

آسیب‌شناسی قوانین مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی

معاونت پژوهش‌های اقتصادی
دفتر: مطالعات بخش عمومی

کد موضوعی: ۲۳۰
شماره مسلسل: ۱۴۹۹۶
شهریورماه ۱۳۹۵

فهرست مطالب

۱.....	چکیده.....
۲.....	مقدمه.....
۲.....	۱. درآمد حاصل از فعالیت‌های پژوهشی جزء کدامیک از منابع مالیاتی محسوب می‌شوند؟.....
۴.....	۲. بررسی سوابق مقررات مالیاتی و مشوق‌های مالیاتی حاکم بر درآمد حاصل از فعالیت‌های پژوهشی طی سالیان گذشته.....
۶.....	۳. آسیب‌شناسی مالیات بر درآمد قراردادهای پژوهشی.....
۸.....	۴. پیامدهای احتمالی اجرای مقررات فعلی در خصوص مالیات بر درآمد قراردادهای پژوهشی.....
۹.....	۵. راهکارهای اصلاحی پیشنهادی.....
۱۴.....	جمع‌بندی.....



آسیب‌شناسی قوانین مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی

چکیده

در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) تغییراتی در نرخ و نحوه محاسبه مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی ایجاد شده است. به‌طور خلاصه براساس تغییرات ایجاد شده، دریافت مالیات علی‌الحساب با نرخ سه درصد بر قراردادهای پژوهشی کنار گذاشته شده و به‌جای آن کل مبلغ پروژه تحقیقاتی (و نه فقط سهم مجری از مبلغ قرارداد) به حقوق اعضای هیئت علمی اضافه شده و می‌تواند مشمول نرخ مالیات ۲۰ درصدی شود.

این تغییرات در راستای حمایت از فعالیتهای تحقیقاتی و پژوهشی در دانشگاه‌ها قلمداد نمی‌گردد و نگرانی‌هایی را در محافل علمی درخصوص آثار آن بر تداوم رشد علمی کشور ایجاد کرده است. با عنایت به بررسی‌های انجام گرفته به نظر می‌رسد انجام اصلاحاتی در رویه اخذ مالیات از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی ضرورت داشته باشد. در این راستا سه رویکرد اصلاحی قابل ارائه است:

۱. عدم اخذ مالیات از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی،
 ۲. اخذ مالیات از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی ضمن اصلاح رویه موجود ازسوی مجلس،
 ۳. اصلاح رویه مالیات‌ستانی از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی ازسوی دولت.
- با توجه به مزایا و معایب هر یک از رویکردهای فوق (که در متن گزارش به آن پرداخته شده و در جدول ۱ نیز قابل مشاهده است) به نظر می‌رسد رویکرد اخذ مالیات از قراردادهای پژوهشی ضمن اصلاح رویه موجود از جهات گوناگون مناسب‌تر است. این اصلاح می‌تواند ازسوی مجلس شورای اسلامی و یا از طریق دولت ذیل تبصره ماده (۸۶) قانون اصلاحی مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) در محورهای زیر انجام گیرد:

۱. پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند با عنوان حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات و حق‌التدریس انجام می‌گیرد، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰ درصد) تلقی شود.
۲. حق‌التحقیق و حق پژوهش پرداختی به اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و سایر مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی در قالب طرح‌ها و پروژه‌های تحقیقاتی، مشمول مالیات مقطوع به نرخ پایین‌تری باشد.

مقدمه

در جهان امروز پیشرفت و توسعه کشورها بر مبنای علم و دانش استوار است. پژوهش و تولید علم و فناوری از مهمترین عناصر رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، صنعتی و سیاسی کشور به حساب می‌آید. لذا این مقوله همواره مورد تأکید مسئولان عالی نظام قرار گرفته است به طوری که بخشی از ویژگی‌های جامعه ایرانی در افق چشم‌انداز ۱۴۰۴ هجری شمسی بدین شکل ترسیم شده است.

- برخوردار از دانش پیشرفته، توانا در تولید علم و فناوری، متکی بر سهم برتر منابع انسانی و سرمایه اجتماعی در تولید ملی،

- دست‌یافته به جایگاه اول اقتصادی، علمی و فناوری در سطح منطقه آسیای جنوب غربی (شامل آسیای میانه، قفقاز، خاورمیانه و کشورهای همسایه) با تأکید بر جنبش نرم‌افزاری و تولید علم، رشد پرشتاب و مستمر اقتصادی، ارتقای نسبی سطح درآمد سرانه و رسیدن به اشتغال کامل.

نیل به اهداف سند چشم‌انداز نیازمند حمایت همه‌جانبه از فعالیتهای تحقیقاتی و پژوهشی از جمله تأمین منابع مالی لازم و برقراری سایر مشوق‌ها نظیر تخفیفات و ترجیحات مالیاتی می‌باشد. این در حالی است که در اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ علی‌رغم تعدیل برخی نرخ‌های مالیاتی از جمله ماده (۱۳۱) (نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی)، با افزایش نرخ مالیات بر حقوق اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی از ده درصد (۱۰ درصد) به نرخ‌های تصاعدی ۱۰ درصد و ۲۰ درصد و وضع مالیات حق‌التحقیق و حق پژوهش برای غیرکارکنان مؤسسه به نرخ ۱۰ درصد و عدم برقراری مشوق در این زمینه، برخلاف رویکرد سند چشم‌انداز و حتی احکام قانون مالیات‌های مستقیم در حمایت از فعالیتهای تولیدی و معدنی و حتی خدماتی (برقراری معافیت‌های بلندمدت در ماده (۱۳۲)) حمایت خاصی از فعالیتهای پژوهشی برای مجریان آنها در نظر گرفته نشده است. در این گزارش تلاش شده برخی چالش‌های مالیاتی در این زمینه بررسی و پیشنهادهای اصلاحی ارائه گردد.

۱. درآمد حاصل از فعالیتهای پژوهشی جزء کدامیک از منابع مالیاتی محسوب می‌شوند؟

در حال حاضر مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی بسته به اینکه این قراردادها توسط اشخاص حقوقی انجام گرفته یا اشخاص حقیقی متفاوت است.

