر اموال فکری	نرخ قانونی مالیات
لوکزامبورگ	✓	✓		۴.۹۹٪	۲۴.۹۴٪
مالت	✓	✓		۱.۷۵٪	۳۵٪
هلند	✓	✓	✓	۹٪	۲۵.۸٪
لهستان	✓	✓		۵٪	۱۹٪
پرتغال	✓			۳.۱۵٪	۲۱٪
صربستان	✓	✓	✓	۳٪	۱۵٪
اسلوواکی	✓	✓		۱۰.۵٪	۲۱٪
اسپانیا/فدرال	✓	✓		۱۰٪	۲۵٪
اسپانیا/باسک	✓	✓		۷.۳٪	۲۴٪
اسپانیا/ناوارو	✓	✓		۸.۴٪	۲۸٪
سوئیس	✓			بر اساس کانتون متفاوت است، تا ۹۰٪ معافیت از مالیات شرکتی	بر اساس کانتون های مختلف از ۱۱ تا ۲۱ درصد
ترکیه	✓			۱۲.۵٪	۲۵٪
انگلستان	✓			۱۰٪	۲۵٪

۲.۲ اموال فکری و چالش‌های ارزش‌گذاری آن جهت مالیات ستانی

اموال فکری که قسم مهمی از دارایی‌های نامشهود هستند به دودسته کلی مالکیت ادبی و هنری (Copyright) و مالکیت صنعتی (Industrial Property) تقسیم می‌شوند. در مالکیت ادبی و هنری از دستاوردهایی مانند مقاله، کتاب، فیلم، موسیقی، شعر و مانند آن فارغ از موضوع و محتوای آن حمایت می‌شود، اما مهم‌ترین مصادیق مالکیت صنعتی علائم تجاری، اسرار تجاری، طرح‌های صنعتی و اختراعات می‌باشند (میرحسینی، ۱۳۹۷: ۳۴). البته میزان اهمیت نظامات حقوقی در حمایت از انواع مختلف اموال فکری، بسته به تصمیم قانون‌گذار داخلی، متفاوت است. به‌عنوان مثال در قوانین آمریکا اموال فکری اغلب در چهارچوب ثبت اختراع، کپی‌رایت، علامت تجاری و اسرار تجاری حمایت می‌شوند. (A. Maine & Nguyen, 2011: 1)

یکی از پیچیده‌ترین مسائل در مالیات ستانی از مالکیت فکری، تعیین ارزش آن است. برخلاف دارایی‌های فیزیکی که می‌توان بر اساس قیمت‌های بازار یا ویژگی‌های ملموس ارزیابی کرد، ارزش مالکیت فکری اغلب ذهنی است و به عوامل خارجی مختلفی از جمله

تقاضای بازار، پتانسیل اعطای مجوز و مدت حمایت قانونی بستگی دارد (Qudratov, 2024: 12). این پیچیدگی در ارزش‌گذاری، ارزیابی و اعمال مالیات مناسب را دشوار می‌کند. این عدم شفافیت و عدم قطعیت ذاتی در مورد ارزش دارایی‌های مالکیت فکری، چالش‌های قابل توجهی برای مالیات ستانی ایجاد می‌کند. برخلاف املاک یا کالاهای ملموس، مالکیت فکری قیمت بازار ثابتی ندارد که به راحتی قابل تعیین باشد. علاوه بر این، ارزش مالکیت فکری می‌تواند با تغییرات بازار یا پیشرفت‌های فناورانه نیز در طول زمان نوسان پیدا کند. به همین منظور روش‌های مختلفی برای ارزش‌گذاری مالکیت فکری وجود دارد، اما هر یک محدودیت‌های خاص خود را دارند. متداول‌ترین روش‌ها شامل موارد زیر هستند:

- **ارزش‌گذاری مبتنی بر درآمد:** این روش ارزش مالکیت فکری را بر اساس درآمد یا

حق امتیازهای پیش‌بینی‌شده‌ای که انتظار می‌رود ایجاد کند، تخمین می‌زند. اگرچه این روش به طور گسترده استفاده می‌شود، اما به پیش‌بینی‌های دقیق وابسته است که با توجه به ماهیت متغیر بازارها و تغییرات فناورانه می‌تواند دشوار باشد.

- **ارزش‌گذاری مبتنی بر بازار:** این روش دارایی فکری موردنظر را با دارایی‌های مشابهی

که در بازار خریداری، فروخته یا مجوز داده شده‌اند، مقایسه می‌کند. با این حال، چنین مقایسه‌ای به ویژه برای ابداعات منحصربه‌فرد یا بسیار تخصصی، چالش‌برانگیز است.

- **ارزش‌گذاری مبتنی بر هزینه:** این روش ارزش مالکیت فکری را بر اساس هزینه‌های

انجام‌شده برای ایجاد یا توسعه آن تخمین می‌زند. اگرچه این روش نسبتاً ساده است، اما اغلب ظرفیت درآمدزایی مالکیت فکری پس از ورود به بازار را در نظر نمی‌گیرد. (Ibid: 14)

هر یک از این روش‌ها معایبی دارند و هیچ روش واحدی نمی‌تواند به طور کامل پیچیدگی ارزش‌گذاری مالکیت فکری را پوشش دهد. در نتیجه، مقامات مالیاتی اغلب در ارزیابی دقیق ارزش اموال فکری برای مالیات ستانی، با دشواری مواجه هستند.

۳.۲ اهمیت و جایگاه نظام مشوق‌های مالیاتی اموال فکری

اگرچه مشوق‌های مالیاتی به شکل کسر، اعتبارات و نرخ مالیات پایین‌تر برای برخی اموال فکری، ممکن است در کوتاه‌مدت از رشد اقتصادی جلوگیری نماید (Ibid: 1) - به عنوان مثال برآوردهای خزانه‌داری بریتانیا در مورد بودجه در مورخ ژوئن ۲۰۱۰ اشعار داشت که این معافیت‌های مالیاتی اموال فکری، حدود ۱/۱ میلیارد پوند در سال هزینه دارد و به عبارت

دقیق‌تر باعث کاهش درآمدها می‌شود (Griffith & Miller 2022:11)، این رقم در سال ۲۰۲۱ - ۲۰۲۲ به ۱/۳۶ میلیارد پوند رسیده است.^۵ در آمریکا نیز در سال ۲۰۱۳ تخمین گردید که این رقم حدود ۱۱/۳ میلیارد دلار بوده است. (Bornemann et al, 2018:5). آمار جدید ایالات متحده، در سال‌های بعد در دسترس عموم قرار نگرفته است - اما با عنایت به اینکه این فعالیت‌ها سود قابل توجهی را در درازمدت حاصل می‌نماید، از حیث اقتصادی توجیه شده و فی‌نفسه به بهره‌وری بازار کمک می‌کنند (A. Maine & Nguyen 2011:5). دلیل اصلی چنین سیاست‌هایی که نوآوری را تشویق می‌کنند این است که بازارها به‌خودی‌خود نمی‌توانند انگیزه‌های کافی برای سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های تحقیقاتی را فراهم کنند و این امر نه‌تنها برای افراد و شرکت‌هایی که آن‌ها را انجام می‌دهند، بلکه بر روی اشخاص ثالثی که هزینه‌های مرتبط را متحمل می‌شوند نیز، تأثیرگذار است. (Griffith & Miller 2022:15). بنابراین نظام مشوق‌های مالیاتی اموال فکری به‌خودی‌خود موضوعیت نداشته بلکه طریقت دارند و هدف درآمدی است که سال‌ها پس از کشف یک فناوری ارزشمند به دست می‌آید. این مشوق‌ها با توجه به انگیزه‌ای که در ایجاد فرآیندهای تحقیق و توسعه ایجاد می‌کند از نظر اجتماعی بسیار ارزشمند تلقی می‌شوند (Lily 2014:37). این انگیزه‌ها، باعث می‌شود که فناوری و فرآیندهای تحقیق و توسعه در کشوری رونق بگیرد یا به کشوری از کشور دیگری جذب شود.

به‌عنوان مثال تصویب پتنت باکس در انگلستان در سال ۲۰۱۰، باهدف «تقویت انگیزه‌ها برای سرمایه‌گذاری در صنایع نوآورانه و اطمینان از باقی ماندن بریتانیا به‌عنوان مکانی جذاب برای نوآوری» اعلام شد. اگرچه ممکن است همه تحقیقات به جریان‌های درآمدی بزرگ منجر نشوند اما حتی همین تحقیقات ناموفق، درس‌هایی را ارائه می‌دهند که دیگران می‌توانند از آن بیاموزند. به‌هرحال این موضوع به رشد و توسعه کشور در درازمدت منجر خواهد شد (Griffith & Miller 2022:15).

گزارشی نیز که از سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) منتشر شده نشان می‌دهد کشورهایی که مشوق‌های مالیاتی در ارتباط با فعالیت‌های تحقیق و توسعه شرکت‌ها را پذیرفته‌اند، معمولاً دارای سطوح بالاتری از سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در تحقیق و توسعه هستند که اغلب منجر به تولید اموال فکری بیشتر می‌شود.^۶

۳. ویژگی‌های نظام مشوق‌های مالیاتی اموال فکری

۱.۳. تعلق گرفتن مشوق مالیاتی در مآخذ مالیات‌های مستقیم

انواع مالیات معمولاً به دودسته مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم تقسیم می‌شوند که هرکدام از این نوع مالیات‌ها، خود به بخش‌های مختلفی تقسیم می‌شوند. مالیات‌های مستقیم در زمره مالیات بر ثروت - درآمد تلقی می‌شوند که شهروندان با توجه به میزان ثروت - درآمد خود آن را محاسبه و پرداخت می‌کنند.

مشمولان پرداخت مالیات مستقیم باید در موعد مقرر نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی به اداره مالیات و پرداخت مبلغ مالیات اقدام کنند، در غیر این صورت مشمول جرائم مالیاتی خواهند شد (رستمی، ۱۴۰۰: ۸۰).

مالیات غیرمستقیم، همان‌طور که نام آن مشخص است، به‌طور غیرمستقیم توسط دولت از افراد مختلف دریافت خواهد شد. در اصل، مالیات غیرمستقیم روی قیمت نهایی کالاها و خدمات محاسبه و از همه افراد جامعه دریافت می‌شود (ضیایی بیگدلی و طهماسبی، ۱۳۸۳: ۷۳).

