

---

# مباحث جاری در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

گردآوری و تالیف: ابوذر کریمی

## فهرست مطالب

۱	مقدمه:.....
۳	پیمانکاری .....
۱۹	مسکن مهر .....
۲۷	مشارکت در ساخت .....
۳۵	مشارکت خاص (Joint Venture) .....
۴۱	ساخت، بهره‌برداری و انتقال (BOT) .....
۴۷	بمع متقابل (buyback) .....
۵۱	تأمین نیروی انسانی.....
۵۹	حمل و نقل .....
۷۵	آژانس‌ها و گردشگری .....
۸۱	بودجه و کمک‌زبان‌های دولتی و کمک‌های شهرداری‌ها.....
۹۳	حسابرسی مالیاتی شهرداری‌ها.....
۱۰۷	اشخاص زنجیره تامین انرژی .....
۱۱۸	عوارض سبز (آلاینده‌گی) .....
۱۲۷	عوارض پسماند.....
۱۵۱	مناطق آزاد و ویژه.....
۱۵۹	صادرات.....
۱۷۵	تسعیر ارز.....
۱۸۵	رسیدگی صرافی‌ها.....

---

۱۹۳	تسهیلات و تامین مالی
۱۹۹	فروش اقساطی، لیزینگ و اجاره به شرط تملیک
۲۱۳	قبل از بهره‌برداری
۲۱۹	ادغام و انحلال شرکت‌ها (نقل و انتقال سهام)
۲۲۷	بیمه‌ها و مسائل مربوطه
۲۳۵	دارویی‌ها و مکمل‌ها
۲۴۳	رسیدگی دخیانی‌ها
۲۵۵	رسیدگی تراکنش‌ها
۲۷۳	فعالیت‌های با ضریب کاهش
۲۸۳	بررسی اعتبارات
۲۹۹	معافیت‌ها
۳۱۹	فعالیت‌های تولیدی
۳۲۳	فعالیت‌های بازرگانی
۳۲۷	پیوست‌ها
۳۵۵	منابع و مآخذ

## مقدمه:

در حسابرسی مالیاتی که از انواع حسابرسی رعایت می‌باشد و اساساً انواع دیگر حسابرسی، اعم از صورتهای مالی، حسابرسی داخلی، حسابرسی عملیاتی و ... مهمترین مسئله در ابتدای امر شناخت نوع فعالیت واحد اقتصادی می‌باشد. اگرچه بخشی از عملیات حسابرسی در انواع آن یکسان بوده لکن شناخت ما از واحد اقتصادی و انواع فعالیتهای آن تعیین کننده بخش عمده‌ای از رویکرد ما در جریان عملیات حسابرسی می‌باشد.

گرچه نمی‌توان انواع فعالیتهای اقتصادی جاری در بازارهای مالی و اقتصادی را به چند نوع خاص محدود نمود لکن در این نوشتار به منظور ساختار بخشیدن به موضوع سه دسته فعالیت اقتصادی رایج در جامعه متصور شده است که عبارتند از: فعالیتهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی. که فعالیتهای خدماتی نیز خود شامل دو گروه اصلی می‌باشند گروه اول مبنی بر قرارداد مکتوب همکاری بین دو یا چند نفر و معمولاً با رعایت تشریفات خاص قرارداد و تعهد و اخذ تضامین کافی همراه است که به ارائه دهنده خدمات در این موارد عمدتاً پیمانکار گویند و گروه دوم که بر مبنای قرار شفاهی بین طرفین فعالیت اقدام به ارائه خدمات می‌نمایند، در فعالیتهای روزمره بسیار تکرار می‌شود و طول دوره انجام خدمت بسیار کوتاه است. بیشتر در مشاغل دستمزدی و سفارش گونه کاربرد دارد که در جامعه با عنوان خدماتی شناخته شده‌اند. این قبیل فعالیت‌ها معمولاً در فراخوان‌های ثبتنام مالیات بر ارزش افزوده فراخوان نشده‌اند. در فعالیتهای بازرگانی دو طرف اقدام به انتقال یک کالا مابین خود می‌نمایند لکن در خدمات کالا وجود داشته باشد یا نداشته باشد مهم انجام خدمات مطابق توافق بعمل آمده می‌باشد.

در این جا ذکر این نکته حائز اهمیت است که یک بنگاه و واحد اقتصادی اعم از حقیقی یا حقوقی، انتفاعی یا غیر انتفاعی و ... ممکن است یک یا دو و یا هر سه نوع فعالیت را انجام دهد.

باز هم تاکید می‌شود این دسته بندی‌های به منظور ساختار بخشیدن به نوشتار حاضر انجام شده است. گرچه در جامعه انواع فعالیت اقتصادی انتفاعی و غیر انتفاعی انجام می‌گردد لکن همه‌ی فعالیتهای به منظور ایجاد ارزش افزوده، در نهایت منتج به عرضه کالا و یا ارائه خدمت می‌گردند. درآمدهایی که در ازای عرضه کالا و یا ارائه خدمت نمی‌باشند عمدتاً از نوع انجام هزینه است و معمولاً یا توسط شرکت‌های مادر بابت هزینه‌ها به شرکت‌های زیرمجموعه پرداخت و یا به مانند بودجه توسط دولت به نهادها و شرکتهای دولتی تزریق می‌گردد.

با توجه به دسته بندی انواع مالیات که عمدتاً شامل مالیات‌ستانی مستقیم و غیرمستقیم است مبانی حسابرسی مالیاتی نیز بسته به نوع مالیات‌ستانی تغییر می‌یابد برای مثال در حسابرسی مالیات‌های مستقیم با توجه به اینکه درآمدهای اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی مبنای مطالبه مالیات قرار می‌گیرد بنابراین جریان ورود منابع اقتصادی اعم از پولی یا غیر پولی بسیار حائز اهمیت می‌باشد گرچه ممکن است در این بین ارزش افزوده‌ای نیز ایجاد نگردد. لکن در حسابرسی مالیات‌های غیرمستقیم مانند مالیات بر ارزش افزوده مبنای مطالبه مالیات، ایجاد ارزش افزوده (عرضه‌ی کالا یا ارائه خدمت) می‌باشد هر چند ممکن است در این بین احتمال ورود منابع اقتصادی در آینده نباشد. جز در مواردی که قانگذار برای آن‌ها معافیتی قائل شده باشد.

اتخاذ رویه‌های حسابرسی مالیاتی علاوه بر شناخت نوع فعالیت، به اصول و مبانی حقوقی مترتب بر نوع مالیات‌ستانی نیز بسیار وابسته است. منبع مالیاتی کسب منافع باشد یا عرضه کالا و ارائه خدمت و یا ...، شایسته و بایسته است از اصول و مبانی حقوقی که منبع مالیاتی مذکور بر آن اساس بنا شده است تخطی نگردد. به عنوان مثال اصل تفریقی غیرمستقیم در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده بیان می‌دارد که ابتدا نرخ مالیات بر ارزش افزوده به فروش‌های مؤدی اعمال گردد و پس از آن در مورد خریدهای وی نیز همین اقدام صورت گیرد در نهایت مؤدی مابه‌التفاوت این دو را به خزانه واریز نماید. نکته حائز اهمیت بررسی فروش‌ها و خریدهای وی و احراز هر کدام به صورت جداگانه و ناخالص است و در این مورد نبایست تهاتر صورت گیرد. با توجه به این توضیحات در فصول این کتاب ابتدا کلیاتی از شناخت موضوع و سپس مبانی قانونی و مقررات مربوط به هر موضوع مطرح و در نهایت با توجه به مبانی مذکور نتیجه‌گیری و جمع‌بندی بعمل می‌آید.

---

# پیمانکاری

### کلیات

فعالیت پیمانکاری معمولاً بین دو یا چند شخص حقیقی یا حقوقی منعقد که یک/چند طرف کارفرما و طرف/های دیگر پیمانکار است. موضوع پیمانکاری و شناخت قراردادها در صنایع مختلف بسیار وسیع و در عین حال حائز اهمیت می‌باشد. در صنایع کوچک مانند ساخت یک ساختمان یا جدول‌بندی معابر تا صنایع بزرگ نفتی و قراردادهای متنوع این صنایع بر اهمیت و گستردگی بحث صحنه می‌گذارد. در نوشتار حاضر بیشتر تکیه بر مبانی قانونی موضوعات می‌باشد لکن در حد امکان توضیحاتی مختصر در خصوص هر بحث ارائه شده است.

### قراردادهای متداول پیمانکاری:

#### ۱ - کلید در دست یا طراحی - ساخت turnkey

کلیه مسوولیت‌های طراحی و اجرا و هرگونه مسوولیت عیب و نقصی اعم از اینکه مربوط به طراحی یا اجرا بوده است به عهده پیمانکار می‌باشد و کارفرما فقط در پروسه انجام مناقصه و نظارت عالیه بر کار پیمانکار دخالت خواهند داشت بگونه ای که بعد از تکمیل پروژه کارفرما فقط با چرخاندن یک کلید میتواند بهره برداری از تاسیسات اجرا شده را آغاز نماید.

#### ۲ - قراردادهای (طراحی و تامین تجهیزات) EP و (طراحی - تامین تجهیزات و ساخت و نصب) EPC (Engineering procurement construction)

این نوع قراردادها از قابلیت‌های قرارداد کلید در دست می‌باشد و مهمترین تفاوت در قراردادهای طراحی و تامین تجهیزات و طراحی تامین تجهیزات و ساخت در عملیات ساختمانی است. مسوولیت مدیریت اجرا و کنترل کیفی و کنترل پروژه در پیمان EPC به عهده پیمانکار است ولی در EP به عهده کارفرما می‌باشد. برخی پیمانکاران علاوه بر قراردادهای EPC بخش **تامین مالی پروژه‌ها** را نیز به عهده می‌گیرند و قراردادها را بنا به تامین مالی به اعتبار پیمانکار به صورت EPCF یا بنا به اعتبار کارفرما EPC+F اجرا میکنند که در روش دوم پیمانکار فقط مسوول مذاکرات و به ثمر رساندن فرایند تامین مالی از بانکها یا هر موسسه مالی به اعتبار کارفرما هستند.

#### ۳- قراردادهای B&T

#### ۳-۱- قرارداد احداث، بهره برداری، انتقال (B.O.T) (Build.Oprate.Transfer)

در این روش انتقال پروژه بعد مدت معینی که پیمانکار از پروژه درآمد کسب نمود به کارفرما صورت میگیرد.

### ۳-۲ - قرارداد احداث، تملک، بهره برداری (B.O.O) (Buid . Own . Operate)

پیمانکار نسبت به ساخت و تملک و راه اندازی و نگهداری پروژه برای همیشه اقدام مینماید و با گرفتن عوارض یا اجاره و یا سایر درآمدها سرمایه و سود خود را جمع آوری میکند.

### ۳-۳ - قرارداد ساخت، تملک، بهره برداری، انتقال (Buid . Own . Operate . Transfer)

(B.O.O.T) پس از بهره برداری پروژه به کارفرما انتقال میابد.

۳-۴ - قرارداد احداث، انتقال، بهره برداری قرارداد احداث، انتقال: پس از ساخت پروژه توسط پیمانکار جهت

بهره برداری به یک موسسه اجرایی (نماینده کارفرما) انتقال میابد و پیمانکار برای موسسه اجرایی پروژه را اداره میکند و هزینه‌های مربوط به سرمایه گذاری خود را در قالب یک توافقنامه دریافت کند.

۳-۵ - قرارداد احداث، اجاره، انتقال (B.L.T) (Build . Lease . Transfer): کارفرما هزینه‌های

سرمایه گذاری بخش خصوصی را از طریق اجاره دادن پروژه پرداخت میکند مالکیت پروژه پس از انقضای دوره اجاره به دولت برمیگردد.

### ۳-۶ - قرارداد احداث، انتقال (B.T) (Build . Transfer)

پس از انتقال کارفرما بهره برداری می نماید و نسبت به پرداخت اصل و فرع سرمایه اقدام میکند.

۴- قرارداد بیع متقابل (Buy Back): کلیه وجوه سرمایه گذاری مانند نصب تجهیزات و راه اندازی و انتقال

تکنولوژی را سرمایه گذار خارجی به عهده میگیرد و در عوض جهت بازگشت سرمایه و سود سرمایه محصولات تولیدی را دریافت مینماید که غالباً برای اجرای طرح‌های نفت و گاز مورد استفاده قرار میگیرد.

۵- قراردادهای تامین مالی (فاینانس): پروژه‌های بزرگ توسط چند شرکت که در قالب کنسرسیوم تشکیل میابند

اجرا میگردد که با ترکیب پیمانکار اصلی - شرکت مهندسی تکنولوژیست یا صاحب دانش فنی و شرکت تامین

کننده مالی برای پروژه‌های عمرانی با فاینانس مشارکت مینمایند. در کنسرسیوم یک شرکت بعنوان لیدر با تایید

کارفرما انتخاب و سهم هریک از شرکا از درآمد و هزینه مشخص میگردد.



### مواد قانونی مرتبط

#### بند ب ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷

تاریخ تعلق مالیات در مورد ارائه خدمات؛ تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت، هر کدام که مقدم باشد حسب مورد؛

#### مواد مرتبط در قانون مالیات ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰

ماده ۳ - تاریخ تعلق مالیات و عوارض تاریخ صدور صورتحساب مطابق با مقررات است.

#### ماده ۴:

تبصره ۲ - در معاملات غیرنقدی نظیر فروش اقساطی و اجاره به شرط تملیک و قراردادهای پیمانکاری و مشاوره ای، تاریخ تعلق مالیات و عوارض همان تاریخ صدور صورتحساب است؛ لکن مؤدی با رعایت تبصره فوق مجاز است پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات را تا زمان پرداخت ثمن معامله توسط خریدار یا مبلغ قرارداد توسط کارفرما، متناسباً، به تأخیر بیندازد و سازمان تا زمان پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات توسط کارفرما یا خریدار، مؤدی را مشمول جریمه تأخیر در پرداخت نخواهد کرد. در خصوص معاملات مذکور، تا زمان پرداخت مالیات و عوارض توسط خریدار، اعتبار مالیاتی برای وی از این بابت منظور نخواهد شد. تبصره ۳ - کلیه کارفرمایان موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۰۸/۰۷/۱۳۸۶ و ماده (۲۹) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۴/۱۲/۱۳۹۵ موظفند علاوه بر ثبت اصل قرارداد پیمانکاری، کلیه پرداخت های خود به پیمانکار را نیز در سامانه مؤدیان ثبت نموده، همزمان با هر پرداخت، مالیات و عوارض متناسب با آن را به پیمانکار پرداخت کنند. چنانچه کارفرما از پرداخت مالیات و عوارض فروش خودداری کند، بعد از انقضای مهلت قانونی، اصل مالیات و عوارض و جریمه های متعلق به آن توسط سازمان از طریق عملیات اجرائی از کارفرما وصول و اصل مالیات و عوارض به حساب پیمانکار منظور خواهد شد.

تبصره ۴ - پیمانکاران و مهندسان مشاور موضوع این ماده می توانند از اوراق تسویه خزانه موضوع ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۰۱/۰۲/۱۳۹۴ و اوراق مالی اسلامی که توسط دولت منتشر می شود (منوط به دریافت مستقیم از دولت) برای تسویه مالیات و عوارض خود استفاده نمایند.

سازمان مکلف به پذیرش این اوراق به عنوان مالیات و عوارض به میزان ارزش تنزیل شده آن (با نرخ حفظ قدرت خرید اسناد خزانه یا نرخ سود اوراق مالی - اسلامی) متناسب با سالهای باقی مانده تا سررسید است. میزان مالیات وصولی از این محل به عنوان عملکرد وصولی نقدی سازمان در سال پذیرش اوراق محسوب می شود. در اجرای این تبصره سازمان مکلف است که معادل سهم عوارض از پذیرش اوراق مذکور را از محل وصولی های جاری به حساب عوارض شهرداری ها و دهیاری های مربوط منظور نماید.

**ماده ۱۷-** مؤدیان مکلفند مالیات و عوارض فروش موضوع این قانون را از خریدار یا کارفرما وصول کنند و پس از کسر مالیات و عوارض پرداختی، مطابق مقررات به حساب سازمان واریز نمایند.

**ماده ۱۸-** کلیه کارفرمایان موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه موظفند اطلاعات مربوط به قراردادهای پیمانکاری را حداکثر تا یک ماه پس از انعقاد قرارداد در سامانه مؤدیان ثبت نمایند، در غیر این صورت، سازمان مکلف است با رعایت ماده (۹) قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان اطلاعات ثبت شده توسط پیمانکاران در سامانه مذکور را مورد قبول کارفرما تلقی نماید.

**تبصره ماده ۳۷:** چنانچه مؤدی خارج از اراده خود امکان پرداخت مالیات و عوارض موضوع این قانون را در مواعد مقرر نداشته باشد، می تواند به هیأت های حل اختلاف مالیاتی اعتراض نماید. در صورتی که ادعای مؤدی با ارائه اسناد و مدارک مثبت در هیأت های حل اختلاف مالیاتی پذیرفته شود، جریمه مذکور بخشیده می شود.

### **بند ز تبصره ۸ قانون بودجه ۱۳۹۸ و بند م تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹**

در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاه های اجرائی موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه است، کارفرما موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات ارزش افزوده متناسب با آن را به پیمانکار پرداخت کند. 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. در مواردی که بدهی کارفرما به پیمانکار به صورت اسناد خزانه اسلامی پرداخت می شود در صورت درخواست پیمانکار، کارفرما موظف است این اوراق را عینا به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امور مالیاتی کشور معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه داری کل کشور ارائه می کند. خزانه داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه تحویلی را به عنوان وصولی مالیات منظور کند.

### بند ل تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۰

در معاملات پیمانکاری کارفرما موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات بر ارزش افزوده متناسب با آن را به پیمانکار پرداخت کند. تا زمانی که کارفرما مالیات بر ارزش افزوده را به پیمانکار پرداخت نکرده باشد، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است ضمن پاسخ به استعلام بانکها و موسسات مالی و اعتباری، دفاتر اسناد رسمی و سایر دستگاههای اجرایی حق مطالبه آن از پیمانکار یا اخذ جریمه دیرکرد از وی را نخواهد داشت. در مواردی که بدهی کارفرما به پیمانکار به صورت اسناد خزانه اسلامی پرداخت می شود در صورت درخواست پیمانکار، کارفرما موظف است این اوراق را عینا به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امور مالیاتی کشور معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه داری کل کشور ارائه می کند. خزانه داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه تحویلی را به عنوان وصولی مالیات منظور کند.

### تبصره ۱۸ قانون بودجه ۱۳۹۵

دستگاههای اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و قراردادهای پیمانکاری مکلفند حداکثر تا پایان ماه بعد از تاریخ دریافت صورت وضعیت یا صورت حساب حسب مورد، مالیات متعلق به قراردادهای پیمانکاری مربوط به پیمانکار را پرداخت نمایند. در غیر این صورت، حسب درخواست مودی (پیمانکار)، اصل مالیات و جریمه های متعلق از طریق عملیات اجرائی از کارفرما وصول و به حسابهای تعیین شده سازمان امور مالیاتی کشور واریز می شود. در این صورت اصل مالیات وصولی به حساب مودی ذی ربط منظور و حسب مقررات مربوط به مودی مزبور مسترد خواهد شد.

### مقررات موضوعه (نامه ها، بخشنامه ها، دستورالعمل ها، آیین نامه ها و ...)

بند ۶ بخشنامه ۱۳۳ مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۷ در مورد مبالغ بازیافت: در مواردی که مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده پیمانکاران بر اساس استاندارد حسابداری شماره (۹) و بر مبنای درصد پیشرفت کار تعیین و مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق وفق مقررات مطالبه شده باشد چنانچه درآمد مربوط به پیشرفت کار یاد

شده در صورت حساب یا صورت وضعیت دوره / دوره‌های مالیاتی بعد منظور گردد در این صورت احتساب آن بخش از مبلغ صورت وضعیت که قبلاً مالیات و عوارض آن مطالبه شده جزء مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره مالیاتی بعد نمی‌باشد .

**بند ۲ بخشنامه ۱۳۳ مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۷:** در قراردادهای مهندسی، تأمین تجهیزات و ساخت (EPC) (Engineering, Procurement & Construction) که واردات تجهیزات موضوع قرارداد توسط کارفرما صورت می‌پذیرد، در این موارد علی‌رغم اینکه پروانه‌های واردات به نام کارفرما می‌باشد، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مشروط به عدم ثبت در دفاتر و عدم استفاده اعتبار مالیاتی آن توسط کارفرما و همچنین ثبت در دفاتر پیمانکار، بابت ارقام مورد بحث به عنوان اعتبار مالیاتی پیمانکار قابل پذیرش بوده و از آنجائیکه ارقام موصوف و به تبع اعتبار مالیاتی مربوط، متعلق به کارفرما نمی‌باشد بنابراین کارفرما تکلیفی به صدور صورت حساب بابت ارقام یادشده برای پیمانکار نداشته و مشمول جریمه موضوع بند (۲) ماده (۲۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز نخواهد بود.

### **دستورالعمل شماره ۱۰۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۲۰**

نظر به اینکه به موجب بند (م) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ مقرر شده است: « در معاملات پیمانکاری که کارفرما یکی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه است، کارفرما موظف است همزمان با هر پرداخت، مالیات ارزش افزوده متناسب با آن را به پیمانکار پرداخت کند. تازمانی 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. در مواردی که بدهی کارفرما به پیمانکار به صورت اسناد خزانه اسلامی پرداخت می‌شود در صورت درخواست پیمانکار، کارفرما موظف است این اوراق را عیناً به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل دهد. سازمان امور مالیاتی کشور معادل مبلغ اسمی اوراق تحویلی را از بدهی مالیاتی پیمانکار کسر و اسناد مذکور را به خزانه‌داری کل کشور ارائه می‌کند. خزانه‌داری کل کشور موظف است معادل مبلغ اسمی اسناد خزانه تحویلی را به‌عنوان وصولی مالیات منظور کند.»

لذا در راستای اجرای حکم مزبور و ایجاد وحدت رویه، موارد ذیل مقرر می‌گردد:

۱. ادارات کل امور مالیاتی مکلفند فرم تعیین میزان وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران توسط دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه (تصویر پیوست) را جهت تکمیل به پیمانکاران ارائه نمایند.

۲. پیمانکاران موضوع این بند مکلفند نسبت به تکمیل فرم موضوع بند (۱) این دستورالعمل برای دوره‌های مالیاتی سال ۱۳۹۹ اقدام و پس از مهر و امضا و تایید کارفرمای مربوطه، به اداره کل امور مالیاتی ذیربط تحویل نمایند. (ترجیحا همزمان با تسلیم اظهارنامه)

۳. ادارات کل امور مالیاتی مکلفند در پایان هر یک از دوره‌های مالیاتی سال ۱۳۹۹ وجوه پرداخت نشده به پیمانکاران که به تأیید کارفرمای موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه رسیده است را احصاء و حسب مورد نسبت به دریافت بدهی پیمانکار در راستای قسمت اخیر بند صدرالاشاره با توجه به سازوکاری که خزانه‌داری کل کشور اعلام می‌نماید و ماده (۱۳) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب ۱۵/۰۲/۱۳۹۸ اقدام نمایند.

تذکر: با توجه به تکلیف قانون گذار برای کارفرما مبنی بر پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده متناسب با هر پرداخت، مالیات و عوارض پرداخت نشده متناسب با اصل وجوه پرداخت نشده قابل محاسبه و ملاک عمل بند (۳) این دستورالعمل خواهد بود.

۴. پیمانکاران موظفند در مواردی که مقرر است بابت پرداخت مطالباتشان اسناد خزانه اسلامی ارائه شود، مراتب درخواست خود به کارفرما مبنی بر تحویل اوراق مزبور معادل بدهی مالیات بر ارزش افزوده و جرائم متعلقه را به اداره کل امور مالیاتی ذیربط اعلام نمایند.

تذکر ۱: اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی از کارفرما صرفا برای مالیات و جرائم آن به تناسب مطالبات پیمانکار از کارفرما که مقرر است در سال جاری به پیمانکار پرداخت شود، بلامانع می‌باشد.

تذکر ۲: با توجه به اینکه عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده متعلق به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها می‌باشد، اخذ و احتساب اسناد خزانه اسلامی برای بدهی عوارض و جرائم آن امکان پذیر نمی‌باشد.

مسئولیت حسن اجرای این دستورالعمل بر عهده مدیران کل محترم امور مالیاتی ذیربط و نظارت بر حسن اجرای آن بر عهده دادستان محترم انتظامی مالیاتی می‌باشد.

نکته؛ لازم به ذکر است با توجه به اینکه دستورالعمل مزبور جایگزین دستورالعمل سال ۱۳۹۸ گردید بنابراین برای سال ۱۳۹۸ نیز قابل اجرا می‌باشد.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمان‌های بلند مدت تدوین شده توسط سازمان حسابداری مربوط با این فصل می‌باشد و در اینجا به ذکر چند بند از استاندارد مذکور اکتفا می‌گردد. مطالعه استاندارد به همراه راهنمای بکارگیری آن برای حساب‌رسان مالیاتی به منظور حسابداری مالیاتی فعالیت‌های پیمانکاری ضروری می‌باشد.

بند ۳- اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

• **پیمان بلندمدت:** پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که توأمأ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد. پیمانی که طبق این استاندارد، بلندمدت تلقی می‌گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت نیست. برخی پیمانهای با مدت کمتر از یکسال، هرگاه از نظر فعالیت دوره، دارای چنان اهمیت نسبی باشد که عدم انعکاس درآمد و هزینه عملیاتی و سود مربوط به آن منجر به مخدوش شدن درآمد و هزینه عملیاتی و نتایج دوره و عدم ارائه تصویری مطلوب توسط صورتهای مالی گردد، باید به عنوان پیمان بلندمدت محسوب شود، مشروط بر اینکه رویه متخذه در واحد تجاری از سالی به سال دیگر به طور یکنواخت اعمال گردد.

• **پیمان مقطوع:** پیمان بلند مدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از موارد ممکن است براساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد، توافق می‌کند.

• **پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج):** پیمان بلند مدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تأدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت شود.

• **پیش‌دریافت پیمان:** بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است.

• مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار: عبارت است از:

الف. علی الحسابها: مبالغی است که به طور موقت در قبال صورت حسابهای صادره در دست بررسی دریافت می شود.  
ب. سایر دریافتها: عبارت است از اقلامی که ماهیت علی الحساب نداشته، لیکن در قبال پیشرفت کار دریافت می شود و نیز دربرگیرنده آن بخش از مبالغ پیش دریافت پیمان است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.

• مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار: عبارت است از مبالغ قابل دریافت که بابت صورت حسابهای صادره در حسابها منظور شده است.

### درآمد پیمان

بند ۷. اندازه گیری کرد. درآمد پیمان باید دربرگیرنده موارد زیر باشد:

الف. مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است،

ب. تغییر در میزان کار پیمان، ادعا و سایر دریافتهای تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان:

۱. تا میزانی که احتمال رود این موارد منجر به درآمد گردد، و

۲. این موارد را بتوان به گونه ای قابل اتکا

### مخارج پیمان

بند ۱۲. مخارج پیمان باید مشتمل بر موارد زیر باشد:

الف. مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است،

ب. مخارجی که بین پیمانها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمانهای جداگانه امکان پذیر است، و

ج. سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است.

بند ۱۹. هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.

بند ۲۱. هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد:

الف. درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود، و

ب. مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

بند ۳۸. مبلغ قابل باز یافت پیمانها بیانگر مازاد ارزش کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه (که به عنوان درآمد شناسایی شده) بر کل مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار است. بدین ترتیب میزان و قابلیت باز یافت مانده فوق، بر تعیین مناسب ارزش کار انجام شده مبتنی است. مانده مذکور از فرآیند شناخت درآمد پیمان ناشی می شود. در واقع، این مانده بیانگر درآمد تحقق یافته دریافتنی است و مشخصات یک "حساب دریافتنی" را دارا می باشد.

بند ۴۰. واحد تجاری باید با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:  
الف. روشهای تعیین درآمد شناسایی شده دوره.

ب. روشهای تعیین مرحله تکمیل پیمان در جریان پیشرفت.

### جمع بندی و نتیجه گیری

مطابق ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ تاریخ تعلق مالیات در عملیات پیمانکاری، تاریخ انجام کار یا صدور صورت حساب هر کدام مقدم تر شود می باشد در صورتیکه نحوه شناسایی درآمد توسط پیمانکاران در دفاتر عمدتاً بر اساس صورت وضعیت تایید شده می باشد. تفاوت این امر در حساب های دریافتنی-مبالغ قابل باز یافت نشان داده می شود همچنین تا قبل از سال ۱۳۹۸ حسابرسان مالیاتی اقلام مصرف شده و پای کار را که هنوز تبدیل به صورت وضعیت نشده اند به عنوان بخشی از کار انجام شده در مآخذ مشمول لحاظ می نمودند که با توجه به عدم وصول درآمد مبالغ یاد شده در همان دوره مالی و عدم دریافت ارزش افزوده مربوطه، این موضوع به چالش بین سازمان امور مالیاتی و مودیان تبدیل شد. علاوه بر تاکید بر حذف آثار مالیاتی مبالغ مذکور در بند ۶ بخشنامه ۲۸۰۰۴ برای دوره های آتی، در سال ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ یک بند حمایتی برای پیمانکارانی که با کارفرمایان دولتی قرارداد داشتند و در قانون بودجه ۱۴۰۰ برای تمامی پیمانکاران مصوب شد و مطالبه مالیات ارزش افزوده و جرایم مربوط از پیمانکار تا زمان پرداخت مبلغ صور وضعیت توسط کارفرما ممنوع شد بنابراین با توجه به عدم شفافیت اطلاعات دریافت و پرداخت مالی فی مابین پیمانکار و کارفرما، مبنای رسیدگی حسابرسان مالیاتی و تعیین مآخذ مشمول در واقع از سال ۱۳۹۸ به بعد تا زمان استقرار سامانه مؤدیان، در صورت تکمیل فرم موضوع بند ۱ دستورالعمل شماره ۱۰۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۲۰، صورت وضعیت تایید شده توسط کارفرمایان قرار گرفت و در صورت عدم تکمیل فرم مذکور مطابق ماده ۱۱ قانون م.ا.م. مصوب ۱۳۸۷ به شرح توضیحات فوق اقدام میگردد.



لازم به ذکر است در قانون بودجه سال ۱۳۹۵ نیز یک بند حمایتی مبنی بر اقدامات اجرایی وصول مالیات و جرایم مربوطه از کارفرمایان دولتی در همین راستا مصوب شد. از سال ۱۴۰۱ و اواخر سال ۱۴۰۰ نیز که با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده جدید، تاریخ تعلق مالیات همان تاریخ صورت حساب می باشد لکن در مواقعی که کارفرما پرداخت صورت حساب را به تاریخ دیگری موکول کند مطالبه‌ی مالیات از پیمانکار در تاریخ وصول انجام می شود و تا آن دوره هم اعتباری برای کارفرما قابل کارسازی نمی باشد. لازم به ذکر است در بررسی اعتبارات مالیاتی، معاف یا مشمول بودن پیمان‌ها در نظر گرفته شود و در صورت نیاز به منظور تخصیص با توجه به تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون مصوب ۱۳۸۷ و ماده ۸ قانون مصوب ۱۴۰۰ و بند ۴ بخشنامه ۲۸۰۰۴ از مبنای تسهیم استفاده گردد.

### سایر نکات قابل توجه در مورد پیمانکاری؛ (بیگ پور، ۱۳۹۵)

علاوه بر مطالب فوق دفا تر و اسناد و مدارک پیمانکاران ساختمانی و مهندسین مشاور به منظوره‌های زیر باید دقیقاً مورد رسیدگی قرار گیرد؛

- ۱- درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری فعالیت اصلی.
- ۲- درآمد حاصل از فروش مصالح اضافی (پای کار).
- درآمد حاصل از مصالح و داراییها (مواد تجهیزات، وسایل، ماشین آلات، وسیله نقلیه که کارفرما بلاعوض و یا به جای وجه نقد در اختیار پیمانکار قرار می دهد).
- ۳- درآمد حاصل از فروش داراییها
- ۴- گردش حساب‌های کسورات مربوط به صورتوضعیت‌ها و تناسب با درآمد شناسایی شده.
- ۵- پیش دریافت پیمانکار در مقابل کار انجام شده نبوده و مشمول مالیات نمی باشد. لکن علی الحساب دریافتی در طول سال مشمول مالیات است.
- ۶- در صورتی که موضوع قرارداد به وسیله پیمانکار ساخته و یا خریداری شود و پیمانکار طی یک یا چند قرارداد آن را به کارفرما بفروشد و خود مأمور نصب آن باشد، کل مبلغ دریافتی بابت فروش و نصب مشمول مالیات است. در صورتی که به موجب قرارداد منعقد شده مالیات به عهده کارفرما باشد، مالیات به مبلغ پیمان اضافه میشود.
- ۷- در صورتی که پیمانکار بخشی از ارزش دریافتی را برای پرداخت مالیات یا هزینه های جاری در ایران تبدیل به ریال، نماید مابه التفاوت حاصل از فروش ارز (تفاوت ریالی)، درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری بوده و مشمول

مالیات است. در صورتی که پیمانکار طبق قرارداد منعقد در آمد حاصل از راه اندازی، آموزش و بهره داشته باشد مالیات درآمدهای فوق جداگانه مطالبه خواهد.

در خصوص رسیدگی به عملکرد **مهندسین مشاور** نیز نکاتی را به شرح زیر یادآور می شود؛

مهندسین مشاور در انجام عملیات ساختمانی دخالتی نداشته و به عنوان مشاور پیمانکاران عمل می نمایند. کار اصلی مهندسین مشاور عبارتست از نقشه برداری نقشه کشی محاسبات فنی، طرح مشاوره و نظارت و بعضا انجام تشریفات مناقصه پیمان که مسلما برای انجام این قبیل امور نیازی به کاربرد ماشین آلات و تجهیزات و پرداخت هزینه های سنگین نیست و هزینه عملیاتی آنها عمدتا شامل حقوق پرداختی به مهندسین و تکنسین ها و سایر کارکنان و خرید لوازم التحریر و مخارج چاپ و دیگر هزینه های اداری است، به طوری که در شرایط اشتغال کامل این مؤسسات، فقط جزئی از درآمد آنها صرف هزینه های اداری و خدماتی مذکور می شود. لذا درآمد مشمول مالیات این گروه حتی الامکان باید از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک واقعی تعیین گردد و توجه شود که ضرایب مندرج در جدول ضرایب ممکن است همیشه با وضعیت و عایدی همه واحدهای مهندسی مشاور منطبق نباشد. نکته قابل توجه دیگر در این خصوص رابطه بین مجریان طرحهای ساختمانی و مهندسین مشاور میباشد که این رابطه منبع اطلاعاتی مفیدی برای شناسایی مهندسین مشاور و تا حدودی میزان درآمد آنها خواهد بود.

در سالهای اخیر با توجه به معافیت در نظر گرفته شده بابت مشارکت و عرضه اموال غیر منقول، مودیان پیمانکار به منظور کاهش مالیات خود بعضا سعی در تغییر نحوه ابراز نوع درآمد خود به صورت مشارکت را دارند که در این خصوص و تشخیص صحیح درآمدها در بخش مشارکت در ساخت توضیحات لازم ارائه شده است. همچنین گاهی پیمانکاران سعی در تغییر ابراز نوع درآمد خود به صورت پیمان مدیریت را دارند. در این صورت به وسیله مقایسه میزان حقوق و دستمزد شناسایی شده با کل مبلغ پروژه و شناسایی موجودیت پیمانکاران اجرایی پروژه می توان گفت نوع قرارداد مدیریت پیمان است و مبلغ خالص (درصد مدیریت (درآمد ارائه خدمات مدیریت)) مشمول است در غیر اینصورت (عدم شناسایی پیمانکاران) قرارداد پیمان مدیریت نبوده و مبلغ ناخالص قرارداد (درآمد شناسایی شده توسط مؤدی تقسیم بر درصد ذکر شده در قرارداد) مشمول مالیات و عوارض می باشد و از سوی دیگر اعتبارات مخارج انباشته ثبت شده در دفاتر بابت پیمان که معمولا در حسابهای دریافتی ثبت می گردد در صورت ارائه اسناد و مدارک قابل کارسازی به حساب مؤدی می باشد. دلیل روش مذکور این است که در پروژه های عمرانی بانکها

و بخش دولتی که به صورت مناقصه‌ای برگزار می‌گردد پیمانکاران نوع شناسایی درآمد خود را به صورت پیمان مدیریت انجام می‌دهند و قرارداد را نیز به همین شکل تنظیم می‌نمایند کارفرما نیز از طرف دیگر مالیات بر ارزش افزوده کمتری به پیمانکار پرداخت می‌نماید و از سوی دیگر با خرید مصالح بدون مالیات بر ارزش افزوده مالیات ارزش افزوده مربوط به مصالح پرداخت نمی‌گردد.

**نکات بیمه قراردادهای قابل توجه در مبحث پیمانکاری؛ (ماده ۳۸ قانون تامین اجتماعی و دستورالعمل/بخشنامه شماره ۱۴ بیمه و بخشنامه های ۱/۱۴ الی ۹/۱۴)**

### ماده ۳۸ قانون تامین اجتماعی

در مواردی که انجام کار به طور مقاطعه به اشخاص حقیقی یا حقوقی واگذار میشود کارفرما باید در قراردادی که منعقد میکند مقاطعه کار را متعهد نماید که کارکنان خود همچنین کارکنان مقاطعه کاران فرعی را نزد سازمان بیمه نماید و کل حق بیمه را به ترتیب مقرر در ماده ۲۸ این قانون بپردازد. پرداخت پنج درصد بهای کل کار مقاطعه کار از طرف کارفرما موقوف به ارائه مفصاحساب از طرف سازمان خواهد بود. در مورد مقاطعه کارانی که صورت مزد و حق بیمه کارکنان خود را در موعد مقرر به سازمان تسلیم و پرداخت میکنند معادل حق بیمه پرداختی بنا به درخواست سازمان از مبلغ مذکور آزاد خواهد شد. هرگاه کارفرما آخرین قسط مقاطعه کار را بدون مطالبه مفصاحساب سازمان بپردازد مسئول پرداخت حق بیمه مقرر و خسارات مربوط خواهد بود و حق دارد وجوهی را که از این بابت به سازمان پرداخته است از مقاطعه کار مطالبه و وصول نماید. کلیه وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی - همچنین شهرداریها و اتاق اصناف و موسسات غیردولتی و موسسات خیریه و عام‌المنفعه مشمول مقررات این ماده میباشند.

### بخشنامه شماره ۱۴ بیمه

مقدمه فصل دوم بخشنامه شماره ۱۴ جدید سازمان تامین اجتماعی، قراردادهای پیمانکاری را به این صورت تقسیم‌بندی نموده است:

قراردادهای مشمول ضوابط طرح های عمرانی

قراردادهای غیرعمرانی

موارد خاص قراردادهای غیرعمرانی

### ۱- حق بیمه قراردادهای عمرانی مشاوره ای

قراردادهای عمرانی مشاوره ای قراردادهایی هستند که عموماً نیاز به مصالح نداشته یا هزینه لازم جهت تامین مصالح نسبت به هزینه کل پروژه ناچیز است. نمونه این قبیل قراردادهای مشاوره در زمینه امکان احداث بزرگراه در منطقه ای خاص یا قرارداد بهسازی لرزه ای ساختمان یا ساختمان هایی معین است. این قراردادها خود به دو نوع قراردادهای سازه ای و عملیاتی تقسیم می گردند. حق بیمه این نوع قراردادهای مقطوعاً ۱۴ درصد ناخالص کارکرد به علاوه ۱/۶ درصد به عنوان حق بیمه بیکاری جمعاً به میزان ۱۵/۶ درصد ناخالص کارکرد است ( ۱۲ درصد از محل پروژه و ۳/۶ درصد از طرف پیمانکار تامین می گردد).

### ۲- حق بیمه قراردادهای عمرانی اجرایی

نمونه این دسته از پیمان ها، قرارداد احداث بزرگراه و کلاً قراردادهای ساخت و ساز می باشد. حق بیمه این دسته از قراردادهای عمرانی، مقطوعاً ۶ درصد ناخالص کارکرد به علاوه ۶ دهم درصد به عنوان بیمه بیکاری جمعاً به میزان ۶/۶ درصد ناخالص کارکرد می باشد (۱/۶ درصد سهام پیمانکار و ۵ درصد سهم کارفرما که از محل پروژه تامین می گردد). نحوه پرداخت حق بیمه در این دسته از قراردادهای بدین نحو است که کارفرما قبل از پرداخت هر صورت وضعیت، حق بیمه را کسر و به سازمان پرداخت می کند.

### ۳- حق بیمه قراردادهای غیرعمرانی

که در اجرای آن ها تهیه مصالح مصرفی کاملاً به عهده و هزینه پیمانکار می باشد و یا موضوع قرارداد ارائه خدمات بوده و نوع کار ایجاب نماید که کلاً به صورت مکانیکی انجام گردد: به عنوان اصل می توان گفت حق بیمه قراردادهایی که نیاز به مصالح داشته و مصالح به هزینه پیمانکار تامین می گردد حق بیمه این دسته از قراردادهای به میزان هفت درصد ناخالص کل کارکرد به علاوه ۱/۹ (یک نهم) درصد به عنوان حق بیمه بیکاری جمعاً به میزان ۷/۷ درصد ناخالص کارکرد است می باشد.

### ۴- حق بیمه قراردادهای دستمزدی و خدماتی غیرمکانیکی

در این نوع از پیمان ها حق بیمه به میزان پانزده درصد ناخالص کل کارکرد می باشد. بابت حق بیمه بیکاری نیز ۱/۶۷ درصد اضافه می گردد. بنابراین حق بیمه این نوع پیمان ها ۱۶/۶۷ درصد از کل مبلغ پیمان می باشد.

۵- قراردادهایی که بر اساس آن فقط نصب تجهیزات با پیمانکار است.

نمونه این قبیل قراردادها، قرارداد نصب جرثقیل های بندر گاه ها یا قرارداد نصب دیگ بخار است. در قرارداد نصب تجهیزات فقط اجرت نصب جز مبلغ قرارداد است و قیمت تجهیزاتی که باید نصب شود جز مبلغ قرارداد محسوب نمی شود. در نتیجه در تعیین حق بیمه این قبیل قراردادها به ارزش تجهیزاتی که باید نصب شود توجهی نمی شود. در مواردی که تهیه و طراحی و خرید تجهیزات در خارج از کشور صورت گرفته و تامین بهای آن نیز از طریق اعتبار اسنادی باشد و فقط عملیات نصب آنها در داخل کشور باشد، چنانچه عملیات پروژه شامل نصب و کارهای ساختمانی و دیگر عملیات مرتبط با آن بوده و تامین سایر مصالح بر عهده پیمانکار باشد حق بیمه با ماخذ هفت درصد کارکرد داخل ایران و در صورتی که عملیات پروژه صرفاً نصب تجهیزات باشد با توجه به نحوه انجام آن ( مکانیکی یا غیر مکانیکی و یا توأم مکانیکی و دستی) حق بیمه آن به شرح فوق محاسبه می گردد.

قراردادهای نصب تجهیزات منطقیاً دستمزدی (غیر مکانیکی) محسوب می شود. بنابراین حق بیمه آن ۱۶/۶۷ درصد کل مبلغ قرارداد است. مگر اینکه نصب تجهیزات نیاز به ماشین آلات هزینه بر مانند بالابر، جرثقیل و ... داشته باشد. در این صورت قرارداد به دو بخش مکانیکی و دستمزدی تقسیم شده و حق بیمه هر یک جداگانه محاسبه و جمع می شود.

۶- نحوه محاسبه حق بیمه در فرضی که کارگران پیمانکار مشمول قانون خاص حمایتی غیر از تامین اجتماعی باشند آن دسته از نهادها، سازمان ها و وزارتخانه هائی که کارکنان آن مشمول قانون حمایتی خاص غیر از تامین اجتماعی می باشند در صورتی که با انعقاد قرارداد با سایر موسسات، وزارتخانه و سازمان ها اقدام به انجام کار به صورت پیمانکاری نمایند چنانچه ارگان های مذکور گواهی نمایند که کار موضوع قرارداد منحصرأ توسط پرسنل رسمی آنها که مشمول قانون حمایتی خاص می باشند انجام گرفته است لزومی به محاسبه و وصول حق بیمه قراردادهای آنها بر اساس تصویب نامه مذکور نخواهد بود.

---

**مسکن مهر**

## کلیات

با توجه به موضوع مسکن و حساسیت امر آن در کشور ایران، ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۳۸۷ و ماده ۹ قانون مالیات ارزش افزوده ۱۴۰۰ عرضه اموال غیر منقول را معاف از مالیات و عوارض می‌داند. در همین راستا نیز مراحل ساخت مسکن و عرضه‌ی آن با چالش‌های متعددی روبرو می‌باشد. همچنین با توجه به اینکه دولت‌ها به منظور تامین مسکن جوامع شهری سعی بر تسهیل نمودن مراحل ساخت و عرضه دارند، در همین راستا هیات وزیران مصوبه‌ای را در سال ۱۳۹۱ صادر نمود که فعالان اقتصادی حوزه مسکن مهر که در چارچوب قراردادهای سه جانبه و چهار جانبه خدمت ارائه می‌نمایند معاف از مالیات و عوارض شناخته شده‌اند، این موضوع شروع چالش مالیاتی در حوزه مسکن مهر در طول سالیان اخیر بوده است.

## مواد قانونی مرتبط

**جزء ۵ بند (الف) تبصره (۱۱) قانون بودجه سال ۱۴۰۱:** مالیات مسکن مهر (شامل آماده‌سازی، محوطه‌سازی، زیربنایی و روبنایی) در قراردادهای سه جانبه، تعاونی و خود مالک که توسط پیمانکاران پرداخت می‌گردد، معادل سه میلیون (۳.۰۰۰.۰۰۰) ریال به ازای هر واحد مسکونی تعیین می‌گردد. سازمان امور مالیاتی موظف به صدور مفصلا حساب مالیاتی پس از دریافت این مالیات است.

**بند الف تبصره ۱۱ قانون بودجه ۱۴۰۲-** میزان مالیات طرح (پروژه)های مسکن مهر بابت هر واحد مسکن مهر و واحدهای احدائی موضوع قانون جهش تولید مسکن (شامل ساخت، آماده‌سازی، محوطه‌سازی، زیربنایی و روبنایی) برای سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲ در طرح (پروژه)های تفاهمنامه سه جانبه با سازندگان و تعاونی‌ها و پیمانکاران فرعی طرف قرارداد با آنها با هر نوع قرارداد و با معرفی وزارت راه و شهرسازی معادل سه میلیون (۳/۰۰۰/۰۰۰) ریال برای هر واحد تعیین می‌گردد و هیچ‌گونه مالیات دیگری به غیر از مالیات بر ارزش افزوده بابت خرید مصالح به این طرح (پروژه)ها تعلق نمی‌گیرد. سازمان امور مالیاتی کشور موظف به صدور مفصلا حساب مالیاتی پس از دریافت این مالیات است.

مضافاً اینکه هر کدام از مواد قانون مالیاتی در خصوص تعیین مآخذ مشمول و کارسازی اعتبار و معافیت موضوع اموال غیر منقول در بند ۸ ماده ۱۲ قانون مصوب ۱۳۸۷ و بند ۱۰-الف ماده ۹ قانون مصوب ۱۴۰۰ کاربرد دارد. همچنین در سال ۱۳۹۲ هیات وزیران اقدام به معاف نمودن این موضوع از مالیات و عوارض نمود که با توجه به خارج بودن از اختیارات قانونی هیات وزیران، مصوبه مذکور نیز توسط دیوان عدالت در سال ۱۳۹۸ ابطال گردید.

## مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

۱- مفاد نامه شماره ۳۵۸۹۵ مورخ ۱۳/۰۶/۱۴۰۱ سرپرست دفتر فنی عنوان مدیر کل ارزش افزوده شهر تهران: مطابق بخشنامه شماره ۴۹۹۴/۲۰۰ مورخ ۰۸/۰۳/۱۳۹۱ که در اجرای تصویب نامه شماره ۱۲۲۴۴/ت/۴۷۲۶۷/ک مورخ ۲۸/۰۱/۱۳۹۱ وزیران محترم عضو کارگروه مسکن صادر شده است، سازندگان مسکن مهر که طبق اعلام وزارت راه و شهرسازی در چارچوب تفاهم نامه سه جانبه با در اختیار گرفتن زمین و دریافت پروانه و جواز ساخت به نام خود نسبت به احداث ساختمان اقدام و آن را حسب مورد به اشخاص متقاضی معرفی شده از طرف ادارات راه و شهرسازی یا تعاونیها واگذار می‌نمایند، مالک اعیانی محسوب و مشمول فصل مالیات بر درآمد املاک قانون مالیاتهای مستقیم بوده و هنگام انتقال اعیانی، با رعایت مقررات مشمول مالیات به نرخ مواد (۵۹ و ۷۷) قانون مذکور می‌باشند. همچنین به استناد بند (۸) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و به موجب جزء (۱۰) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و بند (۱۷) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۲/۱۱/۱۳۸۸ عرضه اموال غیر منقول اعم از عین و منفعت از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد. در این راستا واگذاری آپارتمان‌های ساخته شده توسط سازندگان مسکن مهر انبوه سازان موضوع تفاهم نامه‌های سه جانبه مسکن مهر) هر چند صرفاً مالک اعیانی آن می‌باشند، مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود و مالیات و عوارض پرداختی در نهادهای ساخت آنان نیز با رعایت مقررات مربوط به عنوان هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم محسوب خواهد شد. لازم به ذکر است سازندگانی که خارج از چهارچوب تفاهم نامه مسکن مهر به عنوان پیمانکار با وزارت راه و شهرسازی (مسکن و شهرسازی) یا تعاونی‌های مسکن یا سایر اشخاص در قبال دریافت حق الزحمه نسبت به احداث ساختمان اقدام می‌نمایند و حسب مقررات مشمول مالیات بر ارزش افزوده بابت خدمات ارائه شده از مابه‌ازاء دریافتی خواهند بود. علیرغم ابطال بند (۲)



تصویب نامه شماره ۵۶۲/۳۰ ت/۴۹۱۲۸ ه مورخ ۱۵/۰۲/۱۳۹۲ هیات محترم وزیران به موجب رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۸۶ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۸۸، مقررات صدرالذکر همچنان جاری می‌باشد. بنابراین در مواردی که به موجب مستندات احراز شود که سازندگان پروژه‌های مسکن مهر در چارچوب قراردادهای مسکن مهر (سه جانبه) و با رعایت بخشنامه فوق الذکر نسبت به احداث ساختمان اقدام نموده باشند به عنوان مالک اعیانی محسوب شده و در این صورت ماهیت فعالیت سازندگان پروژه‌های مذکور پیمانکاری تلقی نمی‌شود و فروش املاک مورد نظر توسط آنان با رعایت مقررات مربوط صرفاً مشمول فصل مالیات بر درآمد املاک (مواد ۵۹ و ۷۷ ق.م.م) خواهد بود. ضمناً، رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۸۶ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۸۸ که با عنایت به نظریه مؤخر معاونت حقوقی پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری (به شماره ۲۰۰/۲۰۷۱/۲۳۰/۹۰۰۰ مورخ ۲۸/۷/۱۳۶۸) صرفاً از زمان صدور رای مذکور قابلیت اجرا دارد (تصویر پیوست)؛ در خصوص مؤدیانی که پیش از تاریخ صدور دادنامه اخیرالذکر از مفاد بند (۲) مصوبه شماره ۵۶۲/۳۰ ت/۴۹۱۲۸ ه مورخ ۱۵/۲/۱۳۹۲ هیأت وزیران برخوردار شده اند، اجرایی نخواهد بود و بنابراین مطالبه مالیات موضوع مواد (۵۹ و ۷۷) قانون مذکور و مالیات بر ارزش افزوده در چارچوب بخشنامه صدرالذکر بیش از مبلغ سه میلیون ریال از اینگونه مؤدیان موضوعیت نخواهد داشت.

در خاتمه خاطر نشان می‌سازد با عنایت به مفاد بند (ه) تبصره (۲۰) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، حکم مقرر در جزء ۵ بند (الف) تبصره (۱۱) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور مبنی بر تعیین مالیات مقطوع سه میلیون ریالی برای پروژه‌های مسکن مهر، صرفاً برای سال ۱۴۰۱ قابل اجراست و قابل تسری به سالهای قبل نمی‌باشد.

**بخشنامه (شماره: ۲۲/۹۸/۲۰۰ تاریخ: ۱۳/۰۳/۱۳۹۸) ابلاغ رأی شماره ۸۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع ابطال بند ۲ تصویب نامه شماره ۵۶۲/۳۰ ت/۴۹۱۲۸ ه مورخ ۱۵/۰۲/۱۳۹۲ هیات وزیران در خصوص پروژه های مسکن مهر**

به پیوست تصویر دادنامه شماره ۸۶ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸ در خصوص رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بند ۲ تصویب نامه شماره ۵۶۲/۳۰ ت/۴۹۱۲۸ ه مورخ ۱۵/۰۲/۱۳۹۲ هیأت محترم وزیران موضوع بخشنامه شماره ۲۳۱۵۸/۲۰۰ مورخ ۱۹/۰۲/۱۳۹۲ در ارتباط با میزان مالیات پروژه های مسکن مهر که طی شماره ۱۱۵۷ مورخ ۲۸/۰۲/۱۳۹۸ در روزنامه رسمی منتشر گردیده است، به شرح ذیل جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می‌گردد:

«با توجه به حکم مقرر در اصل ۵۱ قانون اساسی مبنی بر لزوم تعیین معافیت های مالیاتی بر اساس حکم قانونگذار و با لحاظ حکم مقرر در تبصره بند الف ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران که بر اساس آن مقرر شده «برقراری هر گونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت مالیاتی و حقوق ورودی علاوه بر آنچه که در قوانین مربوطه تصویب شده است، برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاه های موضوع ماده ۲۲۲ این قانون طی سالهای اجرای برنامه ممنوع است»، بنابراین بند ۲ مصوبه شماره ۳۰۵۶۲/ت/۴۹۱۲۸ هـ مورخ ۱۵/۰۲/۱۳۹۲ هیأت وزیران که براساس آن میزان مالیات پروژه های مسکن مهر بابت هر واحد حداکثر سه میلیون ریال تعیین شده و پروژه های فوق از هر گونه مالیات دیگر جز مالیات بر ارزش افزوده معاف اعلام شده، مغایر با اصل ۵۱ قانون اساسی و حکم مقرر در تبصره بند الف ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران به عنوان قانون برنامه حاکم در زمان وضع مصوبه مورد شکایت است و در اجرای بند ب ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ و ضمن نقض رأی شماره ۹۶-۳۱/۰۴/۱۳۹۷ هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری، مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون یاد شده، حکم بر ابطال بند ۲ مصوبه مورد اعتراض صادر می شود.»

**دادنامه دیوان عدالت به شماره ۶۶۸ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۷ مبنی بر ابطال بخشنامه شماره ۱۱۵/۹۷/۲۳۰-۱۴/۰۸/۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور (تبیین اثر ابطال تاریخ بخشنامه هایی که به موجب خلاف شرع یا مغایر با قانون شناخته شدن، ابطال می شوند)**

قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۲۸۵۱۵/۱۰۲-۲۸۵۱۵/۱۴۰۰-۰۷/۰۹/۱۴۰۰ و در رابطه با جنبه شرعی بخشنامه شماره ۱۱۵/۹۷/۲۳۰-۱۴/۰۸/۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص اثر آرای هیأت عمومی در پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی اعلام کرده است که: «اطلاق صدر بخشنامه مورد شکایت مبنی بر عدم شمول اثر ابطال مصوبات ذیربط توسط دیوان عدالت اداری بر پرونده های مالیاتی که حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی آنها قطعی شده است، در فرضی که مصوبات ذیربط به دلیل مغایرت با موازین شرع مقدس اسلام ابطال شده اند، خلاف شرع شناخته شد. همچنین اطلاق ذیل بخشنامه مبنی بر عدم قابلیت استناد به مصوبات ابطال شده توسط دیوان عدالت اداری در مورد پرونده های مالیاتی جاری، در فرضی که امکان پرداخت مالیات محاسبه شده جدید با کنار گذاشتن احکام مذکور در بخشنامه های ابطال شده قبلی توسط مودی وجود ندارد، از قبیل مالیات بر ارزش افزوده ای که مودی در زمان سابق (پیش از ابطال بخشنامه های ذیربط) باید از

خریداران کالا و خدمات طرف حساب خود اخذ می کرده است و در زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی، امکان اخذ آن را ندارد و نیز مواردی که مودی با اجرای بخشنامه‌های سابق (که در حین رسیدگی ابطال شده‌اند) مبنی بر بخشودگی یا تخفیف مالیاتی و نظایر آن؛ منابع ذیربط را هزینه کرده و موضوع مالیات ذیربط موجود نمی‌باشد، خلاف شرع شناخته شد. تشخیص قانونی بودن بخشنامه برعهده دیوان عدالت اداری است.» با توجه به مفاد نظریه مزبور و با عنایت به احکام مقرر در تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مبنی بر لزوم تبعیت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از نظر فقهای شورای نگهبان، اطلاق بخشنامه شماره ۱۴/۰۸/۱۳۹۷-۱۱۵/۹۷/۲۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص اثر آرای هیأت عمومی در پرونده‌های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی در فرضی که مقررهای از جهت خلاف شرع بودن ابطال شده یا بشود و اثر ابطال آن به پرونده‌های قطعی و مختومه تسری نیابد و همچنین در فروضی که امکان پرداخت مالیات محاسبه شده جدید با کنار گذاشتن احکام مذکور در بخشنامه‌های ابطال شده قبلی توسط مودی وجود ندارد، خلاف شرع شناخته شد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری خاصی برای این موضوع وجود ندارد، لکن با توجه به نقش هر کدام از فعالان اقتصادی دخیل در این زمینه و نوع قرارداد، از استانداردهای حسابداری شماره ۹، ۲۰، ۲۹ و ۴۰ استفاده نمایند و همچنین بسته به نوع رویداد مالی، هر کدام از استانداردهای شناسایی درآمد و هزینه و غیره می‌تواند کاربرد داشته باشد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

عرضه کالای غیرمنقول که شامل مسکن نیز می‌باشد معاف از مالیات بر ارزش افزوده است. هیات وزیران در همین راستا و به منظور حمایت از تامین مسکن، در سال ۱۳۹۱ اقدام به صدور مصوبه‌ای تحت عنوان معافیت سازندگان مسکن مهر از مالیات و عوارض نمود که تا خردادماه سال ۱۳۹۷ مصوبه مذکور مبنای عمل حسابرسان

سازمان امور مالیاتی بود لکن در تاریخ مذکور مصوبه هیات وزیران به دلیل خارج بودن از حدود اختیارات هیات وزیران توسط دیوان عدالت اداری ابطال شد. پس از ابطال مصوبه مذکور ادارات امور مالیاتی تاریخ ابطال مصوبه را به تاریخ صدور تسری داده و از سازندگان مسکن مهر تحت عنوان پیمانکار مالیات و عوارض مطالبه نمودند که متعاقب این امر دیوان عدالت اداری مجدداً با صدور رای دیگری مطالبه مالیات در این موارد و مواردی که پرونده قطعی شده است و امکان مطالبه مالیات برای مؤدی نیست و یا منابع ذریبط را هزینه کرده است خلاف شرع تشخیص داد، بنابراین بابت سال‌های اجرای مصوبه هیات وزیران مالیاتی نمی‌بایست مطالبه نمود. پس از رای دیوان نیز نامه شماره ۳۵۸۹۵ دفتر فنی که در فوق آورده شد ملاک عمل حسابرسان قرار گرفت و در صورتیکه طی قرارداد سه جانبه ملک در اختیار سازنده قرار بگیرد جزء معاملات اموال غیرمنقول محسوب و از مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد و مالیات موضوع مواد ۵۹ و ۷۷ ق.م.م (برای سالهای ۱۳۹۲-۱۳۹۸ و سال ۱۴۰۱ صرفاً مبلغ ۳ میلیون ریال برای هر واحد آپارتمان) از وی مطالبه خواهد شد و همچنان برای سال ۱۳۹۸ لغایت ۱۴۰۰ در اینخصوص خلا قانونی وجود داشت. لازم به ذکر است که پروژه‌های مسکن مهر نوعی مشارکت بین تعاونی/وزارت راه و شهرسازی، بانک و پیمانکار نیز محسوب می‌گردد. **النهايه بند الف تبصره ۱۱ قانون بودجه ۱۴۰۲** به ابهامات به وجود آمده پس از سال ۱۳۹۷ خاتمه داده و بابت سال‌های ۱۳۹۸ لغایت ۱۴۰۲ نیز پروژه‌های مسکن مهر را در چارجوب تفاهمنامه سه جانبه با سازندگان و تعاونی‌ها و پیمانکاران فرعی طرف قرارداد با آنها با هر نوع قرارداد و با معرفی وزارت راه و شهرسازی از مالیات بر ارزش افزوده معاف نمود.



---

# مشارکت در ساخت

### کلیات

موضوع مشارکت در ساخت، نوعی قرارداد همکاری بین چند شخصیت حقیقی و حقوقی می‌باشد که مقرر می‌گردد مالک زمین را در اختیار سازنده/سازندگان قرار می‌دهد و سازنده نیز اقدام به ساخت و تامین مصالح مربوط به ساخت نماید. ماهیت مشارکت به گونه‌ای است که سازنده تقریباً مخاطرات ساخت را کاملاً می‌پذیرد و درصد ضرر و زیان حسب مورد برای دو طرف تعیین شده است و به گونه‌ای نیست که سود یک طرف قرارداد تضمین شده باشد.

### مواد قانونی مرتبط

#### بند ۸ ماده ۱۲ قانون مصوب ۱۳۸۷

عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد:  
۸- اموال غیر منقول.

#### بند ۱۰- الف ماده ۹ قانون مصوب ۱۴۰۰

عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد:  
دارایی‌های غیر منقول و انواع حواله‌های کاغذی یا الکترونیکی مبتنی بر آنها;

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

بخشنامه (شماره: ۴۲۴۰/۲۱۰/ص تاریخ: ۰۸/۰۳/۱۴۰۱) ارسال دادنامه شماره ۱۶۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۳  
مبنی بر ابطال بخشنامه شماره ۹۰/۹۸/۲۰۰ مورخ ۲۵/۱۰/۱۳۹۸ سازمان امور مالیاتی کشور  
به موجب مواد ۱، ۳، ۴ و ۵ از قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، موارد شمول و تعلق مالیات بر ارزش افزوده بیان شده است که عمده آن عرضه کالا و ارائه خدمت به غیر در قبال دریافت مابه‌ازاء می‌باشد و حسب بندهای ۱۷ گانه مندرج در ماده ۱۲ همین قانون، موارد معافیت به تفصیل، هم در مورد عرضه کالاها و هم

ارائه خدمات ذکر شده است که از جمله آن بند ۸ ماده ۱۲ قانون با عبارت « اموال غیرمنقول » می‌باشد که با این فرض، علی‌الاطلاق اموال غیرمنقول اعم از اینکه عین یا منفعت آن‌ها و به هر طریق و شیوه در قالب عرضه یا ارائه خدمت و منطبق با مفاد این قانون، مورد معامله به معنای اعم آن واقع شوند، تحت حکم مندرج در بند ۸ ماده ۱۲ قانون بوده و معاف از شمول مالیات می‌باشند، لیکن به شرح بخشنامه مورد شکایت تحت شماره ۲۰۰/۹۸/۹۰-۱۳۹۸/۱۰/۲۵، این اطلاق مندرج در قانون مورد خدشه واقع شده و بیان گردید چنانچه قراردادهای مشارکت در ساخت و انتقال مالکیت راجع به اموال غیرمنقول منطبق با مواد ۴۷ و ۴۸ از قانون ثبت داشته باشند مشمول معافیت و الا مشمول فراخوان‌های مالیات بر ارزش افزوده و شمول مالیات می‌باشند، در حالی که این حکم برخلاف اهداف مقنن و اطلاق قانون بوده و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری شماره ۲۹ با عنوان فعالیتهای ساخت املاک و استاندارد حسابداری شماره ۴۰ با عنوان مشارکتها، توسط سازمان حسابرسی تدوین شده مرتبط با این فصل می‌باشد و در اینجا به ذکر چند بند از استاندارد ۲۹ اکتفا می‌گردد. استاندارد شماره ۴۰ در فصل مشارکت خاص آورده شده است.

#### استاندارد حسابداری شماره ۲۹ (فعالیهای ساخت املاک)

۳. این استاندارد در مورد واحدهای تجاری که به فعالیتهای ساخت املاک مشغول هستند، صرف نظر از اینکه این عملیات جزء فعالیتهای اصلی آنها باشد یا خیر، کاربرد دارد.

۴. این استاندارد، برای ساخت املاک که با هدف استفاده توسط واحد تجاری انجام می‌شود، کاربرد ندارد.

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

• ارزش نسبی فروش: نسبت ارزش فروش هر واحد ساختمانی به ارزش فروش مجموع واحدهای ساختمانی یک پروژه یا نسبت ارزش فروش هر پروژه به ارزش فروش مجموع پروژه‌ها.

• ارزش فروش: بهای فروش برآوردی جاری یک واحد ساختمانی در وضعیت نهایی قابل فروش آن، در هر مقطع زمانی.



• پروژه: تمام یا بخشی از واحدهای ساختمانی مورد اجرا در یک مکان جغرافیایی مشخص که یک مرکز انباشت مخارج را تشکیل می‌دهد.

• فعالیتهای ساخت املاک: مجموعه فعالیتهایی است که برای طراحی و احداث املاک برای فروش ضروری است. تحصیل زمین برای احداث و فروش ساختمان و یا آماده سازی و فروش زمین، به طور کلی یا جزئی، بخشی از این فعالیت است.

• واحد ساختمانی: یک واحد مسکونی، تجاری یا صنعتی، یا زمینی که برای فروش، احداث یا آماده می‌شود.

۱۴. مخارج ساخت املاک باید دربرگیرنده تمام مخارجی باشد که به طور مستقیم به فعالیتهای ساخت قابل انتساب است یا بتوان آن را بر مبنایی منطقی به چنین فعالیتهایی تخصیص داد.

۱۵. مخارج فعالیتهای ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:

الف. مخارج تحصیل زمین،

ب. مخارج مستقیم فعالیتهای ساخت املاک، و

ج. مخارج مشترک قابل انتساب به فعالیتهای ساخت املاک.

۲۲. مخارج ساخت باید براساس روشهای زیر به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژهها تخصیص یابد:

الف. روش شناسایی ویژه (از قبیل مخارج مستقیم ساخت)،

ب. روش ارزش نسبی فروش در صورتی که شناسایی ویژه امکان پذیر نباشد، یا

ج. سایر روشهای مناسب در صورتی که ارزش نسبی فروش عملی نباشد. روش انتخاب شده برای تخصیص باید به طور یکنواخت بکار گرفته شود.

۲۳. درآمد ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:

الف. بهای فروش مورد توافق در قرارداد، و

ب. هرگونه مبلغ ناشی از تغییر در دامنه کار تعریف شده در قرارداد.

۲۵. درآمد ساخت املاک باید تنها برای واحدهای ساختمانی فروخته شده، در صورت احراز معیارهای بند ۲۶، شناسایی شود.

