



دستور جلسه (۱)	شناسه دستور
<p>بررسی مراتب اعتراض نسبت به: عدم اجرای مفاد "قانون مالیات های مستقیم"، "قانون مالیات بر ارزش افزوده" و "قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف" در رسیدگی مالیاتی شرکت های پیمانکار خارجی</p>	عنوان دستور
<p>مراتب اعتراض مؤسسه محلاتی و همکاران (اعضای انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز) در خصوص رسیدگی مالیاتی شرکت های پیمانکار خارجی به ترتیب در حوزه های "مالیات مستقیم" و "مالیات بر ارزش افزوده" به شرح زیر ارائه می گردد:</p> <p>الف) در حوزه مالیات های مستقیم</p> <p>عموماً قراردادهای پیمانکاری منعقد می شود میان اشخاص حقوقی ایرانی به عنوان کارفرما و شرکتهای خارجی به عنوان پیمانکار شامل موارد زیر می باشد:</p> <ol style="list-style-type: none"> ۱. یک و یا تمامی موارد تأمین ماشین آلات و تجهیزات ۲. درآمد مهندسی پایه ۳. نظارت بر نصب و خدمات آموزشی <p>قرارداد های یاد شده از حیث تعلق مالیات مشمول "قانون مالیات های مستقیم"، "قانون مالیات بر ارزش افزوده" و مفاد "قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف" _ مدل قراردادهای اجتناب از دریافت مالیات مضاعف کنوانسیون مالیاتی سازمان اقتصادی و توسعه اقتصادی _ می باشند.</p> <p>به موجب مفاد بند (۵) ماده ۱ قانون مالیات های مستقیم^۱، اساساً هر شخص غیر ایرانی نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید و نیز درآمدهایی که بابت دادن تعلیمات و کمک های فنی کسب می نماید، مشمول پرداخت مالیات می باشد. اما استثنائاً در مورد عملیات پیمانکاری حسب حکم بند (الف) تبصره ۲ ماده ۱۰۷ همان قانون^۲ در صورتیکه کارفرما، وزارتخانه ها، موسسات و شرکت های دولتی یا شهرداریها باشد، آن قسمت از مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می رسد با حفظ شروط برشمرده در قانون، از پرداخت مالیات معاف خواهد بود، از این رو، بطور خلاصه می توان گفت براساس این مواد اگر کارفرما دولتی باشد پیمانکار معاف از مالیات خواهد بود.</p> <p>نکته قابل توجه این است که شرکت های پیمانکاری خارجی ضمن انعقاد قرارداد با شرکت های خصوصی و دولتی ایرانی، فعالیت های موثری در زمینه ساخت کارخانجات و تأسیسات به همراه انتقال تکنولوژی روز دنیا در امور زیربنایی در ایران، انجام می دهند، لکن تنها در شرایطی که کارفرمای ایشان دولتی باشد مشمول معافیت از مالیات می گردند و این درحالی است که حسب مفاد "قراردادهای اجتناب از پرداخت</p>	شرح دستور

۱ - بند ۵ ماده ۱ قانون مالیات های مستقیم و قانون اصلاح موادی از قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۸۰: «هر شخص غیر ایرانی نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و دادن تعلیمات و کمک های فنی و یا واگذاری فیلم های سینمایی از ایران تحصیل می نماید، مشمول پرداخت مالیات می باشد.»

۲ - تبصره ۲ ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم و قانون اصلاح موادی از قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۸۰: «در صورتیکه کارفرما، وزارتخانه ها، موسسات و شرکت های دولتی یا شهرداریها باشد، آن قسمت از مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می رسد مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد از پرداخت مالیات معاف خواهد بود»



