



بسمه تعالی

صور تجلسه مورخ ۱۴۰۴/۱۰/۱۶ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم

حسب ارجاع نامه شماره ۷۵۱۶۰/۲۱۰/د مورخ ۱۴۰۴/۰۹/۲۴ معاون محترم تحول هوشمند نظام مالیاتی توسط رئیس کل محترم سازمان متبوع مبنی بر طرح و بررسی موضوع "ابهام در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده نسبت به درآمد موضوع ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم" در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، مراتب در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم در جلسه مورخ ۱۴۰۴/۱۰/۱۶ این هیأت مطرح گردید.

شرح ابهام:

با عنایت به عدم تصریح تسری معافیت مالیات بر ارزش افزوده به درآمد موضوع ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، در خصوص وضعیت شمول یا عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده این درآمد، نظرات زیر مطرح و مورد ابهام می‌باشد:

نظر اول:

مطابق تبصره بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، در مواردی که دریافت وجه توسط یک مؤدی مستند به فروش کالا یا ارائه خدمت نیست، مانند دریافت هرگونه خسارت، درآمدهای حاصل از تسعیر دارایی‌های ارزی، انواع سود، انواع جریمه (مادامی که بخشی از بهای کالا و خدمات تلقی نگردد)، آورده نقدی یا غیرنقدی به عنوان سرمایه و انواع کمک‌های دولتی، عرضه خدمت محسوب نمی‌شود و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض نمی‌باشد. بنابراین درآمد اشخاص موضوع ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، عرضه خدمت محسوب نشده و مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد.

نظر دوم:

براساس ماده (۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و واردات و صادرات آن‌ها، از لحاظ مالیات و عوارض مشمول مقررات این قانون است و موارد معافیت‌های این قانون در ماده (۹) و سایر مقررات آن تصریح شده است.

با اتخاذ ملاک از جزءهای (۵)، (۶) و (۷) بند (ب) ماده (۹) قانون فوق، قانون‌گذار اعطای تسهیلات و تأمین مالی را به طور صریح به عنوان ارائه خدمات دانسته است و ارائه خدمات بانکی، مالی و اعتباری صرفاً در خصوص موارد مندرج در جزءهای یادشده، مشمول معافیت بوده و قانون‌گذار خدمات یادشده را به صورت عام مشمول معافیت ندانسته است. بنابراین چنانچه تأمین‌کننده مالی از عناوین تصریح شده در جزءهای (۵)، (۶) و (۷) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ نباشد، درآمد (مابه‌ازاء) دریافتی بابت تأمین مالی، مشمول مالیات بر ارزش افزوده بوده و لذا درآمد اشخاص موضوع ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، از شمول تبصره بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، خارج و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد.



اظهاریات عمومی شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهام مطرح شده، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی‌های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطرح شده به شرح زیر اعلام نظر می‌نماید:

نظر اکثریت:

۱- مطابق مقررات ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاصی که **آورده نقدی** برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی را در قالب **عقود مشارکتی** فراهم نمایند و همچنین شرکت‌هایی که به منظور اجرای طرح‌های تولیدی و زیربنایی در بخش‌های دولتی یا عمومی غیردولتی ... تأسیس می‌شوند، معادل حداقل سود مورد انتظار **عقود مشارکتی** مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند.

۲- مطابق ماده (۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و واردات و صادرات آنها، از لحاظ مالیات و عوارض مشمول مقررات این قانون است.

۳- وفق مقررات تبصره ذیل بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، در مواردی که دریافت وجه توسط یک مؤدی مستند به فروش کالا یا **ارائه خدمت نیست**، مانند دریافت هرگونه خسارت، درآمدهای حاصل از تسعیر دارایی‌های ارزی، **انواع سود**، انواع جریمه (مادامی که بخشی از بهای کالا و خدمات تلقی نگردد)، **آورده نقدی** یا **غیر نقدی به عنوان سرمایه** و انواع کمک‌های دولتی، **عرضه خدمت محسوب نمی‌شود** و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد.

