



چگونگی تطبیق عملیات حسابداری قراردادهای بیع متقابل (buy-back)، ساخت بهره برداری و تحویل (B.O.T) و شناسایی سود مشمول مالیات این نوع قراردادها (2)

پدیدآورده (ها) : هشی، عباس

اقتصاد :: پژوهشنامه مالیات :: پاییز 1378 - شماره 25 (ISC)

از 22 تا 31

آدرس ثابت : <http://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/882591>

دانلود شده توسط : مهدی لطیفی

تاریخ دانلود : 07/05/1396

مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) جهت ارائه مجلات عرضه شده در پایگاه، مجوز لازم را از صاحبان مجلات، دریافت نموده است، بر این اساس همه حقوق مادی برآمده از ورود اطلاعات مقالات، مجلات و تألیفات موجود در پایگاه، متعلق به "مرکز نور" می باشد. بنابر این، هرگونه نشر و عرضه مقالات در قالب نوشتار و تصویر به صورت کاغذی و مانند آن، یا به صورت دیجیتالی که حاصل و برگرفته از این پایگاه باشد، نیازمند کسب مجوز لازم، از صاحبان مجلات و مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) می باشد و تخلف از آن موجب پیگرد قانونی است. به منظور کسب اطلاعات بیشتر به صفحه قوانین و مقررات استفاده از پایگاه مجلات تخصصی نور مراجعه فرمائید.



پایگاه مجلات تخصصی نور

www.noormags.ir

چگونگی تطبیق عملیات حسابداری

قراردادهای بیع متقابل (Buy Back) و ساخت، بهره برداری و تحویل (B.O.T.)

و شناسائی سود مشمول مالیات برای مجریان این نوع قراردادهای و مقامات مالیاتی

عباس هشی

(قسمت دوم)

قسمت اول این مقاله شامل پنج بخش در شماره قبلی مجله مالیات به چاپ رسید و اینک باقی آن طی هشت بخش دیگر در این شماره از نظر خوانندگان می‌گذرد.

بخش ششم. وضعیت نرخ ارز در قراردادهای بیع متقابل

ایران توسط شرکت خارجی مجری پروژه مطرح است (برای تأمین مخارج پرداختهای ریالی) یعنی شرکت خارجی مجری مبالغ ارزی را به حساب بانکی در ایران انتقال میدهد این ارز در حکم ارز منشاء خارجی است و باتوجه به مقررات جاری بانکی این ارز با نرخ ارز رسمی شناور، توسط بانک خریداری نمی‌شود بلکه با نرخ ارز صادراتی (تا تیر ماه ۱۳۷۷) سپس صادراتی با اضافه واریزنامه و یا نرخ مرضی‌الطرفین (نزدیک به بازار آزاد) قابلیت تبدیل به ریال دارد. فرض کنید که در سال اول شرکت مجری مبلغ ۱۰ میلیون دلار به حساب ارزی خود در ایران ارسال دارد و آنرا با نرخ ارز منشاء خارجی (صادراتی با اضافه واریزنامه) هر

در این قراردادها سوابق کلیه عملیات مالی قرارداد به ارز ثبت و ضبط و نگهداری میشود (مثلاً دلار)، اما در دفاتر شعبه شرکت خارجی مجری (ثبت شده در ایران) باید هم ارز ریالی این معاملات به ثبت رسد و ملاک گزارشگری از جمله ارائه اظهارنامه مالیاتی قرار می‌گیرد. اگر فرض کنیم در یک قرارداد ارز رسمی مورد توافق قرار گیرد، یعنی نرخ ارز شناور (حدود ۱۷۵۰ ریال هر دلار)، کلیه صورتحسابهای خرید تجهیزات و خدمات از خارج از کشور همچنین بهره وام به ارز صادر شده و با نرخ برابری مذکور به ریال تسعیر و در دفاتر شعبه به ثبت میرسد (که بعنوان هزینه های مستقیم تلقی میشود). اما وقتی بحث انتقال ارز به

دلار ۵۵۰۰ ریال بفروش برسانند. در این حالت مبلغ ریالی حاصل از فروش ارز یعنی ۵۵۰۰۰ میلیون ریال در بدهکار حساب بانک و بستانکار حساب اداره مرکزی ثبت میگردد. در این خصوص موارد زیر مورد بحث قرار می گیرند:

۱. در طول مدت انجام عملیات اکتشاف و راه اندازی قرارداد، مبنای محاسبات و ثبت قیمت تمام شده پروژه در جریان و متعاقب راه اندازی وصول مبالغ صورتحساب (بعد از بهره برداری) در دفاتر قانونی شرکت مجری پروژه مبالغ به ریال میباشد. برای هزینه های مستقیم (مبالغ پرداختی به فروشندگان کالا و خدمات خارج از کشور) نرخ ارز رسمی ملاک تبدیل به ریال بوده در حالیکه برای مبالغ ریالی مورد نیاز (پرداختی در ایران)، نرخ ارز منشاء خارجی مورد استفاده قرار گرفته است. در چنین شرایطی لازم است که در متن قرارداد، دو نرخ ارز (رسمی شناور و نرخ ارز منشاء خارجی) فوق بطور جداگانه پیش بینی شود و ضمناً پیش بینی شود که با موضوع تفاوت ریالی، ناشی از نرخ ارز منشاء خارجی، در مراحل نهایی تسویه حساب بهای قرارداد از طریق مبالغ ارزی فروش محصول چگونه رفع و رجوع شود.