۲۶. شناسایی درآمد باید از زمانی آغاز شود که تمام معیارهای زیر احراز گردد:

- الف. فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد،
- ب. فعالیتهای ساختمانی آغاز شده باشد،
- ج. ماحصل پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، و
- د. حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش وصول شده باشد.
۲۷. ماحصل پروژه را می‌توان در صورت احراز تمام شرایط زیر به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد:
- الف. مجموع درآمد حاصل از پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،
- ب. جریان ورودی منافع اقتصادی آتی مرتبط با پروژه به واحد تجاری محتمل باشد،
- ج. مخارج لازم برای تکمیل پروژه و همچنین درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، و
- د. مخارج قابل انتساب به پروژه را بتوان به روشنی تعیین و به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.
۲۸. هرگاه ماحصل پروژه را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد:
- الف. درآمد واحدهای ساختمانی فروخته شده باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده برای ساخت آن واحدها که بازیافت آن محتمل است، شناسایی گردد، و
- ب. مخارج ساخت واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.
۲۹. هرگونه زیان مورد انتظار پروژه (شامل مخارج رفع نقص) باید بلافاصله به سود و زیان دوره منظور شود.
۳۱. مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره شناخت درآمد واحدهای یاد شده، به عنوان هزینه شناسایی شود.
۳۳. مبلغ درآمدها و هزینه‌های ساخت املاک در صورت احراز معیارهای بند ۲۶ باید باتوجه به درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه تعیین شود.
۳۷. در صورت رفع ابهاماتی که مانع از برآورد ماحصل پروژه به گونه‌ای اتکاپذیر شده است، درآمدها و هزینه‌های پروژه باید طبق بند ۳۳ شناسایی شود.
۳۸. مخارج ساخت املاک که به هزینه منظور نشده است باید به عنوان دارایی شناسایی و به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شود.

۳۹. برآورد درآمدها و مخارج و همچنین تخصیص مخارج باید در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید براساس استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به حساب منظور گردد.

۴۱. درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده مربوط به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در زمان ابطال یا فسخ معامله فروش، بی‌درنگ برگشت داده شود.

۴۲. خسارات دریافتی از پیمانکاران (به دلیل تأخیر در تکمیل) و خسارات پرداختی به مشتریان (به دلیل تأخیر در تحویل) باید به صورت جداگانه در صورت سود و زیان ارائه شود.

۴۵. موجودی واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس شود.

۴۷. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. روش تعیین درصد تکمیل پروژه،

ب. درآمد و هزینه‌های شناسایی شده ساخت املاک در صورت سود و زیان،

ج. برآورد مبلغ مخارج لازم برای تکمیل پروژه‌های در جریان، و

د. صورت تطبیق مبلغ دفتری مخارج شناسایی شده به عنوان دارایی در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد:

۱. مخارج انباشته ساخت املاک در اول دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین،

۲. مخارج تحمل شده ساخت املاک طی دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین،

۳. مخارج انباشته ساخت املاک که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه شناسایی شده است، به تفکیک دوره جاری و دوره‌های گذشته، و

۴. واگذاری یا انتقال به طبقه دیگری از داراییها یا سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در موضوع مشارکت در ساخت مسکن، در ابتدای اجرای قانون، پیمانکار (سازنده) توسط حسابرسان به دلیل اینکه که اگر چه مابه‌ازا کالای معاف بود لکن عملیات ساخت رویداد مالی جداگانه‌ای محسوب می‌شد، مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تشخیص داده می‌شد. با این وجود سازندگان (پیمانکاران) مدعی بودند که با توجه به اینکه تمام مابه‌ازا اموال غیرمنقول می‌باشد و موضوع انتقال ریسک و مخاطرات پروژه به ایشان منتقل شده است بنابراین در زمره موارد معاف موضوع ماده ۱۲ قانون ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و ماده ۹ قانون مصوب ۱۴۰۰ می‌باشد. موضوع مذکور طی چند نامه از سوی سازمان امور مالیاتی رهنمود ارائه گردید که از جمله بخشنامه شماره ۹۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۵ منطبق بودن با مواد ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت را از شرایط معاف نمودن این نوع معاملات دانست که این امر منتهی به صدور رای دیوان عدالت اداری به شماره ۱۶۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۳ گردید و ضمن ابطال بخشنامه مذکور به صورت تلویحی بیان نمود که اگر واقعیت امر احراز گردد که پروژه مشارکت در ساخت می‌باشد معاف از مالیات بر ارزش افزوده است و منطبق نبودن با مواد ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت دلیلی بر رد معافیت معاملات مذکور نمی‌باشد. بنابراین شایسته است حسابرسان مالیاتی اگر در بررسی‌های خود دلیلی بر انجام عملیات پیمانکاری یافتند و مؤدی را مشمول اجرای قانون تشخیص دادند به منظور جلوگیری از برداشت اشتباه از گزارش حسابرسی در مراحل دادرسی می‌بایست در گزارش خود به این نکته اشاره نمایند که فارغ از عدم احراز شرایط مواد ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت به دلایل دیگر از جمله عدم رعایت مفاد استاندارد ۲۹ و نبود مجوز ساخت و غیره به این نتیجه رسیده‌اند که مؤدی مذکور مشمول اجرای قانون می‌باشد.



---

# مشاركت خاص (Joint Venture)

### کلیات

#### مشارکتها به سه روش انجام می‌گردد:

**شرکت پروژه:** در این حالت یک شرکت به عنوان شخصیت حقوقی مستقل تشکیل و سیستم حسابداری و صورتهای مالی مستقل دارد و جداگانه مورد رسیدگی قرار می‌گیرد.

**به صورت کنرسیوم:** در این حالت توافق می‌گردد یکی از طرفین که معمولاً شریک با توان مالی و عملیاتی و سهم مشارکت بالاتر است به عنوان رهبر یا لیدر پروژه تعریف و در پایان سال سهم شرکا را یا به صورت خالص و یا ناخالص به آنها اعلام و در دفاتر ثبت می‌گردد.

**روش سومی** هم وجود دارد که پروژه دارای واحد و سیستم حسابداری جداگانه است که سهم هر یک از شرکا را ثبت می‌نماید و در پایان سال ماحصل محاسبات هر شریک را به منظور ثبت در دفاتر به وی اعلام می‌نماید. همچنین شرکا خود ممکن است در طول سال به صورت جداگانه آورده و دریافتی از مشارکت را در دفاتر ثبت کنند.

### مواد قانونی مرتبط

در این خصوص ماده / مواد قانون مالیاتی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از مواد قانون مالیاتی در خصوص تعیین مآخذ مشمول و کارسازی اعتبارات مالیاتی کاربرد دارد.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

**بند ۹ بخشنامه ۱۳۳ مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۷:** در مشارکت‌های خاص (کنرسیوم‌ها) که به ثبت نرسیده‌اند با رعایت مشمولیت یا عدم مشمولیت اعضاء، سهم هر یک از اعضاء بر اساس قرارداد مشارکت خاص از مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید و همچنین مالیات و عوارض متعلقه که طبق استاندارد حسابداری در دفاتر اعضاء یا حسب اعلام مجری (مدیر مشارکت خاص) شناسایی گردیده به استناد مواد (۱۷)، (۱۸) و (۲۶) قانون مالیات بر

ارزش افزوده مورد پذیرش قرار خواهد گرفت. در این چارچوب مأموران مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیات بر ارزش افزوده هرکدام از اعضاء موظفند به میزان مالیات و عوارض متعلقه و اعتبار مربوط ناشی از قرارداد مشارکت خاص را به ادارات امور مالیاتی هریک از اعضاء اعلام نمایند.

بدیهی است آندسته از مشارکت‌های خاص که یکی از اعضاء به عنوان مجری یا مدیر مشارکت خاص اقدام به صدور صورت وضعیت برای کارفرما می‌نماید، سهم هرکدام از اعضاء بر اساس اعلام مجری / مدیر مشارکت خاص از درآمد و یا اعتبار خرید کالا و خدمات مشمول مربوط به پروژه، فارغ از صدور صورت وضعیت توسط هریک از اعضاء برای کارفرما، ملاک عمل برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و پذیرش اعتبار مالیاتی خواهد بود. در این صورت سایر اعضاء تکلیفی نسبت به صدور صورت وضعیت به نسبت سهم یادشده عنوان کارفرما نداشته و به تبع آن مشمول جریمه عدم صدور صورت حساب موضوع بند (۲) ماده (۲۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز نخواهند بود.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص و استاندارد حسابداری شماره ۴۰ با عنوان مشارکتهای، توسط سازمان حسابرسی تدوین شده مرتبط با این فصل می‌باشد و در اینجا به ذکر چند بند مهم از استاندارد ۴۰ اکتفا می‌گردد. استاندارد شماره ۲۰ به دلیل ارتباط محدود با مالیات بر ارزش افزوده و اختصار مطلب در اینجا آورده نشده و در کتب استانداردهای حسابداری و درگاه الکترونیکی سازمان حسابرسی به آسانی قابل مطالعه می‌باشد.

### استاندارد حسابداری شماره ۴۰ (مشارکتهای)

۱. هدف این استاندارد، تعیین اصول گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری است که در توافقیهای تحت کنترل مشترک (یعنی مشارکتهای)، منافی دارند.
۳. این استاندارد، باید توسط تمام واحدهای تجاری که طرف یک مشارکت هستند، بکار گرفته شود.
۴. مشارکت، توافقی است که به موجب آن، دو یا چند طرف کنترل مشترک دارند.



۵. یک مشارکت دارای ویژگیهای زیر است:

الف. طرفهای مشارکت، طبق یک قرارداد، الزاماتی دارند (به بندهای ب ۲ تا ب ۴ مراجعه شود).

ب. آن قرارداد، به دو یا چند طرف از آن طرفها، کنترل مشترک بر مشارکت را اعطا می کند (به بندهای ۷ تا ۱۳ مراجعه شود).

۶. مشارکت، یا عملیات مشترک است یا مشارکت خاص.

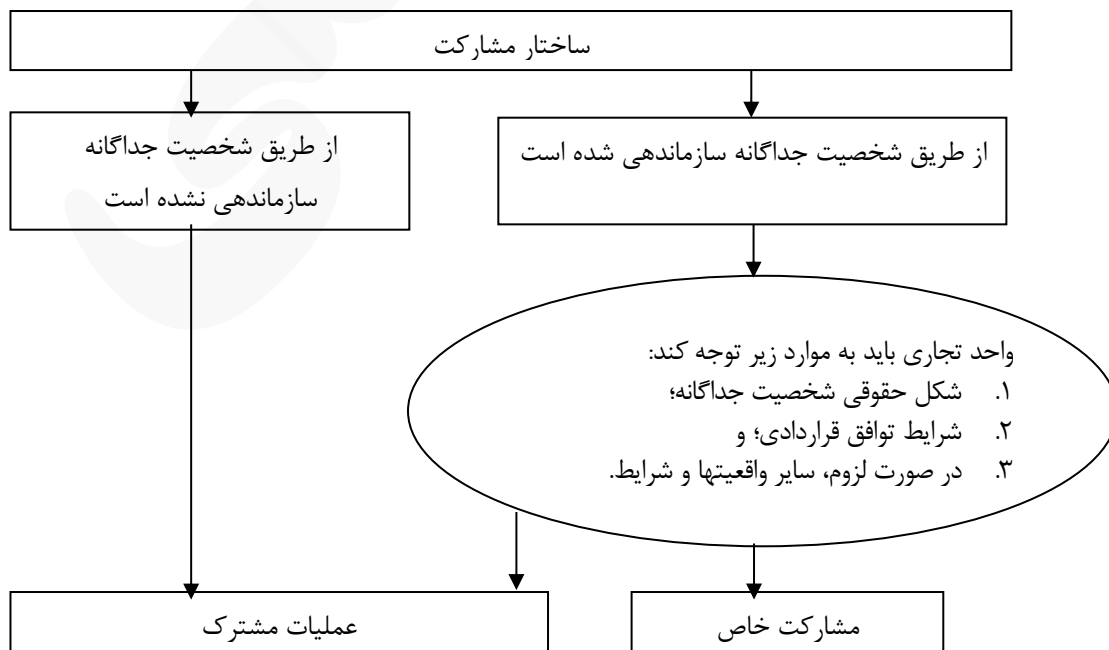
۷. کنترل مشترک، تسهیم کنترل یک مشارکت بطور قراردادی است که تنها زمانی وجود دارد که تصمیمات درباره فعالیتهای مربوط، مستلزم اجماع تمام طرفهایی است که در کنترل سهم هستند.

۱۴. واحد تجاری باید نوع مشارکتی را که در آن فعالیت دارد، تعیین کند. طبقه بندی یک مشارکت به عنوان عملیات مشترک یا مشارکت خاص، به حقوق و تعهدات طرفهای مشارکت بستگی دارد.

۱۵. عملیات مشترک، مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به داراییها و بدهیهای مربوط به مشارکت، حقوق و تعهدات داشته باشند. این طرفها، مجریان عملیات مشترک نامیده می شوند.

۱۶. مشارکت خاص، مشارکتی است که به موجب آن، طرفهای دارای کنترل مشترک بر مشارکت، نسبت به خالص داراییهای مشارکت، از حق برخوردار باشند. این طرفها، شرکای خاص نامیده می شوند.

طبقه بندی مشارکت: ارزیابی حقوق و تعهدات طرفها که از توافق ناشی می شود



۲۰. مجری عملیات مشترک باید در رابطه با منافع خود در عملیات مشترک، موارد زیر را شناسایی کند:

الف. داراییهای خود، شامل سهم از داراییهایی که بطور مشترک نگهداری می شود؛

ب. بدهیهای خود، شامل سهم از بدهیهایی که بطور مشترک تحمل می شود؛

پ. درآمد عملیاتی خود، حاصل از فروش سهم خود از محصولات عملیات مشترک؛

ت. سهم خود از درآمد عملیاتی حاصل از فروش محصولات توسط عملیات مشترک؛ و

ث. هزینههای خود، شامل سهم از هزینههایی که بطور مشترک تحمل می شود.

۲۱. مجری عملیات مشترک، باید حسابداری داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینههای مربوط به منافع خود در عملیات مشترک را طبق استانداردهای حسابداری مربوط برای آن داراییها، بدهیها، درآمدهای عملیاتی و هزینهها انجام دهد.

۲۲. هرگاه واحد تجاری منافی در یک عملیات مشترک تحصیل کند که فعالیت آن عملیات مشترک، تشکیل دهنده یک فعالیت تجاری طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیبهای تجاری (مصوب ۱۳۹۸) باشد، واحد تجاری باید برای سهم خود طبق بند ۲۰، تمام اصول حسابداری ترکیبهای تجاری مندرج در استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) و سایر استانداردهای حسابداری که با رهنمودهای این استاندارد تناقض ندارد را بکار گیرد و در ارتباط با ترکیب تجاری مزبور، اطلاعات الزامی طبق آن استانداردها را افشا کند. این موضوع هم برای تحصیل اولیه منافع و هم برای تحصیل منافع اضافی در یک عملیات مشترک که فعالیت آن عملیات مشترک تشکیل دهنده یک فعالیت تجاری است، کاربرد دارد. حسابداری تحصیل منافع در چنین عملیات مشترکی، در بندهای ب ۳۴ تا ب ۳۷ تعیین می شود.

۲۳. حسابداری معاملاتی مانند فروش، اعطا یا خرید داراییها بین یک واحد تجاری و عملیات مشترکی که واحد تجاری در آن مجری عملیات مشترک است، در بندهای ب ۳۸ تا ب ۴۱ تعیین می شود.

۲۴. طرفی که در عملیات مشترک سهام است اما کنترل مشترک بر آن ندارد، در صورتی که نسبت به داراییها و بدهیهای عملیات مشترک، حقوق و تعهداتی داشته باشد، باید حسابداری منافع خود در این توافق را طبق بندهای ۲۰ تا ۲۳ انجام دهد. اگر طرفی که در عملیات مشترک سهام است اما کنترل مشترک بر آن ندارد، نسبت به

داراییها و بدهیهای عملیات مشترک، حقوق و تعهداتی نداشته باشد، باید حسابداری منافع خود در عملیات مشترک را طبق استانداردهای حسابداری مربوط انجام دهد.

۲۵. شریک خاص باید منافع خود در مشارکت خاص را به عنوان سرمایه گذاری شناسایی کند و حسابداری آن را طبق استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص (تجدید نظر شده ۱۳۹۸)، با استفاده از روش ارزش ویژه انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری به دلیلی که در آن استاندارد تعیین شده است، از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده باشد.

۲۷. مجری عملیات مشترک یا شریک خاص، در صورتهای مالی جداگانه خود، باید حسابداری منافع خود در:

الف. عملیات مشترک را طبق بندهای ۲۰ تا ۲۳ انجام دهد.

ب. مشارکت خاص را طبق بند ۱۰ استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه (تجدید نظر شده ۱۳۹۸) انجام دهد.

۲۸. طرفی که در مشارکت سهم است، اما کنترل مشترک بر آن ندارد، باید در صورتهای مالی جداگانه خود، حسابداری منافع در:

الف. عملیات مشترک را طبق بند ۲۴ انجام دهد؛

ب. مشارکت خاص را طبق استاندارد حسابداری ۱۵ انجام دهد، مگر آنکه واحد تجاری، بر آن مشارکت خاص نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد که در آن صورت، باید بند ۱۰ استاندارد حسابداری ۱۸ (اصلاح شده در سال ۱۳۹۸) را بکار گیرد.

### جمع بندی و نتیجه گیری

در رسیدگی به پروژههای مشارکت خاص در صورتیکه یک شرکت مستقل برای پروژه ثبت نشده باشد با توجه به بخشنامه ۱۳۳ می بایست پروندههای مالیاتی طرفهای درگیر مشارکت بررسی گردد و در خصوص درآمد مشمول مطالبه مضاعف انجام نگیرد و در خصوص اعتبارات اعتبار مضاعف کارسازی نگردد. در صورت انجام مشارکت توسط یک شرکت مستقل و ثبت شده به همین منظور، با توجه به نوع فعالیت شرکت قوانین مالیاتی مربوط به درآمد مشمول و بررسی اعتبارات موضوعیت پیدا می کند و پیچیدگی خاصی ندارد.

---

# ساخت، بهره‌برداری و انتقال (BOT)

### کلیات

**تعریف:** قراردادهای بی. او. تی (B.O.T) یا ساخت، بهره‌برداری و انتقال (واگذاری) به قراردادهایی گفته می‌شود که پروژه‌یی با مجوز دولت توسط یک شرکت خصوصی خارجی ساخته می‌شود و پس از ساخت، برای مدتی، مورد بهره‌برداری آن شرکت قرار می‌گیرد و پس از انقضای مدت قرارداد، پروژه به دولت طرف قرارداد منتقل می‌شود. به بیان دیگر، دولتی به یک کنسرسیوم خصوصی متشکل از شرکت‌های خصوصی امتیاز می‌دهد تا کنسرسیوم مطابق قرارداد، تامین مالی یک طرح زیربنایی را عهده‌دار شده، آن را بسازد و در ازای مخارجی که تقبل کرده برای مدتی از پروژه ساخته شده بهره‌برداری کند و پس از سپری شدن مدت قرارداد، پروژه و حق استفاده از آن را بدون دریافت هزینه به دولت منتقل کند. شایان ذکر است که قراردادهای ساخت بهره‌برداری و واگذاری (BOT) و امثال آن (نظیر BOOT و BOO و...) معمولاً می‌توانند از طریق ثبت شعبه سرمایه‌گذار خارجی در ایران یا تشکیل یک شرکت ایرانی (شرکت پروژه) تحقق یابد. مطابق مفاد تبصره ماده واحده قانون اجازه ثبت شعب و نمایندگیهای شرکتهای خارجی، شرکتهای مذکور مکلف به ثبت شعبه و نمایندگی خود در ایران می‌باشند. همچنین برابر مقررات ماده ۸ آیین نامه قانون فوق شعب و نمایندگان شرکتهای خارجی در ایران هر ساله گزارش فعالیت خود را همراه صورتهای مالی حسابرسی شده به دستگاههای ذیربط تسلیم نمایند و به موجب مفاد تبصره مذکور صورتهای مالی باید وسیله حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسابرسی شود.

### مواد قانونی مرتبط

در این خصوص ماده / مواد قانون مالیاتی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از مواد قانون مالیاتی در خصوص تعیین مآخذ مشمول و کارسازی اعتبارات مالیاتی کاربرد دارد.

## مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

دستورالعمل شماره ۲۵۸/۴۹۲۸۷/د مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۰۷ اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران پیرو مباحث مطروحه در جلسه مورخ ۲۵/۱۰/۹۸ در محل اداره کل با حضور جناب آقای ابراهیمی معاون محترم حسابرسی امور مالیاتی شهر و استان تهران و با عنایت به وجود نقطه نظرات و دیدگاههای متفاوت در خصوص نحوه رسیدگی و مشمولیت شرکتهای با موضوع فعالیت پیمانکاری در قالب قراردادهای B.O.T ساخت، بهره برداری و انتقال)، و با توجه به انعکاس موضوع به موجب نامه های شماره ۱۱۴۴۲/۲۵۸/د مورخ ۲۵/۷/۹۵، ۱۲۵۶۳/۲۵۸/د مورخ ۱۷/۵/۹۷، ۱۲۳۰۸/۲۵۸/د مورخ ۳۱/۴/۹۸ و ۱۳۵۲۶/۲۵۸/د مورخ ۸/۵/۹۸ و عدم اعلام پاسخ مشخص و به منظور ایجاد وحدت رویه در اداره کل و پرهیز از برخوردهای سلیقه ای و متفاوت ماموران مالیاتی ابواب جمعی و تازمانی که از سوی سازمان متبوع بخشنامه یا دستورالعمل دیگری اعلام نگردیده، ضمن توصیه همکاران محترم به مطالعه پیوست های این نامه مقرر می دارد:

(۱) پیمانکار:

الف - در خصوص مشمولیت و مرحله ثبت نام: با عنایت به ماهیت اینگونه قراردادها در صورتی که پیمانکار به واسطه سایر فعالیت های خود مشمول فراخوان مرحله اول ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده نباشد، مشمول فراخوان مرحله دوم می باشد. ب. در زمان اجرای پروژه: اجرای پروژه به مفهوم انجام عملیات پیمانکاری برای کارفرما بوده که با توجه به حکم بند "ب" ماده ۱۱ ق.م.ا مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می باشد. بدیهی است مبالغ مالیات و عوارض ارزش افزوده (VAT) متعلق به کار کرد پیمانکار قابل محاسبه و مطالبه بوده و به عنوان مطالبات از کارفرما می بایست در صورت وضعیتهای پیمانکار لحاظ گردد.

ب - در خصوص ماخذ مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیز چنانچه با توجه به متن قرارداد فیما بین پیمانکار یا پیمانکاران حسب مورد و کارفرما بتوان ماخذ مشمول را (شامل مخارج ساخت + سود پروژه + سود تامین مالی) محاسبه نمود، براساس مراتب فوق تعیین می شود در غیر اینصورت با اعمال قانده نرخ سود صفر معادل مخارج انجام شده به عنوان ماخذ مشمول منظور می گردد. بر همین اساس مبالغ VAT پرداختی پیمانکار در زمان خرید و هزینه های مختلف نیز با رعایت شرایط عمومی پذیرش اعتبار و ماده ۱۷ ق.ا.ا به عنوان اعتبار قابل قبول می باشد.

ج- در زمان بهره‌برداری از پروژه: در صورتی که کالا و خدمت بهره‌برداری شده از پروژه از مصادیق کالا و خدمات معاف ماده ۱۲ ق.ا.م.ا. نباشد، کالا و خدمات ارائه شده مشمول VAT بوده که می‌بایست وفق مقررات از خریداران آن کالا یا خدمت مطالبه و وصول و به حسابهای سازمان امور مالیاتی واریز شود. و در زمان انتقال پروژه به کارفرما: در صورت اعمال رفتار مالیاتی مطابق موارد فوق الذکر و همچنین نداشتن مابه‌التفاوت مطالبه نشده، در زمان انتقال مالکیت پروژه به کارفرما، دارایی‌ها و کالاهای واگذار شده مشمول پرداخت VAT نمی‌باشد. (۲) کارفرما: کارفرما می‌بایست مالیات و عوارض متعلق به قراردادهای مذکور را به پیمانکار پرداخت نماید نظر به اینکه در اغلب موارد موضوع پروژه‌های مذکور احداث تاسیسات و اموال غیر منقول می‌باشد، مبالغ VAT پرداختی کارفرما، می‌بایست به عنوان بهای تمام شده پروژه منظور شود. ضمناً در خصوص قراردادهای بیع متقابل (Buy Back) نیز متعاقباً تعیین تکلیف می‌گردد.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری خاصی برای این موضوع وجود ندارد، لکن با توجه به نقش هر کدام از فعالان اقتصادی دخیل در این زمینه و نوع قرارداد، از استانداردهای حسابداری شماره ۹، ۲۰ و ۴۰ استفاده نمایند و همچنین بسته به نوع رویداد مالی، هر کدام از استانداردهای شناسایی درآمد و هزینه و غیره می‌تواند کاربرد داشته باشد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

قراردادهای BOT (ساخت، بهره‌برداری و انتقال) نوعی قرارداد پیمانکاری است که پیمانکار مابه‌ازا را از طریق یک دوره چند ساله با در اختیار گرفتن بهره‌برداری از پروژه دریافت می‌نماید. در این نوع پیمان با توجه به اینکه ماهیتاً دو رویداد ساخت و بهره‌برداری از هم جدا بوده بنابراین دو رویداد جداگانه در نظر گرفته می‌شوند و دوره ساخت، درآمد مشمول مالیات با نرخ سود صفر بر هزینه‌های ساخت پروژه (معمولاً در حساب کار در جریان ساخت نگهداری می‌شود) و یا در صورت شناخت سود و یا درآمد بهره توسط پیمانکار نیز افزوده می‌شود، محاسبه می‌گردد. و اعتبارات مربوطه نیز بررسی و در حساب مؤدی کارسازی می‌شود. در دوره بهره‌برداری نیز ارزش

افزوده از مصرف کننده نهایی توسط پیمانکار دریافت و به حساب‌های سازمان واریز می‌گردد و در صورت وجود هزینه‌های نگهداری و تعمیرات، اعتبارات مربوطه برای وی کارسازی می‌شود. در مرحله انتقال نیز هیچگونه مالیات بر ارزش افزوده‌ای مطالبه نمی‌شود.

### نکات قابل توجه در قراردادهای فوق (بیگ پور، ۱۳۹۵)؛

هزینه‌های شرکتهای فوق شامل دو بخش به شرح زیر است.

الف - هزینه‌های اجرای طرح سرمایه‌گذاری قبل از بهره‌برداری به شرح زیر:

۱- هزینه‌های اخذ تسهیلات بانکی خارج از ایران (سود و کارمزد وام، هزینه تعهد و تضمین و مدیریت وام) که برای انجام دادن طرح‌های سرمایه‌گذاری پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.

۲- هزینه‌های قبل از بهره‌برداری و اولیه که قبل از ثبت شعبه شرکت خارجی در ایران انجام میشود از قبیل هزینه مطالعات ریشه‌ای، طراحی فنی مهندسی، هزینه تنظیم عقد قرارداد

ب - هزینه‌های جاری شرکت خارجی در دوره بهره‌برداری که در طول سال در دفتر شعبه شرکت خارجی ثبت می‌گردد. بنابراین در زمان بهره‌برداری جمع هزینه‌های شرکت خارجی در یک سال عبارتست از هزینه‌های جاری در همان سال به اضافه یک قسمت از هزینه‌های قبل از بهره‌برداری موضوع بند الف فوق.

درآمد شرکتهای فوق الذکر ناشی از سرمایه‌گذاری در ایران: الف - درآمد ریالی حاصل از فروش محصولات تولیدی در ایران که به شعبه شرکت خارجی در ایران پرداخت میشود. ب - درآمد ارزی حاصل از فروش محصولات تولیدی در ایران که مستقیماً به شرکت خارجی در خارج از ایران پرداخت میگردد.

شعبه شرکت خارجی در ایران مکلف است درآمدهای مشروحه در بندهای الف و ب را در دفاتر خود ثبت و در صورتهای مالی منعکس نماید. درآمد مشمول مالیات شرکت خارجی در ایران (شعبه شرکت خارجی در ایران) برابر است با کل درآمد یکسال پس از کسر هزینه‌های مربوط به همان سال و در صورت فزونی هزینه‌ها نسبت به درآمد زیان شعبه شرکت خارجی از سود سالهای بعد قابل استهلاک است.





---

# بيع متقابل (buyback)

### کلیات

طبق قرارداد بیع متقابل، شرکت سرمایه گذار خارجی کلیه هزینه‌های انجام طرح مورد سرمایه گذاری همچون نصب تجهیزات، اکتشاف و توسعه، نوسازی و بازسازی میادین، راه اندازی و انتقال تکنولوژی را بر عهده می‌گیرد و پس از اتمام و راه اندازی پروژه، آن را به کشور میزبان واگذار می‌کند. در این نوع قرارداد سرمایه گذار خارجی، اصل سرمایه و همچنین سود ناشی از سرمایه گذاری خود را صرفاً از طریق دریافت محصولات تولیدی آن پروژه طی مدت مشخصی برداشت می‌کند. به عبارتی دیگر قرارداد بیع متقابل عقدی است که بین دو شخص حقیقی یا حقوقی منعقد می‌گردد و ضمن آن یک طرف «تامین کننده» در مقابل تعهد طرف دیگر «صادرکننده» مبنی بر تولید و تحویل مقدار معینی از کالا یا کالاهای مشخص جهت صدور به خارج از کشور طی زمان مورد توافق، تعهد می‌نماید مواد، ماشین آلات، قطعات و خدمات مورد نیاز آن طرف را برای ایفای تعهدش در اختیار وی قرار دهد. با توجه به این توضیحات، Buy-Back یک نوع خرید متقابل است که در آن خرید تکنولوژی و تجهیزات و خدمات (مشورت فنی) به منظور ساخت یک کارخانه یا موسسه تولیدی در یک کشور در ازای خرید درصدی از محصول تولیدی با استفاده از تسهیلات فوق توسط فروشنده (کالا و خدمات مذکور) می‌باشد.

این نوع قراردادها معمولاً بین شرکتهای دولتی و خصوصی با پیمانکاران خارجی برای حفاری چاه های نفت و استخراج مواد زیرزمینی منعقد گردیده است. در قرارداد منعقد پیمانکار تعهد مینماید که کل هزینه های پروژه را تقبل نماید پیمانکار از اولین مبالغی که بابت انجام کار هزینه می نماید، بهره به نرخ بین بانکی لندن (LIBOR) به اضافه درصدی به مبالغ هزینه اضافه می نماید تا زمانی پروژه به بهره برداری برسد تجهیزاتی که برای اجرای پیمان لازم است از خارج وارد شود، از زمان حمل بهره فوق به قیمت تمام شده اضافه تا زمان بهره برداری از پروژه، مبلغی حدود ۲۰٪ بابت حق مدیریت یک پروژه به مبالغ فوق (هزینه) اضافه می شود کل مبالغ فوق قیمت تمام شده قرارداد (پروژه) را تشکیل میدهد. زمانی که پروژه به بهره برداری رسید تمام یا درصدی از محصول پروژه برای جبران (بازیافت) هزینه های انجام شده به پیمانکار تعلق میگیرد تا کل هزینه های انجام شده بازیافت شود. (بیگ پوره ۱۳۹۵)

## مواد قانونی مرتبط

در این خصوص ماده / مواد قانون مالیاتی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از مواد قانون مالیاتی در خصوص تعیین مآخذ مشمول و کارسازی اعتبارات مالیاتی کاربرد دارد.

## مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

در خصوص مالیات بر ارزش افزوده بیع متقابل بخشنامه‌ای تاکنون صادر نشده است.

## استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری خاصی برای این موضوع وجود ندارد، لکن با توجه به نقش هر کدام از فعالان اقتصادی دخیل در این زمینه و نوع قرارداد، از استانداردهای حسابداری شماره ۹ و ۴۰ استفاده نمایند و همچنین بسته به نوع رویداد مالی، هر کدام از استانداردهای شناسایی درآمد و هزینه و غیره می‌تواند کاربرد داشته باشد.

## جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

با توجه به نحوه اجرای این نوع قراردادها، دو رویداد مالی جداگانه صورت می‌گیرد و هر کدام جداگانه مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند. اولی در مرحله انتقال تجهیزات و فناوری توسط پیمانکار به کارفرما که همانند قراردادهای بی‌اوتی با نرخ سود صفر و یا در صورت شناسایی سود و درآمد تامین مالی آنها نیز اضافه می‌گردند و درآمد مشمول مالیات را تشکیل می‌دهند چرا که انتقال دارایی از طریق هر نوع معامله مشمول است، دوم نیز در مرحله فروش محصولات تولیدی توسط پیمانکار که فروش ان مشمول، لکن اعتباری کارسازی نمی‌شود چون ارزش افزوده‌ای فی‌مابین رد و بدل نمی‌شود.

همچنین با توجه به اینکه پیمانکار در این گونه قراردادها تعهد می نماید در صورتی که پروژه به بهره برداری نرسد حق دریافت وجوه مربوط به هزینه های انجام شده را ندارد از این رو درآمد پیمانکار از زمان تحویل محصول مشمول مالیات پیمانکاری است.

**نکات قابل توجه در مورد اینگونه قراردادها:** ۱- پیمانکار کل هزینه های انجام شده (هزینه های اجرای کار، قیمت تمام شده تجهیزات، بهره و حق مدیریت) را به حساب پروژه بدهکار و وجوه پرداختی بابت هزینه ها و تجهیزات را به حساب بانک بستانکار و بهره منظور شده و حق مدیریت را به حساب درآمد بستانکار مینماید.

۲- پیمانکار مکلف به نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و ارائه صورتهای مالی به اداره امور مالیاتی میباشد.

۳- در صورتی که پیمانکار خود مجری عملیات باشد نسبت به درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری مشمول ماده ۱۰۷ اصلاحی و تبصره های آن میباشد و در خصوص سایر درآمدها (بهره - امتیازات و سایر حقوق) مشمول مقررات مالیاتی بخشهای مربوطه میباشد

۴- در صورتی که در قرارداد منعقد شده مالیات بعهده کارفرما باشد میزان مالیات به مبلغ قرارداد اضافه میشود و در صورتیکه بخشی از مبلغ قرارداد بصورت ارز در خارج از ایران دریافت شود کلیه وجوه دریافتی (ارز) و (ریال) درآمد پیمانکار است و فروش ارز در ایران به بیش از نرخ مندرج در قرارداد ما به التفاوت درآمد پیمانکاری است.

---

# تأمین نیروی انسانی

### کلیات

تأمین نیروی انسانی از مهمترین دغدغه‌های تمامی نهادها، موسسات، شرکت‌ها و سازمان‌ها می‌باشد. گاهی شرکتها و نهادها، به دلیل تمرکز بیشتر بر اهداف عملیاتی و کمبود وقت و هزینه‌های برگزاری آزمونهای استخدام، به صورت مستقیم از انجام این کار امتناع می‌نمایند. بنابراین شرکت‌های تأمین نیروی انسانی اقدام به ارائه خدمت به این نهادها می‌نمایند. قراردادهایی که در این موارد بین تأمین کننده نیروی انسانی و کارفرما منعقد می‌گردند بایستی حاوی مواردی از جمله، تعداد نیرو، وظایف محوله، مدت قرارداد، مبلغ قرارداد، تعهدات و وظایف طرفین و ... باشد.

### مواد قانونی مرتبط

#### بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مصوب ۱۳۸۲

ارائه خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

#### بند ب-۴ ماده ۹ قانون مصوب ۱۴۰۰

ارائه خدماتی که مابه‌ازای آن به صورت حقوق و دستمزد پرداخت می‌شود در صورتی که مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیاتهای مستقیم باشد، از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد. تبصره - در ارائه خدمت توسط شرکت‌های تأمین نیروی انسانی و شرکت‌هایی که از طریق قراردادهای حجمی خدمات خود را با در اختیار گذاشتن نیروی کار به متقاضی ارائه می‌کنند (مانند شرکت‌های ارائه‌دهنده خدمات پرستاری و خدمات نظافتی)، بخشی از قرارداد که مربوط به هزینه‌های حقوق و دستمزد است، معاف می‌باشد. حکم این بند مشروط به تأیید میزان حقوق و دستمزد و مزایا توسط سازمان بیمه‌گر است.

## مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

بخشنامه (شماره: ۲۰۰/۹۷/۷۱/ص تاریخ: ۱۳۹۷/۰۵/۰۶) ارسال دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ مبنی بر ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ مبنی بر ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور که در ویژه نامه شماره ۱۰۶۱ مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۲۷ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی درج گردیده است، بدین مضمون: «مطابق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ «خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیات‌های مستقیم از پرداخت مالیات معاف است.» با توجه به این حکم ارائه خدمات مشمول مالیات بر حقوق به طور مطلق از مالیات معاف بوده و مقید نمودن آن به پرداخت کنندگان مستقیم و بی واسطه مغایر هدف و اراده مقنن است و لذا بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یاد شده وضع شده با استناد به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.» جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می‌گردد.

بر این اساس صرفاً مابه‌ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده (۸۲) قانون مالیات‌های مستقیم مرتبط با قرار دادهای تأمین نیروی انسانی طبق اسناد و مدارک مثبت، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

تاریخ اجراء حکم مذکور با توجه به ماده (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، از تاریخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ می‌باشد.

**رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شماره دادنامه: ۲۷۴ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۲/۱۷ مبنی بر ابطال صدر**

**بخشنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰-۲۸/۱۱/۱۳۹۸ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور**

اولاً: براساس ماده ۱۲۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲: «... موارد سکوت در این قانون به ترتیبی است که در قانون آیین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب (در امور مدنی) و قانون اجرای احکام مدنی مقرر شده است» و به موجب ماده ۲۷ قانون اجرای احکام مدنی مصوب ۱۳۵۶/۰۸/۰۱:



«اختلافات راجع به مفاد حکم همچنین اختلافات مربوط به اجرای احکام که از اجمال یا ابهام حکم یا محکوم به حادث شود، در دادگاهی که حکم را صادر کرده رسیدگی می‌شود» و بر مبنای موازین قانونی مذکور، رفع ابهام از آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در صلاحیت خود هیأت عمومی است و از این رو صدور مقرره مورد شکایت که در مقام رفع ابهام از رأی شماره ۳۴۸-۱۳۹۷/۰۳/۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صورت گرفته، خارج از حدود اختیار مقام صادرکننده آن است.

ثانیا: براساس بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیاتهای مستقیم از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب آرای شماره ۳۴۸-۱۳۹۷/۰۳/۰۱ و ۲۸۳۱-۲۸/۱۰/۱۴۰۰ خود معافیت مطلق این خدمات را چه در قالب پرداخت مستقیم و چه پرداخت غیرمستقیم حقوق از مالیات بر ارزش افزوده تأیید کرده است. بنابراین قسمت صدر بخشنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰-۲۸/۱۱/۱۳۹۸ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن اعلام شده است معافیت مزبور صرفا در خصوص پیمانکاران که ماهیت قرارداد آنها خدمات نیروی انسانی بوده، اجرایی است و به سایر قراردادها از جمله قراردادهای تعمیراتی و دیگر خدمات غیرمعاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده قابلیت تسری ندارد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

**رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تاریخ دادنامه: ۲۸/۱۰/۱۴۰۰ شماره دادنامه: ۲۸۳۱ مبنی بر ابطال قسمت اخیر بخشنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰-۲۸/۱۱/۱۳۹۸ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور**

اولا: براساس ماده ۱۲۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲: «... موارد سکوت در این قانون به ترتیبی است که در قانون آیین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب (در امور مدنی) و قانون اجرای احکام مدنی مقرر شده است» و به موجب ماده ۲۷ قانون اجرای احکام مدنی مصوب ۱/۸/۱۳۵۶: «اختلافات راجع به مفاد حکم همچنین اختلافات مربوط به اجرای احکام که از اجمال یا ابهام حکم یا محکوم به حادث شود، در دادگاهی که حکم را صادر کرده رسیدگی میشود» و بر مبنای موازین قانونی مذکور، رفع ابهام از آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در صلاحیت خود هیأت عمومی است و از این رو صدور مقرره مورد شکایت که در مقام رفع ابهام از رأی شماره ۳۴۸ مورخ ۱/۳/۱۳۹۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صورت گرفته، خارج

از حدود اختیار مقام صادرکننده آن است. ثانیاً: براساس بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیاتهای مستقیم از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب رأی شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳/۳/۱۳۹۷ خود معافیت مطلق این خدمات را چه در قالب پرداخت مستقیم و چه پرداخت غیرمستقیم حقوق از مالیات بر ارزش افزوده تأیید کرده است. با توجه به مراتب فوق، قسمت اخیر بخشنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰ مورخ ۲۸/۱۱/۱۳۹۸ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که: «... در مواردی که مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد، ادارات امور مالیاتی میبایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حسابهای سازمان امور مالیاتی کشور برابر مقررات اقدام نمایند»، از جهت آنکه با وجود معافیت خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، استیفای ناروا و بلاوجه مالیات و عوارض ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما را به مثابه مبنایی قانونی برای مطالبه غیرقانونی مالیات و عوارض مزبور توسط ادارات امور مالیاتی و دارا شدن من غیر حق سازمان امور مالیاتی قرار داده، با بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ مغایرت دارد و در نتیجه رأی شماره ۹۸/۸/۱۴۰۰ - ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری نیز که در مقام تأیید مقرر مزبور صادر شده، واجد ایراد قانونی است و لذا مستند به حکم مقرر در بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، ضمن نقض رأی مذکور هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری، قسمت اخیر بخشنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰ مورخ ۲۸/۱۱/۱۳۹۸ سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال میشود.

بنابراین با دو رأی فوق هر دو قسمت بخشنامه شماره ۹۸ سال ۹۸ سازمان امور مالیاتی در مورد تأمین نیروی انسانی ابطال گردید.

نامه شماره ۵۸۷/۸۰۲۳۲/د مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۰۹ دفتر فنی و ریسک مالیاتی در خصوص وجه تمایز قراردادهای حجمی با سایر قراردادها لازم به توضیح است موضوع فعالیت قرارداد حجمی فعالیتهایی است که ارتباطی با وظیفه اصلی کار فرما نداشته باشد.

خاطر نشان می‌سازد فعالیت حجمی قرار داد (حجمی در حوزه پشتیبانی و خدماتی کار فرما مانند امور نقلیه امور چاپ و انتشارات امور رستوران و امور خدماتی بوده و قابل تعمیم به سایر امور از جمله وظایف اصلی کارفرما نمی‌باشد لذا تجزیه و تحلیل صحیح ماهیت قراردادهای منعقد شده شرط اصلی در خصوص تشخیص حجمی بودن قرارداد میباشد در این راستا قراردادهایی همانند قراردادهای مهندسی، مشاور طراحی نظارت و .... در زمره قراردادهای حجمی نمیباشد

شایان ذکر است این نامه صرفاً در پاسخ به درخواست آن اداره کل در خصوص موارد مطروحه تهیه شده است و قابل تسری به سایر مؤدیان و ادارات کل نخواهد بود.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری خاصی در خصوص این مطلب وجود ندارد و بسته به نوع رویداد مالی، هر کدام از استانداردهای شناسایی درآمد و هزینه و غیره می‌تواند کاربرد داشته باشد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

قراردادهای تأمین نیروی انسانی همانگونه که از نام آنها برداشت می‌شود نیروی کار مورد نیاز سازمان‌ها را تأمین می‌نمایند بنابراین نهاد اصلی در آنها خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق است که در زمره معافیت‌های ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و ماده ۹ قانون مصوب ۱۴۰۰ معاف از مالیات بر ارزش افزوده شناخته شده‌اند. در ابتدای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده همانگونه که در بخشنامه ۲۸۰۰۴ نیز اشاره شده است با احراز شرایطی که در آن بخشنامه ذکر شده که در واقعیت امر ناممکن بود ناخالص مبلغ قرارداد که بخش عمده آن هزینه حقوق و دستمزد بود به عنوان درآمد مشمول شناخته می‌شد و با توجه به ماهیت موضوع اینگونه مؤدیان اعتبار مالیاتی چندانی نیز در دفاتر شناسایی نمی‌کردند، پس از سال‌ها بحث و دادرسی در این موضوع، دیوان عدالت اداری با صدور رای شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ بند ۱۱ بخشنامه ۲۸۰۰۴ را ابطال و صرفاً بالاسری (کمیسیون) دریافتی پیمانکار را مشمول مالیات بر ارزش افزوده اعلام کرد. بنابراین از تاریخ مذکور

## تأمین نیروی انسانی

---

اینگونه قراردادها صرفاً بالاسری مشمول مالیات و عوارض می‌باشد. لازم به ذکر است پس از رای مذکور سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه شماره ۲۱۰ دو شرط برای اجرای دادنامه دیوان تعیین کرد اول صرفاً قرارداد با ماهیت نیروی انسانی باشد و قابل تسری به سایر قراردادها نمی‌باشد و دوم ارزش افزوده از کارفرما دریافت نشده باشد، که هر دو شرط طی دو دادنامه دیوان عدالت اداری ابطال گردید.



---

# حمل و نقل

### کلیات

#### تعاریف واژگان:

**نماینده (agents):** نماینده کشتی، کانتینر و یا ایرلاین باشد و خدمات لجستیک بارگیری و تخلیه را مدیریت می‌کند. در حمل زمینی agent نداریم.

**اپراتور (operators):** عامل سازمان بنادر و کشتیرانی به منظور صدور مجوزهای لازم.

**حامل (carriers):** کریر نیز یکی اصطلاحات حمل و نقل بوده که به معنای حمل کننده است. کریر شخص حقوقی (شرکت) است که با عقد قرارداد با شرکت فرورارد، تمامی مسئولیت حمل و نقل محصولات را بر عهده می‌گیرد و کالاها را با استفاده از تجهیزات و وسایل نقلیه خود به مقصد نهایی می‌رساند.

**فورواردر (forwarders):** فورواردر یک شخص حقوقی (شرکت مبدا) است که مسئولیت حمل و نقل محموله‌های ارسالی را بر عهده دارد و قرارداد حمل و نقل کالا را با مشتری منعقد می‌کند. به عبارت دیگر، به شرکت‌هایی که طرف قرارداد مستقیم با مشتری قرار می‌گیرند، اصطلاحاً فورواردر می‌گویند. خدمات فورواردر به چهار بخش دریایی، زمینی، هوایی و ریلی تقسیم می‌شود.

**راهنامه زمینی (CMR):** راهنامه زمینی از جمله اصطلاحات حمل و نقل زمینی است که سندی غیرقابل انتقال بوده و حمل کننده با صدور آن متعهد می‌شود که در قبال دریافت کرایه، یک محموله را با وسیله نقلیه زمینی مانند کامیون از مبدا به مقصد نهایی برساند. (قابل استعلام از انجمن صنفی اتحادیه شرکت‌های حمل و نقل)

**کارنه تیر (TIR carnet):** سندی است گمرکی که برای ترانزیت بین المللی کالا در چارچوب کنوانسیون تیر (TIR) در کشور مبدا صادر می‌شود و به موجب آن کالا در وسیله نقلیه جاده ای به طور پلمپ شده از خاک کشورهای بین راه عبور می‌کند و تا مقصد نیازی به انجام تشریفات گمرکی مربوط به ترانزیت در مرزهای ورودی و خروجی این کشورها طبق قوانین داخلی آنها نخواهد بود. (قابل استعلام از اتاق بازرگانی، صنایع و معادن - امور مربوط به کارنه تیر)

**راهنامه هوایی (Airway Bill):** راهنامه هوایی نیز از جمله اصطلاحات حمل و نقل هوایی است که در ۱۲ نسخه صادر می‌شود. ۳ نسخه بارنامه هوایی، اصلی هستند و مابقی نسخه‌های آن برای قسمت‌های مختلف شرکت

هواپیمایی مورد نظر استفاده می‌شوند. بارنامه هوایی نوعی رسید است که به معنای سند قابل معامله کالا نیست، بلکه برگه‌ای است که صاحب کالا پس از دریافت آن می‌تواند با ارائه به شرکت هواپیمایی مربوطه، بار خود را تحویل بگیرد.

**تی‌اچ‌سی (THC: Terminal Handling Charges):** تی‌اچ‌سی نیز یکی دیگر از اصطلاحات حمل و نقل است که به معنای هزینه‌های ترمینالی برای بارگیری در مبدا و تخلیه در مقصد نهایی بوده و اصولاً مبدا آن بر عهده فروشنده و مقصد نیز بر عهده خریدار است.

**کابوتاژ (cabotage):** کابوتاژ نیز از اصطلاحات حمل و نقل دریایی است که معنای آن حمل و نقل کالا از بندر یک کشور به بندری دیگر و یا از یک گمرک به گمرکی دیگر است.

**استافینگ (stuffing):** استافینگ به معنای تخلیه بار از کامیون و بارگیری یا انتقال آن به کانتینر است که معمولاً توسط لیفتراک صورت می‌گیرد.

**لجستیک (logistics):** واژه لجستیک ریشه یونانی دارد و در عمل به معنای فرآیند تدارکات، برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل و نظارت بر کیفیت حمل و نقل و مراقبت از مرسولات از مبدا به مقصد است. هدف اصلی لجستیک تامین نیازها و خدمات مورد نیاز مشتریان و مصرف کنندگان است.

### مقایسه فوروارد و کرییر:

مشتریان اصلی کرییرها در واقع فورواردرها هستند و قیمت‌هایی که فورواردرها به دلیل داشتن حجم قابل توجهی محموله به صورت مرتب در یک مسیر از کرییرها دریافت می‌کنند، پایین‌تر از قیمتی است که کرییرها به بازرگانان به صورت مستقیم اعلام می‌کنند. در واقع، حجم بالای محمولاتی که از طریق فورواردرها حمل می‌شود، به آنها قدرت فکری بیشتری می‌دهد.

همچنین، کرییرها، وقتی با یک فورواردر کار می‌کنند، با یک مشتری کار بلد و آشنا به جزئیات حمل و نقل کار می‌کنند و این باعث می‌شود کار کردن با آنها آسان‌تر باشد. در واقع هر دو مسئول حمل و نقل هستند و حرف یکدیگر را بهتر درک می‌کنند. این دلیل دیگری بر این واقعیت است که کرییرها به دلیل تمایل به کار کردن با فورواردرها، قیمت‌های پایین‌تری را به آنها پیشنهاد می‌کنند. این قیمت‌های پایین‌تر، گاهی به صورتی است که احتمال دارد، قیمت پیشنهادی یک فورواردر به یک مالک کالا، از قیمت پیشنهادی کرییر به همان مالک پایین‌تر



باشد. فورواردرها، خدمات متنوع تر و گسترده تری را نسبت به کریرها ارائه می دهند. یعنی یک کریر دریایی که در مسیر چین به بندر چابهار عملیات حمل را انجام می دهد، کاری به فرآیند حمل و ترانزیت از بندر چابهار به مناطق دیگر ندارد. اما یک فورواردر، تمامی مسئولیت حمل از چین به مناطق دیگر را انجام می دهد و این یعنی دریافت یک سفارش حمل که معمولاً به کریر داده نمی شود.

### اصطلاحات اینکوترمز:

#### تحویل روی عرشه (بندر بارگیری تعیین شده) FOB (Free On Board)

تحویل روی عرشه به معنای آن است که وظیفه فروشنده در مورد تحویل کالا هنگامی به پایان می رسد که کالا در بندر حمل تعیین شده از نرده کشتی گذشته باشد. یعنی این که از این نقطه به بعد خریدار باید کلیه هزینه ها و مسوولیت فقدان یا خسارت وارده به کالا را تقبل کند. اصطلاح FOB فروشنده را به ترخیص کالای صادراتی ملزم می کند. این اصطلاح را فقط می توان برای حمل دریایی یا آب راه داخلی به کار برد. در مواقعی که نرده کشتی کاربرد عملی ندارد از قبیل حمل با کشتی های رو - رو با کانتینر به کار بردن اصطلاح FCA «تحویل به حمل کننده» مناسب تر است.

#### هزینه و کرایه حمل (بندر و مقصد تعیین شده) CFR (Cost and Freight)

هزینه و کرایه حمل به معنای آن است که فروشنده باید هزینه ها و کرایه حمل مورد نیاز برای آوردن کالا به بندر مقصد تعیین شده را پردازد، ولی مسوولیت فقدان یا خسارت وارده به کالا همچنین هر گونه مخارج اضافی ناشی از حوادث بعد از تحویل روی عرشه، از زمانی که کالا از نرده کشتی در بندر بارگیری می گذرد از فروشنده به خریدار منتقل می شود. اصطلاح CFR فروشنده را ملزم می سازد که کالا را برای صدور ترخیص کند این اصطلاح را فقط برای حمل دریایی و آب راه داخلی می توان به کار برده در مواقعی که نرده کشتی کاربرد عملی نداشته باشد، مثل مواقع حمل با کشتی های رو - رو یا کانتینر، استفاده از اصطلاح CPT (کرایه حمل پرداخت شده تا) مناسب تر است.

#### هزینه، بیمه و کرایه حمل (بندر مقصد تعیین شده) CIF (Cost, Insurance and Freight)

هزینه، بیمه و کرایه حمل به معنای آن است که فروشنده وظایفی شبیه به CFR (هزینه و کرایه حمل) دارد، مضاف بر این که باید برای خطراتی که خریدار را در مورد فقدان یا خسارت وارده بر کالا در خلال حمل تهدید می کند

بیمه دریایی تهیه کند فروشنده قرارداد بیمه را منعقد می کند و حق بیمه را می پردازد. خریدار باید توجه داشته باشد که تحت اصطلاح CIF فروشنده فقط ملزم به گرفتن حداقل پوشش بیمه ای است. اصطلاح CIF فروشنده را ملزم به ترخیص کالا برای صدور می کند. این اصطلاح را فقط می توان برای حمل دریایی و آب راه داخلی به کار برد. در مواقعی که نرده کشتی کاربرد عملی نداشته باشد از قبیل حمل کالا با کشتی های رو - رو با کانتینر استفاده از اصطلاح CIP (حمل و بیمه پرداخت شده) مناسب تر است.

### مواد قانونی مرتبط

#### بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون ۱.۱.م مصوب ۱۳۷۸

ارائه خدمات حمل و نقل عمومی مسافری برون شهری و درون شهری، جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می باشد.

#### بند ۱۳ ماده ۹ قانون ۱.۱.م مصوب ۱۴۰۰

ارائه خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد.

#### بند ب ماده ۵۲ قانون برنامه ششم توسعه

مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد.

### مقررات موضوعه (نامه ها، بخشنامه ها، دستورالعمل ها، آیین نامه ها و ...)

#### بند ۱۸ بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۱/۱۲/۱۳۸۸

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 دستورالعمل‌های صادره مشمول پرداخت مالیات و عوارض متعلقه خواهد بود.

### بند ۵ بخشنامه ۱۳۳ مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۷

بدیهی است وجوهی از قبیل دوموراژ (تأخیر توقف کالا) و سود تضمین شده بابت فروش اقساطی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده خواهد بود .

### دستورالعمل شماره ۶۳۴۳۰ مورخ ۱۳۸۸/۰۸/۱۶ نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در صنعت

#### حمل و نقل جاده‌ای کالا

با عنایت به اجرائی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده در صنعت حمل و نقل بار کشور و به منظور رفع پاره ای ابهامات در رابطه با نحوه اجرای نظام مالیاتی مذکور در این صنعت، بر مبنای جلسات هماهنگی فیما بین سازمان امور مالیاتی کشور، سازمان راهداری و حمل و نقل جاده ای و تشکل های فعال در صنعت حمل و نقل جاده ای کشور(کانون انجمن های صنفی موسسات و شرکتهای حمل و نقل جاده ای کالا و کانون انجمن های صنفی رانندگان و سائل نقلیه حمل و نقل جاده ای کالا)، دستورالعمل حاضر اعلام و ابلاغ می گردد.

۱. حمل و نقل بار مشمول مالیات بر ارزش افزوده می باشد. لیکن حمل و نقل مسافر معاف از مالیات بر ارزش افزوده بوده و مشمول حکم اختصاصی بند(الف) ماده(۴۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده می گردد.

۲. آن دسته از شرکت های فعال حمل و نقل بار که مشمول مرحله اول ثبت نام و اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده اند، به همراه کلیه موسسات فعال در صنعت حمل و نقل بار، مشمول مرحله دوم اجرای این نظام مالیاتی محسوب گردیده و مکلف به اجرای تکالیف این قانون می باشند؛

۳. مأخذ و نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده و عوارض مربوطه به شرح زیر خواهد بود:

الف. در رابطه با جابجایی کالاهائی که حمل آنها بر اساس قرارداد حمل توسط شرکت / موسسه حمل و نقل بار صورت می گیرد، مأخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده، کل کرایه حمل کالا بوده و طرف قرارداد شرکت / موسسه، مکلف به پرداخت مالیات و عوارض متعلقه خواهد بود.

ب. در رابطه با جابجائی کالاهائی که حمل آنها توسط وسائل نقلیه متعلق به شرکت/موسسه حمل و نقل صورت می پذیرد مأخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده کل کرایه حمل کالا بوده و دریافت کننده خدمت حمل و نقل (صاحب کالا) مکلف به پرداخت مالیات و عوارض متعلقه می باشد.

ج. در رابطه با جابجائی کالاهائی که مشمول احکام بخشهای (الف) و (ب) این بند نمی گردند (یعنی حمل و نقل بر اساس قرارداد نبوده و وسیله نقلیه حمل کننده متعلق به شرکت/موسسه حمل و نقل نمی باشد) کمیسیون (کارمزد) شرکت/موسسه حمل و نقل، مأخذ پرداخت مالیات و عوارض محسوب خواهد گردید و مالیات و عوارض متعلقه از گیرنده خدمت (در این مورد صاحب کامیون) وصول می گردد.

۴. با عنایت به مفاد ماده (۱۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، شرکت ها/موسسات حمل و نقل مکلف خواهند بود از نمونه صورتحساب مندرج در این دستورالعمل در انجام کلیه معاملات بهره برداری نمایند. بدیهی است اطلاعات در صورتحسابهای صادره در چارچوب دستورالعمل حاضر و بر اساس اطلاعات مندرج در بارنامه ها و سایر اسناد حمل صادره توسط شرکت ها/موسسات حمل و نقل، درج خواهد گردید. برخی نکات مهم در رابطه با صدور صورتحساب به قرار زیر می باشد:

الف. صورتحسابهای صادره در سه نسخه تنظیم خواهد گردید که به ترتیب مربوط به شرکت/موسسه حمل و نقل، راننده و وسیله نقلیه و صاحب کالا/سفرارش دهنده حمل کالا می باشد (نسخه سوم صورتحساب صرفاً در موارد مندرج در بخش های (الف) و (ب) بند (۳) این دستورالعمل ضرورت دارد و در رابطه با بخش (ج) بند (۳) ضرورت نخواهد داشت).

ب. تکمیل بخش های مشخصات صاحب/فرستنده کالا و مهر و امضای مربوطه صرفاً در رابطه با صورتحسابهای صادره در چارچوب بخش های (الف) و (ب) بند (۳) این دستورالعمل ضرورت داشته و در رابطه با صورتحسابهای صادره در چارچوب بخش (ج) بند (۳) ضرورت نخواهد داشت.

ج. درج نشانی کامل، کدپستی ۱۰ رقمی و شماره تلفن رانندگان در بخش مربوطه اختیاری می باشد، لیکن درج سایر اطلاعات مربوطه اجباری خواهد بود.

۵. مالیات بر ارزش افزوده و عوارض مربوط که در چارچوب این دستورالعمل از سایر مودیان مشمول ثبت نام و اجرای این نظام مالیاتی اخذ گردد، با رعایت احکام ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان اعتبار مالیاتی دریافت کننده خدمت حسب مورد قابل کسر از مالیاتهای پرداختی ایشان و یا استرداد به آنان خواهد بود. این دستورالعمل در پنج بند به انضمام یک نمونه صورتحساب صادر گردیده است و لازم الاجرا است.

### بخشنامه ۴۳۵۱ مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۰۴

نظر به اینکه در اجرای مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده، توسط فعالان اقتصادی که به ارائه خدمات حمل و نقل مسافر از طریق انعقاد قرارداد حمل و نقل مسافر (اعم از دورن شهری و برون شهری) اشتغال دارند، سؤالاتی مطرح گردیده است، لذا به منظور اجرای صحیح قانون و همچنین اتخاذ رویه واحد برای مؤدیان و ادارات امور مالیاتی مقرر می‌دارد:

۱. از آنجاییکه وفق مقررات بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارائه خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون شهری و برون شهری، جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی به صورت کلی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد؛ لذا ارائه خدمات حمل و نقل عمومی مسافری از طریق انعقاد قرارداد نیز مشمول مقررات بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون خواهد بود و از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف است.

۲. حمل و نقل برون شهری مسافر در داخل کشور (اعم از اینکه با قرارداد یا بدون قرارداد باشد) با وسایل نقلیه زمینی (به استثناء ریلی)، دریایی و هوایی مشمول عوارض موضوع بند «الف» ماده (۴۳) قانون فوق الذکر می‌باشد، بنابراین اشخاص و مؤسسات حمل و نقل مسافر مکلف به پرداخت عوارض مزبور مطابق مقررات خواهند بود.

لازم به ذکر است، در مواردی که فعالان اقتصادی مطابق قراردادهای منعقد شده صرفاً وظیفه برنامه‌ریزی و مدیریت امور حمل و نقل را اجرا و در واقع اقدام به ارائه خدمات مدیریت حمل و نقل نمایند (به عبارتی درآمد تحصیلی آنان مطابق قرارداد منعقد شده، ناشی از حمل و نقل مسافر نباشد) در این صورت ارائه خدمات مزبور مشمول معافیت موضوع بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون نخواهد بود.

شماره ۲۶۰۲۷ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۰۸ دفتر فنی مالیاتی عنوان کانون انجمن‌های صنفی کارفرمایان موسسات و شرکت‌های حمل و نقل داخلی کالای کشور

بازگشت به نامه شماره ۴۱۰۹/۹۷/الف مورخ ۱۰/۱۱/۱۳۹۷ در خصوص ابهامات مالیاتی مطروحه پیرامون نحوه شناسایی درآمد مربوط به قراردادهای حمل و نقل، به آگاهی می‌رساند:

به طور کلی قراردادهای حمل با کارفرما دارای دو شکل متفاوت می‌باشد که در نوع اول کارفرما در ازای پرداخت وجه حمل، کلیه مسائل مربوط به حمل کالا را به شرکت حمل و نقل محول می‌نماید و شرکت نیز بر اساس امکانات خود اقدام به انجام عملیات حمل می‌نماید یا با عقد قرارداد با صاحبان وسائط نقلیه وظیفه حمل و نقل را به آنها محول می‌نمایند. در روش دیگر کارفرما با توجه به مفاد قرارداد منعقد با شرکت حمل و نقل در ازای پرداخت کارمزد، صرفاً مسئولیت مدیریت حمل کالا را به شرکت حمل و نقل واگذار می‌نماید و هزینه مربوط به کرایه‌ها مستقیماً به وسیله کارفرما به ایشان پرداخت می‌گردد بنابراین؛

در روش اول، شرکتهای حمل و نقل موظفند کلبه دریافتهای خود از کارفرما را به عنوان درآمد شناسایی نموده و هزینه‌های مربوط به حمل و با پرداختی به کرایه‌ها را به عنوان هزینه شناسایی و در دفاتر خود ثبت نمایند.

در روش دوم، با توجه به اینکه مسئولیت شرکت حمل و نقل صرفاً مدیریت موضوع و درآمد آن شرکت به صورت کارمزدی می‌باشد. کارمزد دریافتی به عنوان درآمد ثبت می‌گردد و هزینه حمل کالا نیز به عنوان هزینه شرکت حمل و نقل تلفی نخواهد شد.

لازم به ذکر است بر اساس بند (ز) ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور، سازمان مذکور می‌باشد لذا شایسته است در خصوص ابهام پیرامون نحوه انعکاس رویدادهای مالی مربوط به فعالیت‌های حمل و نقل جاده‌ای از سازمان یاد شده استعلام نمایند.

### بخشنامه ۴۵۱۴۳/۲۳۵/د مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۰۱ دفتر فنی

در خصوص ابهامات و اختلاف نظرهای پیش آمده در اتخاذ تصمیمات و حل و فصل پرونده‌های صنعت حمل و نقل، موارد زیر را به آگاهی می‌رساند؛

۱- به موجب بند (ز) ماده (۱) آیین نامه تأسیس و فعالیت شرکت‌های حمل و نقل بین‌المللی کالا، بارنامه سندی است قابل انتقال و مبین مالکیت کالا که حمل‌کننده یا نماینده وی پس از وصول کالا صادر می‌نماید و حاکی

از حمل کالای معینی از یک نقطه (مبدأ حمل) به نقطه دیگر (مقصد حمل) با وسیله حمل مورد توافق (کشتی، کامیون و ..) در مقابل کرایه حمل معین می باشد. لیکن به موجب ماده (۱۸۳) قانون مدنی، قرارداد عبارت است از اینکه یک یا چند نفر در مقابل یک یا چند نفر دیگر تعهد بر امری نمایند و مورد قبول آنها باشد. ضمناً به موجب ماده (۶) قانون الزام شرکتها و مؤسسات ترابری جاده ای، حمل بار در قلمرو جغرافیایی کشور بدون بارنامه تخلف محسوب می شود لذا در صورت تلقی بارنامه به عنوان قرارداد، کلیه خدمات حمل و نقل در ایران مشمول بند (۱) دستورالعمل نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در صنعت حمل و نقل جاده ای کالا ابلاغی طی شماره ۶۳۴۳۰ مورخ ۱۶/۰۸/۱۳۸۸ می شود که تفسیر و برداشت نادرستی از دستورالعمل یادشده می باشد.

۲- مطابق ماده ۴۶۶ قانون مدنی، اجاره عقدی است که به موجب آن، مستأجر، مالک منافع عین مستاجر می شود. بنابراین با توجه به اینکه اجاره دهنده در قبال دریافت مبلغ یا مبالغ مشخصی حق استفاده از دارایی را برای مدت مورد توافق به اجاره دهنده واگذار می کند لذا خودرو متعلق شامل خودروهای در تملک یا اجاره موسسه / شرکت حمل و نقل می باشد.

۳- دستورالعمل یادشده به منظور تبیین نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در صنعت حمل و نقل داخلی تدوین و ابلاغ شده است و با عنایت به مشمول نبودن حمل و نقل بار در خارج از کشور، قوانین و مقررات و رویه های حمل و نقل بین المللی در آن پیش بینی نشده است. لیکن به موجب نامه شماره ۲۴۹۸/۲۶۰ /ص مورخ ۳۰/۰۸/۱۳۹۶ معاون محترم مالیات بر ارزش افزوده عنوان دبیر کل محترم اتاق بازرگانی صنایع، معادن و کشاورزی ایران کارنه تیر عرضه کالا و یا ارائه خدمت محسوب نشده و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود. لذا با عنایت به غیرقابل معامله بودن راهنامه و مسئول بودن حمل کننده امکان واگذاری راهنامه به غیر وجود نداشته و محاسبه درآمد حاصل از فروش راهنامه (کارمزدی) به عنوان مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده حمل و نقل های بین المللی بر اساس کارنه تیرهای صادره توسط مؤسسات حمل و نقل بین المللی قابل پذیرش نمی باشد.

