



بسمه تعالی

صورتحلسه مورخ ۱۴۰۴/۰۶/۲۹ شورای عالی مالیاتی

در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم

حسب ارجاع نامه شماره ۱۹۹۹/۲۱۰/ص - ۱۴۰۴/۲/۶ معاونت محترم حقوقی و فنی مالیاتی و نامه شماره ۲۵۸/۲۴۸۲۴/د مورخ ۱۴۰۴/۰۴/۱۰ مدیر کل محترم دفتر امور تشخیص مالیاتی توسط رئیس کل محترم سازمان متبوع مبنی بر طرح و بررسی موضوع «مالیات و عوارض ارزش افزوده شرکت احداث و بهره‌برداری آزادراه تهران-شمال (وابسته به بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی) بابت قرارداد آزاد راه تهران-شمال» در شورای عالی مالیاتی، مراتب در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم در جلسه مورخ ۱۴۰۴/۰۶/۲۹ این شورا مطرح گردید.

الف - خلاصه نامه شماره ۵/۲۵۸/۲۴۸۲۴ مورخ ۱۴۰۴/۰۴/۱۰ دفتر تشخیص مالیاتی؛

در راستای اجرای قانون احداث پروژه های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک ها و سایر منابع مالی و پولی کشور و بر اساس مصوبه هیأت محترم وزیران به شماره ۴۵۱۷/ت/۱۵۳۳۳ مورخ ۱۳۷۵/۰۵/۰۲، عملیات احداث پروژه آزادراه تهران-شمال به بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی واگذار گردید و به همین منظور شرکت احداث و بهره‌برداری آزادراه تهران-شمال (سهامی خاص) در تاریخ ۱۳۷۵/۰۸/۱۷ به شماره شناسه ملی ۱۰۱۰۱۶۹۲۲۴۵ در اداره ثبت شرکت های تهران به ثبت رسیده و ۹۸.۶۵ درصد از سهام آن متعلق به بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی می باشد. بنابراین این شرکت از جمله واحدهای تجاری فرعی بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی تلقی می گردد. در اجرای تصویب نامه های شماره ۴۵۱۷/ت/۱۵۳۳۳ مورخ ۱۳۷۵/۰۵/۰۲ و ۴۲۲۲/ت/۲۷۶۳۸ مورخ ۱۳۸۲/۰۲/۰۲ هیأت محترم وزیران و تصمیم نامه های شماره ۱۰۴۹۹/ت/۲۷۶۳۸ مورخ ۱۳۸۲/۰۳/۰۳ و ۱۰۹۸۸/ت/۲۸۷۴۵ مورخ ۱۳۸۲/۰۴/۰۱ نماینده ویژه رئیس جمهور و به استناد ماده واحده قانون احداث پروژه های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک ها و سایر منابع مالی و پولی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی و آیین نامه اجرایی مربوطه مصوب سال ۱۳۶۷ یا آخرین اصلاحات و الحاقات آن، قرارداد اولیه مشارکت به شماره ۱۵۸۴۱/۱۱ مورخ ۱۳۷۵/۰۸/۱۲ و متمم قرارداد مذکور به شماره ۲۹۵۳/۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۰۲/۲۰ جهت احداث بزرگراه تهران-شمال فیما بین وزارت راه و ترابری و شرکت مذکور منعقد شده است.

موضوع قرارداد طبق متمم قرارداد، تکمیل مطالعات و احداث آزاد راه، نگهداری و بهره‌برداری از آزادراه در دوران بهره‌برداری و انتقال آن به وزارت راه و شهرسازی پس از دوران مشارکت می باشد. مطابق ماده (۲) قرارداد اولیه، تأمین منابع مالی مورد نیاز در دوره های احداث و ۱۰٪ منابع مالی مورد نیاز جهت نگهداری و بهره‌برداری از آزادراه تهران-شمال در قبال تحصیل الحاصری برداشت منافع بهره‌برداری از آزادراه و وجوه حاصل از واگذاری اراضی بر عهده طرف مشارکت (شرکت احداث و بهره‌برداری آزاد راه تهران-شمال) است. همچنین بر اساس مفاد ماده (۲) متمم قرارداد، ۵۰٪ هزینه های احداث به وسیله دولت (وزارت راه و شهرسازی) و ۵۰٪ به وسیله طرف مشارکت (شرکت احداث و بهره‌برداری آزادراه تهران-شمال) تأمین می شود. در این راستا مطابق قسمت اخیر تبصره (۲) ماده (۴) متمم قرارداد، در صورت عدم پرداخت سهم وزارت در موعدهای تعیین شده در قرارداد پیمانکاران و مشاوران و در صورت پرداخت