۲. اگر در محاسبه مبالغ دلاری قرارداد، وجوه ریالی قبلی تقسیم بر نرخ ارز شود و فقط نرخ ارز رسمی در متن قرارداد ذکر شود، امکان دارد که شرکت مجری ریال مورد نیاز را با فروش ارز به نرخ ارز منشاء خارجی تأمین کند و سپس در هنگام محاسبه مبلغ ارزی قابل احتساب در مبلغ قرارداد، مبالغ ریالی را بر نرخ رسمی تقسیم و نتیجه محاسبه را جزو بهای تمام شده پروژه منظور نماید یعنی با تقسیم مبلغ ۵۵۰۰۰ میلیون ریال بر

۱۷۵۰ ریال، ۳۱/۴ میلیون دلار را ملاک محاسبه قرار دهد یعنی مبلغ ۱۰ میلیون دلار اولیه به مبلغ ۳۱/۴ میلیون ریال تبدیل میشود (حدود سه برابر مبلغ اولیه عنوان شود) و بطور قطع امضاءکنندگان قرارداد و مقامات مالیاتی نسبت به موضوع حساسیت نشان میدهند. در چنین شرایطی باید در متن قرارداد پیش بینی شده باشد که اگر شرکت خارجی مجری پروژه بشرح فوق تأمین ریالی نماید، سود فروش ارز ۲۱/۴ میلیون دلار (۱۰-۳۱/۴) باید از مبلغ قرارداد (cost Recovery) کسر شود به عبارتی این سود در قیمت تمام شده قابل بازیافت منظور نگردد. در شرایطی که برای اینگونه قراردادها سقف مبلغ تعیین شود، یعنی اگر پیمانکار اضافه هزینه داشته باشد باید از سود خود تأمین کند، ایجاد وضعیت فروش ارز و کسب سود (متعلق به دولت ایران) می تواند سهواً در تأمین هزینه اضافی (زیان پیمانکار) مورد استفاده قرار گیرد. حال اگر در یک قرارداد ۵۰۰ میلیون دلاری ۱۰۰ میلیون دلار بدین ترتیب با نرخ ارز منشاء خارجی به ریال تبدیل شود، سود فروش (حدود ۱۰ برابر مبلغ فوق) رقم قابل توجه و مهمی است که نباید از آن ساده گذشت (با افزایش نرخ واریز نامه و نرخ ارز منشاء خارجی مبلغ سود باز هم بیشتر خواهد شد). در اینگونه موارد کار فرمایان بطور قطع پیش بینی می کنند که این سود صرف کاهش قیمت پروژه شود که در چنین حالتی سؤالی مطرح است: آیا باید بخشی از هزینه چنین پروژه هائی با سود فروش ارز تأمین شود (تشویق دستگاههای دولتی به فروش ارز و کسب سود فروش ارز و ایجاد اختلال احتمالی در نظام ارزی کشور؟؟؟) اگر

مخارج ریالی وجود دارد چرا قراردادهای ریالی/ارزی منعقد نمی نمایند؟ مشکلات فوق و همچنین سایر اشکالات قانونی ناشی از ضعف سیستم مالیاتی و تفسیر قانون توسط اشخاص غیر مطلع، باعث میشود که در اینگونه قراردادهای کارفرمای دولتی با درج یک ماده در متن قرارداد (مبنی بر آنکه کلیه مالیاتها و عوارض و غیره به عهده کارفرماست و مبالغ پرداختی از این بابت را از محل بهای فروش محصول تأمین نمایند، بطوریکه پیمانکار خارجی از هر گونه مالیات و عوارض در ایران مصون باشد) با این عمل خیال خودشان و پیمانکار خارجی را راحت کنند. البته در اینگونه موارد باید توجه داشت که اخذ مصوبه هیئت دولت در مورد تقبل مالیات و سایر عوارض مذکور توسط دستگاه دولتی ذیربط ضروری است و بالنتیجه اگر چنین موارد توأم با اشکال تصویب شود عملاً هیئت دولت به نوعی درگیر این مسئولیت میشود. با کمال تأسف در طی چند ساله اخیر این تفکر در مقامات دولتی حاکمیت پیدا نموده که در انعقاد قرارداد با شرکتهای پیمانکاری خارجی، چون آنها علاقه ای به پرداخت مالیات در ایران ندارند و شرکت خارجی نباید مالیات بپردازد و یا هر گونه مالیاتی که شرکت خارجی مجبور به پرداخت آن باشد به مبلغ قرارداد اضافه میشود، لذا شاید صلاح باشد که مالیات را کارفرما تقبل کند و یا قراردادها را فقط بمدل فروش تجهیزات تنظیم نمود که لاقلاً برای خزانه دولت ضرر بیشتر را فراهم نمایند و لذا عملاً فرهنگ تقبل مالیات شرکت خارجی را پذیرفته اند. البته با خصوصیت و ویژگی مالیات که قابلیت انتقال دارد، چنین تفکری نمی تواند مورد ایراد باشد، اما آیا این تفکر جهانی