<p>مالیات مضاعف^۱، چنانچه ایران طرف قرارداد با کشوری باشد که پیمانکار مقیم آن است، درآمد ناشی از تأمین ماشین آلات و تجهیزات معاف از مالیات خواهد بود.^۲ بدین معنی که در شرایطی که قرارداد اجتناب بین دو کشور پیمانکار و کارفرما وجود داشته باشد، این درآمد به علت آنکه با امکانات مالی، مدیریتی، اداری و سایر امکانات شرکت پیمانکار در کشور مبدأ انجام پذیرفته است، به صراحت مفاد بند ۲ ماده ۷ قرارداد اجتناب قابل تخصیص به پایگاه ثابت پیمانکار در کشور کارفرما (ایران) نبوده و معاف از مالیات می باشد.</p> <p>همچنین در کلیه قراردادهای منعقد و طبق اعتبارات اسنادی پیش بینی شده، مالکیت ماشین آلات و تجهیزات موضوع قرارداد پیمانکاری در زمان حمل به کارفرمای ایرانی (خریدار) منتقل می شود، لذا طبق اصول و ضوابط پذیرفته شده حسابداری، درآمد مربوطه در این مقطع (زمان انتقال مالکیت) و در همان محل (دفاتر شرکت خارجی در خارج از ایران) شناسایی می گردد، لذا به صراحت مقررات قانونی (بند ۵ ماده ۱ ق.م.م) این درآمد از آن ایران بوده و با توجه به اینکه انتقال مالکیت از طرف فروشنده به خریدار در ایران انجام نمی گیرد، نمی تواند درآمد ناشی از فعالیت فروش در ایران تلقی گردد.</p>	
<p>ب) در حوزه مالیات بر ارزش افزوده</p> <p>شعب شرکت های خارجی براساس اصول و ضوابط پذیرفته شده حسابداری، موظف به ثبت درآمدهای شرکت مادر حاصل از ارائه خدمات و یا فروش ماشین آلات و تجهیزات (در قالب درآمد قراردادهای پیمانکاری) در ایران می باشند.</p> <p>مطابق مفاد قراردادهای مذکور، ماشین آلات و تجهیزات به نام و توسط شرکت ایرانی (کارفرما) وارد کشور شده و از گمرک ترخیص می گردند و در این هنگام حسب حکم تبصره های (۱) و (۲) ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده^۴، مالیات مذکور توسط گمرک و از واردکننده (کارفرما) وصول و در دفاتر به عنوان اعتبار، ثبت و از مالیات ارزش افزوده قابل پرداخت ایشان کسر می گردد.</p>	<p>شرح دستور (ادامه)</p>

۳ - بند ۲ ماده ۷ قرارداد اجتناب: « ۱. درآمد موسسه یک دولت متعاقد فقط مشمول مالیات همان دولت خواهد بود مگر اینکه این مؤسسه از طریق مقر دایم واقع در دولت متعاقد دیگر امور تجاری خود را انجام دهد. چنانچه مؤسسه از طریق مزبور به کسب و کار بپردازد درآمد آن مؤسسه فقط تا حدودی که مرتبط با مقر دایم مذکور باشد، مشمول مالیات دولت دیگر می شود. ۲. با رعایت مقررات بند ۳ این ماده، در صورتی که مؤسسه یک دولت متعاقد از طریق مقر دایم واقع در دولت متعاقد دیگر فعالیت نماید، آن مقر دایم در هر یک از دو دولت متعاقد دارای درآمدی تلقی می شود که اگر به صورت مؤسسه ای متمایز و مجزا و کاملاً مستقل از مؤسسه ای که مقر دایم آن است به فعالیت های نظیر یا مشابه در شرایط نظیر یا مشابه اشتغال داشت، می توانست تحصیل کند. ۳. در تعیین درآمد مقر دایم، هزینه های قابل قبول از جمله هزینه های اجرایی و هزینه های عمومی اداری که مطابق با قوانین ملی دولت مربوطه هر گاه مقر دایم مؤسسه ای مستقل می بوده، قابل کسر بود، تا حدودی که این هزینه ها برای مقاصد آن مقر دایم تخصیص یافته باشند، کسر خواهد شد، اعم از آنکه در دولتی که مقر دایم در آن واقع شده است، انجام پذیرد یا در جای دیگر. ۴. چنانچه در یک دولت متعاقد روش متعارف برای تعیین درآمد قابل تخصیص به مقر دایم براساس تسهیم کل درآمد مؤسسه به بخشهای مختلف آن باشد، مقررات بند ۲ مانع بکاربردن روش تسهیمی متعارف آن دولت متعاقد، برای تعیین درآمد مشمول مالیات نخواهد شد. در هر حال نتیجه روش تسهیمی متخذه باید با اصول این ماده تطابق داشته باشد. ۵. صرف آنکه مقر دایم برای مؤسسه جنس یا کالا خریداری می کند موجب منظور داشتن درآمد برای آن مقر دایم نخواهد بود. ۶. درآمد منظور شده برای مقر دایم سال به سال به روش یکسان تعیین خواهد شد، مگر آنکه دلیل مناسب و کافی برای اعمال روش دیگر وجود داشته باشد. ۷. در صورتی که درآمد شامل اقلامی از درآمد باشد که طبق سایر مواد این موافقتنامه حکم جداگانه ای دارد، مفاد این ماده خدشهای به مقررات آن مواد وارد نخواهد آورد.»