۴- طبق ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون است. بنابراین حمل و نقل بار اعم از دریایی، زمینی و هوایی در خارج از ایران از

مصادیق ماده (۱) قانون یادشده نمی باشد و لذا از این بابت مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود. لیکن این موضوع قابل تسری به خدمات ارائه شده از سوی کارگزاری ها و نمایندگی ها به نسبت کارمزد دریافتی آنها بابت خدمات جانبی حمل و نقل از قبیل تخلیه، بارگیری، یدک کشی سوخت رسانی و ... در داخل ایران نخواهد بود. مع الوصف شرکتهای حمل و نقل صرف نظر از نوع قرارداد، تابعیت طرف قرارداد، نحوه دریافت مبلغ حق الزحمه (ریالی یا ارزی) و نیز فارغ از نوع کالای مورد حمل که اقدام به ارائه خدمات حمل و نقل کالا نمایند مکلفند مالیات و عوارض مربوط را نسبت به ارائه خدمات انجام شده در قلمرو جغرافیایی کشور از صاحب کالا یا خریدار خدمت حسب مورد محاسبه، در صورت حساب های صادره درج و در تاریخ تعلق مالیات از طرف معامله وصول نمایند. با عنایت به اینکه در حمل و نقل خارجی بخشی از خدمات حمل و نقل کالا در داخل و بخشی دیگر در خارج از ایران ارائه می شود مؤدیان مالیاتی مکلفند بهای خدمات حمل و نقل داخل و خارج را تفکیک نمایند در غیر این صورت ادارات امور مالیاتی موظفند بهای خدمات حمل و نقل داخل و خارج را بر مبنای معیار معقول و منطقی تفکیک نموده و صرفاً مبلغ خدمات در داخل مأخذ مشمول مالیات و عوارض قرار گیرد.

### بخشنامه های حمل و نقل دریایی

بخشنامه های ۲۵۳۳۲ مورخ ۱۳۹۲/۰۸/۲۹ برای اجرا در سال ۱۳۹۳ و شماره ۶۷ مورخ ۱۳۹۵/۱۰/۰۴ برای اجرا در سال ۱۳۹۴ در خصوص چگونگی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر خدمات حمل و نقل دریایی بار نظر به اینکه در خصوص شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده، نسبت به خدمات حمل و نقل بین المللی دریایی با سؤالات و ابهاماتی مطرح گردیده، لذا با توجه به مجوز اخذ شده از مراجع قانونی ذیصلاح و احکام مقرر در مواد «۱» و «۱۵» قانون مالیات بر ارزش افزوده و نیز تعریف مذکور در بند (الف) ماده «۱» آیین نامه تأسیس و فعالیت شرکت های حمل و نقل بین المللی کالا مبنی بر «حمل و نقل بین المللی کالا عبارت از جابه جایی و حمل کالا از نقطه ای در داخل یک کشور به نقطه ای در داخل کشور دیگر با رعایت قوانین و مقررات حاکم بر آن است»؛ به منظور اجرای صحیح قانون و مقررات و همچنین اتخاذ رویه واحد مقرر می دارد:

ارائه خدمات حمل و نقل دریایی بار بین بنادر ایران و خارج از کشور و بالعکس به صاحبان کالا، به عنوان حمل و نقل بین المللی محسوب شده و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی باشد.



بدیهی است معافیت مزبور قابل تسری به خدمات ارائه شده از سوی کارگر گزاری ها و نمایندگی ها به نسبت کارمزد دریافتی آنها بابت خدمات جانبی حمل و نقل از قبیل تخلیه، بارگیری، یدک کشی، سوخت رسانی و ... در داخل ایران نخواهد بود.

**بخشنامه شماره ۱۶۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۲۷ در خصوص نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۹-۲۰۱ مورخ ۰۹/۱۰/۱۳۹۷ در خصوص خدمات حمل و نقل کشتیرانی کالای وارداتی** در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم، به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۹-۲۰۱ مورخ ۰۹/۱۰/۱۳۹۷ در خصوص خدمات حمل و نقل کشتیرانی کالای وارداتی، جهت اجراء به شرح ذیل ابلاغ می گردد:

«طبق ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد. بنابراین حمل و نقل کشتیرانی بین المللی بابت واردات کالا از سایر کشورها تا مبادی ورودی گمرک جمهوری اسلامی ایران اعم از این که توسط حمل و نقل کشتیرانی ایرانی یا خارجی انجام شده باشد، از مصادیق ماده (۱) مذکور نبوده و لذا از این بابت مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود.

این موضوع قابل تسری به خدمات ارائه شده از سوی کارگزاری ها و نمایندگی ها به نسبت کارمزد دریافتی آنها بابت خدمات جانبی حمل و نقل از قبیل تخلیه، بارگیری، یدک کشی، سوخت رسانی و ... در داخل ایران نخواهد بود.»

### **بخشنامه های حمل و نقل ریلی**

#### **بخشنامه شماره ۹ مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۰۷ موضوع ابلاغ رای شورا**

در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم، به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۴۱-۲۰۱ مورخ ۲۶/۱۲/۱۳۹۷ در خصوص حکم بند (ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه کشور نسبت به مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی، جهت اطلاع و اجراء به شرح ذیل ابلاغ می گردد:

«با توجه به حکم بند (ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه مبنی بر اینکه «مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت های مذکور در بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد» از آنجایی که به موجب بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات

حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد، بنابر این در اجرای حکم بند(ب) ماده (۵۲) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه در طول اجرای برنامه مذکور علاوه بر معافیت خدمات حمل و نقل عمومی مسافری ریلی (موضوع بند ۱۲ ماده ۱۲ فوق الذکر) مالیات و عوارض ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی بار با نرخ صفر محاسبه و به استناد ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات هایی که در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت های اقتصادی خود (به نسبت حمل و نقل ریلی بار) به استناد صورت حساب های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند با رعایت مقررات قابل استرداد می باشد.»

بدیهی است رعایت مفاد این بخشنامه درخصوص آن دسته از پرونده های مالیات بر ارزش افزوده که در مراحل دادرسی مطرح می باشند الزامی است.

### بخشنامه شماره ۵ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۱۲ رای دیوان و ابطال نظر شورا

به پیوست دادنامه شماره ۱۹۱۱ مورخ ۱۲/۱۲/۱۳۹۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متضمن رأی آن هیأت به شرح ذیل، مبنی بر ابطال صورتجلسه شماره ۴۱-۲۰۱ مورخ ۲۶/۱۲/۱۳۹۷ شورای عالی مالیاتی (ابلاغی طی بخشنامه ۹/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۰۷) جهت اجراء، ابلاغ می شود:

بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده: «در صورتی که مودیان 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.» همچنین به موجب بند (الف) ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که: «منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مودیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص شده به سازمان امور مالیاتی کشور می-باشند.» بر مبنای احکام مقرر در موازین قانونی فوق، محاسبه مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی در طول برنامه ششم توسعه با نرخ صفر، در هر حال مستلزم تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد برای درآمدهای حاصل از این خدمات معاف توسط مودیان مربوطه است و بر همین اساس، مقررات مورد شکایت که بر مبنای آنها مقرر شده است که در طول اجرای برنامه ششم توسعه، مالیاتهایی که مودیان ارائه کننده خدمات حمل و نقل

ریلی بار در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود (به نسبت حمل و نقل ریلی بار) پرداخت نموده‌اند، قابل استرداد می‌باشد، خلاف قانون و خارج از اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.»

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری خاصی در خصوص این مطلب وجود ندارد و بسته به نوع رویداد مالی، هر کدام از استانداردهای شناسایی درآمد و هزینه و غیره می‌تواند کاربرد داشته باشد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

مطابق بند ۱۰ فراخوان مرحله دوم ثبتنام مالیات بر ارزش افزوده مؤسسات حمل و نقل موتوری و باربری دارای مجوز از مراجع ذیربط، زمینی، دریایی و هوایی باربری (به استثناء واحدهایی که صرفاً به امر حمل و نقل مسافر اشتغال دارند) مشمول ثبتنام و انجام تکالیف قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند و به صورت ضمنی اشخاص حقیقی تاکنون فراخوان نشده‌اند. حمل و نقل اعم از بار و مسافر در قانون ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به استثنای حمل هوایی معاف از مالیات ارزش افزوده می‌باشد در خصوص حمل و نقل بار در محدوده قلمرو گمرکی کشور در قانون مصوب سال ۱۳۸۷ از تمام روش‌ها مشمول مالیات بر ارزش افزوده بود به استثنای حمل و نقل ریلی که از ابتدای برنامه ششم توسعه مشمول نرخ صفر عنوان شد. توضیحات ذیل به منظور رسیدگی به مالیات بر ارزش افزوده حمل و نقل تا تاریخ ۱۳/۱۰/۱۴۰۰ (قبل از قانون مصوب ۱۴۰۰) حائز اهمیت می‌باشد.

صنعت حمل و نقل بار شامل سه دسته دریایی و زمینی و هوایی می‌باشد و فعالان ارائه دهنده خدمات در این زمینه شامل فورواردر، شرکت‌های حمل و نقل که ممکن است خود حامل (کریر) باشند و یا نباشند، نماینده (agent) و اپراتور می‌باشد.

در حمل دریایی چهار نهاد فوق فعالیت دارند، می توان گفت فعالترین نهاد فورواردرها می باشند چرا که واسط بین حامل و صاحب کالا می باشند. و صاحب کالا دیگر ارتباطی با مابقی نهادها ندارد. این شرکتها درآمد را به صورت خالص ثبت می کنند و ناخالص درآمد را در حساب های واسط دیگری از جمله حساب های دریافتی و پرداختی ثبت می نمایند. در رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده این شرکتها مبلغ ناخالص درآمد را از حساب های واسط استخراج و مشمول می نماییم. در خصوص هزینه های پرداختی که بابت تی اچ سی یا هندلینگ و خدمات لجستیکی به کرییر و نماینده پرداخت می نمایند می توانند اعتبار مالیاتی شناسایی و استفاده نمایند. در خصوص شرکت های حمل و نقل یا کرییر همانطور که از نام آنها پیداست خدمات حمل بار را انجام می دهند که در خصوص حمل دریایی آن بخش از خدمات که خارج از مرزهای کشور صورت می گیرد معاف می باشند. نماینده (agent) نیز می تواند نماینده کشتی یا کانتینر باشد و خدمات لجستیک بارگیری و تخلیه را مدیریت می کند و تضمین های لازم را از فورواردرها در این خصوص اخذ می نماید که درآمد این نهاد به صورت کارمزدی می باشد و غالباً در حساب های دریافتی ثبت می گردد. اپراتورها نیز به نوعی نماینده سازمان بنادر می باشد که امور مربوط به صدور مجوزها و خدمات لجستیکی و بندری از قبیل بارگیری، بارگذاری و خدمات به کشتی ها از قبیل فانوس دریایی و هدایت کشتی ها در بنادر را انجام می دهند و با نماینده در ارتباط می باشند. از درآمد دریافتی اپراتورها بخشی را به سازمان بنادر تخصیص می دهند. اپراتورها با توجه به اینکه عمدتاً در مناطق آزاد و ویژه فعالیت دارند از ابتدای سال ۱۳۹۵ معاف می باشند در خصوص نماینده ها (agent) بابت سال های لغایت پایان ۱۴۰۰ ادعای معافیت دارند که با توجه به اینکه خدمات آنها منطقه ای (local) نبوده و کالا به خارج از منطقه و داخل کشور منتقل می گردد بنابراین مشمول مالیات و عوارض می باشند. همچنین بعضی (agent) ها خدمات فورواردری نیز انجام می دهند و خدمات مذکور مشمول می باشد.

در حمل زمینی نیز فورواردرها و شرکت های حمل و نقل (careers) فعالیت دارند. در خصوص شرکت های حمل و نقل قراین درآمدی به منظور رسیدگی مالیاتی در این مورد ردیابی سی ام ارها و راهنماهای کارنه تیر و بارنامه ها می باشد. CMR از انجمن صنفی کارفرمایی شرکت های حمل و نقل و شرکت های بیمه و کارنه تیر نیز از اتاق بازرگانی امور مربوط به کارنه تیر و بارنامه از سازمان راهداری قابل استعلام می باشد. به ازای هر دفترچه

## حمل و نقل

---

کارنه تیر یک سی ام آر ابطال می گردد. همچنین در رسیدگی فرورادر میزان ترانزیت محموله های خارجی در محاسبات در نظر گرفته شود.

در خصوص هوایی نیز شرکت هواپیمایی بابت حمل کالا مشمول و شرکت حمل و نقل نیز به نوبه خود مشمول و از اعتبار مالیاتی پرداختی به شرکت های هواپیمایی استفاده می نماید.

در خصوص حمل و نقل ریلی نیز با توجه به حکم بند ب ماده ۵۲ برنامه ششم توسعه، این خدمات را مشمول نرخ صفر دانست که علیرغم صدور رهنمود شورا مبنی بر تسهیم اعتبارات به حمل بار و مسافر، دیوان عدالت حکم بر ابطال رهنمود مذکور ارائه نمود و همچنان موضوع ابهام در خصوص تعلق اعتبار مالیاتی به خدمات معاف باقی ماند.

از ابتدای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، حمل و نقل مسافر و بار از طریق زمینی، دریایی و ریلی معاف لکن حمل هوایی اعم از بار و مسافر مشمول مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

---

# آژانس‌ها و گردشگری

### کلیات

#### مفاهیم و واژگان مرتبط:

**بلیط چارتر:** تعریف بلیط چارتر در واقع برگرفته از همان معنای لغوی آن است. بلیط چارتر به بلیط‌های پروازی گفته می‌شود که آژانس هواپیمایی بخشی از صندلی‌های یک پرواز یا تمام آن را از پیش اجاره کرده است. در مدل **Seat Charter**، تنها بخشی از صندلی‌های یک پرواز اجاره شده و در مدل **Full Charter**، تمامی صندلی‌ها در اختیار یک آژانس هواپیمایی قرار می‌گیرد.

**مجوز بند الف:** آژانس‌های مسافرتی بند الف تحت نظارت مستقیم سازمان هواپیمایی کشوری هستند و وظیفه اصلی آنها فروش بلیط خطوط هوایی داخلی و خارجی است. این گروه آژانس‌ها مجوز صدور بلیط تمامی ایرلاین‌های داخلی (مشروط به عقد قرارداد با خطوط هواپیمایی داخلی) و خارجی را دارند و با رعایت آیین‌نامه‌ها و ضوابط مربوطه می‌توانند به عضویت **IATA** درآیند.

آژانس‌های صرفاً بند الف به هیچ عنوان حق برگزاری تور را ندارند. همچنین مجوز فروش تورهای سایر دفاتر برگزارکننده را نداشته و مجاز به عقد قرارداد تور با مسافر نیستند. آژانس‌های مسافرتی دارای مجوز بند الف، اصطلاحاً «شرکت خدمات مسافرت هوایی» یا «آژانس هواپیمایی» نامیده می‌شوند.

**مجوز بند ب:** آژانس‌های بند ب تحت نظارت مستقیم سازمان میراث فرهنگی صنایع دستی و گردشگری هستند. وظیفه اصلی آژانس‌های بند ب برگزاری انواع تورهای داخلی و خارجی، تورهای ورودی، رزرو هتل، اخذ ویزا و سایر فعالیت‌های مرتبط با صنعت گردشگری می‌باشد. آژانس‌های صرفاً بند ب حق برگزاری تور در مسیر عربستان (حج)، سوریه و عراق را ندارند. به طور کلی آژانس‌های مسافرتی بند ب با عنوان «شرکت خدمات جهانگردی» لقب گرفته‌اند.

**مجوز بند پ:** آژانس‌های بند پ دارای مجوز از سازمان حج و زیارت هستند. و تحت نظارت مستقیم سازمان حج و زیارت هستند. وظیفه اصلی آژانس‌های دارای مجوز بند پ برگزاری انواع تورهای زیارتی از جمله اجرای تور زیارتی در مسیر عربستان یا حج، سوریه و عراق می‌باشد. آژانس‌های صرفاً بند پ یا همان دفاتر خدمات

زیارتی حق برگزاری تور در مسیرهای غیر زیارتی را ندارند. آژانس‌های مسافرتی دارنده مجوز بند پ، با عنوان «شرکت خدمات زیارتی» معروف هستند.

آژانس‌های مسافرتی می‌توانند هر یک از مجوزهای آژانس بند الف، آژانس بند ب، آژانس بند پ را بطور مجزا و یا ترکیبی از دو یا هر سه مجوز را اخذ نمایند. در اینصورت آژانسهای مسافرتی مربوطه بطور همزمان تحت نظارت مستقیم تمامی سازمان‌هایی قرار خواهند داشت که مجوزهای خود را از آنها دریافت نموده‌اند. در این حالت روی تابلوی آژانس مربوطه عبارت: شرکت خدمات مسافرت هوایی، جهانگردی و زیارتی درج می‌گردد.

### مواد قانونی مرتبط

#### بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون ۱۰.م.م صوب ۱۳۷۸

ارائه خدمات حمل و نقل عمومی مسافری برون شهری و درون شهری، جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

#### جزء ۱۳ و ۱۵ بند ب ماده ۹ قانون ۱۰.م.م صوب ۱۴۰۰

۱۳- ارائه خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برونشهری و بین‌المللی جاده‌ای، ریلی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد.

۱۵- خدمات اقامتی هتل‌های سه ستاره و پایتتر، مهمانپذیرها و سایر مراکز اقامتی دارای مجوز از وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی یا اتحادیه‌های ذیربط از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد.

**ماده ۱۰ قانون ۱۰.م.م صوب ۱۴۰۰؛** موارد زیر از پرداخت مالیات و عوارض معاف هستند و مالیات و عوارض خرید نهاده‌های آنها مسترد می‌شود:

الف - صادرات کالاها به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی با ارائه پروانه سبز گمرکی صادره توسط گمرک یا برگ خروجی (در مورد صادرات کالا) و صادرات خدمات با ارائه قرارداد مربوط و گواهی انجام کار که به تأیید نزدیکترین نمایندگی رسمی جمهوری اسلامی ایران در کشور مقصد رسیده باشد یا گواهی ارزی با تأیید بانک مرکزی یا سایر اسناد و مدارک مثبت.



تبصره ۳- خدماتی که توسط اشخاص مقیم ایران (اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی و یا شعب شرکتهای خارجی مقیم ایران) ارائه می شود و محل مصرف خدمات و یا مقصد خدمات داخل باشد یا خارج از کشور، در صورتی که مستقیم یا غیرمستقیم ارز حاصل و وارد کشور بشود صادرات محسوب می گردد.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

تفاهم نامه با سازمان امور مالیاتی (در راستای قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۲)

۱- فعالان اقتصادی حائز شرایط فراخوان های نظام مالیات بر ارزش افزوده شاغل در دفاتر خدمات مسافرت هوایی و جهانگردی ایران مکلفند نسبت به ثبت نام و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ مشمولیت با توجه به فراخوان های اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده اقدام نمایند.

۲- فعالان اقتصادی حائز شرایط فراخوان های نظام مالیات بر ارزش افزوده شاغل در دفاتر خدمات مسافرت هوایی و جهانگردی ایران در صورت عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی ارزش افزوده دوره های گذشته لغایت بهار سال ۱۳۹۲ نسبت به تسلیم اظهارنامه های الکترونیکی دوره های گذشته حداکثر تا پایان شهریور سال ۱۳۹۲ اقدام نمایند. بدیهی است در صورت انجام تکالیف مزبور در مهلت تعیین شده از مساعدت در تقسیط و بخشودگی جرائم با توجه به اختیار ماده ۳۳ قانون بهره مند خواهند شد.

۳- به استناد بند (۱۲) ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات و عوارض بر ارزش افزوده معاف می باشند، لذا ارائه خدمات حمل و نقل توسط شاغلین در صنف یاد شده از طریق انعقاد قرار داد چارتر مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود. لیکن معافیت مزبور قابل تسری به ارائه خدمات برگزاری تورها اعم از سیاحتی، زیارتی و جهانگردی، رزرو هتل، کارمزد دریافتی بابت فروش بلیط به مشتریان، انواع خدمات کارگزاری، بازاریابی، تبلیغات و سایر خدمات مشمول نخواهد بود.

۴- در کلیه مواردی که ارائه دهندگان خدمات تور اقدام به ارائه خدمات برگزاری تورهای مسافرت هوایی، جهانگردی و زیارتی می نمایند در صورت عدم تفکیک موارد معاف و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده،

فارغ از اقلام تشکیل دهنده، بهای تمام شده و نهادهای آن، مکلف به محاسبه و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده از مأخذ ما به ازاء دریافتی خواهند بود. بدیهی است در صورتی که شاغلین در دفاتر خدمات مسافرت هوایی و جهانگردی ایران به نیابت از سایر اشخاص و با دریافت کارمزد مستند به قرارداد اقدام به ارائه خدمات تور برای برگزار کننده اصلی (مجری تور) نمایند، کارمزد دریافتی بابت خدمت ارائه شده مأخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده می باشد.

۵- عرضه کالا و خدمت در ایران مشمول مقررات این قانون می باشد. لذا آن بخش از ارائه خدمات که در خارج از ایران انجام می شود با ارائه مستندات لازم مشمول مالیات و عوارضی نخواهد بود.

### نامه شماره ۲۳۲/۲۸۵۱/ص مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۱۹ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی

به موجب جزء (۱۳) بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، ارائه خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی، از پرداخت مالیات و عوارض معاف است. لیکن این معافیت قابل تسری به خدمات حمل و نقل هوایی بار و مسافر نخواهد بود. در این چارچوب مستفاد از مواد (۱) و (۱۱) قانون مزبور مالیات و عوارض ارائه خدمات حمل و نقل هوایی در ایران از مسافر و یا خریدار خدمت حمل حسب مورد، قابل مطالبه و وصول است. بنابراین مادامی که شرکتهای حمل و نقل هوایی ترتیبات حمل و نقل هوایی مسافر و بار را فراهم نمایند، مکلف اند مالیات و عوارض ارائه خدمات حمل و نقل هوایی در ایران (قلمروی جغرافیایی کشور) را از مسافر و یا خریدار خدمت حمل بار حسب مورد مطالبه و وصول نمایند.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری خاصی در خصوص این مطلب وجود ندارد و بسته به نوع رویداد مالی، هر کدام از استانداردهای شناسایی درآمد و هزینه و غیره می تواند کاربرد داشته باشد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

آژانس‌های مسافری و شرکت‌های خدمات گردشگری و زیارتی خدمات مختلفی از جمله، برگزاری تور، رزرو هتل، خدمات بازاریابی و فروش بلیط انجام می‌دهند. ارائه خدمات حمل و نقل توسط شاغلین در صنف یاد شده از طریق انعقاد قرار داد چارتر لغایت ۱۳/۱۰/۱۴۰۰ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود. لیکن معافیت مزبور قابل تسری به مابقی خدمات مشمول از جمله موارد ذکر شده در بالا نمی‌باشد. در قانون آزمایشی لغایت ۱۳/۱۰/۱۴۰۰ ملاک صادرات، ارائه خدمات در خارج قلمرو کشور بوده و با توجه به اینکه بخشی از خدمات به مسافری در خارج مرزها انجام گرفته بنابراین بخش مذکور معاف از مالیات بر ارزش افزوده بوده است.

لازم به ذکر است مطابق ماده ۹ قانون ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، خدمات هتل‌های سه ستاره و پایینتر، مهمانپذیرها و سایر مراکز اقامتی دارای مجوز مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد و به نظر می‌رسد با توجه به بخشنامه‌های موارد مشابه، معافیت مذکور نیز قابل تسری به موارد کارمزدی و بازاریابی نمی‌گردد مگر اینکه موضوع صراحتاً توسط سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه تبیین گردد. همچنین جابجایی مسافر نیز از طریق هوایی مشمول می‌باشد بنابراین موارد چارتر نیز مشمول می‌باشند. در قانون دائمی مصوب ۱۴۰۰ از تاریخ ۱۳/۱۰/۱۴۰۰ مابعد با توجه به ماده ۱۰ قانون مذکور، ملاک صادرات برای این دسته از فعالان اقتصادی گواهی ارزآوری محسوب می‌شود و به نوعی شاید بتوان گفت برگزاری تور خارج از کشور برای مسافران ایرانی ارزآوری محسوب نمی‌گردد و با توجه به این موضوع صادرات محسوب نشده و مشمول مالیات گردد. در مقابل برگزاری تور داخل کشور برای مسافری خارجی، مطابق تبصره ۳ ماده ۱۰، با توجه به ارزآوری صادرات محسوب می‌شود و معاف می‌باشد.

---

# **بودجه و کمک‌زیان‌های دولتی و کمک‌های شهرداری‌ها**

### کلیات

بودجه سالانه دولت به منظور جبران هزینه‌های بخش دولتی و نهادهای عمومی در قالب بودجه، کمک، یارانه، جبران زیان و کمک به شهرداری‌ها و سایر نهادهای عمومی تصویب می‌گردد. از نگاه مالیاتی بودجه‌ی اعطایی به یک نهاد و ارگان عمومی و دولتی، اگر در ازای کالا و خدمت خاصی نباشد همانند تامین مالی در یک شرکت خصوصی از طریق جاری شرکا دیده می‌شود.

همچنین اعمال معافیت در موارد بودجه‌ای در بحث مالیات بر ارزش افزوده مربوط به مصارف دولتی می‌باشد و بسته به نقطه‌ای از زنجیره ارزش محصول که معافیت اعمال می‌گردد به نوعی جلوگیری از کاهش توان خرید بودجه مصوب برای برخی مصارف دولت می‌باشد مثلاً در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ معافیت اقلام نظامی که از محل بودجه نظامی تامین اعتبار شده بود به منظور تقویت توان نظامی کشور معاف شده بود. در خصوص درآمد چون مالیات خود نوعی از درآمدهای دولت می‌باشد مالیات بر درآمدهای دولت توجیه عقلانی ندارد.

### مواد قانونی مرتبط

**تبصره بند ۱۷-ب ماده ۹ قانون مصوب ۱۴۰۰:** در مواردی که دریافت وجه توسط یک مودی 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 به‌عنوان سرمایه و انواع کمک‌های دولتی، عرضه خدمت محسوب نمی‌شود و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض نمی‌باشد.

**تبصره ۲ ماده ۵ قانون مصوب ۱۴۰۰:** موارد زیر جزء مأخذ محاسبه مالیات و عوارض نمی‌باشد:

الف - انواع تخفیفات اعطائی؛

ب - مالیات و عوارض موضوع این قانون که قبلاً توسط عرضه کننده کالا یا ارائه دهنده خدمت پرداخت شده است؛

پ - سایر مالیات‌های غیرمستقیم و عوارضی که به موجب قوانین موضوعه هنگام عرضه کالا یا ارائه خدمت به آن تعلق گرفته است؛

ت - وجوهی که به موجب سایر قوانین وصول می‌شود و به حساب درآمد عمومی یا به حساب درآمد شهرداری‌ها واریز می‌گردد؛

ث - کمک‌های پرداختی شهرداری‌ها و دهیاری‌ها به سازمان‌های غیرانتفاعی وابسته به خود طبق قوانین و مقررات موضوعه، مشروط به آنکه مالیات متعلقه به عنوان بخشی از آن احتساب نشده باشد؛

ج - یارانه پرداختی دولت بابت جبران تمام یا قسمتی از قیمت کالاها و خدمات مشمول قیمت‌گذاری؛ مشروط به آنکه مالیات فروش به عنوان بخشی از آن احتساب نشده باشد.

چ - وجوهی که از ردیف‌های بودجه‌ای مصوب دستگاه‌ها بین شرکتهای تابعه در قوانین بودجه سنواتی جا به جا می‌شود مشروط بر آنکه بابت خرید یا فروش کالا و خدمات نباشد.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها و ...)

#### نامه شماره ۲۶۰/۵۲۹۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۸/۲۴ معاونت ارزش افزوده

به استناد نص صریح ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات آن‌ها (به استثنای موارد معاف مصرح در ماده ۱۲ قانون مذکور) با رعایت ترتیبات پیش‌بینی شده در قانون و دستورالعمل‌های صادره، مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد و به موجب ماده (۱۴) قانون یاد شده مأخذ محاسبه مالیات و عوارض، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب خواهد بود. در همین چارچوب و به استناد ماده (۲۰) قانون مزبور مؤدیان از جمله شرکت‌های توزیع نیروی برق مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را در تاریخ تعلق از طرف دیگر معامله وصول نمایند. لیکن با توجه به نظریه معاون محترم حقوقی رئیس‌جمهور (وقت) صادره به شماره ۷۲۲/۲۲۸۶۵۵ مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۱۲ که مقرر می‌دارد «مبلغی که به عنوان مابه‌التفاوت در دفاتر به حساب دولت منظور می‌شود انطباقی با تکالیف یاد شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده ندارد و با توجه به مراتب فوق یارانه پرداختی دولت بابت برق موضوعاً از شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج است و از این جهت نیازی به صدور مصوبه نمی‌باشد.» سازمان امور مالیاتی کشور نظریه فوق را طی بخشنامه شماره

۲۰۰/۱۳۹۳ مورخ ۱۳۹۰/۰۱/۲۸ با موضوع شمول یا عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر یارانه پرداختی دولت بابت برق صادر نمود. بر این اساس تعهد پرداخت مابه‌التفاوت قیمت فروش تکلیفی برق و هزینه‌های تمام شده واقعی توسط دولت و فارغ از یارانه یا جبران زیان بودن آن به صورت نقدی یا غیر نقدی، از مصادیق عرضه کالا و ارائه خدمت نبوده، بنابراین مابه‌التفاوت یاد شده مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد و اعتبار مالیاتی مربوط نیز به همان نسبت قابل پذیرش نخواهد بود.

خاطر نشان می‌سازد با توجه به تصویب نامه شماره ۱۵۰۱۱/ت/۵۲۱۲۶ مورخ ۱۳۹۶/۰۲/۱۲ هیأت محترم وزیران در رابطه با بدهی‌های ناشی از مابه‌التفاوت نرخ تکلیفی و هزینه‌های قطعی (قیمت واقعی) شرکت‌های توزیع نیروی برق در سال ۱۳۸۶ و سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱، علی‌رغم مفاد ماده (۶) قانون حمایت از صنعت برق مصوب ۱۳۹۴/۰۸/۱۰ مجلس شورای اسلامی، به جهت ملغی‌الاثربودن تصویب نامه شماره ۲۴۸۱۹۱/ت/۴۵۳۸۶ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۶، به حساب زیان شرکت‌های یادشده منظور گردید و در اجرای بند (۱۲) ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم از درآمد مشمول مالیات مشخصه سال‌های مذکور و سال‌های بعد قابل استهلاک است. لذا با عنایت به مصوبه اخیر، مقررات مفاد تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده (پذیرش اعتبار به نسبت درآمدهای مشمول و معاف) در رابطه با سنوات ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ در رابطه با شرکت‌های توزیع نیروی برق موضوعیت نخواهد داشت.

### بخشنامه شماره ۷۹۹۸ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ معاونت ارزش افزوده

نظر به این که در خصوص مأخذ محاسبه مالیات و عوارض و نیز اعتبارات ناشی از کمک‌زیان‌های پرداختی به اشخاص و همچنین جوهری که به موجب قوانین موضوعه (از جمله قانون بودجه سالانه به عنوان عوارض توسط اشخاص دریافت می‌شود ابهاماتی مطرح گردید به منظور وحدت رویه در اجرا مقرر می‌دارد:

۱- کمک‌های پرداختی به اشخاص که در ازاء ارائه خدمت و عرضه کالا نبوده و همچنین کمک‌های جبران زیان که بابت بهای کالا و ارائه خدمت نباشد، مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود. - اعتبارات ناشی از خریدی که از محل مذکور برای فعالیت‌های مشمول مالیات و عوارض صورت می‌پذیرد، با رعایت مقررات موضوعه قابل قبول خواهد بود.

۲- جوهری که به موجب قوانین موضوعه از جمله قوانین بودجه تحت عنوان عوارض دریافت و به حساب خزانه داری کل کشور واریز می‌شود (از جمله موضوع بند (ز) تبصره (۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۴) به عنوان

مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده محسوب نخواهد شد، ضمناً مالیات و عوارض پرداختی از محل وجوه مذکور مادامی که برای طرح‌های تملک‌داری سرمایه دولت نباشد و صرفاً برای عرضه کالاها و ارائه خدمات پرداخت شود اعتبار ناشی از آن قابل پذیرش خواهد بود. بدیهی است کلیه پاسخ‌های مغایر قبلی با توجه به مراتب فوق لغو می‌گردد.

### بخشنامه شماره ۳۹ مورخ ۱۳۹۸/۰۵/۰۷

به منظور اجرای صحیح مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده و وحدت رویه در رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده‌های نفتی ایران و شرکت‌های پالایش نفت، با اتخاذ ملاک از نامه شماره ۹۸۵۶۷/۵۷ مورخ ۰۱/۰۶/۱۳۹۴ معاون محترم نظارت مالی و خزانه دار کل کشور و نظریه‌های شماره ۲۲۸۶۵۵/۷۲۲ مورخ ۱۲/۱۰/۱۳۸۹ و شماره ۳۳۴۱۸/۷۲۲ مورخ ۱۰/۰۵/۱۳۹۰ معاون محترم حقوقی رئیس جمهور وقت و سرپرست محترم امور هماهنگی و رفع اختلاف حقوقی دستگاه‌های اجرایی معاون حقوقی رئیس جمهور وقت و همچنین رای هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۱۰۱۲۸/۰۶/۰۹/۹۷۰۹۹۷۰۹۰۶ مورخ ۲۶/۰۶/۱۳۹۷ که طی بخشنامه شماره ۱۲۳/۹۷/۲۰۰ مورخ ۰۳/۰۹/۱۳۹۷ ابلاغ گردیده مبنی بر رد شکایت ابطال بند ۲ بخشنامه شماره ۱۶۷۶۷/۲۰۰ مورخ ۱۳/۰۷/۱۳۹۰ و بخشنامه‌های شماره ۷۷/۹۴/۲۰۰ مورخ ۰۵/۰۸/۱۳۹۴ و شماره ۶۲/۹۵/۲۰۰ مورخ ۲۸/۰۹/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی کشور، چنانچه حسب بررسی اسناد و مدارک مثبتة احراز گردد مودی در دوره‌های مالیاتی سال مورد رسیدگی مابه‌التفاوت قیمت (یارانه) را در دفاتر لحاظ نموده، بنابراین یارانه پرداختی دولت بابت مابه‌التفاوت فروش فرآورده‌های نفتی (اصلی) شامل بنزین، نفت سفید، نفت کوره، نفت گاز و گاز مایع از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج بوده و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۴) قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد و با توجه به مقررات موضوع تبصره‌های (۲) و (۳) ماده (۱۷) قانون یاد شده، مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط به یارانه پرداختی دولت قابل تهاتر و کسر از مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش نخواهد بود.

### بخشنامه شماره ۵۱ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۰۱

به پیوست تصویب‌نامه شماره ۷۰۷۰۵/ت/۵۳۴۱۸-هـ مورخ ۱۳/۰۶/۱۳۹۵ هیأت محترم وزیران که مقرر نموده:



«مبالغ پرداخت - شده بابت مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات خریداری - شده از محل یارانه -ها توسط شرکت -های توزیع برق و توانیر از محل اعتبارات تبصره (۲) ماده (۱۰۱) قانون برنامه پنجم توسعه، مصوب در بودجه عمومی پرداخت خواهد شد.» جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال میگردد.

### نامه شماره ۹۸۵۶۷ مورخ ۱۳۹۴/۰۶/۰۱ خزانه داری کشور

درخصوص مالیات و عوارض ارزش افزوده مابه التفاوت قیمت پنج فرآورده اصلی و سوخت هوایی سال های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ موضوع جزء (۴) بند (۳) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۲ و همچنین بند (د) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۳۹۳ کل کشور، به استحضار می‌رساند؛ همان گونه که قبلا طی نامه های شماره ۱۹۸۴۱۸/۵۴ مورخ ۱۳۹۱/۱۰/۲۴ و ۵۴۲۰۷۴۷۳ مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۱۰ در ارتباط با موضوع فوق مربوط به سالهای گذشته اعلام گردیده است، قید عبارت مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع اجزاء یاد شده صرفا برای محاسبه مابه التفاوت (یارانه) فرآورده های یاد شده در داخل کشور و به عنوان یکی از اقلام تشکیل دهنده قیمت آزاد فرآورده‌های مذکور می‌باشد. در همین ارتباط مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده برای هر یک از اقلام پنج فرآورده اصلی و سوخت هوایی در جدول پیوست آیین نامه های اجرایی بند (۳) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۲ و تبصره (۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۳ کل کشور محاسبه و در قیمت فروش تکلیفی آنها اعمال گردیده است. ضمن این که مالیات بر ارزش افزوده طبق تبصره های مربوط و آیین نامه اجرایی مورد اشاره، صرفا یک بار و در انتهای زنجیره عرضه فرآورده محاسبه و مطالبه می‌شود. در ارتباط با ثبت حسابداری در زمان محاسبه مابه التفاوت، به موجب دستورالعمل حسابداری سال های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ ثبت‌های ذیل در دفاتر شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده های نفتی ایران صورت می‌گیرد؛

سال ۱۳۹۲: سرفصل حساب دولت خزانه داری کل بدهکار..... سرفصل حساب مابه التفاوت (یارانه) بستانکار  
سال ۱۳۹۳: سرفصل حساب دولت خزانه داری کل بدهکار سرفصل حساب جاری شرکت های پالایش نفت بستانکار

شایان ذکر است مبالغ مربوط به مالیات بر ارزش افزوده توسط خزانه داری کل کشور براساس اعلام سازمان امور مالیاتی به حسابهای مربوطه واریز شده است. با توجه به این که در حال حاضر ثبتی از این بابت در دفاتر خزانه انجام نمی‌گیرد؛ لیکن مالیات و عوارضی یاد شده بخشی از طلب آن شرکت از دولت (خزانه داری) را تشکیل می‌دهد که موضوع نحوه ثبت این موضوع در جلسات و مکاتبات متعدد به شرکت ملی پالایش و پخش

فرآورده‌های نفتی اعلام شده است که به نحو مقتضی نسبت به اصلاح مانده انباشته مالیات بر ارزش افزوده در حساب طلب از دولت اقدام نماید. همچنین میزان یارانه منظور شده به حساب‌های مربوط برای سال‌های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳، با عنایت به این که تسویه حساب نهایی برای سال‌های مورد نظر صورت نگرفته است قطعی و نهایی نمی‌باشند. مزید استحضار به پیوست تصویر نامه شماره ۹۳۲۰۸۰۷ مورخ ۲۹/۹/۱۳۹۳ سازمان حسابرسی منضم به گزارش عملکرد مالی جزء (۴) بند (۳) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور حاوی محاسبات مربوط به مابه التفاوت ایفاد می‌گردد.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری مربوط به این فصل، استاندارد شماره ۱۰ با عنوان حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت می‌باشد که در اینجا برخی بندهای مهم این استاندارد ارائه می‌گردد.

#### استاندارد حسابداری شماره ۱۰ (حسابداری کمک‌های بلاعوض)

۱. این استاندارد باید برای حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت و سایر اشکال کمک‌های دولتی بکار گرفته شود.  
۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- دولت: متشکل است از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادها و ارگانهای دولتی، شرکتهایی که بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها متعلق به دولت است و سایر مؤسساتی که به موجب قوانین موضوعه، دولتی شناخته می‌شود.
- درآمد عملیاتی: عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، بجز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد.
- کمک دولت: عبارت از عملیاتی است که توسط دولت به منظور فراهم کردن مزایای اقتصادی برای یک واحد تجاری یا گروهی مشخص از واحدهای تجاری در چارچوب قوانین و مقررات معین انجام می‌شود. از لحاظ مقاصد این استاندارد، مزایایی که تنها به طور غیرمستقیم و از طریق انجام عملیات مؤثر بر شرایط عمومی تجاری فراهم می‌شود، مانند تدارک امکانات زیربنایی در مناطق در حال توسعه یا تحمیل محدودیتهای تجاری بر رقبای جزء کمک‌های دولت محسوب نمی‌گردد.

• کمک‌های بلاعوض دولت: عبارت است از کمک‌های دولت به شکل انتقال دارایی به واحد تجاری یا جلوگیری از خروج آن از واحد تجاری در قبال رعایت برخی شرایط، در گذشته یا آینده، مربوط به فعالیتهای واحد تجاری. آن گروه از کمک‌های دولت که تعیین ارزش آنها به نحو معقولی امکان‌پذیر نیست و همچنین معاملات واحد تجاری با دولت که نتوان آنها را از فعالیتهای عادی واحد تمیز داد، جزء کمک‌های بلاعوض دولت محسوب نمی‌شود.

• ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

۶. کمک‌های بلاعوض دولت از لحاظ ماهیت و اهداف دارای اشکال متفاوتی است که عمدتاً به شرح زیر می‌باشد:

الف. کمک‌هایی که جهت حمایت مالی واحد تجاری در شرایط اضطراری یا جبران مخارج تحمل شده قبلی آن بدون هرگونه پیش شرطی درارتباط با عملیات آتی واحد تجاری یا الزام آن به انجام مخارج بیشتر، اعطا می‌شود. برای مثال، می‌توان از کمک‌های بلاعوض دولت جهت جبران خسارات ناشی از حوادث طبیعی و جنگ یا جلوگیری از تعطیل واحدهای تجاری نام برد.

ب. کمک‌هایی که جهت تأمین مالی فعالیتهای واحد تجاری طی مدتی مشخص یا جبران زیان، هزینه‌ها یا کاهش درآمد واحد تجاری و با پیش‌بینی قبلی اعطا می‌شود. در برخی موارد، این کمک‌های بلاعوض منبع عمده درآمد واحد تجاری را تشکیل می‌دهد. برای نمونه می‌توان از یارانه‌های پرداختی در رابطه با بهای خرید مواد یا فروش محصول و یا جبران زیان شرکتهای دولتی ارائه‌کننده خدمات عمومی نام برد.

ج. کمک‌هایی که شرط اساسی اعطای آن الزام واحد تجاری دریافت‌کننده کمک، به خرید یا ساخت داراییهای غیرجاری یا تحصیل آن به هر شکل دیگر است. در رابطه با این کمک‌ها شرایط فرعی دیگری نیز ممکن است در نظر گرفته شود که نوع یا محل استفاده از داراییهای مزبور یا دوره‌هایی را که طی آن داراییها باید تحصیل یا نگهداری شود محدود سازد. در برخی موارد، در صورت عدم دریافت این کمک‌ها، واحد تجاری اساساً قادر به شروع یا ادامه فعالیت خود نیست. از جمله این کمک‌ها می‌توان به کمک از محل داراییهای ایجاد شده طرحهای عمرانی و اهدای داراییهای ثابت مشهود اشاره کرد.

د. کمک‌هایی که در قالب بخشش مطالبات دولت از واحد تجاری (از قبیل بخشودگی اصل و سود تضمین شده تسهیلات دریافتی) اعطا می‌گردد و نیز کمک‌هایی که جمعاً و خرجاً در بودجه دولت منظور می‌شود (یعنی از یک طرف به عنوان درآمد دولت و از طرف دیگر به عنوان هزینه دولت در بودجه شناسایی می‌شود) از قبیل معافیت‌های گمرکی اعطایی به وزارت نیرو و شرکتهای تابعه موضوع ماده واحده مصوب ۱۳۶۵/۴/۱۵ مجلس شورای اسلامی و یا تأمین غیر مستقیم مابه‌التفاوت مابه‌ازای ریالی ارز تخصیصی به واحدهای تجاری طبق قانون بودجه و موافقتنامه‌های مربوط.

۷. کمک دولت می‌تواند به اشکالی غیر از کمک‌های بلاعوض در قالب **اعطای مزیت‌های خاص** صورت گیرد که متضمن جریان ورود منابع به واحد تجاری یا کاهش جریان خروج منابع از آن نباشد، برای نمونه می‌توان از کمک‌های مشاوره‌ای، اعطای شرایط ترجیحی در تسهیلات پرداختی، تضمین بدهی واحد تجاری، معافیت‌های مالیاتی و گمرکی و اعمال نرخهای ارزان قیمت ارز در سیستم‌های ارزی چند نرخ نام برد.

۸. کمک‌های بلاعوض دولت در صورت احراز شرایط زیر **شناسایی** می‌شود:

الف. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با کمک بلاعوض به درون واحد تجاری یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی آتی از واحد تجاری محتمل باشد،

ب. مبلغ کمک بلاعوض به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری باشد،

ج. مخارج مرتبط با کمک بلاعوض دریافتی به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری باشد، و

د. اطمینان معقولی در رابطه با اجرای شرایط مربوط به مصرف کمک بلاعوض وجود داشته باشد.

۹. هرگاه نحوه عمل حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت در **قوانین آمره** پیش‌بینی شده باشد، باید ضمن رعایت معیارهای شناخت مندرج در بند ۸، از نحوه عمل حسابداری مندرج در متن قوانین مربوط تبعیت کرد.

۱۳. در صورت عدم تصریح نحوه حسابداری در قوانین آمره، انواع کمک‌های بلاعوض دولت مشروط به رعایت معیارهای شناخت مندرج در بند ۸ به شرح زیر در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد:

الف. در مواردی که کمک بلاعوض به منظور جبران زیان، هزینه‌ها یا کاهش درآمد واحد تجاری با پیش‌بینی قبلی یا برای حمایت مالی واحد تجاری در شرایط اضطراری و جبران مخارج تحمل‌شده قبلی آن اعطا می‌شود، این کمک‌ها را باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن دوره قابل وصول می‌گردد، شناسایی کرد.

ب. کمک بلاعوضی که جهت تأمین مالی فعالیت‌های عمومی واحد تجاری طی یک دوره بلندمدت مشخص یا به منظور جبران کاهش درآمد جاری و یا آتی واحد تجاری اعطا می‌شود، باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در ارتباط با آن دوره دریافت می‌گردد و در صورت مشخص نبودن دوره مربوط، در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن قابل وصول می‌شود، شناسایی گردد.

ج. هرگاه، کمک بلاعوض به منظور تأمین مخارج ایجاد یا تحصیل دارایی‌های غیرجاری اعطا گردد، این کمک‌ها را باید به موازات ایفای تعهدات مستتر در کمک بلاعوض که عموماً متناسب با عمر مفید اقتصادی دارایی‌های مربوط است، در صورت سود و زیان شناسایی کرد. کمک‌هایی که به عنوان جبران خسارات وارده قبلی به دارایی‌های ثابت به واحد تجاری اعطا می‌گردد و نیز کمک‌هایی که تعهدات مربوط به آنها ایفا شده یا دیگر وجود نداشته باشد، در چارچوب نحوه عمل حسابداری مندرج در بند (الف) قرار می‌گیرد.

۱۸. کمک‌های بلاعوض دولت که به علت عدم رعایت پاره‌ای از شرایط آن، قابل استرداد به اعطاکننده می‌شود، باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی"، تغییر در برآورد حسابداری محسوب شود. **استرداد کمک بلاعوض دریافتی** باید به شرح زیر شناسایی شود:

الف. در خصوص کمک‌های دریافتی جهت تحصیل دارایی‌های غیرجاری که طبق رویه مندرج در قوانین آمره در حقوق صاحبان سهام انعکاس یافته است، بازپرداخت آن نیز تابع نحوه عمل حسابداری مقرر در قوانین آمره خواهد بود.

ب. نحوه عمل حسابداری استرداد کمک بلاعوض دریافتی در سایر موارد به شرح زیر خواهد بود:

۱. ب. هرگاه عین دارایی غیرجاری مرتبط با کمک بلاعوض توسط اعطاکننده مطالبه نگردد، بازپرداخت کمک تا میزان بدهی موجود (حصه تخصیص نیافته کمک بلاعوض) موجب حذف بدهی می‌گردد. هرگونه مازاد قابل پرداخت در این رابطه، در صورت انطباق با معیارهای شناخت دارایی‌های ثابت مشهود، موجب افزایش در مبلغ ثبت شده دارایی مربوط خواهد شد و در غیر این صورت فوراً به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. استهلاک انباشته اضافی که در صورت نبود کمک تا آن تاریخ محاسبه می‌شد، تعیین شده و فوراً به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

۲. ب. چنانچه استرداد کمک بلاعوض متضمن برگشت عین دارایی غیرجاری مرتبط با کمک باشد، ضمن حذف ارزش دفتری دارایی بلندمدت و بدهی مربوط (مانند تخصیص نیافته کمک بلاعوض) از حسابها، هرگونه تفاوت موجود بین حسابهای مزبور و نیز مبالغ اضافی احتمالی مورد مطالبه اعطاکننده در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد.

۱۹. چنانچه کمک بلاعوض دولت به شکل **داراییهای غیر پولی** (مانند زمین، ساختمان و سهام شرکتها) به واحد تجاری اعطا شود، کمک بلاعوض باید به ارزش منصفانه دارایی دریافتی ثبت شود. در مواردی که مبنای ارزشیابی داراییهای غیرپولی دریافتی در متن قوانین آمره مربوط مشخص شده باشد، کاربرد این مبانی به شرط آنکه موجب انعکاس داراییهای اهدایی به ارزشهای بیش از ارزش منصفانه در زمان انتقال نگردد، قابل پذیرش خواهد بود.

۲۰. بجز مواردی که **نحوه انعکاس کمکهای بلاعوض** مربوط به داراییهای ثابت مشهود در قوانین آمره پیش‌بینی شده است، در سایر موارد که اعمال الزامات این استاندارد مستلزم شناخت کمک بلاعوض به عنوان بدهی است، مانده این بدهی باید تحت عنوان "مانده تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض" در صورتهای مالی انعکاس یابد.

۲۳. موارد زیر در ارتباط با کمکهای بلاعوض دولت باید در صورتهای مالی افشا شود:

الف. رویه حسابداری مربوط به کمک بلاعوض شامل نحوه ارائه آن.

ب. اثر کمکهای بلاعوض برنتایج دوره جاری و دوره‌های آتی و وضعیت مالی واحد تجاری.

ج. در مواردی که کمک دولت به شکلی غیر از کمکهای بلاعوض بوده و اثرات با اهمیتی بر نتایج دوره داشته باشد، ماهیت و در صورت قابلیت اندازه‌گیری، برآوردی از اثرات این گونه کمکها.

د. بدهیهای احتمالی مربوط به کمکهای بلاعوض قابل استرداد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در خصوص بودجه‌ها و کمک‌های دولتی به دلیل اینکه مصداق ارائه کالا و خدمات نمی‌باشد و به منظور انجام هزینه‌های سازمان یا نهاد می‌باشد مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد و اعتبار مالیاتی که بابت خریدهای مؤدی ایجاد شده در صورت اینکه آن سازمان یا نهاد مشمول مالیات و عوارض باشد به نسبت کالا و خدمات مشمول کارسازی می‌گردد. در خصوص یارانه پرداختی بابت مابه‌التفاوت قیمت تکلیفی و قیمت واقعی برق و

## بودجه و کمک‌زبان‌های دولتی و کمک‌های شهرداری‌ها

---

سوخت ابهاماتی در خصوص تسهیم اعتبارات پیش آمد که طی بخشنامه‌های آورده شده در بالا مقرر شد در خصوص برق و سوخت موضوعا تسهیم اعتبارات مالیاتی صورت نگیرد گرچه این رویکرد به نوعی موجبات استرداد مالیات بر ارزش افزوده به سازمان‌های متولی و به تبع کسری بودجه پیش‌بینی شده بابت وصولی سالانه مالیات بر ارزش افزوده و یا تحمیل استرداد مذکور و جبران آن به بخش خصوصی می‌گردد.

---

# حسابرسی مالیاتی شهرداری‌ها



### کلیات

شهرداری (Municipality) در ایران، به نهاد اجرایی عمومی و غیردولتی محلی گفته می‌شود که زیر نظر شهردار اداره شده و به موجب ماده ۵۲ قانون اداره امور شهرداریها، تعدادی وظایف و خدمات قانونی به آن محول شده است

### مواد قانونی مرتبط

#### مواد مرتبط قانون ۱.۱.م مصوب ۱۳۸۷:

تبصره ماده ۱۱- موارد زیر جزء مأخذ محاسبه مالیات نمی باشد:

الف- تخفیفات اعطائی؛

ب- مالیات موضوع این قانون که قبلاً توسط عرضه کننده کالا یا خدمت پرداخت شده است؛

ج- سایر مالیاتهای غیر مستقیم و عوارضی که هنگام عرضه کالا یا خدمت به آن تعلق گرفته است.

تبصره ۲ ماده ۱۷- مالیاتهایی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرداریها و دهیارها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می گردد، طبق مقررات این قانون قابل تهاتر و یا استرداد خواهد بود.

#### مواد مرتبط قانون ۱.۱.م مصوب ۱۴۰۰

تبصره ۲ ماده ۵- موارد زیر جزء مأخذ محاسبه مالیات و عوارض نمیباشد:

ت- وجوهی که به موجب سایر قوانین وصول میشود و به حساب درآمد عمومی یا به حساب درآمد شهرداریها واریز میگردد؛

ث- کمکهای پرداختی شهرداریها و دهیارها به سازمانهای غیرانتفاعی وابسته به خود طبق قوانین و مقررات موضوعه، مشروط به آنکه مالیات متعلقه به عنوان بخشی از آن احتساب نشده باشد؛

## مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۲۴۷۷ مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۱۵ (دستورالعمل رسیدگی موضوع تبصره ۷ ماده ۱۷ قانون م.ا.م)

برابر مفاد تبصره «۷» ماده (۱۷) و ماده (۴۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات و عوارض هایی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می‌گردد، طبق مقررات قانون یاد شده، قابل تهاتر و یا استرداد خواهد بود.

۱- معانی واژه‌ها و اصطلاحات بکار رفته در این دستورالعمل به شرح زیر می‌باشد:

قانون: قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

مالیات: عوارض موضوع فصل هفتم قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

دفاتر: منظور دفاتری است که براساس آئین نامه مالی شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و براساس دستورالعمل ابلاغی وزارت کشور تهیه و تنظیم می‌گردد.

اسناد و مدارک: عبارتست از کلیه اسناد و مدارک مندرج در فرم «دعوت ارائه دفاتر، اسناد و مدارک رسیدگی مالیات و عوارض ارزش افزوده» حسب درخواست اداره امور مالیاتی ذیربط.

اعتبار مالیاتی: مالیات و عوارض هایی است که شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در موقع خرید کالا و خدمت مشمول مالیات بر ارزش افزوده براساس نرخ قانونی به مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده و به استناد صورتحساب‌های صادره به صورت نقدی یا غیرنقدی پرداخت نموده‌اند.

وظایف و خدمات قانونی: منظور وظایف و خدماتی است که طبق قوانین و مقررات موضوعه و مصوبات مراجع ذیصلاح تعیین و فهرست آنها توسط سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌گردد.

لازم به ذکر است علاوه بر فهرست فوق الذکر، فهرست کالاها و خدمات (درآمدهای) مشمول و غیرمشمول مالیات بر ارزش افزوده مربوط به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها (اعلامی توسط سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور) نیز ملاک عمل خواهد بود.

ضمناً فهرست های مذکور ضمیمه این دستورالعمل شامل وظایف و خدمات قانونی شهرداری ها در ۸۴ ردیف و دهیاری ها در ۶۰ ردیف و فهرست کالاهای و خدمات (درآمدهای) مشمول در ۱۸ ردیف (حسب اعلام سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور به ترتیب طی نامه‌های شماره ۱۷۸۳۴ مورخ ۲۹/۰۶/۱۳۹۱ و ۲۵۵۷۸ مورخ ۰۸/۰۹/۱۳۹۱) از تاریخ لازم الاجراء شدن قانون قابل اجراء می باشد.

### ۲- تکالیف مودیان:

۲-۱- شهرداری ها و دهیاری های متقاضی استرداد که قبلاً مشمول فراخوان های پنج گانه نبوده اند بایستی به استناد ماده (۱۸) قانون، در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده باشند.

۲-۲- آن دسته از شهرداری ها و دهیاری ها که براساس شرایط فراخوان های پنج گانه ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده اند، از تاریخ ۰۱/۱۰/۱۳۹۱ مشمول ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده و از تاریخ ۰۱/۰۱/۱۳۹۲ ملزم به انجام سایر تکالیف پیش بینی شده در قانون از جمله صدور صورتحساب، محاسبه و درج مالیات و عوارض ارزش افزوده در صورتحساب، تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات و عوارض متعلق هر دوره در موعد مقرر قانونی و... می باشند.

۲-۳- شهرداری ها و دهیاری های متقاضی استرداد مکلفند اظهارنامه دوره مالیاتی مربوط را مطابق مفاد ماده (۲۱) قانون و در صورت تمدید مهلت، در زمان تمدید شده و همچنین اظهارنامه های مربوط به دوره های قبل را (در صورت عدم تسلیم اظهارنامه) با انتخاب روش ۲ بخش (ج) مندرج در اظهارنامه، تکمیل و حداکثر تا تاریخ ۳۰/۱۲/۱۳۹۱ تسلیم نمایند.

۲-۴- چنانچه شهرداری ها و دهیاری های متقاضی استرداد با توجه به اظهارنامه تسلیمی، هیچ یک از روش های ۱ یا ۲ بخش (ج) مندرج در اظهارنامه را انتخاب ننموده باشند، مکلف به تسلیم فرم درخواست استرداد ظرف مدت ۳۰ روز از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه و یا زمان تمدید شده (در صورت تمدید مهلت و همچنین مهلت مندرج در بند ۳-۲) به اداره امور مالیاتی ذیربط می باشند. بدیهی است در صورت عدم رعایت این بند و بند ۳-۲، اضافه پرداختی با رعایت سایر مقررات مربوط از جمله رسیدگی و احراز توسط اداره امور مالیاتی ذیربط، به حساب مالیات و عوارض دوره بعد منظور خواهد شد.

لازم به ذکر است منظور از روش ۱، درخواست انتقال اضافه پرداختی به دوره بعدی و منظور از روش ۲، درخواست استرداد اضافه پرداختی می باشد.

۲-۵- شهرداری‌ها و دهیاری‌ها مکلفند کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود را نگهداری و حسب درخواست، به اداره امور مالیاتی ذیربط ارائه نمایند.

۶-۲- شهرداری‌ها و دهیاری‌ها مکلفند فهرست خلاصه معاملات مربوط به خرید کالا و خدمت اعم از واردات، داخلی، دارایی و هزینه‌ها، صرفاً درخصوص انجام وظایف و خدمات قانونی را در قالب جدول شماره (۱) پیوست تهیه و حداکثر ظرف مهلت تعیین شده و حسب ترتیب مقرر در دعوتنامه ارائه دفاتر، اسناد و مدارک، به صورت فیزیکی، لوح فشرده یا از طریق اینترنت به اداره امور مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند، در غیر این صورت طبق مفاد بند ۳-۴ این دستورالعمل اقدام خواهد شد.

### ۳- تکالیف ادارات امور مالیاتی:

۳-۱- ادارات امور مالیاتی مکلفند در رسیدگی به موضوع تبصره ۷ ماده ۱۷ قانون و همچنین سایر موارد در هر دوره مالیاتی، براساس مفاد این دستورالعمل و دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مودیان مالیات بر ارزش افزوده، با توجه به مهلت مقرر در تبصره ۶ ماده فوق‌الذکر نسبت به تهیه گزارش رسیدگی مالیاتی موضوع ماده ۲۶ قانون اقدام و پس از تأیید گزارش توسط رئیس گروه مالیاتی مربوط، حسب مورد نسبت به صدور برگ مطالبه یا استرداد مالیات و عوارض اقدام لازم را به عمل آورند.

۲-۳- به طور کلی هرگونه استرداد منوط به وجود اضافه پرداختی (مازاد مالیات و عوارض پرداختی نسبت به مالیات و عوارض دریافتی) و رسیدگی به هر دوره مالیاتی می‌باشد.

۳-۳- رسیدگی مطابق این دستورالعمل منوط و موقوف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها برای دوره یا دوره‌های مربوط اعم از ماضی و آتی خواهد بود.

۳-۴- در صورت عدم ارائه اسناد و مدارک مربوط به انجام خدمات و وظایف قانونی و دفاتر توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها، ادارات امور مالیاتی رأساً اقدام نموده و رسیدگی و تشخیص مالیات و عوارض، براساس اطلاعات اخذ شده از خریداران و فروشندگان کالاها و خدمات حسب مورد خواهد بود. بدیهی است که پذیرش هرگونه اعتبار مالیاتی با توجه به گزارش رسیدگی تنظیم شده صرفاً براساس اسناد و مدارک مثبت امکان‌پذیر می‌باشد.

۳-۵- اجرای تبصره ۷ ماده ۱۷ قانون برای شهرداری‌ها و دهیاری‌های بدون رعایت مفاد تبصره (۲) و (۳) ماده مذکور صورت خواهد گرفت.

۳-۶- کلیه صورتحساب‌های خرید شهرداری‌ها و دهیاری‌ها (به استثنای موارد خاصی که از سوی سازمان امور مالیاتی کشور مورد پذیرش قرار گرفته یا تعیین و اعلام شده) می‌بایست در چارچوب مفاد ماده ۱۹ قانون باشد. بدیهی است آن دسته از صورتحساب‌های قبل از سال ۱۳۹۱، مغایر با نمونه سازمان امور مالیاتی کشور که دارای اطلاعات اصلی خریدار و فروشنده باشد، در صورت احراز پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون، به عنوان اعتبار مالیاتی قابل قبول خواهد بود.

۳-۷- کلیه اسناد و مدارک تسلیمی، می‌بایست به نام یا به موجب اسناد مثبت متعلق به شهرداری‌ها و دهیاری‌های مورد رسیدگی باشد.

۳-۸- ادارات امور مالیاتی موظفند ظرف مهلت مقرر قانونی در رابطه با استرداد و در مواردی که بخشی یا کل اسناد و مدارک شهرداری‌ها و دهیاری‌ها نیازمند بررسی بیشتر باشد، برای احراز صحت اظهارات شهرداری‌ها و دهیاری‌های متقاضی استرداد، از اطلاعات اشخاص ثالث استفاده نمایند.

۳-۹- چنانچه شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در اجرای ماده ۲۷ قانون، تنظیم گزارشهای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده خود را به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ارجاع نمایند، سازمان حسابرسی و موسسات مذکور مکلف به رعایت مفاد این دستورالعمل نیز خواهند بود. ادارات امور مالیاتی مکلفند با رعایت کلیه مقررات مربوط، حسب مورد براساس گزارش مذکور نسبت به تنظیم و صدور برگ مطالبه یا استرداد مالیات و عوارض اقدام نمایند.

۳-۱۰- ادارات امور مالیاتی مکلف به کنترل اعتبار مالیاتی خرید و هزینه‌ها، بررسی صحت اطلاعات مندرج در صورت حساب‌ها و مبالغ مالیات و عوارض پرداختی مندرج در جدول شماره (۱) بوده و در صورت عدم پذیرش اعتبار مالیاتی هریک از اقلام، اطلاعات آن می‌بایست در جدول شماره (۲) درج گردد.

لازم به ذکر است اعتبار مالیاتی تبصره ۷ ماده ۱۷ قانون، پس از کسر مجموع اعتبارات غیر قابل پذیرش مندرج در جدول شماره (۲) از جمع کل اعتبار مندرج در جدول شماره (۱) قابل پذیرش خواهد بود و اعتبار مالیاتی پذیرفته شده مذکور به بند ۵-۷ گزارش رسیدگی به عملکرد مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده نقل و در جمع کل بدهی/ اعتبار قسمت ۶-۲ گزارش مزبور اعمال می‌گردد.

۳-۱۱- چنانچه تمام یا بخشی از کالاها یا خدمات خریداری شده توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها که به موجب اسناد و مدارک مربوط، مالیات و عوارض متعلق توسط آنان پرداخت گردیده را به صورت بلاعوض با سایر اشخاص از جمله موسسات، شرکتها یا سازمانهای وابسته که دارای شخصیت حقوقی مستقل می باشد، واگذار نمایند، به طور کلی در اینگونه موارد (فارغ از اینکه جزء وظایف و خدمات قانونی مودیان بوده) در فرآیند رسیدگی، اعتبار مالیاتی کالاها یا خدمات موصوف (با رعایت سایر شرایط) مورد پذیرش بوده و در صورتی که اشخاص مذکور از مصادیق بند ۶ ماده ۱۲ قانون نباشند، مأخذ مالیات و عوارض کالا و خدمات عرضه شده (واگذاری) طبق مقررات ماده ۱۴ قانون محاسبه و نسبت به مطالبه مالیات و عوارض متعلق اقدام خواهد شد.

۳-۱۲- در مواردی که که مأموران مالیاتی در تطبیق وظایف و خدمات قانونی شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در مرحله رسیدگی دارای ابهام می باشند، مراتب از طریق رئیس گروه ذیربط با استعلام کتبی از رئیس امور مالیاتی مربوط و براساس اظهار نظر کتبی ایشان بر مبنای فهرست اعلامی ضمیمه این دستورالعمل اقدام خواهد شد.

۳-۱۳- در مواردی که ادارات امور مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در تطبیق و خدمات قانونی دارای ابهام می باشند می بایست مراتب از طریق اداره کل امور مالیاتی مربوط از دفتر رسیدگی و استرداد معاونت مالیات بر ارزش افزوده استعلام و موضوع در کارگروه هماهنگی، متشکل از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور و سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور مطرح و براساس اظهار نظر کارگروه مذکور پاسخ اداره کل برای اقدام لازم اعلام خواهد شد.

۳-۱۴- در مواردی که حسب اعلام سازمان شهرداریها و دهیاریهای کشور تغییراتی در وظایف و خدمات قانونی شهرداریها و دهیاریها ایجاد شده باشد ادارات امور مالیاتی مکلفند صرفاً پس از اعلام موضوع به موجب بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور، اقدام قانونی لازم را به عمل آورند.

۳-۱۵- مرجع رسیدگی به هرگونه اختلاف بین مودیان و مأموران مالیاتی، ادارات امور مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی حسب مورد خواهد بود.

۳-۱۶- سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به بررسی و رسیدگی مالیات‌های پرداختی به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها از زمان اجرای قانون اقدام خواهد نمود.