اموال فکری تا آنجا که مستقیماً مربوط به خود مال فکری و خلاقیت بلافصل آن می‌شود، در ذیل مالیات مستقیم قرار گرفته است؛ بنابراین درآمد حاصل از حقوق مالکیت فکری، مانند حق امتیاز ناشی از حق مؤلف / کپی‌رایت، علائم تجاری، اختراعات یا طرح‌های صنعتی، معمولاً به‌عنوان درآمد تلقی شده و مشمول مشوق‌های مالیات مستقیم می‌شود. از سوی دیگر، مالیات‌های غیرمستقیم مانند مالیات بر ارزش افزوده ممکن است در ارتباط با فروش کالاها یا خدماتی که استفاده از حقوق مالکیت فکری را شامل می‌شود، اعمال شود. به‌طور مثال، هنگامی که از نرم‌افزاری که تحت لیسانس است استفاده می‌شود، ممکن است بخشی از هزینه‌ای که پرداخت می‌گردد به‌عنوان مالیات غیرمستقیم در نظر گرفته شود. (Cnossen, 2011: 15) بنابراین بسته به نوع درآمد و تجارتی که انجام می‌شود و قوانین مالیاتی کشور مربوطه، مالکیت فکری می‌تواند موضوع هر دو نوع مالیات مستقیم و غیرمستقیم باشد؛ اما معمولاً، نظام مشوق‌های مالیاتی به درآمدهای مستقیم تعلق گرفته و از طرف دیگر توزیع کالاهای مبتنی بر اموال فکری در جامعه که اساساً در ذیل مالیات غیرمستقیم جای می‌گیرد، در ذیل نظام مالیاتی عام (بدون مشوق) تعریف شده است.

در این میان برخی کشورها بسته به سیاست‌های حمایتی خود، مشوق‌ها را به توزیع این کالاها نیز تسری داده و حمایت را به حداکثر رسانده‌اند؛ به‌عنوان مثال قانون‌گذار هلندی صراحتاً در قوانین خود، در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده و مشوق‌های مالیاتی مرتبط با کالاهای توزیع شده مبتنی بر دانش فکری اظهارنظر کرده است. نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در هلند ۲۱٪ است، اما برای برخی از کالاها و خدمات از جمله اموال فکری نرخ‌های کاهش یافته (۹٪ معافیت) وجود دارد. در زمینه معافیت کلی نیز در قوانین این کشور اشعار گردیده که «برخی از فعالیت‌های خاص مرتبط با اموال فکری می‌توانند از مالیات بر ارزش افزوده معاف باشند». به‌عنوان مثال، اگر اموال فکری در فضای آموزشی ارائه شود، ممکن است مشمول معافیت کلی شوند. همچنین، صادرات مالکیت فکری به خارج از هلند مشمول معافیت کلی از مالیات بر ارزش افزوده می‌گردد (Evers et al, 2014: 507).

همچنین برخی از نظام‌های مالیاتی نظیر فرانسه، لوکزامبورگ، سوئیس و انگلستان برای درآمدی که حاصل از فروش یک مال فکری است (به شرطی که ذی‌نفع یک شرکت نوپا و کوچک)، - بدون اینکه آن را در ذیل مالیات بر ارزش افزوده قلمداد نمایند - مشوق‌های مالیاتی ارائه داده‌اند.^۵ این قبیل مشوق‌ها به‌طور ویژه باهدف حمایت از شرکت‌های نوپا و کوچک طراحی شده‌اند.^۷

در ایران نیز در جزء (۳) از بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲، به معافیت مالیاتی خدمات نشر و توزیع کتاب، روزنامه، مجله و نشریه تصریح شده است. باین حال، این معافیت عمده‌تاً مربوط به فعالیت‌های نشر سنتی است و به‌طور صریح به اموال فکری مانند حق اختراع، علائم تجاری یا طرح‌های صنعتی اشاره نمی‌کند.

همچنین جزء (۷) از بند «الف» ماده (۹)، نسخه‌های الکترونیکی و کاغذی محصولات مانند کتاب را از مالیات معاف می‌کند، اما این نیز بیشتر به حوزه نشر مرتبط است؛ بنابراین به نظر می‌رسد که در ارتباط با حمایت‌های تشویقی ذیل مالیات بر ارزش افزوده، قانون‌گذار مقداری به مالکیت‌های ادبی هنری توجه داشته است اما در ارتباط با مالکیت‌های صنعتی بی‌توجه بوده و آن‌ها در ذیل قوانین عام مالیاتی قرار گرفته‌اند.

۲.۳ تعلق گرفتن مشوق مالیاتی به تولیدکننده بلافصل

یقیناً اموال فکری تولیدشده توسط اصیل، مشمول مشوق مالیاتی خواهد بود اما اینکه آیا آن دسته از اموال فکری که ممکن است توسط ثالث تحصیل شده باشد نیز تحت حمایت‌های

نقد و تحلیل ویژگی‌های نظام حقوقی ... (زهره شاکری و دیگران) ۱۴۵

مالیاتی قرار می‌گیرد یا خیر مورد مناقشه بوده است. اکثر کشورها مشوق‌های مندرج در نظام‌های مالیاتی اموال فکری خویش را محدود به آن دسته از اموال فکری می‌کنند که توسط خود شرکت -بلافاصله- تولید و توسعه یافته باشد (D. Atkinson & Andes, 2011:3). به عنوان مثال در هلند برای اینکه مالکیت فکری بتواند از مشوق مالیاتی بهره‌مند شود می‌بایست که آن مال فکری توسط مؤدی مالیاتی هلندی و به صورت بلافاصله ایجاد و توسعه یافته باشد (Shanahan, 2011:4).

در ماده ۱۲ قانون مالیات شرکت‌ها مصوب ۱۹۶۹ (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) نیز قانون‌گذار هلندی بیان کرده است: «واجد شرایط شدن یک دارایی فکری برای بهره‌مندی از مزایای مالیاتی به شرطی است که مؤدی در تسلیم اظهارنامه مالیاتی ظرف یک سال اظهار نماید که مال توسط خودش ایجاد گردیده است»^۸.

در انگلیس، بهره‌مند شدن از مشوق‌های مالیاتی مستلزم این است که شرکت، فعالیت چشمگیری در توسعه اختراع به ثبت رسیده انجام دهد و در این رابطه نقش فعالی داشته باشد.^۹ بر اساس بخش دوم از جدول دوم قانون مالی مصوب ۲۰۱۲ قانون‌گذار بریتانیایی در این زمینه تصریح کرده است:

«یک شرکت به شرطی مشمول [مزایای مالیاتی] می‌شود که: ۱ - خودش اختراع [مال فکری] را به وجود آورده باشد یا به طور قابل توجهی در تولید آن سهم باشد. ۲ - مقدار قابل توجهی از فعالیت‌ها را در ایجاد یا فرآیند ایجاد یک اختراع [مال فکری] انجام داده باشد.^{۱۰} در هندوستان نیز به عنوان یکی از کشورهای در حال توسعه در جزء RRB از ماده ۸۰ قانون مالیات بر درآمد چنین مقرر گردیده:

«فردی که ادعای کسر دارد باید مقیم هند باشد. [همچنین] تنها دارندگان حق اختراع اصلی می‌توانند این کسر مالیاتی را ادعا کنند. افرادی که دارای حق اختراع اصلی نیستند، واجد شرایط مزایای مالیاتی نیستند ...» (Chaudhary, 2022: 11).

چنین قیودی قطعاً در کشورهای توسعه یافته می‌تواند باعث تعدیل در بهره‌مندی از حقوق انحصاری گردد اما در عین ممکن است در برخی فروض عدالت مورد مناقشه قرار گیرد. به عنوان مثال ممکن است سرمایه فکری از طرف ایجادکننده، در مراحل ابتدایی متقل گردد و انتقال گیرنده (دارنده غیر بلافاصله) برای تجاری سازی و اساساً به منصفه ظهور رسیدن آن، سرمایه‌گذاری و تلاش فراوانی انجام دهد؛ بنابراین به نظر می‌رسد در مواد قانونی فوق،

قانون‌گذار انگلیسی آنجا که اشعار کرده است «به‌طور قابل‌توجهی در تولید آن سهیم باشد ...» توجه بیشتری به این موضوعات داشته است. این مباحث، در حقوق ایران موردتوجه قرار نگرفته و به نظر می‌رسد استنباط حکم در این موضوع، از قواعد عام حقوقی - مالیاتی خواهد بود.

۳.۳ تعلق گرفتن مشوق‌های مالیاتی به مالکیت صنعتی

پتنت باکس‌ها به دلیل ارتباط آن‌ها با فناوری و نوآوری عمدتاً برای مالکیت‌های صنعتی طراحی شدند، اما در برخی کشورها به سایر دارایی‌های فکری (مانند نرم‌افزار، داده‌های دارویی، یا طرح‌های صنعتی) نیز تسری یافتند. کشورهایی که نظام‌های مالیاتی اموال فکری را ایجاد کرده‌اند هرکدام نظام‌های مالیاتی خاص خود را دارند که ممکن است شامل معافیت‌ها یا مزایایی برای اختراعات و سایر انواع اموال فکری مانند علائم تجاری، طرح‌های صنعتی و حق تألیف باشد؛ بنابراین، به‌طور کلی نمی‌توان گفت که این کشورها نظام مالیاتی اموال فکری را فقط به اختراعات منحصر کرده‌اند اگرچه غالباً توجه این نظام‌ها بیشتر به اختراعات بوده است که به‌مرورزمان سایر اموال فکری را نیز در بر گرفته است.

همان‌طور که در جدول شماره یک نیز مشخص شده است، کشورها از نظر گستره پوشش نظام مالیاتی خاص، متفاوت هستند. در این میان هستند کشورهایی که حمایت‌ها را بیشتر به اختراعات اختصاص داده‌اند. از زمره کشورهایی که نظام مشوق‌های مالیاتی اموال فکری را بیشتر مشمول مالکیت‌های صنعتی می‌دانند می‌توان از هلند و انگلستان نام برد. به‌عنوان مثال «هلند» با ارائه نظام مالیاتی خود معروف به «بسته نوآورانه» (Innovation Box) شناخته شده است. این نظام به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا درآمدهای ناشی از دارایی‌های فکری خاص، از جمله اختراعات را با نرخ کاهش‌یافته مالیات پرداخت کنند. اگرچه هلند سایر دارایی‌های فکری را نیز در این نظام لحاظ می‌کند، اما درمجموع همچنان تمرکز ویژه‌ای بر اختراعات دارد (Deloitte, 2012:14). از طرف دیگر فرانسه و انگلستان که قبلاً حمایت مالیاتی را فقط برای اختراعات در نظر گرفته بودند اکنون اموال نزدیک به آن را نیز تحت پوشش قرار داده‌اند این گستره در برخی کشورها شامل دانش، اسرار تجاری و فرمول‌ها نیز می‌گردد. (Evers et al, 2014:508)

علت توجه به معافیت‌های مالیاتی اموال صنعتی به نسبت اموال ادبی، مبتنی بر این ادراک است که نفعی که از طریق این اموال به جامعه می‌رسد و خلاقیتی که با به‌کارگیری آن، عموم

مردم می‌توانند متنعم شوند در اموال صنعتی بیش‌تر است؛ بنابراین در این رابطه و برای تدوین نظام حقوقی مشوق‌های مالیاتی، به اموال صنعتی بیش‌تر توجه شده است.