مطالبات توسط طرف مشارکت، با نرخ ۲۲٪ سود در سال به عنوان هزینه مالی در گزارش درآمد-هزینه نهایی محاسبه می شود. مطابق با مفاد تبصره دو تصمیم نامه شماره ۱۰۴۹۹ ات ۲۷۶۳۸ ته مورخ ۱۳۸۲/۰۳/۰۳ نماینده ویژه رئیس جمهور، نرخ سود سرمایه گذاری در این قرارداد مشارکت ۲۲٪ در سال می باشد.

مطابق یادداشت ۱۰-۳ (هزینه های تحصیل منافع) در صورت های مالی سال ۱۴۰۱ شرکت مذکور، سود سرمایه گذاری شرکت در احداث پروژه، در زمان سرمایه گذاری تحقق می یابد و مأمورین مالیاتی با استناد به مندرجات یادداشت های صورت های مالی و دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده توسط شرکت یاد شده، سود سرمایه گذاری شناسایی شده توسط شرکت بابت سهم آورده مشارکت را مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده قرار داده و نسبت به مطالبه آن اقدام نموده اند.

با عنایت به توضیحات فوق سود حاصل از سرمایه گذاری شرکت احداث و بهره برداری آزاد راه تهران-شمال به دلایل زیر مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی باشد:

۱- اصولاً سود حاصل از اعطای تسهیلات، تامین مالی و سرمایه گذاری از مصادیق «عرضه کالا» یا «ارائه خدمت» محسوب نشده و در نتیجه نیازی به معافیت قانونی برای آن وجود نداشته است.

۲- مستند به بند ۵ استاندارد حسابداری شماره ۱۵ (حسابداری سرمایه گذاری ها) در تعریف سرمایه گذاری که بیان شده است «سرمایه گذاری نوعی دارایی است که واحد سرمایه گذار برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع (به شکل سود سهام، سود تضمین شده و اجاره)، افزایش ارزش یا سایر مزایا (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می کند.» بنابراین با این توضیح سود تضمین شده حاصل از تامین مالی نیز ماهیت سود سرمایه گذاری را دارد. به بیان دیگر سود مذکور نیز مطابق تبصره بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مأخذ محاسبه مالیات و عوارض نمی باشد. در این خصوص بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۸۲ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۱۰ در خصوص عدم شمول مالیات و عوارض نسبت به سود سپرده گذاری در بانکها و موسسات مالی و اعتبار صادر و مقرر شده «از آنجایی که به موجب ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران مشمول مالیات بر ارزش افزوده می باشد، لیکن سود دریافتی سپرده های اشخاص از بانک ها و موسسات مالی و اعتباری اعم از دارای مجوز و یا فاقد مجوز از بانک مرکزی، از مصادیق ارائه خدمت تلقی نمی گردد، فلذا مشمول مالیات و عوارض یاد شده نخواهد بود.»

