



دستور جلسه شماره (۱)

عنوان: بررسی مشکلات سرمایه گذاران ناشی از اخذ مالیات بر ارزش افزوده در قراردادهای BOT

مرجع طرح موضوع: شرکت گسترش انرژی پاسارگارد

تاریخ برگزاری جلسه: ۱۴۰۱/۰۳/۰۳

تعداد صفحات دستور جلسه: ۳ صفحه

شرح موضوع: وظیفه ایجاد و گسترش زیرساختها برعهده دولتها است. از آنجا که دولتها برای این کار، منابع مالی لازم را در اختیار ندارند، از سازوکار شراکت عمومی - خصوصی (Public Private Partnership) استفاده می کنند. در شراکت عمومی - خصوصی دولتها با همکاری بخش خصوصی زیرساختهای لازم برای ارائه خدمات به عموم جامعه را گسترش می دهند و این شراکت مدلی برای تامین مالی پروژههای زیربنایی و زیرساختی و طرحهای تملک داراییهای سرمایه ای در حوزه های مختلف می باشد.

به گفته فعالان اقتصادی در این حوزه، با وجود آنکه آثار قراردادهای BOT در مقایسه با قراردادهای پیمانکاری در پروژههای احداث و زیرساخت متفاوت است؛ لیکن سازمان امور مالیاتی کشور شرکت هایی که با انعقاد قرارداد BOT به عنوان شرکت سرمایه گذار اقدام به سرمایه گذاری در حوزه های مختلف نموده اند را پیمانکار تلقی و مشمول مالیات بر ارزش افزوده نظیر پیمانکاران نموده است که در این اقدام سازمان ایرادات و مشکلاتی به شرح ذیل وجود دارد:

۱. مطابق استانداردهای حسابداری که به موجب اساسنامه قانون سازمان حسابرسی لازم الاجرا است، در قراردادهای پیمانکاری، بهای پروژه به تدریج و در قالب صورت وضعیت های صادره، از دفاتر پیمانکار خارج و به دفاتر کارفرما منتقل می شود، به گونه ای که در زمان تکمیل پروژه، هیچ مبلغی از بهای پروژه در دفاتر پیمانکار باقی نمی ماند و تمام آن در دفاتر کارفرما ثبت می شود. بر این اساس، مالیات ارزش افزوده ای که پیمانکار برای اجرای پروژه (خرید مواد، مصالح، کالا و خدمات) پرداخت نموده است، به عنوان اعتبار مالیاتی در دفاتر پیمانکار ثبت می شود و از طرف دیگر پیمانکار هنگام صدور صورت وضعیت، اقدام به مطالبه مالیات ارزش افزوده بر مبنای درآمد صورت وضعیت شده از کارفرما می کند و مابه التفاوت مالیات ارزش افزوده مطالبه شده از کارفرما با مالیات ارزش افزوده پرداخت شده (اعتبار مالیاتی) برای اجرای پروژه در صورت مازاد بودن به عنوان بدهی مالیات ارزش افزوده در دفاتر پیمانکار منعکس می شود. از طرف دیگر، مالیات ارزش افزوده ای که کارفرما به پیمانکار پرداخت می کند، به موجب صورت وضعیت های صادره از سوی پیمانکار، در جهت اجرای تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به عنوان بخشی از بهای تمام شده پروژه در دفاتر کارفرما ثبت می شود. بنابراین در قراردادهای پیمانکاری، پیمانکار موضوع قرارداد را که متعلق به کارفرما است،

^۱ تبصره (۲) ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷: در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته

باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیاتهای پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی باشد.

- تبصره ۱ ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰: مالیات و عوارض خرید نهاده های مربوط به طرحهای تملک دارایی های سرمایه ای (عمرانی) دولت قابل استرداد نیست و جزء بهای تمام شده دارایی های مزبور منظور می گردد.

- تبصره ۲- در صورتی که مؤدی فقط به عرضه کالاها و ارائه خدمات معاف اشتغال داشته باشد و یا طبق مقررات این قانون کالا و خدمات وی مشمول مالیات و عوارض نباشد، مالیات و عوارض پرداختی بابت خرید نهاده های آنها قابل تهاتر یا استرداد نمی باشد.



