

یک شرکت دولتی بمنظور احداث تاسیسات نیرو با یک شرکت پیمانکاری خارجی قراردادی بشرح زیر منعقد نموده است:

۱- تاریخ انعقاد قرارداد: ۱۳۷۳/۶/۱۴

۲- مدت اجرای قرارداد: یکسال از تاریخ انعقاد قرارداد

۳- مبلغ قرارداد: معادل ۱ ۲۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار بعلاوه ۷۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال

۴- مبلغ ۸۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار از مبلغ ارزی قرارداد صرف خرید لوازم و تجهیزات از خارج از کشور می‌گردد.

۵- ظرف ۱۵ روز از تاریخ انعقاد قرارداد کارفرما می‌بایست در قبال اخذ ضمانتنامه بانکی معادل ۲۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار (بابت خرید لوازم و تجهیزات) و مبلغ ۱۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال به عنوان پیش پرداخت به پیمانکار پرداخت کند. معادل ۵۰ درصد پیش پرداختها از اولین صورت وضعیت و بقیه آن از دومین صورت وضعیت کسر می‌گردد.

۶- کارفرما در موقع پرداخت وجه صورت وضعیتها اعم از ارزی و ریالی معادل ۱۰ درصد آن را به عنوان سپرده حسن انجام کار کسر و بعد از تحویل کار آن را به پیمانکار مسترد می‌دارد.

۷- طبق قرارداد به ازای هر ماه تاخیر در تحویل تاسیسات موضوع قرارداد معادل ۱۰ درصد از مبالغ سپرده کسر شده توسط کارفرما بعنوان جریمه ضبط می‌گردد.

۸- نرخ هر دلار در محاسبات معادل ۱۷۵۰ ریال می‌باشد.

در اجرای قرارداد، کارفرما به شرح زیر عمل کرده است:

الف: پیش پرداخت موضوع بند ۵ فوق‌الذکر را در تاریخ ۷۴/۶/۲۴ به پیمانکار پرداخت نموده است.

ب: رونوشت قرارداد را در تاریخ ۷۳/۷/۲۰ به حوزه مالیاتی تسلیم و رسید دریافت داشته است.

ج: اولین صورت وضعیت معادل ۴۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار (که ۲۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار آن مربوط به خرید لوازم و تجهیزات از خارج بوده) و مبلغ ۱۵۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال را در تاریخ ۷۳/۹/۲۵ از پیمانکار تحویل و وجه آن را در تاریخ ۷۳/۱۰/۱۵ پس از اعمال کسور مربوط به پیمانکار پرداخت نموده است.

د: دومین صورت وضعیت معادل ۳۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار (که ۲۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار مربوط به خرید لوازم و تجهیزات از خارج بوده) و ۲۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال را در تاریخ ۷۳/۱۱/۱۶ از پیمانکار تحویل و وجه آن را پس از اعمال کسور در تاریخ ۷۳/۱۲/۱۴ به پیمانکار پرداخت نموده است.

ه: سومین صورت وضعیت معادل ۴۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار (که ۳۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار مربوط به خرید لوازم از خارج بوده) و ۱۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال را در تاریخ ۷۴/۳/۲۶ از پیمانکار تحویل و وجه آن را پس از اعمال کسور در تاریخ ۷۴/۴/۲۳ به پیمانکار پرداخت نموده است.

و: آخرین صورت وضعیت معادل ۱۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار و ۱۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال را از پیمانکار در تاریخ ۷۴/۷/۱۲ تحویل و وجه آن را در تاریخ ۷۴/۷/۲۸ پس از اعمال کسور به پیمانکار پرداخت نموده است.

ز: احداث تاسیسات در تاریخ ۷۴/۸/۱۴ (با دو ماه تاخیر) خاتمه و به کارفرما تحویل شده است.

ح: کارفرما در تاریخ ۷۴/۹/۳۰ سپرده‌ها را با کسر جریمه تاخیر موضوع بند ۷ فوق‌الذکر به پیمانکار مسترد داشته است.

اقدامات و محاسبات انجام شده توسط کارفرما در موقع پرداخت وجوه به پیمانکار به شرح زیر بوده است:

۱- چون کارفرما شرکت دولتی و پیمانکار خارجی بوده است با استناد تبصره ماده ۱۱۱ قانون مالیاتهای مستقیم آن مبلغ از قرارداد که صرف خرید لوازم و تجهیزات از خارج گردیده از پرداخت مالیات بردرآمد معاف بوده و در نتیجه کارفرما در موقع پرداخت این مبلغ از قرارداد تکلیف به کسر مالیات نداشته و از این بابت اقدامی بعمل نیاورده است.