۱-۱. در صورتی که مجری طرح‌ها و پروژه‌های تحقیقاتی اشخاص حقوقی از قبیل دانشگاه‌ها، مؤسسات تحقیقاتی، شرکت‌ها و ... باشد، به استناد مواد (۹۴)، (۱۰۵) و (۱۰۶) قانون مالیات‌های مستقیم، سود حاصل (یعنی تفاوت درآمد از هزینه‌ها) به نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات می‌گردد.



۱-۲. در صورتی که مجری طرح‌ها و پروژه‌های تحقیقاتی اشخاص حقیقی باشند:

۱-۲-۱. به استناد تبصره ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم، حق‌التحقیق و حق پژوهش که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند، پرداخت می‌کنند، بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون مشمول مالیات مقطوع به نرخ ۱۰ درصد می‌باشد.

در اینجا قانونگذار به منظور ساده‌سازی و شفاف نمودن تکالیف، این بخش از درآمد اشخاص حقیقی را در حکم درآمد حقوق تلقی و مشمول مالیات مقطوع نموده است.

۱-۲-۲. اگر مجری، کارمند مؤسسه طرف قرارداد باشد، براساس بخشنامه شماره ۱۰۴۴۶/۱۰۳۰/د مورخ ۱۳۹۲/۴/۲۳، دریافتی پرسنل دانشگاه‌ها بابت فعالیت تحقیقاتی و پژوهشی به‌عنوان درآمد حقوق تلقی شده و مقرر گردیده به دریافتی حقوق آنها اضافه شده و مشمول مالیات شوند.

بخشنامه مذکور علی‌رغم آنکه از نظر انجام تکالیف مالیاتی از قبیل تسلیم اظهارنامه و نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک حساب و تحمل هزینه‌های مترتب به نفع اشخاص موصوف بود، لکن به دلایل ذیل تلقی درآمدهای یاد شده به‌عنوان درآمد حقوق قابل تأمل است.

۱. مطابق ماده (۸۲) قانون مالیات‌های مستقیم درآمد حقوق عبارت است از: «درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت یا کار انجام یافته به‌طور نقد یا غیرنقد تحصیل می‌کند».

۲. همچنین براساس مقررات ماده (۸۳) قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از: حقوق و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از وضع معافیت‌های مقرر در این قانون.

با تطبیق درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی با احکام قانونی مذکور، به‌نظر می‌رسد اولاً درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی (در هر یک از حوزه‌های فنی، اجتماعی یا پزشکی) صرفاً تسلیم نیروی کار طرف قرارداد نبوده و متضمن تحمل هزینه‌هایی از قبیل پرسنلی، خرید تجهیزات، مواد و سایر هزینه‌های عمومی و اداری می‌باشد. ثانیاً از مصادیق درآمد مشمول مالیات حقوق موضوع ماده (۸۳) قانون مالیات‌های مستقیم نیز نمی‌باشد. به بیان دیگر زمانی که اعضای هیئت علمی از دانشگاه محل استخدام خود حقوق و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیرمستمر را دریافت می‌کنند، این دریافتی می‌بایست مشمول مالیات بر درآمد حقوق گردد، لکن درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی نباید جزء درآمد حقوق تلقی گردد. این موضوع در سایر مشاغل مشابه نیز وجود دارد. به‌طور مثال چنانچه پزشکی در یک بیمارستان ارائه خدمت کند، به‌عنوان حقوق‌بگیر محسوب می‌شود چون صرفاً نیروی کار خود را ارائه کرده است، ولی زمانی که این فرد در مطب شخصی خود همان خدمات را ارائه نماید، به‌دلیل تحمل هزینه‌های پرسنلی، اداری و تجهیزاتی جزء مؤدیان مشاغل محسوب می‌گردد.

۲. بررسی سوابق مقررات مالیاتی و مشوق‌های مالیاتی حاکم بر درآمد حاصل از فعالیت‌های پژوهشی طی سالیان گذشته

۲-۱. احکام مالیاتی

احکام مالیاتی مرتبط با مالیات بر قراردادهای پژوهشی را می‌بایست در قانون مالیات‌های مستقیم جستجو کرد. بررسی مفاد احکام یاد شده، نشان می‌دهد در طی سال‌های گذشته نحوه مواجهه قوانین مالیاتی با این موضوع تغییراتی داشته که مهمترین آنها به آخرین اصلاحات انجام گرفته در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ باز می‌گردد. در ادامه سابقه احکام مالیاتی مرتبط برحسب تقدم زمانی آورده شده است.

۱. ماده (۴۵) قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶) مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۷۱. طبق مفاد این ماده «درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های فرهنگ و آموزش عالی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد». مشوق این ماده بدون وجود دلایل و توجیهات خاصی و صرفاً به دلیل انقضای مدت ده سال، از اول سال ۱۳۸۱ نسخ گردید.

۲. در سال ۱۳۸۲ به موجب اطلاعیه سازمان امور مالیاتی کشور، «قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی» به موارد شمول ماده (۱۰۴) قانون مالیات‌های مستقیم اضافه شدند. براساس مفاد این ماده، از قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی پنج درصد به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کننده وجوه) کسر و به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌شد که براساس مصوبه مجلس شورای اسلامی و به موجب ماده (۸) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیات‌های مستقیم، نرخ مذکور از پنج درصد به سه درصد کاهش یافت.^۱

۳. در تیرماه ۱۳۹۲ سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه‌ای با موضوع «نحوه محاسبه و مطالبه مالیات قراردادهای پژوهشی با دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی» با تقسیم دریافت‌کنندگان حق الزحمه‌های تحقیقاتی و پژوهشی از دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی به سه دسته، مبالغ دریافتی مذکور توسط پرسنل دانشگاه از جمله اعضای هیئت علمی را جزء درآمد حقوق آنها محسوب و مشمول مالیات حقوق اعلام نمود. نکته قابل توجه در این رابطه آن است که براساس مفاد ماده (۸۵) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰، نرخ مالیات بر درآمد حقوق برخی مشاغل از جمله اعضای هیئت

۱. طبق اعلام دانشگاه‌ها، از پرداختی‌ها بابت قراردادهای پژوهشی تا آخر سال ۱۳۹۴ صرفاً مالیات تکلیفی موضوع ماده (۱۰۴) کسر می‌گردید.



علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی به نرخ مقطوع ده درصد (۱۰ درصد) بود.^۱

۴. در سال ۱۳۹۳ و در جریان بررسی و تصویب طرح الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، ماده الحاقی (۳۲) به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. براساس مفاد این ماده «درآمد حاصل از طرح‌های تحقیقاتی و پژوهشی دانشگاه‌ها و مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه‌های علوم و بهداشت و درمان که در چارچوب نقشه جامع علمی کشور انجام می‌شود با تأیید شورای پژوهشی مؤسسه پژوهشی یا آموزشی مربوطه، مشمول مالیات با نرخ صفر می‌باشد». البته مفاد این طرح با توجه به کاهش درآمدهای دولت، از سوی شورای نگهبان مغایر اصل هفتادوپنجم قانون اساسی تشخیص داده شد و لذا از مصوبه مجلس حذف گردید.

۵. در اصلاحیه اخیر قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) ماده (۱۰۴) (که براساس آن مالیات تکلیفی از قراردادهای پژوهشی اخذ می‌گردید) حذف گردید و سازوکار دریافت مالیات از حق تحقیق و حق پژوهش از اشخاص حقیقی غیر از کارکنان مؤسسه طرف قرارداد در تبصره ماده (۸۶) لحاظ شد. براساس این تبصره «پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند، با عنوان حق مشاوره، حق حضور در جلسات، حق التدریس، حق تحقیق و حق پژوهش پرداخت می‌کنند، بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد می‌باشد» آنچه در اینجا حائز اهمیت است آن است که براساس ماده (۸۵) قانون اصلاحی مالیات‌های مستقیم، اولاً دیگر تفاوتی میان نرخ مالیات بر درآمد حقوق میان کارکنان دولتی و غیردولتی وجود نداشته و ثانیاً نرخ مالیات بر درآمد حقوق پلکانی شده است (در حالی که در قانون قبل از اصلاحی نرخ مالیات بر درآمد حقوق برخی مشاغل از جمله قضات و اعضای هیئت علمی مقطوع بود). براساس مفاد این ماده «نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی مازاد بر مبلغ مذکور در ماده (۸۴) این قانون و تا هفت برابر آن مشمول مالیات سالیانه ده درصد و نسبت به مازاد آن بیست درصد است». به بیان ساده آنچه در پی این اصلاحات اتفاق می‌افتد آن است که چنانچه اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، مجری یک پروژه تحقیقاتی و پژوهشی در محل خدمت خود باشند، کل مبلغ پروژه (و نه فقط حق الزحمه سهم مجری طرح) به‌عنوان حقوق مجری تلقی شده و براساس مفاد ماده (۸۵) مشمول مالیات با نرخ ۲۰ درصد بر درآمد حقوق می‌گردد. این در حالی است که تا قبل از اصلاح اخیر، براساس مفاد ماده (۱۰۴) از قراردادهای پژوهشی مالیات تکلیفی (علی‌الحساب) به نرخ ۳ درصد کسر و پرداخت می‌شد.

۱. لازم به ذکر است، مفاد ماده (۸۵) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰ به‌موجب ماده (۵۲) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه اصلاح گردیده بود. به بیان دیگر نرخ مقطوع مالیات بر درآمد حقوق برخی مشاغل از جمله اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی در ماده (۵۲) قانون برنامه پنجم به تصویب رسیده بود.

۲-۲. مشوق‌های مالیاتی

در برخی قوانین از جمله قانون اصلاحی مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) مشوق‌های مالیاتی نیز در خصوص تحقیقات و پژوهش در نظر گرفته شده است:

۱. بند «س» ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴): «معادل هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی در واحدهای تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذیربط که در قالب قرارداد منعقد شده با دانشگاه‌ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که در چارچوب نقشه جامع علمی کشور انجام می‌شود، مشروط بر اینکه گزارش پیشرفت سالیانه آن به تصویب شورای پژوهشی دانشگاه‌ها و یا مراکز تحقیقاتی مربوطه برسد و ناخالص درآمد ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی آنها کمتر از پنج میلیارد ریال نباشد، حداکثر به میزان ده درصد (۱۰ درصد) مالیات ابرازی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می‌شود. معادل مبلغ منظور شده به حساب مالیات اشخاص مذکور، به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نخواهد شد.»

۲. ماده (۳) قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان (مصوب ۱۳۸۹): در بخشی از این ماده آمده است: «حمایت‌ها و تسهیلات قابل اعطا به شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان موضوع این قانون عبارتند از:

الف) معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت پانزده سال.»

۳. ماده (۹) قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان (مصوب ۱۳۸۹): به‌منظور ایجاد و توسعه شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تقویت همکاری‌های بین‌المللی اجازه داده می‌شود واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فناوری در جهت انجام مأموریت‌های محوله از مزایای قانونی مناطق آزاد در خصوص روابط کار، معافیت‌های مالیاتی و عوارض سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌المللی برخوردار گردند.

۳. آسیب‌شناسی مالیات بر درآمد قراردادهای پژوهشی

رویه موجود در أخذ مالیات از قراردادهای پژوهشی با برخی چالش‌ها و ابهامات روبه‌رو است که در ادامه به برخی از آنها اشاره شده است.

۱. صرف نظر از افزایش نرخ مالیات حقوق اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی از نرخ مقطوع ۱۰ درصد به نرخ نهایی ۲۰ درصد علی‌رغم تعدیل سایر نرخ‌های مالیاتی از جمله نرخ ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم (موضوع مالیات بر اشخاص حقیقی نظیر مشاغل)، نرخ ۲۰ درصد در



نظر گرفته شده در مقایسه با ضرایب مالیاتی مشاغل مشابه که در موارد تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس کاربرد دارد، به مراتب بیشتر است.^۱ به‌طور مثال طبق ردیف (۱۳) صفحه (۵۸) دفترچه ضرایب مالیاتی، درآمد حاصل از «سایر امور تحقیقات دارویی، صنعتی و غیره»، مشمول نرخ ۲۵ درصد است. با فرض اینکه مبلغ یک میلیارد ریال در سال ۱۳۹۵ بابت حق‌الزحمه طرح تحقیقاتی توسط دانشگاه به اعضای هیئت علمی شاغل در دانشگاه پرداخت شود، تفاوت مالیات متعلقه به‌صورت علی‌الرأس در موارد مشابه و مالیات بر قرارداد پژوهشی انجام شده توسط اعضای هیئت علمی مطابق قانون فعلی به‌شرح زیر است:

مالیات متعلقه اعضای هیئت علمی = نرخ ماده (۸۵) × حق‌الزحمه تحقیقاتی

$$۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰ \text{ درصد} = ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات متعلقه سایر اشخاص به طریق علی‌الرأس = نرخ ماده (۱۳۱)^۲ × ضریب ۲۵ درصد × حق‌الزحمه تحقیقاتی

$$۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵ \text{ درصد} \times (۱۳۱) = ۳۷,۵۰۰,۰۰۰$$

همانطور که ملاحظه می‌شود مالیات متعلقه به اعضای هیئت علمی از طریق درآمد حقوق بیش از ۵ برابر مالیات متعلقه و محاسبه شده از طریق شیوه علی‌الرأس می‌باشد. لذا ملاحظه می‌شود که نرخ ماده (۸۵) و تبصره ماده (۸۶) برای درآمد فعالیت‌های تحقیقاتی به‌شدت افزایش یافته است.