در ایران اما قانون‌گذار به مالکیت ادبی و هنری بیش از مالکیت صنعتی بها داده است. در ارتباط با اختراعات؛ در قوانین ایران به‌موجب ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد ناشی از اختراعات به مدت ده سال، از مالیات معاف خواهند بود؛ اما بر اساس آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۴۴) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم که بیشتر در ارتباط با حقوق مؤلف است، جوایز علمی و پژوهشی و بورسیه‌های تحصیلی از مالیات معاف هستند. همچنین درآمدهای حاصل از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از مراجع ذی‌صلاح می‌باشند نیز از مالیات معاف است. همچنین در قانون «جهش تولید دانش‌بنیان»، ماده ۵ به موضوع مالیات اموال فکری پرداخته است. این ماده به دستگاه‌های اجرایی اجازه می‌دهد تا دارایی‌های فکری، دستاوردهای پژوهشی و حق بهره‌برداری از آن‌ها را پس از اخذ رضایت مؤلف یا دارنده حق، در اختیار شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و واحدهای فناوری قرار دهند. هدف این اقدام، تجاری‌سازی یافته‌های علمی و پژوهشی است.

به‌موجب بند (ل) ماده (۱۳۹) همان قانون، برخی فعالیت‌های فرهنگی و هنری از پرداخت مالیات به‌کلی معاف هستند^{۱۱}. همچنین درآمد حاصل از فعالیت‌های انفرادی و یا جمعی موضوعات مذکور در ماده یک دستورالعمل موضوع ماده (۱۲) آیین‌نامه اجرایی تبصره (۳) ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم توسط اشخاص حقیقی و حقوقی که دارای مجوز فعالیت (پروانه تأسیس) از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی می‌باشد و به‌صورت مکتوب، سمعی، بصری و صحنه‌ای تولید، توزیع و عرضه می‌گردد از پرداخت مالیات به‌کلی معاف است. اگرچه به دلیل نقدهای صورت گرفته، قانون‌گذار نهایتاً در بند (ث) تبصره (۱) قانون بودجه سال ۱۴۰۴ برای این معافیت صددرصدی سقفی قرار داد:

«درآمد سالانه مشمول اشخاص موضوع بند «ل» ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم تا معادل دو برابر سقف مالیاتی ماده (۸۴) قانون مذکور معاف است و مازاد بر آن حسب مورد به نرخ قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات است.»

با این‌وجود چنین معافیتی در برخی شئون خالی از وجه می‌نماید. به‌عنوان مثال معافیت‌های مالیاتی انتشارات کمک‌درسی که در بند (ل) تصریح گردیده و در بسیاری از موارد جنبه سودا انگارانه داشته است به‌درستی در بند (ق) تبصره ۶ ماده‌واحد لایحه بودجه ۱۴۰۱ حذف گردید اما در بودجه‌های سنوات بعد تحت فشارهای برخی ذینفعان به روال قبل بازگشت و فقط سقف

۲۰۰ میلیونی برای برخورداری از این معافیت‌ها در نظر گرفته شد. چنین گستره‌ای از حمایت با اهداف نظام‌های تشویقی اموال فکری همخوانی ندارد. به‌عنوان مثال کشور هند در ماده ۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم امکان کسر ۲۵ درصدی را برای هرگونه درآمدی از واگذاری یا اعطای هرگونه منافع از حق تألیف کتاب‌ها یا حق امتیاز یا هزینه‌های حق تألیف در نظر گرفته است اما در ادامه ماده، «کتب کمک‌درسی» را از این مقوله استثنا کرده است (Chaudhary, 2022: 7).

توجه بیشتر به مالکیت‌های ادبی و هنری نسبت به مالکیت‌های صنعتی از حیث مشوق‌های مالیاتی در حقوق ایران را می‌توان در علل زیر مذاقه نمود:

۱. نوع درآمد و استفاده عمومی: حقوق مؤلف معمولاً بر آثاری دلالت دارد که عموم جامعه به‌طور گسترده‌تری با آن‌ها درگیر هستند. این آثار به‌عنوان بخش مهمی از فرهنگ عمومی و حتی گاهی ابزارهای آموزشی تلقی می‌شوند که ممکن است دولت‌ها را به حمایت و تسهیل مالی بیشتر وا دارد.

۲. سهم بازار و حجم تولید: در ایران، حجم تولیدات فرهنگی و هنری ممکن است نسبت به ابداعات فناورانه و اختراعات بیشتر باشد. به‌علاوه، تولید و انتشار محتوای فرهنگی و هنری معمولاً سریع‌تر و با هزینه کمتر انجام می‌گیرد.^{۱۲}

۳. سیاست‌گذاری فرهنگی: دولت‌ها اغلب به ترویج و حمایت از تولیدات فرهنگی و هنری علاقه‌مندند چراکه این امر به حفظ و توسعه فرهنگی و هویتی جامعه کمک می‌کند. (صمدی رازلیقی و همکاران، ۱۴۰۰) بنابراین ممکن است برنامه‌های تشویقی و مالیاتی خاصی برای حمایت از نویسندگان و هنرمندان در نظر گرفته شود.

۴. چالش‌های اجرایی و حقوقی: در حقوق مالکیت‌های صنعتی، حمایت قانونی و پیگیری نقض‌ها پیچیدگی‌های حقوقی بیشتری دارند. شاید به دلیل کمتر بودن زیرساخت‌های حقوقی و نهادهای حمایتی مرتبط با حق اختراع، سیستم مالیاتی توجه کمتری به این بخش نشان می‌دهد.

۵. تاریخچه و سیاست‌های گذشته: پیشینه فرهنگی، اجتماعی و سیاسی یک کشور می‌تواند تأثیر زیادی بر روی نحوه تدوین قوانین و سیاست‌ها داشته باشد (برج، ۱۳۹۰: ۲۰). بنابراین سیاست‌گذاران را مجاب می‌کند تا به‌عنوان یک ابزار مهار اجتماعی و به علل سیاسی، حمایت‌های زیادی را از این مالکیت‌ها انجام دهند.

۴.۳ عدم امکان تعلق گرفتن مشوق‌های مالیاتی به مراحل قبل از ایجاد مال فکری (ایده)

واضح است که اخذ مالیات بر اموال فکری به‌خودی‌خود و قبل از کسب درآمد توجیهی ندارد و زمانی که امتیازاتی را به ارمغان می‌آورد و عایدات مالی را نصیب مالک می‌کند می‌تواند مشمول مالیات شود؛ بنابراین وضع مالیات بر اموال فکری در مرحله ایده یا توسعه اولیه و به‌تبع آن مشوق‌های مالیاتی ممکن است غیرقابل تصور باشد، چراکه در این مرحله، هنوز درآمدی واقعی از طریق حقوق مالکیت فکری به دست نیامده است. درواقع به‌طورکلی، مبنای مالیات‌دهندگان در یک دارایی به‌دست‌آمده، ازجمله یک دارایی نامشهود، مبلغ و هزینه‌ای است که برای دارایی پرداخت شده است. مبلغ پرداخت شده باید ارزش عادلانه‌ای در بازار داشته باشد که در یک معامله مستقل تعیین شده است. اگر مالیات‌دهنده یک دارایی واحد را به دست آورد، قیمت آن دارایی، معیار خواهد بود و این قیمت در مرحله استفاده مشخص خواهد شد (V. Zanet et al, 2022:4)؛ بنابراین هنگامی که اموال فکری از طریق حق امتیاز یا مجوز منتقل می‌شوند، درآمد ایجاد می‌شود (Manzoor, 2014:6) و در این حالت است که مشمول مالیات قرار می‌گیرند.

در این میان فقط هزینه‌های مرتبط با تحقیق و توسعه برای ایجاد یا رشد یک ایده استثنائاً ممکن است به‌عنوان هزینه‌های تجاری قابل قبول محسوب شوند و برخی از این هزینه‌ها ممکن است مشمول معافیت‌های مالیاتی یا اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه شوند؛ اما به‌خودی‌خود، به ایده، مالیات تعلق نخواهد گرفت (Maisto, 2018:176). درواقع جایگاه تحقیق و توسعه به‌میزانی افزایش یافته است که معافیت‌های مالیاتی را به‌عنوان مشوق توانمند با هر ابتکاری که رفاه را برای جامعه به ارمغان بیاورد همراه کرده‌اند. هیچ تجارتی در کشورهای توسعه‌یافته مشاهده نمی‌شود که سهم خلاقیت‌های تحقیقی و توسعه‌ای آن نادیده گرفته شود. (رستمی و محمدی ۱۳۹۶: ۶۱۵).

در حقوق ایران نیز به نظر می‌رسد در مرحله ایجاد مال فکری، با توجه به سکوت قانون در این حوزه نمی‌توان چیزی فراتر از حق الثبت را هنگام به ثبت رسانیدن از متقاضیان ثبت، اخذ نمود (حسینی، ۱۴۰۰: ۵۰). پس از ثبت تا زمانی که مال تجاری‌سازی نشده و به سودآوری نرسیده به‌خودی‌خود مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد.

اما در ارتباط با فعالیت‌های تحقیق و توسعه فقط ماده (۱۱) قانون «جهش تولید دانش‌بنیان» به حمایت‌های مالیاتی از فعالیت‌های تحقیق و توسعه اشاره داشته که می‌تواند شامل اموال

فکری نیز باشد. این ماده معادل هزینه‌های انجام‌شده برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه را به‌عنوان اعتبار مالیاتی باقابلیت انتقال به سنوات بعدی در نظر گرفته است.

۵.۳. تعلق گرفتن مشوق‌های مالیاتی به هزینه‌های ضروری اموال فکری

دارندگان سرمایه فکری برای ایجاد دارایی خود دو نوع هزینه انجام می‌دهند. هزینه‌های ضروری و هزینه‌های تجاری یا سرمایه‌ای.

نظام مالیاتی اموال فکری به کسب‌وکارها اجازه می‌دهد تا هزینه‌های ضروری پرداخت‌شده یا متحمل شده در طول سال را از درآمد مشمول مالیات، کسر کنند و درواقع به‌نوعی درآمد کمتری در مأخذ نهایی مالیات قرار گیرد. امکان کسر فوق‌العاده هزینه‌ها به متصدیان امر تحقیق و پژوهش این امکان را می‌دهد که به هنگام محاسبه درآمد مشمول مالیات، مبالغی که بیشتر از هزینه‌های واقعی صورت گرفته و برای تحقیق و توسعه بوده است را کسر کنند (Deloitte, 2012: 14).

