



بسمه تعالی

صورتجلسه مورخ ۱۴۰۱/۴/۵ شورای عالی مالیاتی

در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم

نامه شماره ۲۱۰/۷۶۷۵۱/د مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۶ معاون محترم حقوقی و فنی مالیاتی در خصوص ابهام مطروحه در مورد شمول مالیات نسبت به درآمد شهرداری از محل دریافت بهای خدمات اتباع غیر ایرانی، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:

همان گونه که استحضار دارند، در بند (۴) بخشنامه شماره ۶۲۴۷/۱۱۳۰۴-۲۰۱ مورخ ۱۳۸۲/۱۱/۱۵ مقرر گردیده بود: «بدیهی است که دولت بدون اذن قانون مجاز به امر تجارت و تولید و نظایر آنها و بعبارت دیگر اشتغال به فعالیتهای اقتصادی بمفهوم ورود در بازار داد و ستد نیست و اگر سیاست دولت از باب اعمال مالیه عمومی مطلوب گاهی مبتنی بر این امر باشد، در این قبیل موارد هم معمولاً قصد انتفاع نبوده و دستگاه ذریبط نیز ملزم به واريز درآمد حاصله به حساب مربوط نزد خزانه کشور خواهد بود. البته توجه داشته باشند، فعالیت های اقتصادی که اشخاص حقوقی موضوع ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم حسب وظایف محوله یا مسئولیت های سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی انجام میدهند، مشمول مالیات تلقی نمی گردد و بخصوص در این راستا باید توجه داشت که حقوق و عوارض قانونی وصولی شهرداریها و درآمدهای ناشی از فعالیت های اقتصادی که عیناً مشمول مقررات مالی حقوقی و عوارض قانونی باشد، نباید جزء اقلام درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی منظور شود.

دادنامه شماره ۱۰۶۸ مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۲۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نسبت به ابطال بند مذکور اقدام و مقرر نموده است: «نظر به اینکه در تبصره (۲) ماده (۲) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ درآمدهای حاصل از فعالیت های اقتصادی اشخاص موضوع این ماده که به نحوی غیر از شرکت نیز تحصیل می شود، در هر مورد به طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم مشمول مالیات اعلام شده است و لیکن در بند (۴) بخشنامه مورد اعتراض [بخشنامه ۱۱۳۰۴ مورخ ۱۳۸۲/۱۱/۱۵]، انجام فعالیت های اقتصادی مشمولین ماده (۲) که در راستای وظایف محوله یا مسئولیت سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی صورت پذیرد، مشمول مالیات تلقی نشده است، بنابراین چون حکم این قسمت از بخشنامه مخالف صریح منطوق تبصره (۲) ماده (۲) قانون یاد شده است، مستنداً به بند (۱) ماده (۱۲) و ماده (۸۸) قانون تشکیلات اداری و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، ابطال می شود.

بر اساس دادنامه یاد شده فعالیت های اقتصادی مشمولین ماده (۲) علی رغم اینکه در راستای وظایف محوله یا مسئولیت سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی صورت می پذیرد مشمول مالیات خواهد بود و همچنین با توجه به تشابه شرایط در تشخیص فعالیت های اقتصادی از سایر فعالیت های اشخاص موضوع ماده (۲) مشکلاتی وجود دارد، به عنوان نمونه در خصوص فعالیت های شهرداری ها، دیدگاه های متفاوتی در خصوص شمول مقررات ماده (۲) وجود دارد:



شهرداری‌ها دارای درآمدهای متفاوتی می‌باشند که به موجب قوانین موضوعه مجوز فعالیت‌های مربوط به آنها پیش‌بینی شده است، از قبیل عوارض و بهای خدمات.

به موجب بند ۱ ماده ۱ آیین‌نامه دریافت عوارض و بهای خدمات، عوارض عبارت است از مبلغ یا مبلغی که مستند به قوانین جاری، نوع و میزان آن به تصویب مراجع قانونی رسیده و با توجه به مقررات قانونی به صورت آگهی عمومی اعلام می‌شود.

به موجب بند ۴ ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی یاد شده، بهای خدمات مبلغی است که شهرداری برابر مجوز قانونی در ازای خدمات ارائه شده به طور مستقیم از متقاضیان خدمات دریافت می‌نماید.

