



## اظهار نظر کارشناسی درباره:

### «لایحه تبصره ماده (۸۶) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم»

#### مقدمه

دلایل و ضرورت‌های اصلاح تبصره ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴) در گزارشی با عنوان «آسیب‌شناسی قوانین مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی» به شماره مسلسل ۱۴۹۹۶ به استحضار نمایندگان محترم رسیده است. لذا در این گزارش تنها به بررسی لایحه ارائه شده و اصلاحاتی که لازم است بر روی این لایحه انجام شود، پرداخته شده است. شایان ذکر است در پیوست گزارش به اختصار مروری بر بودجه فعالیت‌های پژوهشی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور انجام گرفته است.<sup>۱</sup>

#### اظهار نظر کارشناسی در خصوص لایحه ارائه شده

در جدول ذیل اظهار نظر کارشناسی در خصوص تبصره‌های «۱» و «۲» ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم، ارائه شده از سوی دولت و نیز پیشنهاد نهایی (که برآمده از سلسله جلسات کارشناسی با مسئولان و کارشناسان وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، وزارت اقتصاد و سازمان امور مالیاتی کشور است) ارائه شده است.

مشخصات لایحه

دوره دهم - سال اول

شماره ثبت:

۲۱۱

شماره چاپ:

۳۰۶

تاریخ چاپ:

۱۳۹۵/۸/۲۳

معاونت پژوهش‌های

اقتصادی

دفا تر: مطالعات

اقتصاد بخش عمومی

مطالعات اجتماعی

مشخصات گزارش

شماره مسلسل:

۲۳۰۱۵۱۷۸

تاریخ انتشار:

۱۳۹۵/۱۲/۲۱

۱. برای اطلاع بیشتر از بودجه فعالیت‌های پژوهشی و ریز ارقام آن، به گزارش بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور، آموزش عالی، تحقیقات و فناوری مرکز پژوهش‌های مجلس به شماره مسلسل ۱۵۲۲۰ مراجعه شود.

پیشنهاد نهایی	اظهار نظر کارشناسی	متن لایحه	
<p>در مورد پرداخت‌هایی که از طرف غیر از پرداخت‌کننده اصلی حقوق به عمل می‌آید، پرداخت‌کنندگان این قبیل وجوه مکلفند هنگام هر پرداخت، مالیات متعلق را بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون به نرخ‌های مقرر در ماده (۸۵) این قانون محاسبه، کسر و حداکثر تا پایان ماه بعد با صورتی حاوی نام و نشانی دریافت‌کنندگان و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت کنند.</p>	<p>۱. مفاد تبصره «۱» لایحه پیشنهادی دولت، می‌تواند منجر به فرار مالیاتی گسترده در مورد مالیات بر حقوق شود. توضیح آنکه با توجه به اینکه پرداختی به افراد با عناوین خاص مصرح در این تبصره نظیر حق حضور در جلسات یا حق‌المشاوره، مشمول مالیات به نرخ ۱۰ درصد می‌باشد، کارفرمایان می‌توانند حقوق بالای افراد را که بر اساس ماده (۸۵) قانون مالیات‌های مستقیم، مشمول مالیات با نرخ ۲۰ درصد است را به گونه‌ای پرداخت نمایند که بخشی از پرداختی به آنها با عناوین فوق‌الذکر انجام گیرد تا این قبیل افراد هیچ‌گاه مشمول مالیات به نرخ ۲۰ درصد نشوند.</p> <p>۲. در این تبصره تنها برای سه عنوان خاص یعنی حق حضور در جلسات، حق‌التدریس و حق‌المشاوره سازوکار اخذ مالیات به صورت تکلیفی و با نرخ ۱۰ درصد دیده شده است. این در حالی است که به نظر می‌رسد این کار از منطبق با اصولی برخوردار نیست. سؤالی که مطرح است اینکه چه تفاوتی میان پرداخت بابت این سه عنوان خاص با پرداخت بابت سایر عناوین مانند خدمات فنی-مهندسی، خدمات مالی، نویسندگی، ویراستاری، ترجمه، تألیف، تصنیف، تدوین و ... وجود دارد.</p> <p>۳. هدف اصلی از این تبصره آن است که چنانچه افراد از بیش از یک محل حقوق دریافت می‌نمایند، تنها یک‌بار مشمول معافیت مالیات حقوق موضوع ماده (۸۴) شوند که تبصره مذکور نمی‌تواند این مهم را محقق سازد. زیرا در صورتی که یک نفر در دو محل توأمان مطابق قانون کار فعالیت نماید، می‌تواند دو بار از معافیت موضوع ماده (۸۴) استفاده کند؛ چون در هر دو محل پرداخت به وی مشمول کسورات بیمه بوده و تابع تبصره ماده (۸۶) نخواهد بود.</p> <p>۴. تبعیض نرخ مالیات میان پرداخت به غیرکارکنان (موضوع این تبصره) با پرداخت به کارکنان موضوع ماده (۸۵) عادلانه به نظر نمی‌رسد که این معضل در بخش پژوهش، فلسفه وجودی این لایحه است.</p>	<p>پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی با عنوان حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات، حق‌التدریس و حق‌التحقیق پرداخت می‌کنند، بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) می‌باشد. کارفرمایان موظفند در موقع پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلق را کسر و ظرف مدت تعیین شده در ماده (۸۶) این قانون با اعلام مشخصات دریافت‌کنندگان مطابق فرم نمونه اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند. در صورت تخلف، مسئول پرداخت مالیات و جریمه‌های متعلق خواهند بود.</p>	<p>تبصره «۱»</p>