۴ - ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب: « مؤدیان مکلفند مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. تبصره ۱ _ گمرک ایران مکلف است مالیات موضوع این قانون را قبل از ترخیص از وارد کنندگان کالا وصول و در پروانه های گمرکی و یا فرمهای مربوط حسب مورد درج نماید و اطلاعات مربوط به اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول مقررات این قانون را حداکثر به صورت ماهانه به سازمان امور مالیاتی کشور ارایه نموده و امکان دسترسی همزمان سازمان امور مالیاتی کشور به پایگاههای اطلاعاتی ذی ربط را فراهم آورد. گمرک مکلف است مالیات وصولی هر ماه را تا پانزدهم ماه بعد به حساب مخصوصی نزد خزانه داری کل کشور که به این منظور توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام میگردد واریز نماید. تبصره ۲ _ وارد کنندگان خدمات مکلفند مالیات متعلق به خدمات خریداری شده از خارج از کشور را محاسبه و پرداخت نمایند.»



<p>شایان گفت است که واحد مالیاتی رسیدگی کننده به مالیات شعبه، با توجه به ثبت درآمد پیمانکاری و فروش ماشین آلات شرکت مادر در دفاتر شعبه (در قالب قرارداد پیمانکاری) و در هنگام رسیدگی، مالیات بر ارزش افزوده را نسبت به کل درآمد ابرازی (اعم از پیمانکاری و فروش ماشین آلات و تجهیزات) مطالبه می نماید، در حالیکه شعب شرکت های پیمانکاری خارجی در ایران در اجرای اصل شفاف بودن و ابراز کامل و رعایت مقررات و تکالیف قانونی، کلیه درآمدهای پیمانکاری شرکت مادر را (در ایران و از ایران) ابراز می نمایند و انجام این تکلیف توسط شعب این شرکت ها جزء لاینفک دفتر مرکزی بوده و خود دارای شخصیت حقوقی مستقل نمی باشند، بنابراین در راستای تکالیف گزارشگری بوده و مسلماً اعلام این درآمدها نمی بایست به عنوان درآمد شعبه تلقی گردد.</p> <p>به علاوه در مورد ماشین آلات و تجهیزات، مالکیتی نسبت به آنها در ایران به شعبه انتقال نمی یابد که آن را به کارفرمای شرکت اصلی در ایران انتقال دهد، بنابر این درآمدی برای شعبه در ایران در ارتباط با این قسمت از درآمد پیمانکاری نمی توان متصور بود، مضافاً اینکه مالیات بر ارزش افزوده آن، قبل تر توسط واردکننده پرداخت شده است و مطالبه آن از پیمانکار خارجی پرداخت مضاعف تلقی می گردد.</p> <p>همچنین در مورد خدمات انجام شده در کشور مبدأ از امکانات پایگاه ثابت (پرسنل، امکانات اداری، مالی و...) استفاده نشده است. لذا حسب مفاد ماده ۷ قرارداد اجتناب، درآمد مذکور قابل تخصیص به پایگاه ثابت نبوده و مشمول مالیات ارزش افزوده نمی باشد.</p>	