است؟ در شرائطی که در قوانین مالیاتی اکثر کشورهای جهان این اصل حاکمیت دارد که هر خارجی از درآمد در آن کشور مشمول مالیات است آیا مقامات دولتی سایر کشورها اجازه میدهند که یک شرکت یا شخص ایرانی از کسب درآمد در آن کشور مالیات نپردازد؟ بطور قطع جواب خیر است. راه کار چیست؟ آنها با انتخاب پیمانکار خارجی از طریق مناقصه و ایجاد رقابت و دستیابی به اطلاعات شفاف می توانند قیمت قرارداد را کنترل نمایند و بدین ترتیب هر پیمانکار و شرکت خارجی با کاهش مبالغ ریسک و مالیات و عوارض، می تواند قیمت رقابتی ارائه دهد. یعنی تقبل مالیات توسط پیمانکار، سپس با ایجاد تسهیلات (با وضع مقررات جلوگیری از مالیات مضاعف با سایر کشورها و صدور مدارک پرداخت مالیات) پیمانکار و شرکت خارجی را تابع مقررات خود می نمایند. اما متأسفانه در کشور ما چنین تفکری حاکمیت ندارد و در مقابل این عقیده و تفکر بوجود آمده که (اولاً) مالیات و بیمه و عوارض متعلق به پیمانکار خارجی را هزینه اضافی می دانند، (ثانیاً) پیمانکار خارجی را معاف از مالیات میدانند و (ثالثاً) به دلایل عدیده و با اخذ مصوبات تشریفات ترک مناقصه ضمن آنکه رقابتی بودن قراردادها را منتفی میسازند، مالیات و عوارض ها را نیز تقبل می نمایند. لازم به توضیح است که در اکثر موارد شرکتهای خارجی بدلیل رعایت ضوابط و استانداردهای مقررات کشور متبوع و حاکم بر امور فعالیتهای آنها، علاقمند هستند که در هر کشور محل اجرای کار و قرارداد، مالیات بر درآمد عملیات ناشی از اجرای هر گونه قراردادی را بپردازند. زیرا آنها نسبت به سود مالیات

می‌پردازند. هر مبلغ مالیاتی که در کشور ثالث پرداخت نمایند، از مالیات قابل پرداخت در کشور اصلی قابل کسر است پس برای آنها فرقی ندارد که در کدام کشور مالیات بپردازند. حال وقتی قراردادی را با یک دستگاه دولتی منعقد می‌نمایند و آنها از پیش مقدمات تقبل مالیات را فراهم می‌نمایند، هر صاحب درآمدی به قبول چنین

پیشنهادی علاقه‌مند می‌شود. البته در برخی موارد، تقبل مالیات توسط کارفرما به ضرر شرکت خارجی است. اینگونه موارد حالتی است که نرخ مالیات کشور ثالث از نرخ مالیات کشور اصلی کمتر باشد و نتیجتاً شرکت خارجی علاقه ای به تقبل مالیات توسط کارفرما ندارد (اما با کارفرما که حالت کاسه از آش داغ‌تر است روبرو است).

بخش هفتم. تکلیف مأمورین مالیات چیست؟

در غیاب استانداردهای مدون و قانونی حسابداری (که اعلام آن با وزارت اقتصاد و دارائی است) و عدم پیش بینی عملیات بیع متقابل توسط مقامات مالیاتی، مأمورین مالیاتی را این موضوع با مشکل روبرو می‌سازد. هرچند عملیات قراردادهای بیع متقابل از جمله موارد مشمول بند ب ماده ۱۰۷ به نظر می‌رسد (بکاراندازی سرمایه و غیره) اما درج نام پیمانکار در متن قرارداد، ماده ۱۱۱ را یادآوری می‌نماید. اما عدم پیش بینی لازم توسط مقامات مالیاتی مأمورین تشخیص را به این سمت سوق میدهد که تجارب خود در رسیدگی به حسابهای مؤدیان موجود و از جمله پیمانکاران را بکار گیرند و برای این مؤدیان با رسیدگی به اظهارنامه (که حاوی ترازنامه بدون حساب سود و زیان و دریافتی در طی انجام کار اولیه پروژه است)، تنها به تشخیص مالیات تکلیفی اشخاص ثالث بپردازند و در مورد فروش ارز به سیستم بانکی و یا اشخاص ثالث با نرخ ارز منشاء خارجی برای تأمین مبالغ ریالی پروژه، محاسبات مبالغ ریالی صورت حساب ارزی خدمات خارجی و تبدیل ارز به ریال با نرخ ارز رسمی ۱۷۵۰ ریال، پرداخت مالیات مکسوره و