با عنایت به مراتب فوق، همانطور که سود سپرده دریافتی اشخاص از بانک‌ها، هم در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و هم در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ از مصادیق ارائه خدمت محسوب نشده و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد و از طرفی نیز با امعان نظر به قسمت اول نظر اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (موضوع صورتجلسه شماره ۶-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۴/۰۶/۲۹ که طی بخشنامه شماره ۸۵/۱۴۰۴/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۴/۰۸/۱۰ ابلاغ شده است)، سود دریافتی اشخاص بابت آورده نقدی در اجرای مقررات ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم نیز بعنوان سود حاصل از سرمایه‌گذاری در قالب عقود مشارکتی از مصادیق ارائه خدمت نبوده و مطابق تبصره ذیل بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، **مشمول پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود.**

ارزش افزوده نخواهد بود.

محمد تقی پاکدامن
 عباس بهزاد
 داریوش درویشی
 مهر علی قنبرپور
 حسن بابایی
 احمد بارگاهی
 مهرداد مهر کام
 مجید پور ناجی
 احمد آخوندی
 سعید حوائج
 اسمعیل احمدی
 علی اصغر ثواب احمدی
 حسین زعانی

**نظر اقلیت ۱:**

۱- با عنایت به اینکه مفاد ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم از موارد اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ می‌باشد، لذا چنانچه نظر قانونگذار بر معافیت در آمد مزبور از قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌بود، همچون مفاد ماده (۱۴۳) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره (۱) آن (که به موجب ماده (۷) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید و به منظور تسهیل اجراء سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی... به قانون مالیات‌های مستقیم الحاق شده است و از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵ لازم الاجراء می‌باشد) نسبت به معافیت آن تصریح می‌نمود.

۲- با عنایت به اینکه قانونگذار در مفاد جزء (۱۲) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲، «منحصراً سود تسهیلات اعطائی شرکت‌های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به مشتریان (مصرف‌کنندگان)» را معاف اعلام نموده است، لذا از عبارت «انواع سود» به کار رفته در تبصره ذیل بند (ب) ماده (۹) قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، نمی‌توان برداشت علی‌الطلاق از عبارت مذکور در خصوص معافیت انواع سود در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲ نمود. زیرا در متن جزء (۱۲) بند (ب) ماده قانونی فوق، معافیت به سود را تخصیص زده است و حال چطور امکان دارد در تبصره آن، سود را علی‌الطلاق معاف نموده باشد. لذا با توجه به سوابق اجرایی قانون مزبور، عبارت «انواع سود» در تبصره مذکور مربوط به موضوع بخشنامه صادره سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۲۰۰/۹۸/۸۲ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۱۰ (انواع سود سپرده‌گذاری) می‌باشد.

۳- در رابطه با مشمولیت سود تأمین مالی در سنوات گذشته، سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۳/۷۷ مورخ ۱۳۹۳/۰۷/۰۹ نسبت به مشمولیت آن با مدنظر قراردادن مفاد بند (۱۱) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، اظهارنظر نموده است.

۴- مطابق مفاد اصل (۵۱) قانون اساسی، اعطای معافیت صرفاً به موجب قانون می‌باشد و نیاز به تصریح دارد.

عباس ورزیده

علیرضا کاظمی

حجت‌اله مولایی

نظر اقلیت ۲:

به موجب نظریه اقلیت در صورتجلسه شماره ۶-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۴/۰۶/۲۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی؛ قبلاً در موضوع اظهارنظر شده؛ لکن به جهت تبیین واضح‌تر موضوع در خصوص اجرای حکم مقرر در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، شرح ذیل اظهارنظر می‌گردد:

در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، مقرر داشته: (۱) اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح در قالب عقود مشارکتی فراهم می‌آورند؛ و همچنین (۲) شرکت‌هایی که به منظور اجرای طرح‌های تولیدی و زیربنایی؛ نظیر شرکت‌های موضوع قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری؛ معادل سود مورد انتظار عقود مشارکتی؛ از پرداخت مالیات بر درآمد؛ معاف می‌شوند.