پیشنهاد نهایی	اظهار نظر کارشناسی	متن لایحه	
پرداخت‌های دانشگاه‌ها، مراکز و مؤسسات آموزش عالی، پژوهشی و فناوری که دارای مجوز از شورای گسترش آموزش عالی وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سایر مراجع قانونی ذیربط می‌باشند، به اشخاص حقیقی اعم از کارکنان و غیرکارکنان خود در قالب حق‌التحقیق، حق پژوهش و قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی با رعایت سایر احکام مقرر در تبصره «۱»، مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد می‌شوند. (۰/۵)	۱. کلمه «تحقیق» دقیقاً معادل عربی واژه «پژوهش» است و تفاوتی بین این دو وجود ندارد. این در حالی است که در لایحه دولت یکی در تبصره «۱» و دیگری در تبصره «۲» آمده است. ۲. با توجه به اینکه قراردادهای پژوهشی به صورت عام ذکر شده است و با عنایت به نرخ پایین‌تر مالیات این نوع قراردادها در مقایسه با سایر انواع قراردادها، این تبصره می‌تواند به یکی از راه‌های فرار مالیاتی تبدیل شود. به‌گونه‌ای که می‌توان سایر قراردادهایی را که اساساً جنبه پژوهشی ندارند، با این عنوان منعقد کرده و از نرخ پایین مالیاتی استفاده کرد. پس لازم است یا این تبصره محدود به دانشگاه‌ها، مراکز و مؤسسات دارای مجوز از مراجع ذیربط به عنوان مسیرهای مورد تأیید و قابل نظارت برای پژوهش در کشور گردد (که این امر خود می‌تواند به تقویت ارتباط صنعت با دانشگاه کمک نماید) و یا اگر قرار است، این تبصره همه کارفرمایان را دربرگیرد، لازم است، دستورالعملی برای تعیین چارچوب و ضوابط قراردادهای پژوهشی تدوین گردد.	قراردادهای پژوهشی با رعایت سایر احکام مقرر در تبصره «۱» مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد (۰/۵) می‌شوند.	تبصره «۲»

### محاسبه مالیات قراردادهای پژوهشی در قالب چند مثال

با عنایت به مفاد تبصره‌های «۱» و «۲» پیشنهاد نهایی (ستون سوم جدول فوق)، برای روشن شدن سازوکار و آثار این تبصره‌ها، در ادامه در قالب مثال‌هایی، مالیات چند قرارداد پژوهشی فرضی از دو مسیر دانشگاه‌ها، مراکز و مؤسسات آموزش عالی، پژوهشی و فناوری و غیر آن محاسبه شده است.

جدول ۲. محاسبه مالیات چند قرارداد پژوهشی فرضی (تومان)

مبلغ قرارداد	هزینه‌های قابل قبول	درآمد مشمول مالیات	قرارداد از طریق دانشگاه	قرارداد با سایر کارفرمایان
۵۰ میلیون تومان	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۵۰۰,۰۰۰	۲,۴۰۰,۰۰۰
۲۰۰ میلیون تومان	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰
۵۰۰ میلیون تومان	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۷۴,۰۰۰,۰۰۰
۵۰۰ میلیون تومان	۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۳۶,۵۰۰,۰۰۰

در محاسبات جدول فوق، مالیات قرارداد پژوهشی از مسیر دانشگاه بر اساس مفاد تبصره «۲» پیشنهاد شده در این گزارش (یعنی نرخ مقطوع ۵ درصد) محاسبه شده است و برای محاسبه میزان مالیات قرارداد پژوهشی با سایر کارفرمایان از نرخ‌های مالیاتی ماده (۱۳۱) استفاده شده است.<sup>۱</sup> همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در اغلب موارد، مالیات انجام قرارداد پژوهشی از مسیر دانشگاه کمتر است.

۱. در این محاسبات پس از کسر معافیت سالیانه بر اساس مفاد ماده (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم (که میزان آن ۲۴ میلیون تومان در نظر گرفته شده است) تا میزان ۵۰۰ میلیون ریال (۵۰ میلیون تومان) درآمد مشمول مالیات سالیانه به نرخ ۱۵ درصد؛ ۲. نسبت به مازاد ۵۰۰ میلیون ریال تا میزان یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه به نرخ ۲۰ درصد؛ ۳. نسبت به مازاد یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه به نرخ ۲۵ درصد می‌گردد.