۳- قرارداد مذکور بر اساس ماده واحده قانون احداث پروژه های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک ها و سایر منابع مالی و پولی کشور، فیما بین وزارت راه و ترابری و شرکت احداث و بهره برداری آزاد راه تهران-شمال و با توجه به مواد یک و دو متمم قرارداد، بر اساس روش اول (تامین مالی، اجرا، بهره برداری و انتقال) مندرج در مواد ۲ و ۱۳ آیین نامه اجرایی ماده واحده قانون مذکور (روش تامین مالی، اجرا، بهره برداری و انتقال) منعقد شده است. همانطور که پیش تر بیان شد بر اساس مفاد قرارداد، موضوع قرارداد، تکمیل مطالعات و احداث آزادراه، نگهداری و بهره برداری از آزادراه در دوران بهره برداری و انتقال آن به وزارت راه و شهر سازی پس از دوران مشارکت می باشد و طرف مشارکت بابت سهم آورده خود جهت تامین مالی پروژه (طرح) در چهارچوب قرارداد و اجرای آن ۲۲٪ سود سرمایه گذاری به علاوه ۴.۳٪ هزینه خدمات مدیریت به دست می آورد و همچنین ۱٪ هزینه خدمات به وزارت راه تعلق می گیرد. لذا این قرارداد بک قرارداد سرمایه گذاری بر اساس ماده واحده قانون احداث پروژه های عمرانی بخش راه و



ترابری بوده و ۲۲٪ سود مکتسبه مربوط به سرمایه گذاری در پروژه بوده که ماهیت سرمایه گذاری را دارد و مبلغ سرمایه گذاری، تعهد طرف مشارکت در پروژه می باشد و در این قرارداد، فروش کالا و ارائه خدمتی صورت نگرفته، بنابراین این سود مشمول مفاد تبصره بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مبنی بر اینکه "در مواردی که دریافت وجه توسط یک مودی مستند به فروش کالا یا ارائه خدمت نیست، مانند دریافت هرگونه خسارت، درآمدهای حاصل از تسعیر دارایی های ارزی، انواع سود، انواع جریمه (مادامی که بخشی از بهای کالا و خدمات تلفی نگردد)، آورده نقدی یا غیرنقدی به عنوان سرمایه و انواع کمکهای دولتی، عرضه خدمت محسوب نمی شود و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض نمی باشد." می گردد.

۴- ممکن است بر اساس معافیت اعطا شده مطابق مفاد جزءهای (۵) و (۶) و (۷) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، به "عملیات و خدمات بانکی شامل دریافت سپرده، اعطای تسهیلات و یا ایجاد اعتبار، ارائه ضمانت نامه و انتقال وجه در چهارچوب قوانین مربوط و مصوبات شورای پول و اعتبار؛ خدمات اعتباری قرض الحسنه صندوق های قرض الحسنه دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا سایر مراجع مورد تأیید بانک مذکور و همچنین صندوق های قرض الحسنه که به موجب قانون تأسیس شده یا می شوند و خدمات مالی و اعتباری اعطای تسهیلات توسط صندوق های حمایتی، ضمانت صادرات، سرمایه گذاری، بیمه ای و پژوهش و فناوری که به موجب قانون یا با مجوز قانون تأسیس شده یا می شوند در چهارچوب اساسنامه آنها"، چنین استنباط گردد قانون گذار سود سپرده و اعطای تسهیلات و امثالهم را مشمول مالیات و عوارض دانسته و معافیت آن را فقط محدود به اشخاص مذکور در جزءهای یادشده دانسته است که در این خصوص به طور نمونه در خصوص معافیت عملیات و خدمات بانکی به استحضار می رساند؛ مستفاد از مقررات ناظر بر عملیات مجاز بانکی مصوب شورای پول و اعتبار سال ۱۳۹۰ و همچنین بند (ج) ماده (۱) قانون بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۴۰۲، عملیات بانکی عبارت است از دریافت سپرده از اشخاص حقیقی یا حقوقی و بکارگیری آن در قالب اعطای تسهیلات یا ایجاد اعتبار و بر اساس بند (خ) ماده یک این قانون، خدمات بانکی، عبارت از مجموعه اقداماتی غیر از عملیات بانکی، نظیر صدور ضمانت نامه و گشایش اعتبار اسنادی که موسسه اعتباری می تواند در چهارچوب قوانین مربوط به مشتریان ارائه دهد و در قبال آن کارمزد دریافت کند، می باشد. در این راستا به استناد تبصره ماده ۳ قانون عملیات بانکی بدون ربا و ماده ۹ آیین نامه اجرایی فصل دوم این قانون، بانک به عنوان وکیل از جانب سپرده گذار عمل می کند و سپرده های سرمایه گذاری را در امور مشارکت، مضاربه، اجاره بشرط تملیک، معاملات اقساطی، مزارعه، مساقات، سرمایه گذاری مستقیم، معاملات سلف و جعالة مورد استفاده قرار می دهد. بر اساس تبصره ۱ ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی مذکور حق الوکاله بکارگیری سپرده های سرمایه گذاری از سهم منافع سپرده گذاران کسر خواهد شد و میزان حداقل و حداکثر حق الوکاله به تصویب شورای پول و اعتبار خواهد رسید.