۴- نحوه کنترل و رسیدگی اسناد و مدارک:

- ۴-۱- کنترل اطلاعات مندرج در اظهارنامه مالیات و عوارض ارزش افزوده تسلیمی با دفاتر و مدارک ارائه شده توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها از جمله صورتهای مالی، صورت وضعیت‌های ارسالی و غیره؛
- ۴-۲- کنترل اقلام مندرج در جدول شماره ۱ (موضوع بند ۶-۲ این دستورالعمل) با اظهارنامه، دفاتر و اسناد و مدارک؛
- ۴-۳- کنترل اعتبار مالیاتی اقلام مندرج در جدول شماره (۱) از لحاظ پذیرش یا عدم پذیرش اعتبار مالیاتی از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها؛
- ۴-۴- موارد عدم پذیرش اعتبار مالیاتی با توجه به موارد مندرج در بند ۵-۴ این دستورالعمل با ذکر دلیل، شماره سند حسابداری و غیره می‌بایست در جدول شماره ۲ (موارد عدم پذیرش اعتبار مالیاتی موضوع تبصره ۷ ماده ۱۷ قانون) درج گردد.
- بدیهی است آن بخش از اعتبار مالیاتی که در اجرای تبصره ۷ ماده ۱۷ قانون، صرفاً به دلیل اینکه در راستای انجام وظایف و خدمات قانونی شهرداری‌ها و دهیاری‌ها نبوده و غیرقابل پذیرش تشخیص داده شده اند لیکن دارای سایر شرایط پذیرش اعتبار باشند، در انطباق با مقررات ماده ۱۷ قانون، می‌بایست مورد رسیدگی مجدد قرار گرفته و در صورت پذیرش، اعتبار مزبور از جمع ارقام عدم پذیرش اعتبار مالیاتی قابل کسر می‌باشد.
- ۴-۵- عدم پذیرش اعتبار شامل مواردی به شرح ذیل خواهد بود:
- ۴-۵-۱- مالیات و عوارض موضوع بندهای الف، ب، ج، ماده ۴۳ قانون با توجه به حکم قسمت اخیر بند "ج" ماده مذکور؛
- ۴-۵-۲- اعتبار مالیاتی منظور شده در صورتحساب کالاها و خدمات خریداری شده توسط واحد مورد رسیدگی از اشخاص غیرمشمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛
- ۴-۵-۳- اعتبار مالیاتی منظور شده مربوط به کالاها و خدمات خریداری شده که از مصادیق بندهای موضوع ماده ۱۲ قانون باشد؛
- ۴-۵-۴- اضافه اعتبار مالیاتی منظور شده در صورتحساب کالاها و خدمات خریداری شده ناشی از اشتباه در محاسبه؛
- ۴-۵-۵- اضافه اعتبار مالیاتی منظور شده در صورتحساب کالاها و خدمات خریداری شده بیش از نرخ مقرر در قانون و سایر قوانین موضوعه؛
- ۴-۵-۶- اضافه اعتبار مالیاتی منظور شده در صورتحساب کالاها و خدمات خریداری شده به لحاظ غیر واقعی بودن مأخذ محاسبه مالیات و عوارض، به موجب اسناد و مدارک مثبت (ماده ۱۴ ق.م.ب.ا.)؛

- ۴-۵-۷- اعتبار مالیاتی منظور شده غیر مرتبط با انجام وظایف و خدمات قانونی مودیان؛
- ۴-۵-۸- اعتبار مالیاتی منظور شده بابت صورتحساب های تکراری؛
- ۴-۵-۹- اضافه اعتبار مالیاتی ناشی از عدم ثبت اقلام برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی؛
- ۴-۵-۱۰- اعتبار مالیاتی منظور شده بابت پیش پرداخت خرید؛
- ۴-۵-۱۱- در صورتی که مستندات مربوط به پرداخت مالیات و عوارض اعم از صورتحساب خرید یا قبوض پرداخت مالیات و عوارض ضمیمه اسناد و مدارک حسابداری نباشد؛
- ۴-۵-۱۲- اعتبار مالیاتی موضوع تبصره ۴ ماده ۱۷ قانون در صورتی که در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آن نباشد؛
- ۴-۵-۱۳- اعتبار مالیاتی منظور شده بابت خرید کالاها یا خدماتی که جهت استفاده شخصی باشد؛
- ۴-۵-۱۴- اعتبار مالیاتی منظور شده بابت آن دسته از کالاهای خریداری شده که هنگام فروش از جمله کالاهای معاف موضوع بندهای ماده ۱۲ قانون می باشند (به استثنای مواردی که مربوط به انجام وظایف و خدمات قانونی شهرداری ها و دهیاری ها می باشد)؛
- ۴-۵-۱۵- اعتبار مالیاتی منظور شده در مواردی که اطلاعات فروشنده و خریدار در صورتحساب کالاها و خدمات دریافتی براساس صورتحساب نمونه اعلام شده سازمان امور مالیاتی نباشد؛
- ۴-۵-۱۶- مواردی که صورتحساب خرید کالاها و خدمات مربوط به دوره مورد رسیدگی نباشد اعتبار مالیاتی قابل پذیرش نیست مگر آن که اطمینان حاصل شود صورتحساب مذکور در دوره مربوط مورد رسیدگی قرار نگرفته و از اعتبار مالیاتی آن نیز استفاده نشده است؛
- ۴-۵-۱۷- اضافه اعتبار مالیاتی منظور شده بابت معاوضه کالاها و خدمات توسط مودیان مشمول مالیات که به شکل نامتعارف ارزیابی گردیده است؛
- ۴-۵-۱۸- مالیات ها و عوارض مندرج در صورتحساب های نمونه (۲) و همچنین صورتحساب های صادر شده توسط ماشین های فروش که در آن نام خریدار قید نشده باشد؛
- ۴-۵-۱۹- سایر موارد مغایر با قانون، مقررات، دستورالعمل ها و بخشنامه های صادره توسط سازمان امور مالیاتی کشور.



نامه شماره ۲۶۸/۷۳۶۱ مورخ ۱۳۹۴/۱۰/۰۶ دفتر رسیدگی و استرداد مالیات بر ارزش افزوده: معافیت‌های مقرر در این قانون، صرفاً در مورد عرضه کالاها و ارائه خدمات مصرح در ماده (۱۲)، وضع گردیده و هیچگونه معافیتی برای اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی، دولتی، تعاونی، خصوصی و صنفی یا غیر صنفی و همچنین نوع فعالیت آنها اعم از انتفاعی و غیر انتفاعی، پیش بینی نگردیده است. در این چارچوب کلیه اشخاص مشمول ثبت نام و اجرای این نظام مالیاتی، مکلف به انجام مقررات این قانون می باشند. به استناد رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۲۳۸ مورخ ۳/۳/۱۳۸۸ که طی بخشنامه شماره ۵۵۰۹/۲۱۰ مورخ ۲/۶/۱۳۸۸ ابلاغ گردیده است و همچنین رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۶۶۵ مورخ ۲۷/۹/۱۳۹۱ که منجر به صدور بخشنامه شماره ۲۶۲۰۰/۲۰۰ مورخ ۲۶/۱۲/۱۳۹۱ گردیده است و مطابق بخشنامه شماره ۱۰۱۰۰/۲۰۰ مورخ ۰۴/۰۶/۱۳۹۲ متضمن نظریه اکثریت شورای عالی مالیاتی در صورتجلسه مورخ ۲۰/۳/۱۳۹۲ به شماره ۴-۲۰۱ مورخ ۲۸/۳/۱۳۹۲ وجوه دریافتی سازمانهای وابسته به شهرداری، از شهرداری‌ها در قبال انجام خدماتی است که در اصل از وظایف شهرداری‌ها می باشد (ماده ۵۵ قانون شهرداری‌ها) و با عنایت به ماده (۵) قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه خدمات در این قانون، انجام خدمت برای غیر در قبال ما به ازاء می باشد، فلذا کمک‌های دریافتی از شهرداری‌ها توسط سازمان و مؤسسات وابسته که در قبال ارائه خدمات باشد مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون خواهد بود. بنابراین سازمانها و مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها از جمله سازمان فرهنگی و هنری شهرداری تهران، مادامیکه مشمول ثبت نام در این نظام مالیاتی باشد، مکلف است؛ هنگام ارائه خدمات با رعایت ماده (۱۱) این قانون مالیات و عوارض متعلقه را در تاریخ ارائه خدمات شناسایی و وفق مقررات ماده (۲۱) به حساب‌های اداره امور مالیاتی مربوط واریز نمایند. شایان ذکر است به موجب ماده ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مأخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب (صورت وضعیت) با رعایت مفاد تبصره ذیل این ماده خواهد بود. در این چارچوب مادامیکه سازمان فرهنگی و هنری شهرداری تهران بابت ارائه خدمات تعمیرات و نگهداری فرهنگسراها و تبلیغات در صورتی که جزء وظایف شهرداری می باشد، مابه‌ازائی دریافت نماید، مکلف به صدور صورتحساب / صورت وضعیت حسب مورد و مطالبه و وصول مالیات و عوارض متعلقه وفق مقررات قانونی می باشد. لیکن با توجه به مراتب فوق و از آنجائیکه ماهیت قانون مالیات‌های مستقیم موضوع مالیات بر درآمد و اعمال ضریب بر ناخالص فروش و یا در آمد به جهت لحاظ نمودن بهای تمام شده و هزینه‌های دوره آن صورت می‌گیرد و با مقصود قانون‌گذار در قانون مالیات بر ارزش افزوده که براساس ماده (۱۴) قانون مذکور و همچنین مبانی نظری و اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و ساز

و کار آن به شکل بنیادین متفاوت است. نتیجتاً تأکید می‌دارد که چنانچه دریافت کمک نقدی بلاعوض، در قبال ارائه خدمت نباشد، و این امر برای مأمورین مالیاتی در هنگام رسیدگی محرز گردد، به نظر این دفتر، اخذ یا پرداخت کمک نقدی بلاعوض، مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده چنانچه دریافت کمک باشد.

**رای شورای عالی مالیاتی به شماره: ۲۱-۲۰۱ تاریخ: ۱۹/۰۸/۱۳۹۷ (صورتجلسه مورخ ۱۷/۰۷/۱۳۹۷ درخصوص معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نسبت به کمکهای شهرداری‌ها (که در قبال انجام خدمات مشخص نباشد) به سازمانهای وابسته به شهرداری)**

نامه شماره ۴۲۵۷/۲۶۰/د مورخ ۱۷/۰۶/۱۳۹۷ معاون محترم مالیات بر ارزش افزوده حسب ارجاع مورخ ۲۰/۰۶/۱۳۹۷ رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

ابهام مطرح شده مشعر بر این است که آیا کمک های شهرداری ها به سازمانهای وابسته، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد یا خیر؟  
اظهار نظر شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهام مطرح شده به شرح فوق، 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 مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

چنانچه وجوه دریافتی سازمانهای مذکور از شهرداری به موجب قوانین و یا بودجه مصوب شهرداری ها انجام گیرد (به استثنای وجوه دریافتی که در قبال انجام خدمات مشخص می باشد) دریافتی مذکور در انطباق با تعاریف مقرر در مواد ۱، ۳، ۵ و سایر مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده نبوده و لذا مشمول پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی باشد.

**بخشنامه شماره: ۲۳۰/۳۶۸۱۶/د تاریخ: ۱۳۹۷/۰۷/۱۸ (اهم وظایف و مأموریت های هریک از سازمانهای وابسته به شهرداری ها)**

از آنجا که به موجب قسمت اخیر ماده ۲۸۰ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ مالیات سازمان ها و موسسات وابسته به شهرداری ها که به موجب قانون برای انجام وظایف ذاتی شهرداری در امور عمومی، شهری و خدماتی تشکیل و صددرصد (۱۰۰٪) سرمایه و دارایی آن متعلق به شهرداری است با نرخ صفر می باشد، به پیوست تصویر نامه شماره ۹۱۷۱۱ مورخ ۱۳۹۵/۷/۱۸ وزارت کشور عنوان استانداران محترم سراسر

کشور، به همراه مستندات پیوست در خصوص اهم وظایف و مأموریت های هر یک از سازمان های وابسته به شهرداری ها جهت بهره برداری ارسال می گردد.

**کدهای درآمدی مشمول مالیات بر ارزش افزوده اعلام شده توسط شهرداری تهران به سازمان امور مالیاتی مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۰۲**

- ۱- درآمد حاصل از ارائه خدمات کارشناسی و فروش نقشه ها
- ۲- درآمد حاصل از ارائه خدمات پیمانکاری
- ۳- درآمد حاصل از فروش زباله
- ۴- درآمد حاصل از جمع آوری زباله
- ۵- درآمد حاصل از فروش آگهی های تجاری و درآمد حاصل از خدمات اجاره تابلوهای تبلیغاتی
- ۶- درآمد حاصل از فروش بلیط به استثنای موارد بند ۱۲ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده
- ۷- درآمد حاصل از خدمات فنی و ایمنی
- ۸- درآمد حاصل از خدمات آموزشی (درآمد حاصل از ارائه خدمات آموزشی که دارای مجوز رسمی از مراکز آموزشی باشند، معاف است)
- ۹- درآمد حاصل از هتل مهمانسرا پلاژ و سایر مراکز رفاهی شهرداری (چنانچه صرفاً عرصه و اعیان هتل، مهمانسرا پلاژ و سایر مراکز رفاهی است).
- ۱۰- درآمد حاصل از خدمات کشتارگاهی و اجاره تأسیسات کشتارگاهی (چنانچه صرفاً عرصه و اعیان کشتارگاه به اجاره واگذار گردد. معاف است).
- ۱۱- درآمد حاصل از پارکها و تجهیزات شهر بازی (چنانچه صرفاً عرصه غرفه های پارکها به اجاره واگذار گردد معاف است)
- ۱۲- درآمد حاصل از فروش محصولات کارخانجات شهرداری
- ۱۳- درآمد حاصل از فروش محصولات کارخانجات آسفالت
- ۱۴- درآمد حاصل از تأسیسات معدن و فروش محصولات
- ۱۵- درآمد حاصل از ارائه خدمات ماشین آلات عمرانی
- ۱۶- درآمد حاصل از پارکینگ و پارکومتر (چنانچه صرفاً عرصه و اعیان پارکینگ به اجاره واگذار گردد معاف است)
- ۱۷- درآمد حاصل از بازارهای روز و هفتگی (چنانچه صرفاً عرصه بازارهای روز و هفتگی به اجاره واگذار گردد معاف است)
- ۱۸- درآمد حاصل از فروش اموال منقول و اسقاط

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

در این مبحث استاندارد حسابداری مالی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از استانداردهای شناخت درآمد و شناسایی هزینه‌ها ممکن است با توجه به رویداد مالی مورد استفاده قرار بگیرد. البته مطالعه استانداردهای بخش عمومی و نظام حسابداری بخش عمومی به جهت درک بهتر موضوع مفید می‌باشد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در رسیدگی به شهرداری‌ها بایستی به این نکته توجه داشت که عمده درآمد شهرداری‌ها شامل عوارض می‌باشد که خود از انواع مالیات می‌باشد و به نوعی بودجه اختصاصی می‌باشد بنابراین مطالبه مالیات و عوارض از عمده درآمدهای شهرداری مالیات بر مالیات بوده که نه منطقی و نه قانونی می‌باشد کما اینکه در ماده ۱۱ قانون مصوب ۱۳۸۷ و ماده قانون مصوب ۱۴۰۰ از موارد تشکیل دهنده مأخذ مشمول مالیات و عوارض نمی‌باشد. بنابراین در همین راستا سازمان امور مالیاتی جلسات متعددی را با شهرداری تهران در خصوص تعیین درآمدهای مشمول تشکیل داد که ماحصل آن طی یک نامه شامل ۱۸ بند درآمد مشمول مالیات و عوارض به معاونت مالیات بر ارزش افزوده اعلام گردید. لازم به ذکر است وظایف و خدمات قانونی شهرداری‌ها در ماده ۵۵ قانون شهرداری‌ها نیز آورده شده است. در خصوص کمکهای انجام شده توسط شهرداری‌ها به سازمان‌های زیرمجموعه نیز با توجه به رأی شورا اگر در قبال انجام خدمات مشخص نباشد و صرفاً به موجب قوانین و یا بودجه مصوب شهرداری‌ها انجام گیرد برای سازمان‌های مذکور درآمد مشمول مالیات بر ارزش افزوده محسوب نمی‌گردد.

همچنین در خصوص اعتبار با توجه به بند ۳-۵ دستورالعمل موضوع ماده ۱۷ قانون م.ا.م. مصوب ۱۳۸۷ اجرای تبصره ۷ ماده ۱۷ قانون مذکور برای شهرداری‌ها و دهیارها بدون رعایت مفاد تبصره ۳ و ۳ ماده مذکور می‌باشد. البته با توجه به بند ۴-۵-۱۴ دستورالعمل مذکور این امر صرفاً در خصوص وظایف و خدمات قانونی شهرداری‌ها و دهیارها می‌باشد.



---

# اشخاص زنجیره تامین انرژی

### کلیات

منظور از تامین انرژی، زنجیره تولید و توزیع آب و برق و گاز می باشد که با توجه به اینکه دریافت مالیات و عوارض به صورت یکجا در انتهای زنجیره در صورت حساب مشترکان آنها دریافت می گردد و به همین دلیل ضوابط رسیدگی و بررسی اعتبارات فعالان اقتصادی این مجموعه در چارچوب مقررات خاص خود انجام می گیرد. نکته قابل توجه اینکه موضوعات این فصل اعم از عوارض الیاندگی و قانون الحاق و بحث پسماند و قانون مربوط که در فصل بعد آورده شده است در صنایع آب، برق، نفت و گاز بسیار مهم می باشد و البته مبحث پیمانکاری و شناخت انواع پیمان و قراردادهای مربوط که در فصل دوم آورده شد نیز در این صنایع، شرکتها و مجموعه های ذیربط بسیار حائز اهمیت می باشد.

### مواد قانونی مرتبط

#### ماده ۳۸ قانون مصوب ۱۳۸۷

تبصره ۱- واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست که استاندارد ها و ضوابط حفاظت از محیط زیست را رعایت نمی نمایند، طبق تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست (تا پانزدهم اسفند ماه هر سال برای اجراء در سال بعد)، همچنین پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، مشمول پرداخت یک درصد (۱٪) از قیمت فروش به عنوان عوارض آلاینده گی می باشند.

#### ماده ۳ قانون ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰

تاریخ تعلق مالیات و عوارض تاریخ صدور صورت حساب مطابق با مقررات است.

**تبصره ماده ۲ قانون مصوب ۱۴۰۰:** قبوض آب، برق، گاز و مخابرات از آنجا که سند فروش کال یا خدمت محسوب میشوند، در حکم صورتحساب هستند.

**بند ب ماده ۱۰ قانون مصوب ۱۴۰۰:** خدمات معاوضه (سوآپ) نفت خام، فرآورده های نفتی (بنزین، نفتگاز، نفت کوره، نفت سفید، گازمایع و سوخت هوایی)، گازطبیعی و برق؛ از پرداخت مالیات و عوارض معاف هستند و مالیات و عوارض خرید نهاده های آنها مسترد می شود:

**تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون م.ا.م ۱۴۰۰ مصوب ۱۴۰۰:** مالیات و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورتحساب (قبوض) مصرف کنندگان و همچنین نفت تولیدی (نفت خام، میعانات گازی و گاز طبیعی خام) و فرآورده‌های تولیدی و وارداتی، فقط یکبار در زمان فروش (صدور صورتحساب)، در انتهای زنجیره تولید و توزیع آنها توسط شرکتهای تابعه وزارت نفت (بابت پنج فرآورده اصلی و سوخت هوایی) و یا شرکتهای پالایش نفت (بابت سایر فرآورده‌ها) و شرکتهای گاز استانی و شرکتهای تابع ذی‌ربط وزارت نیرو و شرکتهای توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی بر مبنای قیمت فروش مصوب داخلی محاسبه، ثبت و وصول و پس از کسر اعتبارات مالیات و عوارض زنجیره مذکور به حساب سازمان نزد خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود.

آیین‌نامه اجرائی این تبصره در خصوص نحوه ثبت مالیات و عوارض در دفاتر یا سامانه مودیان تعیین شرکتهای فعال در زنجیره قبل از انتهای زنجیره توزیع و فروش، نحوه انتقال اعتبارات مالیات و عوارض به انتهای زنجیره، رسیدگی، مطالبه، تهاتر، استرداد، وصول و واریز به حساب تعیین شده سازمان ظرف شش ماه پس از تصویب این قانون با پیشنهاد مشترک سازمان، شرکت ملی نفت ایران و توانیر به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی، نفت و نیرو می‌رسد.

**ماده ۲۶ قانون م.ا.م ۱۴۰۰ مصوب ۱۴۰۰: بند ۲-** نفت گاز، نفت سفید، نفت کوره، گاز طبیعی و گاز مایع پانزده درصد (۱۵٪) تبصره ۱- نفت خام، میعانات گازی، و گاز طبیعی خام که توسط وزارت نفت (شرکتهای تابعه) که به شرکتهای داخل زنجیره تولید فرآورده‌های نفتی فروخته می‌شود، همچنین واردات بنزین و سوخت هواپیما و گاز طبیعی توسط وزارت نفت (شرکتهای تابعه)، در این مرحله مستلزم محاسبه و دریافت مالیات و عوارض ارزش افزوده از حلقه بعدی و نیز پرداخت در مرحله واردات حسب مورد نمی‌باشد. مالیات و عوارض فروش فرآورده‌های تولیدشده از کالای مزبور و نیز بنزین و سوخت هواپیما و گاز طبیعی وارداتی در مراحل بعدی عرضه، حسب مقررات مربوط محاسبه و وصول می‌شود.

تبصره ۲- مأخذ محاسبه مالیات و عوارض فروش در خرده‌فروشی بنزین و نفت گاز توسط شرکتهای غیردولتی دارای مجوز از وزارت نفت، عبارت است از مابه‌التفاوت قیمت خرید محصولات فوق از شرکتهای پالایش (با احتساب مالیات و عوارض موضوع بند «الف» این ماده)، با قیمت عرضه آنها به مصرف کننده. مابه‌التفاوت مزبور



به عنوان درآمد ناشی از ارائه خدمات توسط جایگاههای عرضه بنزین و نفت گاز تلقی شده و با نرخ مذکور در ماده (۷) این قانون مشمول مالیات و عوارض می گردد. مالیات و عوارض پرداختی بابت خرید بنزین و نفت گاز به عنوان اعتبار مالیاتی برای جایگاه داران منظور نمی شود.

### بند الف تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۰

وزارت نیرو از طریق شرکت های آب و فاضلاب استانی سراسر کشور مکلف است علاوه بر دریافت نرخ آب بهای شهری، به ازای هر مترمکعب فروش آب شرب بالاتر از الگوی مصرف تعیین شده توسط هیأت وزیران مبلغ دویست (۲۰۰) ریال از مشترکان آب شهری، دریافت و به خزانه داری کل کشور واریز کند. وجوه فوق مشمول مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود.

### بند ه تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۰ و قانون بودجه ۱۴۰۱:

مطابق ماده (۱۲) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) به هر یک از وزارتخانه های نفت و نیرو از طریق شرکت های تابعه ذیربط اجازه داده می شود ماهانه از هر واحد مسکونی مشترکان گاز مبلغ دو هزار (۲۰۰۰) ریال، از هر واحد مسکونی مشترکان برق مبلغ یک هزار (۱۰۰۰) ریال و از هر یک از واحدهای تجاری مشترکان گاز و برق مبلغ ده هزار (۱۰۰۰۰) ریال اخذ و به حساب درآمد عمومی موضوع ردیف های ۱۶۰۱۸۵ و ۱۶۰۱۸۶ جدول شماره (۵) این قانون نزد خزانه داری کل کشور واریز کنند. برای مشترکان روستایی، مبالغ فوق الذکر معادل پنجاه درصد (۵۰٪) است و مشترکان فاقد گاز از پرداخت معاف می باشند. وجوه فوق مشمول مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود.

### بندهای ۱۲-۳ و بند «ز» تبصره (۲) قوانین بودجه سنوات ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ کل کشور:

مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورت حساب (قبوض) مصرف کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فرآورده های وارداتی، فقط یک بار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آنها توسط شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده های نفتی (شرکت های پالایش نفت) و شرکت های دولتی تابعه ذیربط وزارت نفت و شرکت های گاز استانی و شرکت های تابعه ذیربط وزارت نیرو و شرکت های توزیع آب و برق استانی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می شود. مالیات مزبور به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل کشور واریز و عوارض طبق ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷.۲.۱۷ توسط سازمان امور مالیاتی کشور

واریز می گردد. همچنین مبنای قیمت فروش برای محاسبه عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، قیمت فروش فرآورده به مصرف کننده نهایی در داخل کشور است.

**بند «و» ماده (۱) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۲۳**

مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورت حساب (قبوض) مصرف کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فرآورده های وارداتی، فقط یک بار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آنها توسط شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده های نفتی ایران (شرکت های پالایش نفت) و شرکت های دولتی تابع ذی ربط وزارت نفت و شرکت های گاز استانی و شرکت های تابع ذی ربط وزارت نیرو و شرکت های توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می شود. مالیات مزبور به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل کشور واریز و عوارض طبق ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ با اصلاحات بعدی آن توسط سازمان امور مالیاتی کشور واریز می گردد. مبنای قیمت فروش برای محاسبه عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، قیمت فروش فرآورده به مصرف کننده نهایی در داخل کشور است. پالایشگاه ها و واحدهای پتروشیمی آلاینده نیز مشمول پرداخت عوارض آلاینده‌گی هستند.

مشترکان خانگی روستایی و چاه های کشاورزی از پرداخت عوارض برق معاف می باشند. وزارت نیرو موظف است در قبوض مربوطه برق، آن را اعمال نماید.

تبصره ۱- وجوه واریزی به عنوان عوارض سهم شهرداری ها و دهیاری ها، درآمد دولت نبوده و صددرصد (۱۰۰٪) آن براساس احکام قانون مالیات بر ارزش افزوده به صورت ماهانه به حساب های ذی ربط واریز می شود.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی، خزانه داری کل کشور و وزارت کشور مکلفند به ترتیب، گزارش وصول درآمد، دریافتی ها و عملکرد موضوع این بند را در مقاطع سه ماهه به شورای عالی استان ها و کمیسیون های اقتصادی، برنامه و بودجه و محاسبات و شوراها و امور داخلی کشور مجلس شورای اسلامی ارائه کنند.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

دستورالعمل رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص موضوع احکام بندهای ۱۲-۳ و بند «ز» تبصره (۲) قوانین بودجه سنوات ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ کل کشور و همچنین بند «و» ماده (۱) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) در رابطه با عرضه آب و برق (شماره: ۵۱۸-۹۵-۲۰۰ تاریخ: ۲۴-۰۷-۱۳۹۵) به منظور هماهنگی و اتخاذ رویه واحد توسط ادارات کل امور مالیاتی در رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص موضوع احکام بندهای ۱۲-۳ و بند «ز» تبصره (۲) قوانین بودجه سنوات ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ کل کشور و همچنین بند «و» ماده (۱) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۰۴ مجلس شورای اسلامی در رابطه با عرضه آب و برق حسب مورد مقرر می‌گردد.

۱. تعاریف:

الف- احکام قانونی: منظور از احکام قانونی در این دستورالعمل، احکام بندهای ۱۲-۳ و بند «ز» تبصره (۲) قوانین بودجه سنوات ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ کل کشور و همچنین بند «و» ماده (۱) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) می‌باشد.

ب- کالاهای حلقه آخر: منظور از کالاهای حلقه آخر در این دستورالعمل آب و برق و خدمات انتقال کالاهای مزبور می‌باشد.

ج- اشخاص انتهایی زنجیره: منظور از اشخاص انتهایی زنجیره، شرکتهای تابع ذی ربط وزارت نیرو و شرکتهای توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی است که مشمول احکام قانونی می‌باشند.

د- اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره: منظور از اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره، کلیه اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی دولتی و یا غیر دولتی است که ماقبل اشخاص انتهایی زنجیره به امر تولید و یا عرضه کالاهای حلقه آخر اشتغال داشته و تمام یا بخشی از کالاهای حلقه آخر آنها توسط شرکتهای انتهایی زنجیره به فروش می‌رسد.

ه- اشخاص زنجیره: منظور اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره و اشخاص انتهایی زنجیره می‌باشد.

و- سایر درآمدها: منظور از سایر درآمدها در این دستورالعمل، کلیه درآمدها به استثنای درآمد حاصل از فروش کالاهای حلقه آخر می‌باشد.

۲. اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره ضمن رعایت کلیه مقررات قانونی از جمله صدور صورت حساب، صرفاً از بابت فروش کالاهای حلقه آخر به اشخاص زنجیره، در راستای اجرای احکام قانونی الزامی به درج مالیات و عوارض ارزش افزوده در صورت حساب و وصول آن ندارند.

۳. در مواردی که اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره اقدام به فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص (اشخاصی که نام آنها توسط شرکت توانیر/ وزارت نیرو اعلام نگردیده) می نمایند نسبت به فروش مذکور مکلف به رعایت کلیه مقررات قانونی از جمله صدور صورت حساب، درج، دریافت مالیات و عوارض ارزش افزوده و انجام سایر تکالیف پیش بینی شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند.

۴. اشخاص زنجیره می بایست در اظهارنامه تسلیمی، کل فروش کالاهای حلقه آخر اعم از فروش به اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره، اشخاص انتهایی زنجیره، سایر اشخاص و سایر درآمدها و همچنین مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به کالاها و خدمات مشمول به استثناء مالیات و عوارض کالاهای حلقه آخر را ابراز نمایند. لازم به ذکر است اعتبارات مالیاتی مربوط به خرید سایر نهاده‌ها پس از کسر سهم یارانه‌ها قابل اعمال در اظهارنامه خواهد بود.

۵. باتوجه به پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به کالاهای حلقه آخر توسط اشخاص انتهایی زنجیره مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره برای دوره‌های مشمول اجرای احکام مزبور می بایست کل فروش کالاهای حلقه آخر اعم از فروش به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدها را با رعایت مقررات و در چارچوب این دستور العمل در گزارش رسیدگی درج و ضمن اظهار نظر در خصوص فروش کالاهای حلقه آخر به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص، صرفاً بابت فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدهای مشمول، وفق مقررات نسبت به تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مالیات و عوارض متعلق و همچنین اعتبار مالیاتی (اعم از اعتبار مربوط به سایر نهاده‌ها، فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و سایر درآمدهای مشمول) مطالبه / استرداد و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام لازم را به عمل آورند.

در همین راستا در مواردی که کالاهای حلقه آخر مشمول یارانه می باشند، اعتبار مالیات و عوارض ارزش افزوده سایر نهاده‌های مشمول نیز به نسبت به سهم یارانه اشخاص زنجیره حسب مورد قابل پذیرش نخواهد بود.

۶. اشخاص انتهایی زنجیره می توانند اعتبارات سایر نهادهای مربوط به خود را از مالیات و عوارض ارزش افزوده دریافتی کسر و مانده مالیات و عوارض ارزش افزوده را به صورت علی الحساب در پایان هر ماه به حسابهای تعیین شده واریز نمایند.

۷- درخصوص پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص زنجیره که قبلاً مورد رسیدگی قرار گرفته و مالیات و عوارض ارزش افزوده مطالبه گردیده در صورت اعتراض مؤدی نسبت به موضوع، روسای امور مالیاتی و نمایندگان هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی حسب مورد مکلفند ضمن رسیدگی کامل به اعتراض مؤدی و واقعیت امر و با توجه به پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده کالاهای حلقه آخر توسط اشخاص انتهایی زنجیره، با رعایت مفاد این دستور العمل اقدام قانونی لازم را به عمل آورند.

۸. درخصوص پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص زنجیره که قبلاً به قطعیت رسیده است، از طریق سایر مراجع قانونی از جمله هیئت موضوع ماده (۲۵۱) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن قابل طرح می باشد.

۹. در خصوص عدم شمول مالیات و عوارض ارزش افزوده به یارانه پرداختی دولت و همچنین اعتبارات مربوط می‌بایست بر اساس بخشنامه‌های صادره توسط سازمان متبوع از جمله بخشنامه‌های شماره ۱۳۹۳-۲۰۰ مورخ ۲۸-۱۳۹۰، ۰۱-۲۰۰، ۱۲۰۸۰-۲۲-۵-۱۳۹۰ و ۲۲۳۶۶-۲۰۰ مورخ ۳۰-۹-۱۳۹۰ در رابطه با یارانه آب و برق به اشخاص زنجیره حسب مورد اقدام لازم به عمل آورده شود.

۱۰. فهرست اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره توسط شرکت توانیر/ وزارت نیرو به معاونت مالیات بر ارزش افزوده اعلام می‌گردد و در صورت هرگونه تغییر در فهرست اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره، شرکت توانیر/ وزارت نیرو مکلف است مراتب را حداکثر تا پایان دوره مالیاتی تغییرات به عمل آمده به معاونت مالیات بر ارزش افزوده اعلام نماید، اشخاص مزبور از تاریخ شروع یا پایان فعالیت در زنجیره موصوف حسب مورد مشمول این دستورالعمل خواهند بود.

۱۱. در مواردی که اشخاص زنجیره بر اساس برگ قطعی بابت عرضه کالاهای حلقه آخر بستانکار بوده و درخواست استرداد نموده باشند ادارات کل امور مالیاتی تقاضای خود را همراه با تصویر برگ قطعی به دفتر نظارت بر امور اجرایی ارسال تا حسب مورد از محل وصولی‌های جاری مربوطه نسبت به تامین منابع استرداد اقدام گردد.

### نامه شماره ۲۶۷/۸۲۴۵ مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۲۸ دفتر فنی ارزش افزوده

به موجب نامه‌های شماره ۳۵۷۰/۲۶۹ /د مورخ ۰۵/۰۶/۱۳۹۶ و شماره ۶۱۳/۲۶۹ /د مورخ ۱۰/۰۲/۱۳۹۶ دفتر رسیدگی و استرداد و بر اساس بند (۵) دستورالعمل شماره ۵۱۸/۹۵/۲۰۰ مورخ ۲۴/۰۷/۱۳۹۵، با توجه به پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به کالاهای حلقه آخر توسط اشخاص انتهایی زنجیره، مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره برای دوره‌های مشمول اجرای احکام مزبور می‌بایست کل فروش کالاهای حلقه آخر اعم از فروش به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص و همچنین سایر درآمدها را با رعایت مقررات و در چارچوب دستورالعمل فوق‌الشاره در گزارش رسیدگی درج و ضمن اظهار نظر در خصوص فروش کالاهای حلقه آخر به اشخاص زنجیره و سایر اشخاص، صرفاً بابت فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص خارج از زنجیره و همچنین سایر درآمدهای مشمول، وفق مقررات نسبت به تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مالیات و عوارض متعلق و همچنین اعتبار مالیاتی (اعم از اعتبار مربوط به سایر نهاده‌ها، فروش کالاهای حلقه آخر به سایر اشخاص و سایر درآمدهای مشمول) مطالبه / استرداد و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام لازم را به عمل آورند. همچنین بر اساس بند (۲) دستورالعمل مزبور، اشخاص ماقبل انتهایی زنجیره ضمن رعایت کلیه مقررات قانونی از جمله صدور صورت حساب، صرفاً از بابت فروش کالاهای حلقه آخر به اشخاص زنجیره، در راستای اجرای احکام قانونی الزامی به درج مالیات و عوارض ارزش افزوده در صورت حساب و وصول آن ندارند. از آنجائیکه به موجب بند مذکور بابت خرید و فروش کالاهای حلقه آخر (برق) توسط اشخاص زنجیره مالیات و عوارض ارزش افزوده، دریافت و پرداخت نمی‌گردد بنابراین موردی جهت پذیرش اعتبار مالیاتی و یا لحاظ نمودن جزو مأخذ مشمول مالیات و عوارض حسب مورد وجود نخواهد داشت. ضمناً با توجه به اینکه اشخاص زنجیره دارای شخصیت حقوقی مستقل می‌باشند، در صورت احراز دریافت یارانه توسط هر یک از اشخاص زنجیره بر اساس دفاتر یا اسناد و مدارک مثبت، به موجب قسمت اخیر بند (۵) دستورالعمل فوق‌الذکر، اعتبار مالیات و عوارض ارزش افزوده سایر نهاده‌های مشمول، به نسبت سهم یارانه قابل پذیرش نخواهد بود و لاغیر.

شایان ذکر است در خصوص اعتبارات حاصل از خرید کنتور، براساس اظهار نظر دفتر رسیدگی و استرداد طی نامه شماره ۶۲۴۵/۲۶۹ /د مورخ ۰۶/۰۹/۱۳۹۷ و بموجب بخشنامه شماره ۱۳۶۹۶ مورخ ۰۹/۰۸/۱۳۸۹ وجوه

دریافتی در مواردی که به عنوان حقوق عمومی در حساب‌ها ثبت گردد، جزء بهای خدمات ارائه شده تلقی نگردیده و به عنوان مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده محسوب نخواهد شد. علی‌الاحوال مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی از هر محل بابت خرید کالا و خدمات مشمول همچون خرید کنتور و رگلاتور از مؤدیان مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده که در دفاتر و صورتهای مالی شرکتهای مورد بحث به عنوان داراییهای ثابت ثبت شده باشد با رعایت سایر مقررات حسب مورد به عنوان اعتبار مالیاتی قابل پذیرش می‌باشد.

### **بخشنامه نحوه محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده ارائه خدمات آب شماره: ۱۳۶۹۶/تاریخ: ۰۹/۰۸/۱۳۸۹**

با توجه به نظریه شماره ۹۲۵۸/۱۴۷۶۹۹ مورخ ۱۳۸۹/۷/۳ معاونت محترم حقوقی رئیس جمهور و به منظور وحدت رویه در مورد نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده و عوارض متعلق به آب بها و ارائه خدمات آب مقرر می‌دارد:

وجوه دریافتی از مشترکین تحت عناوین ضریب تعدیل و تبصره‌های (۲) و (۳) قانون ایجاد تسهیلات برای توسعه طرح‌های فاضلاب و بازسازی شبکه‌های آب شهری مصوب سال ۱۳۷۷، و همچنین وجوه حق انشعاب در مواردی که به عنوان حقوق عمومی در حساب‌ها ثبت گردد، جزء بهای آب یا خدمت ارائه شده تلقی نمی‌گردد. بنابراین به عنوان مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده محسوب نخواهد شد.

از آنجاییکه به استناد ماده (۱۴) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مأخذ محاسبه مالیات و عوارض بهای کالا یا خدمت مندرج در صورت حساب خواهد بود، بنابراین سایر مبالغ مندرج در قبوض از قبیل آب بها و آب‌نمان و جریمه مازاد بر الگوی مصرف که ماهیت آن نرخ آب بها می‌باشد، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

### **نامه شماره ۶۲۴۵/۲۶۹/د مورخ ۰۶/۰۹/۱۳۹۷ دفتر رسیدگی و استرداد مالیات بر ارزش افزوده**

وجوه دریافتی در مواردی که به عنوان حقوق عمومی در حساب‌ها ثبت گردد، جزء بهای خدمات ارائه شده تلقی نگردیده و به عنوان مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده محسوب نخواهد شد. علی‌الاحوال به نظر این دفتر، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی از هر محل بابت خرید کالا و خدمات مشمول همچون خرید کنتور و رگلاتور از مؤدیان مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده که در دفاتر و صورتهای مالی شرکتهای مورد بحث به عنوان داراییهای ثابت ثبت شده باشد با رعایت سایر مقررات حسب مورد به عنوان اعتبار مالیاتی قابل پذیرش می‌باشد.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

در این مبحث استاندارد حسابداری مالی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از استانداردهای شناخت درآمد و شناسایی هزینه‌ها ممکن است با توجه به رویداد مالی مورد استفاده قرار بگیرد. البته با توجه به اینکه غالباً شرکت‌های دولتی به این موضوعات مبتلا می‌باشند مطالعه استانداردهای بخش عمومی و نظام حسابداری بخش عمومی به جهت درک بهتر موضوع مفید می‌باشد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

همانگونه که در توضیحات فوق بیان گردید مطابق قوانین بودجه سالهای ۹۲ و ۹۳ و پیرو آن در قانون الحاق (۲) مقرر شد مالیات و عوارض زنجیره آب، برق و گاز، یکبار و صرفاً در انتهای زنجیره از مصرف کنندگان دریافت گردد. در این خصوص اشخاص زنجیره نیز شرکت‌های وابسته وزارت نیرو می‌باشند که اسامی آنها به سازمان امور مالیاتی اعلام می‌گردد. در بررسی فروش اشخاص انتهای زنجیره تمام فروش آنها به استثنای وجوه دریافتی از مشترکین که تحت عنوان حقوق عمومی در حسابها ثبت می‌گردد به عنوان مأخذ مشمول لحاظ می‌گردد. در خصوص یارانه و کمک زیان دریافتی از محل بودجه نیز با توجه به بخشنامه‌های صادر شده و ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول مالیات و عوارض نمی‌باشد و به تبع آن اعتبار مالیات و عوارض مربوط نیز به همان نسبت قابل پذیرش نمی‌باشد. (در فصل بودجه و کمک‌زیان‌های دولتی مقررات مربوط به تفصیل آورده شده است). در خصوص اشخاص ماقبل انتهای زنجیره نیز صرفاً فروش به بیرون زنجیره آنها مشمول می‌گردد. در خصوص اعتبارات آنها و ماقبل انتهای زنجیره نیز صرفاً اعتبارات مربوط به سایر نهاده‌ها پس از کسر سهم یارانه‌ها برای آنها کارسازی می‌گردد.

همچنین بررسی و محاسبه میزان عوارض آلاینده‌گی نیز در خصوص شرکت‌های زنجیره تامین انرژی، و در سال ۱۳۹۸ و پس از آن بررسی عوارض پسماند و مطالبه آنها مد نظر قرار گیرد.



## عوارض سبز (آلایندگی)

### کلیات

هدف دولتها از اخذ مالیات دو موضوع می‌باشد: ۱- تأمین درآمد و ۲- سیاستگذاری هدفمند. مالیات سبز یکی از انواع مالیات است که با هدف ایجاد اقتصاد سبز و به منظور صیانت و حفظ محیط زیست و جلوگیری از خسارات وارد به آن و نیز برای جبران آلاینده‌ها و کنترل و حذف آن‌ها دریافت می‌گردد. پس این نوع مالیات از واحدهای تجاری و شرکت‌هایی اخذ می‌شود که دارای آلاینده‌گی هستند و اخذ آن موجب می‌شود که واحدهای مربوطه در جهت حذف آلاینده‌ها اقدام نمایند. البته در خصوص خودروها هم عوارض آلاینده‌گی سالانه مطابق مواد ۲۸ و ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ وصول می‌گردد که مرتبط با نوشتار حاضر نمی‌باشد. (دستجردی، ۱۳۹۳)

### مواد قانونی مرتبط

**تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون ۱.۱.م مصوب ۱۳۸۷:** تبصره ۱- واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست که استانداردها و ضوابط حفاظت از محیط زیست را رعایت نمی‌نمایند، طبق تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست (تا پانزدهم اسفند ماه هر سال برای اجراء در سال بعد)، همچنین پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، مشمول پرداخت یک درصد (۱٪) از قیمت فروش به عنوان عوارض آلاینده‌گی می‌باشند. حکم ماده (۱۷) این قانون و تبصره‌های آن به عوارض آلاینده‌گی موضوع این ماده قابل تسری نمی‌باشد.

واحدهایی که در طی سال نسبت به رفع آلاینده‌گی اقدام نمایند، با درخواست واحد مزبور و تأیید سازمان حفاظت محیط زیست از فهرست واحدهای آلاینده خارج می‌گردند. در این صورت، واحدهای یاد شده از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان مزبور به سازمان امور مالیاتی کشور، مشمول پرداخت عوارض آلاینده‌گی نخواهند شد.

واحدهایی که در طی سال بنا به تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست به فهرست واحدهای آلاینده محیط زیست اضافه گردند، از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان حفاظت محیط زیست مشمول پرداخت

## عوارض سبز (آلاینده‌گی)

عوارض آلاینده‌گی خواهند بود. عوارض موضوع این تبصره در داخل حریم شهرها به حساب شهرداری محل استقرار واحد تولیدی و در خارج از حریم شهرها به حساب تمرکز وجوه موضوع تبصره (۲) ماده (۳۹) واریز می‌شود، تا بین دهیاریهای همان شهرستان توزیع گردد.

**ماده ۲۷ قانون ۱.۱.م مصوب ۱۴۰۰: (عوارض سبز)** واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی آلاینده که به تشخیص سازمان حفاظت محیط زیست، حدود مجاز و استانداردهای زیست‌محیطی را رعایت نمی‌کنند، در صورتی که در مهلت زمانی که توسط سازمان مزبور برای آنها تعیین می‌شود، نسبت به رفع آلاینده‌گی خود اقدام نمایند، براساس معیارهایی نظیر شدت، مدت، نوع و مکان آلاینده‌گی با نرخهای نیم‌درصد (۵/۰٪)، یک درصد (۱٪) و یک و نیم درصد (۵/۱٪)، به مأخذ فروش کالا یا خدمات، مشمول عوارض سبز می‌شوند. این حکم در مورد کلیه واحدهای آلاینده، اعم از واحدهای معاف و غیرمعاف، صادراتی و واحدهای مستقر در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی جاری است. معیارهایی که در تعیین سطح آلاینده‌گی واحدها، مبنای عمل سازمان محیط زیست قرار می‌گیرد، حداکثر سه‌ماه پس از لازم‌الاجراء شدن این قانون، توسط کارگروهی متشکل از نمایندگان سازمان حفاظت محیط زیست و وزارتخانه‌های بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، صنعت، معدن و تجارت، کشور و امور اقتصادی و دارایی (سازمان) تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. میزان فروش واحدهای موضوع این ماده بر اساس سامانه مودیان یا اظهارنامه‌ای که به همین منظور به سازمان ارائه می‌شود، تعیین می‌گردد.

تبصره ۱- در صورتی که واحدهای موضوع این ماده، دارای خطوط تولیدی مجزا با محصول مستقل از هم باشند عوارض سبز صرفاً از خطوط آلاینده دریافت می‌شود.

تبصره ۲- در صورتی که واحدهای موضوع این ماده، در قبال أخذ **کارمزد** مشخص از اشخاص نسبت به تولید اقدام نمایند، در آمد این واحدها ناشی از تولید مذکور، با پنج برابر نرخهای مذکور در صدر این ماده مشمول عوارض سبز می‌شود. شرکتهایی که در زنجیره تولید بنزین و سوخت هواپیما، نفت سفید، نفت کوره، نفت گاز، گازطبیعی و برق فعالیت می‌کنند، از شمول حکم این تبصره مستثنی می‌باشند. قیمت فروش فرآورده به مصرف‌کننده نهائی مبنای محاسبه عوارض موضوع این ماده برای شرکتهای زنجیره تولید بنزین و سوخت هواپیما، نفت سفید، نفت کوره، نفت گاز، گازطبیعی و برق می‌باشد که شرکتهای بالادستی آنها متضامناً مسوول پرداخت عوارض مربوط هستند.

تبصره ۳- سازمان حفاظت محیط زیست مکلف است حداکثر ظرف شش ماه پس از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون، پایگاه اطلاعاتی واحدهای آلاینده را ایجاد نماید و امکان دسترسی برخط سازمان به سامانه مزبور را فراهم کند. سازمان حفاظت محیط زیست موظف است نام واحدهای آلاینده و سطح آلاینده‌گی آنها را در پایگاه مزبور درج نموده و آن را مستمرا به‌روزرسانی کند.

تبصره ۴- در صورتی که سازمان حفاظت محیط زیست نام واحدی را در پایگاه واحدهای آلاینده درج نماید یا سطح آلاینده‌گی آن واحد را در پایگاه مزبور افزایش دهد، واحد موردنظر از ابتدای دوره مالیاتی بعد، حسب مورد، مشمول عوارض سبز می‌شود، یا نرخ عوارض مزبور برای آن واحد افزایش می‌یابد.

تبصره ۵- در صورتی که سازمان حفاظت محیط زیست نام واحدی را از پایگاه واحدهای آلاینده حذف نماید، یا سطح آلاینده‌گی آن واحد را در پایگاه مزبور کاهش دهد، واحد موردنظر از ابتدای همان دوره، حسب مورد، از پرداخت عوارض سبز معاف می‌شود، یا نرخ عوارض مزبور برای آن واحد کاهش می‌یابد.

تبصره ۶- سازمان حفاظت محیط‌زیست موظف است حداکثر ظرف یک‌ماه از تاریخ درخواست واحد آلاینده، در خصوص رفع یا کاهش آلاینده‌گی آن واحد اعلام نظر نماید و هرگونه تغییر در وضعیت واحد موردنظر را در پایگاه اطلاعاتی واحدهای آلاینده منعکس نماید. در صورت عدم اعلام نظر سازمان حفاظت محیط زیست در مهلت مقرر، واحد مزبور به صورت خودکار از فهرست واحدهای آلاینده خارج می‌شود.

تبصره ۷- سرمایه‌گذاری‌هایی که به‌منظور رفع یا کاهش آلاینده‌گی واحدهای آلاینده انجام می‌شود، در صورت تأیید رفع یا کاهش آلاینده‌گی توسط سازمان حفاظت محیط زیست، در سال اول یا سالهای بعد، از بدهی عوارض آن واحدها کسر می‌شود و در صورتی که به رفع یا کاهش آلاینده‌گی منجر نشود، به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می‌شود.

تبصره ۸- در صورتی که پالایشگاهها و نیروگاههایی که سوخت اصلی آنها نفت کوره و نفت گاز نیست، در مقاطع خاصی از سال با درخواست دولت، مجبور به استفاده از سوخت‌های مزبور شوند، سازمان حفاظت محیط زیست موظف است این موضوع را در احتساب سطح و مدت آلاینده‌گی آن واحدها لحاظ نماید و افزایش آلاینده‌گی ناشی از استفاده نفت کوره و نفت گاز را مطابق با قبل از الزام مزبور محاسبه کند.

تبصره ۹- اعلام سازمان حفاظت محیط زیست صرفاً برای دوره‌های بعد از ثبت در سامانه ملاک اعتبار است و سازمان مذکور مجاز به اظهار نظر نسبت به رفع و یا آلاینده‌گی واحدهای تولیدی برای دوره‌های ثبت‌شده در سامانه تحت عنوان اصلاح و تصحیح اشتباه نیست.

تبصره ۱۰- یارانه پرداختی دولت موضوع بند «ج» تبصره (۲) ماده (۵) این قانون، جزء مأخذ محاسبه عوارض سبز نیست.

تبصره ۱۱- مودیان موضوع این ماده مکلفند اظهارنامه هر دوره را مطابق نمونه ای که سازمان تعیین می نماید حداکثر تا پایان ماه پس از انقضای دوره، تسلیم و عوارض را ظرف مهلت مزبور به حساب تعیین شده واریز نمایند. عدم تسلیم اظهارنامه در مهلت های مقرر موجب تعلق جریمه غیرقابل بخشودگی به میزان ده درصد (۱۰٪) عوارض موضوع این ماده می باشد و در صورت تأخیر در پرداخت عوارض، مشمول جریمه موضوع ماده (۳۷) این قانون می شود. واحدهای عضو سامانه مودیان ملزم به ارائه اظهارنامه موضوع این تبصره نبوده و سازمان به استناد فروش ابرازی آنها در سامانه مودیان، عوارض آلایندگی را وصول می کند.

### مقررات موضوعه (نامه ها، بخشنامه ها، دستورالعمل ها، آیین نامه ها و ...)

بند ۲۰ بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲

مأخذ عوارض آلایندگی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قیمت فروش خواهد بود. عوارض مزبور از خریداران قابل دریافت نخواهد بود و به عهده واحد تولیدی آلاینده می باشد که مکلفند صرف نظر از نوع فروش (اعم از داخلی و صادراتی) و در قالب دوره های مالیاتی و با تسلیم اظهارنامه مالیاتی نسبت به واریز آن به حساب های تعیین شده اقدام نمایند.

**بخشنامه شماره: ۱۹۵۳۳ تاریخ: ۱۳۸۹/۱۱/۱۲ (عوارض آلایندگی پالایشگاه ها و واحدهای پتروشیمی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸))**

به منظور اجرای صحیح مقررات موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص پالایشگاه ها و واحدهای پتروشیمی و با استناد به نظریه شماره ۱۰۶۷۰/۸۶۳۱۷ مورخ ۱۳۸۹/۵/۴ معاونت محترم فنی و حقوقی رئیس جمهور، پالایشگاه های نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، مشمول پرداخت یک درصد (۱٪) از قیمت فروش به عنوان عوارض آلایندگی می باشند. بدیهی است پرداخت عوارض مذکور توسط آنان نیازی به درج نام آنان در فهرست صنایع آلاینده هر سال نخواهد داشت. لیکن در صورتی که پالایشگاه ها و واحدهای پتروشیمی در طی سال نسبت به رفع آلایندگی اقدام نمایند، با درخواست واحدهای مزبور و تأیید سازمان حفاظت محیط زیست از شمول عوارض آلایندگی خارج می گردند. در این صورت واحدهای یاد شده از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان حفاظت محیط زیست به سازمان امور مالیاتی کشور، مشمول پرداخت عوارض آلایندگی نخواهد شد.

## عوارض سبز (آلایندگی)

بنابراین در صورتی که از طرف سازمان حفاظت محیط زیست رفع آلایندگی پالایشگاه ها و واحدهای پتروشیمی به این سازمان اعلام گردد، مراتب از طریق این معاونت به ادارات کل امور مالیاتی جهت اقدام لازم ابلاغ خواهد شد.

### بخشنامه شماره: ۲۶۰/۹۵/۴۵ تاریخ: ۱۳۹۵/۰۷/۱۷ (عوارض آلایندگی شرکت های تابعه شرکت ملی نفت ایران)

به منظور اجرای صحیح مقررات موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و بر اساس نظریه شماره ۲۴۸۹۶-۱۲۱۶۶۶ مورخ ۱۳۹۴-۱۰-۹ معاونت محترم حقوقی رییس جمهور (تصویر پیوست)، «شرکت - های فرعی و وابسته به شرکت ملی نفت ایران، وظیفه استخراج و تولید نفت و گاز در مناطق نفت - خیز را برعهده دارند و بر اساس ردیف - های بودجه سالیانه از محل دریافت مبالغ کارمزد انجام خدمات یادشده، توجهها به اینکه کل حاصل فروش نفت به عنوان درآمد شرکت محسوب نمی شود، بلکه درصدی از آن را به عنوان کارمزد دریافت می دارند و عملاً از یک طرف شرکت - های مزبور به امر فروش خدمات (نه کالا) مبادرت ورزیده و از طرف دیگر به موجب اعلام سازمان حفاظت محیط زیست در فهرست سالیانه صنایع آلاینده قرار می گیرند، مطالبه و دریافت عوارض آلایندگی به مأخذ یک درصد از قیمت فروش (کارمزد) خدمات ارائه - شده به شرکت ملی نفت ایران و سایر شرکت - ها صرفاً بابت آلایندگی حاصله از محصول آنها بر اساس مفاد گزارش حسابرس سازمان حسابرسی امکان - پذیر است.» چنانچه فروش کالاهای تولیدی شرکت - های تابعه شرکت ملی نفت ایران (شرکت دولتی) که در دفاتر آنها تحت عنوان درآمد حاصل از ارائه خدمات تولید نفت و گاز ثبت گردد و مراتب در گزارش حسابرسی مالی توسط سازمان حسابرسی به عنوان بازرسی قانونی تأیید و اظهار شود، مطالبه عوارض آلایندگی صرفاً از واحدهای مذکور در صورتی که نام آنها در فهرست صنایع آلاینده درج شده باشد با احراز موارد فوق از مأخذ ثبت فروش (خدمات حاصل از کارمزد تولید کالا) منعکس در دفاتر در دوره های مالیاتی خواهد بود.

### بخشنامه شماره: ۲۶۰-۹۵-۷۲ تاریخ: ۱۳۹۵-۱۰-۱۳ (عوارض آلایندگی)

نظر به اینکه در راستای قسمت اخیر بند (ز) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۳۹۳ مصوب ۱۳۹۲/۱۲/۱۰ و بند (و) ماده (۱) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ مجلس شورای اسلامی که مقرر می دارد:

«مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورت حساب (قبوض) مصرف - کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فرآورده های وارداتی، فقط یکبار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آنها توسط شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده - های نفتی ایران (شرکتهای پالایش نفت) و شرکت - های دولتی تابع ذی ربط. وزارت نفت و شرکت - های گاز استانی و شرکت - های تابع ذی ربط وزارت نیرو و شرکتهای توزیع

برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می‌شود. مالیات مزبور به حساب درآمد عمومی نزد خزانه‌داری کل کشور واریز و عوارض طبق ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ با اصلاحات بعدی آن توسط سازمان امور مالیاتی کشور واریز می‌گردد. مبنای قیمت فروش برای محاسبه عوارض آلایندگی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، قیمت فروش فرآورده به مصرف کننده نهایی در داخل کشور است. پالایشگاه‌ها و واحدهای پتروشیمی آلاینده نیز مشمول پرداخت عوارض آلایندگی هستند. ابهامات و سوالاتی مطرح شده است لذا به منظور ایجاد وحدت رویه در اجرای صحیح قانون مقرر می‌دارد: از تاریخ لازم الاجراء شدن قوانین فوق (۱۳۹۳/۱/۱) با رعایت تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مبنای محاسبه عوارض آلایندگی آن دسته از واحدهای آلاینده محیط زیست حاضر در زنجیره تولید فرآورده‌های مذکور که در متن مقررات و قوانین فوق مورد حکم قرار گرفته‌اند، قیمت فروش فرآورده به مصرف کننده نهایی در داخل کشور خواهد بود.

شایان ذکر آن که مفاد بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۵/۴۵ مورخ ۱۳۹۵/۷/۱۷ این معاونت که به استناد نظریه شماره ۲۴۸۹۶/۱۲۱۶۶۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۰/۹ معاون محترم حقوقی رییس جمهور (تصویر پیوست) صادر گردیده است، با توجه به حکم بند (ز) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۳۹۳ کل کشور و بند (و) ماده (۱) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ مجلس شورای اسلامی تا پایان سال ۱۳۹۲ لازم الاجراء است.

**رأی شورای عالی مالیاتی شماره: ۲۰۱-۵ تاریخ: ۲۴/۰۴/۱۳۹۹ (نحوه محاسبه عوارض آلایندگی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده برای سالهای ۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۸)**  
نظر اکثریت:

طبق تبصره ۱ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست که استانداردها و ضوابط حفاظت از محیط زیست را رعایت نمی‌نمایند، طبق تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست (تا پانزدهم اسفندماه هر سال برای اجرا در سال بعد)، همچنین پالایشگاه‌های نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، مشمول پرداخت یک درصد (۱٪) از قیمت فروش به عنوان عوارض آلایندگی می‌باشند.

طبق قسمت اخیر بند (ز) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۳۹۳ و بند (و) ماده (۱) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مبنای قیمت فروش برای محاسبه عوارض آلایندگی موضوع تبصره (۱)

ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، قیمت فروش فرآورده به مصرف کننده نهایی در داخل کشور تعیین گردیده است.

همانطور که در احکام قانونی اخیر الذکر تصریح گردیده است مبنای محاسبه عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده قیمت فروش فرآورده به مصرف کننده نهایی در داخل کشور می باشد و در مواردی که کالای تولیدی قابل عرضه به مصرف کننده نهایی نباشد تعیین مبنای محاسبه عوارض مشخص نشده است. در این ارتباط هیات محترم وزیران طی بند (۵) ماده (۲) آیین نامه اجرایی بند (الف) تبصره (۱۴) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور موضوع مصوبه شماره ۲۷۲۶۱/ت ۵۷۷۰۰ هـ مورخ ۱۹/۰۳/۱۳۹۹، مآخذ محاسبه عوارض آلاینده‌گی مذکور را برای شرکت های تولید نفت و گاز بر اساس ارزش فروش خدمات (کارمزد) اعلام نموده است.

بنابر این با توجه با اینکه قانون مربوط به عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۹۴ بر اساس ماده (۱) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) بوده و تغییری نداشته و هیات محترم وزیران نیز برای سال ۱۳۹۹ در استمرار حاکمیت قانون مذکور مآخذ محاسبه عوارض آلاینده‌گی را برای شرکت های تولید نفت و گاز بر اساس ارزش فروش خدمات (کارمزد) اعلام نموده است می توان با اتخاذ ملاک از مصوبه یاد شده و تا مادامیکه این اصلاح یا مورد ایراد مراجع ذی صلاح قانونی واقع نشده است برای سنوات قبل (۱۳۹۳-۱۳۹۸) نیز بر این مبنا عمل نمود.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

در این مبحث استاندارد حسابداری مالی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از استانداردهای شناخت درآمد و شناسایی هزینه‌ها ممکن است با توجه به رویداد مالی مورد استفاده قرار بگیرد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

از ابتدای سال ۱۳۸۷ مطابق ماده ۳۸ قانون م.ا.م مصوب ۱۳۸۷ از واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست اعلامی توسط سازمان محیط زیست و پالایشگاه های نفت و واحدهای پتروشیمی مکلف به پرداخت ۱ درصد عوارض



علاوه بر مالیات بر ارزش افزوده مطابق قانون شدند. مطابق قانون الحاق ۲ و قانون بودجه سال ۱۳۹۳ مبنای محاسبه عوارض مذکور قیمت فروش فرآورده به مصرف کننده نهایی در داخل کشور تعیین گردیده است.

در خصوص پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی که بخشی از تولیدات خود را به صورت کارمزدی انجام می‌دهند و در دفاتر خود نیز درآمد خدمات (کارمزد) ثبت می‌نمایند ابهام پیش آمد که مبنای مذکور قیمت فروش کالا باشد و یا همان کارمزد خدمات ثبت شده در دفاتر. که مطابق بخشنامه شماره ۴۵ سال ۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی تا پایان سال ۱۳۹۳ مقرر شد مبنای محاسبه همان کارمزد خدمات ثبت شده در دفاتر باشد و از ابتدای سال ۱۳۹۳ مطابق قانون بودجه و قانون الحاق ۲ و بخشنامه شماره ۷۲ سال ۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی مبنای محاسبه قیمت فروش فرآورده به مصرف کننده نهایی در داخل کشور تعیین گردیده است. لکن پس از مقررات فوق همچنان در مواردی که کالای تولیدی قابل عرضه به مصرف کننده نهایی نباشد تعیین مبنای محاسبه عوارض مشخص نشده بود. در آیین نامه موضوع بند الف تبصره ۱۴ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ ماخذ محاسبه عوارض آلاینده‌گی مذکور را برای شرکت های تولید نفت و گاز بر اساس ارزش فروش خدمات (کارمزد) اعلام نموده است. و پس از آن شورای عالی مالیاتی نیز در رای شماره ۵ سال ۱۳۹۹ با اتخاذ ملاک از آیین نامه یاد شده رویه مذکور را برای سالهای ۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۸ نیز ملاک عمل قرار داد و بر همین اساس برای سالهای ۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۸ در مواردی که کالای تولیدی قابل عرضه به مصرف کننده نهایی نباشد مبنای محاسبه عوارض آلاینده‌گی برای شرکت های تولید نفت و گاز بر اساس ارزش فروش خدمات (کارمزد) می‌باشد. از ابتدای اجرای قانون مصوب سال ۱۴۰۰ نیز ابهامات مذکور در ماده ۲۷ قانون رفع گردیده است.

در خصوص فهرست شرکتهای اعلام شده توسط سازمان حفاظت محیط زیست نیز تاکنون فهرست مذکور صرفاً از طریق مکاتبات در اختیار ادارات امور مالیاتی قرار گرفته است که در قانون م.ا. مصوب ۱۴۰۰ مقرر شده است که سازمان حفاظت محیط زیست پایگاه اطلاعاتی واحدهای آلاینده را ایجاد نماید و امکان دسترسی برخط سازمان امور مالیاتی به سامانه مزبور را فراهم کند.

---

# عوارض پسماند

### کلیات

در ادامه مالیات و عوارض کالاهای خاص که به نوعی مالیات سبز محسوب می‌گردند در قانون برنامه توسعه ششم، قانون کمک به ساماندهی پسماندهای عادی و قوانین بودجه سالانه نیز عوارض مشابهی تحت عنوان عوارض پسماند آورده شده است. که حسب الامر قانون، متولی وصول آن سازمان امور مالیاتی می‌باشد. لازم به ذکر است چنانچه از مقررات ذیل برداشت می‌گردد عوارض مذکور متفاوت از عوارض آلاینده‌گی مندرج در مواد ۲۷ ق.م.ا. مصوب ۱۴۰۰ و تبصره ۱ ماده ۳۸ ق.م.ا. مصوب ۱۳۸۷ می‌باشد.

### مواد قانونی مرتبط

#### بند ن تبصره ۶ بودجه ۱۳۹۷

در راستای بهبود شاخص‌های محیط زیست و کاهش اثرات مخرب مدیریت غیراصولی پسماندهای عادی، سازمان امور مالیاتی موظف است تا سقف نیم درصد (۰.۵٪) از فروش کالاهایی که مصرف آنها منجر به تولید پسماند مخرب محیط زیست می‌گردد را دریافت و تا سقف ده هزار میلیارد (۱۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال به ردیف شماره ۱۶۰۱۸۹ واریز نماید تا برای ایجاد تأسیسات منطقه‌ای تبدیل پسماند به مواد و انرژی با اولویت مشارکت بخش خصوصی پس از مبادله موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه کشور در اختیار سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور قرار گیرد. آیین‌نامه اجرایی این بند مشتمل بر نحوه وصول، فهرست کالاهای مشمول، نرخ هزینه مدیریت پسماند کالاها و فرآیند اجرایی به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های کشور، صنعت، معدن و تجارت و امور اقتصادی و دارایی، سازمان حفاظت محیط زیست و سازمان برنامه و بودجه کشور، تدوین و به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

#### بند ط تبصره ۶ بودجه ۱۳۹۸ و بند و تبصره ۶ قانون بودجه ۱۳۹۹

در اجرای بندهای «ث» و «ص» ماده (۳۸) قانون برنامه ششم توسعه و به منظور کاهش اثرات مخرب پسماندها، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است از فروش کالاهایی که مصرف آنها منجر به تولید پسماند مخرب محیط زیست می‌شود عوارضی را که توسط دولت تعیین می‌شود دریافت و به ردیف درآمدی شماره ۱۶۰۱۸۹ واریز کند. منابع وصولی تا سقف ده هزار میلیارد (۱۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال از محل ردیف ۴۵ - ۵۳۰۰۰۰۰ جدول

شماره (۹) این قانون در اختیار وزارت کشور قرار می‌گیرد تا با نظارت سازمان حفاظت محیط زیست پس از مبادله موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه کشور برای بازیافت پسماندهای حاصل از کالاهای مزبور (ایجاد تأسیسات منطقه‌ای تبدیل پسماند به مواد و انرژی) با اولویت مشارکت بخش خصوصی مصرف شود. آیین‌نامه اجرایی این بند مشتمل بر میزان عوارض هر کالا، فهرست کالاهای مشمول، نرخ هزینه مدیریت پسماند کالاهای و فرآیند اجرائی به پیشنهاد مشترک سازمان حفاظت محیط زیست، وزارتخانه‌های کشور، صنعت، معدن و تجارت و امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه کشور تدوین می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

### **بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ کل کشور**

در اجرای ماده (۶) قانون کمک به ساماندهی پسماندهای عادی با مشارکت بخش غیردولتی مصوب ۲۰/۱/۱۳۹۹، وزارت امور اقتصادی و دارایی از طریق سازمان امور مالیاتی کشور موظف است یک در هزار ارزش مواد اولیه، قطعات و کالاهایی که تمام یا قسمتی از آنها قابل بازیافت است را اخذ و منابع حاصله را به ردیف درآمدی شماره ۱۶۰۱۸۹ واریز نماید.

### **ماده ۶ قانون کمک به ساماندهی پسماندهای عادی**

ماده ۶ - تولیدکنندگان و واردکنندگان مواد اولیه، قطعات و کالاهایی که تمام یا قسمتی از آنها قابل بازیافت است، موظف به بازیافت پسماند حاصل از مواد و کالاهای خود هستند، در غیر این صورت موظفند یک در هزار ارزش کالای خود را در ابتدای زنجیره از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی به حساب متمرکز وجوه وزارت کشور نزد خزانه داری کل کشور واریز کنند. منابع وصولی در اختیار وزارت کشور قرار می‌گیرد تا پس از مبادله موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه کشور برای بازیافت پسماندهای حاصل از کالاهای مزبور (ایجاد تأسیسات منطقه‌ای تبدیل پسماند به مواد و انرژی) با اولویت مشارکت بخش خصوصی و با نظارت سازمان حفاظت محیط زیست مصرف شود.

## مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

دستورالعمل شماره ۵۱۵ مورخ ۱۳۹۸/۰۶/۰۶ (نحوه وصول عوارض موضوع بند (ط) تبصره شش قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور)

در راستای اجرای صدر بند (ط) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور که مقرر می‌دارد: «در اجرای بندهای (ث) و (ص) ماده (۳۸) قانون برنامه ششم توسعه و به منظور کاهش اثرات مخرب پسماندها، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است از فروش کالاهایی که مصرف آنها منجر به تولید پسماند مخرب محیط زیست می‌شود عوارضی را که توسط دولت تعیین می‌شود دریافت و به ردیف درآمدی شماره (۱۶۰۱۸۹) واریز کند.» و با توجه به تبصره (۲) ماده (۳) آیین نامه اجرایی شماره ۵۳۴۶۱/ت/۵۶۵۵۰ هـ مورخ ۱۳۹۸/۰۵/۰۲ هیات محترم وزیران موضوع بند یاد شده، دستورالعمل اجرایی نحوه وصول عوارض مزبور به شرح ذیل ابلاغ می‌گردد. لذا به منظور اجرایی نمودن مفاد قانون و آیین نامه مزبور، ادارات کل امور مالیاتی علاوه بر وصول عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده، اقدامات لازم را در راستای اجرای حکم مذکور بعمل آورند:

۱. کالاهای مشمول و میزان عوارض کالاهای موضوع آیین نامه یادشده به شرح جدول زیر می‌باشد که ضرورت دارد مراتب از طریق کانال‌های اطلاع رسانی استانی برای وارد کنندگان و تولید کنندگان تبیین گردد.

ضریب تعیین عوارض (%)	شرح کالاهای مشمول		ردیف
	کالاهای تولید داخلی	کالاهای وارداتی	
۲٪	۳٪	انواع رنگ، آستری رنگ (به استثنای محصولات پایه آب) و روغن جلاء	۱
۲٪	۳٪	انواع لاستیک رویی و توپی (تایر و تپوپ) و لاستیک های روکش شده	۲
۳٪	۴٪	انواع لامپ روشنایی (به استثنای لامپ‌های پر بازده اس ام دی (SMD) وال دی (LED) و باطری	۳
۳٪	۴٪	انواع رایانه، تجهیزات جانبی و کمکی آن	۴
۳٪	۴٪	انواع دستگاه های صوتی و تصویری و انواع گوشی	۵
۲٪	۳٪	انواع وسایل بازی و تفریحی و اسباب بازی (پلاستیکی و الکترونیکی)	۶

۷	انواع مشمع، سلفون، نایلون و نایلکس	٪۳	٪۴
۸	انواع ظروف و مخازن پلاستیکی، پت (PET) و ظروف ملامین	٪۲	٪۳

۲. با توجه به نقش و اهمیت جایگاه اطلاع رسانی در راستای ایجاد بستر مناسب اجرای مقررات علیرغم تکلیف مراجع صدور مجوز فعالیت برای اعلام فهرست اشخاص یاد شده موضوع تبصره (۱) ماده (۲) آیین نامه، نسبت به پیگیری دریافت فهرست تولید کنندگان و وارد کنندگان کالاهای مشمول آیین نامه به شرح فرم پیوست (۱) این دستورالعمل اقدام و اجرای تکالیف قانونی جهت واريز عوارض مزبور به حساب شماره ۴۰۰۱۰۰۰۹۰۱۰۲۵۵۳۷ بنام سازمان امور مالیاتی کشور تحت عنوان «درآمد حاصل از کالاهای دارای پسماند مخرب محیط زیست» را به طریق مقتضی به اشخاص موضوع تبصره یاد شده اعلام نمایند.

۳. اشخاص موضوع حکم ماده (۲) آیین نامه یاد شده مکلفند در پایان هر دوره مالیاتی موضوع ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده (پایان هر فصل) فرم پیوست (۲) این دستورالعمل را در سامانه عملیات الکترونیک مالیات بر ارزش افزوده به نشانی [www.evat.ir](http://www.evat.ir) تکمیل و ارائه و عوارض متعلقه را به حساب یاد شده واريز نمایند. تبصره: تاریخ اجرای این حکم از تاریخ ابلاغ آیین نامه (۲۰/۰۵/۱۳۹۸) می باشد.

۴. ادارات کل امور مالیاتی موظفند با اتخاذ تدابیر لازم و برنامه ریزی مناسب بطور مستمر بر ارائه اطلاعات فروش مطابق فرم مزبور و واريز عوارض به حساب های تعیین شده نظارت نمایند.

۵. ماخذ محاسبه عوارض یاد شده بهای فروش کالاهای مشمول توسط تولید کنندگان و وارد کنندگان یاد شده می باشد.

تبصره ۱: عوارض مزبور ماخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود.

تبصره ۲: صادرات کالاهای یاد شده مشمول عوارض مذکور نخواهد بود.

۶. تولید کنندگان و وارد کنندگان کالاهای یاد شده که نسبت به بازیافت محصولات مذکور اقدام می نمایند با تأیید و اعلام سازمان محیط زیست از تاریخ بازیافت محصول مشمول عوارض مذکور نمی گردند. فهرست تولید کنندگان و وارد کنندگان موضوع این بند پس از دریافت از سازمان حفاظت محیط زیست به ادارات کل امور مالیاتی ذی ربط ارسال خواهد شد.

۷. در صورت عدم پرداخت عوارض توسط اشخاص مشمول در مهلت مقرر، ادارات کل امور مالیاتی ذی ربط موظفند پانزده روز پس از انقضای هر دوره مالیاتی نسبت به رسیدگی، تشخیص، مطالبه و وصول عوارض مزبور از تولید کنندگان و وارد کنندگان با رعایت ترتیبات مقرر در فصل نهم باب چهارم قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی و ماده (۴۷) و (۴۸) قانون محاسبات عمومی اقدام نمایند.

۸. مرجع رسیدگی به اعتراض اشخاص مشمول حکم ماده (۲) آیین نامه نسبت به مطالبات مزبور که طبق مقررات اجرائی مالیات ها قابل مطالبه و وصول می باشد هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده «۲۱۶» قانون مالیات مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی خواهد بود که برابر حکم ماده یادشده به شکایت مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رای صادر خواهد نمود. رای صادره قطعی و لازم الاجرا است.

۹. مسئولیت حسب اجرای این دستورالعمل با مدیران کل امور مالیاتی و نظارت آن با دادستانی انتظامی مالیاتی می باشد.

**دستورالعمل شماره: ۵/۲۸۲۵۳/۲۳۰ تاریخ: ۳۰/۰۶/۱۳۹۹ (نحوه رسیدگی، تشخیص مأخذ مشمول، مطالبه و وصول عوارض موضوع بند «و» تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور)**

در راستای اجرای صدر بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور که مقرر می دارد: «به منظور کاهش اثرات مخرب پسماندها، درآمد حاصل از اجرای بندهای (ث) و (ص) ماده (۳۸) قانون برنامه ششم توسعه، ناشی از فروش کالاهایی که مصرف آنها منجر به تولید پسماند مخرب محیط زیست می شود توسط سازمان امور مالیاتی به ردیف درآمدی شماره (۱۶۰۱۸۹) واریز می شود.» و همچنین ماده (۲) آئین نامه اجرائی شماره ۵۳۲۵۵/ت/۵۷۶۵۴-ه مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۱۴ هیأت محترم وزیران، دستورالعمل «نحوه رسیدگی، تشخیص مأخذ مشمول، مطالبه و وصول عوارض موضوع بند «و» تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور» به شرح ذیل ابلاغ می گردد.

۱- معانی واژه ها و اصطلاحات به کار برده شده در این دستورالعمل به شرح زیر می باشد:

آئین نامه: تصویب نامه شماره ۵۳۲۵۵/ت/۵۷۶۵۴-ه مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۱۴ هیأت وزیران;

کالاهای مشمول: کالاهای مندرج در جدول ذیل ماده (۱) آئین نامه;

## عوارض پسماند

اشخاص مشمول: تولیدکنندگان و واردکنندگان کالاهای مشمول که اطلاعات آنها در اجرای تبصره های (۱) و (۲) ماده (۲) آئین نامه پس از دریافت از وزارت صنعت، معدن و تجارت و گمرک جمهوری اسلامی ایران، توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می شود.

مأخذ مشمول: بهای فروش کالاهای مشمول؛

عوارض پسماند: عوارض موضوع آئین نامه؛

کالاهای مشمول و ضریب عوارض آنها به شرح جدول زیر می باشد.

ردیف	شرح کالاهای مشمول	ضریب تعیین عوارض (%)	
		کالاهای تولید داخلی	کالاهای وارداتی
۱	انواع رنگ، آستری رنگ ( به استثنای محصولات پایه آب ) و روغن جلا	۰/۲	۰/۵
۲	انواع لاستیک رویی و تویی (تایر و تیوپ) و لاستیک های روکش شده	۰/۲	۰/۵
۳	انواع لامپ روشنایی ( به استثنای لامپ های پر بازده اس ام دی (SMD) و ال ای دی (LED)) و باطری	۰/۳	۰/۵
۴	انواع رایانه، تجهیزات جانبی و کمکی آن	۰/۳	۰/۵
۵	انواع دستگاه های صوتی و تصویری و انواع گوشی	۰/۳	۰/۵
۶	انواع وسایل بازی و تفریحی و اسباب بازی ( پلاستیکی و الکترونیکی )	۰/۲	۰/۵
۷	انواع مشمع، سلفون، نایلون و نایلکس	۰/۳	۰/۵
۸	انواع ظروف و مخازن پلاستیکی، پت (PET) و ظروف ملامین	۰/۲	۰/۵

۲- اشخاص مشمول آیین نامه مکلفند در پایان هر دوره مالیاتی موضوع ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده (پایان هر فصل) فرم پیوست این دستورالعمل را در سامانه عملیات الکترونیک مالیات بر ارزش افزوده به نشانی [www.evati.ir](http://www.evati.ir) تکمیل و تسلیم نموده و مبلغ عوارض متعلقه را به حساب تعیین شده واریز نمایند.



۳- ادارات کل امور مالیاتی با اتخاذ تدابیر لازم و برنامه‌ریزی مناسب، ضمن نظارت مستمر بر ارائه اطلاعات مربوط به فروش کالاهای مشمول مطابق فرم مزبور و واریز مبلغ عوارض پسماند به حساب‌های تعیین شده، موظفند پانزده روز پس از انقضای هر دوره مالیاتی نسبت به رسیدگی، تشخیص مأخذ مشمول، مطالبه و وصول عوارض پسماند با رعایت ترتیبات مقرر در فصل نهم باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی و مواد (۴۷) و (۴۸) قانون محاسبات عمومی اقدام نمایند.

۴- مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به کالاهای مشمول جزو مأخذ مشمول نبوده و متقابلاً عوارض پسماند نیز جزو مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد و همچنین عوارض پسماند به صادرات کالاهای مشمول تعلق نمی‌گیرد.

۵- اشخاص مشمول که با اعلام سازمان حفاظت محیط زیست نسبت به بازیافت کالاهای مشمول اقدام می‌نمایند، از دوره بعدی مشمول پرداخت عوارض پسماند نمی‌باشند. فهرست اشخاص موضوع این بند پس از دریافت از سازمان حفاظت محیط زیست در سامانه مذکور در بند «۲» این دستورالعمل با منوی «فهرست اشخاصی که مشمول پرداخت عوارض پسماند نمی‌باشند» بارگذاری خواهد شد.

۶- مرجع رسیدگی به اعتراض اشخاص مشمول، هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی خواهد بود که برابر حکم ماده یادشده به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادره قطعی و لازم‌الاجراست.

۷- مسوولیت حسن اجرای این دستورالعمل با مدیران کل امور مالیاتی و نظارت آن با دادستانی انتظامی مالیاتی می‌باشد.

### دستورالعمل شناسایی، نحوه رسیدگی، تشخیص مأخذ مشمول، مطالبه و وصول عوارض پسماند موضوع

**بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور (شماره: ۵۱۶/۱۴۰۰/۲۰۰ تاریخ: ۰۷/۰۶/۱۴۰۰)**

در اجرای حکم بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور که مقرر می‌دارد: «...» به پیوست دستورالعمل بند مذکور به شماره ۷۷۷۱۶ مورخ ۲۴/۰۵/۱۴۰۰ که به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است به همراه فرم‌های مربوط جهت اقدام لازم ارسال می‌شود.

۱- تعاریف: معانی واژه‌ها و اصطلاحات به کار رفته در این دستورالعمل به شرح زیر می‌باشد

- سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور؛

- بازیافت: فرآیند تبدیل پسماند به انرژی با مواد قابل استفاده مجدد؛
- اشخاص مشمول: اشخاص تولید کننده و وارد کننده مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول؛
- مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول: مواد اولیه، قطعات و کالاهایی که تمام یا قسمتی از آنها قابل بازیافت است مطابق فهرست تعیین و اعلام شده توسط سازمان حفاظت محیط زیست؛
- عوارض پسماند: عوارض موضوع این دستورالعمل؛
- مأخذ مشمول: بهای فروش مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول

### ۲- شناسایی

۲-۱- فهرست مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول به همراه کد HS توسط سازمان حفاظت محیط زیست تعیین و اعلام می شود.

۲-۲- گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است اطلاعات، نوع و میزان مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول وارد شده موضوع این دستورالعمل را در پایان هر دوره مالیاتی به سازمان اعلام نماید.

۲-۳- سازمان مکلف است نسبت به دریافت اطلاعات تولید کنندگان مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول از وزارت صنعت، معدن و تجارت اقدام نماید.

۲-۴- با توجه به نقش و اهمیت اطلاع رسانی در راستای ایجاد بستر مناسب اجرای قانون، سازمان مکلف است نسبت به اطلاع رسانی به مشمولان موضوع حکم بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور به طرق مقتضی اقدام نماید.

### ۳- رسیدگی و تشخیص:

۳-۱- سازمان مکلف است نسبت به رسیدگی، تشخیص مأخذ مشمول، مطالبه و وصول عوارض پسماند با رعایت ترتیبات مقرر در فصل نهم باب چهارم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن و مواد (۴۷) و (۴۸) قانون محاسبات عمومی اقدام نموده و عوارض وصولی را به حساب درآمدی موضوع بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور واریز نماید.

۳-۲- اشخاص مشمول که نسبت به بازیافت مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول اقدام می نمایند در صورت تأیید و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست به سازمان، مشمول پرداخت عوارض پسماند نمیباشند. در این صورت اشخاص یادشده از تاریخ اعلام شده مشمول پرداخت عوارض پسماند نخواهند بود. چنانچه اشخاص مشمول نسبت

به پرداخت عوارض پسماند پس از تاریخ اعلام شده اقدام نموده باشند، سازمان مکلف است ظرف سه ماه از تاریخ درخواست الکترونیکی مودی نسبت به استرداد عوارض پرداختی پس از تاریخ مزبور اقدام نماید. فهرست اشخاص موضوع این بند پس از دریافت از سازمان حفاظت محیط زیست در سامانه یکپارچه مدیریت کاربران سازمانی طرح جامع مالیاتی به آدرس [itts.tax.gov.ir](http://itts.tax.gov.ir) با منوی «فهرست اشخاصی که مشمول پرداخت عوارض پسماند نمی باشند، بارگذاری خواهد شد.

۳-۳- تولید کنندگانی که اقدام به تولید مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول به صورت کارمزدی می نمایند، جزء اشخاص مشمول نبوده و صاحبان قطعات و کالاهای مشمول مکلف به پرداخت عوارض مورد نظر می باشند.

۳-۴- مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول جزو مأخذ محاسبه عوارض پسماند نمیباشد و متقابلاً عوارض پسماند نیز جزو مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده نبوده و به استناد بند (۷) ماده (۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، به عنوان هزینه های قابل قبول در حسابهای مالیاتی اشخاص مشمول قابل احتساب میباشد.

۳-۵- واحدهای تولیدی که مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول خود را صادر می کنند و یا وارد کنندگانی که مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول خود را مرجوع می نمایند به میزان مواد اولیه، قطعات و کالاهای صادر شده یا مرجوع شده مشمول عوارض پسماند نمی باشند.

۳-۶- چنانچه تولید کنندگان وارد کنندگان اقدام به تولید/ ورود مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول نموده و از آنها در فرآیند تولید محصول نهایی (غیر مشمول) خود استفاده نمایند، صرفاً سهم مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول از بهای فروش محصول نهایی به عنوان مأخذ مشمول در نظر گرفته می شود. لازم به ذکر است چنانچه محصول نهایی نیز جزء کالاهای مشمول باشد، به نسبت مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول به کار رفته در محصول نهایی که قبلاً عوارض پسماند آن مطالبه و وصول شده است مشمول عوارض پسماند مضاعف نمی باشد.

#### ۴ - مطالبه و وصول:

۴-۱- سازمان مکلف است فرم اظهار و پرداخت عوارض پسماند را طراحی و در پرتال ثبت نام و خدمات جامع الکترونیک مالیاتی به نشانی [www.evat.ir](http://www.evat.ir) بارگذاری نماید.

۴-۲- اشخاص مشمول مکلفند عوارض پسماند مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول را به مأخذ قیمت فروش با بهای تمام شده مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول به کار رفته در فرآیند تولید کالای نهایی محاسبه و فرم اظهار

## عوارض پسماند

و پرداخت عوارض پسماند را پانزده روز از تاریخ انقضاء هر دوره مالیاتی موضوع ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده (پایان هر فصل) تکمیل و مبلغ عوارض متعلقه را به حساب شماره ۴۰۰۱۰۰۰۹۰۱۰۲۵۵۳۷ به نام سازمان امور مالیاتی کشور تحت عنوان «درآمد حاصل از کالاهای دارای پسماند مخرب محیط زیست، واریز نمایند.

۳-۴- مرجع رسیدگی به اعتراض اشخاص مشمول، هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده (۲۱۶) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن خواهد بود که برابر حکم ماده یادشده به شکایت مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادره قطعی و لازم الاجراست.

۴-۴- در صورتی که اشخاص مشمول ظرف مهلت مقرر در بند ۲-۴ عوارض متعلق را پرداخت نمایند و یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند سازمان مکلف است نسبت به مطالبه عوارض متعلق با رعایت بند ۱-۳ اقدام نماید. هر گاه اشخاص مشمول، عوارض متعلق را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه پرداخت نمایند، سازمان مکلف است نسبت به وصول آن از طریق عملیات اجرایی موضوع ماده (۲۱۸) قانون مالیاتهای مستقیم اقدام نماید.

ردیف	شرح کالاهای مشمول	نرخ عوارض پسماند
۱	انواع رنگ و آستری رنگ، روغن جلا	۰.۰۰۱
۲	انواع لوازم و محصولات لاستیکی از جمله انواع لاستیک رویی و تویی (تایر و تیوب)	۰.۰۰۱
۳	انواع لامپ روشنایی و باطری	۰.۰۰۱
۴	انواع رایانه، تجهیزات جانبی و کمکی آن	۰.۰۰۱
۵	انواع محصولات فایبر گلاس و محصولات پلاستیکی تقویت شده با فایبر گلاس	۰.۰۰۱
۶	انواع دستگاه ها و لوازم صوتی و تصویری	۰.۰۰۱
۷	انواع وسایل بازی و تفریحی و اسباب بازی (پلاستیکی و الکترونیکی)	۰.۰۰۱
۸	انواع مشمع، سلفون، نایلون و نایلکس	۰.۰۰۱
۹	انواع محصولات، لوازم و اشیاء، ظروف و مخازن پلاستیکی، PET و ظروف ملامین	۰.۰۰۱
۱۰	انواع تتراپک و کاغذ های گلاسه	۰.۰۰۱
۱۱	کالاهای شیشه ای، کریستال	۰.۰۰۱
۱۲	کالاهای ساخته شده از کاغذ و مقوا	۰.۰۰۱

۰.۰۰۱	انواع روغن های روانکار	۱۳
-------	------------------------	----

**دستورالعمل شناسایی، نحوه رسیدگی، تشخیص ماخذ مشمول،مطالبه و وصول عوارض پسماند موضوع بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور (شماره: ۵۲۹/۱۴۰۱/۲۰۰ تاریخ: ۲۸/۰۳/۱۴۰۱)**

در اجرای حکم بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور که مقرر می‌دارد: «در اجرای ماده (۶) قانون کمک به ساماندهی پسماندهای عادی با مشارکت بخش غیردولتی مصوب ۲۰/۰۱/۱۳۹۹، وزارت امور اقتصادی و دارایی از طریق سازمان امور مالیاتی کشور موظف است یک در هزار ارزش مواد اولیه، قطعات و کالاهایی که تمام یا قسمتی از آنها قابل بازیافت است را اخذ و منابع حاصله را به ردیف درآمدی شماره ۱۶۰۱۸۹ واریز نماید. فهرست مواد اولیه، قطعات و کالاهای فوق‌الذکر حداکثر دوماه پس از ابلاغ این قانون، توسط سازمان محیط زیست تعیین و اعلام می‌شود. تولیدکنندگان و واردکنندگان که با تأیید سازمان حفاظت محیط زیست نسبت به بازیافت پسماند حاصل از مواد اولیه، قطعات و کالاهای خود اقدام نموده‌اند، مشمول این عوارض نمی‌شوند. دستورالعمل شناسایی، نحوه رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و پس از تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی ابلاغ می‌شود.» به پیوست دستورالعمل بند مذکور به شماره ۳۱۹۴۵ مورخ ۲۴/۰۲/۱۴۰۰ که به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است به همراه فهرست پیشنهادی کالاهای مشمول، اعلامی طی نامه شماره ۸۷۱۳/۳۰۰/۱۴۰۱ مورخ ۰۲/۰۳/۱۴۰۱ سازمان حفاظت محیط زیست جهت اقدام لازم ارسال می‌شود.

در راستای اجرای حکم بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور که مقرر می‌دارد: «در اجرای ماده ۶ قانون کمک به ساماندهی پسماندهای عادی ... دستورالعمل شناسایی نحوه رسیدگی و تشخیص مطالبه و وصول توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و پس از تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی ابلاغ می‌شود.» دستورالعمل حکم فوق به شرح ذیل ابلاغ می‌گردد:

#### ۱- تعاریف

معانی واژه‌ها و اصطلاحات به کار رفته در این دستورالعمل به شرح زیر می‌باشد:

-سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور

-بازیافت: فرآیند تبدیل پسماند به انرژی یا مواد قابل استفاده مجدد

- اشخاص مشمول: اشخاص تولید کننده و وارد کننده مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول  
- مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول: مواد اولیه قطعات و کالاهایی که تمام یا قسمتی از آنها قابل بازیافت است.  
مطابق فهرست تعیین و اعلام شده توسط سازمان حفاظت محیط زیست  
- دوره مالیاتی: به موجب بند (خ) ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۲/۳/۱۴۰۰، دوره مالیاتی هر سه ماه و منطبق با فصول سال شمسی است .

- عوارض پسماند: عوارض موضوع این دستور العمل

- مأخذ مشمول: بهای فروش مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول

### ۲- شناسایی

۱-۲- فهرست مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول توسط سازمان حفاظت محیط زیست تعیین و اعلام می شود.  
۲-۲- گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است اطلاعات واردکنندگان شامل نام کد شناسه ملی نوع و میزان مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول وارد شده موضوع این دستورالعمل را در پایان هر دوره مالیاتی به سازمان اعلام نماید.

۲-۳- سازمان مکلف است نسبت به دریافت اطلاعات تولید کنندگان مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول از وزارت صنعت، معدن و تجارت اقدام نماید.

۲-۴- با توجه به نقش و اهمیت اطلاع رسانی در راستای ایجاد بستر مناسب اجرای قانون، سازمان مکلف است نسبت به اطلاع رسانی به مشمولان موضوع حکم بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور به طرق مقتضی اقدام نماید.

### ۳- رسیدگی و تشخیص

۳-۱- سازمان مکلف است نسبت به رسیدگی، تشخیص مأخذ مشمول مطالبه و وصول عوارض پسماند با رعایت ترتیبات مقرر در فصل نهم باب چهارم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن و مواد ۴۷ و ۴۸ قانون محاسبات عمومی اقدام نموده و عوارض وصولی را به حساب درآمدی موضوع بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور واریز نماید.

۳-۲- اشخاص مشمول که نسبت به بازیافت مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول اقدام می نمایند در صورت تأیید و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست به سازمان مشمول پرداخت عوارض پسماند نمی باشند. در این صورت

اشخاص یاد شده از تاریخ اعلام شده توسط سازمان حفاظت محیط زیست مشمول پرداخت عوارض پسماند نخواهند بود. چنانچه اشخاص مشمول نسبت به پرداخت عوارض پسماند پس از تاریخ اعلام شده اقدام نموده باشند. سازمان مکلف است ظرف سه ماه از تاریخ درخواست الکترونیکی مؤدی نسبت به استرداد عوارض پرداختی پس از تاریخ مزبور اقدام نماید.

۳-۳- تولید کنندگانی که اقدام به تولید مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول به صورت کارمزدی می نمایند، جزء اشخاص مشمول نبوده و صاحبان قطعات و کالاهای مشمول مکلف به پرداخت عوارض مورد نظر می باشند.

۳-۴- مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول جزء مأخذ محاسبه عوارض پسماند نمی باشد و متقابلاً عوارض پسماند نیز جزء مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده نبوده و به استناد بند (۷) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن به عنوان هزینه های قابل قبول در حسابهای مالیاتی اشخاص مشمول قابل احتساب می باشد.

۳-۵- واحدهای تولیدی که مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول خود را صادر می کنند و یا وارد کنندگانی که مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول خود را مرجوع می نمایند به میزان مواد اولیه قطعات و کالاهای صادر شده یا مرجوع شده مشمول عوارض پسماند نمی باشند.

۳-۶- چنانچه تولید کنندگان / وارد کنندگان اقدام به تولید / ورود مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول نموده و از آنها در فرآیند تولید محصول نهایی غیر مشمول خود استفاده نمایند صرفاً سهم مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول از بهای فروش محصول نهایی به عنوان مأخذ مشمول در نظر گرفته می شود. لازم به ذکر است چنانچه محصول نهایی نیز جزء کالاهای مشمول باشد به نسبت مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول به کار رفته در محصول نهایی که قبلاً عوارض پسماند آن مطالبه و وصول شده است مشمول عوارض پسماند مضاعف نمی باشد.

#### ۴- مطالبه و وصول

۴-۱ سازمان مکلف است فرم اظهار و پرداخت عوارض پسماند را طراحی و در پرتال ثبت نام و خدمات جامع الکترونیک مالیاتی به نشانی [www.evat.ir](http://www.evat.ir) بارگذاری نماید.

۴-۲ اشخاص مشمول مکلفند عوارض پسماند مواد اولیه قطعات و کالاهای مشمول را به مأخذ قیمت فروش کالا محاسبه و فرم اظهار و پرداخت عوارض پسماند را یک ماه پس از انقضای هر دوره مالیاتی تکمیل و مبلغ عوارض

متعلقه را به حساب شماره ۴۰۰۱۰۰۰۹۰۱۰۲۵۵۳۷ به نام سازمان امور مالیاتی کشور تحت عنوان «درآمد حاصل از کالاهای دارای پسماند مخرب محیط زیست» واریز نمایند.

۳-۴- مرجع رسیدگی به اعتراض اشخاص مشمول هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن خواهد بود که برابر حکم ماده یاد شده به شکایت مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادره قطعی و لازم الاجرا است.

۴-۴- در صورتی که اشخاص مشمول ظرف مهلت مقرر در بند (۲-۴) عوارض متعلق را پرداخت نمایند و یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند سازمان مکلف است نسبت به مطالبه عوارض متعلق با رعایت بند (۱-۳) اقدام نماید. هرگاه اشخاص مشمول عوارض متعلق را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه پرداخت نمایند، سازمان مکلف است نسبت به وصول آن از طریق عملیات اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن اقدام نماید.

نامه شماره ۸۷۱۳/۳۰۰/۱۴۰۱ مورخ ۰۲/۰۳/۱۴۰۱ سازمان حفاظت محیط زیست

به موجب تکلیف محول شده به سازمان حفاظت محیط زیست در بند " و " تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور مبنی تهیه فهرست مواد اولیه قطعات و کالاهایی که تمام یا قسمتی از آنها قابل بازیافت است به پیوست فهرست پیشنهادی کالاهای مشمول در دو بخش کالاهای تولیدی و کالاهای وارداتی جهت استحضار و اقدام لازم ارسال می گردد.

ردیف	کالا	کد ISIC
ساخت محصولات از توتون و تنباکو		
۱	انواع سیگار و سیگارت	زیر مجموعه کد ۱۶۰۰۳۱۲۳۰۱
۲	شاخه فیلتر سیگارت	کد ۱۶۰۰۴۱۲۳۱۳
ساخت منسوجات		
۳	ساخت کالاهای نساجی تکمیل شده، به استثنای پوشاک	زیر مجموعه کد ۱۷۲۱
۴	ساخت انواع قالی و قالیچه	زیر مجموعه کد ۱۷۲۳
۵	ساخت طناب، ریسمان، نخ قند و توری	زیر مجموعه کد ۱۷۲۳



۶	ساخت سایر منسوجات طبقه بندی نشده در جای دیگر	زیرمجموعه کد ۱۷۲۹
۷	ساخت انواع پارچه و کالاهای کش باف و قلاب باف	زیرمجموعه کد ۱۷۳۰
ساخت پوشاک، عمل آوردن و رنگ کردن پوست		
۸	پوشاک به استثنای پوشاک از پوست خزدار	زیرمجموعه کد ۱۸۱۰
۹	محصولات از پوست خزدار و سایر پوست های مودار	زیرمجموعه کد ۱۸۲۰۳۱۲۳۰۵
دباغی و پرداخت چرم؛ ساخت چمدان، کیف دستی، زین و یراق و انواع پاپوش		
۱۰	پوشاک به استثنای پوشاک از پوست خزدار	زیرمجموعه کد ۱۸۱۰
۱۱	محصولات از پوست خزدار و سایر پوست های مودار	زیرمجموعه کد ۱۸۲۰۳۱۲۳۰۵
ساخت چوب و محصولات چوب و چوب پنبه، به استثنای مبلمان، ساخت کالا از نی و مواد حصیربافی		
۱۲	ورق‌های روکش، تخته چندلایی، تخته مطبق، نئوپان و سایر انواع پانل و تخته	زیرمجموعه کد ۲۰۲۱
۱۳	مصنوعات تجاری، قفسه‌بندی و در و پنجره‌سازی ساختمان از جنس چوب	زیرمجموعه کد ۲۰۲۲
۱۴	انواع پالت چوبی	زیرمجموعه کد ۲۰۲۳۴۱۲۳۰۳
۱۵	انواع کابینت چوبی	زیرمجموعه کد ۲۰۲۳۴۱۲۳۰۱
ساخت کاغذ و محصولات کاغذی		
۱۶	انواع محفظه و کیسه‌های کاغذی و مقوایی	زیرمجموعه کد ۲۱۰۲۳۱۲۳۰۱
۱۷	ورق کارتن و مقوای کروگیت شده	زیرمجموعه کد ۲۱۰۲۳۱۲۳۱۹
۱۸	ظروف یکبار مصرف مواد غذایی و بهداشتی از کاغذ و مقوا شامل تتراپک	زیرمجموعه کد ۲۱۰۲۳۱۲۳۲۳
۱۹	ساخت سایر کالاهای کاغذی و مقوایی طبقه بندی نشده در جای دیگر	زیرمجموعه کد ۲۱۰۹
۲۰	انواع پاکت و کارت پستال	زیرمجموعه کد ۲۱۰۹۳۱۲۳۰۱
۲۱	انواع محفظه‌های نوشتاری	زیرمجموعه کد ۲۱۰۹۳۱۲۳۱۷

۲۲	انواع کاغذهای کپی، کاغذهای چاپگر و کاغذهای چسب‌دار	زیرمجموعه کد ۲۱۰۹۳۱۲۳۲۳
۲۳	محصولات سلولزی بهداشتی	زیرمجموعه کد ۲۱۰۹۳۱۲۳۴۲
۲۴	کالاهای قالب‌گیری شده از کاغذ، مقوا و خمیر کاغذ	زیرمجموعه کد ۲۱۰۹۳۱۲۳۵۸
۲۵	سایر محصولات کاغذی و مقوایی طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	زیرمجموعه کد ۲۱۰۹۳۱۲۳۷۴
انتشار، چاپ و تکثیر رسانه‌های ضبط شده		
۲۶	روزنامه	زیرمجموعه کد ۲۲۱۲۴۱۲۳۰۲
۲۷	ژورنال	زیرمجموعه کد ۲۲۱۲۴۱۲۳۰۵
۲۸	انتشار رسانه‌های صوتی ضبط شده	زیرمجموعه کد ۲۲۱۲۴۱۲۳۰۲
۲۹	سایر انتشارات	زیرمجموعه کد ۲۲۱۲۴۱۲۳۰۱
۳۰	انواع استمپر (دیسک مادر)	زیرمجموعه کد ۲۲۱۲۴۱۲۳۰۹
۳۱	سایر انتشارات	زیرمجموعه کد ۲۲۱۲۴۱۲۳۰۱
۳۲	رسانه‌های ضبط شده	زیرمجموعه کد ۲۲۱۲۴۱۲۳۰۱
ساخت کک، فرآورده‌های حاصل از تصفیه نفت و سوخت‌های هسته‌ای		
۳۳	انواع عایق‌های رطوبتی	زیرمجموعه کد ۲۳۱۰۴۱۲۳۱۷
۳۴	انواع روان‌کاران تصفیه اول	زیرمجموعه کد ۲۳۱۰۴۱۲۳۱۷
۳۵	انواع روان‌کاران تصفیه مجدد	زیرمجموعه کد ۲۳۱۰۴۱۲۳۴۶
۳۶	هیدرو کربن‌های سبک و سنگین محصول واحدهای تولیدی به جز مجتمع‌های پتروشیمی و پالایشگاه‌ها	زیرمجموعه کد ۲۳۱۰۴۱۲۴۶۶
ساخت مواد و محصولات شیمیایی		
۳۷	تولید مواد پلاستیکی به شکل اولیه و ساخت لاستیک مصنوعی	زیرمجموعه کد ۲۴۱۳
ساخت محصولات از لاستیک و پلاستیک		
۳۸	لاستیک رویی و تویی	زیرمجموعه کد ۲۵۱۱
۳۹	ساخت سایر محصولات لاستیکی	زیرمجموعه کد ۲۵۱۹

۴۰	ساخت انواع محصولات پلاستیکی	زیرمجموعه کد ۲۵۲۰
ساخت سایر محصولات کانی غیر فلزی		
۴۱	شیشه و محصولات شیشه‌ای	زیرمجموعه کد ۲۶۱۰
۴۲	کالاهای سرامیکی غیر ساختمانی غیر نسوز	زیرمجموعه کد ۲۶۹۱
۴۳	محصولات سرامیکی نسوز	زیرمجموعه کد ۲۶۹۲
۴۴	محصولات گلی و سرامیکی ساختمانی غیر نسوز	زیرمجموعه کد ۲۶۹۳
۴۵	کالاهای بتنی، سیمانی و گچی	زیرمجموعه کد ۲۶۹۵
۴۶	انواع محصولات سنگی	زیرمجموعه کد ۲۶۹۶۴۱۲۳۲۱
۴۷	سایر محصولات کانی غیر فلزی طبقه بندی نشده در جای دیگر	زیرمجموعه کد ۲۶۹۹
ساخت محصولات فلزی فابریکی بجز ماشین‌الات و تجهیزات		
۴۸	محصولات فلزی سازه‌ای	زیرمجموعه کد ۲۸۱۱
۴۹	تانک، مخزن و ظروف فلزی (کانتینر)	زیرمجموعه کد ۲۸۱۲
۵۰	مولدهای بخار بجز دیگ‌های اب گرم حرارت مرکزی	زیرمجموعه کد ۲۸۱۳
۵۱	ساخت آلات برنده، ابزار دستی و یراق‌الات عمومی	زیرمجموعه کد ۲۸۹۳
۵۲	انواع ظروف فولادی بسته‌بندی و حمل کالا	زیرمجموعه کد ۲۸۹۹۴۱۲۳۴۷
۵۳	ظروف آلومینیومی بسته‌بندی و حمل کالا	زیرمجموعه کد ۲۸۹۹۴۱۲۳۵۳
۵۴	سایر ظروف فلزی بسته‌بندی و جمع‌آوری و حمل کالا	زیرمجموعه کد ۲۸۹۹۴۱۲۵۲۹
۵۵	انواع درب فلزی ظروف	زیرمجموعه کد ۲۸۹۹۳۱۲۳۶۶
۵۶	انواع کابینت فلزی	زیرمجموعه کد ۲۸۹۹۴۱۲۳۹۵
۵۷	پالت فلزی	کد ۲۸۹۹۴۱۲۴۳۷
۵۸	انواع درب ایمنی فلزی	زیرمجموعه کد ۲۸۹۹۳۱۲۴۹۷
ساخت ماشین‌الات و تجهیزات طبقه بندی نشده در جای دیگر		
۵۹	موتورها و توربین‌ها، به جز موتورهای وسایل نقلیه هوایی، وسایل نقلیه و موتورهای انواع دوچرخه و سه‌چرخه	زیرمجموعه کد ۲۹۱۱

۶۰	پمپ‌ها، کمپرسورها، شیرها و سوپاپ‌ها	زیرمجموعه کد ۲۹۱۲
۶۱	اجاق، کوره و مشعل‌های کوره	زیرمجموعه کد ۲۹۱۴
۶۲	تجهیزات بالابرنده و جابجا کننده	زیرمجموعه کد ۲۹۱۵
۶۳	سایر ماشین‌الات با کاربرد عام	زیرمجموعه کد ۲۹۱۹
۶۴	ماشین‌الات کشاورزی و جنگلداری	زیرمجموعه کد ۲۹۲۱
۶۵	ماشین ابزارها	زیرمجموعه کد ۲۹۲۲
۶۶	ماشین‌الات متالوژی	زیرمجموعه کد ۲۹۲۳
۶۷	ماشین‌الات معدن، استخراج و ساختمان	زیرمجموعه کد ۲۹۲۴
۶۸	ماشین‌الات عمل آوری مواد غذایی، نوشابه و توتون و تنباکو	زیرمجموعه کد ۲۹۲۵
ساخت ماشین‌الات دفتری، حسابداری و محاسباتی		
۶۹	ماشین‌الات دفتری، اداری و حسابداری	زیرمجموعه کد ۳۰۰۰۳۱۲۳۰۱
۷۰	انواع رایانه	زیرمجموعه کد ۳۰۰۰۳۱۲۳۴۳
۷۱	لوازم و تجهیزات جانبی رایانه	زیرمجموعه کد ۳۰۰۰۳۱۲۳۵۹
۷۲	داده‌پردازهای خاص بجز رایانه‌ها	زیرمجموعه کد ۳۰۰۰۳۱۲۴۲۴
ساخت ماشین‌الات و دستگاه‌های برقی طبقه‌بندی نشده در جای دیگر		
۷۳	موتورهای برقی، ژنراتور و ترانسفورماتور	زیرمجموعه کد ۳۱۱۰
۷۴	دستگاه‌های توزیع و کنترل نیروی برق	زیرمجموعه کد ۳۱۲۰
۷۵	سیم و کابل عایق دار	زیرمجموعه کد ۳۱۳۰
۷۶	انباره‌ها، قوه‌های اولیه و باتری‌های اولیه	زیرمجموعه کد ۳۱۴۰
۷۷	لامپ‌های الکتریکی و تجهیزات روشنایی	زیرمجموعه کد ۳۱۵۰
۷۸	سایر تجهیزات الکتریکی طبقه بندی نشده در جای دیگر	زیرمجموعه کد ۳۱۹۰
ساخت رادیو، تلویزیون و وسایل ارتباطی		
۷۹	انواع لامپ‌های الکترونیکی، تیوب و والو و سایر اجزاء الکترونیکی	زیرمجموعه کد ۳۲۱۰

فرستنده‌های تلویزیونی و رادیویی و دستگاه‌های مخصوص سیستم‌های ارتباط تلفنی و تلگرافی	۸۰
زیرمجموعه کد ۳۲۲۰	
گیرنده‌های تلویزیون و رادیو، دستگاه‌های ضبط یا پخش صوت و ضبط و پخش ویدئو، کالاهای وابسته	۸۱
زیرمجموعه کد ۳۲۳۰	
ساخت ابزار پزشکی، ابزار اپتیکی و ابزار دقیق، ساعت‌های مچی و انواع دیگر ساعت	
تجهیزات پزشکی و جراحی و وسایل ارتوپدی	۸۲
زیرمجموعه کد ۳۳۱۱	
ابزارها و وسایل اندازه‌گیری، بازیابی، آزمایش، دریانوردی و مقاصد دیگر به جز تجهیزات کنترل عملیات صنعتی	۸۳
زیرمجموعه کد ۳۳۱۲	
تجهیزات کنترل فرآیند صنعتی	۸۴
زیرمجموعه کد ۳۳۱۳	
ابزارهای اپتیکی و تجهیزات عکاسی	۸۵
زیرمجموعه کد ۳۳۲۰	
انواع ساعت	۸۶
زیرمجموعه کد ۳۳۳۰	
ساخت وسایل نقلیه موتوری، تریلر و نیمه تریلر	
وسایل نقلیه موتوری	۸۷
زیرمجموعه کد ۳۴۱۰	
بدنه (اتاق‌سازی) برای وسایل نقلیه موتوری، ساخت تریلر و نیم تریلر	۸۸
زیرمجموعه کد ۳۴۲۰	
قطعات و ملحقات برای وسایل نقلیه موتوری و موتور آن‌ها	۸۹
زیرمجموعه کد ۳۴۳۰	
ساخت سایر تجهیزات جابجایی طبقه بندی نشده در جای دیگر	
انواع سازه شناور	۹۰
زیرمجموعه کد ۳۵۱۱۳۱۲۳۰۱	
تجهیزات دریایی	۹۱
زیرمجموعه کد ۳۵۱۱۳۱۲۳۱۳	
انواع شناور تجاری	۹۲
زیرمجموعه کد ۳۵۱۱۳۱۲۳۱۸	
ساخت انواع قایق‌ها	۹۳
زیرمجموعه کد ۳۵۱۱۳۱۲۳۴۷	
قطعات سازه‌ای و بدنه کشتی و قایق	۹۴
زیرمجموعه کد ۳۵۱۱۳۱۲۳۶۰	
انواع شناور بدون سرنشین غیرنظامی	۹۵
زیرمجموعه کد ۳۵۱۱۳۱۲۳۶۴	
ساخت انواع قایق تفریحی و ورزشی	۹۶
زیرمجموعه کد ۳۵۱۲	

## عوارض پسماند

۳۵۲۰	زیرمجموعه کد	ساخت لوکوموتیو و ترن‌های خط آهن	۹۷
۳۵۳۰	زیرمجموعه کد	ساخت و سایل نقلیه هوایی و فضایی	۹۸
۳۵۹۱	زیرمجموعه کد	ساخت موتورسیکلت	۹۹
۳۵۹۲	زیرمجموعه کد	ساخت انواع دوچرخه و صندلی چرخ‌دار معلولین	۱۰۰
۳۵۹۹	زیرمجموعه کد	ساخت سایر تجهیزات جابجایی طبقه بندی نشده در جای دیگر	۱۰۱
ساخت مبلمان، مصنوعات طبقه بندی نشده در جای دیگر			
۳۶۱۰	زیرمجموعه کد	انواع مبلمان	۱۰۲
۳۶۹۳	زیرمجموعه کد	انواع کالاهای ورزشی	۱۰۳
۳۶۹۴	زیرمجموعه کد	وسایل بازی و اسباب بازی	۱۰۴
۳۶۹۹	زیرمجموعه کد	سایر مصنوعات طبقه بندی نشده در جای دیگر	۱۰۵

## استاندارد(های) حسابداری مربوط

در این مبحث استاندارد حسابداری مالی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از استانداردهای شناخت درآمد و شناسایی هزینه‌ها ممکن است با توجه به رویداد مالی مورد استفاده قرار بگیرد.

## نمونه کاربرد موضوعه:

جدول محاسبه عوارض پسماند					
عوارض قابل پرداخت	ماخذ مشمول (بهای فروش مواد اولیه، قطعات و کالای مشمول)	شرح مواد اولیه، قطعات و کالای مشمول	ردیف	نوع فروش	عنوان
$P_i = A_i * 0,001$	$A_i$		۱	فروش داخلی	مواد اولیه، قطعات و کالای مشمول تولیدی
			۲		
			+		
			۱	فروش صادراتی	

## عوارض پسماند

			۲		
			+		
			۱	مواد اولیه، قطعات و کالای مشمول استفاده	
			۲	شده در فرآیند تولید محصول نهایی (غیر مشمول)	
			+		
			۱	محصول نهایی مشمول که از مواد اولیه، قطعات و کالای مشمول (که قبلاً	
			۲	عوارض پسماند آن مطالبه و وصول شده) در فرآیند تولید آن به کاررفته	
			+		
			۱	فروش داخلی	
			۲		
			+		
			۱	فروش صادراتی (وارداتی صادر شده)	مواد اولیه، قطعات و کالای مشمول وارداتی
			۲		
			+		
			۱	مواد اولیه، قطعات و کالای مشمول مرجوعی	
			۲		
			+		
			۱	مواد اولیه، قطعات و کالای مشمول وارداتی استفاده	
			۲	شده در فرآیند تولید محصول نهایی (غیر مشمول)	
			+		
			۱	محصول نهایی مشمول که از مواد اولیه، قطعات و کالای مشمول وارداتی (که قبلاً عوارض پسماند آن مطالبه و وصول شده) در فرآیند تولید آن به کاررفته	
			۲		
			+		
$P_i \sum$	$A_i \sum$	جمع کل			

چنانچه تولید کنندگان / وارد کنندگان اقدام به تولید / ورود مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول نموده و از آن ها در فرایند تولید محصول نهایی (غیر مشمول) خود استفاده نمایند، صرفاً سهم مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول از بهای فروش محصول نهایی به عنوان ماخذ مشمول در نظر گرفته می شود؛ همچنین در صورتیکه محصول نهایی جزء کالاهای مشمول باشد، به نسبت مواد اولیه، قطعات و کالاهای مشمول به کار رفته در محصول نهایی که قبلاً عوارض پسماند آن مطالبه و وصول شده است مشمول عوارض پسماند مضاعف نمی باشد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

همانگونه که در بالا آورده شد ابتدا در قانون برنامه ششم توسعه، تکلیف وصول عوارض پسماند بر عهده دولت گزارده شد که پس از آن در قانون بودجه ۱۳۹۷ به میزان تا سقف نیم درصد برای تمام کالاهای تعیین گردید لکن در این خصوص آیین‌نامه یا دستورالعمل مربوط صادر نگردید. در قانون بودجه سال ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ نیز مجدداً این موضوع پیش‌بینی گردید و این بار دستورالعمل شماره ۵۱۵ در تاریخ ۱۳۹۸/۰۶/۰۶ صادر شد که نرخ‌ها به تفکیک کالا در آن ارائه گردید. و مطابق تبصره ماده ۳ دستورالعمل مذکور تاریخ اجرای این حکم از تاریخ ابلاغ آیین‌نامه (۱۳۹۸/۰۵/۲۰) می‌باشد. همچنین در پانویس دستورالعمل مذکور تاریخ اجرای دستورالعمل ۱۳۹۸/۰۵/۲۰ درج شده است.

در خصوص سال ۱۳۹۹ دستورالعمل شماره ۲۸۲۵۳/۲۳۰/د صادر گردید. همچنین در ابتدای سال ۱۳۹۹ قانون کمک به ساماندهی پسماندهای عادی تصویب شد که رویه‌ی اخذ عوارض مذکور تغییر و مبنای یک در هزار تولید و واردات مواد اولیه‌ای و کالاهایی شد که قابل بازیافت بوده لکن توسط تولیدکنندگان و واردکنندگان اقدام به بازیافت پسماند حاصل از مواد خود ننموده‌اند و در قانون بودجه ۱۴۰۰ نیز حکم مذکور اعمال گردید که در این خصوص دستورالعمل ۵۱۶ صادر گردید. در سال ۱۴۰۱ نیز دستورالعمل شماره ۵۲۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۲۸ صادر گردید.





---

# مناطق آزاد و ویژه

### کلیات

منطقه آزاد محدوده حراست شده بندری و غیر بندری است که از شمول برخی از مقررات جاری کشور متبوع خارج بوده و با بهره گیری از مزایایی نظیر معافیت های مالیاتی، بخشودگی سود و عوارض گمرکی، عدم وجود تشریفات زاید ارزی، اداری و مقررات دست و پا گیر و همچنین سهولت و تسریع در فرآیندهای صادرات و واردات با جذب سرمایه گذاری خارجی و انتقال فناوری به توسعه سرزمین اصلی کمک می نماید.

در ایران در سال ۱۳۶۸ بر اساس تبصره ۱۹ برنامه ۵ ساله اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به دولت اجازه داده شد که در سه منطقه مرزی کشور اقدام به تاسیس مناطق آزاد تجاری بنماید. متعاقباً مناطق آزاد کیش در سال ۱۳۶۸ و قشم در سال ۱۳۶۹ و چابهار در سال ۱۳۷۰ تاسیس و فعالیت خود را آغاز نمودند و پس از آن منطقه آزاد اروند رود (آبادان-خرمشهر) در سال ۱۳۸۳، بندر انزلی در سال ۱۳۸۲ و منطقه آزاد تجارتي ارس در سال ۱۳۸۳ شروع به فعالیت نمودند.

منطقه ویژه اقتصادی عبارت است از محدوده جغرافیایی مشخص در مبادی ورودی یا در داخل کشور که به منظور جذب سرمایه های خارجی و داخلی و همچنین ایجاد عرصه فعالیت های تولیدی و تجاری جهت افزایش صادرات کالا و ارائه بهینه خدمات برای حضور فعال در بازارهای منطقه ای و بین المللی ایجاد می شوند.

### مواد قانونی مرتبط

#### مواد مرتبط در قانون مصوب ۱۳۸۷:

ماده ۶- واردات در این قانون، ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور یا از مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور می باشد.

ماده ۷- صادرات در این قانون، صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی می باشد.

ماده ۵۲: موارد زیر از شمول حکم این قانون مستثنی می باشد:

-قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷

ماده ۱۳ - اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیتهای اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضای بیست سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیأت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.

### -قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران

ماده ۲۰ قانون مذکور- محدوده مناطق ویژه اقتصادی جزو قلمرو گمرکی جمهوری اسلامی ایران نمیباشد و گمرک مکلف است با رعایت مفاد ماده (۸) این قانون در مبادی ورودی و خروجی آنها به منظور اعمال مقررات مربوط به صادرات و واردات استقرار یابد.

**بند و ماده ۱۱۲ قانون برنامه پنجم توسعه و بند ج ماده ۶۵ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور - محدوده آبی مناطق آزاد تجاری - صنعتی با رعایت ملاحظات امنیتی و دفاعی که به تأیید ستاد کل می‌رسد به فاصله هشتصد متر از قلمرو خاکی مناطق آزاد تعیین می‌گردد و از امتیازات قانون « چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران» مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ و اصلاحات بعدی آن برخوردار است.**

**بند ت تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۰:** در سال ۱۴۰۰ مناطق آزاد تجاری - صنعتی مشابه سرزمین اصلی مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده (وی.ای.تی) خواهند بود.

### مواد مرتبط در قانون مصوب ۱۴۰۰:

بند ب ماده ۱: واردات: ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور به قلمرو گمرکی کشور یا مناطق آزاد تجاری - صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی;

ماده ۱۰- موارد زیر از پرداخت مالیات و عوارض معاف هستند و مالیات و عوارض خرید نهاده‌های آنها مسترد می‌شود: الف - صادرات کالاها به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی با ارائه پروانه سبز گمرکی صادره توسط گمرک یا برگ خروجی (در مورد صادرات کالا) و صادرات خدمات با ارائه قرارداد مربوط و گواهی انجام کار که به تأیید نزدیکترین نمایندگی رسمی جمهوری اسلامی ایران در کشور مقصد رسیده باشد یا گواهی ارزی با تأیید بانک مرکزی یا سایر اسناد و مدارک مثبته.

صادرات کالاها و خدمات از قلمرو گمرکی سرزمین اصلی به مناطق آزاد تجاری-صنعتی خارج از نقاط جمعیتی که دارای تراز تجاری مثبت باشند، در صورتی که محصور بودن آنها به صورت سالانه به تأیید گمرک جمهوری اسلامی ایران برسد، مشمول این بند خواهد بود.

ماده ۱۲- عرضه کنندگان کالاها و خدمات که به موجب این قانون و سایر قوانین از مالیات و عوارض معاف می‌باشند و همچنین فعالان اقتصادی مستقر در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی که حجم معاملات سالانه آنها از مبلغی که به پیشنهاد سازمان به تأیید هیأت وزیران می‌رسد، بیشتر باشد، مکلف به عضویت و ثبت معاملات در سامانه مودیان هستند. این حکم شامل کلیه مناطق کشور از جمله مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی می‌شود. متخلفان از حکم این ماده علاوه بر جریمه موضوع بند «ب» ماده (۲۲) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان مشمول جریمه‌ای معادل نه درصد (۹٪) ارزش معاملات ثبت نشده در سامانه مذکور می‌شوند.

تبصره ۳- ماده ۱۷: واردکنندگان کالا از مناطق آزاد تجاری-صنعتی به سرزمین اصلی مکلفند کالاهای مزبور را به گمرک اظهار نمایند. گمرک موظف است از قسمتی از کالاهای اظهار شده که به موجب بند «ب» ماده (۶۵) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۰/۱۱/۱۳۹۵، «تولید داخل» محسوب می‌شود، فقط مالیات و عوارض، و از قسمت باقی مانده که «کالای وارداتی» محسوب می‌شود، مالیات و عوارض و حقوق ورودی را دریافت و مالیات و عوارض آن را به حساب سازمان واریز کند.

ماده ۲۷- واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی آلاینده که به تشخیص سازمان حفاظت محیط زیست، حدود مجاز و استانداردهای زیست‌محیطی را رعایت نمی‌کنند، در صورتی که در مهلت زمانی که توسط سازمان مزبور برای آنها تعیین می‌شود، نسبت به رفع آلایندگی خود اقدام نمایند، براساس معیارهایی نظیر شدت، مدت، نوع و مکان آلایندگی با نرخهای نیم درصد (۵/۰٪)، یک درصد (۱٪) و یک و نیم درصد (۵/۱٪)، به مأخذ فروش کالا یا خدمات، مشمول عوارض سبز می‌شوند. این حکم در مورد کلیه واحدهای آلاینده، اعم از واحدهای معاف و غیرمعاف، صادراتی و واحدهای مستقر در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی جاری است.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها و ...)

بخشنامه شماره ۵۰ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۰۱

به پیوست تصویب نامه هیأت محترم وزیران به شماره ۵۷۲۰۳/ت/۵۳۳۵۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۵/۱۶ که مقرر نموده: «شرایط شکلی و محتوایی مجوز فعالیت (بهره-برداری) در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی به ترتیبی است که حسب مورد توسط سازمان منطقه آزاد تجاری-صنعتی و سازمان مسئول منطقه ویژه اقتصادی تعیین و ابلاغ می-شود مبنای استفاده از معافیت-های مالیاتی، زمان شروع فعالیت (بهره-برداری) مندرج در مجوز است که از سوی سازمان-های یادشده (حسب مورد) اعلام می-شود.» جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می-گردد.

در این ارتباط به پیوست تصویر نامه شماره ۹۵۲/۴۰/۲۶۲۳ مورخ ۱۳۹۵/۰۷/۰۷ معاون محترم تولید، صادرات و فن-آوری شورای عالی مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی منضم به فرمت مجوز فعالیت پیمانکاران خارج از محدوده بابت فعالیت در محدوده مناطق مذکور ارسال می-گردد.

بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۶/۱۲۷ مورخ ۱۳۹۶/۰۹/۲۸ - صورتجلسه مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۱۴ شورای عالی مالیاتی - نظر اکثریت:

۱- با توجه به بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۴/۴۷ مورخ ۱۳۹۴/۰۵/۱۰، عرضه کالا و خدمات توسط اشخاص مقیم در منطقه در داخل منطقه بطور کلی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نبوده و لذا پذیرش اعتبار یا استرداد مالیات و عوارض پرداختی عرضه کننده کالا و خدمات در منطقه موضوعیت ندارد.

لیکن در صورتی که به هر دلیل خریدار (مقیم خارج از منطقه) نسبت به پرداخت مالیات و عوارض به عرضه کننده کالا و خدمات در منطقه اقدام نموده باشد، حسب بند ۲ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۵/۷۶ مورخ ۱۳۹۵/۱۰/۲۷ مالیات و عوارض پرداختی با رعایت بند مزبور بعنوان اعتبار مالیاتی خریدار قابل پذیرش خواهد بود.»

۲- هرچند طبق مقررات مواد ۱ و ۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده، واردات کالا و خدمات از مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی مشمول مقررات این قانون می باشد. لیکن با توجه به اینکه طبق بند ب ماده ۱۱۲ قانون برنامه پنجم توسعه و بند ب ماده ?? قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، کالاهای تولید و یا پردازش شده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی به هنگام ورود به سایر نقاط کشور به نسبت مجموع ارزش افزوده و ارزش مواد اولیه

و قطعات داخلی به کار رفته در آن، تولید داخلی محسوب و از پرداخت حقوق ورودی معاف است. بنابراین با توجه به مراتب فوق از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه، کالاهای مذکور در بند ب مواد یاد شده که بعنوان کالای داخلی محسوب می شوند مصداق کالای وارداتی نبوده و لذا، در مواردی که مودیان مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده کالاهای تولیدی غیرمعاف خود (که منطبق با مقررات مذکور تولید داخلی محسوب می گردد) را در سرزمین اصلی عرضه نمایند، مشمول مقررات مالیات بر ارزش افزوده بوده و مالیات و عوارض پرداختی قبلی بابت تولید کالای مذکور با رعایت مقررات بعنوان اعتبار مودی مزبور تلقی می گردد.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

در این مبحث استاندارد حسابداری مالی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از استانداردهای شناخت درآمد و شناسایی هزینه‌ها ممکن است با توجه به رویداد مالی مورد استفاده قرار بگیرد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

مناطق آزاد تجاری و مناطق ویژه به دلیل جهت‌گیری صادراتی مطابق قانون مصوب ۱۳۸۷ معاف از مالیات و عوارض بودند و به نوعی قلمرو گمرکی کشور محسوب نمی‌شدند و عرضه‌ی کالا و ارائه خدمت در آنها به شرط داشتن مجوز برای اشخاص داخل قلمرو گمرکی کشور مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شد. البته فروش کالا توسط اشخاص داخل قلمرو به اشخاص داخل منطقه مشمول مالیات و عوارض بود چرا که اساساً برای فروش کالا در مناطق، مجوزی صادر نمی‌شود. در سال ۱۴۰۰ مطابق قانون بودجه، مناطق آزاد مشابه سرزمین اصلی مشمول مالیات و عوارض شدند لکن مناطق ویژه همچنان معاف بودند تا اینکه بالاخره با اجرای قانون ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ مناطق آزاد و ویژه مشابه سرزمین اصلی مشمول مالیات و عوارض شدند. البته در ماده ۱۰ قانون جدید صادرات کالاها و خدمات از قلمرو گمرکی سرزمین اصلی به مناطق آزاد تجاری-صنعتی خارج از نقاط جمعیتی که دارای تراز تجاری مثبت باشند، در صورتی که محصور بودن آنها به صورت سالانه به تأیید گمرک جمهوری اسلامی ایران برسد، معاف از مالیات و عوارض عنوان شد لکن در

واقعیت امر هیچ منطقه‌ی آزادی با چنین ویژگی فعلا در ایران وجود ندارد. دلیل حذف معافیت مناطق به دلیل عدم کارایی معافیت ارزش افزوده در افزایش صادرات مناطق و همچنین نوع مالیات بر ارزش افزوده که مالیات بر مصرف است بوده است. در عمل رویکرد قانون جدید برای مناطق بسیار منطقی تر به نظر می‌رسد چرا که معافیت منطقه‌ای (local) با توجه به نوع مالیات ارزش افزوده که از انواع مالیات بر مصرف می‌باشد اساسا ناصواب بوده و رویکرد درست برای مناطق در ماده ۱۰ قانون جدید که معافیت صادرات می‌باشد رعایت شده است، صادرات کالا مطابق صدر ماده ۱۰ معاف و ارائه خدمات به شرط ارزآوری مستقیم و یا غیرمستقیم مطابق ماده مذکور خدماتی که توسط اشخاص مقیم ایران (اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی و یا شعب شرکتهای خارجی مقیم ایران) ارائه می‌شود و محل مصرف خدمات و یا مقصد خدمات داخل باشد یا خارج از کشور، در صورتی که مستقیم یا غیرمستقیم ارز حاصل و وارد کشور بشود صادرات محسوب می‌گردد.





---

# صادرات

### کلیات

صادرات (export) کالا و خدماتی که در یک کشور تولید و به کشور دیگر فروخته می‌شود. طبق تعریف اداره گمرک جمهوری اسلامی ایران منظور از "صادرات"، خروج کالا از قلمرو گمرکی کشور مبدا همراه با رعایت قوانین و مقررات موجود است. معیار صادرات را گرچه نمی‌توان به سادگی تعیین نمود لکن شاید بتوان به صورت همزمان شاخص‌های شخص مصرف‌کننده و ارزآوری آن را عنوان نمود. الایحال یکی از مهم‌ترین شاخصهای توسعه یافتگی یک کشور می‌باشد و به شدت تحت تاثیر تصمیمات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و... حاکمیت جامعه است و اهمیت مطلب بر هیچ کسی پوشیده نمی‌باشد.

### مواد قانونی مرتبط

#### مواد مرتبط قانون مصوب ۱۳۸۷:

**ماده ۷ قانون ۱۰.۱؛** صادرات در این قانون، صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی می‌باشد.

**ماده ۱۳ قانون ۱۰.۱؛** صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد و مالیاتهای پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می‌گردد.

تبصره- مالیاتهای پرداختی بابت کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی که از تاریخ خرید آنها تا تاریخ خروج از کشور بیش از دوماه نگذشته باشد، از محل وصولی‌های جاری درآمد مربوط هنگام خروج از کشور در مقابل ارائه اسناد و مدارک مثبت مشمول استرداد خواهد بود.

#### بند ق-۷ تبصره ۶ بودجه ۱۴۰۰

برخورداری از معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالاها و خدمات و هر گونه جایزه و مشوق‌های صادراتی منوط به بازگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور است

### مواد مرتبط در قانون مصوب ۱۴۰۰:

**ماده ۱:** صادرات: صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور؛

**ماده ۱۰-** موارد زیر از پرداخت مالیات و عوارض معاف هستند و مالیات و عوارض خرید نهاده‌های آنها مسترد می‌شود:

الف - صادرات کالاها به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی با ارائه پروانه سبز گمرکی صادره توسط گمرک یا برگ خروجی (در مورد صادرات کالا) و صادرات خدمات با ارائه قرارداد مربوط و گواهی انجام کار که به تأیید نزدیکترین نمایندگی رسمی جمهوری اسلامی ایران در کشور مقصد رسیده باشد یا گواهی ارزی با تأیید بانک مرکزی یا سایر اسناد و مدارک مثبت.

صادرات کالاها و خدمات از قلمرو گمرکی سرزمین اصلی به مناطق آزاد تجاری-صنعتی خارج از نقاط جمعیتی که دارای تراز تجاری مثبت باشند، در صورتی که محصور بودن آنها به صورت سالانه به تأیید گمرک جمهوری اسلامی ایران برسد، مشمول این بند خواهد بود.

ب - خدمات معاوضه (سوآپ) نفت خام، فرآورده‌های نفتی (بنزین، نفت گاز، نفت کوره، نفت سفید، گاز مایع و سوخت هوایی)، گاز طبیعی و برق؛

تبصره ۱- فروش کلیه فرآورده‌های تولیدی شرکتهای پالایش به صورت ارزی (فروش سوختهای هوایی به شرکتهای هواپیمایی خارجی در فرودگاههای داخلی)، مرزی (فروش سوخت در جایگاههای مستقر در نواحی مرزی کشور) و همچنین فروش سوخت دارای پروانه صادراتی گمرک جمهوری اسلامی ایران به کشتی‌ها (بنکرینگ) صادرات محسوب می‌شود.

تبصره ۲- استرداد مالیات و عوارض خرید برای صادرات مواد خام و مواد اولیه تولید که در فهرست مربوط به ماده (۱۴۱) قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده‌اند، ممنوع است.

تبصره ۳- خدماتی که توسط اشخاص مقیم ایران (اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی و یا شعب شرکتهای خارجی مقیم ایران) ارائه می‌شود و محل مصرف خدمات و یا مقصد خدمات داخل باشد یا خارج از کشور، در صورتی که مستقیم یا غیرمستقیم ارز حاصل و وارد کشور بشود صادرات محسوب می‌گردد.

## مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

### رفع تعهد ارزی

نامه شماره ۶۰۳۳۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۷

پیرو نامه‌های شماره ۴۸۸۳۵/۲۳۰ د مورخ ۱۶/۰۸/۱۴۰۰ و نامه شماره ۴۶۵۱۷/۲۳۰ د مورخ ۰۸/۰۸/۱۴۰۰ در خصوص رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده سالهای ۱۳۹۷ لغایت ۱۳۹۹ صادر کنندگان بر اساس اطلاعات موجود در سامانه ویرایش و استخراج اطلاعات مؤدیان به آگاهی می‌رساند:

حسب بررسی‌های به عمل آمده برخی از ادارات امور مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی صادر کنندگان در اجرای مفاد جزء (۱) بند (ج) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ و جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور، به استناد فراز دوم بند (۷) دستورالعمل شماره ۵۱۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۱/۰۶/۱۳۹۸ و نامه شماره ۴۰۲۰/۲۶۹ د مورخ ۲۸/۰۸/۱۳۹۸ دفتر رسیدگی و استرداد سابق، چنانچه میزان رفع تعهد ارزی صادر کنندگان در سامانه ویرایش و استخراج اطلاعات مؤدیان مالیاتی کمتر از (۷۰٪) باشد، از اعمال معافیت مالیاتی و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده خودداری می‌نمایند، لذا ضمن تأکید مجدد بر مفاد نامه شماره ۶۰۷۴۲/۲۳۰ د مورخ ۲۶/۱۱/۱۳۹۸ یادآور می‌گردد: محاسبه درصد رفع تعهد ارزی صادر کنندگان با در نظر گرفتن تعدیل‌های مورد نظر بسته‌های سیاستی سنوات ۱۳۹۷ لغایت ۱۴۰۰ صورت پذیرفته و ادارات امور مالیاتی می‌بایست به میزان درصد اعتبار مالیاتی قابل استرداد / درصد بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی مندرج در سامانه ویرایش و استخراج اطلاعات مؤدیان مالیاتی نسبت به اعمال معافیت مالیاتی و استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده اقدام نمایند. لذا مأموران مالیاتی می‌بایست به تناسب رفع تعهد ارزی اعلامی در سامانه نسبت به اعمال معافیت مالیاتی و استرداد مالیات بر ارزش افزوده صادر کنندگان اقدام نمایند.