## پیوست. بودجه مرتبط با پژوهش در لایحه بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور

۱. به لحاظ اعتباری حجم اعتبارات مرتبط با تحقیق و توسعه در لایحه بودجه سال ۱۳۹۶ (شامل برنامه‌های تحقیق و توسعه مندرج در بخش دوم پیوست ۴) به میزان ۸۸,۵۹۸,۴۷۷ میلیون ریال محاسبه شده است. اگر به این مبلغ ۶,۶۰۰,۰۰۰ میلیون ریال بابت کمک به افزایش سرمایه صندوق نوآوری و شکوفایی موضوع بند «الف» تبصره «۴»، ایفای وظایف حاکمیتی دولت در حوزه‌های نوین با فناوری پیشرفته و پرخطر (موضوع بند «۷» ماده (۲۹)) اعتبار جزء «۸» ردیف ۱۰۱۰۰۰ جدول ۸ ماده واحده لایحه به میزان ۳۵۰,۰۰۰ میلیون ریال و اعتبارات پژوهشی در ردیف‌های متفرقه<sup>۱</sup> و کمک به اشخاص حقیقی و حقوقی به میزان ۴,۷۵۶,۱۵۰ میلیون ریال، اضافه شود جمع کل اعتبارات پژوهشی محاسبه شده معادل ۱۰۰,۱۴۴,۴۲۷ میلیون ریال خواهد بود که سهم آن از تولید ناخالص داخلی (GDP) ۰/۶۲ درصد خواهد شد.

اعتبارات مراکز و مؤسسات پژوهشی تابعه وزارتین علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۶ جمعاً برابر ۱۳,۱۸۴,۷۵۹ میلیون ریال محاسبه شده است، که دربرگیرنده اعتبارات (عمومی، اختصاصی و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) مراکز و مؤسسات مذکور است. همچنین اعتبارات اختصاص یافته به معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری (شامل ستادهای فناوری، کمک به افزایش سرمایه صندوق نوآوری و شکوفایی، پارک فناوری پردیس و ...) معادل ۷,۱۱۶,۸۰۴ میلیون ریال محاسبه شده است که با توجه به اعتبارات مراکز و مؤسسات پژوهشی تابعه وزارتین (۱۳,۱۸۴,۷۵۹ میلیون ریال)، مجموع اعتبارات فوق ۲۰,۳۰۱,۵۶۳ میلیون ریال افزایش می‌یابد، با این همه لازم به توضیح است که مجموع مبلغ قراردادهای پژوهشی مشمول مالیات مورد نظر، از جداول لایحه بودجه قابل استخراج نیست. همچنین قراردادهای پژوهشی برخی از سازمان‌ها و نهادها مانند وزارت دفاع و سازمان انرژی هسته‌ای محرمانه می‌باشند.

۲. با توجه به گزارش دبیرخانه شورای عالی علوم، تحقیقات و فناوری، کل اعتبارات تحقیقاتی مشمول جزء «۱» بند «م» ماده (۲۲۴) قانون برنامه پنجم توسعه ۴۷,۶۲۵ میلیارد ریال است که از این مجموع حدود ۵۸ درصد فصل توسعه علم و فناوری، حدود ۳۱ درصد در برنامه‌های پژوهشی سایر فصول، ۷ درصد در هزینه‌های پژوهشی شرکت‌ها و بانک‌های دولتی، حدود ۳ درصد در ردیف‌های متفرقه و حدود ۱ درصد در کمک به اشخاص حقیقی و حقوقی منظور شده است. به لحاظ عملکردی، به دلیل عدم گزارش عملکرد همه دستگاه‌های مشمول قانون فوق، عملکرد ۶۳/۱۱ درصد از اعتبارات فوق ارائه شده است. با این حال اعتباراتی که مشمول کسر مالیات موضوع تبصره «۲» «لایحه اصلاح تبصره ماده (۸۶) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم» می‌شوند، مربوط به قراردادهای پژوهشی هستند و سایر اعتبارات پژوهشی مانند «حقوق ثابت پژوهشگران مستخدم دانشگاه» مشمول قانون فوق نیستند.

براساس آخرین اطلاعات دریافتی، عملکرد اعتبارات تحقیقاتی کشور در سال ۱۳۹۳، در مورد پروژه‌های تحقیقاتی با دانشگاه‌ها و مراکز پژوهشی ۴۸۷,۶۶۳ میلیون ریال، در مورد قرارداد پروژه‌های تحقیقاتی با سایر مجریان ۱,۲۰۶,۰۷۷ میلیون ریال اعلام شده است که جمع اعتبارات مذکور به ۱,۶۹۳,۷۴۰ میلیون ریال می‌رسد.

۱. منظور مؤسساتی هستند که وابسته به دستگاه‌های دولتی نیستند، ولی ردیف بودجه به آنها تعلق می‌گیرد (مانند بنیاد حکمت اسلامی صدا و مؤسسه امام صادق (ع) و ...).

۲. تولید ناخالص داخلی در سال ۱۳۹۶ بر اساس نرخ رشد ۴/۱ و تورم ۱۰/۹ درصد به میزان ۱۶,۰۳۳,۵۷۶,۰۰۰ میلیون ریال پیش‌بینی شده است.