با عنایت به توضیحات فوق معافیت مقرر در جز ۵ یادشده، ناظر به درآمدهای بانک ها از محل عملیات مذکور از جمله حق الوکاله دریافتی بابت به کارگیری سپرده های سرمایه گذاری مدت دار در قالب قرارداد و کالت و اعطای تسهیلات، کارمزدهای بانکی مربوط به ارائه خدمات نظیر صدور ضمانت نامه، بررسی و صدور تسهیلات، تمدید قراردادها، عملیات انتقال وجه، گشایش اعتبار اسنادی و سایر خدمات بانکی مصرح در ضوابط ابلاغی بانک مرکزی



جمهوری اسلامی ایران بر این اساس، می‌باشد. در نتیجه مقصود قانون‌گذار از عبارت «معافیت عملیات و خدمات بانکی شامل دریافت سپرده، اعطای تسهیلات و یا ایجاد اعتبار، ارائه ضمانت‌نامه و انتقال وجه در چهارچوب قوانین مربوط و مصوبات شورای پول و اعتبار، معافیت درآمدهای کارمزدی و مدیریتی از این طریق است و نه سود تسهیلات که خارج از شمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

در خاتمه به نظر این دفتر درآمدهای مکشبه از بابت سود حاصل از مشارکت مندرج در قرارداد فیما بین وزارت راه و ترابری و شرکت احداث و بهره‌برداری آزاد راه تهران - شمال وابسته به بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی، جهت تأمین مالی و احداث بزرگراه تهران - شمال، سود حاصل از سرمایه‌گذاری بوده و مستند به فروش کالا یا ارائه خدمت نیست، لذا مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد.

ب- خلاصه نامه شماره ۱۹۹۹/۲۱۰/ص مورخ ۱۴۰۴/۰۲/۰۶ معاونت حقوقی و فنی مالیاتی

وفق مفاد جزءهای (۵) و (۶) و (۷) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، عملیات و خدمات بانکی شامل دریافت سپرده، اعطای تسهیلات و یا ایجاد اعتبار، ارائه ضمانت‌نامه و انتقال وجه در چهارچوب قوانین مربوط و مصوبات شورای پول و اعتبار؛ خدمات اعتباری قرض الحسنه صندوق‌های قرض الحسنه دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا سایر مراجع مورد تأیید بانک مذکور و همچنین صندوق‌های قرض الحسنه که به موجب قانون تأسیس شده یا می‌شوند و خدمات مالی و اعتباری اعطای تسهیلات توسط صندوق‌های حمایتی، ضمانت صادرات، سرمایه‌گذاری، بیمه‌ای و پژوهش و فناوری که به موجب قانون یا با مجوز قانون تأسیس شده یا می‌شوند در چهارچوب اساننامه آنها، معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشند.