۲- چون پیش پرداخت در قبال اخذ ضمانتنامه بانکی صورت گرفته است لذا کارفرما در موقع پرداخت آن تکلیف به کسر مالیات نداشته است.

۳- چون مبلغ ۲۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار از صورت وضعیت اول مربوطه خرید لوازم و تجهیزات مربوط به خارج می‌باشد لذا مشمول پرداخت مالیات نیست و فقط مبلغ ۱۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار از مبلغ ارزی این صورت وضعیت مشمول مالیات است.

میزان سپرده حسن انجام کار از مبلغ ارزی مشمول مالیات:

$$۱۰۰ ۰۰۰ , ۱۰\% = ۱۰ ۰۰۰$$

میزان ارزی مشمول مالیات از صورت وضعیت اول:

$$۱۰۰ ۰۰۰ - ۱۰ ۰۰۰ = ۹۰ ۰۰۰$$

معادل ریالی صورت وضعیت اول:

$$۹۰ ۰۰۰ , ۱۷۵۰ = ۱۵۷ ۵۰۰ ۰۰۰$$

سپرده حسن انجام کار مبلغ ریالی صورت وضعیت اول:

$$150\,000\,000, 10\% = 15\,000\,000$$

مبلغ ریالی قابل پرداخت از صورت وضعیت اول:

$$150\,000\,000 - 15\,000\,000 = 135\,000\,000$$

جمع مبلغ مشمول مالیات صورت وضعیت اول:

$$157\,500\,000 + 135\,000\,000 = 292\,500\,000$$

مالیات صورت وضعیت اول:

$$292\,500\,000, 5\% = 14\,625\,000$$

مالیات مزبور که می‌بایست حداکثر تا تاریخ ۷۳/۱۱/۱۴ به حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز می‌گردید، در تاریخ ۷۳/۱۱/۱۳ پرداخت شده است.

در موقع پرداخت این صورت وضعیت ۵۰ درصد پیش پرداخت از مبالغ ارزی و ریالی کسر شده است. همچنین معادل ۱۰ درصد مبلغ ارزی قرارداد که صرف خرید لوازم و تجهیزات از خارج گردیده بعنوان سپرده حسن انجام کار توسط کارفرما کسر شده است.

۴- محاسبه مالیات صورت وضعیت دوم به شرح زیر بعمل آمده است:
میزان ارزی صورت وضعیت مشمول مالیات:

$$300\,000 - 200\,000 = 100\,000$$

سپرده حسن انجام کار صورت وضعیت، از مبلغ ارزی:

$$100\,000, 10\% = 10\,000$$

میزان مشمول مالیات از مبلغ ارزی پس از کسر سپرده حسن انجام کار:

$$100\,000 - 10\,000 = 90\,000$$

معادل ریالی صورت وضعیت:

$$90\,000, 1750 = 157\,500\,000$$

سپرده حسن انجام کار مبلغ ریالی:

$$200\,000\,000, 10\% = 20\,000\,000$$

مبلغ ریالی پس از وضع سپرده حسن انجام کار:

$$200\,000\,000 - 20\,000\,000 = 180\,000\,000$$

جمع مبلغ مشمول مالیات صورت وضعیت دوم:

$$180\,000\,000 + 157\,500\,000 = 337\,500\,000$$

مالیات صورت وضعیت دوم:

$$337\,500\,000, 5\% = 16\,875\,000$$

مالیات مذکور که می‌بایست تا تاریخ ۷۴/۱/۱۳ به حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز می‌گردید (اسفند ماه ۷۳ بمدت ۲۹ روز در محاسبه منظور شده است) در تاریخ ۷۴/۱/۱۴ پرداخت گردید.

البته در این صورت وضعیت بقیه پیش پرداخت کسر شده همچنین از مبلغ ارزی مربوط به خرید لوازم از خارج ۱۰ درصد سپرده حسن انجام کار کسر شده است.