۲. براساس محاسبات فوق، با اعمال روش علی‌الرأس به‌منظور تعیین درآمد مشمول مالیات با استفاده از ضرایب تعیین شده در اجرای مقررات ماده (۱۵۴) قانون مالیات‌های مستقیم،^۳ نرخ مؤثر مالیاتی حدود ۳ تا ۶ درصد خواهد بود که با نرخ‌های ۱۰ و ۲۰ درصد تفاوت معناداری دارد. این مهم نشان می‌دهد نرخ‌های مالیاتی تعیین شده برای حق‌الزحمه‌های دریافتی بابت پروژه‌های تحقیقاتی بسیار بالاست.

۳. طبق بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور و مفاد تبصره ماده (۸۶) چنانچه اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، مجری یک پروژه تحقیقاتی و پژوهشی در محل خدمت خود باشند، کل مبلغ پروژه به‌عنوان حقوق مجری تلقی شده و براساس مفاد ماده (۸۵) مشمول نرخ ۲۰ درصد بر درآمد حقوق می‌گردد. در حالی که چنانچه همان پروژه توسط همان مجری در دانشگاه دیگری (غیر از محل خدمت) و یا در دستگاه دیگری انجام پذیرد، مالیات آن براساس تبصره ماده (۸۶) یعنی با نرخ مقطوع ۱۰ درصد محاسبه می‌گردد. این موضوع که یک پروژه واحد با یک مجری واحد در یکجا مشمول نرخ مالیات ۱۰ درصدی و در جای دیگر مشمول نرخ ۲۰ درصدی بشود، با هیچ منطقی سازگاری ندارد و با عدالت مالیاتی نیز در تعارض است.

۱. لازم به ذکر است براساس قانون اصلاحی مالیات‌های مستقیم شیوه اخذ مالیات به‌صورت علی‌الرأس حداکثر تا سال ۱۳۹۷ قابل اجراء است.

۲. براساس مفاد ماده (۱۳۱) نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به‌استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد به‌شرح زیر است:

- تا میزان پانصد میلیون ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه به نرخ پانزده درصد،
- نسبت به مازاد پانصد میلیون ریال تا میزان یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه به نرخ بیست درصد،
- نسبت به مازاد یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه به نرخ بیست‌وپنج درصد،
۲. ماده (۱۵۴) در اصلاحیه اخیر قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) حذف گردیده است.

۴. در حال حاضر رویه اخذ مالیات بر قراردادهای پژوهشی آن است که کل مبلغ پروژه، به‌عنوان دریافتی مجری طرح قلمداد می‌گردد که این تلقی نادرست است. در اغلب طرح‌های پژوهشی بیش از ۷۰ درصد از مبلغ پروژه مربوط به هزینه تجهیزات و مواد اولیه است. موضوعی که به‌ویژه در پروژه‌های فنی، مهندسی و پزشکی بیشتر موضوعیت پیدا می‌کند. همچنین مابقی مبلغ پروژه نیز که هزینه پرسنلی محسوب می‌گردد، بعضاً در میان افراد متعدد درگیر در انجام پروژه تحقیقاتی تقسیم می‌گردد. گذشته از آن همواره بخشی از مبلغ قرارداد توسط دانشگاه به‌عنوان هزینه‌های بالاسری اخذ می‌گردد. لذا لحاظ کردن کل مبلغ پروژه به‌عنوان دریافتی مجری خلاف واقع و نادرست است.

۴. پیامدهای احتمالی اجرای مقررات فعلی در خصوص مالیات بر درآمد قراردادهای پژوهشی

به نظر می‌رسد با توجه به مراتب فوق‌الذکر، در صورت عدم اصلاح رویه اخذ مالیات بر قراردادهای پژوهشی شاهد برخی پیامدها و چالش‌ها در حوزه تحقیق و پژوهش در کشور باشیم. در ادامه به رئوس برخی از این چالش‌های احتمالی اشاره شده است.

۱. گرایش اساتید به فعالیت (اعم از تدریس، تحقیق و ...) در خارج از دانشگاه متبوع خود افزایش پیدا خواهد کرد. دلیل این امر آن است که تدریس و تحقیق و اجرای پروژه در دیگر دانشگاه‌ها مشمول نرخ ۱۰ درصد بوده در حالی که تدریس و پژوهش در دانشگاه محل خدمت، مشمول مالیات با نرخ ۲۰ درصد است.

۲. با توجه به افزایش هزینه انجام قراردادهای پژوهشی در دانشگاه‌ها، تمایل اساتید برای حضور در دانشگاه و انجام پروژه‌های تحقیقاتی در داخل دانشگاه کاهش می‌یابد. این مسئله از یک طرف باعث آسیب رسیدن به زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری دانشگاه می‌شود (زیرا بسیاری از این زیرساخت‌ها همزمان با اجرای پروژه‌های تحقیقاتی در دانشگاه‌ها فراهم می‌گردد) و از طرف دیگر سبب کاهش ارتباط مؤثر استاد و دانشجو شده و در نهایت بازدهی پژوهشی در دانشگاه‌ها را کاهش می‌دهد.

۳. خروج پروژه‌های پژوهشی از دانشگاه‌ها سبب کاهش سطح علمی و کیفیت و نظارت بر اجرای آنها شده و در بلندمدت می‌تواند نگرش مدیران صنعت به پژوهش‌های دانشگاهی و علمی را تغییر دهد.