به استناد صدر ماده (۲) مصوبه شورای پول و اعتبار تحت عنوان «مقررات ناظر بر عملیات مجاز بانکی» مورخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۷، انجام عملیات بانکی نظیر قبول سپرده، صدور گواهی سپرده عام و خاص صرفاً توسط بانک مجاز می‌باشد. ضمناً با عنایت به ماده (۳) مصوبه مورد اشاره، انجام فعالیت‌های معنونه در بندهای ذیل این ماده (از جمله مصادیق عملیات و خدمات بانکی موضوع جزء مذکور نظیر اعطای تسهیلات) در صورتی که صرفاً توسط بانک انجام شود، به عنوان عملیات بانکی محسوب می‌گردد. طبق بند (ج) ماده (۱) قانون بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۴۰۲، تعریف عملیات بانکی مبنی بر «دریافت سپرده از اشخاص حقیقی یا حقوقی و اعطای تسهیلات یا ایجاد اعتبار» عنوان شده است. همچنین مطابق بند (خ) ماده (۱) این قانون، خدمات بانکی «مجموعه اقداماتی غیر از عملیات بانکی، نظیر صدور ضمانت‌نامه و گشایش اعتبار اسنادی که مؤسسه اعتباری می‌تواند در چهارچوب قوانین مربوط به مشتریان ارائه دهد و در قبال آن کارمزد دریافت کند» شایان ذکر است طبق مفاد بند (ح) ماده (۱) قانون اخیرالذکر نیز، بانک به عنوان مؤسسه اعتباری به انجام عملیات بانکی مبادرت می‌نماید.

با عنایت به موارد معنونه، معافیت جزءهای (۵) و (۶) و (۷) قابل تسری به درآمد این شرکت نمی‌باشد.



اظهاری نظر شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهام مطرح شده، شورای عالی مالیاتی در اجرای 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:

از آنجائیکه موضوع قرارداد (اصل و متمم) فی مابین وزارت راه و شهرسازی و شرکت آزاد راه تهران-شمال در چارچوب مقررات ماده واحده قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع مالی و پولی کشور مصوب ۱۳۶۶، مشارکت در احداث، نگهداری و بهره‌برداری از آزاد راه تهران-شمال (پنجاه درصد هزینه‌های احداث به وسیله دولت و پنجاه درصد مابقی توسط طرف مشارکت تأمین می‌گردد) می‌باشد و به موجب مقررات تبصره (۳) قانون مذکور در قبال تحصیل منافع بهره‌برداری از آزاد راه (دارایی غیرمنقول)، هزینه‌های تمام شده (اعم از هزینه‌های مستقیم و بالاسری) اجرا و نگهداری پروژه‌ها، حداکثر ظرف مدت واگذاری منافع بهره‌برداری، مستهلک و هزینه استهلاک مربوط جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شرکت یادشده محسوب می‌گردد و از طرفی نیز مطابق ماده (۵۰) اصلاحی آیین‌نامه اجرایی قانون مذکور مصوب ۱۳۹۶، هزینه‌های مستقیم و بالاسری شامل بهای تمام شده احداث پروژه، هزینه‌های مربوط به نگهداری و سود حاصل از سرمایه‌گذاری در دوران قبل از بهره‌برداری و دوران بهره‌برداری تا تاریخ تحویل پروژه می‌باشد؛ بنابراین سود حاصل از سرمایه‌گذاری در دوران قبل از بهره‌برداری و در دوران بهره‌برداری بابت آورده سهم شرکت احداث و بهره‌برداری آزاد راه تهران-شمال، ارائه خدمت محسوب نگردیده و مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد و همچنین با عنایت به بند (پ) تبصره (۲) ماده (۵) و بند (۴) ماده (۵۶) قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، حکم تبصره‌های (۲) و (۳) ماده (۸) قانون مزبور نیز نسبت به مالیات و عوارض پرداختی بابت نهاده‌های سرمایه‌گذاری و مشارکت، قابلیت تهاثر و اعتبار ندارند.