از طرف دیگر در این نظام‌ها، کسب‌وکارها نمی‌توانند هزینه‌های سرمایه‌ای را کسر کنند. درواقع مبلغی که برای ساختمان‌های جدید یا بهبود و افزایش ارزش ملک و املاک پرداخت‌شده است سرمایه‌گذاری لحاظ شده و مالیات بر آن تعلق می‌گیرد. همچنین هزینه‌های مربوط به ثبت یا تمدید اموال فکری، معمولاً به‌عنوان هزینه‌های کسب‌وکار در نظر گرفته می‌شوند و قابل کسر از مالیات هستند (Acharya, 2024). یک چالش بنیادین دیگر در محاسبه این هزینه‌ها، هزینه مربوط به کار و سرمایه انسانی است. اموال فکری اغلب با نیروی کار تلفیق شده است و این سرمایه انسانی به توانایی‌های انسانی اشاره دارد که درآمد پولی آینده را تولید می‌کنند. ورودی‌های سرمایه انسانی شامل آموزش رسمی، آموزش در محل کار، مراقبت‌های بهداشتی و مهاجرت است. برخی استدلال می‌کنند که هزینه‌های آموزش در محل کار منجر به افزایش درآمد اموال فکری و خروجی کسب‌وکار می‌گردد بنابراین جزء هزینه‌های سرمایه ایست (Kahng, 2014: 5).

در این رابطه به سه پرونده اشاره می‌گردد:

۱. دادگاه عالی هندوستان در پرونده معروف سیبا (Ciba Of India Ltd)، بر این باور بود که پرداخت‌های انجام‌شده در فرآیند ثبت اختراع، به‌عنوان هزینه‌های تجاری لحاظ شود. دادگاه اشعار داشت: «هر هزینه‌ای که - یک‌بار برای همیشه - به‌عنوان یک دارایی یا مزیت برای سود پایدار و منافع بلندمدت کسب‌وکار و یک تجارت انجام می‌شود، از نوع

سرمایه‌ای است.» در نقطه مقابل اگر این هزینه به منظور ایجاد دارایی یا مزیت نباشد، بلکه برای اداره کسب‌وکار باهدف تولید سود باشد این یک هزینه ضروری است و می‌تواند کسر گردد؛ بنابراین هدف هزینه، مشخص‌کننده شخصیت هزینه خواهد بود (Laskar, 2014:6). هزینه‌های تحقیق و توسعه نیز در این طبقه قرار می‌گیرند.

۲. در پرونده شرکت برق آیداهو (Idaho Power Company) دادگاه ایالات متحده حکم داد که تخفیف گرفتن برای تجهیزات مورد استفاده برای ساخت امکانات جدید قابل کسر نیست، بلکه باید در زمره سرمایه‌گذاری قلمداد شود. اثر اصلی چنین توصیفی در پرداخت مالیات است و لذا هزینه‌های سرمایه‌ای فقط در صورتی از مالیات معاف می‌شوند که استهلاك آن‌ها در طول زمان لحاظ شود یا اساساً عمر مفید دارایی به منصفه ظهور نرسد.

۳. در سال ۱۹۹۲ نیز دادگاه عالی ایالات متحده در پرونده شرکت ملی نشاسته و مواد شیمیایی (Indopco v. Commissioner) حکم کرد که سرمایه‌گذاری‌های انجام‌شده با درآمد تولیدشده در سال‌های آینده مطابقت دارد و در نتیجه در ذیل درآمد قرار گرفته و امکان کسر ندارد. پس از آن در سال ۲۰۰۴ به دلیل رویه‌های مختلف در مصادیق متفاوت، دیوان عالی، لیست منحصربه‌فردی از دارایی‌های نامحدود را ارائه کرد که به‌عنوان مقررات ایندپکو (INDOPCO) شناخته شدند. (Kahng, 2014:33)

نکته مهمی که در نظام‌های مالیاتی اموال فکری وجود دارد این است که وقتی سخن از درآمد اموال فکری به میان می‌آید، آن اموال حتماً منتج به خروجی شده‌اند و برای بررسی نحوه اخذ مالیات آن باید دید آیا مشمول کسر می‌شوند یا معافیت خاص به آن‌ها تعلق می‌گیرد. در واقع آیا در زمره هزینه‌های عادی و ضروری هستند یا هزینه سرمایه‌گذاری؟

اما گاهی، اساساً با شرایطی مواجهیم که مال به خروجی خاص خود نرسیده است و در مرحله تحقیق و توسعه است. در این حالت کسب‌وکارها هزینه‌های انجام‌شده را تحت هزینه‌های موصوف به «هزینه‌های تحقیق و توسعه» کسر می‌نمایند (Kahng, 2014:4).

در ایران مطابق قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌های ثبت اختراع و توسعه فناوری به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول محسوب می‌شوند. باین حال، تفکیک دقیقی بین هزینه‌های ضروری و سرمایه‌ای در این قانون وجود ندارد و رویه‌های قضایی اغلب مبهم است.

در این خصوص اما قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات مصوب ۱۳۸۹، تا حدودی سعی کرده است به این موضوع بپردازد. این قانون در بند (الف) ماده (۳)، معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی را به مدت ۱۵ سال برای شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان پیش‌بینی کرده است. این معافیت‌ها می‌تواند برای درآمدهای ناشی از اموال فکری (مانند اختراعات، نوآوری‌ها و فناوری‌های تجاری‌سازی شده) باشد، هرچند صراحتاً عبارت «مالیات اموال فکری» ذکر نشده است. همچنین نوع هزینه‌های مشمول معافیت همچون عوارض، حقوق گمرکی، عوارض صادراتی و ... نشان‌دهنده این موضوع است که قانون‌گذار به‌درستی معافیت را مشمول هزینه‌های ضروری کرده است نه هزینه‌های سرمایه‌ای. البته این قانون باوجود اهداف ارزشمندی مانند تشویق نوآوری و توسعه اقتصاد دانش‌محور، در صورتی که به‌درستی نظارت نشود می‌تواند زمینه‌ساز سوءاستفاده گردد. معافیت‌های مالیاتی ۱۵ ساله برای این شرکت‌ها، بدون تعریف شفاف و دقیق از «فعالیت دانش‌بنیان»، ممکن است به ثبت شرکت‌های صوری یا کم‌فعالیت باهدف فرار مالیاتی بیانجامد. همچنین، تسهیلات کم‌بهره یا بدون بهره و اولویت استقرار در پارک‌های علم و فناوری، در صورت نظارت ناکافی، می‌تواند به تخصیص غیر هدفمند منابع یا استفاده از امکانات دولتی برای فعالیت‌های غیر مرتبط منجر شود.

۶.۳ تأکید نظام‌های مالیاتی حمایتی بر پذیرش نظام کنترل شرکت خارجی

یکی از چالش‌های کلیدی در مالیات ستانی از مالکیت فکری، تعیین این موضوع است که کدام حوزه قضایی حق مالیات‌گیری درآمدهای حاصل از مالکیت فکری را دارد. در بسیاری از موارد، مالکان مالکیت فکری ممکن است دارایی‌ها یا حقوق مالکیت فکری خود را به حوزه‌های قضایی با نظام‌های مالیاتی مطلوب‌تر از حیث مشوق‌ها، منتقل کنند. این امر برای کشورهایی با نرخ‌های مالیاتی بالاتر، باعث کاهش درآمدهای عمومی می‌شود (Evers et al, 2014:503).

در این رابطه ساختار نظام کنترل شرکت خارجی سی اف سی (Controlled foreign corporation) برای کمک به جلوگیری از فرار مالیاتی ایجاد شد، کاری که شرکت‌ها با راه‌اندازی شرکت‌های فراساحلی در حوزه‌های قضایی با مالیات کم یا بدون مالیات، مانند برمودا و جزایر کیمن انجام دادند. درواقع قوانین سی اف سی، شرکت‌ها را از کسب درآمد در حوزه‌های قضایی با مالیات کمتر، منع می‌کنند^{۱۳} هدف آن‌ها جلوگیری از نگهداری سود و سرمایه

شرکت‌ها در حوزه‌های قضایی کم مالیات است که به‌عنوان «نظام کنترل شرکت خارجی» شناخته می‌شود. این نظام اساساً مجموعه‌ای از شرکت‌های تابعه را تعریف می‌کند که در کشورهایی با مالیات کم واقع شده‌اند و در کشور محل اقامت شرکت مادر، مشمول مالیات می‌شوند. این نظام حقوقی امکان دور زدن پرداخت مالیات در کشور اصلی که دارای مالیات بالاتری بوده است را منتفی می‌کند. در دنیا کشورهایی که این نظام کنترل را دارند عبارت‌اند از آمریکا، دانمارک، فنلاند، فرانسه، ایتالیا، نروژ، اسپانیا، سوئد و بریتانیا (Griffith & Miller, 2022: 4).

قوانین سی اف سی که در قوانین داخلی وضع گردیده‌اند، در کنار معاهدات بین‌المللی مالیاتی، زمانی سودمند است که به رشد کسب‌وکار کمک کند.^۴ بنابراین با پذیرش قواعد سی اف سی در نظام مشوق‌های مالیاتی اموال فکری و تصریح به جلوگیری از رقابت غیرمنصفانه، امکان افزایش غیرمنصفانه معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی برای جذب فناوری خارجی منتفی گردیده است (Griffith & Miller 2022: 18).

۷.۳ توجه ویژه به ممنوعیت اخذ مالیات مضاعف همانند نظام عام مالیاتی

به‌طور کلی، اگر درآمد شرکت‌ها از اموال فکری در کشورهای دیگر که یک‌بار مالیات آن پرداخت گردیده است، در حین انتقال به کشور اصلی، مشمول مالیات مجدد گردد در این حالت پدیده اخذ مالیات مضاعف اتفاق افتاده است؛ بنابراین نظام حقوقی مشوق‌های مالیاتی مراقبت می‌نماید تا ضمن اعطای معافیت‌ها، درآمد شرکت‌ها مشمول مالیات مضاعف نگردد. عدم توجه به این موضوع، می‌تواند تأثیرات مخربی داشته باشد. به‌عنوان مثال در سال ۲۰۰۹، انگلستان در طراحی نظام مالیاتی اموال فکری این موضوع را صراحتاً لحاظ کرد و شرکت‌ها اکنون می‌توانند درآمدی را که در خارج از کشور به دست آورده و مالیاتش را پرداخته‌اند، بدون پرداخت مالیات اضافی به این کشور منتقل نمایند (Ibid: 3).

در ایران این اصل اگرچه به‌طور اختصاصی برای اموال فکری و استارت‌آپ‌ها و شرکت‌های دانش‌بنیان مطرح نشده است اما در ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم به‌طور کلی برای همه اموالی که مشمول مالیات می‌گردد بدان پرداخته شده است. در این ماده تصریح شده است: «دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارائی مؤدیان با دولت‌های خارجی موافقت‌نامه‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجراء بگذارد». برای عملی کردن این ماده، ایران تاکنون با بیش از ۵۰ کشور (مانند آلمان و ترکیه) به معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف پیوسته است.

باین حال، این معاهدات عموماً شامل اموال فکری نمی‌شوند و تمرکز اصلی آن بر درآمدهای تجاری است (پور ناجی، اشرافی و پور نوری، ۱۴۰۳: ۸).

