



## معاون مالیات بر ارزش افزوده

شماره: ۲۸۰۰۴

تاریخ: ۱۳۸۸/۱۱/۱۲

### بخشنامه

الف	قانون مالیات بر ارزش افزوده	۸۸	۱۷۲
-----	-----------------------------	----	-----

<p>رؤسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیر کل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ مدیران کل محترم امور مالیاتی استانها</p>	<p>مخاطبین</p>
<p>پاسخ به سؤالات در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده</p>	<p>موضوع</p>
<p>نظر به سؤالات مطروحه ادارات کل امور مالیاتی و به منظور اتخاذ رویه واحد در فرایند رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر می‌دارد:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>ارائه خدمات در ایران برای غیر و در قبال مابه‌ازاء و عرضه کالاها از طریق هر نوع معامله (اعم از عقد بیع، صلح، هبه و ...) به استثنای موارد معاف مصرح در ماده (۱۲) قانون و همچنین واردات آنها با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل‌های صادره مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد.</li> <li>عرضه اموال منقول مستعمل و اسقاطی توسط مؤدیان مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نیز مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد. عرضه اموال مذکور توسط مؤدیان غیر مشمول اجرای قانون مشمول پرداخت مالیات و عوارض نمی‌باشد.</li> <li>به استناد مفاد ماده (۱۷) قانون، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مؤدیان مشمول اجرای قانون بابت تحصیل دارایی‌های ثابت (از قبیل احداث ساختمان، خرید ماشین آلات و تجهیزات، وسائط نقلیه، اثاثه و ملزومات اداری) که برای فعالیت‌های اقتصادی خود و به استناد صورتحساب‌های صادره پرداخت می‌نمایند، با رعایت تبصره‌های ذیل ماده مذکور از مالیات و عوارض متعلقه بابت عرضه کالاها و خدمات غیر معاف توسط آنها قابل کسر و یا تهاتر خواهد بود.</li> </ol>	

بیرقاعده پیامدهای سازمان امور مالیاتی کشور  
۸۸، ۴۳۷۶  
۸۸، ۱۱، ۱۷  
۱۶۰۵



## معاون مالیات بر ارزش افزوده

۴. مؤدیان مالیاتی مشمول اجرای قانون که به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول و معاف از مالیات و عوارض قانون اشتغال دارند، مکلفند مالیات و عوارض پرداختی بابت تحصیل کالا و خرید خدمت را برای کالاها و خدمات مشمول و معاف به تفکیک تخصیص نمایند و نسبت به آن بخش از باقیمانده مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مشترک که امکان تخصیص آن میسر نمی باشد، از طریق تسهیم بر مبنای میزان فروش کالا یا درآمد خدمات (مادامی که مبنای معقول و منطقی باشد) اقدام نمایند (مشروط بر اینکه نتیجه تسهیم در یک سال مالی در رابطه با کل درآمد یا فروش کالای معاف و غیر معاف رعایت شده باشد).

متذکر می شود با توجه به تبصره های (۲)، (۳) و (۵) ماده (۱۷) قانون، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مربوط به کالاها و خدمات معاف قابل استرداد نمی باشد و به عنوان هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود.

شایان ذکر است صرفاً مالیات و عوارض پرداختی مربوط به کالاها یا خدمات مشمول در حساب مالیات مؤدی منظور می گردد و قابل کسر از مالیات و عوارض متعلقه خواهد بود.

۵. مفاد بند (۱۱) ماده (۱۲) قانون مبنی بر معافیت خدمات بانکی و اعتباری از پرداخت مالیات و عوارض صرفاً در خصوص بانک ها و مؤسسات و تعاونی های اعتباری و صندوق قرض الحسنه مجاز و صندوق تعاون موضوعیت داشته و قابل تسری به ارائه این گونه خدمات توسط سایر اشخاص نخواهد بود.

۶. چنانچه به موجب اسناد و مدارک مثبت احراز گردد، بخشی از مطالبات بهای فروش کالا و خدمات لاوصول (سوخت شده) باشد، مالیات و عوارض آن بخش از مطالبات سوخت شده در دوره مالیاتی تحقق موضوع، قابل تعدیل و از مالیات و عوارض دوره مزبور قابل کسر خواهد بود.

۷. مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی توسط مؤدیان مشمول قانون بابت آب، برق، گاز، تلفن (در قالب صورتحساب های صادره ارائه دهندگان خدمات یاد شده) برای فعالیت های اقتصادی خود به عنوان اعتبار مالیاتی قابل کسر از مالیات و عوارض متعلقه کالا و خدمات ارائه شده توسط آن ها خواهد بود.