۴. افزایش بار مالیاتی قراردادهای پژوهشی سبب افزایش هزینه تمام شده قراردادهای پژوهشی در دانشگاه‌ها شده و با توجه به مسائل و مشکلات مالی و بودجه‌ای در کشور و پایین بودن بودجه‌های تحقیقاتی، تمایل بخش صنعت به انجام قراردادهای پژوهشی کاهش می‌یابد که این خود به کم‌رنگ‌تر شدن ارتباط میان صنعت و دانشگاه دامن خواهد زد.

۵. کاهش ارتباط صنعت و دانشگاه و در پی آن کاهش قراردادهای پژوهشی کاربردی و صنعتی در دانشگاه‌ها سبب غیرکاربردی شدن پروژه‌های دانشجویان خصوصاً در مقاطع تحصیلات تکمیلی می‌گردد.



۶. کاهش امکان انجام مطالعات پژوهشی به‌طور عام و مطالعات کاربردی به‌طور خاص که در پی کاهش قراردادهای پژوهشی و ارتباط صنعت و دانشگاه اتفاق خواهد افتاد، می‌تواند انگیزه محققان، دانشجویان و اساتید را برای خروج از کشور افزایش داده و به تشدید پدیده فرار مغزها دامن زند.
۷. کاهش اجرای قراردادهای پژوهشی سبب لاینحل ماندن بعضی مشکلات در کشور شده که برای حل آن، صنعت کشور مجبور به استفاده از تکنولوژی‌های غیربومی می‌گردد. این امر به افزایش وابستگی فناوری و اقتصادی و چه‌بسا سیاسی کشور به خارج دامن خواهد زد.
۸. کاهش قراردادهای پژوهشی و ارتباطات مؤثر اساتید و محققان و دانشجویان بر روند ایجاد شرکت‌های دانش‌بنیان تأثیر منفی داشته و این مسئله به‌طور مستقیم و غیرمستقیم به مشکل اشتغالزایی و کارآفرینی در کشور خواهد افزود.
۹. صدمه و آسیب به موقعیت علمی و رتبه دانشگاه‌ها در سطح بین‌المللی.
۱۰. آثار و عوارض نامناسب اقتصادی و گند شدن جریان شکل‌گیری اقتصاد دانش‌بنیان.

۵. راهکارهای اصلاحی پیشنهادی

- برای اتخاذ تصمیم درخصوص نحوه اصلاح مالیات بر قراردادهای پژوهشی ابتدا باید تصمیم گرفت که درآمد حاصل از این محل برای اشخاص حقیقی درآمد ناشی از شغل است یا درآمد حقوق. به بیان دیگر با مقوله مالیات بر قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی به دو شکل می‌توان برخورد کرد:
۱. درآمد ناشی از اجرای قراردادهای پژوهشی را درآمد ناشی از شغل قلمداد نمود. در این صورت مواد (۹۳) و (۱۳۱) از قانون مالیات‌های مستقیم، مواد مرتبط جهت اخذ مالیات از این محل خواهد بود.
۲. درآمد ناشی از اجرای قراردادهای پژوهشی را به‌عنوان درآمد حقوق قلمداد کنیم. در این صورت مواد (۸۵) و (۸۶) از قانون مالیات‌های مستقیم، مواد مرتبط جهت اخذ مالیات از این محل خواهد بود. همان رویه‌ای که در حال حاضر نیز وجود دارد.
- اتخاذ هر یک از دو رویکرد فوق محاسن و معایبی دارد که در ادامه به آن پرداخته شده است.

۵-۱. درآمد حاصل از قرارداد پژوهشی به‌عنوان درآمد شغل

با توجه به منطق ارائه شده در قسمت (۲) گزارش به نظر می‌رسد درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی می‌بایست به‌عنوان درآمد شغل در نظر گرفته شود. حال چنانچه درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی در حکم درآمد حاصل از شغل تلقی گردد (برخلاف رویه فعلی)، مشمول مالیات موضوع ماده (۹۳) و نرخ‌های ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم می‌گردد.

• مزایا

از جمله مزایای این روش آن است که مالیات از سود اخذ می‌گردد. به بیان دیگر، با این روش یکی از چالش‌های فعلی که کل مبلغ قرارداد به‌عنوان دریافتی مجری تلقی می‌گردد، برطرف شده و تنها بخشی از پروژه که به‌عنوان سهم مجری به وی می‌رسد، مشمول مالیات بر درآمد مجری می‌گردد و سایر هزینه‌های قابل قبول مالیاتی (همچون هزینه‌های مواد اولیه، تجهیزات، پرسنلی و ...) از آن کسر می‌گردد.

• معایب

از جمله مسائل و مشکلات اتخاذ این رویکرد آن است که اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها را درگیر مسائل اداری نظیر تکمیل و ارسال اظهارنامه مالیاتی و بعضاً اختلافات مالیاتی با سازمان، ممنوع‌الخروجی و ... می‌کند. موضوعی که خود می‌تواند به‌عنوان یک عامل بازدارنده در انجام پروژه‌های تحقیقاتی قلمداد گردد. وجود چنین معضلاتی نیز باعث شده است که به درخواست خود اساتید این رویکرد در حال حاضر عملیاتی نگردد و درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی به‌عنوان درآمد حقوق در نظر گرفته شود.

۲-۵. درآمد حاصل از قرارداد پژوهشی در حکم درآمد حقوق

چنانچه درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی را در حکم درآمد حقوق در نظر بگیریم (مطابق رویه فعلی)، مواد (۸۵) و (۸۶) در رابطه با مالیات بر قراردادهای پژوهشی موضوعیت می‌یابد که آسیب‌های احتمالی برشمرده شده در فوق را در پی خواهد داشت. برای اصلاح مالیات قراردادهای پژوهشی در این قالب سه رویکرد قابل طرح و بررسی است.

– رویکرد اصلاحی اول – عدم اخذ مالیات از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی

۱. اصلاح ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم و معافیت درآمد حاصل از قراردادهای

پژوهشی

در ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم برخی موارد از جمله درآمدی که بابت حق اختراع یا اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌شود از پرداخت مالیات معاف شده‌اند. پیشنهادی که در این رابطه قابل طرح است آن است که درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی کسب شده توسط اعضای هیئت علمی به فهرست اقلام یاد شده در این ماده اضافه گردد.

• مزایا

معافیت درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی، در واقع تمام مشکلات برشمرده شده در فوق را برطرف خواهد کرد و چه‌بسا انگیزه‌ای در جهت افزایش مطالعات و پروژه‌های تحقیقاتی محسوب شده و به رشد علمی در کشور کمک نماید.