دستور جلسه کارگروه تخصصی کمیته حمایت از کسب و کار
(موضوع بند (ب) ماده ۱۲ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور)

اجرا می کند و مبلغ آن را در قالب صورت وضعیت صادره از کارفرما دریافت می کند. به بیانی دیگر قراردادهای پیمانکاری، به نوعی فروش خدمات از سوی پیمانکار به کارفرما تلقی می شود و پیمانکار در نفع یا ضرر ناشی از بهره برداری از قرارداد، هیچ گونه سود و زیانی ندارد. براین اساس قراردادهای پیمانکاری طبق ماده ۵ قانون مالیات ارزش افزوده قدیم مصوب ۱۳۸۷ و ماده ۱ و ۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، مشمول مالیات ارزش افزوده می شوند.^۱

در حالی که در ارتباط با مالیات ارزش افزوده در قراردادهای BOT نه در قانون مالیات ارزش افزوده و نه در مقررات مربوط به آن، حکم صریحی نیامده است. در اینگونه قراردادها، سرمایه گذار منابع مالی لازم برای اجرای پروژه را خود تامین و پروژه را اجرا می کند و برخلاف قراردادهای پیمانکاری بدون دریافت هیچگونه وجه و پیش پرداخت و یا ارائه هرگونه تعهد و ضمانتنامه و بدون صدور هرگونه صورت وضعیت براساس پیشرفت فیزیکی در مقاطع زمانی معین که در قراردادهای پیمانکاری ساری و جاری می باشد، برای مدت معینی از پروژه بهره برداری می کند، سپس بدون دریافت هیچ مابه ازایی، آن را به سرمایه پذیر واگذار می کند. بنابراین کلیه مخارج را سرمایه گذار تامین می کند، صورت وضعیت از سوی سرمایه گذار برای سرمایه پذیر صادر نمی شود و سرمایه پذیر هیچ مبلغی به سرمایه گذار از بابت پروژه پرداخت نمی کند و پروژه در زمان تعیین شده بدون صدور هیچگونه صورت حسابی و بدون دریافت هیچ مبلغی به سرمایه پذیر واگذار می شود. بنابراین سرمایه گذار برای بازافت سرمایه گذاری خود و سود آن، صرفاً برای مدتی معین از محصول پروژه بهره برداری می کند و از نظر حسابداری، بهای تمام شده پروژه به تدریج و در طول دوران ساخت، در دفاتر سرمایه گذار ثبت می شود، به گونه ای که در زمان تکمیل پروژه، کل بهای تمام شده آن در دفاتر سرمایه گذار است. سپس سرمایه گذار این مبلغ را در طول دوره بهره برداری از پروژه یا حقوق مرتبط با آن، در حساب های خود مستهلک می کند، به گونه ای که در مقطع واگذاری پروژه به سرمایه پذیر، ارزش دفتری پروژه صفر است. به بیانی دیگر، از آنجا که در قراردادهای BOT، سرمایه گذار مابه ازای سرمایه گذاری خود را از محل بهره برداری از پروژه در طول دوره مشخص به دست می آورد، بنابراین در مقطع واگذاری، مابه ازایی از سرمایه پذیر دریافت نمی کند.

برای مثال یک شرکت بخش خصوصی طی توفنامه ای بین شرکت مهندسی و توسعه گاز ایران به عنوان سرمایه پذیر، طرح اجرای خطوط لوله و تاسیسات مورد نیاز صادرات گاز به عراق را برای مدت معین در قالب قرارداد BOT به عنوان یک شرکت سرمایه گذار بر عهده دارد. به صورتی که سرمایه پذیر مشارکتی در تامین و پرداخت هزینه های اجرایی پروژه سرمایه گذاری ندارد بلکه وفق شرایط موافقتنامه، تامین منابع مالی برای انجام پرداخت تعهدات شرکت سرمایه پذیر یا اشخاص حقیقی و حقوقی طرف قرارداد با شرکت سرمایه پذیر بر عهده سرمایه گذار بوده است، لیکن سازمان امور مالیاتی رابطه را پیمانکاری تلقی نموده است و شرکت را مشمول مالیات بر ارزش افزوده نموده است.

۲. در قراردادهای BOT، سرمایه گذار از حق بهره برداری از منافع پروژه برای مدت زمان مشخص برخوردار است و پروژه بلافاصله پس از ساخت به سرمایه پذیر منتقل نمی شود و همچنان در مالکیت او است. بر همین اساس برخلاف قراردادهای پیمانکاری، در قراردادهای BOT هیچ مبلغی به عنوان پرداختی سرمایه پذیر به سرمایه گذار در ازای واگذاری پروژه درج نمی شود.

^۱ - بند الف ماده ۱: عرضه و واگذاری کالا یا ارائه خدمت به غیر، از طریق هر نوع معامله یا عقد قانونی

- ماده ۲: عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و واردات و صادرات آنها، از لحاظ مالیات و عوارض مشمول مقررات این قانون است

- ماده ۵ قانون مالیات ارزش افزوده قدیم مصوب ۱۳۸۷: ارائه خدمات در این قانون، به استثناء موارد مندرج در فصل نهم، انجام خدمات برای غیر در قبال ما به ازاء می باشد.