عوارض را با مبلغ ریالی و نرخهای مختلف ارز، به روشهای مختلف عمل کنند. یک حوزه مالیاتی هرآنچه شرکت در حسابها ثبت نموده قبول می‌نماید و حوزه مالیاتی دیگر اقدام به تشخیص درآمدهای ناشی از مبادلات ارزی می‌نماید. کدام روش صحیح است؟ در حالت تشخیص سود و درآمد مبادلات ارزی، وقت و هزینه قابل ملاحظه‌ای از شرکت مجری در حل و فصل مشکلات مالیاتی هدر می‌رود و نهایتاً مالیات مطالبه شده را در مبلغ قرارداد لحاظ میدارد و وجه آنرا از طریق بهای محصول دریافت میدارد. باتوجه به مفاد قرارداد که ارز رسمی را معرفی نموده برای مأمورین تشخیص مشخص نیست که آیا نسبت به مابه‌التفاوت نرخ ارز رسمی و نرخ ارز با منشاء خارجی، سود مشمول مالیات تعیین کنند یا خیر؟. مضافاً از نظر وصول مالیات بر درآمد قرارداد آنها باید صبر کنند تا پروژه خاتمه یابد عملیات بهره برداری شروع و وصول وجوه صورت حساب تحقق یابد تا بتوانند درآمد مشمول مالیات تعیین و مالیات وصول نمایند. کدام روش صحیح است؟ بطور قطع حل این مشکل با مقامات

مالیاتی است و این وظیفه شورایی مالیاتی است

که در این خصوص اقدام سریع نماید.

بخش هشتم. تکلیف مؤدیان مالیاتی چیست؟

کلاً به عهده کارفرما است و شرکت خارجی مالیات و عوارض را که پرداخت کند از کارفرما دریافت می‌دارد و به احتمال قوی نسبت به این وجوه سود برای پیمانکار نیز لحاظ می‌شود، اما روبرو شدن با مشکلات (از جمله، رویه های مختلف مالیاتی، حضور در مراحل اعتراض به هیئت حل اختلاف مالیاتی و غیره) مشکلات و هزینه هائی را برای آنها بوجود می‌آورد که با توجه به سقف مبلغ قرارداد، احتمالاً متحمل زیان میشوند پس این دسته از مؤدیان نیز از اعلام به موقع رویه مالیاتی استقبال می‌نمایند.

شرکتهای خارجی مجری پروژه، برای عملیات قرارداد بیع متقابل اقدام به نگهداری دفاتر قانونی و سوابق مالی از جمله حساب سود و زیان می‌نمایند و گروهی با شناسائی سود فعالیت در هر سال، خود را مشمول بند ب ماده ۱۰۷ می‌دانند و گروه دیگر به دلیل نامشخص بودن رویه رسیدگی مالیاتی به اینگونه فعالیتها، نامشخص بودن رویه پذیرش هزینه فاینانس و مالیات بر آن و همچنین مالیات مکسوره بر سایر پرداختها، و وجود امکانات مناسب در ماده ۱۱۱، اصلح میدانند که در گزارشگری از امکانات ماده ۱۱۱ استفاده کنند. اگر چه در اینگونه قراردادها مالیات (عوارض و غیره)

بخش نهم. مشکلات فعلی تطبیق عملیات بیع متقابل با قانون مالیاتها

قرارداد (دستگاه دولتی) انجام میگیرد. در ایران بدلیل ضعف مالیاتی، عملاً مؤدیان با ایجاد چنین وضعیتی و بهره مندی از امکانات تصویب پروژه طرح و وجوه طرح و غیره در مراجع دیگر (از جمله شورای اقتصاد)، وزارت اقتصاد و دارائی را در مقابل عمل انجام شده قرار میدهند و وزارت دارائی نیز تن به چنین وضعیتی می‌دهد. تمامی این اتفاقات به دلیل آن است که استانداردهای حسابداری توسط وزارت اعلام نشده و مضافاً مقامات مالیاتی رویه خاص قابل اجرا برای اینگونه عملیات را اعلام نمی‌دارند و عملاً مؤدیان مالیاتی و مأمورین مالیاتی را با مشکلات مطروحه روبرو