• معایب

- دادن معافیت با رویکرد کلی حاکم بر قانون اصلاحی مالیات‌های مستقیم که حذف موارد معافیت و جایگزینی نرخ صفر است در تعارض می‌باشد.
- موجب کاهش درآمدهای دولت شده و ایراد اصل هفتادوپنجم قانون اساسی می‌تواند بر آن مترتب باشد. البته لازم به ذکر است از محل قراردادهای پژوهشی درآمد قابل توجهی عاید کشور نمی‌گردد که حذف آن کشور را با مشکلات درآمدی مواجه سازد. به‌علاوه پذیرش موضوع ازسوی دولت و اعلام آن به شورای نگهبان می‌تواند این مشکل را مرتفع سازد.

۲. اعمال مالیات بر قراردادهای پژوهشی با نرخ صفر

اتخاذ چنین رویکردی نیز به معنای عدم دریافت مالیات از قراردادهای پژوهشی است. با این تفاوت که در این حالت مجری طرح پژوهشی می‌بایست تمام تکالیف قانونی خود از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی و احتمالاً با توجه به سطح فعالیت تسلیم دفاتر قانونی و اسناد و مدارک مربوطه به سازمان امور مالیاتی را انجام دهد.

• مزایا

- در این حالت نیز عملاً درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی از مالیات معاف خواهد بود و در واقع تمام مشکلات برشمرده شده در فوق برطرف خواهد شد.
- به‌علاوه رویکرد مالیات با نرخ صفر مطابق با رویکرد کلی حاکم بر اعطای معافیت‌ها در قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم است.

• معایب

- در این حالت نیز درآمدهای دولت با کاهش مواجه شده و ایراد مغایرت با اصل هفتادوپنجم قانون اساسی می‌تواند بر آن وارد گردد که البته همانطور که پیشتر بیان شد از محل قراردادهای پژوهشی درآمد قابل توجهی عاید کشور نمی‌گردد که حذف آن کشور را با مشکلات درآمدی مواجه سازد. به‌علاوه پذیرش موضوع ازسوی دولت و اعلام آن به شورای نگهبان می‌تواند این مشکل را مرتفع سازد.
- اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها مکلف خواهند بود تکالیف مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم از قبیل تسلیم اظهارنامه مالیاتی، ارسال فهرست خرید و فروش فصلی، نگهداری دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حساب را انجام داده و عملاً درگیر مشکلات اداری مالیاتی می‌شوند.

– رویکرد اصلاحی دوم – أخذ مالیات از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی ضمن اصلاح رویه موجود

در این رویکرد، اعطای معافیت مالیاتی به قراردادهای پژوهشی موضوعیت نداشته، ولی در عین حال با توجه به چالش‌های موجود، اصلاح روند فعلی أخذ مالیات از این قراردادها در دستور کار قرار می‌گیرد.

۱. اصلاح تبصره ماده (۸۶)

اصلاح تبصره ماده (۸۶) با هدف تعیین مالیات مقطوع و قطعی از کل مبلغ قرارداد پژوهشی، از بین بردن تبعیض مالیاتی و تعدیل نرخ مالیات بر قراردادهای پژوهشی.

متن پیشنهادی در این رابطه به صورت زیر قابل طرح است:

«تبصره ماده (۸۶) به تبصره «۱» اصلاح و یک تبصره به عنوان تبصره «۲» اضافه می‌گردد.

تبصره «۱» - پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند با عنوان حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات و حق التدریس انجام می‌گیرد، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) می‌باشد.

تبصره «۲» - حق‌التحقیق و حق پژوهش پرداختی به اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و سایر مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی در قالب طرح‌ها و پروژه‌های تحقیقاتی، مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد^۱ می‌باشد.

پرداختی‌های موضوع تبصره‌های «۱» و «۲» در حکم درآمد حقوق بوده و پرداخت‌کنندگان موظفند در موقع پرداخت، مالیات متعلقه را بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) و اعمال معافیت‌های موضوع بند «۱۴» ماده (۹۱) و ماده (۹۲) این قانون با اعلام مشخصات دریافت‌کنندگان مطابق فرم نمونه اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند و در صورت تخلف مسئول پرداخت مالیات و جریمه‌های متعلق خواهند بود».

• مزایا

- با توجه به روش أخذ مالیات تکلیفی به نرخ مقطوع، اعضای هیئت علمی و مجریان تحقیقات علمی درگیر فرآیند تکمیل اظهارنامه و مسائل و مشکلات مترتب بر آن نخواهند شد.
- موضوع أخذ مالیات با نرخ بیست درصد (طبق ماده (۸۵)) در پی اضافه شدن کل مبلغ قرارداد بر روی حقوق مجری طرح، منتفی می‌گردد.
- با تعدیل (کاهش) نرخ مالیات بر حق‌التحقیق و حق پژوهش و أخذ مالیات بر مبنای کل مبلغ قرارداد، لزوم جداسازی هزینه‌های مواد اولیه و تجهیزات و حق‌التحقیق مجری تا حدودی برطرف می‌شود و لذا از برخی مشکلات که در حال حاضر در مسیر این جداسازی و تفکیک هزینه‌ها در پروژه‌ها وجود دارد، جلوگیری می‌شود.
- موضوع تبعیض مالیاتی در أخذ پروژه‌های تحقیقاتی منتفی می‌گردد.

۱. نرخ پنج درصد به عنوان يك پیشنهاد مطرح شده و به نظر معقول می‌رسد. در عین حال این نرخ بسته به تصمیم مجلس محترم می‌تواند از عددی بین سه تا ده درصد تعیین گردد.



• معایب

- موجب کاهش درآمدهای دولت شده و ایراد اصل هفتادوپنجم قانون اساسی می‌تواند بر آن مترتب باشد. البته لازم به ذکر است از محل قراردادهای پژوهشی درآمد قابل توجهی عاید کشور نمی‌گردد که حذف آن کشور را با مشکلات درآمدی مواجه سازد. به‌علاوه پذیرش موضوع ازسوی دولت و اعلام آن به شورای نگهبان می‌تواند این مشکل را مرتفع سازد.