۸.۳ تدوین مقررات مرتبط با مشوق‌های مالیاتی اموال فکری در بستر قوانین عام

کشورها معمولاً این مشوق‌ها را به صورت یکجا و تحت یک قانون خاص تدوین نکرده‌اند. به عنوان مثال قواعد نظام مالیاتی اموال فکری در هلند، مجموعه‌ای از قوانین و مقررات است که به منظور تسهیل و تشویق نوآوری و کارآفرینی در این کشور وضع شده‌اند. این قواعد در دل مجموعه‌ای دیگر از قوانین از قبیل قوانین مالیاتی (Innovation Tax Incentives) (ارائه تخفیف‌ها و معافیت‌های مالیاتی برای شرکت‌های نوآور و استارت‌آپ‌ها به منظور کاهش هزینه‌های تحقیق و توسعه)، قوانین مالکیت فکری (Intellectual Property Laws) (تقویت و حمایت از حقوق مالکیت فکری برای حفاظت از اختراعات و نوآوری‌ها)، قوانین صدور مجوز (Permit Issuance Regulations) (ساده‌سازی فرآیندهای صدور مجوز برای فعالیت‌های نوآورانه و کاهش موانع بوروکراتیک)، قوانین حمایتی (Supportive Regulations for Financial Assistance) (ارائه کمک‌های مالی و تسهیلات به شرکت‌های نوآور برای تشویق به توسعه و رشد)، قوانین شبکه‌سازی (Networking and Collaboration Framework) (ایجاد بسترهایی برای همکاری و شبکه‌سازی بین شرکت‌ها، دانشگاه‌ها و مراکز تحقیقاتی) وضع شده‌اند.^{۱۵}

در حقوق انگلستان نیز، به جز حمایت از اختراعات (PATENT BOX) که دارای بسته قانونی خاصی است - همان‌طور که در جدول شماره یک مشخص گردیده - سایر حمایت‌های مالیاتی از اموال فکری در بستر قوانین عام و به عنوان مشوق‌های مالیاتی (Tax Relief) اموال فکری ارائه شده‌اند.

در آمریکا نیز مشوق‌های مالیاتی به عنوان یک بند یا ماده الحاقی در قانون مالیات بر درآمد شرکت‌ها گنجانده شده‌اند. حتی مشوق‌های خاص مرتبط با اموال فکری و خصوصاً اختراعات، در قسمت ۱۳ قانون عام مالیات‌ها (معروف به کد مالیات) ضمیمه گردیده است.

محققان دلایل چنین رویکردی را: ۱ - انعطاف‌پذیری (امکان اصلاح یا حذف مزایا بدون نیاز به تصویب قانون جدید) ۲ - هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی (مانند مقررات OECD برای جلوگیری از فرار مالیاتی) و ۳ - کاهش پیچیدگی (ادغام در قوانین موجود و جلوگیری از افزایش حجم قوانین خاص) دانسته‌اند.

اگرچه این رویکرد برای کشورهای توسعه‌یافته مناسب می‌نماید اما برای کشورهای در حال توسعه که نیاز به جذب فوری سرمایه‌دارند به دلیل کلی بودن و داشتن جزئیات کم مناسب نیست. از این رو کشورهای در حال توسعه مانند هند، برزیل و مجارستان برای جذب سرمایه‌گذاری، قوانین خاصی با جزئیات دقیق‌تر تدوین کرده‌اند، اما همچنان این قوانین زیرمجموعه نظام مالیاتی کلی هستند؛ بنابراین بر اساس تحقیقات انجام‌شده، بسیاری از قوانین مالیاتی کشورهای دنیا در حوزه اموال فکری، ترکیبی از قوانین مالیاتی ویژه و اصول کلی مالیاتی است که در ذیل قوانین عام به تصویب رسیده است. (A.Maine & Nguyen 2011:1).

در ایران نیز قوانین مالیات بر اموال فکری از این امر مستثنا نگردیده است. در قوانین ایران عموم مسائل مربوط به استفاده از اموال فکری در همان چهارچوب سنتی مالیات بر درآمد قابل بررسی است. فی الواقع فقدان مقررات کافی و از طرفی تعارض قوانین در ایران موجب شده است که چه با فرار مالیاتی و چه با اخذ مالیات بیجا از مؤدیان مالیاتی این جنبه مهم از اقتصاد نادیده گرفته شود؛ بنابراین به نظر می‌رسد به دلیل کثرت و تعارض قوانین، ایران از زمره کشورهایی است که تصویب نظام خاص مشوق‌های مالیاتی برای اموال فکری، می‌تواند بسیار کمک‌کننده باشد. بسیار پیش‌آمده که مؤدیان به دلیل عدم شناخت قوانین و پراکندگی آن نتوانسته‌اند حقوق خود را به درستی تشخیص داده و مشمول هزینه‌های گزاف گردیده‌اند.

بنابراین علاوه بر اموال فکری حتی می‌توان مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی همه اموال و درآمدها را چه در مالیات‌های مستقیم و چه در مالیات‌های غیرمستقیم در یک قانون جمع‌آوری و تصویب کرد. این امر از تعارض، پراکندگی و ابهام جلوگیری کرده و امکان مقایسه تطبیقی را برای مؤدیان مالیاتی فراهم می‌نماید.

۴. آموزه‌های حقوقی مالیاتی مناسب برای کشورهای در حال توسعه در حوزه اموال فکری (بهره‌گیری از تجربه کشورهای پیشرو)

۱.۴ پرهیز از زمینه‌سازی بهره‌مندی شرکت‌های بزرگ و ایجاد رانت (مزایایی برای بزرگ‌ترین صاحبان اموال فکری)

بیشترین سهم از بهره‌مندی‌های مالیاتی اموال فکری، مربوط به آن شرکت‌هایی است که بیشترین سود را از اموال فکری به دست می‌آورند. توضیح اینکه توزیع دارایی‌های فکری بسیار ناهموار است و اکثر درخواست‌های ثبت این اموال توسط تعداد کمی از شرکت‌ها صورت می‌پذیرد. به عنوان مثال در تحقیق انجام‌شده در کشور انگلستان، مشخص گردید که سال‌های

۲۰۰۱ تا ۲۰۰۵ شرکت‌های مستقر در این کشور در مجموع ۱۴۳۱۳ درخواست ثبت اختراع را به اداره ثبت اختراع اروپا (European Patent Organization) ارسال کردند. بیشترین تعداد مربوط به پنج ابر شرکت بود.^{۱۶} بر اساس داده‌های پایگاه ثبت اختراع انگلستان، این پیشتازی اکنون در اختیار دو شرکت دارو سازی آمریکایی - انگلیسی به نام آسترازنکا و فایزر می‌باشد.^{۱۷} این شرکت‌ها بیشترین توانایی در تجاری‌سازی فناوری‌های ثبت شده و ایجاد جریان‌های بزرگ درآمدی را داشته‌اند. متقابلاً بیشترین بهرهمندی از حمایت‌های خاص نظام‌های مالیاتی را بهره‌مند می‌شوند و در این بین ممکن است شرکت‌های کوچک کم برخوردار که بالتبع باید حمایت بیشتری بشوند، از معافیت‌های مالیاتی کمتری برخوردار گردند. چراکه متر و معیار در این نظام‌ها سودانگاران است (Griffith & Miller 2022:16).

در نتیجه، شرکت‌های کوچک و متوسط (SMEs) که عموماً منابع مالی و انسانی محدودتری دارند، از دسترسی عادلانه به این مشوق‌ها محروم می‌شوند و شکاف بین غول‌های صنعتی و کسب‌وکارهای نوپا عمیق‌تر می‌شود.

شرکت‌های کوچک و نوپا که عموماً فناوری‌های پیشرفته اما کم مقیاس را توسعه می‌دهند، به دلیل محدودیت منابع، قادر به رقابت با غول‌های صنعتی نیستند. برای مثال، یک استارت‌آپ فعال در حوزه زیست فناوری ممکن است تنها یک یا دو اختراع ثبت شده داشته باشد که درآمدزایی آن نیز به دلیل چالش‌های بازاریابی و رقابت با محصولات شرکت‌های بزرگ، بسیار محدود باشد. در چنین شرایطی، معیار سودانگاران نظام مالیاتی باعث می‌شود این شرکت‌ها نتوانند از معافیت‌های طراحی شده برای حمایت از نوآوری استفاده کنند و در عمل، حلقه معیوبی از کمبود سرمایه و کاهش انگیزه برای نوآوری ایجاد شود. جهت جلوگیری از این آفت سه راهکار پیشنهاد می‌شود:

۱. طراحی نظام مالیاتی مبتنی بر مقیاس فعالیت (تعداد اختراعات یا درآمد ناشی از آن‌ها) به جای سود خالص، به طوری که شرکت‌های کوچک با حداقل ثبت اختراع نیز از مزایای پایه بهره‌مند شوند.

۲. حمایت هدفمند از شرکت‌های کوچک و نوپا و اختصاص سهمیه‌های خاص برای شرکت‌های کوچک در معافیت‌های مالیاتی یا ارائه تسهیلات کم بهره برای ثبت اموال فکری به این شرکت‌ها.

۳. شفاف سازی مالیاتی و الزام شرکت‌های بزرگ به افشای دقیق میزان استفاده از معافیت‌های مرتبط با اموال فکری و جلوگیری از انتقال سود به بهانه‌های غیرواقعی.

(یکی از مسائل اخلاقی محوری در مالیات بر مالکیت فکری، انصاف است. شرکت‌های چندملیتی بزرگ با پرتفوی گسترده مالکیت فکری ممکن است بتوانند از راهبردهای پیچیده برنامه‌ریزی مالیاتی برای کاهش مسئولیت مالیاتی خود استفاده کنند، درحالی‌که کسب‌وکارهای کوچک ممکن است منابع یا فرصت‌های مشابهی نداشته باشند. این امر منجر به وضعیتی می‌شود که نوآوران کوچک بار مالیاتی نامتناسبی را متحمل شوند (Qudratov, 2024: 12).

۲.۴ تعادل تشویقی بین فرآیند تحقیق و توسعه و خروجی نهایی (تولید)

نظام‌ها مشوق‌های مالیاتی اموال فکری، ممکن است توجه بیش‌ازحد به فرآیند تحقیق و توسعه را تشویق کنند. به‌عنوان مثال، یک شرکت داروسازی ممکن است تصمیم بگیرد که در تحقیق و توسعه سرمایه‌گذاری کند نه ایجاد یک داروی جدید. چراکه می‌تواند هزینه‌های تحقیق و توسعه را کاملاً کسر کند اما هزینه‌های تجاری‌سازی یک دارو را باید نوعی سرمایه‌گذاری محسوب کرده و در نتیجه در مآخذ مالیاتی قرار دهد؛ بنابراین تمایل به مورد اول بسیار بیشتر است.