ضمناً از آنجائیکه مطابق قسمت اخیر تبصره (۲) ماده (۴) متمم قرارداد، مقرر گردیده است در صورت عدم پرداخت سهم وزارت در مواعید تعیین شده در قرارداد پیمانکاران و مشاوران و در صورت پرداخت مطالبات توسط طرف مشارکت، با نرخ ۲۲٪ سود در سال به عنوان هزینه مالی در گزارش درآمد-هزینه نهایی محاسبه شود، لذا سود شرکت یاد شده از این محل (درآمد تأمین مالی)، مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

مهر داد مهر کام
 عباس ورزیده
 عباس بی نیاز
 احمد آخوندی
 حجت اله مولایی
 عباس بهزاد
 رضا امیدی
 داریوش درویشی
 محمود علیزاده
 علی اصغر تراب احمدی
 مهر علی قنبرپور
 محسن کاویانی
 محمد تقی پاکدامن
 سعید جوانج
 محمد حسین رحمتی
 حسین مانی



نظر اقلیت:

۱) خدمت تأمین مالی؛ بنا به إطلاق ماده (۱) ق.م.ا.ا مصوب ۱۳۸۷، مشمول مالیات و عوارض خواهد بود. مگر در مواردی که در معافیت های موضوع ماده (۱۲) ق.م.ا.ا مصوب ۱۳۸۷، تصریح شده بود. فلذا از آنجائی که موضوع در معافیت های وضع شده در مانحن فیه تصریحی ندارد. در نتیجه شمولیت آن؛ بنا به إطلاق صدرالذکر؛ محرز خواهد بود. از آنجائی که خدمت تأمین مالی و حتی اکثریت اشکال سرمایه گذاری به جز در مواردی که سرمایه گذاری به جهت آورده ی (نقدی یا غیر نقدی) و به عنوان سرمایه (یا مفهوم حسابداری آن یعنی با خصوصیت پذیرش ریسک سود و یا زیان) و سود سپرده های سرمایه گذاری بانک ها، موسسات اعتباری و صندوق های قرض الحسنه مجاز؛ (مذکور در جزء ۱ ماده ۱۲ ق.م.ا.ا مصوب ۱۳۸۷) باشد، سایر موارد سرمایه گذاری؛ در فضای حاکمیت قانون ق.م.ا.ا مصوب ۱۳۸۷، مشمول مالیات و عوارض بوده است. فلذا سود حاصل از سرمایه گذاری را بایستی صرفاً در خصوص سود حاصل از سرمایه گذاری در استثناءهای اخیر الذکر؛ موجه و قانونی دانست و الا فاقد هر گونه توجیه قانونی؛ خواهد بود.

از سوی دیگر؛ ماده (۱۳۸) مکرر ق.م.م، اشخاصی که آورده ی نقدی برای تأمین مالی پروژه طرح در قالب عقود مشارکتی فراهم می آورند؛ را در ق.م.م تعیین تکلیف می نماید. منتج اینکه هر چند قانون گذار در مقام تبیین حکم آورده ی نقدی اشخاص را به عنوان **تأمین مالی**؛ در حکم مالیات بر درآمد بوده، منتها خود قانون؛ این مورد را؛ به صورت **مصادیقی تبیین نموده** و بکاربردن عنوان سرمایه گذاری بر آن؛ در جایی که **نص قانونی بر عنوان تأمین مالی در خود قانون وجود دارد، اجتهاد در مقابل نص** است.

۲) کلیه خدمات مالی و اعتباری؛ بنا به إطلاق ماده (۲) ق.م.ا.ا مصوب سال ۱۴۰۰، مشمول مالیات خواهد بود. مگر در مواردی که در معافیت های موضوع ماده (۹) ق.م.ا.ا مصوب سال ۱۴۰۰، تصریح شده باشد. فلذا از آنجائی که موضوع در معافیت های وضع شده در مانحن فیه تصریحی ندارد. در نتیجه شمولیت آن؛ بنا به إطلاق صدرالذکر؛ محرز خواهد بود. از آنجائی که در تبصره بند «ب» ماده (۹) ق.م.ا.ا مصوب سال ۱۴۰۰ نیز شش مورد دریافتی وجه را؛ عرضه ی خدمت محسوب نموده و مأخذ محاسبه ی مالیات و عوارض ندانسته؛ که شامل انواع سود؛ نیز می گردد. منتها این امر به استناد صدر تبصره یاد شده؛ در حالتی به معنای عدم محاسبه ی 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 درصدی از فروش کالا و یا ارائه خدمت؛ بوده و در قبال ارائه خدمات مالی و اعتباری، خواهد بود. مضاف اینکه؛ اگر انواع سود در تبصره بند «ب» ماده (۹) ق.م.ا.ا مصوب ۱۴۰۰ عمومیت داشت و شامل کلیه سود ها بطور عام می گردید، دیگر ضرورتی؛ به تصریح به یک نوع سود خاص از سودها؛ در جزء (۱۲) بند «ب» ماده (۹) ق.م.ا.ا مصوب ۱۴۰۰ وجود نداشت؛ حال آنکه این نوع سود خاص؛ به عنوان معافیت ها تصریح شده؛ پس نشاندۀ آنست که انواع سود ذکر شده، افاده ی عمومیت (حداقل در بخشی از انواع سود) نمی نماید.