۲. تدوین و اصلاح قراردادهای پژوهشی به‌گونه‌ای که هزینه‌های انجام گرفته به تفکیک، قابل ثبت و ضبط باشند

یک راهکار دیگر که به نظر می‌رسد می‌تواند رافع مشکلات در این زمینه باشد، اصابت مالیات برپایه «دریافتی مجری پروژه» است. به بیان دیگر به‌جای اتخاذ رویکرد فعلی که در آن کل مبلغ قرارداد به‌عنوان دریافتی مجری لحاظ می‌شود، با تدوین و اصلاح قراردادهای پژوهشی زمینه‌ای فراهم گردد، که تنها دریافتی مجری از طرح جزء حقوق وی محسوب گردد. اتخاذ چنین رویکردی مستلزم همکاری سازمان امور مالیاتی و وزارت علوم، تحقیقات و فناوری برای تهیه رویه‌های مورد توافق و قابل انجام است.

• مزایا

- شفاف شدن قراردادهای پژوهشی
- عدم نیاز به قانونگذاری جدید
- عدم وجود مغایرت با اصل هفتادوپنجم قانون اساسی

• معایب

- ماهیت و ذات تحقیق و پژوهش با عدم اطمینان همراه است. به بیان دیگر، در یک پروژه تحقیقی به سختی می‌توان به‌طور دقیق تمام هزینه‌ها را در ابتدا پیش‌بینی کرده و به تفکیک اقلام مختلف احصا کرد.
- احتمال بروز مشکلات اجرایی و بروز اختلاف با سازمان امور مالیاتی وجود دارد.
- برخی پروژه‌های پژوهشی به‌ویژه در بخش فنی و مهندسی با سازمان‌ها و نهادهای مختلف، ماهیت محرمانه داشته و خرید تجهیزات برخی از پروژه‌های تحقیقاتی به‌دلیل تحریم‌های بین‌المللی صرفاً از طرق غیررسمی و با هزینه‌های غیرقابل پیش‌بینی انجام می‌گیرد. در چنین شرایطی عملاً ارائه اطلاعات و تجزیه و تحلیل‌های مربوطه و ارائه اسناد هزینه‌های تجهیزات دشوار خواهد بود.

- رویکرد اصلاحی سوم - پیگیری اصلاح مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی ازسوی دولت

همانطور که ملاحظه گردید، هر یک از راهکارهای ارائه شده برای برطرف کردن مشکل موجود در زمینه مالیات بر قراردادهای پژوهشی، علی‌رغم برخی مزایا با برخی معایب نیز مواجه بودند. یکی از اصلی‌ترین ایرادات که می‌تواند ازسوی شورای نگهبان گرفته شود، مغایرت این پیشنهادها با اصل هفتادوپنجم قانون

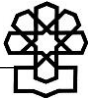
اساسی است. براساس اصل هفتادوپنجم قانون اساسی، هیچ طرحی نباید منجر به تقلیل درآمد عمومی یا افزایش هزینه‌های عمومی گردد. البته همانطور که توضیح داده شد، به نظر می‌رسد اعلام نظر دولت به شورای نگهبان مبنی بر پذیرش این کاهش درآمد می‌تواند رافع این مشکل باشد، ولی در عین حال و در صورت عدم تأیید این پیشنهادها به خاطر مغایرت با اصل هفتادوپنجم قانون اساسی پیشنهاد زیر قابل ارائه است:

این موضوع در دستور کار دولت قرار گرفته و لایحه اصلاحی به مجلس ارائه گردد.

جمع بندی

با عنایت به مشکلات و چالش‌های مورد اشاره در رابطه با مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی و نیز آسیب‌ها و پیامدهای آن، لازم است اصلاحاتی درخصوص نحوه مالیات‌ستانی از قراردادهای پژوهشی انجام پذیرد. در این گزارش پیشنهادهای اصلاحی مختلفی در سه محور زیر ارائه گردید:

- عدم اخذ مالیات از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی،
 - اخذ مالیات از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی ضمن اصلاح رویه موجود از سوی مجلس،
 - اصلاح رویه مالیات‌ستانی از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی از سوی دولت.
- اصلاحات پیشنهادی در قالب هر یک از رویکردهای فوق و معایب و مزایای هر یک از آنها در جدول ذیل آورده شده است. پس از این جدول اصلاحات پیشنهادی مرکز پژوهش‌ها در رابطه با نحوه مالیات‌ستانی از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی ارائه شده است.



جدول پیشنهادهای اصلاحی جهت نحوه اخذ مالیات از قراردادهای پژوهشی، مزایا و معایب آنها

معایب	مزایا	اصلاحات پیشنهادی	رویکرد اصلاحی
<p>– مغایرت با رویکرد کلی حاکم بر قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر حذف معافیت‌ها</p> <p>– کاهش درآمدهای دولت و احتمال رد آن از سوی شورای نگهبان (طبق اصل هفتادوپنجم قانون اساسی)</p>	<p>– حذف همه مشکلات درخصوص مالیات قراردادهای پژوهشی</p> <p>– افزایش انگیزه انجام مطالعات پژوهشی</p>	اصلاح ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم و معافیت قراردادهای پژوهشی	عدم اخذ مالیات از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی
<p>– کاهش درآمدهای دولت و احتمال رد آن از سوی شورای نگهبان (طبق اصل هفتادوپنجم قانون اساسی)</p> <p>– الزام به انجام تکالیف مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم از قبیل تسلیم اظهارنامه، نگهداری دفاتر قانونی و ..</p>	<p>– حذف همه مشکلات درخصوص مالیات قراردادهای پژوهشی</p> <p>– انطباق با رویکرد حاکم بر قانون اصلاحی مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) مبنی بر اعمال نرخ صفر</p>	اعمال مالیات بر قراردادهای پژوهشی با نرخ صفر	
<p>– موجب کاهش درآمدهای دولت شده و ایراد اصل هفتادوپنجم قانون اساسی می‌تواند بر آن مترتب باشد.</p>	<p>– با توجه به روش اخذ مالیات تکلیفی به نرخ مقطوع، اعضای هیئت علمی و مجریان تحقیقات علمی درگیر فرآیند تکمیل اظهارنامه و مسائل و مشکلات مترتب بر آن نخواهند شد.</p> <p>– موضوع اخذ مالیات با نرخ بیست درصد (طبق ماده (۸۵)) در پی اضافه شدن کل مبلغ قرارداد بر روی حقوق مجری طرح، منتفی می‌گردد.</p> <p>– با تعدیل (کاهش) نرخ مالیات بر حق‌التحقیق و حق پژوهش و اخذ مالیات بر مبنای کل مبلغ قرارداد، لزوم جداسازی هزینه‌های مواد اولیه و تجهیزات و حق‌التحقیق مجری تا حدودی برطرف می‌شود و لذا از برخی مشکلات که در حال</p>	اصلاح تبصره ماده (۸۶) قانون اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) و جایگزینی متن پیشنهادی زیر به جای آن	اخذ مالیات از درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی ضمن اصلاح رویه موجود
		<p>تبصره «۱» – پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند با عنوان حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات و حق‌التدریس انجام می‌گیرد، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) می‌باشد.</p> <p>تبصره «۲» – حق‌التحقیق و حق پژوهش پرداختی به اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و سایر مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی در قالب طرح‌ها و پروژه‌های تحقیقاتی، مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد^۱ می‌باشد.</p>	