بخشنامه شماره ۵۱۸ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۱۲ (ابلاغ بسته سیاستی برگشت ارز حاصل از صادرات سالهای ۱۴۰۰-۱۳۹۷ و نحوه اجرای حکم بند (ق) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور)

در اجرای جزء (۷) بند (ق) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مبنی بر: «برخورداری از معافیت های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالاها و خدمات و هرگونه جایزه و مشوق های صادراتی منوط به بازگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور است.» و با عنایت به ماده (۱۲) «ضوابط اجرایی سیاست های ارزی و تجاری برای توسعه صادرات و مدیریت واردات» ابلاغی به شماره ۷۱۷۱۸ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۱۰ معاون محترم اقتصادی رئیس جمهور مبنی بر «به منظور تسهیل مراحل صادرات وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است بدون تعیین هر قید و شرطی نسبت به استرداد مالیات بر ارزش افزوده طی یک ماه از تاریخ برگ خروجی صادره توسط گمرک اقدام نماید، معافیت مالیات عملکرد صادر کننده منوط به رفع تعهد ارزی می باشد» ضمن ارسال بسته سیاستی بازگشت ارز حاصل از صادرات سالهای ۱۳۹۷ لغایت ۱۴۰۰ ابلاغی طی نامه شماره ۱۷۶۰۷/۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۱/۲۵ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مقرر می دارد:

۱- از آنجائی که استرداد مالیات بر ارزش افزوده دوره های مالیاتی سال ۱۴۰۰ موکول به بازگشت ارز به چرخه اقتصادی کشور نمی باشد لذا ادارات امور مالیاتی در اجرای ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور ظرف مدت یک ماه پس از ارائه برگ خروجی صادره توسط گمرک جمهوری اسلامی ایران، در صورت درخواست استرداد از سوی مودی با رعایت مقررات از جمله بخشنامه های شماره ۵۱۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۰۷/۲۶ و شماره ۶۳/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۰۹/۳۰ نسبت به استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام نمایند.

۲- نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده (۱۴۱) قانون مالیات های مستقیم، متناسب با میزان بازگشت ارز به چرخه اقتصادی کشور و رفع تعهد ارزی صادرکنندگان که از طریق سامانه استخراج و ویرایش اطلاعات مودیان در دسترس ادارات امور مالیاتی و مودیان مالیاتی می باشد، نسبت به درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات صادر کنندگان در سال ۱۴۰۰ اعمال می شود. بدیهی است هزینه های مرتبط با درآمدهای صادراتی که مشمول برخورداری از نرخ صفر مالیاتی نشده اند با رعایت مقررات فصل دوم از باب چهارم قانون مالیات های مستقیم

مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه ها و الحاقات بعدی آن، از جمله هزینه های قابل قبول مالیاتی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

۳- لازم به ذکر است در سال ۱۴۰۰ صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی - مهندسی نیز مشمول مقررات این دستورالعمل خواهند بود

### ۱- نامه شماره ۶۰۷۴۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۲۶

نظر به این که اطلاعات نهایی بازگشت ارز حاصل از صادرات صادر کنندگان در عملکرد سال ۱۳۹۷ به تفکیک نام صادر کننده (اشخاص حقیقی و حقوقی)، شماره یا شناسه ملی و میزان ارزی (یورو) صادرات به همراه میزان برگشت ارز (یورو) به چرخه اقتصادی کشور توسط صادر کنندگان توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران اعلام شده است، لذا مقرر می‌دارد:

ادارات امور مالیاتی رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی صادر کنندگان را در اولویت قرار داده و در رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده دوره‌های چهار گانه سال ۱۳۹۷ صادر کنندگان، در ابتدای امر اعتبار مالیاتی مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت خرید کالاهای صادر شده از مؤدیان مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده ( را مورد بررسی قرار داده و مبلغ اعتبار مالیاتی قابل پذیرش را تعیین نمایند. سپس با مراجعه به سامانه ویرایش و استخراج اطلاعات مؤدیان مالیاتی، بر اساس نسبت مندرج در فیلد درصد اعتبار مالیاتی قابل استرداد / درصد بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی که در سامانه مذکور درج گردیده، میزان مالیات و عوارض ارزش افزوده قابل استرداد را تعیین و با رعایت سایر مقررات مسترد نمایند. همچنین در رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر عملکرد نیز اعمال هر گونه نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات می‌بایست بر اساس همین درصد، صورت پذیرد.

شایان ذکر است درصد اعتبار مالیاتی قابل استرداد و درصد بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی متناسب با میزان برگشت ارز بر اساس بسته سیاستی رفع تعهد ارز صادراتی سال ۱۳۹۷ صادر کنندگان « ضمیمه نامه شماره ۹۵۹۹۶/۹۸ مورخ ۳۱/۰۲/۱۳۸۸ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، به صورت سیستمی محاسبه و در فیلد درصد اعتبار مالیاتی قابل استرداد/درصد بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی، نمایش داده شده است، بنابراین از تاریخ صدور این دستورالعمل نیازی به محاسبات تعیین درصد استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده مبنای ماده (۱۳)

## صادرات

قانون مالیات بر ارزش افزوده و درصد اعمال نرخ صفر مالیاتی با رعایت مقررات مربوط برای تعیین مالیات بر درآمد ناشی از صادرات، موضوع فراز دوم بند (۷) قسمت «الف» و بندهای (۲) و (۳) قسمت «ب» دستورالعمل شماره ۵۱۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۱/۰۶/۱۳۹۸ نمی‌باشد. همچنین مفاد نامه شماره ۴۰۲۰/۲۶۹/د مورخ ۲۸/۰۸/۱۳۹۸ دفتر رسیدگی و استرداد مالیات بر ارزش افزوده (تصویر پیوست) کان لم یکن تلقی می‌شود. همچنین در راستای تکریم مؤدیان محترم مالیاتی و ضرورت اطلاع رسانی به ایشان، صادر کنندگان محترم می‌توانند از طریق پورتال ثبت نام به نشانی [www.tax.gov.ir](http://www.tax.gov.ir)

و با استفاده از شناسه و رمز عبور خود با ورود به منوی رفع تعهد ارزی صادر کنندگان، درصد اعتبار مالیاتی قابل استرداد و درصد بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی خود را مشاهده نمایند.

برای تبیین بهتر موضوع به مثال زیر توجه فرمایید:

مثال: در اجرای جز (۱) بند (ج) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور محاسبات مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده قابل استرداد و اعمال نرخ صفر برای صادر کننده «الف» در سال ۱۳۹۷ به شرح زیر می‌باشد:

مبلغ صادرات در سال ۱۳۹۷	هزینه‌های قابل کسر از درآمد ناشی از صادرات سال ۱۳۹۷	درآمد مشمول مالیات صادرات	مبلغ اعتبار مالیاتی پذیرفته شده مربوط به کالاها و خدمات صادر شده	درصد اعتبار مالیاتی قابل استرداد / بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی	مبلغ اعتبار مالیاتی قابل استرداد
۱۰۰,۰۰۰	۷۵,۰۰۰	۲۵,۰۰۰	۸,۰۰۰	۸۰٪	۶۴۰۰

$$۱۰۰,۰۰۰ \times ۸۰\% = ۸۰,۰۰۰ = \text{مبلغ قابل استرداد در سال ۱۳۹۷}$$

$$۲۵,۰۰۰ \times ۸۰\% = ۲۰,۰۰۰ = \text{مشمول نرخ صفر}$$

$$۲۵,۰۰۰ - ۲۰,۰۰۰ = ۵,۰۰۰ = \text{درآمد مشمول مالیات ناشی از صادرات در سال ۱۳۹۷}$$

**دستورالعمل اجرای جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور شماره:**

۰۹/۰۲/۱۳۹۹: تاریخ: ۵۰۳/۹۹/۲۰۰

در اجرای جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور که مقرر می‌دارد: «هر گونه نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیرنفتی، مواد خام و



همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۷/۰۲/۱۳۸۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی، در مواردی که ارزش حاصل از صادرات طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده نشود، برای عملکرد سالهای ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ قابل اعمال نیست. صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی از شمول شروط این بند مستثنی هستند. مدت زمان استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور یک ماه از تاریخ ورود ارز به چرخه اقتصادی کشور مطابق مقررات یادشده می باشد.»، به پیوست تصویر نامه شماره ۲۴۳۵۴/۹۹ مورخ ۰۶/۰۲/۱۳۹۹ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران در خصوص « نحوه برگشت ارز حاصل از صادرات در سال ۱۳۹۹ و نحوه رفع تعهد ارزی سال ۱۳۹۸ » جهت اجرا ابلاغ می گردد.

در رابطه با پذیرش و یا عدم پذیرش اعتبار مالیاتی، تهاتر و استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده و همچنین نرخ صفر و معافیت های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیرنفتی و مواد خام به استثنای صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی به صادرکنندگان در سال ۱۳۹۸، موارد ذیل مدنظر قرار گیرد:

۱- به منظور اجرای دقیق حکم جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور، ابزار استعلام برگشت ارز حاصل از صادرات در سامانه ویرایش و استخراج اطلاعات مؤدیان مالیاتی ایجاد شده است که پس از ورود به سامانه به آدرس [itms.tax.gov.ir](http://itms.tax.gov.ir) وارد بخش سامانه « بهره برداری از اطلاعات » شده، سپس از طریق زیرمنوی درگاه سایر منابع اطلاعاتی، گزینه «استعلام برگشت ارز حاصل از صادرات» انتخاب گردد. در این قسمت کاربر امکان دسترسی به اطلاعات صادرکنندگان بر اساس شناسه ملی یا کد ملی را خواهد داشت. مأموران مالیاتی به هنگام رسیدگی به پرونده های مالیات بر عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۹۸ می بایست بر اساس اطلاعات موجود در سامانه مزبور اقدام قانونی را به عمل آورند.

۲- صادرکنندگانی که صادرات آنها در سال ۱۳۹۸ به صورت توأم کالاها و خدمات از جمله کالاهای غیرنفتی و مواد خام و همچنین صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی بوده، با توجه به اینکه درآمد حاصل از صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی از شروط جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور مستثنی شده و رسیدگی به دوره های مالیاتی سال ۱۳۹۸ پرونده مالیات بر ارزش افزوده اینگونه

مؤدیان، مستلزم تفکیک درآمد حاصل از صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی از سایر درآمدهای صادراتی آنان و اعلام نام و مشخصات محصولات کشاورزی و شماره تعرفه مربوط که مبنای عملکرد گمرک جمهوری اسلامی ایران است، می‌باشد. لذا به منظور اجرای صحیح قانون، به هنگام رسیدگی مأموران مالیاتی می‌بایست کل صادرات کالا و خدمات اعم از کالاهای غیر نفتی و مواد خام و صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی را به تفکیک در گزارش رسیدگی درج نموده و در صورت عدم رفع تعهد ارزی صرفاً مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت صادرات کالاها و خدمات مشمول رفع تعهد ارزی از جمله کالاهای غیرنفتی و مواد خام به خارج از کشور مربوط به دوره‌های مالیاتی سال مزبور، قابل پذیرش به عنوان اعتبار مالیاتی نبوده و به تبع آن قابل تهاتر و استرداد نخواهد بود.

تذکر: نام و مشخصات محصولات کشاورزی و شماره تعرفه مربوط که مبنای عملکرد گمرک جمهوری اسلامی ایران است، متعاقباً اعلام خواهد شد. ضمناً در صورت درخواست کتبی مؤدیان موضوع این بند، مبنی بر عدم رسیدگی به دوره‌های مالیاتی پرونده مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۹۸، ادارات امور مالیاتی می‌بایست تا تعیین تکلیف نهایی موضوع و ابلاغ آن، از رسیدگی به دوره‌های مالیاتی مزبور خودداری نمایند.

۳- با توجه به استثنای مندرج در جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور، صادرکنندگان که صادرات آنها در سال ۱۳۹۸ صرفاً خدمات فنی-مهندسی و بخش کشاورزی باشد، مشمول رفع تعهد ارزی در سال مذکور نبوده، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی برابر مقررات مربوط به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب و حسب مورد قابل تهاتر و یا استرداد خواهد بود.

۴- در مورد آندسته از مؤدیانی که فعالیت اقتصادی آنها در سال ۱۳۹۸ توأمان صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور و فروش داخلی بوده و حسب بررسی اطلاعات موجود در سامانه موضوع بند (۱) این دستورالعمل، نسبت به رفع تعهد ارزی بابت صادرات سال ۱۳۹۸ اقدام ننموده‌اند، استرداد اضافه پرداختی مالیات و عوارض ارزش افزوده قطعی شده مربوط به فروش داخلی بلامانع می‌باشد.

۵- در صورت عدم رفع تعهد ارزی در سال ۱۳۹۸، کالاها و خدمات صادر شده به خارج از کشور مستند به اسناد و مدارک مثبت، جزو مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره‌های مالیاتی سال مذکور نخواهد بود.

۶- ادارات امور مالیاتی می‌بایست ظرف مدت یک ماه از تاریخ اعلام فهرست «صادرکنندگانی که بابت صادرات در سال ۱۳۹۸ رفع تعهد ارزی نموده اند» توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران در سامانه مربوط، در صورت درخواست استرداد از سوی مؤدی طبق مقررات از جمله بخشنامه شماره ۶۳/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۰۹/۳۰ نسبت به استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام نمایند.

تذکر: تعدیل ۲۰ درصد ارزش پایه صادراتی و اجرای بند (۷) مصوبه شماره ۸۷۳۹/۵۵۳۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۰۲/۰۲ که در بند (۵) قسمت «ب» دستورالعمل شماره ۵۱۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۶/۱۱ نیز مورد تأکید قرار گرفته، صرفاً محدود به سال ۱۳۹۷ می‌باشد.

۷- از آنجایی که حسب اعلام بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران طی نامه شماره ۲۴۳۵۴/۹۹ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۰۶ «صادرکنندگان جهت بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی (نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیرنفتی، مواد خام و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده) تا پایان تیر ماه ۱۳۹۹ مهلت خواهند داشت نسبت به ایفای تعهدات ارزی صادرات سال ۱۳۹۸ خود اقدام نمایند. بنابراین در مواردی که میزان رفع تعهد ارزی صادرکنندگان بابت صادرات سال ۱۳۹۸ با رعایت مقررات این دستورالعمل کمتر از صد در صد (۱۰۰٪) می‌باشد، مأموران مالیاتی می‌بایست ضمن رسیدگی به دوره‌های مالیات بر ارزش افزوده سال مورد بحث از ثبت گزارش مزبور تا اعلام نهایی میزان رفع تعهد ارزی در پایان مهلت تعیین شده (پایان تیر ماه ۱۳۹۹) خودداری نمایند. بدیهی است در صورت درخواست کتبی مؤدیان، ادارات امور مالیاتی می‌بایست طبق بند (۶) این دستورالعمل اقدام نمایند.

۸- ادارات کل امور مالیاتی می‌بایست حداکثر ظرف مدت یک هفته پس از پایان هر دوره مالیاتی، اطلاعات مربوط به آن دسته از صادرکنندگانی که از ابتدای سال جاری رسیدگی و در اجرای جزء (۱) بند (ک) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور، استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده به آنان صورت پذیرفته است را مطابق فرم پیوست شماره (۱) در قالب فرم اکسل جهت اعلام به بانک مرکزی به دفتر حسابرسی مالیاتی اعلام نمایند.

۱۰- در صورت عدم رفع تعهد ارزی بابت صادرات کالا و خدمات در سال ۱۳۹۸ در مهلت تعیین شده توسط بانک مرکزی، درآمد حاصل از صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور به استثنای صادرات بخش کشاورزی و خدمات فنی-مهندسی مستند به اسناد و مدارک مثبت، جزو مأخذ مشمول مالیات عملکرد سال مذکور محسوب و

هزینه‌های مربوط به درآمد مزبور با رعایت مقررات فصل دوم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌ها و الحاقات بعدی آن، از جمله هزینه‌های قابل قبول مالیاتی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

### دستورالعمل اجرای جزء (۱) بند (ج) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور

شماره: ۵۱۶/۹۸/۲۰۰ تاریخ: ۱۱/۰۶/۱۳۹۸

در اجرای جزء (۱) بند (ج) تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور مبنی بر «هرگونه نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیر نفتی، محصولات بخش کشاورزی و مواد خام و همچنین استرداد مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده، در مواردی که ارزش حاصل از صادرات طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده نشود برای عملکرد سالهای ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ قابل اعمال نخواهد بود. مدت زمان استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور یک ماه از تاریخ ورود ارز به چرخه اقتصادی کشور مطابق مقررات یاد شده می‌باشد.» به پیوست تصویر نامه شماره ۶۵۶۹۴/۹۸ مورخ ۳۱/۰۲/۱۳۹۸ معاون محترم بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران منضم به بسته سیاستی «نحوه برگشت ارز حاصل از صادرات در سال ۱۳۹۸» و «نحوه رفع تعهد ارز صادراتی سال ۱۳۹۷» جهت اجرا ابلاغ گردد.

در خصوص پذیرش و یا عدم پذیرش اعتبار مالیاتی، تهاتر و استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده و همچنین نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیر نفتی، محصولات بخش کشاورزی و مواد خام به صادر کنندگان در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ موارد ذیل مد نظر قرار گیرد:

### الف- در خصوص مالیات بر ارزش افزوده:

۱. به منظور اجرای دقیق حکم جزء (۱) بند (ج) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور، ابزار استعلام برگشت ارز حاصل از صادرات در سامانه ویرایش و استخراج اطلاعات مؤدیان مالیاتی ایجاد شده است که پس از ورود به سامانه به آدرس [ittms.tax.gov.ir](http://ittms.tax.gov.ir) وارد بخش سامانه «بهره برداری از اطلاعات» شده و سپس از

طریق زیر منوی در گاه سایر منابع اطلاعاتی گزینه «استعلام برگشت ارز حاصل از صادرات» را انتخاب نموده که در این قسمت کاربرد امکان دسترسی به اطلاعات بر اساس شناسه ملی یا کد ملی را خواهد داشت که ماموران مالیاتی به هنگام رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده سالهای ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ می‌بایست بر اساس اطلاعات موجود در سامانه مزبور اقدام قانونی را به عمل آورند.

شایان ذکر است: مجوز تعریف شده برای این ابزار با کد (۰۰۲۶۶) با عنوان «مجوز دسترسی به ابزار استعلام برگشت ارز حاصل از صادرات» ایجاد شده که کاربران مجاز می‌بایست این مجوز را داشته باشند. در حال حاضر مجوز مذکور در اختیار راهبران ادارات کل امور مالیاتی می‌باشد.

۲- در مورد آن دسته از مؤدیانی که تمام یا بخشی از فعالیت اقتصادی آنها در سالهای ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور بوده و حسب بررسی اطلاعات موجود در سامانه موضوع بند (۱) این دستور العمل نسبت به رفع تعهد ارز حاصل از صادرات سال ۱۳۹۷ و برگشت ارز حاصل از صادرات در سال ۱۳۹۸ اقدام ننموده‌اند، چنانچه پرونده مالیات بر ارزش افزوده آنها با پذیرش اعتبار مالیاتی مربوط به مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداخت شده بابت خرید کالا و خدمات صادر شده، قطعی و مالیات و عوارض ارزش افزوده استرداد نگردیده است ادارات امور مالیاتی می‌بایست به موجب فرم پیوست شماره (۱) عدم امکان تهاتر و استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده بابت صادرات کالاها و خدمات به خارج از کشور در دوره‌های مالیاتی سنوات فوق الذکر را به صادر کنندگان اعلام نمایند.

۳. در مورد آن دسته از مؤدیانی که فعالیت اقتصادی آنها در سالهای ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ توأماً صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور و خرید و فروش داخلی بوده و حسب بررسی اطلاعات موجود در سامانه موضوع بند (۱) این دستورالعمل نسبت به رفع تعهد ارز حاصل از صادرات سال ۱۳۹۷ و برگشت ارز حاصل از صادرات در سال ۱۳۹۸ اقدام ننموده‌اند، استرداد اضافه پرداختی و عوارض ارزش افزوده قطعی شده مربوط به خرید و فروش داخلی بلامانع می‌باشد.

۴. هنگام رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده دوره‌های مالیاتی رسیدگی نشده و یا رسیدگی شده و استرداد نشده مربوط به دوره‌های مالیاتی سال ۱۳۹۷ و همچنین دوره‌های مالیاتی سال ۱۳۹۸ صادر کنندگان از ابتدای سال جاری، در صورت عدم رفع تعهد ارزی و عدم برگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور حسب

مورد در سالهای فوق الذکر طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی، آن بخش از مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت صادرات کالاها و خدمات به خارج از کشور مربوط به دوره‌های مالیاتی مزبور، قابل پذیرش به عنوان اعتبار مالیاتی نبوده و به تبع آن قابل تهاتر و استرداد نخواهد بود.

۵. در صورت عدم رفع تعهد ارزی و عدم برگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸، فروش کالاها و خدمات صادر شده به خارج از کشور مستند به اسناد و مدارک مثبت، جزو ماخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره‌های مالیاتی سنوات مذکور نخواهد بود.

۶. صرفاً دوره‌های مالیاتی رسیدگی نشده و یا رسیدگی شده و استرداد نشده مربوط به دوره‌های مالیاتی سال ۱۳۹۷ تا تاریخ لازم الاجرا شدن قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور و همچنین دوره‌های مالیاتی سال ۱۳۹۸، مشمول حکم جزء (۱) بند (ج) تبصره (۸) قانون بودجه مزبور بوده و حکم موصوف قابل تسری به دوره‌های مالیاتی سال ۱۳۹۷ آن دسته از صادر کنندگان کالا و خدمات که قبل از لازم الاجرا شدن قانون یاد شده، رسیدگی و مالیات و عوارض ارزش افزوده استرداد گردیده و همچنین دوره‌های مالیاتی سنوات قبل نمی‌باشد.

۷. از آنجاییکه حسب مقررات اعلامی توسط بانک مرکزی، حداکثر زمان رفع تعهد ارزی هر پروانه صادراتی در سال ۱۳۹۸ حداکثر چهار ماه از تاریخ کوتاژ (پروانه) صادراتی می‌باشد بنابراین ادارات امور مالیاتی می‌بایست ظرف مدت یک ماه از تاریخ اعلام فهرست توسط بانک مرکزی در سامانه مربوط در خصوص صادر کنندگانی که بابت صادرات در سال ۱۳۹۷ رفع تعهد ارزی نموده و یا ارز حاصل از صادرات در سال ۱۳۹۸ را به چرخه اقتصادی برگشت داده اند در صورت درخواست استرداد از سوی مؤدی طبق مقررات از جمله رعایت بخشنامه شماره ۶۳/۹۵/۲۰۰ مورخ ۳۰/۰۹/۱۳۹۵ نسبت به استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام نمایند.

بدیهی است آن دسته از صادر کنندگان کالا و خدمات به خارج از کشور در سال ۱۳۹۷ که حسب اعلام بانک مرکزی بیش از ۷۰٪ تعهد ارزی خود را رفع نموده اند، کل اعتبارات مالیاتی پذیرفته شده مربوط به صادرات انجام شده در دوره‌های مالیاتی سال مزبور با رعایت قانون و مقررات مالیات بر ارزش افزوده قابل تهاتر و یا استرداد حسب مورد می‌باشد در غیر اینصورت تهاتر و یا استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌بایست به تناسب رفع تعهد ارزی در سال یاد شده صورت پذیرد.

از طرفی صادر کنندگانی که کالا و خدمات خود را در سال ۱۳۹۸ به خارج از کشور صادر و در مهلت تعیین شده و طبق جدول مندرج در مقررات اعلامی توسط بانک مرکزی، نسبت به برگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور در سال مزبور اقدام ننموده باشند، تهاتر و یا استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده به اینگونه از مؤدیان امکان پذیر نخواهد بود.

۸. ادارات کل امور مالیاتی می‌بایست حداکثر ظرف مدت یک هفته پس از پایان هر دوره مالیاتی، اطلاعات مربوط به آن دسته از صادر کنندگانی که ابتدای سال جاری رسیدگی و در اجرای جز (۱) بند (ج) تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور، استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده به آنان صورت پذیرفته است را مطابق فرم پیوست شماره (۲) در قالب فرم اکسل جهت اعلام به بانک مرکزی به معاونت مالیات بر ارزش افزوده اعلام نمایند.

### ب- در خصوص مالیات بر درآمد:

۱. از آنجایی که حسب مقررات اعلامی توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، حد اکثر زمان رفع تعهد ارزی هر پروانه صادراتی در سال ۱۳۹۸ حداکثر چهار ماه از تاریخ کوتاژ (پروانه) صادراتی می‌باشد، صرفاً صادر کنندگانی که کالا و خدمات خود را در سال ۱۳۹۸ به خارج از کشور صادر و در مهلت تعیین شده و طبق جدول مندرج در مقررات اعلامی توسط آن بانک (تصویر پیوست) نسبت به برگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی کشور در سال مزبور اقدام نموده باشند با رعایت سایر مقررات مشمول بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده (۱۴۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴ خواهند بود.

۲. صادر کنندگان کالا و خدماتی که در سال ۱۳۹۷ حسب اعلام بانک یادشده بیش از ۷۰٪ تعهد ارزی خود را رفع نموده اند با رعایت سایر مقررات مشمول نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده مذکور خواهند بود.

۳. صادر کنندگان کالا و خدماتی که در سال ۱۳۹۷ حسب اعلام آن بانک کمتر از ۷۰٪ تعهد ارزی خود را رفع نموده اند، با رعایت سایر مقررات متناسب با عملکرد اعلامی از سوی بانک فوق مشمول بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی مورد نظر خواهند بود.

۴. صادر کنندگان کالا و خدماتی که در سال ۱۳۹۷ حسب اعلام بانک مذکور تعهد ارزی خود را رفع ننموده اند مشمول بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده (۱۴۱) قانون مورد نظر خواهند بود.

۵. صادر کنندگان مشمول بند (۷) تصویب نامه شماره ۸۷۳۹/۵۵۳۰۰ مورخ ۰۲/۰۲/۱۳۹۷ (صادر کنندگانی که مقصد نهایی کالای آنها کشورهای عراق و افغانستان می باشد) که قبل از تاریخ ۱۶/۰۵/۱۳۹۷ به کشورهای عراق و افغانستان صادرات داشته اند، می توانند شماره پروانه های صادراتی را به بانک یاد شده اعلام نمایند تا در صورت پذیرش آن بانک نسبت به رفع تعهد ارز حاصل از صادرات ریالی آنها اقدام شود.

### بند ۱۹ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲

صادرات کالاها و خدمات اعم از معاف و غیر معاف به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون نمی باشد. 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 می گردد.

## استاندارد(های) حسابداری مربوط

در این مبحث استاندارد حسابداری مالی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از استانداردهای شناخت درآمد و شناسایی هزینه ها، همچنین استاندارد شماره ۱۶ (آثار تغییر در نرخ ارز) ممکن است با توجه به رویداد مالی مورد استفاده قرار بگیرد.

## جمع بندی و نتیجه گیری

مطابق ماده ۱۳ قانون مصوب ۱۳۸۷ و ماده ۱۰ قانون مصوب ۱۴۰۰ صادرات در مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای نرخ صفر می باشد این بدان معناست که مالیات و عوارض پرداخت شده توسط صادر کنندگان به تأمین کنندگان کالا و خدمات تحت عنوان اعتبار مالیاتی، به شرط احراز به آنها مسترد می گردد. در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ معیار ارائه کالا و خدمات به کشور دیگر (در خارج از قلمرو گمرکی) بود لکن در قانون جدید مصوب ۱۴۰۰ رویکرد قانونگذار تغییر یافته و به نوعی ورود ارز به داخل کشور ملاک عمل قرار گرفت چنانکه در ماده ۱۰ قانون مصوب ۱۴۰۰ شرایط آن ذکر شده است و با توجه به درهم تنیدگی مفهوم صادرات با مناطق آزاد و ویژه که به منظور افزایش صادرات ایجاد گردیده اند به نظر مفهومی هدفمندتر و پخته تر از دیدگاه قانونگذار



در قانون مصوب ۱۳۸۷ می‌رسد. در سال‌های اخیر با توجه به کاهش ارزش پول ملی و خروج بیشتر ارز از کشور، به منظور حفظ و افزایش قدرت پول ملی سیاست‌های مالیاتی به همین جهت تغییر یافت و از ابتدای سال ۱۳۹۷ مفهوم رفع تعهد ارزی تعریف شد. در مردادماه ۱۳۹۷ هیات وزیران در راستای اصل ۱۳۸ قانون اساسی و پیرو مصوبه جلسه ۱۳/۰۵/۱۳۹۷ شورای عالی هماهنگی اقتصادی و به منظور ساماندهی و مدیریت بازار ارز اقدام به صدور ضوابط برگشت ارز حاصل از صادرات نمود که در همین راستا بسته سیاستی رفع تعهد ارز صادراتی سال ۱۳۹۷ صادر کنندگان «بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران توسط سازمان امور مالیاتی به ادارات مالیاتی ابلاغ شد که بر اساس بخشنامه‌های پیرو مقرر شد میزان معافیت مالیاتی صادر کنندگان و استرداد اعتبار بر مبنای درصد رفع تعهد ارزی محاسبه شده برای صادر کنندگان مندرج در سامانه طرح جامع اعمال گردد البته بر همین اساس صادر کنندگانی که صادرات آنها در سال ۱۳۹۸ صرفاً خدمات فنی مهندسی و بخش کشاورزی باشد، مشمول رفع تعهد ارزی در سال مذکور نبودند. در خصوص اعتبار ناشی از صادرات اعم از کالای معاف و یا کالای خاص استرداد مطابق بند ۱۹ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ عمل شود.

---

# تسعیر ارز

### کلیات

تسعیر ارز مشروط بر اینکه بر مبنای رویه صحیح شناسایی شده باشد و مبلغ معامله با نرخ ارز واقعی (نرخ آزاد و یا دستوری) در زمان تاریخ تعلق مالیات تسعیر شده باشد، درآمد تسعیر شناسایی شده پس از تاریخ ثبت درآمد فروش، مصداق عرضه‌ی کالا و ارائه‌ی خدمت نمی‌باشد. کما اینکه در قوانین و مقررات ذیل نیز که بابت مالیات بر درآمد و ارزش افزوده صادر شده موضوع مذکور به صورت صریح و یا ضمنی قابل استنباط می‌باشد.

### مواد قانونی مرتبط

**تبصره جزء ب ماده ۹ قانون م.ا.م 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 به‌عنوان سرمایه و انواع کمکهای دولتی، عرضه خدمت محسوب نمی‌شود و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض نمی‌باشد.

### ماده ۴۵ قانون احکام دائمی توسعه کشور

الف - سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهیهای ارزی بانک توسعه صادرات ایران، صندوق ضمانت صادرات ایران و شرکت سرمایه‌گذاری خارجی ایران مشمول مالیات با نرخ صفر است.  
ب - سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف است.

### ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر

سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی صندوق توسعه ملی از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

رای هیات عمومی شماره ۳۰۴۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۹ دیوان عدالت اداری:

با توجه به اینکه براساس مفاد رأی شماره ۵۳۶-۵۳۵ مورخ ۷/۶/۱۳۹۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۹۲ و ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و بند (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب سال ۱۳۹۵، شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و در نتیجه مطالبه مالیات از آن منتفی اعلام شده است، بنابراین حکم مقرر در پاراگراف دوم بند (د) شیوه‌نامه رسیدگی خریدهای ارزی (موضوع بخشنامه شماره ۲۳۲۲/۲۰۰/ص-۱۸/۲/۱۳۹۸ سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور) که بر مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز درخصوص ارزهای خریداری شده توسط مؤدیان که از موجودیهای فروش نرفته یا مصرف نشده آنها محسوب می‌شود، دلالت دارد خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

همچنین مطابق رای هیات عمومی شماره ۹۰۲ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۱ دیوان عدالت اداری:

با توجه به اینکه بر اساس مفاد آرای شماره ۵۳۶-۵۳۵ مورخ ۷/۶/۱۳۹۶، ۸۳۸-۱۳۹۶/۹/۷ و ۳۰۴۷-۱۴۰۰/۱۱/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۹۲ و ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و بند (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب سال ۱۳۹۵، شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و در نتیجه مطالبه مالیات از آن منتفی اعلام شده است، بنابراین اطلاق حکم مقرر در دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۳/۵۲۴-۱۳۹۳/۶/۲۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در حدی که متضمن شمول تسعیر ارز نسبت به مؤدیانی است که دارایی دارند و در موارد خرید ارز و عدم فروش و مصرف ارزهای خریداری شده نیز مشمول مالیات بر درآمد می‌شوند، خلاف قانون و خارج از حدود

اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

### بند ۱۸ بخشنامه ۲۸۰۰۴

درآمد حاصل از خسارت دریافتی بیمه، **تسعیر دارایی‌های ارزی**، جوایز و سود سپرده بانکی، سود دریافتی اوراق مشارکت، سود حاصل از سرمایه گذاری از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد. لیکن مابه ازای حاصل از ارائه خدمات کارشناسی، مشاوره‌ای، ارزیابی، توزیع و بازاریابی، بسته‌بندی، انبارداری، حق توقف کانتینر (دوموراژ)، 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.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری مربوط به این فصل، استاندارد شماره ۱۶ با عنوان **آثار تغییر در نرخ ارز** می‌باشد که در اینجا برخی بندهای مهم این استاندارد ارائه می‌گردد.

۱. یک واحد تجاری ممکن است معاملاتی به ارز انجام دهد یا دارای عملیات خارجی باشد. علاوه بر این، یک واحد تجاری ممکن است صورتهای مالی خود را به ارز ارائه کند. هدف این استاندارد، تجویز چگونگی انعکاس معاملات ارزی و عملیات خارجی در صورتهای مالی یک واحد تجاری و همچنین نحوه تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری است.

۲. **الزامات** این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:

الف. حسابداری معاملات و مانده حسابهای ارزی،

ب. تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی که از طریق تلفیق یا روش ارزش ویژه در صورتهای مالی واحد تجاری منظور می‌شود، و

ج. تسعیر نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری به واحد پول گزارشگری.

۷. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

ارز عبارت است از هر واحد پولی به غیر از واحد پول عملیاتی واحد تجاری.

ارزش منصفانه قیمتی است که بابت فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.

اقلام پولی عبارت است از واحدهای پول نگهداری‌شده و داراییها و بدهیهایی که قرار است به تعداد ثابت یا تعداد قابل تعیینی از واحد پول، دریافت یا پرداخت شود.

تسعیر فرایندی است که از طریق آن، اطلاعات مالی مبتنی بر ارز، برحسب واحد پول گزارشگری بیان شود. واژه تسعیر، گزارش معاملات منفرد ارزی بر حسب واحد پول گزارشگری و همچنین برگردان یک مجموعه کامل صورتهای مالی تهیه‌شده بر حسب ارز به واحد پول گزارشگری را در برمی‌گیرد.

تفاوت تسعیر عبارت است از تفاوت ناشی از تسعیر تعداد معینی از یک واحد پول به واحد پول دیگر با نرخهای متفاوت.

خالص سرمایه‌گذاری در یک عملیات خارجی عبارت است از میزان منافع واحد تجاری گزارشگر در خالص داراییهای عملیات خارجی.

عملیات خارجی، یک واحد تجاری است که واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، مشارکت یا شعبه واحد گزارشگر است و فعالیتهای آن در کشوری متفاوت از محل فعالیت واحد گزارشگر یا بر حسب واحد پولی متفاوت از واحد پول واحد گزارشگر انجام می‌شود.

گروه عبارت است از واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن.

واحد پول عملیاتی عبارت است از واحد پول محیط اقتصادی اصلی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند.

واحد پول گزارشگری عبارت است از واحد پولی که صورتهای مالی بر اساس آن ارائه می‌شود.

۲۱. معامله ارزی در زمان شناخت اولیه باید به واحد پول عملیاتی و بر اساس نرخ ارز در تاریخ معامله ثبت شود.

۲۳. در پایان هر دوره گزارشگری:

الف. اقلام پولی ارزی باید به نرخ ارز در پایان دوره تسعیر شوند،

ب. اقلام غیر پولی که به بهای تمام شده بر حسب ارز اندازه گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر شوند، و ج. اقلام غیر پولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارز اندازه گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ اندازه گیری ارزش منصفانه تسعیر شوند.

۲۷. به استثنای موارد مندرج در بندهای ۲۹، ۳۰ و ۳۲، تفاوت‌های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخهایی متفاوت با نرخهای مورد استفاده در شناخت اولیه این اقلام طی دوره یا در تسعیر این اقلام در صورت‌های مالی دوره قبل، باید در سود یا زیان دوره وقوع شناسایی شود.

۲۹-الف. تفاوت‌های تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به داراییهای واجد شرایط، به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج مالی در بهای تمام شده داراییها طبق استاندارد حسابداری ۱۳ حسابداری مخارج تأمین مالی، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود.

۲۹-ب. تفاوت‌های تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به تحصیل و ساخت داراییها، ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازیافت، به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می‌شود:  
الف. کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل ۲۰ درصد باشد.

ب. در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.

همچنین در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (حداقل ۲۰ درصد)، سود ناشی از تسعیر بدهیهای مزبور تا سقف زیانهای تسعیری که قبلاً به بهای تمام شده دارایی منظور شده است متناسب با عمر مفید باقیمانده از بهای تمام شده دارایی کسر می‌شود.

۳۰. تفاوت‌های تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶، به استثنای موارد مندرج در بندهای ۲۹الف، ۲۹ب، ۳۲ و ۳۴، در اجرای ماده ۱۳۶ این قانون باید به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور و در صورت بستنکار بودن مانده آن، در سرفصل حقوق مالکانه طبقه‌بندی شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب اندوخته مزبور بدهکار باشد، این مبلغ به سود و زیان همان دوره منظور می‌شود. همچنین خالص تفاوت‌های تسعیری که به ترتیب فوق موجب تغییر اندوخته تسعیر طی دوره گردیده است، باید پس از کسر مبلغ شناسایی شده در سود و زیان دوره جاری، در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس شود.

۳۲. تفاوت‌های تسعیر ناشی از یک قلم پولی که بخشی از خالص سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در عملیات خارجی را تشکیل می‌دهد (به بند ۱۴ مراجعه شود)، باید، حسب مورد، در صورت‌های مالی جداگانه واحد گزارشگر یا صورت‌های مالی منفرد عملیات خارجی، در سود یا زیان دوره شناسایی شود. در صورت‌های مالی که شامل عملیات خارجی و واحد گزارشگر است (مانند صورت‌های مالی تلفیقی هنگامی که عملیات خارجی، واحد تجاری فرعی است)، این تفاوت‌های تسعیر باید در ابتدا در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود و در زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری، طبق بند ۵۰، از حقوق مالکانه به صورت سود و زیان تجدید طبقه‌بندی گردد.

۳۳. چنانچه سودها یا زیانهای یک قلم غیرپولی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود، بخشی از آن سودها یا زیانها که مربوط به تسعیر ارز است، باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی گردد. در مقابل، هنگامی که سودها یا زیانهای یک قلم غیرپولی در صورت سود و زیان شناسایی شود، بخشی از آن سودها یا زیانها که مربوط به تسعیر ارز است، باید در صورت سود و زیان شناسایی گردد.

۳۶. هنگامی که واحد پول عملیاتی واحد تجاری تغییر کند، واحد تجاری باید روشهای تسعیر قابل استفاده برای واحد پول عملیاتی جدید را از تاریخ تغییر با تسری به آینده بکار گیرد.

۴۰. نتایج عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد نیست، باید با استفاده از روشهای زیر به یک واحد پول گزارشگری متفاوت تسعیر شود:

الف. داراییها و بدهیهای هر صورت وضعیت مالی ارائه‌شده (از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ آن صورت وضعیت مالی تسعیر شود،

ب. درآمدها و هزینه‌های هر صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه‌شده (از جمله ارقام مقایسه‌ای)، باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ معاملات تسعیر شود.

ج. تمام تفاوت‌های تسعیر حاصل باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود.

۴۳. نتایج عملکرد و وضعیت مالی یک واحد تجاری که واحد پول عملیاتی آن، واحد پول اقتصاد با تورم حاد است، باید با استفاده از روشهای زیر به یک واحد پول گزارشگری متفاوت تسعیر شود:

الف. کلیه مبالغ (یعنی داراییها، بدهیها، اقلام حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌ها، از جمله ارقام مقایسه‌ای) باید با استفاده از نرخ ارز در تاریخ آخرین صورت وضعیت مالی تسعیر شود. به استثنای اینکه؛



ب. اگر مبالغ به واحد پول اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می‌شود، ارقام مقایسه‌ای باید ارقامی باشد که در صورتهای مالی سال قبل به عنوان مبالغ جاری ارائه شده است (یعنی نباید برای تغییرات بعدی در سطح قیمتها یا نرخ ارز تعدیل شود).

۴۴. در صورتی که واحد پول عملیاتی یک واحد تجاری، واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد باشد، واحد تجاری قبل از اینکه روش تسعیر تعیین شده در بند ۴۳ را بکار گیرد، باید صورتهای مالی خود را بر اساس الزامات گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه نماید، (به استثنای مبالغ مقایسه‌ای که طبق بند ۴۳(ب) به واحد پول یک اقتصاد بدون تورم حاد تسعیر می‌شود). در صورتی که اقتصاد از حالت تورم حاد خارج شود و واحد تجاری صورتهای مالی خود را دیگر طبق الزامات گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد تجدید ارائه نکند، واحد تجاری باید برای تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری از مبالغ تجدید ارائه شده بر حسب سطح عمومی قیمتها در تاریخ توقف تجدید ارائه صورتهای مالی به عنوان بهای تمام شده استفاده نماید.

۴۷. منظور کردن نتایج عملکرد و وضعیت مالی عملیات خارجی در صورتهای مالی واحد گزارشگر براساس روشهای معمول تلفیق، از قبیل حذف مانده‌ها و معاملات درون گروهی انجام می‌شود (به استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی (تصویب شده ۱۳۹۸) مراجعه شود). با وجود این، یک دارایی (بدهی) پولی درون گروهی، اعم از کوتاه‌مدت یا بلندمدت، نمی‌تواند بدون انعکاس نتایج نوسان واحد پول در صورتهای مالی تلفیقی، در مقابل یک بدهی (دارایی) درون گروهی متقابل حذف گردد. دلیل این امر آن است که یک قلم پولی بیانگر تعهدی برای تبدیل یک واحد پول به واحد پول دیگر است و واحد گزارشگر را در معرض سود یا زیان ناشی از نوسان نرخ ارز قرار می‌دهد. در نتیجه، در صورتهای مالی تلفیقی واحد گزارشگر، این تفاوت‌های تسعیر ارز در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود یا، اگر تفاوت تسعیر ناشی از شرایط تشریح شده در بند ۳۲ باشد، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌گردد و تا زمان واگذاری عملیات خارجی در بخش جداگانه‌ای از حقوق مالکانه انباشته می‌شود.

۴۹. سرفقلی ناشی از تحصیل عملیات خارجی و تعدیلات ارزش منصفانه در مبالغ دفتری داراییها و بدهیها که در نتیجه تحصیل عملیات خارجی حاصل شده است، باید به عنوان داراییها و بدهیهای عملیات خارجی تلقی گردد.

این اقلام باید به واحد پول عملیاتی عملیات خارجی ارائه و طبق بندهای ۴۰ و ۴۳ با استفاده از نرخ ارز در پایان دوره تسعیر شود.

۵۰. در زمان واگذاری عملیات خارجی، مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر مربوط به آن عملیات خارجی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی و در بخش جداگانه‌ای از حقوق مالکانه انباشته شده است، هنگام شناسایی سود یا زیان واگذاری باید از حقوق مالکانه به صورت سود و زیان تجدید طبقه‌بندی شود (به عنوان تعدیل تجدید طبقه بندی) (به استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۷) مراجعه شود).

۵۳. هنگام واگذاری بخشی از منافع در یک واحد تجاری فرعی که در بر دارنده یک عملیات خارجی است، واحد تجاری باید سهم متناسبی از مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر را که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به منافع فاقد حق کنترل در آن عملیات خارجی، مجدداً انتساب دهد. در سایر موارد واگذاری بخشی از عملیات خارجی، واحد تجاری باید تنها سهم متناسبی از مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر را که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به صورت سود یا زیان تجدید طبقه‌بندی کند.

۵۶. در بندهای ۵۸، ۶۰ و ۶۱ منظور از واحد پول عملیاتی در مورد گروه، واحد پول عملیاتی واحد تجاری اصلی است. ۵۷. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا نماید:

الف. مبلغ تفاوت‌های تسعیر شناسایی شده در صورت سود یا زیان؛

ب. خالص تفاوت‌های تسعیر شناسایی شده در سایر اقلام سود و زیان جامع و انباشته‌شده به عنوان یک قلم جداگانه در حقوق مالکانه و صورت تطبیق مانده آن در ابتدا و پایان دوره.

۵۸. در صورتی که واحد پول گزارشگری، متفاوت از واحد پول عملیاتی باشد باید این موضوع به همراه افشای واحد پول عملیاتی و دلیل استفاده از واحد پول گزارشگری متفاوت بیان گردد.

۵۹. در صورتی که واحد پول عملیاتی واحد گزارشگر یا عملیات خارجی با اهمیت تغییر کند باید این موضوع و دلیل تغییر واحد پول عملیاتی افشا شود.

۶۰. در صورتی که واحد تجاری صورتهای مالی خود را بر حسب واحد پولی متفاوت با واحد پول عملیاتی خود ارائه دهد، فقط در صورتی مجاز است اعلام نماید صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است

که تمام الزامات این استانداردها، از جمله روش تسعیر تشریح شده در بندهای ۴۰ و ۴۳، این استاندارد رعایت شده باشد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

درآمد تسعیر ارز با توجه به اینکه مصداق عرضه کالا و ارائه خدمات نمی‌باشد در نتیجه مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد اگرچه حساب‌رسان بدین منظور می‌بایست از رویه‌ی صحیح شناسایی درآمد تسعیر ارز توسط واحد اقتصادی اطمینان حاصل نمایند. تسعیر ارز مشمول مالیات بر درآمد می‌باشد مگر اینکه مربوط به صادرات بوده، که مطابق قانون احکام دائمی توسعه کشور معاف و یا اینکه ارز پشتوانه هنوز به فروش نرفته باشد که مطابق آرای دیوان به شماره‌های ۳۰۴۷ و ۹۰۲ درآمد محسوب نمی‌گردد و مشمول مالیات نمی‌باشد اگرچه مطابق بند ۲۴ ماده ۱۴۸ ق.م.م.زبان حاصل از تسعیر ارز براساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از طرف مودی در حساب مالیاتی وی قابل قبول است و از طرفی دیگر بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۴۷ ق.م.م. هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند. بنابراین آرای دیوان عدالت فوق‌ابهام‌جدیدی را بر معافیت و شمول تسعیر ارز افزوده است.

---

# رسیدگی صرافی‌ها

### کلیات

صرافی (currency exchange): شرکتی که با مجوز بانک مرکزی تاسیس شده و موضوع فعالیت آن انجام هر یک از فعالیتهای خرید و فروش ارز، عملیات مربوط به حواله های ارزی از طریق مؤسسات اعتباری و ارائه خدمات ارزی برون مرزی، از طریق کارگزاران در چارچوب قوانین و مقررات ارزی می باشد. (مصوبات شورای پول و اعتبار، ۱۳۸۹)

کارگزار: صرافی دارای مجوز از بانک مرکزی و یا اشخاص خارج از کشور که به واسطه انعقاد قرارداد با صرافی دارای مجوز از بانک مرکزی، نسبت به خدمات ارزی برون مرزی در خارج از کشور مطابق با ترتیبات تعیین شده در قرارداد و در چارچوب قوانین و مقررات اقدام میکند؛ (مصوبات شورای پول و اعتبار، ۱۳۸۹)

### مواد قانونی مرتبط

در این خصوص ماده / مواد قانون مالیاتی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از مواد قانون مالیاتی در خصوص تعیین مآخذ مشمول و کارسازی اعتبارات مالیاتی کاربرد دارد.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مالیات بر ارزش افزوده صرافی‌ها (در راستای ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده) شماره: ۲۰۰/۹۳/۵۲۶/تاریخ: ۱۳۹۳/۰۷/۰۵  
با توجه به سوالات و ابهامات مطروحه از سوی ادارات کل امور مالیاتی در خصوص چگونگی رسیدگی به عملکرد مالیات بر ارزش افزوده صرافی‌ها و همچنین تعیین مآخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده آنان، به منظور وحدت رویه و در راستای اجرای صحیح مقررات و کنترل و نظارت موثر ادارات کل امور مالیاتی، موارد ذیل را مقرر می‌دارد:

۱- در رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده صرافی‌ها، ادارات کل امور مالیاتی مکلفند رسیدگی به پرونده‌های مذکور را به صورت متمرکز در مراکز استانها (بدون در نظر گرفتن محل فعالیت) به گروهی از مأموران

مالیاتی مجرب، متخصص، آشنا به چگونگی عملکرد صرافیها و همچنین آگاه به مسائل حسابداری، مالی و ارزی، محول نمایند. ضمناً اقدامات انجام شده، نتایج و پیشرفت حاصله را در پایان هر ماه به شرح فرم پیوست و در قالب فایل الکترونیکی اکسل به معاونت مالیات بر ارزش افزوده اعلام دارند.

### ۲- مشمولین ثبت نام:

الف- صرافیهای مشمول فراخوان مرحله اول: کلیه صرافیهایی که مجموع فروش کالا و ارائه خدمات آنها در سال ۱۳۸۶ سه میلیارد ریال یا بیشتر و یا در پنج ماهه آغازین سال ۱۳۸۷ یک میلیارد و دویست و پنجاه میلیون ریال یا بیشتر بوده است (به جز اشخاص حقیقی تابع شورای اصناف) حائز شرایط فراخوان مرحله اول هستند و مکلف به اجرای مقررات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ ۱۳۸۷/۰۷/۰۱ می‌باشند.

ب- صرافیهای مشمول فراخوان مرحله دوم: سایر صرافیهایی که حائز شرایط فراخوان مرحله اول نبوده‌اند، مشمول فراخوان مرحله دوم هستند و مکلف به اجرای مقررات قانون فوق‌الذکر از تاریخ ۱۳۸۸/۰۷/۰۱ می‌باشند.

۳- نحوه تعیین مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده: از آنجائیکه صرافی‌ها به هنگام فروش ارز به مشتریان، ارائه‌دهنده خدمات تبدیل ارز می‌باشند بنابراین تفاوت دو قیمت خرید و فروش ارز مندرج در تابلو در زمان انجام معامله، مابه‌ازاء ارائه خدمت بابت تبدیل هر واحد ارز بوده و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد. لذا مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده (مابه‌ازاء ارائه خدمات توسط صرافیها) فارغ از قیمت تاریخ خرید ارز و سود و زیان مکتسبه در زمان فروش آن، از مابه‌التفاوت قیمت خرید و فروش ارز (قیمتهای مندرج در تابلوی صرافی) در زمان انجام معامله با مشتریان محاسبه می‌گردد.

مثال: صرافی «بهراد» در تاریخ ۱۳۹۲/۰۹/۳۰ اقدام به فروش ۲۰۰۰ دلار و ۵۰۰۰ یورو می‌نماید، با توجه به جدول ذیل که نمایانگر قیمت خرید، فروش و مابه‌التفاوت قیمت خرید و فروش ارز در زمان انجام معامله می‌باشد، مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده در خصوص ارائه خدمت مذکور، به شرح زیر تعیین می‌گردد:

لازم است در ابتدای امر، مابه‌ازاء ارائه خدمت بابت تبدیل هر واحد ارز (مابه‌التفاوت قیمت خرید و فروش ارز در زمان انجام معامله) را حسب مورد محاسبه و سپس از مجموع حاصلضرب مابه‌ازاء مزبور در هر یک از ارزشهای فروش رفته در تاریخ مذکور، مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده تعیین گردد:

دول قیمت خرید و فروش ارز ( مندرج در تابلوهای صرافی) در تاریخ ۱۳۹۲/۰۹/۳۰				
بف	ارز	میت خرید	میت فروش	به التفاوت قیمت خرید و فروش
۳۰،۰۰۰	دلار آمریکا	۳۰،۰۰۰	۳۰،۳۰۰	۳۰۰
۴۰،۰۰۰	یورو	۴۰،۰۰۰	۴۰،۴۰۰	۴۰۰

(ریال) مابه‌ازاء خدمت ارائه شده بابت فروش هر واحد دلار  $۳۰،۳۰۰ - ۳۰،۰۰۰ = ۳۰۰$

(ریال) مابه‌ازاء خدمت بابت فروش ۲۰۰۰ دلار  $۲۰۰۰ * ۳۰۰ = ۶۰۰،۰۰۰$

(ریال) مابه‌ازاء خدمت ارائه شده بابت فروش هر واحد یورو  $۴۰،۴۰۰ - ۴۰،۰۰۰ = ۴۰۰$

(ریال) مابه‌ازاء خدمت بابت فروش ۵۰۰۰ یورو  $۴۰۰ * ۵۰۰۰ = ۲،۰۰۰،۰۰۰$

(ریال) جمع کل مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده  $۲،۰۰۰،۰۰۰ + ۶۰۰،۰۰۰ = ۲،۶۰۰،۰۰۰$

#### ۴- نحوه تعیین مابه‌ازاء دریافتی صرافیها بابت خدمت تبدیل یک ارز به ارز دیگر:

در موارد تبدیل یک ارز به ارز دیگر (مثلا تبدیل دلار به یورو) صراف از یک سو خریدار ارز از مشتری و از سوی دیگر فروشنده ارز به همان مشتری خواهد بود بنابراین در اینگونه موارد مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده حسب مورد طبق مراتب فوق‌الذکر تعیین می‌گردد.

#### ۵- نحوه تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده (مابه‌ازاء خدمات) از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک:

برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده آندسته از صرافیهای که نسبت به ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی، حسب مورد در موعد مقرر در «دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده» اقدام می‌نمایند، ادارات امور مالیاتی می‌بایست مقدار فروش ارز طی دوره مالیاتی و به تفکیک هر روز را از دفاتر و اسناد و مدارک استخراج نمایند و سپس حسب قیمت خرید و فروش ثبت شده در دفاتر و یا از طریق محاسبه آن با توجه به اسناد و مدارک مثبته مبلغ مابه‌التفاوت قیمت فروش ارز هر روز را مشخص و طبق

مراتب یاد شده از جمله مثال بند ۳ این دستورالعمل نسبت به تعیین مأخذ و مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره مالیاتی اقدام نمایند.

۶- نحوه تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده (مابه‌ازاء ارائه خدمات) از طریق علی‌الرأس: در خصوص تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق علی‌الرأس، ضمن رعایت مفاد دستورالعمل تشخیص مالیات و عوارض از طریق علی‌الرأس موضوع ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده، به شماره ۲۰۰/۱۲۰۶۹/ص مورخ ۱۳۹۱/۰۶/۱۸ در مواردی که اطلاعات واصله، صرفاً مربوط به خرید یا فروش ارز اعم از نقدی یا حواله‌ای در هر دوره مالیاتی باشد، ادارات امور مالیاتی می‌بایست میانگین قیمت خرید و فروش هر واحد ارز را در هر دوره مالیاتی (حسب مورد برای هر روز، هر هفته، هر ماه) تعیین و سپس به شرح ذیل اقدام نمایند:

۶-۱- چنانچه اطلاعات واصله مربوط به مبلغ ریالی خرید ارز در هر دوره مالیاتی باشد، مبلغ ریالی خرید ارز مزبور را تقسیم بر میانگین قیمت خرید ارز همان دوره نموده تا مقدار ارز خریداری شده بدست آید که می‌بایست با توجه به کمیت بدست آمده به همان مقدار، فروش ارز برای صرافی مورد نظر لحاظ شود، سپس از حاصلضرب مقدار ارز فروش رفته در مابه‌التفاوت میانگین قیمت خرید و فروش هر واحد ارز در دوره مالیاتی مربوط، مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده (مابه‌ازاء ارائه خدمات) تعیین، مالیات و عوارض متعلق محاسبه و مطالبه گردد.

۶-۲- چنانچه اطلاعات واصله مربوط به مبلغ ریالی فروش ارز در هر دوره مالیاتی باشد مبلغ ریالی فروش ارز مزبور را تقسیم بر میانگین قیمت فروش ارز همان دوره نموده تا مقدار ارز فروش رفته بدست آید، سپس از حاصلضرب مقدار ارز فروش رفته در مابه‌التفاوت میانگین قیمت خرید و فروش هر واحد ارز در دوره مالیاتی مربوط، مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده (مابه‌ازاء ارائه خدمات) تعیین، مالیات و عوارض متعلق محاسبه و مطالبه گردد.

۷- چنانچه اطلاعات واصله اعم از خرید و فروش ارز به شکل سالانه و قابل تفکیک به دوره‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد، تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و همچنین مالیات و عوارض متعلق، طبق بندهای ۱-۶ و ۲-۶ این دستورالعمل حسب مورد صورت خواهد پذیرفت. در صورتی که اطلاعات مذکور قابل تفکیک به دوره‌های مالیاتی نباشد می‌بایست اطلاعات یادشده به نسبت دوره‌های فعال



سالانه تقسیم و متناسب با دوره‌هایی که مؤدی مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد حسب مورد طبق بندهای فوق‌الذکر، مالیات و عوارض ارزش افزوده تشخیص و مطالبه شود.

۸- در مواردی که دفاتر و هیچگونه اسناد و مدارکی جهت رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده بدست نیامده باشد می‌بایست وفق بند ۱۴ دستورالعمل علی‌الرأس، موضوع ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده اقدام شود.

۹- در خصوص سایر خدمات (سایر درآمدها) مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده از جمله کارمزد ارسال حواله ارزی، کل کارمزد دریافتی به صورت ناخالص، مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده خواهد بود.

۱۰- چنانچه احراز شود مؤدی در موقع خرید کالا و خدمات مشمول برای فعالیتهای اقتصادی خود و به استناد صورت‌حسابهای صادره موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط مؤدیان مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداخت نموده است، مالیات و عوارض مذکور با رعایت سایر شرایط به عنوان اعتبار مالیاتی قابل پذیرش خواهد بود.

۱۱- به موجب بند ۱۴ تفاهم‌نامه مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۰۲ فی مابین سازمان متبوع و اتحادیه طلا و جواهر، نقره و سکه تهران «خرید و فروش سکه طلا که توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ضرب شده باشد، بعد از اولین فروش توسط بانک مزبور تا اعلام بعدی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود.

۱۲- ادارات کل امور مالیاتی می‌بایست، نسبت به شناسائی و ثبت نام آن دسته از صرافیها که تاکنون از ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده خودداری نموده‌اند، در چارچوب مقررات و با رعایت ترتیبات مقرر، اقدام و مراتب را کتبا به مؤدی اعلام نمایند.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

در این مبحث استاندارد حسابداری مالی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از استانداردهای شناخت درآمد و شناسایی هزینه‌ها، همچنین استاندارد شماره ۱۶ (آثار تغییر در نرخ ارز) ممکن است با توجه به رویداد مالی مورد استفاده قرار بگیرد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در رسیدگی به صرافیه‌ها دو نوع درآمد اصلی آنها را باید در نظر داشته باشیم، درآمد خرید و فروش ارز و درآمد حواله‌های ارزی. درآمد ناشی از خرید و فروش سکه نیز مطابق قوانین فعلی مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد. درآمدهای فوق‌الذکر در دفاتر به نحو صحیح ثبت و ضبط گردیده باشد بر همان اساس دفاتر تعیین می‌گردد لکن اگر تعیین درآمد بر مبنای دفاتر ممکن نباشد بر اساس دستورالعمل فوق و بر مبنای تفاوت قیمت خرید و فروش تابلو و میزان ارز معامله شده در بازه زمانی مشخص تعیین می‌گردد. در خصوص حواله‌های ارزی نیز درصد کارمزد هر حواله را با نمونه‌گیری و یا اطلاعات در دسترس تعیین و در مبالغ ارزی جابجا شده ضرب شده و تشخیص می‌گردد. در خصوص اعتبار مالیاتی نیز هیچگونه اعتبار ناشی از عملیات تجاری برای صرافی متصور نمی‌باشد.



---

# تسهيلات و تأمين مالي

### کلیات

انواع عقود اسلامی: عقود اسلامی در اسلام به قالب‌های تعیین شده برای روابط حقوقی افراد می‌پردازد. گرچه برخی فقها قرار داد میان افراد را منحصر به همین موارد دانسته‌اند، اما اکثریت فقها معتقدند که خارج از این چهارچوب نیز افراد می‌توانند به انعقاد قرار داد بپردازند. قانون مدنی ایران به تبعیت از دیدگاه دوم در ماده ۱۰ خود هر قراردادی را که مخالف صریح قانون نباشد معتبر دانسته‌است. بانک‌ها در بانکداری اسلامی به طور مجاز به مردم تسهیلات مالی اعطا می‌کنند و مردم به طور غیرمستقیم در سرمایه گذاری شرکت دارند. عقود یازده گانه اسلامی، اقتصاد را در اسلام شکل می‌دهند. این عقود عبارت‌اند از:

قرض الحسنه: قراردادی است که در آن یکی از طرفین قرارداد مقدار معینی از مال خود را در زمان حال به دیگری واگذار می‌کند. در مقابل، قرض گیرنده، متعهد می‌شود که عین مال یا قیمت آن را در زمان معین باز پس دهد. یک طرف قرارداد می‌تواند بانک و طرف دیگر مشتری بانک باشد.

مضاربه: قراردادی است که به موجب آن بانک سرمایه را تأمین می‌کند و طرف دیگر با آن به تجارت می‌پردازد و در نهایت سود حاصل از سرمایه بین بانک و طرف دیگر تقسیم می‌شود.

مشارکت مدنی: قراردادی بازرگانی است که به موجب آن دو یا چند شخص حقیقی یا حقوقی از جمله بانک، سرمایه نقدی یا جنسی خود را به شکل مشاع و به منظور ایجاد سود در هم می‌آمیزند.

مشارکت حقوقی: قراردادی است که طی آن بانک قسمتی از سرمایه شرکت‌های سهامی جدید را تأمین و یا قسمتی از سهام شرکت‌های سهامی موجود را خریداری می‌کند و از این طریق در سود آن‌ها شریک می‌شود.

فروش اقساطی: بانک‌ها بنا به تقاضای کتبی مشتریان خود، ماشین آلات و تأسیساتی را که عمر مفید آن‌ها بیش از یک سال است، خریداری می‌کنند و به صورت قسطی به مشتریان می‌فروشند.

معاملات سلف: بانک محصولات تولیدی آینده بنگاه‌ها را پیش خرید می‌کند. این قرارداد از ناحیه فروشنده پیش فروش یا قرارداد سلم نامیده می‌شود.

اجاره به شرط تملیک: طبق این قرارداد، بانک مورد اجاره را تهیه کرده و در اختیار مشتری قرار می‌دهد و در صورتی که مستأجر به تعهدات خود عمل کرده و اقساط را تأدیه نماید، در پایان مدت اجاره، مالک عین مال مورد اجاره می‌شود.

جعاله: طبق قرارداد، کارفرما تعهد می کند که در قبال عمل مشخص کارگزار یا عامل، اجرت معینی به اوپردازد. مزارعه: این قرارداد، بانک زمین مشخصی را برای مدت معین در اختیار طرف دیگر قرار می دهد تا در آن کشاورزی کند. در نهایت سود حاصل بین طرفین تقسیم می شود. مساقات: قراردادی است میان صاحب باغ و دیگری که به ازای دریافت مقداری از محصول، کار نگهداری از باغ و برداشت را انجام می دهد. خرید دین: طبق این قرارداد، بانکها می توانند اسناد و اوراق تجاری متعلق به واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی را تنزیل کنند. (هدایتی، سفری، کلهر و بهمنی، ۱۳۹۱)

### مواد قانونی مرتبط

**بند ۱۱ ماده ۱۲ قانون ۱.۱.م مصوب ۱۳۸۷** - خدمات بانکی و اعتباری بانکها، موسسات و تعاونیهای اعتباری و صندوق های قرض الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورسها و بازارهای خارج از بورس حسب مورد از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد.

**قانون ۱.۱.م مصوب ۱۴۰۰**: ماده ۹: موارد ذیل حسب مورد از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد؛  
۵- 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؛  
۶- 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؛

۷- 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.

۱۲- منحصرأ سود تسهیلات اعطائی شرکتهای واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به مشتریان (مصرف کنندگان)

تبصره - مالیات بر ارزش افزوده بهای دارایی‌ها و اموال مورد واگذاری موضوع قرارداد شرکت‌های واسپاری (لیزینگ) با مشتریان مشمول این فعالیت نمی‌باشند

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

بخشنامه نحوه اعمال مقررات مالیات بر ارزش افزوده در موارد عدم احراز انجام معامله پس از

صدور فاکتور و یا پیش فاکتور، شماره: ۸۳-۹۵-۲۰۰، تاریخ: ۱۰-۱۱-۱۳۹۵

حسب اطلاعات واصله در مواردی که مؤدیان اقدام به صدور فاکتور یا پیش فاکتور برای عرضه کالا و یا ارائه خدمت می‌نمایند لیکن به دلایلی و با توافق طرفین معامله و با ارائه اسناد و مدارک مثبت معامله محقق نگردیده و یا نسبت به برگشت آن اقدام شده است، به منظور هماهنگی و ایجاد وحدت رویه مقرر می‌دارد:

از آنجاییکه طبق مواد (۴) و (۵) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالا و ارائه خدمت مبنای تعلق مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد فلذا چنانچه پس از صدور فاکتور و یا پیش فاکتور (از جمله در موارد اخذ تسهیلات بانکی) مطابق بررسی به عمل آمده از دفاتر طرفین معامله و یا سایر اسناد و مدارک مثبت حسب مورد، عدم تحقق انجام معامله (عرضه کالا یا ارائه خدمت) یا برگشت آن احراز گردد در اینصورت مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده از فروشنده و خریدار در خصوص کالا و خدمات مورد نظر موضوعیت ندارد و به تبع آن اعتبار مالیاتی نیز قابل پذیرش نخواهد بود.

شایان ذکر است در مواردی که حسب مقررات موضوعه اطلاعات مربوط به فاکتور و یا پیش فاکتور در سامانه‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی کشور درج گردد عدم پذیرش آن به عنوان معامله و به تبع آن عدم شمول مالیات و عوارض ارزش افزوده منوط به اصلاح آن در سامانه مزبور توسط طرفین معامله حسب مورد خواهد بود.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

در این مبحث استاندارد حسابداری مالی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از استانداردهای شناخت درآمد و شناسایی هزینه‌ها، همچنین استاندارد شماره ۱۳ (حسابداری مخارج تأمین مالی) ممکن است با توجه به رویداد مالی مورد استفاده قرار بگیرد. در زیر دو بند این استاندارد برای تأکید بیشتر آورده شده است لکن مطالعه کامل استاندارد به حساب‌رسان مالیاتی توصیه می‌شود

۷. مخارج تأمین مالی باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود به استثنای مواردی که براساس بند ۸ به بهای تمام‌شده دارایی منظور می‌شود.

۸. آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است باید به عنوان بخشی از بهای تمام‌شده دارایی محسوب شود. مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام‌شده دارایی، باید طبق این استاندارد تعیین شود.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

تسهیلات مالی اخذ شده توسط مؤدیان می‌بایست در حساب‌ها ردیابی گردد و موارد مصرف آن مشخص گردد. بدین منظور از مؤدی قرارداد بانکی تسهیلات را درخواست می‌کنیم و اگر به منظور انجام هزینه‌های بنگاه اقتصادی یا خرید کالا و خدمات بوده بایستی اسناد هزینه و یا فروش کالا در حساب‌ها ردیابی گردد. در غیر اینصورت اگر مؤدی ادعا نماید که تسهیلات را به شخص دیگری (اعم از مالکان، کارمندان و مدیران شرکت) واگذار نموده است خدمات تأمین مالی محسوب می‌گردد و مشمول مالیات بر ارزش افزوده با اعمال نرخ بهره بانکی مربوط، به منظور محاسبه درآمد مشمول مالیات می‌شود. همچنین تأمین مالی شرکتهای همگروه به استثنای شرکت مادر مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.