دریافته‌های جدید در کشورهایی که نظام‌های مالیاتی اموال فکری را به تصویب رسانده‌اند مشخص شده که روند فزاینده‌ای به سمت نگهداری اموال فکری جدا از تولید ایجادشده است (Ibid:13). داده‌های تجربی از کشورهای دارای این نظام‌ها (مانند ایرلند یا لوکزامبورگ) نشان می‌دهد شرکت‌ها ترجیح می‌دهند اموال فکری را در واحدهای مجزا ثبت و نگهداری کنند، بدون آنکه الزامی برای تبدیل آن‌ها به محصول نهایی وجود داشته باشد. این پدیده به «اقتصاد رانت‌خوار» دامن می‌زند که در آن سودآوری از طریق مدیریت دارایی‌های نامشهود (مثل حق امتیازها) محقق می‌شود، نه از طریق تولید کالاها یا خدمات.

کشورها با معرفی نرخ‌های مالیاتی ترجیحی برای درآمدهای ناشی از اموال فکری تلاش کرده‌اند تعادلی بین تشویق نوآوری و تولید ایجاد کنند؛ اما کارایی این ابزارها مشروط به شفافیت در تعریف «نوآوری مولد» و جلوگیری از سوءاستفاده است.

در مجموع، این نظام‌ها نیازمند بازنگری هستند تا اطمینان حاصل شود که مشوق‌های مالیاتی نه تنها به انباشت حقوق قانونی، بلکه به خلق ارزش واقعی در اقتصاد منجر می‌شوند و این تجربه را کشورهای در حال توسعه باید در نظر بگیرند.

۳.۴ در نظر گرفتن هزینه‌های تحقیق و توسعه به‌عنوان هزینه‌های جاری

هزینه‌های تحقیق و توسعه معمولاً به‌عنوان هزینه‌های جاری (ضروری) کسب‌وکار در نظر گرفته می‌شوند و از درآمد مشمول مالیات کسر می‌شوند. هدف اصلی این اقدام، کاهش درآمد مشمول مالیات در کوتاه‌مدت و بالطبع تشویق شرکت‌ها به سرمایه‌گذاری در نوآوری و توسعه است. برای اینکه هزینه‌ها قابل کسر باشند باید مستندات کافی وجود داشته باشد که هزینه‌های مربوطه را نشان دهد و همچنین باید مشخص شود که این هزینه‌ها برای تحقیق و توسعه در راستای اهداف تجاری و تولیدی شرکت انجام شده است چراکه در صورت اشتباه، ممکن است شرکت جریمه شود؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود در طراحی نظام حقوقی، هزینه‌های تحقیق و توسعه به‌عنوان هزینه‌های جاری (ضروری) قلمداد شود تا بتوان به‌سرعت از مزایای مالیاتی آن بهره‌مند شد، به‌ویژه اگر این هزینه‌ها با درآمد سال جاری مرتبط باشند.

۴.۴ تلاش برای واگذار نکردن عرصه رقابت به کشورهای باهوش‌تر

نظام‌های مالیاتی اموال فکری به‌صراحت برخی از کشورها را به مکان‌های جذاب‌تر برای ثبت این اموال تبدیل کرده‌اند. در نتیجه، دانستن این موضوع که تصمیم شرکت‌ها در مورد مکان ثبت اموال فکری متأثر از میزان مالیات‌های حوزه قضایی و مشوق‌های مرتبط با آن است اهمیت پیدا می‌کند (Griffith & Miller 2022:18).

به همین دلایل، ممکن است شرکت‌های چندملیتی دارایی‌های فکری خود را به حوزه‌های قضایی خارجی مطلوب منتقل کنند (A. Maine & Nguyen, 2011:1). به‌عنوان مثال، روزنامه گاردین در گزارش خود تصریح کرده است که شرکت‌ها «دارایی‌های فکری خود را به بهشت‌های مالیاتی منتقل می‌کنند» و این امر باعث می‌شود تا «درآمدهای مالیاتی در بریتانیا کاهش یابد» (Griffith & Miller 2022:4).

در کانادا نیز باوجود اینکه این کشور در مراحل مقدماتی، جهت جذب اموال فکری سیاست خوبی اتخاذ کرده است، اما این کشور در مراحل بعدی در فراهم ساختن مزایای مالیاتی جذاب برای اصحاب اموال فکری، نظیر بسته‌های ثبت اختراع، ناکام مانده است و همین امر امروزه بر مهاجرت معکوس سرمایه دامن زده است.^۱

تحقیقات نشان می‌دهد که حدود نیمی از درآمدهای اموال فکری، از کشورهای با مالیات بالا به کشورهای با مالیات پایین انتقال داده می‌شوند (Evers et al, 2014:503). بنابراین اگر کشوری

نقد و تحلیل ویژگی‌های نظام حقوقی ... (زهره شاکری و دیگران) ۱۵۹

مشوق‌های مالیاتی بیشتری ارائه کند، احتمال بیشتری وجود دارد که شرکت‌ها اموال فکری خود را به آنجا منتقل کنند (A. Novis, 2009:5).

بالا بردن معافیت‌های مالیاتی برای اموال فکری مخصوصاً در کشورهای در حال توسعه، می‌تواند یک استراتژی مؤثر برای تشویق نوآوری، افزایش رقابت‌پذیری و رشد اقتصادی باشد. این سیاست می‌تواند باعث افزایش سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه، حمایت از کسب‌وکارهای کوچک و متوسط، جذب سرمایه‌گذاری خارجی، ایجاد اشتغال و تقویت مالکیت فکری شود. با این حال، برای جلوگیری از سوءاستفاده و تضمین تأثیرات مثبت اقتصادی، نیاز است که این معافیت‌ها با سازوکارهای نظارتی و قوانین دقیق همراه شوند.

۵.۴ پرهیز از رونوشت مواد قانونی موجود به صورت عینی در طراحی نظام تشویقی (توجه به شرایط بومی)

اگر بنا باشد شیوه معافیت‌ها و کسرهای و ویژگی‌های مثبت، همان باشد که در قوانین سایر کشورها آمده، محقق و تولیدکننده اثر در کشور در حال توسعه، ترجیح می‌دهد تا اثر خود را به کشور پیشرفته‌تر منتقل کرده و در آنجا ثبت کند.

همچنین با نگاهی به آینده، شرکت‌ها ممکن است در مواجهه با مشوق‌های مالیاتی مختلف در نظام‌های مالیاتی اموال فکری، فعالیت واقعی خود را در ورای تحقیق و توسعه مخفی نمایند و عملاً از این طریق منفعت کمی عاید جامعه می‌گردد (Griffith & Miller 2022:19).

بنابراین اگر نظام حقوقی‌ای می‌خواهد در این موارد تصمیم بگیرد بهتر است با در نظر گرفتن همه این جوانب نظام مالیاتی خود را طراحی کند و یا شاید به نتیجه برسد که اصلاً طراحی چنین نظامی در وضعیت کنونی به صلاح آن کشور نباشد چراکه امروزه رقابت مالیاتی به گونه ایست که یک کشور برای جذب عواید حاصل از اموال فکری باید نظام مالیاتی خود را در این حیطه به گونه‌ای وضع نماید که مزایای قابل توجهی به دارنده آن و درعین حال به جامعه واصل نماید. (Ibid) توجه به شرایط بومی در طراحی نظام‌ها برای رعایت این امر بسیار بااهمیت است.

کشورهای در حال توسعه باید به طراحی نظام‌های مالیاتی منسجم و متناسب با نیازهای فرهنگی و اقتصادی خود بپردازند. از آنجایی که کشور در حال توسعه به جهت تجارب صنعتی پایین‌تر و اقتصاد سنتی، صنعت در آن توسعه‌یافتگی لازم را ندارد، می‌بایست مشوق‌هایی را در نظر بگیرد تا سرمایه‌گذاران و صاحبان فناوری بتوانند با استفاده از این تسهیلات در آن

کشور سرمایه‌گذاری نمایند. لذا نمی‌توان به همان طریقی که در کشورهای توسعه‌یافته از اموال فکری مالیات اخذ می‌شود؛ مالیات گرفت.

۶.۴ در نظر گرفتن عدالت و کارایی

ارزیابی یک سیستم مالیاتی که حقوق نامشهود را از دیدگاه عادلانه بررسی کند دشوار است زیرا این حقوق شامل طیف گسترده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی است. برای مثال، آیا کسی که حق مالکیت ادبی را می‌فروشد و کسی که حق موسیقی را می‌فروشد باید به‌طور مساوی در معرض مالیات قرار گیرند؟ آیا فروشنده نرم‌افزار کامپیوتری به‌عنوان کپی‌رایت یا اختراع، می‌تواند با یک فروشنده نرم‌افزار کامپیوتری که به‌عنوان یک راز تجاری محافظت می‌شود، مشابه در نظر گرفته شود؟ آیا خرید نام دامنه به‌عنوان یک علامت تجاری با خرید یک نام دامنه عمومی باید مشابه در نظر گرفته شود؟ آیا فردی که مالکیت فکری را به یک دانشگاه بزرگ - که در تحقیقات کاربردی مشغول به کار است - انتقال می‌دهد، شبیه به فردی است که مالکیت فکری را به یک کالج کوچک - که در تحقیقات اساسی و صرفاً علمی مشغول به کار است - انتقال می‌دهد؟ (A.Maine & Nguyen 2011:13)

بنابراین در نظر گرفتن عدالت در طراحی نظام مالیاتی اموال فکری با تفاوت‌هایی که این اموال و رویکردهای آن‌ها دارند بسیار دشوار است. البته یک فرمول در این میان وجود دارد. اگر نظام حمایتی اموال فکری در حمایت، به‌طور مشابه با اموال فکری رفتار کند، مشوق‌های مالیاتی آن‌ها نیز می‌تواند مشابه باشد. رویکردی که با مفاهیم مالیاتی عادلانه سازگار است؛ بنابراین در حالت ایده آل، سیستم مالیاتی مالکیت فکری باید اصول عدالت و کارایی را توأمان بپذیرد. کارایی یک سیستم مالیاتی را می‌توان از نظر میزان گسترش یا کاهش رشد اقتصادی ارزیابی کرد؛ زمانی که باعث رشد اقتصادی می‌شود کارآمد و زمانی که خلاف آن رفتار کند، ناکارآمد است. برخی صاحب‌نظران، سیاست‌های مالیاتی فعلی که برای توسعه و انتقال فناوری جدید اعمال می‌شود را به دلیل کاهش درآمد مالیاتی نمونه‌ای از ناکارآمدی می‌دانند (Ibid:27).