هرچند قرارداد بیع متقابل بر این اساس تنظیم میشود که فروشنده خارجی به هزینه خود عملیات اکتشاف، راه اندازی و بهره برداری از پروژه را انجام داده و متعاقب تکمیل و آماده بودن آن، پروژه را به کارفرما به فروش برساند و بهای فروش را به اقساط از طریق بهای فروش محصول تحویلی تسویه می‌نماید، با رعایت واقعیت امر عملیات بیع متقابل بیشتر از جمله مشمول بند ب ماده ۱۰۷ به نظر میرسد، اما در اکثر قراردادها ملاحظه میشود که با بکارگیری واژه پیمانکار (Contractor) این نوع قراردادها را به سمت عملیات پیمانکاری سوق میدهند که اتخاذ چنین رویه‌ای با همکاری طرفین

نموده است. نکته حائز اهمیت در این گونه پروژه‌ها الزام انجام حسابرسی عملیات مالی پروژه توسط یک مؤسسه حسابرسی بین‌المللی است. حضور فعال شرکت خارجی در عملیات بیع متقابل و الزام نگهداری حساب‌ها به زبان انگلیسی براساس اصول متداول بین‌المللی حسابداری (علی‌الخصوص اصول حسابداری نفت و گاز)، حضور حسابرسان بین‌المللی را که از تجربه لازم برخوردار هستند امری ضروری می‌سازد. مضافاً وجود این گونه

حسابرسان کمک مؤثری به بالابردن سطح دانش و معلومات کادر مالی و همچنین اطمینان بخشی به گزارشات مالی می‌گردد. با توجه به این که تاکنون آئیننامه چگونگی استفاده از خدمات حسابداران ذیصلاح (تبصره ۴ ماده واحده) تنظیم و اعلام نشده، ضروری است که تدابیر لازم در خصوص چگونگی استفاده از همکاری مؤسسات حسابرسی بین‌المللی در این گونه پروژه‌ها نیز اتخاذ گردد.

بخش دهم: ایجاد امکان استفاده از توان فنی و مهندسی تولیدی و صنعتی (ساخت داخلی)

خوشبختانه در سالهای اخیر دولت مردان، افزایش توان ساخت و خدمات داخلی را از طریق الزام شرکتهای خارجی در بکارگیری این توان در انجام پروژه‌های دولتی در دستور کار قرار داده‌اند که خود جای تشکر دارد، اما سؤالی که مطرح است آن است که اگر از وجود چنین توانی اطلاع دارید چرا قراردادهای را ارزی / ریالی منعقد نمی‌نمایید؟؟ وقتی که برای اینگونه قراردادهای فروشنده خارجی را ملزم به پرداخت ارز به سازنده داخلی می‌نمائید مسائل زیر مورد بحث قرار میگیرد :

تولیدی برای قرارداد را فراهم سازد که این کار صحیح، منطقی و قانونی نمی‌باشد).

۲ - بهای تجهیزات و خدمات ساخت و خدمات فنی از محل ارز استقراضی تأمین میشود یعنی ارز آنرا با بهره باید باز پرداخت نمائیم و سازنده و تولید کننده داخل به ارز استقراضی دست می‌یابد و آنرا ارز با منشاء خارجی تلقی می‌نماید و بنرخ بیش از ارز رسمی قرارداد (یعنی با نرخ ارز منشاء خارجی یا مرضی‌الطرفین بازار آزاد) بفروش میرساند به عبارت دیگر ایجاد سود و فروش ارز برای تولید کننده داخلی از محل استقراض ارزی. آیا افزایش توان ساخت داخلی از طریق ایجاد سود فروش ارز استقراضی به صلاح مملکت است؟؟؟

۳ - ارز مذکور ارز استقراضی است و با دراختیار قراردادن آن در دست تولید کننده داخلی، ایشان را به سمت ایفای نقش و بازیگری در بازار ارز و عملیات موازی با پول ملی سوق میدهد وضعیت فوق ضمن آنکه موجب افزایش بهای تمام شده پروژه میشود، با حضور اینگونه شرکتهای در بازار ارز،

۱ - آن قسمت از بهای تجهیزات که صرف ساخت داخل برسد، بهای تجهیزات مشمول معافیت تبصره ماده ۱۱۱ نبوده و پیمانکار خارجی ملزم به پرداخت مالیات بر این بخش از قرارداد خواهد بود و قطعاً مالیات مربوطه را با سود محاسباتی در بهای قرارداد لحاظ می‌نماید و وجه آنرا از کارفرما دریافت میدارد عبارتی هزینه اضافی برای پروژه (مگر این که سازنده داخلی بتواند مدارک صادرات تجهیزات و سپس واردات مربوط به محصولات

بعنوان فروشنده و خریدار ارز ممانع در اجرای سیاستهای کنترل نرخ ارز دولت بوجود می آورد. اخیراً این تفکر حاکمیت پیدا نموده که چون هزینه ساخت داخلی بر اساس نرخ ارز بازار آزاد محاسبه میشود، اجازه دهیم که در مقابل تولید و خدمات داخلی، ارز از طریق مذکور فراهم شود تا تولید کننده داخلی بتواند با فروش ارز مذکور تأمین ریال نماید و یا ارز مزبور را صرف واردات مورد نیاز کند. آیا پیاده نمودن این تفکر بشرح فوق موجبات