با توجه به مبانی و تحلیل الفاظ بکار برده شده در قوانین مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال های ۱۳۸۷ و ۱۴۰۰، در فضای حاکمیت قوانین مذکور؛ در عقود ترکیبی شامل؛ ساخت بهره برداری، انتقال (بی.بی.او.تی) و بیع متقابل (بای بک) و یا همین عقود؛ تحت نام عقد مشارکت عمومی-خصوصی (بی.بی.بی.؛ الف) که سازندۀ پروژه یا مدیریت ساخت پروژه (حسب مورد)، علاوه بر یکی از دو امر مذکور؛ ب) نسبت به تهیه لوازم مالی در قالب ارائه ی خدمات مالی و اعتباری؛ اقدام می نماید. به دلیل ذات این گونه عقود که کمبود مال (وجه)؛ در آن ها مفروض بوده و به دو غرض ذکر شده؛ منعقد می گردند و به دلیل مغایرت ماهیت این گونه عقود ترکیبی؛ با اثر مالی مالیات بر پروژه های توسعه ای و ضرورت حفظ آنها؛ و با توجه به رویکرد بلوغی در قانون م.ا.ا مصوب سال ۱۴۰۰، منتج اینکه؛ در مرحله ی شناسائی ماهیاز ارائه خدمات ساخت و یا مدیریت ساخت (حسب مورد) و شناسائی سود قابل دریافت؛ بابت ارائه ی خدمات مالی و اعتباری؛ در مرحله ی شناسائی؛ مشمول مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده؛ نخواهد بود. بلکه؛ زمان تعلق مالیات؛ در مرحله تسویه (و یا تصفیه) حساب از هر طریق؛ حسب مورد مشمول مالیات بر ارزش افزوده؛ خواهد بود. همچنین با أخذ وحدت ملاک از تبصره (۲) ماده (۴) ق.م.ا.ا مصوب سال ۱۴۰۰، که قانون گذار از لفظ معاملات غیر نقدی نظیر؛ استفاده نموده و این لفظ خود حاکی از تمثیلی بودن موارد مصرحه داشته و قابل تسری به سایر موارد (منحصر به موارد ذکر شده در مقررات لازم الاجراء بعدی) نیز خواهد بود و لذا از زمان استقرار سامانۀ مؤدیان در خصوص معاملات غیر نقدی؛ موضوع تبصره (۱) ماده (۴) ق.م.ا.ا مصوب سال ۱۴۰۰، در صورت مراعات احکام مقرر در منطوق ماده (۴) ق.م.ا.ا مصوب ۱۴۰۰ و تبصره های آن؛ که مرتبط با موضوع مانحن فیه حسب مورد باشد، با رعایت تبصره یک ماده (۴) ق.م.ا.ا مصوب سال ۱۴۰۰، پرداخت مالیات و عوارض این نوع قراردادهای، تا زمان پرداخت مبلغ قرارداد توسط کارفرما، متناسباً به تأخیر خواهد افتاد.

قابل ذکر است که سود خدمات مالی و اعتباری مذکور؛ درصدی از کل مبلغ آورده ی ارائه دهنده ی خدمات مالی و اعتباری بوده؛ فلذا **کل مبلغ سود دریافتی ارائه دهنده خدمات مالی و اعتباری؛ مأخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده؛ خواهد بود.**

سیدرضا صادقی زاده