اختلاف اصلی در این رابطه معمولاً از نظر عدالت افقی اتفاق می‌افتد. عدالت افقی مستلزم آن است که افرادی که موقعیت مشابهی دارند باید به شیوه‌ای مشابه مالیات بپردازند. (طاهری تاری ۱۳۹۰: ۱۶۹) به عبارت دیگر فعالیت‌های معادل اقتصادی، باید به یک شیوه مالیات بپردازند حتی اگر از نظر شکل متفاوت باشند؛ بنابراین در طراحی نظام‌های مالیاتی توجه به تعادل عدالت و کارایی بسیار مهم است اما در کشورهای در حال توسعه ممکن است قانون‌گذار اراده نماید تا

از وجوه خاصی بیش از دیگری حمایت نماید؛ به عبارت دیگر ممکن است ارائه تخفیف‌های مالیاتی به برخی از مبتکران کارآمد باشد زیرا جامعه به‌طور کلی از نوآوری بالای برخی از خلاقیت‌ها بیش از دیگری بهره‌مند می‌شود؛ اما چنین اقداماتی ممکن است عدالت افقی را نقض کند؛ بنابراین دولت باید در هنگام طراحی یک سیستم مالیات بر مالکیت فکری، تعادل‌های معقول ایجاد کند. به عنوان مثال، دولت ممکن است تصمیم بگیرد که برتری عدالت را بر کارایی یا برعکس اعطا کند و در این حالت ممکن است سطح خاصی از نابرابری قابل قبول باشد؛ به عبارت دیگر، نقض عدالت افقی گاهی اوقات ممکن است توجیه شود اما فقط اگر بهره‌وری قابل توجهی را نصیب جامعه نماید (A. Maine & Nguyen 2011:2).

کشورهای در حال توسعه، با توجه به شکننده بودن اقتصاد و رقابت شدید بین نوگرایان اقتصادی و دانش‌بنیان‌ها، برای اینکه بتوانند با کشورهای توسعه‌یافته رقابت کنند و حداقل قانون خودساخته ایشان گریبان گیرشان نگردد، باید به همه این تفاوت‌ها توجه نموده و نظامی را طراحی نمایند تا کمترین خلل در آن وجود داشته باشد.

۷.۴ توجه به فناوری بلاک چین و هوش مصنوعی

این فناوری که پایه ارزهای دیجیتال است، ممکن است در آینده تأثیر دگرگون‌کننده‌ای بر مالیات بر مالکیت فکری داشته باشد. توانایی بلاک چین در ارائه سوابق شفاف و تغییرناپذیر از معاملات می‌تواند به ردیابی مالکیت و انتقال مالکیت حاصل از فکر به روشی امن‌تر و کارآمدتر کمک کند. این امر می‌تواند نگرانی‌ها در مورد سرقت مالکیت فکری، تقلب و دست‌کاری در قیمت‌گذاری انتقالی را برطرف کند.

با فعال کردن یک سیستم دقیق‌تر و شفاف‌تر برای مستندسازی مالکیت فکری و پرداخت‌های حق امتیاز، بلاک چین می‌تواند فرآیند مالیات بر مالکیت فکری دیجیتال را ساده کرده و فرصت‌های اجتناب از مالیات را کاهش دهد. با این حال، پذیرش گسترده بلاک چین برای معاملات مالکیت فکری هنوز در مراحل اولیه است و پیامدهای آن برای مالیات بر مالکیت فکری تا حد زیادی ناشناخته باقی مانده است.

همچنین روند نوظهور دیگر در مالکیت فکری، نقش فزاینده هوش مصنوعی (AI) و تحلیل داده‌ها در ایجاد و مدیریت مالکیت فکری است. با پیشرفته‌تر شدن هوش مصنوعی، انتظار می‌رود که این فناوری نقش مهمی در ایجاد نوآوری‌های جدید، خلق هنر، نوشتن موسیقی و حتی طراحی اختراعات داشته باشد. این امر سؤالات جدیدی درباره مالکیت مالکیت فکری

ایجاد می‌کند، به‌عنوان مثال اگر یک سیستم هوش مصنوعی یک اختراع را خلق یا اثر هنری‌ای را ایجاد نماید، چه کسی باید به‌عنوان مالک شناخته شود؟ وضعیت مالیات بر درآمدهای به‌دست‌آمده از این آثار چگونه است؟

برخی نویسندگان معتقدند هوش مصنوعی جنبه‌هایی از خلاقیت انسانی را شبیه‌سازی می‌کند و به جهت فقدان اصالت ذاتی و دیدگاه‌های ذهنی صرفاً جایگاه توسعه‌دهنده را در خلق اثر دارد؛ اگرچه در سال‌های اخیر مواردی از شناسایی کپی‌رایت برای این آثار وجود داشته است. به‌عنوان مثال دادگاه اینترنتی پکن در اواخر نوامبر ۲۰۲۳ در پرونده‌ای تصویری را که توسط هوش مصنوعی با استفاده از فناوری تبدیل متن به‌عکس ایجاد شده بود را واجد شرایط حمایت از طریق کپی‌رایت دانست (شاگری، ۱۴۰۴: ۴۵). از طرف دیگر اما برخی پژوهشگران اصطلاح «اثر تولیدشده توسط هوش مصنوعی» را نادرست و گمراه‌کننده می‌دانند زیرا همواره یک انسان در حلقه تولید وجود دارد و با یک شبکه هیبریدی مواجه هستیم (همان: ۴۸).

با ادامه توسعه هوش مصنوعی، قانون‌گذاران باید با سؤالاتی درباره مالکیت اموال فکری و مناسب بودن چارچوب‌های حقوقی سنتی برای اقتصاد دیجیتال نوظهور دست‌وپنجه نرم کنند. به‌موازات نظرات فوق‌الذکر بررسی همه این دیدگاه‌ها و دیدگاه‌های دیگری که در این عرصه ممکن است در آینده به منصفه ظهور برسند نیاز به بررسی دارد؛ بنابراین مالیات بر مالکیت فکری تولیدشده توسط هوش مصنوعی ممکن است به رویکردهای جدیدی نیاز داشته باشد تا اطمینان حاصل شود که چنین آفریده‌هایی به‌طور مناسب مشمول مالیات می‌شوند.

۵. نتیجه‌گیری

نظام‌های مالیاتی کارآمد و عادلانه می‌توانند انگیزه‌ها را برای سرمایه‌گذاری در فناوری و نوآوری افزایش دهند و در نتیجه به رشد اقتصادی منجر شوند اما در این میان، برای طراحی نظام مالیاتی اموال فکری، رونوشت از قوانین کشورهای توسعه‌یافته بدون توجه به شرایط اقتصادی و اجتماعی کشورهای در حال توسعه ممکن است موجب ناکامی نظام‌های مالیاتی شود. در این رابطه ضروری است که نظام مالیاتی، علاوه بر توجه به شرایط بومی که منجر به افزایش کارایی می‌گردد، از نظر عدالت نیز به‌درستی عمل کند تا همه فعالان اقتصادی به‌صورت برابر و منصفانه تحت پوشش قرار بگیرند.

بدیهی است در هر نظام مالیاتی نسبت به بنگاه‌های خرد و کلان تفاوت دیدگاه و عملکرد وجود دارد لذا می‌بایست این تفاوت دیدگاه را به‌تمامی کنشگران اقتصادی در یک جامعه

نسبت به موضوع اخذ مالیات تسری دهیم تا شاهد عدالت اقتصادی و احقاق حقوق جامعه باشیم. استفاده از عدالت افقی به عنوان یک ابزار تجزیه و تحلیل سیاست مالیاتی، تفاوت‌های زیادی در رفتار مالیاتی صاحبان مالکیت فکری، آشکار می‌کند. استفاده از یک استاندارد کارایی مناسب برای ارزیابی تخفیف‌های مالیاتی برای دارایی‌های فکری (به عنوان مثال، هزینه‌های مالیاتی به شکل کسر و اعتبارات) نشان می‌دهد که بسیاری از معافیت‌ها و تخفیف‌های مالیاتی بر اموال فکری به صورت موردی و محدود اثربخش است. چراکه اساساً تمایز فلسفی در سیستم مالیاتی فعلی در وجوه مختلف و همچنین قوانین مختلف برای انواع مختلف مالکیت فکری، یک سیستم پیچیده و انعطاف‌ناپذیر را ایجاد کرده است.

پی‌نوشت‌ها

1. United Nations Conference On Trade And Development, "Creative Economy Outlook 2024 Technical and statistical report", United Nations publication issued by the United Nations Conference on Trade and Development, (2024), at 10.
۲. مقاله «مالیات بر درآمد اموال فکری» (سعید حبیب و مهدیه دره شیر)، فصلنامه تحقیقات حقوقی (۱۳۹۳) و پایان‌نامه «حقوق مالیاتی در حوزه مالکیت‌های فکری» (سید حسن حسینی، عبدالهادی وحیدی فردوسی و مجتبی قاسمی)، دانشگاه شهید بهشتی (۱۴۰۰).
3. Patent Box Regimes in Europe, as of July 2024. <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2024/>.
4. Patent Box Regimes in Europe, as of July 2024. <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2024/>.
5. <https://www.murgitroyd.com/insights/patents/were-going-to-need-a-bigger-box-patent-box-tax-relief-continues-to-grow>.
6. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/rd-tax-incentives.html>.
7. Ireland, Office of the Revenue Commissioners, Tax Instruction 7.3.6 Patent Royalties and Related Distributions, at 513. (Section 234 and 141 TCA 1997) (Dublin: Office of the Revenue Commissioners, April 2011).
8. De kwalificerende voordelen uit hoofde van een door de belastingplichtige zelf voortgebracht kwalificerend immaterieel activum worden, indien hij daarvoor bij de aangifte over een jaar kiest.
9. United Kingdom, HM Revenue & Customs, Consultation on the Patent Box (London: HM Revenue & Customs, June 2011), at 10

10. (a) it creates, or significantly contributes to the creation of, the invention, or (b) it performs a significant amount of activity for the purposes of developing the invention or any item or process incorporating the invention.

۱۱. بند (ل) - فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه‌های ذی‌ربط)، فرهنگی و هنری که به‌موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف است.

۱۲. بر اساس اطلاعات اداره ثبت اختراع سازمان مالکیت صنعتی، تعداد اختراعات ثبت شده مخترعان در ایران تا قبل از سال ۱۳۸۶، تقریباً هر ساله رشد داشته است، و نسبت رشد سالانه نسبت به سال قبل، تراز مثبت داشته است؛ اما از سال ۱۳۸۶ به بعد تاکنون، اگرچه هر سال تعداد ثبت اختراعات افزایش داشته است، اما نسبت رشد سالانه در سنجش با سنوات قبل، کاهش داشته است. این در حالی است که بر اساس پایگاه اطلاعات ISI و گزارش وزارت علوم، تحقیقات و فناوری تعداد مقالات انتشار یافته علمی در فاصله سال‌های ۱۳۷۷ تا ۱۳۹۳ و از ۱۳۹۳ تاکنون و نسبت رشد سنواتی آن، پیوسته در حال افزایش است. بخشی از این مقالات به حوزه‌هایی نظیر علوم اجتماعی، فرهنگی، هنری، سیاسی و... اختصاص دارند.