کنترل و مهار نمودن نرخ ارز است؟ از قدیم گفته اند که پادشاهان صلاح ملک خویش دانند پس اگر چنین سیاستی توسط مقامات دولتی اتخاذ شده بطور قطع دلائل دیگری وجود دارد که از عقل و سواد نویسنده دور است. آیا با ایجاد امکانات معامله گری در بازار ارز بصورت موازی با ارز تأمین شده از محل وجوه استقراضی حفظ ارزش پول ملی تحقق می یابد؟

بخش یازدهم. آثار منفی تأمین مبالغ ریالی پروژه از محل استقراض ارزی (فاینانس)

در اینگونه قراردادها، کلیه مبالغ مورد نیاز اجرای پروژه از جمله وجوه ریالی برای پرداخت مالیات بیمه، عوارض به مبالغ قرارداد و همچنین وجوه پرداختی به پیمانکاران دست دوم و غیره، و سایر هزینه های ریالی شرکت مجری در ایران است که توسط شرکت خارجی تأمین میشود. شرکت خارجی نیز ارز آنرا یا از محل منابع فاینانس تأمین می کند (که مشتمل بر بهره / سود فاینانس میشود) و یا اینکه از محل منابع داخلی تأمین شده از ارز ارسالی به ایران فراهم می نماید (که بطور قطع هزینه آنرا جزو هزینه های پروژه و یا صورتحساب اداره مرکزی منظور می نماید). در هر دو حالت مبالغ ریالی مذکور هزینه اضافه ایجاد می نماید و

جمع هر دو هزینه بر بهای تمام شده پروژه افزوده میشود. سؤالی که مطرح است چرا در اینگونه قراردادها پیش بینی لازم برای تأمین ریال توسط کارفرما صورت نمی گیرد؟ در صورتیکه تأمین مبالغ ریالی توسط کارفرما پیش بینی شود بطور قطع قیمت ارزی قرارداد کاهش می یابد و از ایجاد هزینه اضافی بهره فاینانس، سود شرکت خارجی نسبت به تأمین هزینه، یا کارمزد نسبت به مبالغ ریالی و غیره جلوگیری میشود. با کمال تأسف برخی از مقامات در مصاحبه ها اعلام میدارند که طرح های فاینانس و بیع متقابل هزینه ندارد که این روایت صحیح نمی باشد.

بخش دوازدهم. توصیه ها برای عملیات بیع متقابل

در اکثر کشورهای پیشرفته بدلیل آنکه مقامات مالیاتی از این واقعیت اطلاع دارند که در سود عملیات و فعالیت توسط اشخاص ثالث از طریق

اخذ مالیات شریک هستند، و این اشخاص ثالث می توانند با بکارگیری روشهای مختلف حسابداری و رویه های مختلف مالیاتی و یا تغییر در روش های

حسابداری سهم سود متعلق به دولت را تغییر دهند، پیشگام با اصول متداول حسابداری همراه هستند و همیشه برای حفظ حقوق دولت با اعلام استاندارد خاص و بموقع پیش قدم میشوند. ضمناً مؤدیان مالیاتی (اشخاص فعال در بخشهای اقتصادی و خدماتی) که از این طرز تفکر مقامات دارائی کشورشان مطلعند نیز سعی می کنند به موقع استاندارد حسابداری مورد نیاز را از مراجع دیگر دریافت و اعلام نمایند. تا همگام با شریک سود (وزارت دارائی) اتخاذ تصمیم شود. با کمال تأسف در ایران چنین طرز تفکری وجود ندارد برای عملیاتی که در قانون مالیاتها برای آن پیش بینی خاصی نشده و یا اینکه تطبیق آن با قانون بطور مشخصی روشن نیست، دست روی دست می گذارند صبر می کنند تا مؤدی مالیاتی اظهارنامه مالیاتی را ارائه دهد و سپس ممیز مالیاتی راجع به تطبیق عملیات مؤدی با قانون مالیاتها اتخاذ تصمیم نماید و اگر آن تصمیم منجر به تشخیص درآمد مشمول مالیاتی شود که مورد اعتراض مؤدی باشد، پس از سیر اعتراض در مراحل هیئت بدوی و تجدید نظر، نهایتاً به شورای عالی مالیاتی ارجاع می شود تا نسبت به موضوع اتخاذ تصمیم شود (حدود ۲ سال بعد از واقعه). برخورد فوق انفرادی و توسط یک ممیز و یا چند ممیز است پس امکان دارد که برای ۲ مؤدی با فعالیت مشابه رویه های مختلف انتخاب شود. نسبت به مؤدی اول رویه بالا اعمال شود و نسبت مؤدی دوم رویه دیگری انتخاب و اظهارات مؤدی قبول شود، حال پس از صدور رای شورای عالی مالیاتی که یک رویه قابل اجرا برای همگان خواهد بود، (پس از دو سال) اگر سایر ممیزین آنرا بکار ببرند مؤدی دوم نیز