---

# فروش اقساطی، لیزینگ و اجاره به شرط تملیک

### کلیات

لیزینگ عبارت از یک رشته فعالیت اعتباری کاملاً تخصصی مبتنی بر روش اجاره که در آن نوعی قرارداد با توافق میان دو نفر یا بیشتر اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی به منظور بهره برداری از عین یا منفعت کالای سرمایه ای یا مصرفی بادوام که از قابلیت اجاره برخوردار باشند، منعقد می شود. این روش مجموعه ای از مبادلات اقتصادی مشتمل بر خرید، اجاره و نهایتاً فروش (تملیک) را در بر میگیرد.

لیزینگ شامل دو نوع است؛ ۱- لیزینگ عملیاتی ۲- لیزینگ سرمایه‌ای

لیزینگ سرمایه‌ای در حقیقت همان فروش اقساطی است با این تفاوت که در فروش اقساطی ابتدا مالکیت کالای مورد اجاره به خریدار منتقل و سپس اقساط آن وصول میشود اما در لیزینگ سرمایه ای ابتدا اقساط وصول و در پایان آخرین قسط مالکیت منتقل می شود و اگر مستأجر (اجاره کننده) نتواند اقساط را در مهلت مقرر پرداخت نماید اجاره دهنده کالای مورد اجاره را تصرف مینماید ضمناً در این نوع لیزینگ ریسک سرمایه گذاری به حداقل می رسد. زیر مجموعه‌های لیزینگ سرمایه ای یا اجاره اعتباری عبارتند از: (بیگ پور، ۱۳۹۵)

۱- روش لیزینگ اجاره اعتباری کمک فروش:

در این روش بین شرکت لیزینگ (موجر) و شرکت تولید کننده توافق میشود که تولید کننده کالای تولیدی خود را در اختیار شرکت لیزینگ قرار دهد، شرکت لیزینگ تولیدات را در چارچوب قراردادهای اجاره اعتباری به متقاضیان واگذار مینماید این نوع عملیات در شرکتهای خودرو سازی و شرکتهای تولیدی معمول است.

۲- روش لیزینگ اهرمی یا اجاره اعتباری سه جانبه:

در این روش اساساً جهت اجاره کالایی با قیمت زیاد مثل کشتی- هواپیما- ماهواره تاسیسات عظیم نفتی و گازی و تجهیزات به کار گرفته میشود، شرکت لیزینگ با استفاده از تسهیلات بانکی یا موسسات اعتباری بین المللی منابع لازم برای اجاره اهرمی را تامین مینماید و با استفاده از این منابع کالای مورد نیاز را در چارچوب قراردادهای اجاره اعتباری به متقاضیان واگذار مینماید. اعتبار دهنده بانک یا موسسات اعتباری شرکت لیزینگ و متقاضی (سه جانبه)

۳- روش لیزینگ خرید و اجاره مجدد

بر اساس این روش متقاضی به منظور تامین نقدینگی مورد نیاز ماشین آلات و یا تجهیزات و ساختمان متعلق به خود را به شرکت لیزینگ میفروشد و مجدداً همان کالا را در قالب قرارداد اجاره اعتباری در اختیار میگیرد به این

## فروش اقساطی، لیزینگ و اجاره به شرط تملیک

ترتیب ضمن تأمین نقدینگی مورد نیاز در پایان مدت قرارداد مجدداً کالای مورد اجاره را به خود اختصاص میدهد مانند وام های رهنی و یا مشارکت مدنی و فروش اقساطی که بانکها با مالکین زمین جهت ساخت بنا و یا بساز بفروشان و موسسین کارخانه ها دارند.

### ۴- روش لیزینگ برون مرزی

در این روش اجاره دهنده و اجاره کننده مقیم دو کشور مختلف میباشند در این نوع لیزینگ معمولاً بخش عمده‌ای از جریان انتقال کالای سرمایه ای از کشورهای صنعتی به کشورهای در حال توسعه پوشش داده میشود. (مثل قراردادهای فاینانس)

### ۵- قرارداد مالکیت زمانی (Time-Sharing)

در این نوع قراردادها مالک مجموعه آپارتمان‌ها یا هتل‌ها مالکیت یک دستگاه آپارتمان یا یک اتاق را برای مدت معینی به خریداران متعدد منتقل می نماید. به طور مثال برای یک هفته در هر فصل سال بنابراین هر آپارتمان یا اتاق در سال ۴ هفته در مالکیت یک خریدار است. با توجه به مقررات ثبتی و مالیاتی و سایر قوانین به نظر میرسد خریداران زمانی را نمیتوان مالک تلقی کرد بلکه این نوع قراردادها را میتوان اجاری و یا از نوع هتلداری دانست. در خصوص فروش اقساطی نیز در صورتی که همراه با سفته و یا بهره باشد، مبلغ هر قسط دریافتی، علاوه بر بهای فروش در آمد بهره دوره وصول، را نیز شامل می شود.

## مواد قانونی مرتبط

**تبصره ۲ ماده ۴ قانون ۱۰۱.م مصوب ۱۴۰۰:** در معاملات غیرنقدی نظیر فروش اقساطی و اجاره به شرط تملیک و قراردادهای پیمانکاری و مشاوره ای، تاریخ تعلق مالیات و عوارض همان تاریخ صدور صورتحساب است؛ لکن مودی با رعایت تبصره فوق مجاز است پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات را تا زمان پرداخت ثمن معامله توسط خریدار یا مبلغ قرارداد توسط کارفرما، متناسباً، به تأخیر بیندازد و سازمان تا زمان پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات توسط کارفرما یا خریدار، مودی را مشمول جریمه تأخیر در پرداخت نخواهد کرد. در خصوص معاملات مذکور، تا زمان پرداخت مالیات و عوارض توسط خریدار، اعتبار مالیاتی برای وی از این بابت منظور نخواهد شد.

**بند ۱۲ ماده ۹ قانون ۱.۱.م.مصوب ۱۴۰۰** - منحصراً سود تسهیلات اعطائی شرکتهای واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به مشتریان (مصرف کنندگان) از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد.

تبصره - مالیات بر ارزش افزوده بهای داراییها و اموال مورد واگذاری موضوع قرارداد شرکتهای واسپاری (لیزینگ) با مشتریان مشمول این فعالیت نمی باشند.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

**بند ۵ بخشنامه ۱۳۳ مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۷:** سود تضمین شده بابت فروش اقساطی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده خواهد بود .

#### بخشنامه شماره ۴۹ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۰۱

نظر به ابهامات موجود در خصوص نحوه رسیدگی به درآمد شرکتهای لیزینگ، مقرر می دارد ماموران مالیاتی در رسیدگیهای خود به نکات زیر توجه نمایند:

۱- عملیات واسپاری (لیزینگ) : براساس ماده ۱ دستورالعمل اجرایی تاسیس، نحوه فعالیت و نظارت بر شرکتهای لیزینگ (شورای پول و اعتبار) ، خرید اموال منقول و غیرمنقول توسط شرکت لیزینگ و انتقال و واگذاری آنها به متقاضیان از طریق روش های مختلف عقد اجاره و یا فروش اقساطی می باشد. همچنین، بر اساس ماده مذکور، مجوز تاسیس و فعالیت شرکت لیزینگ توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران اعطاء می گردد.

۲- بر اساس ماده ۳ دستورالعمل مذکور، اشتغال به عملیات لیزینگ صرفاً توسط اشخاص حقوقی مجاز است، بنابراین اشخاص حقیقی مجاز به انجام عملیات لیزینگ نمی باشند.

۳- اجاره سرمایه ای: بر اساس بند ۵ استاندارد حسابداری شماره ۲۱، اجاره ایست که به موجب آن تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره کننده منتقل می شود. مالکیت دارایی ممکن است نهایتاً انتقال یابد یا انتقال نیابد. از آنجا که، بر اساس ماده ۱۴ دستورالعمل مورد اشاره، اعطای تسهیلات توسط

## فروش اقساطی، لیزینگ و اجاره به شرط تملیک

شرکت (شرکتهای لیزینگ) در چارچوب قرارداد اجاره و فروش قسطی برای واگذاری اموال منقول و غیر منقول مورد تقاضا به مشتریان صورت می گیرد، بنابراین فعالیت اجاره شرکتهای لیزینگ (اجاره به شرط تملیک)، از نوع اجاره سرمایه ای می باشد.

ضمناً، فعالیت عملیاتی شرکتهای لیزینگ شامل ۲ قسمت می باشد:

الف: اجاره سرمایه ای (اجاره به شرط تملیک) ب: فروش اقساطی

یکی از تفاوتهای اساسی فعالیتهای فوق الذکر مربوط به زمان انتقال مالکیت می باشد. در فروش اقساطی همزمان با انجام معامله، انتقال مالکیت صورت می گیرد، اما در روش اجاره سرمایه ای، علیرغم انتقال تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی در زمان انعقاد قرارداد، انتقال قانونی مالکیت در پایان مدت اجاره انجام می گردد. ۴- اجاره در شرکتهای لیزینگ (اجاره به شرط تملیک) ممکن است فاقد سود و زیان ناشی از معامله باشد، لیکن چنانچه قیمت خرید کالا با قیمت انتقال آن به مستاجر (خریدار) متفاوت باشد، شناسایی سود یا زیان ناشی از معامله الزامی است. (در صورتیکه سود مذکور ناشی از تخفیف خرید کالا باشد می توان تحت عنوان سود ناشی از کمیسیون خرید شناسایی گردد).

در فروش اقساطی سود ناشی از معامله تحت عنوان سود تحقق یافته فروش اقساطی شناسایی می گردد. همچنین فروش اقساطی دارای درآمد بهره نیز می باشد، که براساس اصول و موازین حسابداری در دوره تقسیط شناسایی می گردد.

۵- شرکتهای لیزینگ علاوه بر سود و کارمزد ناشی از فعالیت اجاره به شرط تملیک و سود تحقق یافته فروش اقساطی و درآمد بهره ناشی از فروش اقساطی، دارای درآمدهای دیگر، از جمله درآمد کمیسیون خرید، درآمد کارشناسی اموال و املاک مورد اجاره، درآمد انصراف از قرارداد، درآمد جریمه دیرکرد و... نیز می باشند.

۶- بعضاً خرید از خودروسازها به نام نماینده شرکتهای لیزینگ انجام می شود. این امر موجب می شود در سیستم اطلاعات خرید و فروش، اطلاعات کاملی از میزان خرید شرکتهای لیزینگ خودرو در دسترس نباشد. بنابراین در صورت ادعای شرکتهای لیزینگ خودرو مبنی بر عدم فعالیت در یک سال مالی، مراتب باید از طرق قانونی از جمله استعلام از شرکتهای خودرو ساز، برای ماموران مالیاتی احراز گردد.

۷- در فعالیت اجاره به شرط تملیک، پس از انعقاد قرارداد و واگذاری مورد اجاره، با توجه به انتقال مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت، دارایی باید از حساب شرکت لیزینگ خارج و به عنوان دارایی در ترازنامه مستأجر منعکس شود. اجاره سرمایه ای از سوی مستأجر طبق رویه استهلاك سایر دارایی های مشابه تحت تملک مستأجر، مستهلک می شود.

۸- براساس بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ سود، کارمزد و جریمه هایی که برای انجام عملیات موسسه به شرکتهای لیزینگ پرداخت می گردد، از تاریخ اجرای اصلاحیه مزبور ( ۱۳۹۵/۱/۱) از مصادیق هزینه های قابل قبول مالیاتی می باشد.

۹- با خریداران املاک و مستغلات در قالب عقود اجاره به شرط تملیک املاک و مستغلات، مانند مالک رفتار خواهد شد و تا زمانی که املاک و مستغلات در تصرف مستأجر باشد، مشمول مالیات بر اجاره املاک نخواهند بود و هزینه استهلاك املاک و داراییهای مذکور در حساب خریدار به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی خواهد شد.

۱۰- لازم است گروه رسیدگی ضمن دریافت قراردادهای خرید و قراردادهای لیزینگ نسبت به بررسی صحت سود و زیان ناشی از معامله، میزان سود و کارمزد ناشی از فعالیت تامین مالی و شناسایی به موقع آن اقدام نماید.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری مربوط به این فصل، استاندارد شماره ۲۱ با عنوان حسابداری اجاره ها می باشد که در اینجا برخی بندهای مهم این استاندارد ارائه می گردد.

۳. الزامات این استاندارد باید برای حسابداری کلیه اجاره ها به استثنای موارد زیر بکار گرفته شود:

الف. قراردادهای اجاره برای اکتشاف یا بهره برداری از منابع طبیعی مانند نفت، گاز، جنگل، فلزات و سایر حقوق مربوط به معادن، و

ب. قراردادهای اعطای مجوز درخصوص استفاده از مواردی نظیر فیلمهای سینمایی و ویدیویی، نمایشنامه، حق اختراع، حق تألیف و نرم افزارهای رایانه ای.

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

• **اجاره**: موافقتنامه‌ای است که به موجب آن، اجاره‌دهنده در قبال دریافت مبلغ یا مبالغ مشخصی حق استفاده از دارایی را برای مدت مورد توافق به اجاره‌کننده واگذار می‌کند.

• **اجاره سرمایه‌ای**: عبارت است از اجاره‌ای که به موجب آن تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل می‌شود. مالکیت دارایی ممکن است نهایتاً انتقال یابد یا انتقال نیابد.

• **اجاره عملیاتی**: به اجاره‌ای غیر از اجاره سرمایه‌ای اطلاق می‌شود.

• **اجاره غیر قابل فسخ**: نوعی اجاره است که تنها در موارد زیر قابل فسخ است:

الف. وقوع برخی پیشامدهای احتمالی بعید،

ب. با مجوز اجاره‌دهنده،

ج. انعقاد قرارداد جدید اجاره برای همان دارایی یا دارایی مشابه، بین همان اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده، یا

د. پرداخت مبلغ اضافی توسط اجاره‌کننده، به گونه‌ای که در آغاز اجاره در رابطه با استمرار اجاره اطمینانی معقول وجود داشته باشد.

• **آغاز اجاره**: عبارت است از تاریخ در اختیار گرفتن دارایی یا آغاز تعلق گرفتن اجاره‌بها، هر کدام مقدم است.

• **دوره اجاره**: عبارت از دوره غیرقابل فسخی است که اجاره‌کننده، دارایی مورد نظر را برای آن دوره اجاره کرده است به اضافه هر مدت زمان دیگری که اجاره‌کننده اختیار دارد اجاره آن دارایی را با پرداخت یا بدون پرداخت مبلغ اضافی ادامه دهد و در آغاز اجاره اطمینان معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.

• **حداقل مبالغ اجاره**: عبارت است از مبالغی که اجاره‌کننده باید در طول دوره اجاره بپردازد یا از وی انتظار

می‌رود که پرداخت کند (به استثنای مخارج مالیات، نگهداری دارایی و خدمات که به عهده اجاره‌دهنده است) به اضافه:

الف. در ارتباط با اجاره‌کننده، هر مبلغی که توسط وی یا هر شخص وابسته به وی تضمین شده است، یا

ب. در ارتباط با اجاره‌دهنده، هر گونه ارزش باقیمانده که پرداخت آن توسط اجاره‌کننده یا شخص ثالثی به اجاره‌دهنده تضمین شده باشد.



## فروش اقساطی، لیزینگ و اجاره به شرط تملیک

با این حال، چنانچه اجاره کننده اختیار داشته باشد دارایی مورد اجاره را به قیمتی خریداری کند که انتظار رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه آن در زمان قابل استفاده بودن اختیار خرید باشد و در آغاز قرارداد نیز اطمینان معقولی درباره استفاده از این اختیار وجود داشته باشد، حداقل مبلغ اجاره عبارت از حداقل اجاره بهای قابل پرداخت در طول دوره اجاره به اضافه مبلغ مورد نیاز برای استفاده از اختیار خرید مزبور است.

• ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌تواند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

• **عمر اقتصادی:** عبارت است از:

الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود یک دارایی از لحاظ اقتصادی توسط یک یا چند کاربر قابل استفاده باشد، یا ب. تعداد تولید یا واحدهای مشابهی که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط یک یا چند استفاده کننده کسب شود.

• **عمر مفید:** عبارت است از مدت زمانی که انتظار می‌رود منافع اقتصادی دارایی مورد اجاره توسط واحد تجاری مصرف شود. این دوره از ابتدای دوره اجاره شروع می‌شود و متأثر از محدودیتهای زمانی مندرج در قرارداد اجاره نیست.

• **ارزش باقیمانده تضمین شده:** عبارت است از:

الف. در مورد اجاره کننده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره کننده یا شخص وابسته به وی تضمین گردیده است (مبلغ تضمین شده حداکثر مبلغی است که می‌تواند تحت هر شرایطی قابل پرداخت باشد)، و ب. در مورد اجاره دهنده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره کننده یا شخص ثالثی تضمین شده است.

• **ارزش باقیمانده تضمین نشده:** عبارت است از آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که اجاره دهنده نسبت به تحقق آن اطمینان کافی ندارد یا تنها توسط شخص وابسته به اجاره دهنده تضمین شده است.

• **سرمایه گذاری ناخالص در اجاره:** عبارت است از مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به اجاره سرمایه‌ای از دید اجاره دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده‌ای که به وی تعلق می‌گیرد.

• **درآمد مالی کسب نشده:** عبارت است از تفاوت بین:

الف. مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به قرارداد اجاره سرمایه‌ای از دید اجاره‌دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده‌ای که به وی تعلق می‌گیرد، و

ب. ارزش فعلی مبلغ یاد شده در بند "الف" با نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره.

• **سرمایه‌گذاری خالص در اجاره:** عبارت است از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره پس از کسر درآمد مالی کسب نشده.

• **نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره:** عبارت است از نرخ تنزیلی که در آغاز اجاره، سبب شود مجموع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره و ارزش باقیمانده تضمین نشده دارایی با ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره برابر شود.

• **نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده:** نرخ سود تضمین شده‌ای است که اجاره‌کننده ناگزیر می‌بود برای یک اجاره مشابه پرداخت کند یا در صورت عدم امکان تعیین آن، نرخ‌ی که اجاره‌کننده ناگزیر می‌بود در آغاز اجاره برای دریافت وامی با شرایط بازپرداخت و تضمین مشابه جهت استقراض مورد نیاز برای خرید دارایی مورد نظر متحمل شود.

۸. نوع اجاره (یعنی سرمایه‌ای یا عملیاتی) به محتوای معامله و نه شکل قرارداد بستگی دارد. نمونه‌هایی از **شرایطی** که در آن، یک اجاره معمولاً به عنوان **اجاره سرمایه‌ای** طبقه‌بندی می‌شود، به شرح زیر است:

الف. طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود (اجاره به شرط تملیک)،  
ب. اجاره‌کننده اختیار داشته باشد که دارایی مورد اجاره را در تاریخ اعمال اختیار خرید به قیمتی که انتظار می‌رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ باشد خریداری کند و در آغاز اجاره، انتظار معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد،

ج. دوره اجاره حداقل ۷۵ درصد عمر اقتصادی دارایی را دربر گیرد، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نشود.

د. ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد، و  
ه. دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه، از آن استفاده کند.

### حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌کننده

۱۱. **اجاره‌های سرمایه‌ای** باید تحت عنوان دارایی و بدهی و به مبلغی معادل ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره در آغاز اجاره یا به ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، هر کدام کمتر است، در ترازنامه اجاره‌کننده منعکس شود.

برای محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، از نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره و در صورتی که تعیین نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره امکان پذیر نباشد از نرخ فرضی استقراض برای اجاره کننده استفاده می شود.

۱۶. مبالغ اجاره باید بین هزینه های مالی و کاهش مانده بدهی تسهیم شود. هزینه مالی باید به گونه ای به دوره های مالی در طول دوره اجاره تسهیم شود که یک نرخ سود تضمین شده ادواری ثابت نسبت به مانده بدهی برای هر دوره ایجاد کند. در عمل برای سهولت محاسبه می توان از نرخ تقریبی برای این منظور استفاده کرد.

۱۷. در هر دوره مالی اجاره سرمایه ای، سبب ایجاد هزینه استهلاک دارایی و هزینه های مالی می شود. رویه استهلاک دارایی مورد اجاره باید با رویه مورد استفاده برای داراییهای استهلاک پذیر تحت تملک واحد تجاری یکسان باشد. هزینه استهلاک باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" محاسبه و شناسایی شود. اگر نسبت به تملک دارایی در پایان دوره اجاره توسط اجاره کننده، اطمینان معقولی وجود ندارد، دارایی اجاره شده باید در طول دوره اجاره یا عمر مفید آن هر کدام کوتاه تر است، مستهلک شود.

۲۱. اجاره کننده باید در رابطه با اجاره های سرمایه ای موارد زیر را افشا کند:

الف. رویه حسابداری مورد استفاده جهت شناسایی اجاره های سرمایه ای،

ب. روشهای مورد استفاده جهت محاسبه استهلاک و عمر مفید یا نرخهای استهلاک مورد استفاده،

ج. صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، کاهش ارزش انباشته دارایی و استهلاک انباشته در ابتدا و انتهای دوره که اضافات، کاهش، استهلاک دوره و سایر اقلام گردش داراییهای مورد اجاره را نشان دهد،

د. مجموع هزینه های مالی که بابت قراردادهای اجاره سرمایه ای به دوره جاری تخصیص یافته است،

ه. مبالغ تعهدات ناشی از قراردادهای اجاره سرمایه ای پس از کسر هزینه های مالی تخصیص یافته به دوره های آتی و تفکیک خالص بدهیهای مربوط به دو طبقه جاری و غیر جاری.

و. شرح کلی از اهم شرایط قرارداد اجاره برای اجاره کننده از جمله مدت، مبلغ اجاره سالانه، شرایط تجدید قرارداد، اختیار خرید و محدودیتهای پیش بینی شده در قرارداد اجاره شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید یا قراردادهای اجاره جدید.

۲۲. در اجاره های عملیاتی، مبالغ اجاره باید بر مبنای خط مستقیم طی دوره اجاره به عنوان هزینه دوره شناسایی شود مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری بیانگر الگوی زمانی کسب منافع اقتصادی توسط استفاده کننده باشد.

۲۴. اجاره کننده باید در رابطه با اجاره‌های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:

الف. حداقل مبالغ اجاره آتی برای اجاره‌های عملیاتی غیرقابل فسخ همراه با اطلاعات مربوط به مدت و مبلغ اجاره سالیانه،

ب. مبالغ اجاره که به عنوان هزینه دوره شناسایی شده است، و

ج. شرح کلی از اهم شرایط اجاره در مورد اجاره کننده از جمله محدودیتهای پیش‌بینی شده در قرارداد اجاره، شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید و انعقاد قراردادهای اجاره جدید.

### حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌دهنده

۲۵. اجاره‌دهنده باید دارایی مرتبط با اجاره سرمایه‌ای را در ترازنامه به عنوان یک رقم دریافتی و به مبلغی معادل سرمایه‌گذاری خالص در اجاره منعکس کند.

۲۶. در اجاره‌های سرمایه‌ای، اجاره‌دهنده تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی را به اجاره کننده، منتقل می‌کند و بنابراین با مبالغ اجاره دریافتی به صورت بازیافت اصل و درآمد مالی سرمایه‌گذاری برخورد می‌شود.

۲۷. درآمد مالی باید براساس الگویی شناسایی شود که نسبت به مانده سرمایه‌گذاری خالص اجاره‌دهنده در رابطه با اجاره سرمایه‌ای، نرخ بازده ادواری ثابتی ایجاد کند.

۳۱. اجاره‌دهنده‌ای که تولیدکننده یا فروشنده است، باید سود یا زیان فروش را همانند رویه مورد استفاده برای فروشهای قطعی در صورت سود و زیان شناسایی کند. چنانچه عمده‌آز نرخ سود تضمین شده کمتری استفاده شود، سود حاصل از فروش باید با اعمال نرخ سود تضمین شده تجاری رایج شناسایی شود. افزون بر این، مخارج مستقیم اولیه باید در شروع دوره اجاره به عنوان هزینه در صورت سود و زیان شناسایی شود.

۳۶. اجاره‌دهنده باید در رابطه با اجاره‌های سرمایه‌ای موارد زیر را افشا کند:

الف. سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره‌ها، درآمد مالی کسب نشده و سرمایه‌گذاری خالص در اجاره‌ها در تاریخ ترازنامه و همچنین تفکیک خالص مطالبات مربوط (سرمایه‌گذاری خالص در اجاره) به دو طبقه جاری و غیرجاری،

ب. ذخیره انباشته برای حداقل مبالغ اجاره غیرقابل وصول، و

ج. شرح کلی از اهم شرایط قرارداد اجاره بلندمدت در مورد اجاره‌دهنده.

۳۷. اجاره‌دهنده باید داراییهای موضوع **اجاره عملیاتی** را براساس ماهیت تحت سرفصل داراییهای ثابت مشهود یا داراییهای نامشهود در ترازنامه ارائه کند.

۳۸. در اجاره‌های عملیاتی، مخاطرات و مزایای عمده ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل نمی‌شود. بنابراین دارایی مورد اجاره توسط اجاره‌دهنده در ترازنامه منعکس و اجاره‌بها در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی می‌شود.

۳۹. درآمد اجاره ناشی از اجاره عملیاتی باید به روش خط مستقیم در طول دوره اجاره شناسایی شود، مگر اینکه مبنای منظم دیگری، الگوی زمانی کسب منافع ناشی از دارایی را به گونه مناسبتری نشان دهد.

۴۲. استهلاک داراییهای اجاره داده شده باید منطبق با رویه معمول اجاره‌دهنده برای داراییهای مشابه باشد و هزینه استهلاک باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" محاسبه و شناسایی شود.

۴۴. اجاره‌دهنده باید در رابطه با اجاره‌های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:

الف. صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته برای هر گروه اصلی از داراییهای مورد اجاره در ابتدا و انتهای دوره که حسب مورد نشان‌دهنده موارد زیر باشد:

- هزینه استهلاک دوره،

- زیان کاهش ارزش شناسایی شده در صورت سود و زیان و طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها"،

- برگشت زیانهای کاهش ارزش داراییها طی دوره طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها"،

ب. حداقل مبالغ اجاره آتی مربوط به اجاره‌های عملیاتی غیرقابل فسخ همراه با اطلاعات مربوط به مدت و مبلغ اجاره سالیانه، و

ج. شرح کلی از اهم شرایط اجاره‌ها در مورد اجاره‌دهنده.

### معاملات فروش و اجاره مجدد

۴۶. چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره سرمایه‌ای باشد مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی نباید بی‌درنگ به عنوان درآمد در صورتهای مالی فروشنده (اجاره‌کننده) منعکس شود. این مازاد باید در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی شود.

---

۴۸. چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره عملیاتی باشد و مشخص گردد که معامله بر مبنای ارزش منصفانه انجام شده است، سود یا زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود. در صورتی که قیمت فروش کمتر از ارزش منصفانه دارایی باشد، زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود، مگر اینکه زیان حاصل، با مبالغ اجاره‌ای کمتر از نرخ بازار، در آینده جبران شود. در این حالت، زیان یادشده باید متناسب با مبالغ اجاره طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد نظر استفاده شود، مستهلک گردد. چنانچه قیمت فروش بیش از ارزش منصفانه باشد، مبلغ مازاد باید طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد اجاره استفاده شود، مستهلک گردد.

۵۰. در اجاره‌های عملیاتی، چنانچه ارزش منصفانه دارایی در زمان فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد باید بی‌درنگ زیانی معادل تفاوت مبلغ دفتری و ارزش منصفانه شناسایی شود.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

انواع درآمد شرکت‌های لیزینگ شامل: "سود و کارمزد ناشی از فعالیت اجاره به شرط تملیک" و "سود تحقق یافته فروش اقساطی" و "درآمد بهره ناشی از فروش اقساطی"، "درآمد کمیسیون خرید"، "درآمد کارمزد وصول مطالبات شرکتها"، "درآمد کارشناسی اموال و املاک مورد اجاره"، "درآمد انصراف از قرارداد"، "درآمد جریمه دیرکرد" و... می‌باشد. تا سال ۱۴۰۰ همه‌ی درآمدها مشمول مالیات و عوارض بود از ۱۳/۱۰/۱۴۰۰ بنابر ماده ۹ قانون جدید **منحصراً** سود تسهیلات اعطائی شرکتهای واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به مشتریان (مصرف کنندگان) از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد.

بعضا خرید از خودروسازها به نام نماینده شرکتهای لیزینگ انجام می‌شود. این امر موجب می‌شود در سیستم اطلاعات خرید و فروش، اطلاعات کاملی از میزان خرید شرکتهای لیزینگ خودرو در دسترس نباشد. بنابراین در صورت ادعای شرکتهای لیزینگ خودرو مبنی بر عدم فعالیت در یک سال مالی، مراتب باید از طرق قانونی از جمله استعلام از شرکتهای خودرو ساز، برای مأموران مالیاتی احراز گردد.

لازم است گروه رسیدگی ضمن دریافت قراردادهای خرید و قراردادهای لیزینگ و سایر قراردادهای، نسبت به بررسی صحت سود و زیان ناشی از معامله، میزان سود و کارمزد ناشی از فعالیت تامین مالی و سایر درآمدها و شناسایی به موقع آن اقدام نماید.



---

# قبل از بهره‌برداری



### کلیات

واحدهای اقتصادی که قبل از بهره‌برداری می‌باشند به دلیل اینکه رعایت اصل تطابق هزینه و درآمد در طول یک سال مالی برای آنها با ابهام روبرو می‌باشد به نوعی برزخ مالیاتی محسوب می‌شوند و با چالش‌های متعددی روبرو بوده‌اند. در خصوص مالیات بر ارزش افزوده با توجه به اعتبارات مالیاتی پرداختی خریدهای مؤدی و منتج به درآمد نشدن آنها در کوتاه مدت همیشه مورد بحث حساب‌برسان مالیاتی بوده‌اند.

### مواد قانونی مرتبط

#### تبصره ۴ لغایت ۶ ماده ۸ قانون مصوب ۱۴۰۰؛

تبصره ۴- صرف‌نظر از آنکه مودی به عرضه کالاها و خدمات معاف یا مشمول اشتغال داشته باشد، مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین‌الات خطوط تولید وی قابل کسر، تهاتر و استرداد می‌باشد.

تبصره ۵- آن قسمت از مالیات و عوارض پرداختی مودیان که طبق مقررات این قانون قابل تهاتر یا استرداد نیست، به عنوان هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم محسوب می‌شود.

تبصره ۶: سازمان مکلف است با رعایت تبصره‌های (۲) و (۴) این ماده مالیات و عوارض پرداختی واحدهای تولیدی یا معدنی دارای مجوز تاسیس را که در دوره‌های قبل از بهره‌برداری جهت خرید کالا و خدمات مورد نیاز برای تاسیس و راه‌اندازی واحد موردنظر پرداخت کرده‌اند، مسترد نماید.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

مفاد بخشنامه شماره ۳۹۲۴ مورخ ۱۳۹۸/۰۸/۲۰ معاون مالیات بر ارزش افزوده:

نظر به اینکه در راستای مشمولیت یا عدم مشمولیت اشخاص حقوقی مرحله هفتم از جمله (واحدهای تولیدی و کارخانه‌های قبل از بهره‌برداری در نظام مالیات بر ارزش افزوده ابهاماتی مطرح گردیده است، لذا به منظور رفع ابهام در این خصوص اعلام می‌دارد:

کلیه اشخاص حقوقی فعال با فعالیت صرفاً مشمول یا مشمول و معاف که حائز شرایط فراخوان‌های اول تا ششم نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده اند، فارغ از فروش در آمد، مؤدی حائز شرایط فراخوان مرحله هفتم نظام مالیات بر ارزش افزوده محسوب و مکلف به اجرای مقررات این قانون از تاریخ مشمولیت خواهند بود.

### ۱- مفاد نامه شماره ۴۵۰۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۳ مدیر کل دفتر فنی عنوان مدیر کل ارزش افزوده شهر تهران؛

در خصوص شرکت توسعه صنایع غذایی به پخش به آگاهی می‌رساند: الف- ضمن جلب نظر آن اداره کل به فراخوان مرحله دوم نظام مالیات بر ارزش افزوده و نیز بخشنامه شماره ۳۹۲۴/۲۶۰/د مورخ ۲۰/۰۸/۱۳۸۸ که در راستای مشمولیت یا عدم مشمولیت اشخاص حقوقی مرحله هفتم از جمله (واحدهای تولیدی و کارخانه‌های قبل از بهره‌برداری) صادر و مقرر گردیده است: «کلیه اشخاص حقوقی فعال با فعالیت صرفاً مشمول یا مشمول و معاف که حائز شرایط فراخوان‌های اول تا ششم نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده اند، فارغ از فروش در آمد، مؤدی حائز شرایط فراخوان مرحله هفتم نظام مالیات بر ارزش افزوده محسوب و مکلف به اجرای مقررات این قانون از تاریخ مشمولیت خواهند بود.» مزید آگاهی اعلام می‌دارد مفاد ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده صرفاً از تاریخ مشمولیت موضوعیت خواهد داشت و قبل از آن مفاد تبصره (۲) ماده (۱۷) قانون مرقوم حاکم خواهد بود. ب- به استناد مقررات ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات و عوارضی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت (مشمول برای فعالیت‌های اقتصادی خود به استناد صورت حساب‌های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند - فارغ از اینکه کالا یا خدمت مزبور بموجب قوانین آتی معاف از مالیات بر ارزش افزوده اعلام گردد - حسب مورد از مالیات‌ها و عوارض وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌گردد.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری مربوط به این فصل، استاندارد شماره ۲۴ با عنوان گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری می‌باشد که در اینجا برخی بندهای مهم این استاندارد ارائه می‌گردد.

۲. این استاندارد در مورد صورتهای مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری بکار می‌رود.

۳. در این استاندارد اصطلاح واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری با معنی مشخص زیر بکار رفته است:
- واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری: یک واحد تجاری است که بخش عمده کوششهای خود را برای ایجاد یک فعالیت جدید بکار برد و یکی از شرایط زیر در مورد آن صدق کند:
    - الف. عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده، شروع نشده باشد، یا
    - ب. عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده، شروع شده ولی در آمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل نشده باشد.
  - ۴. واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، عمدتاً کوششهای خود را برای اموری مانند برنامه‌ریزی مالی، تأمین سرمایه، اکتشاف و گسترش منابع طبیعی، تحقیق و توسعه، شناسایی منابع تامین مواد اولیه، تحصیل داراییهای ثابت مشهود یا سایر داراییهای عملیاتی مانند حق امتیاز بهره‌برداری از معادن و نیز استخدام و آموزش کارکنان، بازاریابی و راه‌اندازی عملیات تولیدی صرف می‌کند. از نظر مقاصد این استاندارد، برای ایجاد یکنواختی فرض بر این است هر واحد تجاری که در آمد عملیاتی آن کمتر از حدود ۲۰٪ در آمد عملیاتی برنامه‌ریزی شده باشد، واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری تلقی می‌شود.
  - ۵. مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، براساس استانداردهای حسابداری که در واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری استفاده می‌شود، شناسایی می‌گردد.
  - ۶. مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری را می‌توان به سه گروه زیر طبقه‌بندی کرد:
    - الف. مخارجی که به منظور تحصیل داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود و موجودی مواد و کالا تحمل می‌گردد. این مخارج با رعایت معیارهای شناخت مندرج در استانداردهای حسابداری شماره ۸، ۱۱، ۱۳ و ۱۷ در دوره وقوع به عنوان دارایی شناسایی می‌شود. مخارج مزبور، حسب مورد، در بر گیرنده مخارج سربار اداری و عمومی است که بتوان آن را به طور مشخص با تحصیل دارایی یا رساندن آن به وضعیت قابل بهره‌برداری ارتباط داد و لذا این گونه هزینه‌ها براساس مبانی منطقی بین داراییهای مربوط تسهیم می‌شود. علاوه بر این، مواردی از قبیل پیش‌پرداخت بیمه یا حقوق و دستمزد، در صورت انطباق با معیارهای شناخت دارایی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، به عنوان دارایی شناسایی می‌شود.
    - ب. مخارجی که هر چند ممکن است به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند، اما به عنوان یک دارایی جداگانه قابل تشخیص نیست و لذا حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نمی‌باشد. این گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.
    - ج. مخارجی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی ندارد و لذا در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. مخارج دوران توقف غیر عادی در فعالیتهای قبل از بهره‌برداری، خسارات وارده به داراییها، مخارج دوباره کاری و مخارج نیروی کار مازاد، نمونه‌هایی از این گونه مخارج است.

## قبل از بهره‌برداری

۷. مخارجی که در دوران قبل از بهره‌برداری واقع می‌شود، تنها در صورت انطباق با مصادیق بند ۶ (الف)، قابل انتساب به داراییهای مربوط است. بدین ترتیب احتساب هر گونه مخارجی تحت سرفصل "مخارج قبل از بهره‌برداری" به‌عنوان یک دارایی جداگانه در صورتهای مالی، با توجه به اینکه سرفصل یاد شده فاقد معیارهای شناخت به‌عنوان یک دارایی جداگانه است، صحیح نیست.

۸. درآمد در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری براساس استانداردهای حسابداری که در واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری استفاده می‌شود، شناسایی می‌گردد.

۱۱. صورتهای مالی واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری باید شامل اطلاعات اضافی زیر باشد:

الف. درج عبارت "قبل از مرحله بهره‌برداری" در کلیه صفحات صورتهای مالی،

ب. انعکاس مبالغ انباشته جریانهای ورودی و خروجی نقدی از ابتدای شروع فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری در صورت جریان وجوه نقد،

ج. ارائه اطلاعات در مورد نوع، ماهیت و مراحل فعالیتهای انجام شده (از جمله درصد پیشرفت پروژه)،

د. ارائه جدول زمانبندی اجرای پروژه و دلایل تأخیر در اجرا در صورت وجود،

ه. ارائه جدول مقایسه‌ای عملکرد پروژه با برآوردهای اولیه (اعم از ریالی و ارزی)، و

و. ارائه اطلاعات مربوط به مبالغ انباشته درآمد و هزینه از ابتدای فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری به تفکیک اقلام عمده.

۱۳. در صورتهای مالی اولین دوره مالی پس از شروع بهره‌برداری باید افشا شود که واحد تجاری در دوره مالی گذشته، در مرحله قبل از بهره‌برداری بوده است و چنانچه صورتهای مالی سال (های) گذشته که واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری بوده برای اهداف مقایسه‌ای ارائه می‌شود، افشای اطلاعات اضافی طبق بند ۱۱ ضرورت ندارد.

## جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

با توجه به قوانین موضوعه و بخشنامه‌های فوق، اشخاص قبل از بهره‌برداری که فعالیت آنها منتج به کالای مشمول و یا کالای معاف و مشمول می‌گردد در صورتیکه مشمول فراخوان‌های یک تا شش نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردند مشمول فراخوان مرحله هفتم از پاییز ۱۳۹۵ می‌گردند. بنابراین در خصوص اعتبارات مورد ادعای مؤدی

## قبل از بهره‌برداری

---

در دوره قبل بهره‌برداری بابت دوره‌های قبل از اجرای قانون مصوب ۱۴۰۰ با توجه به بند ۳ و ۴ بخشنامه ۲۸۰۰۴ و با در نظر گرفتن ظرفیت تولید اسمی، در خصوص ماشین‌الات تولید معمولاً با توجه به مشخص بودن کاربرد ماشین‌الات تولید، در صورت اینکه صرفاً برای تولید کالای مشمول کاربرد دارد در نتیجه نیازی به تسهیم اعتبارات نمی‌باشد لکن در خصوص ماشین‌الات با کاربرد تولید کالای معاف و غیر معاف ابهام وجود دارد و قضاوت حرفه‌ای حسابرس در استفاده از مبنای تسهیم و یا اینکه عدم اختصاص هرگونه اعتبار دخیل می‌باشد. در خصوص دارایی‌های ثابت نیز با توجه به ظرفیت تولید و یا نسبت سرمایه‌گذاری در ماشین‌الات تولید اعتبارات قابل تسهیم است. در خصوص اعتبارات مالیاتی از ابتدای اجرای قانون مصوب ۱۴۰۰ نیز با توجه به تبصره‌های ۲، ۴ و ۶ ماده ۸، اعتبار ماشین‌الات تولید فارغ از معاف و غیر معاف بودن برای مؤدی کارسازی می‌گردد. لکن اعتبارات اموال غیر منقول و دارایی‌های ثابت غیر قابل کارسازی می‌باشد.

---

# ادغام و انحلال شرکتها (نقل و انتقال سهام)

## کلیات

ادغام شرکت، به این معناست که دو یا چند شرکت، در یک شرکت دیگر ادغام شده و یا اینکه با ترکیب با هم، شرکت جدید ایجاد نمایند. نحوه ادغام شرکت به این صورت است که ادغام، بایستی در جلسه مجمع عمومی فوق العاده تصویب شده و سایر مراحل قانونی آن، از جمله تحویل مدارک لازم به ثبت شرکت‌ها و اداره امور مالیاتی انجام شود.

گاهی یک شرکت بنا به ضرورت به حیات تجاری خود پایان داده و دچار انحلال می‌شود. انواع دلایل انحلال یک شرکت ممکن است قهری (به دلیل ورشکستگی)، تصمیم مجمع عمومی و یا حکم مرجع قضایی باشد.

## مواد قانونی مرتبط

**ماده ۱۴۳ مکرر-** از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۰.۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بردرآمد و نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد.

**ماده ۹ قانون م.ا.م مصوب ۱۴۰۰:** موارد ذیل از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده حسب مورد معاف می‌باشد؛  
۹- خدمات بازار سرمایه شامل خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس به تشخیص شورای عالی بورس و اوراق بهادار.

۱۰- خدمات انتشار و نقل و انتقال سهام، حق تقدم، سهم‌الشرکه و سایر اوراق بهادار موضوع بند (۲۴) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۰۱/۰۹/۱۳۸۴ با اصلاحات بعدی؛

۱۱- صدور و ابطال، نقل و انتقال واحدهای سرمایه‌گذاری صندوق‌های سرمایه‌گذاری دارای مجوز از سازمان بورس اوراق بهادار؛

## **مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)**

**بخشنامه شماره ۲۱۰/۲ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۰۱**

به پیوست تصویر نظریه شماره ۱۳۴۵۴۴/۳۴۵۴۷ مورخ ۲۰/۱۱/۱۳۹۹ معاونت حقوقی رئیس جمهور به شرح ذیل در خصوص معافیت فروش اقساطی و سود فروش اقساطی سهام شرکت‌های واگذار شده توسط سازمان خصوصی سازی از مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات بر درآمد برای اجرا ابلاغ می‌گردد: " با عنایت به مواد (۷) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید مصوب سال ۱۳۸۸ و تبصره (۱) ماده (۱۴۳) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره (۱) قانون نحوه اجرای سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی، نقل و انتقال سهام علی‌الطلاق از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده معاف است. بنابراین، نظر به اینکه ماهیت فروش اقساطی نیز فروش است، در مانحن فیه این نحو از فروش نیز از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است. همچنین، از آن جا که سود فروش اقساط سهام واگذار شده نیز به نوعی درآمد محسوب می‌شود، لذا این سود نیز از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است."

**رای دیوان به شماره ۹۳۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۰۹**

بر اساس مواد ۱، ۳ و ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، عرضه کالاها و ارائه خدمات به غیر در قبال مابه‌ازاء مشمول مالیات بر ارزش افزوده است و عرضه کالا در مواد فوق، بر انتقال کالا از طریق هر نوع معامله دلالت دارد و این در حالی است که در فرآیند ادغام یا ترکیب دو یا چند فعال اقتصادی و شرکت به معنای عام آن (هم اشخاص حقیقی و هم اشخاص حقوقی) که با فرض انتقال داراییهای منقول با بهایی بیش از ارزش افزوده ثبت می‌شود، اصولاً عرضه‌ای صورت نمی‌گیرد و بر اساس روش حسابداری و مشارکت انجام شده و یا ادغام، ارقام داراییهای منقول در دفاتر با این شیوه ثبت می‌شوند و با توجه به این امر و با لحاظ تفاوت ماهیت مالیات بر ارزش افزوده با مالیات عملکرد و مفاد رأی شماره ۲۵۵۲-۳۰/۰۹/۱۴۰۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که بر مبنای آن حتی در مورد مالیات عملکرد، ثبت با بهای افزایش یافته مشمول مالیات عملکرد دانسته نشده و مآلاً مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست و با عنایت به اینکه عرضه مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده الزاماً به معنای عرضه به مصرف کننده است و تفاوتی ندارد که مصرف کننده غیر باشد و یا ناظر به خود فرد باشد،



## ادغام و انحلال شرکتها

### (نقل و انتقال سهام)

بنابراین آن بخش از بخشنامه شماره ۲۱/۹۹/۲۱۰-۲۷/۰۲/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که در صورت انتقال داراییهای منقول با بهایی بیش از ارزش دفتری به شرکت موجود یا شرکت جدید (در فرآیند ادغام یا ترکیب) کل مبلغ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می شود و اعتبارات شرکت جدید یا موجود وفق ماده ۱۷ قانون پذیرفته خواهد شد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری مربوط به این فصل، استاندارد شماره ۳۸ با عنوان ترکیب های تجاری می باشد که با توجه به حجم مطالب در اینجا چند بند مهم ارائه شده است و به منظور مطالعه کامل به کتاب استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی تدوین سازمان حسابرسی مراجعه گردد.

۴. واحد تجاری برای اینکه تعیین کند معامله یا رویدادی دیگر، ترکیب تجاری است یا خیر، باید با بکارگیری تعریف مندرج در این استاندارد تشخیص دهد که داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، یک فعالیت تجاری را تشکیل می دهند یا خیر. اگر داراییهای تحصیل شده فعالیت تجاری نباشند، واحد گزارشگر باید آن معامله یا رویداد دیگر را به عنوان تحصیل دارایی در نظر بگیرد. در بندهای ب ۵ تا ب ۱۲، رهنمودهایی برای تشخیص ترکیب تجاری و تعریف فعالیت تجاری ارائه می شود.

۷. در هر ترکیب تجاری، یکی از واحدهای ترکیب شونده باید به عنوان واحد تحصیل کننده مشخص شود.

۹. واحد تحصیل کننده باید تاریخ تحصیل را، که تاریخ کسب کنترل واحد تحصیل شده می باشد، مشخص کند.

۱۱. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده را جدا از سرقفلی شناسایی کند. شناخت داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، مشمول شرایط مشخص شده در بندهای ۱۲ و ۱۳ است.

## ادغام و انحلال شرکتها

### (نقل و انتقال سهام)

۱۶. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را به گونه ای طبقه بندی کند یا اختصاص دهد که برای بکارگیری بعدی سایر استانداردهای حسابداری ضروری است. واحد تحصیل کننده باید این طبقه بندیها یا اختصاصها را بر مبنای شرایط قراردادی، شرایط اقتصادی، رویه های عملیاتی یا حسابداری و سایر شرایط مرتبط موجود در تاریخ تحصیل، انجام دهد.

۱۸. واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه گیری کند.

استثنا از اصل شناخت: بدهیهای احتمالی

استثنا از هر دو اصل شناخت و اندازه گیری: مالیات بر درآمد، مزایای کارکنان، داراییهای جبرانی،

استثنا از اصل اندازه گیری: حقوق باز تحصیل شده، داراییهای نگهداری شده برای فروش،

۳۱. واحد تحصیل کننده باید سرففلی را در تاریخ تحصیل و با اندازه گیری مازاد (الف) بر (ب)، شناسایی کند:

الف. حاصل جمع:

۱. مابه ازای انتقال یافته اندازه گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل را الزامی می کند (به بند ۳۶ مراجعه شود).

۲. مبلغ هر گونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق این استاندارد اندازه گیری می شود؛ و

۳. در ترکیب تجاری مرحله ای (به بندهای ۴۰ و ۴۱ مراجعه شود)، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد

تحصیل کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل.

ب. خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل که طبق این استاندارد اندازه گیری می شود.

۴۴. اگر حسابداری اولیه برای ترکیب تجاری، در پایان دوره گزارشگری که ترکیب در آن واقع می شود کامل

نشده باشد، واحد تحصیل کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورتهای

مالی افشا کند. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده باید مبالغ غیرقطعی شناسایی شده در تاریخ تحصیل را با

تسری به گذشته تعدیل کند تا بازتابی از اطلاعات جدید به دست آمده درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ

## ادغام و انحلال شرکتها

### (نقل و انتقال سهام)

تحصیل باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه گیری مبالغ شناسایی شده در آن تاریخ، تحت تأثیر قرار می‌گرفت. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده باید داراییها یا بدهیهای دیگری را نیز، در صورت به دست آوردن اطلاعات جدید درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل، شناسایی کند که در صورت اطلاع از آن، منجر به شناخت داراییها و بدهیها در آن تاریخ می‌شود. به محض اینکه واحد تحصیل کننده، به اطلاعاتی درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه گیری به پایان می‌رسد. با وجود این، دوره اندازه گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.

۵۰. واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده، ممکن است پیش از شروع مذاکرات مربوط به ترکیب تجاری، روابط قبلی یا توافق دیگری با یکدیگر داشته باشند یا در طول مذاکرات، به توافقی جدا از ترکیب تجاری دست یابند. در هر یک از این وضعیتهای، واحد تحصیل کننده باید هرگونه مبلغی که بخشی از مبلغ مبادله شده بین واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن) در ترکیب تجاری نمی‌باشد، یعنی مبلغی که بخشی از مبادله با واحد تحصیل شده نیست را مشخص کند. واحد تحصیل کننده به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، تنها باید مابه‌ازای انتقال یافته در قبال واحد تحصیل شده و داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ازای واحد تحصیل شده را شناسایی کند. معاملات جداگانه باید طبق استانداردهای حسابداری مربوط به حساب منظور شود.

۵۳. بطور کلی، واحد تحصیل کننده باید داراییهای تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده یا تحمل شده و ابزارهای مالکانه منتشر شده در ترکیب تجاری را پس از تحصیل، طبق سایر استانداردهای حسابداری مربوط برای آن اقلام، با توجه به ماهیت آنها، اندازه گیری و به حساب منظور کند. با این وجود، این استاندارد برای داراییهای تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده یا تحمل شده و ابزارهای مالکانه منتشر شده در یک ترکیب تجاری که در زیر به آنها اشاره شده است، رهنمود اندازه گیری و حسابداری پس از تحصیل را ارائه می‌کند:

الف. حقوق باز تحصیل شده؛

ب. بدهیهای احتمالی شناسایی شده در تاریخ تحصیل؛

پ. داراییهای جبرانی؛ و

## ادغام و انحلال شرکتها

### (نقل و انتقال سهام)

ت. مابه‌ازای احتمالی.

رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ب ۵۶ ارائه می‌شود.

۵۸. واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند ماهیت و اثر مالی

یک ترکیب تجاری را که در زمانهای زیر به وقوع می‌پیوندد، ارزیابی کنند:

الف. طی دوره گزارشگری جاری؛ یا

ب. پس از پایان دوره گزارشگری، اما قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

ادغام و ترکیب شرکتها با توجه به اینکه صرفاً نقل و انتقال مالکیت می‌باشد و به معنای مصرف نمی‌باشد بنابراین از مصادیق ماخذ مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد. پیشتر در بخشنامه شماره ۲۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۷ ادغام و جذب شرکتها و ثبت دارایی‌ها به مبلغ بیش از ارزش دفتری مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانسته شده بود که رای دیوان عدالت به شماره ۹۳۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۰۹ بخشنامه مذکور را ابطال نموده و ادغام و ترکیب شرکتها را مشمول مالیات بر ارزش افزوده ندانسته است.

در خصوص انحلال شرکتها نیز می‌بایست مانده موجودی کالا و دارایی‌های ثابت شرکتها بررسی شود و انتقال آنها را از طریق هر نوع معامله مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانست.



---

## بیمه‌ها و مسائل مربوطه

### کلیات

انواع بیمه نامه ها، شامل بیمه نامه های اجتماعی، بازرگانی، مسئولیت و اشخاص، قراردادی است بین بیمه گذاران و شرکت های بیمه گر که خدمات متعددی، با توجه به نیاز های اقشار مختلف جامعه ارائه می کنند. بیمه ها، در انواع مختلف آن همچون، بیمه درمان، تکمیلی، عمر، مسئولیت، حوادث و آتش سوزی، دارای کاربردهای متعدد در زندگی دارندگان آن ها می باشند.

### مواد قانونی مرتبط

**بند ۸ ماده ۱۲ قانون ۱.۱.م مصوب ۱۴۰۰:** خدمات بیمه‌های زندگی، خدمات بیمه‌های محصولات کشاورزی، خدمات بیمه اجتماعی و درمان تکمیلی؛ حسب مورد از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد.

**بند ۹ ماده ۱۲ قانون ۱.۱.م مصوب ۱۳۸۷:** انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

**بخشنامه شماره ۹۷ مورخ ۱۳۹۶/۰۷/۰۳ رای دیوان عدالت مبنی بر معافیت بیمه‌های درمان و تکمیل** به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۰۵/۱۰ مبنی بر ابطال قسمتی از بخشنامه ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۰۷/۰۹ سازمان امور مالیاتی کشور، بدین مضمون: «نظر به این که در سطر آخر بخشنامه مورد اعتراض، پرداخت خدمات بیمه، درمان و تکمیل درمان از معافیت بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج شده است، بنابراین این قسمت از بخشنامه، مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود. اعضای هیأت عمومی دیوان

عدالت اداری با اعمال ماده ۱۳ قانون اخیر الذکر و تسری ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن فقط نسبت به پرداخت کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده موافقت کردند.» جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می‌گردد.

شایان ذکر است مفاد دادنامه مزبور صرفاً در خصوص خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان حاکم بوده و قابل تسری به سایر بیمه‌ها نخواهد بود.

### بخشنامه ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۰۷/۰۹ موضوع معافیت خدمات درمانی

نظر به اینکه در اجرای مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده، توسط فعالان اقتصادی که به ارائه خدمات درمانی، خدمات توانبخشی و حمایتی از طریق انعقاد قرارداد اشتغال دارند، سئوالاتی مطرح گردید، لذا به منظور اجرای صحیح قانون و همچنین اتخاذ رویه واحد برای موذیان و ادارات امور مالیاتی مقرر می‌دارد:

وفق مقررات بند (۹) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه و وادرات انواع دارو و لوازم مصرفی درمانی و همچنین ارائه خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد؛ از آنجاییکه ارائه خدمات درمانی که از طریق انعقاد قرارداد به نیابت از طرف کارفرمایان (شبکه‌های بهداشت و درمان دانشکده‌های پزشکی و خدمات بهداشتی استان‌ها، بیمارستان‌ها و مراکز درمانی) به صورت غیر مستقیم و با واسطه ارائه می‌شوند، نیز مشمول مقررات بند (۹) ماده (۱۲) قانون خواهد بود و از پرداخت مالیات و عوارض معاف است. همچنین ارائه خدمات تشخیص و درمان بیماری، اورژانس و حمل بیمار به وسیله آمبولانس در قالب قرارداد، نیز از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد.

لازم به ذکر است که با توجه به بند (۹) ماده (۱۲) قانون موصوف، شمول این معافیت منحصر به ارائه خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی بوده و قابل تسری به سایر خدمات از قبیل خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان، ارائه خدمات مدیریت و نظارت بر امور درمانی و همچنین قراردادهای تأمین نیروی انسانی (اعم از پزشک و دیگر کارکنان) نخواهد بود.

### بخشنامه شماره ۸۶۸۸۲ مورخ ۱۳۸۷/۰۸/۲۸

در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و با عنایت به جلسات متعدد برگزار شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور با بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران و شرکتهای بیمه، در رابطه با تکالیف قانونی این دسته از شرکتهای اعلام میدارد:

به استناد مقررات قانون موصوف، ارائه خدمات در ایران در قبال ما به ازاء، به استثنای موارد معاف مصرح در ماده ۱۲ قانون یاد شده مشمول پرداخت مالیات و عوارض موضوعه می‌باشد و به استناد ماده قانونی مذکور هیچگونه معافیتی برای خدمات بیمه‌ای تصریح نشده است. بنا براین ارائه کلیه خدمات بیمه‌ای مشمول پرداخت



مالیات و عوارض موضوعه می باشد، لذا با توجه به اینکه جلسات برگزار شده با بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران و شرکتهای بیمه و توافقات بعمل آمده در چارچوب قانون صرفاً به منظور تسهیل در اجرای قانون موصوف بوده است، بار دیگر تصمیمات متخذه به منظور اجرای قانون موصوف توسط شرکتهای بیمه و بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران به شرح زیر متذکر می گردد:

- ۱- انواع خدمات بیمه و فروش بیمه نامه مأخذ شمول مالیات و عوارض موضوع قانون صدر اشاره خواهند بود.
  - ۲- تاریخ تعلق مالیات و عوارض بیمه‌ها (اعم از نقدی و تعهدی)، تاریخ صدور بیمه نامه می باشد.
  - ۳- بیمه نامه صادره در حکم صورت حساب موضوع ماده ۱۹ قانون موصوف تلقی می گردد.
  - ۴- معافیت‌های مناطق آزاد تجاری و ویژه اقتصادی بر اساس قوانین و مقررات مربوط قابل اعمال خواهد بود.
- بدیهی است با توجه به تاریخ اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، مقررات فوق الذکر که در جلسات گذشته نیز توسط این سازمان تبیین گردیده، از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ لازم الاجرا بوده است.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

- استاندارد حسابداری مربوط به این فصل، استاندارد شماره ۲۸ با عنوان **فعالیت‌های بیمه عمومی** می باشد که در اینجا برخی بندهای مهم این استاندارد ارائه می گردد.
۲. این استاندارد باید در مورد فعالیت‌های بیمه عمومی و بیمه عمر زمانی بکار گرفته شود و در مورد سایر بیمه‌های زندگی کاربرد ندارد.
  ۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
    - قرارداد بیمه (بیمه نامه): عقدی است که به موجب آن یک طرف (بیمه گر) متعهد می شود در ازای دریافت حق بیمه از طرف دیگر (بیمه گذار)، در صورت وقوع حادثه، خسارت وارده به او یا شخص ذینفع را جبران کند یا مبلغ معینی را به وی یا شخص ذینفع بپردازد.
    - بیمه زندگی: نوعی بیمه مرتبط با حیات یا فوت انسان است که بیمه گر نسبت به پرداخت وجوهی معین براساس رویداد مشخصی، اطمینان می دهد.
    - بیمه عمومی: به بیمه‌های غیر از بیمه زندگی اطلاق می شود.

- حق بیمه : مبلغی است که بیمه‌گر در ازای پذیرش خطر طبق قرارداد بیمه از بیمه‌گذار مطالبه می‌کند.
- تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای : عبارت است از تاریخ شروع پذیرش خطر توسط بیمه‌گر طبق قرارداد بیمه.
- بیمه اتکایی : بیمه‌ای است که به موجب آن یک طرف (بیمه‌گر اتکایی) در ازای دریافت حق بیمه، جبران تمام یا بخشی از خسارت وارده به طرف دیگر (بیمه‌گر واگذارنده) را بابت بیمه‌نامه یا بیمه‌نامه‌های صادره و یا قبولی توسط وی، تعهد می‌کند.
- بیمه اتکایی نسبی : نوعی بیمه اتکایی است که به موجب آن بیمه‌گر اتکایی در قبال دریافت نسبتی از حق بیمه قرارداد بیمه اولیه، تعهد می‌کند به همان نسبت خسارت وارده به بیمه‌گر واگذارنده را جبران کند.
- بیمه‌اتکایی غیرنسبی : نوعی بیمه‌اتکایی است که در آن بیمه‌گر اتکایی در قبال دریافت حق بیمه، تعهد می‌کند تمام یا بخشی از خسارت مازاد بر سقف از پیش تعیین شده را جبران کند.
- خسارت : عبارت است از مبلغ قابل پرداخت در اثر وقوع حوادث تحت پوشش قرارداد بیمه.
- ۴. درآمد حق بیمه باید از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و به محض اینکه حق بیمه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، شناسایی شود.
- ۷. درآمد حق بیمه باید به طور یکنواخت در طول دوره بیمه‌نامه (برای بیمه‌های مستقیم) یا در طول دوره پذیرش غرامت (برای بیمه‌های اتکایی) شناسایی شود مگر اینکه الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه‌نامه یکنواخت نباشد که در این صورت درآمد حق بیمه متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی، شناسایی می‌شود.
- ۱۱. در مواردی که طبق بیمه‌نامه، مبلغ حق بیمه در آینده مشمول تعدیل می‌باشد، حق بیمه تعدیل شده باید در موارد ممکن به عنوان مبنای شناسایی درآمد حق بیمه مورد استفاده قرار گیرد. اگر نتوان مبلغ تعدیل را به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، مبلغ اولیه حق بیمه که با توجه به سایر اطلاعات مربوط تعدیل می‌شود باید به عنوان مبنای شناسایی درآمد حق بیمه استفاده شود.
- ۱۳. درآمد حق بیمه مربوط به **بیمه‌نامه‌های بین راهی** باید براساس الزامات بندهای ۴، ۷ و ۱۵ شناسایی شود.
- ۱۵. بخشی از حق بیمه مرتبط با بیمه‌نامه‌های صادره طی دوره مالی که قابل انتساب به پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی است به عنوان **حق بیمه عاید نشده** شناسایی می‌شود.

۱۶. روشهای برآورد حق بیمه عاید نشده باید به گونه‌ای انتخاب شود که مبلغ برآوردی تفاوت با اهمیتی با بدهی واقعی در تاریخ ترازنامه نداشته باشد.

۱۸. در مواردی که حق بیمه متناسب با گذشت زمان به عنوان درآمد شناسایی می‌شود، روش تناسب زمانی باید به گونه‌ای انتخاب و بکار گرفته شود که دقت آن از روش فصلی (یا روش ۱/۸) کمتر نباشد.

۲۰. بدهی بابت خسارت معوق باید برای بیمه‌های مستقیم و اتکایی شناسایی شود. مبلغ خسارت معوق باید بیانگر برآورد معقولی از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه باشد.

۲۱. بدهی بابت خسارت معوق باید شامل مبالغ زیر باشد:

الف. خسارت واقع شده‌ای که گزارش نشده است،

ب. خسارت گزارش شده‌ای که پرداخت نشده است،

ج. خسارتی که به طور کامل گزارش نشده است و

د. مخارج برآوردی تسویه خسارت.

۲۸. مبالغ دریافتنی از بیمه‌گر اتکایی بابت خسارت واقع شده، اعم از گزارش شده و گزارش نشده، باید در دوره وقوع از یک طرف به عنوان دارایی و از طرف دیگر به عنوان درآمد بیمه‌گر واگذارنده شناسایی شود و نباید حسب مورد با بدهی یا هزینه مربوط تهاتر شود.

۲۹. چنانچه حق بیمه‌های عاید نشده برای پوشش خسارت مورد انتظار مربوط به بیمه‌نامه‌های منقضی نشده در تاریخ ترازنامه کافی نباشد باید ذخیره تکمیلی لازم برای آن شناسایی شود.

۳۱. حق بیمه اتکایی واگذاری به بیمه‌گران اتکایی باید توسط بیمه‌گر واگذارنده از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و طی دوره تأمین خسارت قرارداد بیمه اتکایی، به طور یکنواخت طی دوره پوشش بیمه‌ای یا متناسب با الگوی وقوع خطر، به عنوان هزینه بیمه اتکایی واگذاری در صورت سود و زیان شناسایی شود.

۳۹. باتوجه به اینکه مسئولیت مرتبط با خسارت بیمه انتقالی از بیمه‌گر انتقال دهنده به بیمه‌گر قبول کننده منتقل می‌شود، انتقال پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده به عنوان حذف پرتفوی و توسط بیمه‌گر قبول کننده به عنوان قبول پرتفوی به حساب گرفته شود.

۴۰. حذف پرتفوی باید توسط بیمه‌گر انتقال دهنده از طریق حذف بدهیها و داراییهای مرتبط با خطرات منتقل شده، به حساب گرفته شود. قبول پرتفوی باید توسط بیمه‌گر قبول‌کننده از طریق شناسایی درآمد حق بیمه عاید نشده و خسارت معوق پذیرفته شده، به حساب گرفته شود.

۴۱. فعالیتهای بیمه‌ای که از طریق قراردادهای بیمه مشترک با بیمه‌گذار انجام می‌شود باید توسط بیمه‌گران قبول‌کننده همانند بیمه مستقیم به حساب گرفته شود.

۴۳. بیمه‌نامه‌هایی که به طور مستقیم توسط یکی از اعضای گروه بیمه‌گران مشترک صادر می‌شود باید توسط آن عضو به عنوان بیمه مستقیم به حساب گرفته شود و بخشی از خطرات که توسط سایر اعضای گروه پذیرفته می‌شود باید همانند بیمه اتکایی واگذاری محسوب گردد. بیمه‌گرانی که این خطرات را می‌پذیرند باید با آن همانند بیمه اتکایی قبولی برخورد کنند.

۴۴. مخارج تحصیل بیمه‌نامه‌ها باید در زمان وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

۴۶. اطلاعات زیر باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا شود:

الف. رویه شناسایی درآمد حق بیمه و حق بیمه عاید نشده (اعم از بیمه‌های مستقیم و بیمه‌های اتکایی)،

ب. رویه شناسایی هزینه حق بیمه‌های اتکایی واگذاری، و

ج. نحوه محاسبه ذخیره خسارت معوق و ذخیره تکمیلی.

۴۷. اقلام زیر باید در متن ترازنامه افشا شود:

الف. مطالبات از بیمه‌گذاران و نمایندگان،

ب. مطالبات از بیمه‌گران اتکایی،

ج. بدهی خسارت معوق،

د. بدهی به بیمه‌گران اتکایی،

ه. حق بیمه عاید نشده، و

و. ذخیره تکمیلی.

۴۸. اقلام زیر باید در متن صورت سود و زیان افشا شود:

الف. درآمد حق بیمه (مستقیم و اتکایی قبولی)،

- ب . درآمد بازیافت خسارت از بیمه‌گران اتکایی،
- ج . هزینه خسارت بیمه‌های مستقیم و اتکایی قبولی، و
- د . هزینه حق بیمه اتکایی واگذاری.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

با توجه به ماده ۱۲ قانون مصوب ۱۳۸۷ انواع خدمات درمانی معاف از مالیات بر ارزش افزوده عنوان شد که در خصوص تسری این معافیت به خدمات بیمه درمان نیز ابهام به وجود آمد. گرچه بخشنامه شماره ۹۲۵۳ این معافیت را قابل تسری به بیمه‌های درمان ندانست لکن رای شماره ۴۳۲ دیوان عدالت مورخ ۱۳۹۶/۰۵/۱۰ بخشنامه مذکور را ابطال نمود و با توجه به تسری ابطال بخشنامه صرفاً برای پرداخت کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده به زمان صدور آن، استرداد مالیات و عوارض در خصوص این نوع بیمه‌ها را که اقدام به پرداخت نموده‌اند منحصر به اشخاص مذکور دانست. از ابتدای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده جدید مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ علاوه بر بیمه‌های درمان (تامین اجتماعی) و تکمیل درمان، بیمه‌های عمر و زندگی و محصولات کشاورزی نیز معاف از مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

---

# دارویی‌ها و مکمل‌ها

### کلیات

دارو و خدمات درمانی با توجه به موارد مصرف آنها در کشور معاف از مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. این معافیت در قانون قدیم شامل واردات، تولید و توزیع و مصرف می‌شد. لکن چنانچه در ذیل آورده شده است دیدگاه قانونگذار در قانون جدید تغییر یافته است.