۳. طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده، این نوع از مالیات، بر عرضه کالاها و ارائه خدمات و همچنین واردات و صادرات آن ها تعلق می گیرد و مواردی که نمی توان اثبات نمود که کالا هستند و یا خدمت، از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج هستند و سازمان امور مالیاتی نمی تواند از آن ها مالیاتی را اخذ نماید. یکی از آن موارد، حقوق مالی و امتیازات مالی مانند سرمایه گذاری و سودهای حاصل از آن می باشد که اساساً مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیستند. به همین علت در بند (۱۸) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۰۷/۱۲ تحت عنوان "پاسخ به سوالات در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده" صادره از سوی سازمان امور مالیاتی چنین آمد که "درآمد حاصل از خسارت دریافتی بیمه، تسعیر دارایی های ارزی، جوایز و سود سپرده بانکی، سود دریافتی اوراق مشارکت، سود حاصل از سرمایه گذاری از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. لیکن مابه ازای حاصل از ارائه خدمات کارشناسی، مشاوره ای، ارزیابی، توزیع و بازاریابی، بسته بندی، انبارداری، حق توقف کانتینر (دوموراژ)، تخلیه و بارگیری، خسارت و غرامت به کرایه اضافه بار، نمایشگاهی و دستمزد آسیابانی با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل های صادره مشمول پرداخت مالیات و عوارض متعلقه خواهد بود." لیکن ممیزان سازمان امور مالیاتی سرمایه گذار را که در پروژه های عمرانی، سرمایه گذاری و تامین مالی کرده است، مشمول مالیات بر ارزش افزوده می دانند.

۴. شرکت سرمایه گذار و سرمایه پذیر دو رکن اصلی در این بحث هستند و پیمانکار اصلاً در این بحث جایی ندارد، حال یک سرمایه گذار می تواند پیمانکار هم باشد ولی دو عملکرد جدا از هم دارند.

۵. به طور معمول زیرساخت های ایجاد شده در قراردادهای BOT؛ از نوع اموال غیرمنقول است. تعریف اموال غیرمنقول و اوصاف آن در مواد ۱۲ تا ۱۸ قانون مدنی آمده است. به موجب ماده ۱۲ قانون مدنی، مال غیرمنقول مالی است که از محلی به محل دیگر نمی توان منتقل کرد؛ اعم از اینکه استقرار آن ذاتی باشد یا به واسطه عمل انسان به نحوی که نقل آن مستلزم خرابی یا نقص خود مال یا محل آن شود. از سوی دیگر، به موجب بند ۱۰ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ (بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷) عرضه مال غیرمنقول از پرداخت مالیات معاف است.

۶. در صورت اصرار سازمان امور مالیاتی مبنی بر وصول مالیات بر ارزش افزوده، مطابق تبصره ۳ ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و همچنین رای دیوان عدالت اداری به شماره ۲۵۵۸ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۳۰ تا زمانی که کارفرما مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکار پرداخت نکرده باشد؛ سازمان امور مالیاتی کشور حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی را ندارد؛ لیکن مشاهده شده است که نامه توقیف اموال منقول نزد اشخاص ثالث و حساب ها برای بانک های طرف حساب اینگونه از شرکت ها ارسال شده است.

• سابقه موضوع در کمیته حمایت از کسب و کار:

بررسی مشکل دریافت مالیات بر ارزش افزوده از سرمایه گذاری و سود حاصل از آن در پروژه های عمرانی مشارکتی در هفتاد و یکمین نشست کمیته حمایت از کسب و کار مورخ ۲۵/۰۸/۹۸ مطرح گردید و مقرر شد:

"از آنجایی که سرمایه گذاری و سودهای حاصل از آن اساساً از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج هستند، به جهت جلوگیری از برخورد سلیقه ای ممیزان مالیاتی، سازمان امور مالیاتی این امر را طی بخشنامه ای مورد تاکید و ابلاغ قرار دهد و نتیجه اقدام صورت گرفته را به دبیرخانه کمیته ماده ۱۲ منعکس نماید."



دستور جلسه کارگروه تخصصی کمیته حمایت از کسب و کار
(موضوع بند (ب) ماده ۱۲ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور)

پس از جلسه کمیته این موضوع از سازمان امور مالیاتی مورد پیگیری قرار گرفت؛ لیکن پاسخی از سازمان امور مالیاتی مبنی بر اجرای مصوبه کمیته واصل نگردید.

با توجه به مراتب فوق و با توجه به شرایط اقتصادی کشور و اهمیت مشارکت سرمایه گذاران غیردولتی در ایجاد زیرساختها، شرکت هلدینگ گسترش انرژی پاسارگارد از دبیرخانه کمیته حمایت از کسب و کار تقاضا نموده است تا پیشنهاد رفع ابهامات موجود در این زمینه و تعیین رویه یکنواختی در سطح ادارات مالیات بر ارزش افزوده در دستور کار رسیدگی کمیته قرار گیرد.