مشمول رای خواهد شد. اما باید توجه داشت که امکان دارد وصول مالیات از برخی مؤدیان که قبلاً رویه اظهاری آنها مورد قبول قرار گرفته، مشمول مرور زمان شده باشد و در نهایت وزارت دارائی است که مالیات حقه را وصول نموده است. اگر به موضوع تغییر نرخ ارز در سالهای ۱۳۶۹ - ۱۳۷۱ و ۷۲ - ۱۳۷۴ بنگریم ملاحظه میشود که ممیزین مالیاتی رویه های مختلف را بکار گرفته اند برای برخی از مؤدیان مبالغ ناشی از تغییر نرخ ارز مشمول مالیات شده اما برای برخی از مؤدیان چنین نشد. در یک اداره با یک قرارداد واحد که توسط دو پیمانکار مختلف انجام شده دو برخورد و روش متفاوت وجود داشته است برای یک مؤدی نسبت به مابه التفاوت نرخ ارز مالیات مطالبه شده و برای دیگری خیر. حتی آراء شورای مالیاتی نیز در اینگونه موارد بعضاً یکسان نبوده است. مسئولین محترم وزارت برای حل این مشکل نیز، با صدور ۲ بخشنامه در مورخ ۱۳۷۱/۸/۱۷ و مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ دو موضع مختلف اتخاذ نمود، در چنین وضعیتی بطور قطع زیان عدم وصول مالیات بر گردن دارائی سنگینی می کند. این بی خبری مسئولین دارائی را در عدم اعلام موضع و تصمیم نسبت به عملیات یوزانس، فاینانس، موارد مرتبط با استقراض از بانک جهانی که از سال ۱۳۶۸ به بعد معمول گردیده بطور وضوح مشاهده می نمائیم. از سال ۱۳۷۳ به بعد بدلیل نیاز به استقراض، عملیات بیع متقابل بخش قابل ملاحظه ای از عملیات شرکتهای خارجی در ایران است و مالیات به این بخش رقم قابل ملاحظه ای از درآمدهای مالیاتی است. عدم اعلام به موقع استانداردهای حسابداری و تصمیم و موضع خاص

توسط وزارت دارائی ضمن آنکه مشکلات فراوانی را برای مؤدیان مالیاتی فراهم نموده، وضعیتی از جمله: عدم شناسائی به موقع این بخش از درآمدهای مالیاتی، از دست دادن مالیات، ضرر و زیان برای دولت را نیز ایجاد می نماید. طبق مفاد ماده ۲۵۵ (ق. م) انجام این امر مهم از جمله وظائف شورای عالی مالیاتی است لذا انشاء... که مقامات محترم مالیاتی با مطالعه این مقاله در این خصوص اتخاذ تصمیم نمایند. توجه داشته باشید که صاحبان و مدیران شرکتهای خارجی اکثراً بر این عقیده هستند که مالیات بر درآمد را در هر کشور بپردازند و به قوانین و مقررات مالیاتی و کشور محل کار احترام بگذارند. این تفکر باید دوطرفه باشد، اگر قرار باشد در یک کشور قوانین مالیاتی شفاف و روشن نباشد و یا تشخیص مالیات بر

اساس مبانی شخصی (تشخیص ممیز و ممیز سالاری) و بدون کار کارشناسی باشد بطور قطع این وضعیت برای طرف خارجی قابل قبول نخواهد بود پس باید وضعیتی شفاف و روش معقول تشخیص مالیات را به وجود آورد تا ضمن آنکه برای شرکت خارجی (و حتی سایر شرکتهای و اشخاص ایرانی) قابلیت فهم و اجرا داشته باشد، برای آن دسته از شرکتهای که قصد فرار مالیاتی را دارند، با وجود راه روش و شفاف، فرار مالیاتی قابلیت کشف و پی گیری داشته باشد. هر قدر قانون مالیاتها شفاف، منطقی، روشن، اصولی و دارای قابلیت اجرا بوده و مبانی تشخیص درآمد مشمول مالیات بر اساس واقعیات و اسناد و مدارک باشد و از اعمال نظرات شخصی ممیزین جلوگیری شود، بطور قطع مالیات واقعی نسبت به درآمد واقعی وصول میشود.