13. Gov.je. "Company Tax: <https://www.gov.je/Industry/BusinessAdviceHub/BusinessTaxesSocialSecurity/pages/companytax.aspx>.

14. Internal Revenue Service. "Instructions for Form 5471 (01/2024), Category 5 Filer, CFC." <https://www.irs.gov/instructions/i5471#idm140322106164032>.

15. Dutch tax code, available at: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/2024-01-01>.

16. Unilever plc, GlaxoSmithKline, BT Group plc, Rolls-Royce plc and QinetiQ Limited.

17. UK Intellectual Property Office (UK IPO).

کتاب‌نامه

برج، ابل (۱۳۹۰)، *راهنمای عملی ارزیابی تأثیر اجتماعی*، قلیچ، مرتضی، رمضان، محمدعلی، تهران: جامعه‌شناسان.

پور ناجی، مجید؛ اشرافی، داریوش و پور نوری، منصور (۱۴۰۳)، *واکاوی قوانین مالیاتی بین‌المللی ایران در پرتو موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف*، پژوهش‌های حقوقی، شماره ۵۹، ۱ - ۲۰.

حبیبی، سعید (۱۳۹۹)، *مالیات بر درآمد مالکیت فکری*، فصل‌نامه تحقیقات حقوقی، شماره ۶۹، ۹۲ - ۱۱۶.

حسینی، سید حسین (۱۴۰۰)، *حقوق مالیاتی در حوزه مالکیت‌های فکری*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق دانشگاه شهید بهشتی، تهران.

نقد و تحلیل ویژگی‌های نظام حقوقی ... (زهره شاکری و دیگران) ۱۶۵

رستمی، ولی؛ محمدی، فاطمه و رنجبر، مسعود (۱۳۹۶)، بررسی حقوقی نقش مالیات بر توسعه سیاسی و دموکراسی، مطالعات حقوق عمومی، (۳)، ۶۰۱-۶۲۰.

رستمی، ولی (۱۴۰۰)، حقوق مالیه عمومی؛ چاپ ۹، تهران: میزان.

سازمان امور مالیاتی، معاونت مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۲)، آشنایی با قانون مالیات بر ارزش افزوده، تهران: بازرگانی.

شاکری، زهرا (۱۴۰۴)، نظام حقوق مالکیت ادبی و هنری در عصر هوش مصنوعی؛ ملاحظات برای سیاست گذاری در حکمرانی آتی، سیاستگذاری عمومی، (۱۱)، صص ۴۱-۵۵.

ضیائی بیگدلی محمدتقی، طهماسبی بلداجی فرهاد (۱۳۸۳)، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن، تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.

طاهری تازی، میر محسن (۱۳۹۰)، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، تهران: شهر دانش.

فرخی، زهره و گودرزی، شهره (۱۳۹۸)، وجوه تمایز اموال فکری از دیگر اموال، تحقیقات حقوق خصوصی، (۷)، ۸۱-۱۰۳.

میر حسینی، سید حسن (۱۳۹۵)، مقدمه‌ای بر حقوق مالکیت معنوی، تهران: میزان.

میر حسینی، سید حسن (۱۳۹۷)، حقوق علائم تجاری، تهران: میزان.

A. Maine, Jeffrey and Nguyen, Xuan-Thao (2011), *Equity and Efficiency in Intellectual Property Taxation*, Brooklyn Law Review, Vol. 76, No.1., Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1768037>.

A. Novis, Derrick (2009), *Intellectual Property Planning in Challenging Economic Times*, CCHInternationalTaxNews. (http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/BusinessAdviser/Documents/200910/1707_IntellectualProp_ArticleReprint_v3.pdf) Last accessed 2 September 2019.

Acharya, Mayashree (2024), *Trademark Accounting: Everything You Need to Know*, <https://cleartax.in/s/trademark-accounting>.

Borj, A. (1390/2011). A Practical Guide to Social Impact Assessment. Translated by Ghalich, M., & Ramazani, M. Tehran: Jame'eh Shenasan. (in Persian)

Chaudhary, Parth (2022). Analysis on Intellectual Property Tax Regime in India. School of Law, Ajeenkya DY Patil University. Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=4091668>.

Cnossen, Sijbren (2011) *A VAT Primer for Lawyers, Economists, and Accountants*, University of Maastricht - Department of Economics, ax Notes, Vol. 124, No. 7. Electronic copy available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1449501.

- D. Atkinson, Robert and Andes Scott(2011), *Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation*, The Information Technology & Innovation Foundation, WashingtonDC: ITIF. Electronic copy available at <http://www.itif.org/files/2011-patent-box-final.pdf>.
- Deloitte(2019), *2012 Global Survey of R & D Tax Incentives* (February 2012). (<http://www.deloitte.com/assets/DcomBelgium/Local%20Content/Articles/EN/Services/Tax/Global%20RD%20Survey%20February%202012%20update.pdf>)
- Desroches, Antoine (2012), *A Comparative Study of the Canadian and European Taxation of Intellectual Property Income: Has the Time Come for a Canadian Patent Box?*, Canadian Tax Foundation-Jean Potvin. Electronic copy available at http://www.ctf.ca/EN/EN/About_CTF/SP_award/Desroches.aspx.
- Evers, Lisa, Miller, Helen and Spengel, Christoph(2014), *Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations*, International Tax and Public Finance, Springer;International Institute of Public Finance, vol. 22(3). Electronic copy available at <https://ideas.repec.org/a/kap/itaxpf/v22y2015i3p502-530.html>.
- Farrokhi, Z. & Goodarzi, Sh. (1398/2019). Distinguishing Features of Intellectual Property from Other Properties. Private Law Research, (7), 81-103. (in Persian)
- Griffith Rachel and Miller Helen (2022), *Corporate Taxes and Intellectual Property: Simulating the Effect of Patent Boxes*, E.S.R.C Economoc and Social Research Council. Electronic copy available at www.ruchelaw.com.
- Habiba, S. (1399/2020). Income Tax on Intellectual Property. Legal Research Journal, (69), 92-116. (in Persian)
- Hosseini, S. H. (1400/2021). Tax Law in the Field of Intellectual Properties. Master's Thesis in Law, Shahid Beheshti University, Tehran. (in Persian)
- <https://www.china-briefing.com/news/tax-incentives-china-to-encourage-technology-innovation-updated/>.
- <https://www.murgitroyd.com/insights/patents/were-going-to-need-a-bigger-box-patent-box-tax-relief-continues-to-grow>.
- <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/rd-tax-incentives.html>.
- Internal Revenue Service. "Instructions for Form 5471 (01/2024), Category 5 Filer, CFC." <https://www.irs.gov/instructions/i5471#idm14032210616402>.
- Ireland(2011), Office of the Revenue Commissioners, Tax Instruction 7.3.6 Patent Royalties and Related Distributions, at 513. (Section 234 and 141 TCA 1997) (Dublin: Office of the Revenue Commissioners).
- Kahng, Lily (2014) ,*The Taxation of Intellectual Capital*, Florida Law Review. Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=2418036>.
- Laskar, Manzoor (2014) ,*Levy of Income Tax on Intellectual Property*, Symbiosis International University. Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=2400900>.
- Maisto, Guglielmo(2018), *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law*, EU Law and Tax Treaties (Milan: EC and International Tax Law Series).

نقد و تحلیل ویژگی‌های نظام حقوقی ... (زهره شاکری و دیگران) ۱۶۷

- Mir Hosseini, S. H. (1395/2016). An Introduction to Intellectual Property Law. Tehran: Mizan. (in Persian)
- Mir Hosseini, S. H. (1397/2018). Trademark Law. Tehran: Mizan. (in Persian)
- National Tax Administration, Value Added Tax Deputy. (1392/2013). Introduction to the Value Added Tax Law. Tehran: Bazargani. (in Persian)
- Patent Box Regimes in Europe, as of July 2024. Electronic copy available at: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2024/>.
- Pour Naji, M.; Ashrafi, D. & Pour Nouri, M. (1403/2024). Analyzing Iran's International Tax Laws in Light of Double Taxation Avoidance Agreements. *Legal Researches*, (59), 1-20. (in Persian)
- Qudratov, Jahongir Qahramon o'g'li (2024). The Problems of Taxation of Intellectual Property. International Scientific-Online Conference on Current Approaches and New Research in Modern Sciences. DOI: 10.5281/zenodo.14039933.
- Rostami, V. (1400/2021). Public Finance Law. 9th ed. Tehran: Mizan. (in Persian)
- Rostami, V.; Mohammadi, F. & Ranjbar, M. (1396/2017). Legal Review of the Role of Taxation in Political Development and Democracy. *Public Law Studies*, (3), 601-620. (in Persian)
- Shakeri, Z. (1404/2025). The System of Literary and Artistic Property Rights in the Age of Artificial Intelligence; Considerations for Policy-making in Future Governance. *Public Policy*, (11), 41-55. (in Persian)
- Shanahan, Jim(2011), *Is it time for your country to consider the 'patent box?'*, PwC's Global R&D Tax Symposium on Designing a Blueprint for Reducing the After-Tax Cost of Global R & D. Electronic copy available at: http://download.pwc.com/ie/pubs/2011_is_it_time_for_your_country_to_consider_the_patent_box.pdf.
- Taheri Tari, M. M. (1390/2011). The Principle of Equality and Tax Justice in the Mirror of Human Rights and Modern Tax Law. Tehran: Shahr-e Danesh. (in Persian)
- Tobias Bornemann, K Laplante, Stacie and Osswald, Benjamin(2018), *The effect of intellectual property boxes on innovative activity & effective tax rates*, Provided in Cooperation with: arqus-Working Group in Quantitative Tax Research., available at: <https://hdl.handle.net/10419/190983>.
- United Kingdom, HM Revenue & Customs, Consultation on the Patent Box (London: HM Revenue & Customs(2011).
- United Nations Conference On Trade And Development, "Creative Economy Outlook 2024 Technical and statistical report", United Nations publication issued by the United Nations Conference on Trade and Development,(2024). Electronic copy available at: https://unctad.org/system/files/official-document/ditctsce2024d2_en.pdf.
- V. Zanet Elizabeth and C. Ruchelman Stanley(2022), *Taxation Of Intellectual Property – The Basics*, provide of Ruchelman P.L.L.C- tax law firm in New York City. Electronic copy available at: <http://publications.ruchelaw.com/news/2017-05/tax-101-IP.pdf>.
- Zhou, Qian (2023), What Are the Tax Incentives in China to Encourage Technology Innovation?, China Briefing. <https://www.china-briefing.com/news/tax-incentives-china-to-encourage-technology-innovation-updated/>.

۱۶۸ اقتصاد و تجارت نوین، سال ۱۹، شماره ۴، زمستان ۱۴۰۳

Ziaei Beigdeli, M. T. & Tahmasebi Baladji, F. (1383/2004). Value Added Tax: Modern Taxation.
Tehran: Institute for Economic Research. (in Persian)