۵- محاسبه مالیات صورت وضعیت سوم از طرف کارفرما:
میزان ارزی مشمول مالیات

$$400\,300\,000 - 100\,000 = 400\,200\,000$$

سپرده حسن انجام کار میزان ارزی مشمول مالیات

$$100\,000, 10\% = 10\,000$$

میزان ارزی مشمول مالیات پس از کسر سپرده

$$100\,000 - 10\,000 = 90\,000$$

معادل ریالی $90\,000, 1750 = 157\,500\,000$

سپرده حسن انجام کار (مبلغ ریالی)

$$250\,000\,000, 10\% = 25\,000\,000$$

میزان ریالی پس از کسر سپرده حسن انجام کار

$$250\,000\,000 - 25\,000\,000 = 225\,000\,000$$

جمع مبلغ مشمول مالیات صورت وضعیت سوم

$$225\,000\,000 + 157\,500\,000 = 382\,500\,000$$

$$382\,500\,000, 5\% = 19\,125\,000$$

مالیات صورت وضعیت سوم که می‌بایست تا تاریخ ۷۴/۵/۲۱ به حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز می‌شده در تاریخ ۷۴/۵/۲۵ واریز گردیده است.

سپرده حسن انجام کار مربوط به قسمت ارزی خرید لوازم از خارج توسط کارفرما کسر شده است.

۶- مالیات آخرین صورت وضعیت:

سپرده حسن انجام کار مبلغ ارزی

$$1000000, 10\% = 100000$$

مبلغ ارزی پس از کسر سپرده حسن انجام کار

$$1000000 - 100000 = 900000$$

$$900000, 1750 = 1575000000 \text{ ریالی}$$

سپرده حسن انجام کار معادل ریالی

$$100000000, 10\% = 10000000$$

مبلغ ریالی پس از کسر سپرده حسن انجام کار

$$100000000 - 10000000 = 90000000$$

جمع مبلغ مشمول مالیات صورت وضعیت چهارم

$$90000000 + 157500000 = 247500000$$

$$247500000, 5\% = 12375000$$

مالیات آخرین صورت وضعیت که می‌بایست تا تاریخ ۲۷/۸/۷۴ به حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز می‌گردید در تاریخ مزبور واریز شده است.

۷- محاسبه مالیات سپرده حسن انجام کار:

کارفرما از جمع مبالغ ارزی و ریالی صورت وضعیتها (۱۲۰۰۰۰۰ دلار و ۷۰۰۰۰۰۰۰ ریال) سپرده حسن انجام کار کسر نموده که باید مسترد دارد. چون کار دو ماه دیرتر از مدت تعیین شده تحویل گردید بنابر این معادل ۲۰٪ مبالغ مذکور ضبط و بقیه مسترد گردیده است. سهم سپرده مربوط به مبلغ ارزی مشمول مالیات ۴۰۰۰۰ دلار می‌باشد (جمع سپرده ارزی چهار صورت وضعیت) که معادل ۲۰ درصد آن ضبط و بقیه یعنی ۳۲۰۰۰ دلار پرداخت می‌گردد. از مبلغ ریالی معادل ۲۰ درصد ضبط و مبلغ ۵۶۰۰۰۰۰۰ ریال مسترد می‌شود. محاسبه مالیات **سپرده** به شرح زیر است:

$$320000, 1750 = 560000000 \text{ ریال معادل}$$

جمع مبلغ سپرده قابل استرداد

$$560000000 + 560000000 = 1120000000$$

$$1120000000, 5\% = 56000000 \text{ سپرده}$$

مالیات مزبور می‌بایست تا تاریخ ۲۹/۱۰/۷۴ به حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز می‌گردید که در تاریخ ۲۴/۱۰/۷۴ واریز شده است.

جرایم مالیاتی متعلقه مربوط به تخلف کارفرما در اجرای قرارداد کارفرما در اجرای قرارداد، رونوشت قرارداد را خارج از مهلت قانونی تسلیم داشته و همچنین مالیات را در دو مورد خارج از موعد قانونی پرداخت کرده است که بابت عدم تسلیم رونوشت قرارداد و همچنین نسبت به یک مورد تأخیر پرداخت مشمول جریمه به شرح زیر می‌باشد:

۱- کارفرما با استناد تبصره یک ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم تکلیف داشته است رونوشت قرارداد را حداکثر ظرف ۳۰ روز یعنی تا تاریخ ۱۲/۷/۷۲ به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم و رسید دریافت دارد. چون کارفرما رونوشت قرارداد را با تأخیر ۸ روز یعنی ۲۰/۷/۷۲ به حوزه تسلیم داشته است با استناد قسمت اخیر ماده ۱۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول جریمه‌ای معادل ۱٪ مبلغ کل قرارداد خواهد بود. میزان جریمه به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

$$12000000, 1750 = 2100000000$$

مبلغ کل قرارداد:

$$2100000000 + 700000000 = 2800000000$$

جریمه عدم تسلیم بموقع رونوشت قرارداد:

$$2800000000, 1\% = 28000000$$

۲- آخرین مهلت پرداخت مالیات صورت وضعیت دوم ۱۳/۱/۷۴ بوده است و مالیات در ۱۴/۱/۷۴ پرداخت گردیده است. چون آخرین روز مهلت پرداخت مواجه با ۱۳/۱/۷۴ روز تعطیل رسمی بوده است لذا پرداخت مالیات در ۱۴/۱/۷۴ اولین روز بعد از تعطیل موعد قانونی تلقی و مشمول تعلق جریمه نخواهد شد.

۳- چون مالیات صورت وضعیت سوم با ۲ روز تأخیر پرداخت گردیده لذا کارفرما مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر خواهد بود که میزان جریمه به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

$$19125000, 20\% = 3825000$$

محاسبات مالیاتی شرکت پیمانکار خارجی:

مالیات شرکت پیمانکاری خارجی به ۵٪ مالیات کسر شده توسط کارفرما ختم نمی‌شود بلکه ۱۲٪ درآمد سالانه شرکت به نرخ ماده ۱۲۱ مشمول مالیات خواهد بود که شرکت پیمانکاری خارجی باید مابه‌التفاوت مالیات محاسبه شده تا ۵٪ مالیات کسر شده توسط کارفرما را ضمن تسلیم اظهارنامه مالیاتی موضوع پاراگراف اول ماده ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم پرداخت کند.

محاسبه مالیات سالهای ۷۲ و ۷۴ شرکت پیمانکاری به شرح زیر است:

۱- محاسبه مالیات بردرآمد عملکرد سال ۱۳۷۳ شرکت پیمانکاری خارجی:

دریافتی پیمانکار در سال ۱۳۷۳ به شرح زیر بوده است:

مبالغ صورت وضعیت اول و دوم معادل ۷۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار و ۳۵۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال بوده است که کارفرما پس از کسر ۱۰ درصد سپرده بقیه را به پیمانکار پرداخت کرده است. از مبلغ ارزی فقط ۲۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار مشمول مالیات بوده که پس از کسر سپرده حسن انجام کار معادل ۱۸۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار به پیمانکار پرداخت گردید. همچنین از مبلغ ریالی معادل ۳۱۵ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال دریافت داشته است.

معادل ریالی $۱۷۵۰ = ۳۱۵۰۰۰۰۰۰$, ۱۸۰ ۰۰۰ ۰۰۰

جمع دریافتی مشمول مالیات پیمانکار در سال ۷۳:

$۳۱۵۰۰۰۰۰۰ + ۳۱۵۰۰۰۰۰۰ = ۶۳۰۰۰۰۰۰۰$

درآمد مشمول مالیات

$۶۳۰۰۰۰۰۰۰, ۱۲\% = ۷۵۶۰۰۰۰۰۰$

مالیات عملکرد سال ۷۳:

۷۵۶۰۰۰۰۰۰ به نرخ ماده ۱۳۱ \rightarrow ۳۲ ۹۶۵ ۰۰۰

مالیات پرداخت شده توسط کارفرما برای عملکرد سال ۱۳۷۳:

$۱۴۶۲۵۰۰۰ + ۱۶۸۷۵۰۰۰ = ۳۱۵۰۰۰۰۰۰$

بدهی مالیاتی پیمانکاری بابت عملکرد سال ۷۳:

$۳۲۹۶۵۰۰۰ - ۳۱۵۰۰۰۰۰۰ = ۱۴۶۵۰۰۰$

۲- محاسبه مالیات عملکرد سال ۱۳۷۴ شرکت پیمانکاری خارجی:

دریافتی مشمول مالیات شرکت در سال ۱۳۷۴ به شرح زیر بوده است:

بابت مبلغ ارزی صورت وضعیت سوم ۹۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار

بابت مبلغ ارزی آخرین صورت وضعیت ۹۰۰۰۰ ۰۰۰ دلار

بابت مبلغ ارزی سپرده حسن انجام کار ۳۲ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار

بابت مبلغ ریالی صورت وضعیت سوم ۲۲۵ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال

بابت مبلغ ریالی آخرین صورت وضعیت ۹۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال

بابت مبلغ ریالی سپرده حسن انجام کار ۵۶ ۰۰۰ ۰۰۰ ریال

$۲۱۲۰۰۰۰, ۱۷۵۰ = ۳۷۱۰۰۰۰۰۰$

جمع دریافتی مشمول مالیات در سال ۷۴:

$۵۶۰۰۰۰۰۰ = ۷۴۲۰۰۰۰۰۰ + ۳۷۱۰۰۰۰۰۰ + ۲۲۵۰۰۰۰۰۰ + ۹۰۰۰۰۰۰۰$

درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۷۴:

$۷۴۲۰۰۰۰۰۰, ۱۲\% = ۸۹۰۴۰۰۰۰۰$

مالیات عملکرد سال ۱۳۷۴:

۸۹۰۴۰۰۰۰۰ به نرخ ماده ۱۳۱ \rightarrow ۳۹ ۶۸۵ ۰۰۰

جمع مالیات پرداخت شده توسط کارفرما در سال ۱۳۷۴:

$۱۹۱۲۵۰۰۰ + ۱۲۳۷۵۰۰۰ + ۵۶۰۰۰۰۰ = ۳۷۱۰۰۰۰۰۰$

بدهی شرکت پیمانکاری خارجی بابت مالیات بردرآمد عملکرد سال ۱۳۷۴:

$۳۹۶۸۵۰۰۰ - ۳۷۱۰۰۰۰۰۰ = ۲۵۸۵۰۰۰$

توضیح ۱: کارفرما بابت ۸۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار مبلغ ارزی قرارداد که بعلت خرید لوازم از خارج مشمول مالیات نبوده معادل ۸۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار طبق قرارداد بعنوان سپرده کسر کرده بود که با ضابط معادل ۲۰ درصد آن یعنی ۱۶ ۰۰۰ ۰۰۰ دلار بقیه را هنگام استرداد سپرده به پیمانکار مسترد داشته است.

توضیح ۲: شرکت پیمانکاری خارجی مشمول ۳ درصد عوارض سهم شهرداری می باشد که باید از مآخذ درآمد مشمول مالیات هر سال محاسبه و به بدهی مالیاتی شرکت اضافه گردد. همچنین اگر این شرکت دارای کارت بازرگانی باشد مشمول پرداخت ۲ در هزار سهم اطاق بازرگانی و صنایع و معادن بر مآخذ درآمد مشمول مالیات برای هر سال خواهد بود.

توضیح ۳: تکلیف کارفرما به کسر مالیات ۵ درصد علی الحساب و همچنین پرداخت مالیات مابه التفاوت توسط شرکت پیمانکاری در این پژوهش شامل مواردی است که وزارت امور اقتصادی و دارایی از اختیار مقرر در تبصره ماده ۱۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم استفاده ننموده است. در صورتیکه وزارت مزبور بخواهد از اختیار خود بشرح تبصره فوق الذکر استفاده کند نحوه محاسبه مالیات تغییر خواهد کرد و کارفرما مکلف است در هر پرداخت براساس ۱۲ درصد، مبلغ قابل پرداخت درآمد مشمول مالیات را محاسبه و با اعمال نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مالیات متعلقه را محاسبه و از مبلغ قابل پرداخت کسر کند و اگر مالیات متعلقه کمتر از ۵ درصد مبلغ پرداختی است باید همان

درصد را کسر کند. ضمن؟ اگر در ظرف یکسال شمسی چندین مرتبه پرداخت صورت گیرد برای رعایت نرخ تصاعدي مالياتي لازم است درآمد مشمول ماليات پرداخت یا پرداختهاي قبلي، با درآمد مشمول ماليات پرداخت بعدي جمع و یکجا ماخذ محاسبه ماليات قرار گیرد که پس از کسر ماليات پرداخت شده پرداختهاي قبلي مابه التفاوت بعنوان ماليات پرداخت آخر کسر و پرداخت شود. برای توجیه بیشتر مراتب فوق، در شماره بعدي فصلنامه به ذکر مثال عددي مبادرت خواهد شد.*