## معاون مالیات بر ارزش افزوده

۸. مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت سیگار و محصولات دخانی، بنزین و سوخت هواپیما موضوع تبصره ماده (۱۶) و بندهای (ب) و (ج) ماده (۳۸) و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت نفت سفید، نفت گاز و نفت کوره موضوع بند (د) ماده (۳۸) صرفاً در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آن کالاها توسط واردکنندگان، تولیدکنندگان و توزیع کنندگان آن به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب و قابل کسر از کل مالیات و عوارض متعلقه می باشد. در خصوص سایر مؤدیان به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب نمی گردد و مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی این قبیل مؤدیان بابت موارد مذکور جزء هزینه های قابل قبول قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود.
۹. خریداران کالا و خدمات اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی، مکلفند صرفنظر از نوع فعالیت آن ها به صورت صنتی یا غیر صنتی، دولتی، خصوصی و تعاونی مادامی که کالاها و خدمات غیر معاف را از مؤدیان مشمول اجرای قانون تحصیل می نمایند، نسبت به پرداخت مالیات و عوارض متعلقه وفق مقررات موضوعه اقدام نمایند.
۱۰. مالیات تکلیفی موضوع ماده (۱۰۴) قانون مالیات های مستقیم قبل از احتساب مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل اعمال می باشد و تکلیف کسر آن بر عهده کارفرما (گیرندگان خدمات) می باشد. در حالیکه تکلیف مطالبه و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده از مأخذ کل صورتحساب یا صورت وضعیت قبل از کسر پنج درصد (۵٪) مالیات تکلیفی موضوع ماده (۱۰۴) قانون صدرالذکر بر عهده پیمانکار (ارائه دهندگان خدمات) خواهد بود که از طرف کارفرما باید به پیمانکار پرداخت گردد.
۱۱. فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی از جمله ارائه خدمات مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون خواهند بود. ارائه دهندگان این خدمات مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به مأخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورتحساب محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. خدمات پیمان مدیریت تأمین نیروی انسانی در شرایطی موضوعیت دارد که کارفرما حقوق و دستمزد نیروی انسانی را به صورت مستقیم و بی واسطه تخصیص یا پرداخت و در دفاتر قانونی خود تحت هزینه حقوق و دستمزد ثبت نمایند و لیست بیمه و مالیات حقوق به نام کارفرما به سازمان های ذیربط ارائه گردد. بدیهی است در این صورت صرفاً کارمزد ارائه خدمات مدیریتی مشمول مالیات و عوارض خواهد بود.



وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور  
معاون مالیات بر ارزش افزوده

۱۲. آن بخش از قراردادهای منعقد شده قبل از اجرای قانون (صرف نظر از تاریخ انعقاد قرارداد و عدم پیش بینی مالیات و عوارض متعلقه) که بعد از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون عملیاتی و اجرایی می گردد، مشمول مالیات و عوارض خواهد بود. آن بخش از قراردادها که به موجب اسناد و مدارک مثبت احراز گردد، قبل از تاریخ اجرای قانون عملیاتی و اجرایی گردیده اند، صرف نظر از تاریخ صدور صورتحساب یا صورت وضعیت حسب مورد مشمول پرداخت مالیات و عوارض موضوع این قانون نخواهد بود.

۱۳. تاریخ تعلق مالیات و عوارض در مورد ارائه خدمات در قالب فعالیت های پیمانکاری نیز تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت هر کدام که مقدم باشد، حسب مورد خواهد بود. پیمانکاران مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را در تاریخ تعلق شناسایی و در صورتحساب های صادره درج و از خریداران (کارفرمایان) مطالبه و وصول نمایند. در صورتیکه مبلغ صورتحساب های صادره (صورت وضعیت) توسط کارفرما تعدیل گردد، مالیات و عوارض متعلقه در دوره مالیاتی ثبت تعدیلات در دفاتر پیمانکار (جاری یا دوره آتی حسب مورد) به مأخذ مابه التفاوت ایجاد شده قابل تعدیل خواهد بود.

۱۴. با توجه به اینکه فعالیت های پیمانکاری جزء خدمات موضوع این قانون می باشد و مشمول پرداخت مالیات و عوارض به میزان ۳٪ (۱/۵٪ مالیات و ۱/۵٪ عوارض) شده است. لذا به استناد مواد (۵۰) و (۵۲) قانون وضع هر گونه عوارض به فعالیت های مذکور توسط سایر مراجع ممنوع و فاقد وجهت قانونی می باشد.