در قرائن حاصله در خصوص تعریف قرارداد مشارکت؛ از جمله در بند ۵ مصوبه ۱۲۵۷۷۷/ت ۶۳۹۰۵ هـ مورخ ۱۴۰۴/۸/۴، در مشارکت عمومی-خصوصی؛ طرف خصوصی، (۱) مسئولیت سرمایه گذاری یا (۲) ارائه محصول پروژه و یا (۳) ترکیبی از این دو را؛ به عهده دارد و حسب مورد تمام یا بخشی از وظائف و مسئولیت این کالاها و خدمات مانند طراحی، ساخت، تأمین مالی، تجهیز، نوسازی، بهره برداری و تعمیر و نگهداری را برعهده می گیرد و به موجب بند (۹) مصوبه مذکور؛ در قرارداد مشارکت؛ طرف خصوصی تعهد می کند تا با توان فنی و مالی خود، محصول مورد درخواست طرف عمومی را تأمین کند و بازگشت اصل و سود آورده های طرف خصوصی از محل منافع دوره بهره برداری و حسب ضرورت از محل انواع حمایت های طرف عمومی انجام می شود.

از جهت دیگر در تبصره بند «ب» ماده (۹) قانون مالیات های ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰؛ نیز شش مورد وجه دریافتی را؛ عرضه خدمت محسوب ننموده و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ندانسته؛ که شامل انواع سود؛ نیز می گردد. منتها این امر به استناد صدر تبصره یادشده؛ در حالتی به معنای عدم محاسبه خدمت؛ منظور می گردد؛ که دریافت وجه مستند به فروش کالا و ارائه خدمت نباشد. حال آنکه دریافت سود؛ قابل استناد به میزان کار انجام شده و نیز سود دریافتی؛ به عنوان نسبتی از فروش کالا و یا ارائه خدمت؛ بوده و در قبال ارائه خدمات مالی و اعتباری؛ و مستند به فروش کالا و ارائه خدمات خواهد بود. مضاف اینکه؛ اگر انواع سود در تبصره بند "ب" ماده (۹) قانون مالیات های ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ عمومیت داشت و شامل کلیه سودها بطور عام می گردید، دیگر ضرورتی؛ به تصریح به یک نوع سود خاص از سودها؛ در جزء (۱۲) بند «ب» ماده (۹) قانون مالیات های ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ وجود نداشت؛ حال آنکه این نوع سود خاص؛ به عنوان معافیت ها تصریح شده؛ پس نشاندهنده آنست که انواع سود ذکر شده در تبصره بند "ب" ماده (۹) قانون مالیات های ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، افاده عمومیت (حداقل در حصه ای از انواع سود) نمی نماید.

از آنجائی که کلیه خدمات مالی و اعتباری؛ بنا به اطلاق ماده (۲) قانون مالیات های ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، مشمول مالیات خواهد بود، مگر در مواردی که در معافیت های موضوع ماده (۹) قانون مالیات های ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ و یا در سایر قوانین؛ تصریح شده باشد. فلذا از آنجائی که سود خدمات مالی و اعتباری (تأمین مالی) مذکور در ماده (۱۳۸) قانون مالیات های مستقیم، مستند و نسبتی از کل مبلغ آورده ارائه دهنده خدمات مالی و اعتباری؛ بوده و چون به معافیت آن؛ در جزء های تفصیلی از دو بند ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و علی الخصوص در بند "ب" ماده (۹) قانون اخیر الذکر و در سایر قوانین؛ تصریحی نگردیده است. منتج اینکه مبلغ سود دریافتی بابت ارائه دهنده گی خدمات مالی و اعتباری (تأمین مالی) موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیات های مستقیم، مأخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده؛ خواهد بود.

سیدرضا صادقی زاده