با توجه به تفاوت درآمدهای مذکور، دو دیدگاه در خصوص موضوع وجود دارد:

الف- فعالیت‌های غیر مشمول اشخاص موضوع ماده (۲) ق.م.م که دارای دو مؤلفه اساسی می‌باشند، اولاً: در راستای وظایف محوله یا مسئولیت سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی صورت پذیرد، ثانیاً: در قوانین موضوعه در ازای اخذ مبلغ پیش‌بینی شده ارائه ما به ازاء (اعم از کالا یا خدمات) به پرداخت کنندگان وجوه پیش‌بینی نشده باشد. بنابراین در این دیدگاه عوارض شهرداری به عنوان فعالیت موضوع ماده (۲) ق.م.م مشمول مالیات نخواهد بود لیکن با توجه به اینکه بهای خدمات در ازای خدمات انجام شده به متقاضیان اخذ می‌گردد، فعالیت اقتصادی موضوع تبصره (۲) ماده (۲) بوده و مشمول مالیات خواهد بود.

ب- اگر چه بهای خدمات شهرداری در ازای ارائه خدمات به گروهی معین از متقاضیان اخذ می‌شود، لیکن با توجه به پیش‌بینی آن در قوانین موضوعه و همچنین عدم ارتباط خدمات و بهای پرداخت شده از سوی اعضای گروه در برخی مواقع (لزوماً ارتباط مستقیمی فی مابین مبلغ اخذ شده و میزان خدمات ارائه شده به اعضای گروه وجود ندارد و خدمات بر اساس شرایط پیش‌بینی شده صرفاً به برخی از اعضای واجد شرایط ارائه می‌شود) و موضوع مهم‌تر اینکه در شرایط مذکور اخذ بهای خدمات از متقاضیان اختیاری نبوده و به موجب قوانین و مقررات مکلف به پرداخت آن می‌باشند، لذا در این شرایط اقتصادی بودن این فرآیند موضوعیت ندارد. بنابراین در چنین شرایطی بهای خدمات نیز ناشی از فعالیت اقتصادی نبوده و مشمول پرداخت مالیات نخواهد بود.

با توجه به این دیدگاه، صرفاً در شرایطی که ارائه خدمات بر اساس درخواست متقاضی (به صورت اختیاری) و در ازای اخذ مبلغ متناظر با خدمات ارائه شده انجام می‌شود، علی‌رغم اینکه در راستای وظایف محوله یا مسئولیت سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی صورت پذیرد، مشمول ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم نخواهد بود.

با عنایت به مراتب فوق استعلام اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی طی نامه شماره ۱۰۳/۱۷۲۴۴/ص مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۱۲ در خصوص ابهام مطروحه در مورد شمول مالیات نسبت به دریافت بهای خدمات اتباع افغانی به مبلغ یکصد هزار ریال از هر نفر که ۵۰٪ آن با صلاحدید و نظر اداره کل امور اتباع و مهاجرین خارجی استان خراسان رضوی توسط شهرداری شهر تایباد هزینه می‌شود، تقدیم می‌گردد.

اظهاری نظر شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهام مطرح شده در نامه صدرالاشاره، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر درخصوص موضوع مطرح شده به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

بطور کلی حقوق و عوارض قانونی وصولی شهرداری ها و درآمدهای ناشی از فعالیت هایی که عیناً مشمول مقررات مالی حقوق و عوارض قانونی باشد، نباید جزء اقلام درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی منظور شود. با عنایت به نامه شماره ۳۸/۴۲/۲۴۶۰۶ مورخ ۱۳۹۹/۸/۱۷ اداره کل امور شهری و شوراهای استانداری خراسان رضوی، وجوه دریافتی از اتباع غیر ایرانی به استناد بند (۱۶) ماده (۸۰) قانون تشکیلات، وظایف و انتخاب شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵/۳/۱ با اصلاحات بعدی آن و تبصره (۱) ماده (۵۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ و اصلاحیه های بعدی آن، توسط شورای اسلامی شهر مربوط تصویب و توسط شهرداری محل وصول می شود و همچنین با توجه به اینکه وجوه مزبور از مصادیق فهرست عناوین درآمدهای شهرداری های کشور از محل عرضه کالا و ارائه خدمات (موضوع فهرست اعلامی ضمیمه دستورالعمل نحوه رسیدگی به مقررات تبصره (۷) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷) نمی باشد، لذا با توجه به مراتب فوق، وجوه یاد شده واجد وصف عنوان «عوارض» بوده و با خروج از عنوان «درآمدهای حاصل از فعالیت های اقتصادی» موضوع تبصره (۲) ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات بعدی، مآلاً مشمول مالیات بر درآمد

قانون اخیرالذکر نخواهد بود.

عباس بی نیا
حسن بابانی
سید رضا صادق زاده
رضا امید
عادل بهرامی
علی اصغر تواب احمدی
حمید تهذیبی
عباس ورزیده
حسن کوشکی
مهر علی قنبر پور
مهر داد مهر کام
محمد مسیحی
محمد رضا شایان پور
غلامحسن کشاورز
محمد حسن زارع
محمود علیزاده
حسین نیروبخش