بخش سیزدهم: برای قراردادهای BOT چه اندیشه می نمایند؟

واقعیت آن است که برای عملیات بیع متقابل که از سال ۱۳۷۳ به بعد شروع شده و هنوز به مرحله خاتمه کار و شروع بهره برداری نرسیده، وضعیت حسابداری، گزارشگری ترانزنامه، سود و زیان و پرداخت مالیات آن در ابهام است و از طرف مقامات مالیاتی هیچگونه رویه ای اعلام نشده است. مضافاً استانداردهای حسابداری که کلیه اشخاص از جمله اینگونه شرکتهای ملزم به رعایت آن هستند نیز تاکنون توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی اعلام نشده و عملاً مؤدی مالیاتی و مأمورین مالیاتی هر دو در اجرا با مشکل روبرو هستند. حال در چنین شرایطی (عدم حل مشکلات بیع متقابل)، موضوع قراردادهای BOT برای راه

اندازی نیروگاه و بهره برداری از آن نیز در دستور کار مقامات دولتی قرار گرفته است که مقوله جدیدی است و تجربه آن در ایران وجود ندارد لذا تدوین بموقع رویه های مالی و مالیاتی برای این فعالیت نیز از اهمیت ویژه برخوردار است. برای آشنائی با عملیات BOT و چگونگی تطبیق آن با معاملات بیع متقابل و نهایتاً ارائه راهنمایی به مقامات مالیاتی، عملیات BOT در سه بخش مورد بحث قرار میگیرد:

مرحله اول: عملیات ساخت

- ایجاد و راه اندازی نیروگاه و آماده بهره برداری نمودن آن (همانند عملیات پیمانکاری ساخت،

عملیات بیع متقابل توسط شرکت خارجی مجری) برای مدت ۳ الی ۵ سال.

مرحله دوم: عملیات تأمین منابع مالی

تأمین منابع مالی فاینانس برای احداث نیروگاه که مبالغ وام و بهره متعلقه پس از راه‌اندازی از نیروگاه در طول مدت معین بازپرداخت میشود کسب درآمد (بهره) فاینانس توسط اشخاص خارجی از بکار انداختن منابع مالی در ایران از جمله مصادیق بند ب ماده ۱۰۷ و بند ج ماده ۱۰۵ است.

مرحله سوم: عملیات بهره برداری

- بهره برداری از نیروگاه (مدیریت تولید) توسط شرکت خارجی، فروش برق با نرخ تضمینی دولت، تسویه حساب هزینه ساخت نیروگاه از محل بهای فروش برق به شرکتهای برق منطقه ای و توانیر ظرف مهلت ۱۵ الی ۲۰ سال (تا خاتمه تسویه بهای ساخت نیروگاه همراه با بهره اقساط فاینانس/وام) - عملیات مطابق با بند ج ماده ۱۰۵ و بند ب ماده ۱۰۷ ق.م.

مرحله چهارم: واگذاری اموال پروژه

- انتقال کل پروژه به کارفرما در خاتمه مدت ۲۰ سال فوق (به صفر ریال)،

بطوری که ملاحظه می‌شود بخش اول و دوم عملیات فوق همانند عملیات بیع متقابل است و هر اندیشه و راه کاری برای عملیات بیع متقابل اتخاذ گردد برای این بخش از عملیات BOT نیز قابلیت اجرا دارد (ماده ۱۰۷ بند ب و یا ماده

۱۱۱). اما بخش سوم یعنی مدیریت بهره برداری بعنوان قرارداد مدیریتی و یا فروشنده برق که توسط یک شرکت خارجی در ایران انجام میگردد موضوع از مصادیق ماده ۱۰۵ بند ج و یا ماده ۱۰۷ بند ب است و بخش چهارم یعنی انتقال مالکیت و کل پروژه به کارفرما که از نظر مالیاتی در حکم فروش دارائی تلقی میشود. در شرائطی که در خاتمه مدت قرارداد، مالکیت نیروگاه و دارائی‌های مربوط متعلق به کارفرماست و این واگذاری بدون رد و بدل کردن پول انجام میگردد یعنی بهای پروژه قبلاً از طریق بهای خرید برق از شرکت خارجی تسویه شده است، علیرغم عمل واگذاری و انتقال مالکیت، پیمانکار کسب سود نمی‌نماید. اگر چه در اینگونه قراردادها امکان دارد که دستگاههای دولتی معافیت‌های مالیاتی موردی را برای شرکت خارجی پیش بینی نمایند، اما از نظر مالیاتی در چنین شرائطی، موضوع واگذاری و انتقال نیروگاه و بالتبع کسب سود انتقال (و فروش) و مالیات قابل وصول بر آن مد نظر قرار میگردد. لذا از نظر مالیاتی پیش بینی لازم در مورد مستثنی نمودن چنین عملیات واگذاری صفر ریال از سود مشمول مالیات یا پیش بینی تقبل مالیات توسط کارفرما و یا سایر تدابیر که هزینه‌ها را به حداقل رساند حائز اهمیت است. بنابراین به مقامات مالیاتی توصیه میشود که بررسی قراردادهای BOT را نیز سریعاً در دستور کار قرار دهند و نگذارند که این نوع قراردادها به سرنوشت قراردادهای بیع متقابل، معاملات فاینانس و غیره دچار شوند که هنوز برای آن تدبیری اعلام نشده است.