۱. نرخ پنج درصد به‌عنوان يك پیشنهاد مطرح شده و به نظر معقول می‌رسد. در عین حال این نرخ بسته به تصمیم مجلس محترم می‌تواند از عددی بین سه تا ده درصد تعیین گردد.

معایب	مزایا	اصلاحات پیشنهادی	رویکرد اصلاحی
	<p>حاضر در مسیر این جداسازی و تفکیک هزینه‌ها در پروژه‌ها وجود دارد، جلوگیری می‌شود.</p> <p>– موضوع تبعیض مالیاتی در أخذ پروژه‌های تحقیقاتی منتفی می‌گردد.</p>	<p>پرداختی‌های موضوع تبصره‌های «۱» و «۲» در حکم درآمد حقوق بوده و پرداخت کنندگان موظفند در موقع پرداخت، مالیات متعلقه را بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) و اعمال معافیت‌های موضوع بند «۱۴» ماده (۹۱) و ماده (۹۲) این قانون با اعلام مشخصات دریافت کنندگان مطابق فرم نمونه اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند و در صورت تخلف مسئول پرداخت مالیات و جریمه‌های متعلق خواهند بود.</p>	
<p>– ماهیت و ذات تحقیق و پژوهش با عدم اطمینان همراه است. به بیان دیگر، در یک پروژه تحقیقی به سختی می‌توان به‌طور دقیق تمام هزینه‌ها را در ابتدا پیش‌بینی کرده و به تفکیک اقلام مختلف احصا کرد.</p> <p>– احتمال بروز مشکلات اجرایی و بروز اختلاف با سازمان امور مالیاتی وجود دارد.</p> <p>– محرمانه بودن برخی پروژه‌های تحقیقاتی و دشواری ارائه اسناد آن</p>	<p>– شفاف شدن قراردادهای پژوهشی</p> <p>– عدم نیاز به قانونگذاری جدید</p> <p>– عدم وجود مغایرت با اصل هفتادوپنجم قانون اساسی</p>	<p>تدوین و اصلاح قراردادهای پژوهشی به‌گونه‌ای که هزینه‌های انجام گرفته به تفکیک قابل ثبت و ضبط باشند.</p>	
<p>ممکن است فرآیند انجام این پروسه نسبت به پیشنهادهاى فوق طولانی‌تر باشد.</p>	<p>عدم مغایرت و ایراد احتمالی شورای نگهبان نسبت به اصل هفتادوپنجم قانون اساسی</p>	<p>ارائه لایحه اصلاحی از سوی دولت به مجلس شورای اسلامی</p>	<p>پیگیری اصلاح مالیات بر قراردادهای پژوهشی در دولت</p>



با عنایت به راهکارهای ارائه شده و با توجه به محاسن و ایرادات موجود بر سر تصویب هر یک از پیشنهادهای، به نظر می‌رسد در یک جمع‌بندی کلی اتخاذ رویکرد اصلاحی أخذ مالیات از قراردادهای پژوهشی ضمن اصلاح رویه موجود و در چارچوب اصلاح تبصره «۸۶» قانون اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) مطابق با متن پیشنهادی ارائه شده، مناسب‌ترین گزینه برای حل مشکلات موجود باشد. مسیری که هم سازمان امور مالیاتی را از درآمدهای مالیاتی از این محل (هر چند ناچیز) منتفع می‌کند و هم تخفیفات مالیاتی برای انجام پروژه‌های تحقیقاتی در نظر می‌گیرد. این اصلاح می‌تواند از طریق دولت و با ارائه یک لایحه اصلاحی صورت پذیرد و یا توسط مجلس شورای اسلامی انجام پذیرد. بر این اساس پیشنهاد می‌گردد «تبصره ماده (۸۶) به تبصره «۱» اصلاح و یک تبصره به‌عنوان تبصره «۲» به شرح ذیل اضافه گردد.

تبصره «۱» - پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند با عنوان حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات و حق‌التدریس انجام می‌گیرد، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰ درصد) می‌باشد.

تبصره «۲» - حق‌التحقیق و حق پژوهش پرداختی به اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و سایر مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی در قالب طرح‌ها و پروژه‌های تحقیقاتی، مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد^۱ می‌باشد.

پرداختی‌های موضوع تبصره‌های «۱» و «۲» در حکم درآمد حقوق بوده و پرداخت‌کنندگان موظفند در موقع پرداخت، مالیات متعلقه را بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) و اعمال معافیت‌های موضوع بند «۱۴» ماده (۹۱) و ماده (۹۲) این قانون با اعلام مشخصات دریافت‌کنندگان مطابق فرم نمونه اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند و در صورت تخلف مسئول پرداخت مالیات و جریمه‌های متعلق خواهند بود».

۱. نرخ پنج درصد به‌عنوان يك پیشنهاد مطرح شده و به نظر معقول می‌رسد. در عین حال این نرخ بسته به تصمیم مجلس محترم می‌تواند از عددی بین سه تا ده درصد تعیین گردد.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۴۹۹۶

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: آسیب‌شناسی قوانین مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی (گروه مالیه عمومی)

تهیه و تدوین: سید محمدهادی سبحانیان

ناظران علمی: محمد قاسمی، احمد غفارزاده

اظهار نظر کننده: اسماعیل اسماعیلی

متقاضی: کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

ویراستار تخصصی: _____

ویراستار ادبی: _____

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر قراردادهای پژوهشی

۲. مواد (۸۵) و (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴)



تاریخ انتشار: ۱۳۹۵/۶/۱۶