<p>رئوس مشکلات مطرح شده معترضین به شرح ذیل می باشد:</p> <ol style="list-style-type: none">۱. برخوردهای واحدهای تابعه سازمان امور مالیاتی و از جمله هیأت های حل اختلاف مالیاتی سلیقه ای است و موجب مطالبه مالیات های غیرقانونی و غیرواقعی از شرکت های خارجی می شود.۲. توضیحات و تفسیرهای مفاهیم و اصطلاحات به کار رفته در مواد مختلف "قراردادهای اجتناب از پرداخت مضاعف مالیات" روشن نبوده و دارای ابهام می باشد.۳. برخوردهای مغایر سبب بی اعتمادی شرکت های خارجی به سیستم مالیاتی ایران و عدم رغبت آن ها به حضور در بازار ایران می شود.۴. از آنجا که نحوه برخورد واحدهای زیرمجموعه سازمان امور مالیاتی در شرایط قراردادهای منعقد آتی با طرفهای ایرانی تأثیرگذار است، این موضوع موجب تعهد پرداخت مالیات طرف ایرانی به منظور ترغیب شرکت خارجی به انجام فعالیت در ایران می گردد؛ به عبارت دیگر سبب تحمیل هزینه مالیات شرکتهای خارجی به شرکت های ایرانی و یا برآورد هزینه مالیات به مبالغ بیش از موازین قانونی، در قیمت قراردادهای می گردد.۵. برخوردهای غیر شفاف سبب ایجاد هزینه پیگیری، تطویل دوره رسیدگی، قطعیت وصول مالیات و صرف وقت می شود.	<p>ایرادات و مشکلات مطروحه</p>
<p>موضوع در کارگروه کمیته ماده ۷۶ قانون برنامه پنجم توسعه در تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۱۱ و با حضور نمایندگان اعضاء محترم کمیته، موسسه محلاتی و همکاران، سندیکای شرکت های پیمانکار تأسیسات و تجهیزات صنعتی، دفتر سرمایه گذاری خارجی سازمان سرمایه گذاری و کمک های اقتصادی و فنی ایران، اتاق تهران، سازمان امور مالیاتی مطرح و مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به مباحث مطروحه در این جلسه پیشنهاد و جمع بندی بدین شرح بود که در صورت عدم اظهارنظر و اقدام مؤثر سازمان امور مالیاتی ظرف مدت دو هفته نسبت به مشکلات مورد بررسی، قضیه در کمیته ماده ۷۶ مطرح گردد.</p> <p>توضیح اینکه حسب نامه دریافتی از مؤسسه محلاتی، اقدام مؤثر و لازم در این خصوص از طرف سازمان امور مالیاتی صورت نپذیرفته است، از این رو، تصمیم بر آن شد تا موضوع در صحن کمیته مطرح و مورد بررسی قرار گیرد.</p>	<p>جمع بندی کارگروه</p>



<p>پیشنهاد می گردد سازمان امور مالیاتی با اتخاذ ترتیباتی برای جلوگیری از برخورد سلیقه ای در دریافت مالیات، مقررات لازم و بایسته در خصوص نحوه رسیدگی مأمورین مالیاتی در انواع قراردادهای شرکتها و فعالیتهای خارجی در ایران را صادر نماید.</p>	<p>پیشنهاد دبیرخانه</p>
<p>۱. مستندات قانونی مربوطه بویژه: - بند (۵) ماده ۱، و ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم و قانون اصلاح موادی از قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۸۰ - ماده ۷ قراردادهای موافقتنامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و فرار مالیاتی - ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ ۲. نامه شماره ۱- /۱۱۱ /د-۰۰۸۳ مورخ ۱۳۹۳/۱۲/۱۷ موسسه محلاتی و همکاران خطاب به کمیته موضوع ماده ۷۶ قانون برنامه پنجم توسعه ۳. نامه شماره ۱- /۱۱۱ /د-۰۰۹۴ مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۶ موسسه محلاتی و همکاران خطاب به اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران</p>	<p>فهرست مستندات و مدارک پشتوانه</p>