۱۵. چنانچه مؤدیان مشمول ثبت نام و اجرای قانون، مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را به طور صحیح در صورتحساب درج و از خریداران وصول نموده باشند، مجاز به وصول مالیات ها و عوارض دوره های قبلی (از تاریخ شمولیت) در قالب صورتحساب یا صورت وضعیت اصلاحی (حسب مورد) خواهند بود. مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی در قالب صورتحساب ها یا صورت وضعیت های مذکور یا رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل های صادره برای خریدار به عنوان اعتبار دوره پرداخت محسوب می گردد.



## معاون مالیات بر ارزش افزوده

۱۶. به استناد مفاد ماده (۱۲) قانون صرفاً عرضه کالاها و ارائه خدمات و همچنین واردات آنها که در (۱۷) بند ماده مذکور به صراحت مشخص گردیده‌اند از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشند. این معافیت قابل تسری به نهاده‌ها و عوامل غیر معاف به کارگیری شده (نظیر مواد اولیه کالاهای معاف و خدمات حمل و نقل بازرسی، بیمه‌ای، توزیع و بازاریابی، مهندسی و مشاوره‌ای، سردخانه‌ای و ...) در عرضه کالاها و ارائه خدمات معاف نمی‌باشد.

۱۷. به استناد بند (۸) ماده (۱۲) عرضه اموال غیر منقول اعم از عین و منفعت از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشند. این معافیت قابل تسری به ارائه خدمات هتلداری، انبارداری، غرفه‌های نمایشگاهی و امانت و همچنین ارائه خدمات اجاره اموال منقول از قبیل ماشین آلات منصوبه در آنها و تأسیسات شهر بازی‌ها نخواهد بود.

۱۸. درآمد حاصل از خسارت دریافتی از بیمه، تسعیر دارایی‌های ارزی، جوایز و سود سپرده بانکی، سود دریافتی اوراق مشارکت، سود حاصل از سرمایه‌گذاری از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد. لیکن مابه‌ازای حاصل از ارائه خدمات کارشناسی، مشاوره‌ای، ارزیابی، توزیع و بازاریابی، بسته بندی، انبارداری، حق توقف کانتینر (دوموراز)، تخلیه و بارگیری، خسارت و غرامت به کرایه اضافه بار، نمایشگاهی و دستمزد آسیابانی با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل‌های صادره مشمول پرداخت مالیات و عوارض متعلقه خواهد بود.

۱۹. صادرات کالاها و خدمات اعم از معاف و غیر معاف به خارج از کشور از طریق میادی خروجی رسمی مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون نمی‌باشد. مالیات و عوارض پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت به اداره کل امور مالیاتی ذیربط مسترد می‌گردد.



معاون مالیات بر ارزش افزوده

۲۰. مآخذ عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قیمت فروش خواهد بود. عوارض مزبور از خریداران قابل دریافت نخواهد بود و به عهده واحد تولیدی آلاینده می‌باشد که مکلفند صرفنظر از نوع فروش (اعم از داخلی و صادراتی) و در قالب دوره‌های مالیاتی و با تسلیم اظهارنامه مالیاتی نسبت به واریز آن به حساب‌های تعیین شده اقدام نمایند.

در پایان خاطر نشان می‌گردد مأموران مالیاتی و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مکلف به رعایت و اعمال مراتب فوق در گزارش‌های مالیاتی و آراء صادره می‌باشند.  
مدیران کل محترم امور مالیاتی ضمن نظارت لازم مسؤول حسن اجرای این بخشنامه خواهند بود.

محمد قاسم بناهی

دامنه کاربرد: داخلی *	استواری: *	مرجع پاسخگویی: مدیریت فنی، حقوقی و اعتراضات مالیات بر ارزش افزوده تلفن: ۸۸۸۰۵۱۰۶
تاریخ اجراء: ۱۳۸۹/۷/۱۱	مدت اجراء: نامحدود	مرجع نظارت: دانشسرای نظامی مالیاتی نحوه ابلاغ: فیزیکی
بخشنامه های منبوع -		
<p>توزیع:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- جناب آقای دکتر حسنعلی رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور - مستقیم</li> <li>- معاون محترم سازمان جهت استحضار</li> <li>- معاون امور اقتصادی و دارایی استان</li> <li>- آقای و سرکارهای محترم سازمان</li> <li>- سرکارهای محترم موضوع ماده ۳۵۱ دیگر</li> <li>- دفتر خدمات مالیاتی برای طرح پرونده‌ها (اطلاعات بخشنامه ها)</li> <li>- شورای عالی مالیاتی</li> <li>- هیات عالی نظمی مالیاتی</li> <li>- دانشسرای نظامی مالیاتی</li> <li>- مرجع حساب و کتاب رسمی دولت</li> <li>- سازمان خبری</li> <li>- مدیریت امور فنی، حقوقی و اعتراضات مالیات بر ارزش افزوده به عنوان ضمیمه</li> </ul>		