### مواد قانونی مرتبط

**بند ۹ و ۱۵ ماده ۱۲ قانون ۱.۱.م. مصوب ۱۳۸۷:** انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی، خوراک دام و طیور حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

**ماده ۹ قانون ۱.۱.م. مصوب ۱۴۰۰:** عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد:

بند ۱- کلیه محصولات کشاورزی فرآوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ)

**بند ۱۵:** انواع دارو و واکسن (انسانی و دامی)، لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی تبصره ۱: در خصوص جزء (۱۵) این بند، در صورتی که با تأیید وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کالای مورد نظر مشابه داخلی نداشته باشد، واردات آن از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد و اگر واردات کالای مورد نظر به دلیل کمبود تولید داخل نسبت به نیاز بازار، ضرورت داشته باشد، واردات کالای مزبور با رعایت قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی، مشمول مالیات و عوارض با نرخ سه درصد (۳٪) در مبادی گمرکی می‌باشد. عرضه این کالاها در داخل کشور، مانند عرضه کالاهای مشابه داخلی از پرداخت مالیات و عوارض معاف است.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

\* بخشنامه شماره ۱۸۳۳ مورخ ۱۱/۲/۱۳۹۰ فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده: فهرست

\* بخشنامه شماره ۹۱۵۵ مورخ ۱۳۹۰/۰۷/۰۵: عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر واردات و عرضه ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی. تاریخ اجرا: ۱/۱/۱۳۹۰

واردات و عرضه ویتامین و مکمل‌های غذایی به شرح فهرست پیوست موضوع نامه شماره ۳۹۴۳۷/۶۵۵ مورخ ۱۶/۱۲/۱۳۸۹ که مورد تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی است از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد.

با صدور این بخشنامه عبارت «به استثناء مکمل‌ها و ویتامین‌های مصرفی انسان» از ردیف (۹-۱) صفحه (۱۵) بخشنامه فوق‌الشاره حذف می‌گردد.

\* بخشنامه شماره د/۲۶۰/۶۱۱۰ مورخ ۱۲/۰۹/۱۳۹۱ عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر واردات و عرضه ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی تاریخ اجرا: ۱/۱/۱۳۹۰

فهرست موضوع نامه شماره ۴۴۷۹۴/۶۶۵ مورخ ۲۱/۰۵/۱۳۹۱

\* بخشنامه شماره د/۲۶۰/۵۱۷ مورخ ۱۵/۰۲/۱۳۹۲: عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر واردات و عرضه ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی، تاریخ اجرا ۱۳۹۰/۱/۱

فهرست تکمیلی موضوع نامه شماره ۹۸۲۰۸/۶۶۵ مورخ ۰۹/۱۰/۱۳۹۱

\* بخشنامه شماره د/۲۶۰/۱۴۳۶ مورخ ۱۷/۰۴/۱۳۹۲: عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر واردات و عرضه ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی، تاریخ اجرا ۱۳۹۰/۱/۱

فهرست تکمیلی موضوع نامه شماره ۹۹۸۸۱/۶۶۵ مورخ ۲۹/۰۳/۱۳۹۲



\*بخشنامه شماره د/۲۶۰/۲۶۸۵ مورخ ۰۶/۰۷/۱۳۹۲: عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر واردات و عرضه ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی، تاریخ اجرا ۱۳۹۰/۱/۱

فهرست تکمیلی موضوع نامه شماره ۲۰۱۲۰۵/۶۶۵ مورخ ۱۰/۰۶/۱۳۹۲

\*بخشنامه شماره د/۲۶۰/۳۳۷۶ مورخ ۰۶/۰۸/۱۳۹۲: عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر واردات و عرضه ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی، تاریخ اجرا ۱۳۹۰/۱/۱

فهرست تکمیلی موضوع نامه شماره ۲۶۰۳۴۹/۶۶۵ مورخ ۲۳/۰۷/۱۳۹۲

\*بخشنامه شماره ۹۲/۸۳/۲۱۶۰ مورخ ۲۷/۰۷/۱۳۹۳: شمول مالیات بر ارزش افزوده بر مکمل‌های غیر دارویی تاریخ اجرا: -

بنابر این ضرورت دارد مأموران مالیاتی در موقع رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده واردکنندگان مکمل‌های غیردارویی، این نکته را مورد توجه قرار داده و در چارچوب مقررات، مالیات و عوارض را باتوجه به آخرین نظریه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (نامه شماره ۶۶۵-۴۴۷۶۲ مورخ ۱۳۹۳-۴-۲۵) مورد مطالبه قرار دهند.

نامه شماره ۶۶۵-۴۴۷۶۲ مورخ ۱۳۹۳-۴-۲۵ صرفاً آن دسته از فرآورده‌ها که به عنوان فهرست دارویی کشور تصویب و منتشر می‌گردد مشمول معافیت از مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و فهرست‌های ارسالی توسط مدیران قبلی سازمان غذا و دارو تحت عنوان مکمل فاقد مصوبه بوده و مبنای معافیت از مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود. لذا کلیه مکمل‌های (غیردارویی) که از تاریخ (۱۳۹۰-۱-۱) لغایت حال وارد کشور شده مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد.

\*بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۳/۹۸ مورخ ۱۳۹۳/۰۹/۰۴: مکمل‌های خوراکی دام و طیور: تاریخ اجرا: -

صرفاً مکمل‌های غیر دارویی انسانی مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد.

\*بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۳/۱۲۹ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۲۱: اعلام فهرست رسمی فرآورده‌های دارویی کشور تاریخ اجرا: -

---

فهرست تکمیلی موضوع نامه شماره ۱۰۴۷۵۹/۶۵۵ مورخ ۰۹/۰۹/۱۳۹۳

\*بخشنامه شماره ۷۰/۹۶/۲۰۰۰ مورخ ۲۱/۰۵/۱۳۹۶. ابلاغ رای دادنامه شماره ۲۴۵/۲۴۶ مورخ ۲۳/۰۳/۹۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص فرآورده‌های طبیعی، سنتی و مکمل اعلامی از سوی سازمان غذا و دارو تاریخ اجرا: -

مفاد نامه شماره ۶۶۵-۴۴۷۶۲ مورخ ۱۳۹۳/۰۴/۲۵ مدیر کل نظارت و ارزیابی فرآورده‌های طبیعی، سنتی و مکمل وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به مدیر کل دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان اداره مالیات بر ارزش افزوده، متضمن ابلاغ فهرست دارویی مشمول معافیت، با قانون مغایرت ندارد و از این جهت قابل ابطال تشخیص نشد، لکن مفاد نامه مذکور از این جهت که از آن تلقی می‌شود ارقام دارویی و مکملهای دارویی و تغذیه ای که از سال ۱۳۸۹ لغایت ۱۳۹۲/۱/۱ (زمان تحت شمول مالیات قرار گرفتن مکملهای دارویی و تغذیه ای) مشمول معافیت بوده است را در فواصل زمانی سال ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۲/۱۱/۱ از شمول معافیت خارج کرده و سازمان امور مالیاتی بر آن اساس از واردکنندگان و عرضه کنندگان این گونه مکمل‌ها، مالیات بر ارزش افزوده مطالبه کرده است، مغایر حق مکتسب اشخاص و ممنوعیت اصل عطف به ماسبق شدن مقررات است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.»

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

در این مبحث استاندارد حسابداری مالی خاصی وجود ندارد لکن هر کدام از استانداردهای شناخت درآمد و شناسایی هزینه‌ها ممکن است با توجه به رویداد مالی مورد استفاده قرار بگیرد.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

به استناد مفاد بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی از پرداخت مالیات و عوارض موضوعه معاف می‌باشند و از آنجایی که متولی اعلام مصادیق بند مذکور، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی می‌باشد، برای نخستین بار مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۶ طی نامه شماره ۶۶۵/۳۹۷۳۷ نسبت به اعلام فهرست مکمل‌ها جهت استفاده از معافیت مزبور اقدام نمود که طی بخشنامه شماره ۱۸۳۳ مورخ ۱۳۹۰/۰۲/۱۱ توسط سازمان امور مالیاتی ابلاغ شد، پس از بخشنامه فوق، سازمان امور مالیاتی با توجه به نظریه معاونت حقوقی ریاست جمهوری اقدام به ابلاغ بخشنامه به شماره ۹۱۵۵ مورخ ۱۳۹۰/۰۷/۰۵ مبنی بر عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر واردات و عرضه ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی از مورخ ۱۳۹۰/۰۱/۰۱ نمود. پس از صدور چندین مرتبه فهرست مکمل‌های معاف، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی طبق نامه صادره به شماره ۴۴۷۶۲/۶۶۵ مورخ ۱۳۹۳/۰۴/۲۵ نسبت به اعلام این موضوع که فهرست‌های ارسالی توسط مدیران قبلی سازمان غذا و دارو وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تحت عنوان مکمل فاقد مصوبه بوده است و نمی‌تواند مبنای معافیت از مالیات بر ارزش افزوده قرار گیرد اقدام نمود که در این راستا نیز معاونت مالیات بر ارزش افزوده اقدام به صدور بخشنامه شماره ۸۳/۹۳/۲۶۰ مورخ ۱۳۹۳/۰۷/۲۷ مبنی بر شمول مالیات بر ارزش افزوده بر مکمل‌های غیردارویی از تاریخ ۱۳۹۰/۰۱/۰۱ پیرو بخشنامه‌های اعلام معافیت آنان را ابلاغ نمود که این امر موجب اعتراض مؤدیان و طرح شکایت در دیوان عدالت اداری گردید و منجر به صدور دادنامه هیأت عمومی دیوان مبنی بر اینکه اصل موضوع صحیح لیکن مغایر حق مکتسب اشخاص و ممنوعیت اصل عطف به ماسبق شدن مقررات است، نامه شماره ۴۴۷۶۲/۶۶۵ مورخ ۱۳۹۳/۰۴/۲۵ را ابطال نموده است که نتیجه طی بخشنامه شماره ۷۰/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۵/۲۱ توسط سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ شده است، با عنایت به مطالب موصوف و نامه شماره ۹۷۸۳/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور عنوان معاون محترم امور صنایع وزارت صنعت، معدن و تجارت. واردات و عرضه ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی و غیر دارویی مطابق فهرست‌های اعلامی صرفاً در فاصله زمانی ۱۳۹۰/۰۱/۰۱ لغایت ۱۳۹۳/۰۳/۲۵ (تاریخ اجرای اولین بخشنامه در این رابطه تا تاریخ نامه شماره ۴۴۷۶۲/۶۶۵ مورخ ۱۳۹۳/۰۴/۲۵ سازمان غذا و دارو وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی) معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده بوده

و فواصل زمانی قبل و بعد از آن با استناد به نظر وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی همچنان مشمول مالیات و عوارض موضوعه می‌باشد.

در خصوص مکمل‌های دامی نیز با توجه به بند ۱۵ ماده ۱۲ قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده و در قانون جدید نیز به استناد بند ۲-الف ماده ۹ معاف از مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند.

در قانون م.ا.م. ۱۴۰۰ قانونگذار واردات دارو را در صورتی که مشابه داخلی داشته باشد مشمول با نرخ ۹ درصد دانسته و در صورتی که مشابه داخلی داشته باشد لکن به دلیل کمبود دارو در داخل کشور وارد گردد با نرخ ۳ درصد مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. توزیع دارو در داخل کشور اعم از وارداتی و تولید داخل در هر صورت معاف از مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.



---

# رسیدگی دخیاتی‌ها

### کلیات

سیگار و محصولات دخانی با توجه به اینکه در زمره کالاهای آسیب‌رسان به سلامت جامع می‌باشند در باب مالیات سعی بر سختگیری مالیاتی بیشتر در قوانین به منظور استقبال کمتر در جامعه بوده است. در ذیل روند قوانین سال‌های اخیر را بررسی می‌نماییم.

### مواد قانونی مرتبط

#### تبصره ماده ۱۶ و بند ب ماده ۳۸ قانون م.ا.م مصوب ۱۳۸۲

تبصره ماده ۱۶. نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالاهای خاص به شرح زیر تعیین می‌گردد: ۱- انواع سیگار و محصولات دخانی، دوازده درصد (۱۲٪).

ماده ۳۸. نرخ عوارض شهرداریها و دهیاریها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون، علاوه بر نرخ مالیات موضوع ماده (۱۶) این قانون، به شرح زیر تعیین می‌گردد:  
بند ب- انواع سیگار و محصولات دخانی، سه درصد (۳٪)؛

#### بند ت ماده ۲۶ قانون م.ا.م مصوب ۱۴۰۰

ت- انواع سیگار و محصولات دخانی

انواع سیگار و محصولات دخانی به شرح زیر مشمول مالیات و عوارض می‌شوند:

- ۱- سیگار، توتون پیپ و تنباکوی تولید داخلی، بیست و پنج درصد (۲۵٪)؛
- ۲- سیگار، توتون پیپ و تنباکوی تولید داخل با نشان بین‌المللی که فهرست آن هر سال توسط وزارت صنعت، معدن و تجارت تهیه و با تصویب هیأت وزیران ابلاغ می‌شود، چهل درصد (۴۰٪)؛
- ۳- سیگار، توتون پیپ و تنباکوی وارداتی، شصت و پنج درصد (۶۵٪)؛
- ۴- توتون خام وارداتی ده درصد (۱۰٪)؛

۵- توتون فرآوری شده وارداتی (خرمن توتون) سی و پنج درصد (۳۵٪)؛

تبصره ۱- نرخهای تعیین شده از سال دوم اجرای قانون هر سال پنج واحد درصد افزایش می‌یابد تا زمانی که نرخ مذکور برای انواع سیگار و محصولات دخانی، توتون پیپ و تنباکوی تولید داخل به پنجاه و پنج درصد (۵۵٪)، برای تولیدات داخل با نشان بین‌المللی به نود و پنج درصد (۹۵٪) و برای انواع سیگار و محصولات دخانی، توتون پیپ و تنباکوی وارداتی به یکصد و بیست و پنج درصد (۱۲۵٪) برسد.

تبصره ۲- تولیدکنندگان سیگار و محصولات دخانی مکلفند از زمان لازم‌الاجراء شدن این قانون، قیمت خرده‌فروشی و تاریخ تولید را بر روی پاکت بسته‌بندی محصولات دخانی درج کنند. در صورت تخلف از حکم این تبصره، اعتبار مالیاتی مربوط، پذیرفته نمی‌شود و مشمول مالیات و عوارض فروش به نرخهای مذکور است.

### ماده ۷۳ قانون برنامه توسعه ششم

الف- از ابتدای اجرای قانون برنامه، تولید و واردات انواع سیگار و محصولات دخانی علاوه بر مالیات و عوارض موضوع قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷، مشمول مالیات به شرح زیر است:

۱- مالیات هر پاکت انواع سیگار تولید داخلی به میزان ده درصد (۱۰٪) قیمت درب کارخانه و تولید مشترک بیست درصد (۲۰٪)، تولید داخل با نشان بین‌المللی (برند) بیست و پنج درصد (۲۵٪) قیمت درب کارخانه و وارداتی به میزان چهل درصد (۴۰٪) قیمت کالا، بیمه و کرایه تا بندر مقصد (سیف Cif) تعیین می‌گردد.

۲- مالیات انواع توتون پیپ و تنباکوی آماده مصرف تولید داخلی به میزان ده درصد (۱۰٪) قیمت درب کارخانه و وارداتی به میزان چهل درصد (۴۰٪) قیمت کالا، بیمه و کرایه تا بندر مقصد (سیف Cif) تعیین می‌گردد.

جزءهای (۱) و (۲) بند (الف) ماده (۷۳) در طول اجرای قانون برنامه در بخش‌های مغایرت بر ماده (۵۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ حاکم هستند.

ب- وزارت صنعت، معدن و تجارت از ابتدای سال ۱۳۹۶ موظف است:

۱- قیمت خرده‌فروشی انواع سیگار و محصولات دخانی مأخذ محاسبه مالیات موضوع این ماده را به مراجع ذی‌ربط و برای درج بر روی پاکت محصول اعلام نماید.



۲- امکان دسترسی برخط سازمان امور مالیاتی کشور به سامانه (سیستم) اطلاعاتی واردات، تولید و توزیع سیگار و انواع محصولات دخانی را فراهم نماید.

حکم بند (ب) ماده (۷۳) این قانون در موارد مغایرت بر سایر مواد حاکم است.

پ- مالیات موضوع این ماده تابع کلیه احکام مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده به استثناء نرخ مضاعف مالیات این ماده خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است مالیات موضوع این ماده را وصول و آن را به ردیف درآمدی نزد خزانه‌داری کل کشور واریز نماید.

ت- با لازم‌الاجراء شدن این قانون، علاوه بر عوارض موضوع بند (الف) این ماده، مالیات عملکرد، مالیات بر ارزش افزوده، حقوق ورودی، حق انحصار و بند (ب) ماده (۶۹) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) نیز به محصولات دخانی اعمال می‌گردد.

تبصره- صددرصد (۱۰۰٪) درآمدهای حاصل از اجرای بند (الف) این ماده طی ردیفهایی که در بودجه‌های سنواتی مشخص می‌شود در جهت کاهش مصرف دخانیات، پیشگیری و درمان بیماری‌های ناشی از آن، بازتوانی و درمان عوارض حاصله-از مصرف آن و توسعه ورزش موضوع بند (ب) ماده (۶۹) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ در اختیار وزارتخانه‌های ورزش و جوانان، آموزش و پرورش و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی قرار می‌گیرد.

احکام مواد (۷۰)، (۷۲) و (۷۳) این قانون بر احکام قانون ساختار جامع رفاه و تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۸۳/۲/۲۱ حاکم است.

### بند م تبصره ۶ بودجه ۱۳۹۷

از ابتدای سال ۱۳۹۷ به قیمت خرده فروشی هر نخ سیگار تولید داخل با نشان ایرانی هفتاد و پنج (۷۵) ریال، تولید مشترک صد و پنجاه (۱۵۰) ریال، تولید داخل با نشان بین‌المللی دویست و پنجاه (۲۵۰) ریال و وارداتی ششصد (۶۰۰) ریال به عنوان عوارض اضافه می‌گردد. وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است مبالغ مزبور را از تولیدکنندگان و واردکنندگان حسب مورد اخذ و به حساب درآمد عمومی موضوع ردیف ۱۶۰۱۹۰ این قانون واریز نماید. معادل درآمد حاصل از اجرای این بند پس از واریز به حساب درآمد عمومی نزد خزانه‌داری کل کشور، طی ردیف‌های شماره ۱۲۷۵۰۰، ۱۲۸۵۰۰ و ۱۲۹۰۰۰ در جهت کاهش مصرف دخانیات، پیشگیری و

درمان بیماری‌های ناشی از آن، بازتوانی و درمان عوارض حاصل از مصرف و توسعه ورزش، در اختیار وزارتخانه‌های ورزش و جوانان به میزان سی درصد (۳۰٪)، آموزش و پرورش به میزان بیست درصد (۲۰٪) و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به میزان پنجاه درصد (۵۰٪) قرار می‌گیرد

### بند ف تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۰

در اجرای ماده (۷۳) قانون برنامه ششم توسعه، از ابتدای سال ۱۴۰۰ به قیمت خرده فروشی هر نخ سیگار تولید داخل با نشان ایرانی مبلغ دویست و پنجاه (۲۵۰) ریال، تولید داخل با نشان (برند) بین المللی مبلغ پانصد (۵۰۰) ریال، هر نخ سیگار وارداتی مبلغ یکهزار و پانصد (۱۵۰۰) ریال و هر بسته پنجاه گرمی تنباکوی قلیان داخلی سی و سه هزار (۳۳۰۰۰) ریال به عنوان مالیات و هر بسته پنجاه گرمی تنباکوی وارداتی یکصد هزار (۱۰۰۰۰۰) ریال به عنوان حقوق ورودی اضافه می‌گردد

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

#### دستورالعمل شماره ۵۰۲ مورخ ۱۳۹۶/۰۲/۱۷

در راستای قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، نظر به اینکه بر اساس حکم ماده (۷۳) این قانون مقرر شده است "از ابتدای اجرای قانون برنامه تولید و واردات انواع سیگار و محصولات دخانی علاوه بر مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷، مشمول مالیات به شرح زیر است:

- ۱- مالیات هر پاکت انواع سیگار تولید داخلی به میزان ده درصد (۱۰٪) قیمت درب کارخانه و تولید مشترک بیست درصد (۲۰٪)، تولید داخل با نشان بین المللی (برند) بیست و پنج درصد (۲۵٪) قیمت درب کارخانه و وارداتی به میزان چهل درصد (۴۰٪) قیمت کالا، بیمه و کرایه تا بندر مقصد (سیف Cif) تعیین می‌گردد.
- ۲- مالیات انواع توتون پیپ و تنباکوی آماده مصرف تولید داخلی به میزان ده درصد (۱۰٪) قیمت درب کارخانه و وارداتی به میزان چهل درصد (۴۰٪) قیمت کالا، بیمه و کرایه تا بندر مقصد (سیف Cif) تعیین می‌گردد.

بنابراین مقتضی است ادارات کل امور مالیاتی ذی‌ربط و تولید کنندگان و وارد کنندگان به منظور اجرای صحیح مقررات و اتخاذ رویه واحد و نیز وصول مالیات موضوع این ماده و واریز به حساب درآمد عمومی کشور، اقدامات زیر را به مرحله اجرا در آورند.

۱. با توجه به نقش و اهمیت جایگاه اطلاع رسانی در راستای ایجاد بستر مناسب اجرای مقررات نسبت به شناسایی تولید کنندگان و وارد کنندگان انواع سیگار اعم از تولید داخل، مشترک و وارداتی و توتون پپ و تنباکوی آماده مصرف اقدام و اجرای کلیه تکالیف قانونی از جمله ثبت نام (برای مودیان فاقد ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده)، صدور صورت حساب، اخذ مالیات از خریداران، ارائه اظهارنامه و واریز مالیات ظرف مهلت مقرر به حساب شماره ۴۰۰۱۰۰۱۰۰۳۰۱۸۴۸۷ نزد خزانه داری کل کشور تحت عنوان تمرکز وجوه درآمد موضوع ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه (ردیف درآمدی ۱۱۰۵۱۵) را مورد تأکید قرار دهند.

ضمناً فهرست وارد کنندگان و تولید کنندگان انواع سیگار، توتون پپ و تنباکوی آماده مصرف اخذ شده از مرکز برنامه ریزی و نظارت بر دخانیات کشور پیوست دستورالعمل می‌باشد. فهرست مزبور رافع مسوولیت ادارات کل امور مالیاتی در شناسایی و ثبت نام سایر تولید کنندگان و وارد کنندگان نخواهد بود.

۲. میزان مالیات مزبور برای انواع سیگار و انواع توتون پپ و تنباکوی آماده مصرف تولید داخل ده درصد (۱۰٪) قیمت درب کارخانه، انواع سیگار تولید مشترک بیست درصد (۲۰٪) و تولید داخل - با نشان بین المللی (برند) بیست و پنج درصد (۲۵٪) قیمت درب کارخانه و برای انواع سیگار و توتون پپ و تنباکوی آماده مصرف وارداتی چهل درصد (۴۰٪) قیمت کالا، بیمه و کرایه تا بندر مقصد (سیف Gif) می‌باشد.

۳. تولید کنندگان و وارد کنندگان انواع سیگار، توتون پپ و تنباکوی آماده مصرف مکلفند در صورتیکه فاقد ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند نسبت به ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده اقدام نمایند.

۴. در اجرای بند (پ) ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، گمرک - جمهوری اسلامی ایران در راستای تبصره (۱) ماده (۲۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف است مالیات موضوع این ماده را به مأخذ ارزش سیف و قبل از ترخیص به صورت علی الحساب از وارد کنندگان انواع سیگار و توتون پپ و تنباکوی آماده مصرف وصول و ضمن درج در پروانه های گمرکی و یا فرم های مربوط حسب مورد مالیات را به حساب شماره ۴۰۰۱۰۰۱۰۰۳۰۱۸۴۸۷ نزد خزانه داری کل کشور تحت عنوان تمرکز

وجوه درآمد موضوع ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه (ردیف ذرآمدی ۱۱۰۵۱۵) واریز و اطلاعات مربوط به واردکنندگان را حداکثر به صورت ماهانه به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه نماید.

۵. واردکنندگان انواع سیگار، توتون پپ و تنباکوی آماده مصرف وارداتی مکلفند- مالیات- موضوع- این ماده را با اعلام گمرک جمهوری اسلامی ایران قبل از ترخیص از گمرک به صورت علی الحساب به حساب تعیین شده واریز نمایند.

۶. تولیدکنندگان و واردکنندگان مکلفند مالیات مزبور را به مأخذ قیمت درب کارخانه- یا ارزش سیف (قیمت کالا، بیمه و کرایه حمل تا بندر مقصد) حسب مورد با درج در صورت حساب های فروش از خریداران وصول نمایند.

۷. مالیات موضوع این قانون، مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده، سایر مالیات های غیر مستقیم و عوارضی که هنگام عرضه محصولات مزبور به آن تعلق گرفته است مأخذ محاسبه مالیات مزبور نمی باشد.

۸. تولیدکنندگان و واردکنندگان مکلفند اظهارنامه هر دوره مالیاتی را طبق نمونه پیوست این دستورالعمل در سامانه مالیات بر ارزش افزوده حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضاء هر دوره تسلیم و مالیات دوره را پس از کسر علی الحساب مالیات موضوع این ماده که در گمرک پرداخت نموده اند در مهلت مقرر مذکور به حساب موضوع بند (۱) این دستورالعمل واریز نمایند.

۹. دوره مالیاتی موضوع این ماده منطبق با دوره های مالیاتی موضوع ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

۱۰. صادرات انواع سیگار، توتون پپ و تنباکوی آماده مصرف به خارج از کشور مشمول مالیات موضوع ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران نمی باشد.

۱۱. شناسائی، نحوه رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول مالیات، مراحل دادرسی مالیاتی موضوع این ماده تابع احکام قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد و ادارات کل امور مالیاتی مکلفند در پایان هر دوره مالیاتی نسبت به پیگیری، رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات موضوع این ماده اقدام نمایند. عدم رعایت تکالیف قانونی توسط واردکنندگان و تولیدکنندگان انواع سیگار و توتون پپ و تنباکوی آماده مصرف مشمول جرائم موضوع مواد (۲۲) و (۲۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد.

۱۲. احکام موضوع ماده (۱۶۷) و (۱۹۱) قانون مالیات های مستقیم در خصوص تقسیط و بخشودگی جرائم مربوط با رعایت شرایط مقرر در مواد یاد شده در خصوص مالیات موضوع این ماده لازم الاجرا خواهد بود.

مسئولیت حسن اجرای این دستورالعمل بر عهده مدیران کل امور مالیاتی ذی‌ربط خواهد بود. بدیهی است در صورت هرگونه ابهام مراتب را از دفتر نظارت بر امور اجرایی مالیات بر ارزش افزوده پیگیری نمایید.

### دستورالعمل ۵۰۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۰۱

در اجرای بند (ف) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل - کشور که مقرر می - دارد «در اجرای ماده (۷۳) قانون برنامه ششم توسعه، از ابتدای سال ۱۴۰۰ به قیمت خرده فروشی هر نخ سیگار تولید داخل با نشان ایرانی مبلغ دوپست و پنجاه (۲۵۰) ریال، تولید داخل با نشان (برند) بین‌المللی مبلغ پانصد (۵۰۰) ریال، هر نخ سیگار وارداتی مبلغ یک هزار و پانصد (۱۵۰۰) ریال و هر بسته پنجاه گرمی تنباکوی قلیان داخلی سی و سه هزار (۳۳۰۰۰) ریال به عنوان مالیات و هر بسته پنجاه گرمی تنباکوی وارداتی یکصد هزار (۱۰۰۰۰۰) ریال به عنوان حقوق ورودی اضافه می‌گردد.» مقتضی است ادارات کل امور مالیاتی، تولیدکنندگان و واردکنندگان سیگار و تنباکوی قلیان به منظور اجرای صحیح مقررات و وصول مالیات موضوع این حکم علاوه بر مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده و مالیات موضوع ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ضمن رعایت مفاد دستورالعمل شماره ۵۰۲/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۷/۰۲/۱۳۹۶، موارد زیر را اجرا نمایند:

۱- تولیدکنندگان انواع سیگار و تنباکوی قلیان و همچنین واردکنندگان انواع سیگار در اجرای حکم بند (ف) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، با استناد به بند (پ) ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی - ایران، ملزم به - اجرای کلیه تکالیف پیش‌بینی شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده از جمله صدور صورت حساب، ارائه اظهارنامه و واریز مالیات متعلق ظرف مهلت مقرر می‌باشند.

۲- میزان مالیات مزبور به ازای هر نخ سیگار تولید داخل با نشان ایرانی مبلغ دوپست - و - پنجاه (۲۵۰) ریال، تولید داخل با نشان بین‌المللی مبلغ پانصد (۵۰۰) ریال، هر - نخ سیگار وارداتی مبلغ یک - هزار - و - پانصد (۱۵۰۰) ریال و هر بسته پنجاه گرمی تنباکوی قلیان داخلی سی و سه هزار (۳۳۰۰۰) ریال می باشد. بدین منظور اشخاص مزبور مکلفند مالیات مورد حکم را به صورت مجزا از بهای فروش کالا، در صورت حساب‌های فروش درج و از خریداران وصول نمایند.

۳- مالیات موضوع این حکم، جزء مأخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده نبوده و به موجب بند(۱) ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم برای عاملین پخش و توزیع کنندگان، به عنوان بخشی از بهای تمام شده کالا قابل احتساب می باشد.

۴- در اجرای بند (ف) تبصره(۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، گمرک جمهوری اسلامی ایران در راستای تبصره (۱) ماده (۲۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف است مالیات موضوع این حکم را قبل از ترخیص از واردکنندگان انواع سیگار وصول و ضمن درج در پروانه‌های گمرکی و یا فرم‌های مربوط حسب مورد، به حساب شماره ۴۰۰۱۰۰۱۰۰۳۰۱۸۴۸۷ واریز و اطلاعات مربوط به واردکنندگان را پس از هر دوره مالیاتی به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه نماید. مالیات پرداخت شده در مبادی گمرکی به عنوان پیش پرداخت مالیات موضوع حکم صدرالاشاره محسوب و در زمان رسیدگی و مطالبه مالیات متعلقه منظور خواهد شد.

۵- تولیدکنندگان و واردکنندگان سیگار و تولیدکنندگان تنباکوی قلیان مکلفند اظهارنامه موضوع ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه را از طریق سامانه مالیات بر ارزش افزوده، حداکثر ظرف پانزده روز پس از تاریخ انقضای هر دوره مالیاتی (منطبق با دوره مالیاتی موضوع ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده) تسلیم و مالیات متعلق را به حساب شماره ۴۰۰۱۰۰۱۰۰۳۰۱۸۴۸۷ نزد خزانه‌داری کل کشور تحت عنوان تمرکز وجوه درآمد موضوع ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه واریز نمایند.

۶- صادرات انواع سیگار و تنباکوی قلیان داخلی به خارج از کشور مشمول مالیات موضوع این حکم نمی باشد.  
۷- ادارات کل امور مالیاتی مکلفند در پایان هر دوره مالیاتی نسبت به شناسایی و ثبت نام، رسیدگی، تشخیص و مطالبه مالیات متعلقه و عنداللزوم اجرای فرآیند دادرسی مالیاتی و وصول مالیات موضوع این حکم وفق مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده، اقدام نمایند.

۸- واردکنندگان و تولیدکنندگان انواع سیگار و تنباکوی قلیان داخلی در صورت عدم رعایت تکالیف قانونی، مشمول جرائم موضوع مواد (۲۲) و (۲۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهند بود.

۹- احکام موضوع مواد (۱۶۷) و (۱۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص تفسیط مالیات موضوع این بند و نیز بخشودگی جرائم مربوط با رعایت شرایط مقرر در مواد قانونی یادشده، جاری خواهد بود.

۱۰- با توجه به نقش و اهمیت اطلاع رسانی در راستای ایجاد بستر مناسب اجرای قانون، ادارات کل امور مالیاتی موظفند نسبت به اطلاع رسانی به مشمولین اجرای این حکم اقدام مقتضی را معمول نمایند. لازم به ذکر است اظهارنامه‌ی ویژه‌ای در راستای این دستورالعمل در سامانه مالیات بر ارزش افزوده بارگذاری شده است.

### بخشنامه شماره ۷۵ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۱

نظر به اینکه به موجب بند (۲) ماده (۵۵) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰، مقررات ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران نسخ گردیده است، لذا حکم مالیاتی بند (ف) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور که در راستای اصلاح و اضافه شدن نرخ مالیات موضوع ماده (۷۳) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران وضع شده است، نسخ ضمنی گردیده، بنابراین مالیات و عوارض انواع سیگار و محصولات دخانی از تاریخ ۱۳/۱۰/۱۴۰۰ می بایست مطابق نرخ‌های موضوع بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰ وصول شود.

### استاندارد(های) حسابداری مربوط

استاندارد حسابداری خاصی در باب این مطلب وجود ندارد و بسته به نوع رویداد مالی، هر کدام از استانداردهای شناسایی درآمد و هزینه و غیره می تواند کاربرد داشته باشد.

### جمع بندی و نتیجه گیری

سیگار و محصولات دخانی به عنوان کالاهای آسیب رسان دارای مقررات خاص خود می باشد. در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ نرخ سیگار و محصولات دخانی به عنوان کالاهای خاص ۱۲٪ و ۳٪ می باشد. و طبق تبصره ۴ ماده ۱۷ صرفاً در مرحله واردات، تولید و توزیع مجدد اعتبار مالیاتی برای مودیان کارسازی می گردد.

در ماده ۷۳ قانون برنامه پنجساله توسعه ششم، علاوه بر نرخ‌های مذکور، با توجه به تولید داخل بودن و یا واردات و ... بودن عوارضی به ازای هر نخ و یا بسته سیگار و توتون وضع گردید و واردکنندگان و تولیدکنندگان مکلف به دریافت از خریداران و واریز به حساب‌های سازمان شدند. پیرو ماده قانونی مذکور دستورالعمل مربوطه به شماره ۵۷۲ سال ۱۳۹۶ صادر گردید. پس از آن در قانون بودجه ۹۷ و قانون بودجه ۱۴۰۰، مبالغ عوارض تعیین شده در قانون توسعه ششم افزایش یافت و متعاقباً دستورالعمل شماره ۵۷۳ در سال ۱۴۰۰ در این خصوص صادر گردید. پس از آن با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده جدید در سال ۱۴۰۰، مقررات قبلی منسوخ گردیده، بنابراین مالیات و عوارض انواع سیگار و محصولات دخانی از تاریخ ۱۳/۱۰/۱۴۰۰ می‌بایست مطابق نرخ‌های موضوع بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰ وصول گردد.





---

# رسیدگی تراکنش‌ها

### کلیات

با توجه به اینکه هر درآمدی در انتهای زنجیره تامین ارزش بایستی به وجه نقد تبدیل گردد در راستای ماده ۲۳۱ و ۱۶۹ مکرر ق.م.م.پس از رایزنی‌های سازمان امور مالیاتی با بانک‌ها و بانک مرکزی از ابتدای سال ۱۳۹۵ میسر شد که اطلاعات بانکی تراکنش‌های مالی اشخاص حقیقی و حقوقی با اهمیت به منظور شناسایی و رسیدگی و وصول مالیات مودیانی که تاکنون شناسایی نشده‌اند در خصوص سال‌های پس از ۱۳۸۷ در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار گرفت و این سازمان اقدام به صدور دستورالعمل‌های مربوط و انجام رسیدگی‌ها نمود.

### مواد قانونی مرتبط

**ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م.مصوب ۱۳۹۴:** به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مودیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود.

وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شهرداری‌ها، موسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانکها و موسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند.

الف - اطلاعات هویتی:

۱- اطلاعات هویتی و مکانی اشخاص حقیقی و حقوقی

۲- مجوزهای فعالیت اقتصادی و همچنین مجوزهای مربوط به انجام معاملات تجاری و عقد قراردادها

ب - اطلاعات معاملاتی اشخاص:

۱- معاملات (خرید و فروش دارایی‌ها، کالاها و خدمات)

۲- تجارت خارجی (واردات و صادرات کالاها و خدمات)

- ۳- قراردادهای مربوط به انجام معاملات و فعالیت‌های تجاری
  - ۴- قراردادهای مربوط به انجام عملیات پیمانکاری و هرگونه خدمات
  - ۵- اطلاعات مربوط به خرید و فروش ارز و سکه طلا
  - ۶- اطلاعات انواع بیمه‌نامه‌های صادره و خسارت‌های پرداختی
  - ۷- بارنامه و صورت وضعیت حمل و نقل بار و مسافر
- پ - اطلاعات مالی، پولی و اعتباری و سرمایه‌ای اشخاص:
- ۱- جمع گردش سالانه (دوره مالی) نقل و انتقال سهام و سایر اوراق بهادار
  - ۲- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع حسابهای بانکی
  - ۳- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع سپرده‌ها و سود آنها
  - ۴- تسهیلات بانکی اعم از ارزی و ریالی در قالب کلیه عقود و همچنین کلیه تعهدات اعم از گشایش اعتبار اسنادی و تنزیل اعتبار اسنادی، ضمانت‌ها و نظایر آن
- ت - اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک و همچنین نقل و انتقال آنها
- ث - سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی که با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران به موارد مزبور اضافه خواهد شد.
- تبصره ۱- کلیه اشخاص و مراجعی که به نحوی در جریان عملیات مربوط به مالکیت، نگهداری، انتقالات، خدمات بیمه‌ای و معاملات دارایی‌های مذکور می‌باشند موظفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور مقرر می‌دارد اطلاعات مربوط را به آن سازمان ارائه دهند.
- متخلف از مفاد حکم این تبصره علاوه بر مسوولیت تضامنی که با مودی در پرداخت مالیات خواهد داشت مشمول جریمه‌ای معادل یک‌دوم تا دو برابر مالیات پرداخت شده خواهد بود.
- تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور موظف است امکان دسترسی برخط (آنلاین) بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بیمه مرکزی، گمرک جمهوری اسلامی ایران، سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و همچنین سایر دستگاههای اجرائی را به فهرست بدهکاران مالیاتی فراهم آورد تا استفاده کنندگان مذکور بتوانند با حفظ طبقه‌بندی، اطلاعات دریافتی را در ارائه خدمات به اشخاص بدهکار مالیاتی لحاظ کنند.

تبصره ۳- اشخاص متخلف از حکم این ماده علاوه بر محکومیت به مجازات مقرر در این قانون، مسوول جبران زیانها و خسارات وارده به دولت خواهند بود.

تبصره ۴- دستگاههای اجرائی که مطابق قانون نیاز به این اطلاعات دارند، مجازند با تصویب هیأت وزیران و حفظ طبقه‌بندی مربوط، از اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعات موضوع این ماده در حد نیاز استفاده کنند.

تبصره ۵- ترتیبات اجرای احکام این ماده و نحوه دسترسی برخط، تعیین حد آستانه (تعیین حداقل رقم اطلاعات)، دریافت و ارسال اطلاعات و مهلت آن با حفظ محرمانه بودن آن از اشخاص مذکور به موجب آیین‌نامه‌ای است که ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و مشارکت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تهیه می‌شود و به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری می‌رسد.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

ماده ۸ آیین‌نامه موضوع تبصره ۵ ماده ۱۶۹ مکرر: حد آستانه اطلاعات پولی، مالی اشخاص حقیقی که بانک‌ها می‌بایست در اختیار سازمان قرار دهد به این صورت تعریف شده است؛ جمع گردش بدهکار یا بستانکار کلیه حساب‌های سپرده اشخاص که در طی سال شمسی پنج میلیارد ریال (یا معادل ارزی این مبلغ) یا بیشتر باشد. در خصوص اشخاص حقوقی حد آستانه‌ای تعریف نشده و کل اطلاعات می‌بایست در اختیار سازمان قرار بگیرد تا سازمان اطلاعات را پالایش و به ترتیب اهمیت مبلغ و موضوع فعالیت اقدام به بررسی نماید.

### بخشنامه نحوه بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش‌های بانکی

شماره: ۱۱/۱۴۰۱/۲۰۰ تاریخ: ۱۱/۰۲/۱۴۰۱

نظر به برخی اعتراضات واصله درخصوص نحوه رسیدگی به تراکنش‌های بانکی و به منظور تکریم مؤدیانی که در موعد مقرر نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیات بر درآمد اقدام نموده‌اند و در راستای مفاد بند «۱۳» بخشنامه شماره ۱۶/۹۹/۲۰۰ مورخ ۳۱/۰۱/۱۳۹۹ مبنی بر عدم ورود به مواردی که امکان دسترسی به حساب‌های بانکی برای ادارات امور مالیاتی وجود داشته است و همچنین مفاد بند ۱۸ بخشنامه یاد شده با موضوع مبنا بودن اظهارات مکتوب مؤدیان (مادامی که اسناد و مدارک مثبته‌ای دال بر خلاف اظهارات یاد شده بدست نیاید)، مقرر می‌گردد:

ادارات امور مالیاتی از رسیدگی به تراکنش‌های بانکی سال‌های ۱۳۹۷ و قبل، مربوط به سنواتی که مؤدیان مذکور اظهارنامه خود را تسلیم نموده و تا تاریخ صدور این بخشنامه، تراکنش مذکور رسیدگی و منجر به صدور برگ تشخیص مالیات نگردیده، اجتناب نمایند و اطلاعات تراکنش‌های بانکی مربوط به این دسته از مؤدیان را جهت پالایش مجدد و مطابقت با کلیه اطلاعات موجود در بانکهای اطلاعاتی سازمان به معاونت فناوری سازمان (دفتر علوم داده‌های مالیاتی) ارسال نمایند.

رعایت کلیه مفاد بخشنامه شماره ۱۶/۹۹/۲۰۰ مورخ ۳۱/۰۱/۱۳۹۹ علی‌الخصوص بندهای «۱»، «۹»، «۱۱» و «۱۸» آن به منظور جلوگیری از ورود به امر حسابرسی تراکنش‌های بانکی در موارد غیرضروری، مستندسازی گزارش‌های رسیدگی با استفاده از شواهد کافی و قابل اطمینان، پرهیز از حدس و گمان تعیین شغل مؤدی بدون وجود مستندات، پذیرش اظهارات مکتوب مؤدیان در خصوص ماهیت هر یک از تراکنش‌های بانکی سال ۱۳۹۷ و قبل از آن (در صورتی که اسناد و مدارک مثبتی دال بر خلاف اظهارات مؤدی بدست نیاید) در رسیدگی به تراکنش‌های بانکی مورد تأکید می‌باشد.

### **بخشنامه نحوه بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش‌های بانکی**

**شماره: ۱۶/۹۹/۲۰۰ تاریخ: ۳۱/۰۱/۱۳۹۹**

به منظور ایجاد وحدت رویه و ساماندهی در بررسی و رسیدگی به تراکنش‌های بانکی مشکوک ارسالی به ادارات کل امور مالیاتی، مقرر می‌دارد:

۱- به منظور هدایت، هماهنگی و نظارت بر حسن اجرای این بخشنامه، در هریک از ادارات کل امور مالیاتی، کمیته ویژه ای متشکل از مدیر کل امور مالیاتی (رییس کمیته)، معاون حسابرسی مالیاتی (دبیر کمیته) و سایر معاونین حسب مورد، رییس امور حسابرسی مالیاتی (مدیر حسابرسی مالیاتی) ذی ربط، نماینده دادستانی انتظامی مالیاتی، مسئول حراست اداره کل و روسای گروه حسابرسی ویژه حسب مورد تشکیل و پس از دریافت اطلاعات پولی و مالی از جمله تراکنش‌های بانکی از دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی، با امعان نظر به اینکه کلیه اقلام پولی وارده به حساب‌های بانکی مؤدیان مالیاتی به تنهایی دلیلی بر وجود درآمد نبوده و می‌بایستی در بررسی و حسابرسی مالیاتی واقعیت امر مد نظر قرار گیرد، بنابراین کمیته فوق قبل از دعوت از مؤدی و ورود به امر حسابرسی مالیاتی، حجم ریالی گردش حساب‌های بانکی واصله را با سوابق مالیاتی و حجم فعالیت‌های تشخیصی مؤدی

یاسایر فعالیت‌های مالی اشخاص مطابقت داده و در صورتی که اکثریت اعضاء، اطلاعات تراکنش‌های بانکی واصله برای هر سال را با عملکرد مالی و یا مالیاتی همان سال مؤدی و مالیات‌های تشخیصی و مطالبه شده به صورت تقریبی همخوان بدانند، الزامی به حسابرسی مالیاتی اطلاعات فوق نبوده و از این حیث مالیاتی متصور نخواهد بود. در راستای این حکم صرفاً صورتجلسه ای مبنی بر عدم نیاز به صدور برگ تشخیص مالیات توسط کمیته مذکور تنظیم و از طریق اداره کل ذی ربط برای دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی ارسال می‌شود. لکن در صورتی که پس از بررسی‌های مربوطه از نظر کمیته، اطلاعات تراکنش‌های بانکی قابل بررسی تشخیص داده شود موضوع بررسی‌ها می‌بایست برابر سایر بندهای این بخشنامه انجام پذیرد.

در اجرای این بند در صورت لزوم و بنا به تشخیص رییس یا دبیر کمیته می‌توان از نظرات کارشناسی گروه‌های تخصصی ذی ربط حسب مورد استفاده کرد.

۲- کلیه اطلاعات مربوط به تراکنش‌های بانکی که قبلاً از طریق دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی ارسال شده است، جهت بررسی و انطباق با داده‌های موجود در سامانه‌های اطلاعات مالیاتی مجدداً توسط دفتر مذکور پالایش، تلخیص و نتیجه اطلاعات پالایش شده حداکثر تا پایان خردادماه سال ۱۳۹۹ برای ادارات کل ذی ربط ارسال می‌شود.

۳- اطلاعات تراکنش‌های بانکی مشکوک توسط دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی باید حداقل یک ماه قبل از انقضای مهلت رسیدگی (مرور زمان موضوع ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم) در اختیار ادارات کل امور مالیاتی قرار گیرد.

در صورت دریافت اطلاعات تراکنش‌های بانکی از سایر مراجع، مراتب را برای ثبت و نگهداری سوابق به دفتر مذکور اعلام نمایند.

بدیهی است این حکم مانع رسیدگی و حسابرسی مالیاتی اطلاعات واصله پس از مهلت مقرر (کمتر از یک ماهه فوق) توسط ادارات کل امور مالیاتی حسب مفاد این بخشنامه نخواهد بود و ادارات کل امور مالیاتی صرفاً می‌بایست تاخیر در ارسال را به معاونت حقوقی و فنی مالیاتی گزارش نمایند.

۴- در هر اداره کل متناسب با حجم اطلاعات دریافتی قابل رسیدگی طبق نظر کمیته موضوع بند یک فوق، یک یا چند گروه رسیدگی ویژه زیر نظر یکی از روسای امور مالیاتی که در امر حسابرسی مالیاتی دارای تبحر، دانش

و تجربه کافی باشند تشکیل و مشخصات مأموران مالیاتی مذکور به همراه رونوشتی از احکام صادره برای ایشان به دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی ارسال شود.

در خصوص عملکرد سال ۱۳۹۷ و سال‌هایی که قبلاً پرونده عملکرد مؤدی موردنظر در سامانه سنیم حسابرسی شده نیز می‌بایست رسیدگی‌ها و حسابرسی‌ها براساس فرآیندهای مربوط در سامانه مزبور انجام پذیرد.

۵- چنانچه تراکنش‌های بانکی واصله متعلق به اشخاص حقوقی دارای پرونده یا اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) دارای یک پرونده در نظام مالیاتی باشند، بلافاصله و حداکثر ظرف مدت پنج روز کاری پس از دریافت اطلاعات تراکنش‌های بانکی حسب نظر کمیته موضوع بند یک فوق، در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار گیرد.

بدیهی است در راستای اجرای این بند چنانچه با بررسی‌های بعدی مشخص شود در اجرای مقررات ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم اطلاعات تراکنش‌های بانکی واصله اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) مربوط به شغل یا محل دیگری است در اجرای مقررات قانونی می‌بایست پرونده جدیدی حسب مقررات تشکیل شود و اقدامات لازم صورت پذیرد.

۶- چنانچه تراکنش‌های بانکی واصله، متعلق به شخص حقیقی بوده که دارای بیش از یک پرونده در نظام مالیاتی در یک اداره کل باشد، حداکثر ظرف مدت دو هفته پس از دریافت اطلاعات تراکنش‌های بانکی، با دعوت کتبی از صاحب یا صاحبان حساب، کمیته موضوع بند ۱ ضمن اخذ توضیحات کتبی ایشان در ارتباط با تراکنش‌های بانکی واصله و ارتباط آنها با هر یک از پرونده‌های مالیاتی وی، نسبت به انجام تحقیقات لازم اقدام و با تنظیم فرم شماره یک پیوست که به امضای صاحب یا صاحبان حساب رسیده باشد، حسب نظر کمیته مذکور در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار گیرد. چنانچه در اجرای این بند مؤدی از امضای فرم شماره یک استنکاف نمود، یا حداکثر ظرف مدت یک هفته از تاریخ ابلاغ دعوت نامه، به اداره امور مالیاتی مراجعه ننمود و یا به هر دلیلی امکان دسترسی به مؤدی فراهم نشد، مراتب در متن فرم شماره یک قید و به تایید کمیته خواهد رسید و سپس پرونده متشکله به ضمیمه اطلاعات تراکنش‌های بانکی، حسب نظر کمیته در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار گیرد. در راستای مفاد این بند در صورتی که مؤدی دارای پرونده در دو یا چند اداره کل باشد اقدامات فوق توسط اداره کلی که اطلاعات تراکنش‌های بانکی برای آن اداره کل ارسال شده است انجام می‌پذیرد.



۷- چنانچه تراکنش‌های بانکی واصله، متعلق به اشخاص حقیقی و حقوقی فاقد پرونده در نظام مالیاتی کشور باشد، ادارات امور مالیاتی می‌بایست حداکثر ظرف مدت دو هفته پس از دریافت اطلاعات تراکنش‌های بانکی، نسبت به انجام تحقیقات لازم و با دعوت از صاحب یا صاحبان حساب نسبت به تعیین موضوع فعالیت ایشان و تکمیل فرم شماره دو پیوست اقدام و مطابق دستورالعمل‌های مربوط نسبت به ثبت نام و تشکیل پرونده برای اشخاص مذکور حسب مورد اقدام نماید. متعاقباً تراکنش‌های بانکی واصله، طبق نظر کمیته در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار گیرد. در صورتی که اینگونه اشخاص در پاسخ به دعوت کتبی به عمل آمده، از مراجعه حضوری یا ارسال پاسخ کتبی خودداری نمایند، ادارات مذکور مکلفند با جمع‌آوری اطلاعات لازم و تنظیم فرم شماره دو پیوست، نسبت به ثبت نام و تشکیل پرونده برای این قبیل اشخاص اقدام نموده و سپس حسب نظر کمیته، اطلاعات تراکنش‌های بانکی را در اختیار گروه رسیدگی ویژه قرار دهند.

۸- چنانچه براساس ادعای اشخاص حقیقی، اطلاعات تراکنش بانکی واصله این اشخاص مربوط به شخص دیگری بوده و طرف مقابل نیز کتبا این موضوع را اعلام و مدارک، مستندات و دلایلی مبنی بر رد موضوع وجود نداشته باشد، می‌بایست در راستای مقررات قانونی اقدامات لازم درخصوص شخص جدید انجام پذیرد.

نکات قابل توجه در رسیدگی به تراکنش‌های بانکی

۹- صرف نظر از پالایش‌های بعمل آمده در مراحل قبلی، گروه‌های رسیدگی موظف اند در رسیدگی‌های خود مبتنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای و با استفاده از شواهد کافی و قابل اطمینان از جمله اقرار کتبی مؤدی، اخذ تاییدیه از طرف حساب و ردیابی تراکنش‌ها، سابقه مؤدی، جستجو در کلیه سامانه‌های اطلاعاتی در دسترس و مطابقت آنها، تجزیه و تحلیل اطلاعات و استفاده از سایر تکنیک‌های حسابرسی که در گزارش خود مستند می‌نمایند نسبت به طبقه‌بندی تراکنش‌های بانکی واصله به شرح زیر اقدام نمایند.

در اجرای این بند تطبیق نظیر به نظیر تراکنش‌ها با موارد ذیل موضوعیت نداشته و صرفاً تطبیق کلی مبالغ کفایت دارد.

الف- تراکنش‌های بانکی که اساساً ماهیت درآمدی برای صاحب حساب ندارند از قبیل:

- تراکنش‌های بانکی مربوط به اعضای هیات مدیره و سهامداران اشخاص حقوقی با تایید شخص حقوقی مورد نظر

- دریافتی و پرداختی مرتبط به حق شارژ

- دریافتی و پرداختی به حساب بستگان (در صورتی که ماهیت درآمدی آن توسط اداره امور مالیاتی اثبات نشود)

- تسهیلات بانکی دریافتی
- انتقالی بین حسابهای شخص
- انتقال بین حسابهای شرکا در مشاغل مشارکتی
- تنخواه‌های واریزی به حساب اشخاص توسط کارفرما با تایید کارفرمای ذی ربط.
- دریافت‌ها و پرداخت‌های سهامداران و اعضای هیات مدیره اشخاص حقوقی که طرف مقابل آن در دفاتر شخص حقوقی در حسابهای دریافتی و پرداختی (جاری شرکا) منظور شده است.
- قرض و ودیعه دریافتی و پرداختی
- وجوه دریافتی ناشی از جبران خسارت
- انتقالی بین حساب‌های بانکی اشخاص در صورتی که مربوط به درآمد نباشد
- مبالغ دریافتی و پرداختی اشخاص به عنوان واسطه با توجه به فضای کسب و کار اشخاص حقیقی (در صورتی که ماهیت درآمدی آن توسط اداره امور مالیاتی اثبات نشود)
- ب- تراکنش‌های بانکی که ماهیت درآمدی دارند لیکن با رعایت مقررات از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات مقطوع یا نرخ صفر و یا مالیات آن کسر در منبع بوده باشد.
- در راستای اجرای این بند صرف عدم همخوانی ریال به ریال مبالغ نمی‌تواند مبنای عدم پذیرش اظهارات مکتوب مؤدی در خصوص فعالیت‌های مذکور باشد.
- پ- تراکنش‌های بانکی که ماهیت درآمدی دارند لیکن قبلاً در محاسبه مالیات منظور شده است.
- ت- تراکنش‌های بانکی که در طبقات الف، ب و پ فوق قرار نمی‌گیرند، حسب سایر بندهای این بخشنامه رسیدگی گردد.
- ۱۰- با توجه به احتمال عدم مستند سازی برخی از تراکنش بانکی در سنوات قبل از سال ۱۳۹۵ برای اشخاص حقیقی و به منظور تسهیل در فرایند گزارشگری مالیاتی این گونه مؤدیان مادامی که اسناد و مدارک مثبتی دال بر کسب درآمد از بابت تراکنش‌های کمتر از مبلغ یکصد و پنجاه میلیون ریال (به استثنای تراکنش‌های واریزی از طریق (POS) یا درگاه الکترونیکی پرداخت) در دسترس نباشد، این تراکنش‌ها در محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات منظور نخواهد شد.

بدیهی است در بررسی تراکنش‌های واریزی از طریق (POS) یا درگاه الکترونیکی پرداخت نیز می‌بایست ماهیت فعالیت‌های حوزه کسب و کار از جمله دریافت و پرداخت‌هایی که صرفاً برای دریافت وجه نقد و بدون ماهیت درآمدی انجام شده، مدنظر باشد.

۱۱- از حدس و گمان تعیین شغل مؤدی بدون وجود مستندات پرهیز شود و در موارد ابهام در خصوص موضوع فعالیت مؤدی برای راستی آزمایی و به منظور تشخیص صحیح نوع فعالیت، گروه رسیدگی موظف است علاوه بر استفاده از شواهد و قرائن در تشخیص نوع فعالیت مؤدی، نمونه‌ای از تراکنش‌های بانکی را از طریق ردیابی و حتی المقدور انطباق با طرف حساب آن رهگیری و مستندسازی نمایند.

سایر نکات قابل توجه در رسیدگی به تراکنش‌های بانکی:

۱۲- با توجه به اینکه اطلاعات واصله مربوط به تراکنش‌های بانکی در قالب اطلاعات پولی بوده و این امر می‌تواند موید وجود فعالیت مالی باشد لکن لزوماً میزان فعالیت‌های مالی با فعالیت‌های پولی مؤدیان یکسان نمی‌باشد، بنابراین می‌بایست در نظر داشت که کلیه اقلام وارده به حسابهای بانکی مؤدیان دلیلی بر وجود درآمد نبوده و این امر می‌بایست با توجه به ماهیت فعالیت

مؤدیان و واقعیت امر مدنظر گروه رسیدگی قرار گیرد.

۱۳- چنانچه به هر نحو تراکنش‌های بانکی ارسالی در حسابرسی‌های قبلی در اختیار ادارات امور مالیاتی قرار گرفته باشد اعم از اینکه شماره حساب‌های مربوطه در صورت مجلس‌های موضوع مواد ۹۷ و ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم درج شده یا در رسیدگی‌های قبلی اسناد و مدارک آن توسط مؤدی ارائه شده یا گردش حسابهای بانکی در دفاتر قانونی مؤدی ثبت شده باشد و همچنین در مواردی که ادارات امور مالیاتی در رسیدگی‌های قبلی از گردش حساب‌های مربوط اطلاع داشته باشند، حسابرسی مجدد تراکنش‌ها و یا حساب‌های بانکی مذکور موضوعیت نخواهد داشت.

۱۴- در صورتی که بخشی از اطلاعات و مدارک واصله یا بدست آمده مورد ابهام در پذیرش آنها از سوی گروه رسیدگی قرار گیرد اتخاذ تصمیم در قبول یا رد مدارک به کمیته موضوع بند یک این بخشنامه واگذار می‌شود و نظر کمیته ملاک عمل گروه رسیدگی خواهد بود.

۱۵- گروه رسیدگی کننده به اطلاعات تراکنش‌های بانکی واصله، علاوه بر رسیدگی در چارچوب قانون مالیاتهای مستقیم و مطالبه مالیات و جرایم متعلقه، موظفند با رعایت فراخوان‌های ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده و در چارچوب قانون مالیات بر ارزش افزوده، به صورت همزمان رسیدگی‌های لازم را به عمل آورده و حسب مورد برابر مقررات نسبت به مطالبه مالیات و عوارض متعلقه نیز اقدام نمایند.

۱۶- در صورتی که اشخاص حقیقی هیچگونه اطلاعاتی اعم از مستند و یا دلایل و قرائن، نسبت به حساب‌های بانکی در اختیار گروه رسیدگی قرار ندهند، گروه رسیدگی ضمن انجام اقدامات در قالب دستورالعمل کشف معاملات و عملیات مشکوک و شیوه گزارش دهی در سازمان امور مالیاتی می‌بایست حسب مقررات ماده ۹۳ قانون مالیاتهای مستقیم در قالب " اشتغال به مشاغل یا عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون " نسبت به مطالبه مالیات متعلقه و جرایم مربوطه اقدام نماید.

۱۷- برای عملکرد سال ۱۳۹۷ و قبل از آن در صورتی که با بررسی تراکنش‌های بانکی واصله با رعایت مفاد این بخشنامه، درآمد کتمان شده ای برای مؤدی متصور باشد، برای تعیین درآمد مشمول مالیات از ضرایب مالیاتی متناسب با فعالیت مؤدی و مرتبط به سال مالیاتی مربوط مندرج در دفترچه ضرایب مالیاتی موضوع ماده (۱۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ آن استفاده شود. بدیهی است در صورتی که برای تعیین درآمد مشمول مذکور در دفترچه ضرایب سال عملکرد مربوط ضریبی تعیین نشده باشد از طریق تبصره (۳) ماده (۱۵۴) قانون مذکور اقدام لازم صورت پذیرد. در اجرای مقررات این بند جریمه موضوع ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم از درآمدهای کتمان شده حسب مقررات قابل مطالبه می‌باشد.

۱۸- در راستای سیاست‌های اصولی سازمان مبنی بر تعامل با مؤدیان مالیاتی و رعایت اصل اعتماد به منظور ارتقای فرهنگ خود اظهاری مالیاتی و با توجه به اینکه اطلاعات حساب‌های بانکی فی نفسه موید در آمد اشخاص نمی‌باشد، کلیه ادارات امور مالیاتی در فرآیند حسابرسی مالیاتی تراکنش‌های بانکی مشکوک برای جمع آوری اسناد و مدارک و ارائه توضیحات لازم توسط مؤدیان مالیاتی، مهلت کافی و مورد نیاز را در نظر بگیرند. بدیهی است در اجرای مفاد این بند یکی از مهمترین اسناد و مدارک برای تعیین درآمد مشمول مالیات، اظهارات مکتوب مؤدیان در خصوص تراکنش‌های بانکی می‌باشد. بنابراین در مواردی که مؤدی در اظهار مکتوب خود ماهیت هر یک از تراکنش‌های بانکی سال ۱۳۹۷ و قبل از آن را اعلام نماید، در صورتی که اسناد و مدارک مثبتی دال بر

خلاف اظهارات مؤدی بدست نیاید، ملاک و مبنای رسیدگی ادارات امور مالیاتی قرار می‌گیرد. چنانچه متعاقبا اسناد و مدارک مثبتی ای دال بر فعالیت‌های اقتصادی مؤدی که بر خلاف اظهارات وی می‌باشد، بدست آید و این اسناد و مدارک ملاک مطالبه مالیات و جرائم متعلقه با رعایت مقررات قرار گیرد، با عنایت به مفاد ماده ۱۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم جرائم مالیاتی آن قابل بخشودگی نیست.

۱۹- در اجرای مقررات ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی، ادارات امور مالیاتی موظفند در صورت استعلام مؤدی در خصوص نحوه تشخیص یا محاسبه مالیات، تصویر گزارش نهایی و جزییات گزارشی که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است را به مؤدی تسلیم نماید و هرگونه توضیحی در این خصوص بخواهد به او بدهند. همچنین با اتخاذ ملاک از مقررات مذکور در این بند، ادارات امور مالیاتی مکلفند در صورت درخواست کتبی مؤدی، لوح فشرده یا تصویر تراکنش‌های بانکی مبنای محاسبه را به وی تحویل دهند. عدم رعایت مفاد این بند به منزله عدم رعایت موازین و نقض قوانین و مقررات بوده و تخلف اداری محسوب می‌شود.

۲۰- در مواردی که شخص حقیقی یا حقوقی صاحب حساب مدعی است وجوه واریزی به حساب وی مربوط به شخص یا اشخاص دیگری بوده که وی به عنوان حق العمل کار یا کارگزار یا نماینده برای آنها فعالیت می‌نموده است با امعان نظر به مقررات ماده ۳۵۷ قانون تجارت و در صورت معرفی صاحبان اصلی کالا و احراز این امر توسط ماموران رسیدگی کننده، محاسبه درآمد مشمول مالیات برای صاحب حساب (حق العمل کار، کارگزار یا نماینده) صرفاً "بر مبنای مبلغ حق العمل دریافتی انجام گیرد. در این راستا اطلاعات مربوط به تراکنش‌های مذکور حسب دستور مدیرکل امور مالیاتی جهت رسیدگی به درآمد مشمول مالیات صاحب کالا (آمر) در اختیار گروه رسیدگی ویژه یا در صورت عدم ارتباط با اداره کل دریافت کننده تراکنش‌ها، به اداره کل ذربط ارسال و مراتب به دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی اعلام گردد. باید توجه داشت در بسیاری از کسب و کارها از جمله مشاوران املاک، نمایشگاه‌های اتومبیل و فعالیت‌های دلالی و حق العمل کاری امکان دارد بسیاری از واریزی‌های بانکی مربوط به طرفین معامله و فعالیت‌های کسب و کار مؤدی باشد که این مورد باید در حسابرسی مورد توجه قرار گیرد.

۲۱- اداره کل امور مالیاتی ذیصلاح برای رسیدگی به تراکنش‌های بانکی ارسالی مؤدیان فاقد پرونده و سابقه مالیاتی، اداره کل امور مالیاتی محل اشتغال صاحب حساب (در صورت داشتن محل فعالیت) یا اداره کل امور مالیاتی محل سکونت صاحب حساب خواهد بود. در این گونه موارد و همچنین در مواردی که مؤدی در ادارات کل امور مالیاتی دارای پرونده باشد و بین ادارات کل امور مالیاتی از حیث تعیین اداره کل امور مالیاتی ذی صلاح اختلاف باشد، معاونت درآمدهای مالیاتی به عنوان مرجع تعیین اداره کل امور مالیاتی ذیصلاح اقدام خواهد نمود.

۲۲- رعایت کامل مفاد قانون مالیاتهای مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره در رسیدگی مالیاتی برای ماموران مالیاتی و مراجع دادرسی مالیاتی در اجرای این بخشنامه مورد تاکید می‌باشد. همچنین گزارش رسیدگی در اجرای این بخشنامه تحت نظارت مستقیم، مستمر و دقیق کمیته موضوع بند یک فوق تنظیم گردد.

۲۳- معاونت فناوری‌های مالیاتی موظف است حسب درخواست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی، ترتیبات لازم برای نظارت و پیگیری نتیجه اقدامات ادارات کل امور مالیاتی در رسیدگی به تراکنش‌های بانکی در اجرای این بخشنامه را بصورت سیستمی فراهم نماید.

۲۴- این بخشنامه جایگزین دستورالعمل‌های شماره ۵۰۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۲۴/۰۲/۱۳۹۶ و شماره ۵۲۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۰۲/۱۰/۱۳۹۶ گردیده و مفاد آن در خصوص کلیه پرونده‌های تراکنش‌های بانکی مطرح در مراحل رسیدگی و دادرسی مالیاتی جاری است.

۲۵- مسئولیت حسن اجرای این بخشنامه با مدیران کل امور مالیاتی ذی ربط بوده و دادستانی انتظامی مالیاتی و دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی بر اجرای آن نظارت خواهند داشت.

### نامه شماره ۳۷۵۹۸ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۳۱

نظر به اینکه تراکنش‌های بانکی سال‌های ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۷ اشخاص مشکوک به فرار مالیاتی در سامانه اطلاعات تراکنش‌های بانکی (BTIS) بارگذاری گردیده و گزارش تراکنش‌های بانکی و همچنین ریز تراکنش‌های بانکی پالایش شده مؤدیان مذکور به صورت سیستمی قابل بهره برداری برای ادارات کل می‌باشد، لذا منتفی است ادارات کل امور مالیاتی، ضمن مراجعه به سامانه مذکور و برداشت اطلاعات تراکنش‌های بانکی، نسبت به

رسیدگی بارعایت مقررات از جمله بخشنامه شماره ۱۴/۹۹/۲۰۰ مورخ ۳۱/۱۱/۱۳۸۹ و با در نظر گرفتن نکات ذیل اقدام نمایند:

۱. با توجه به تصمیمات اتخاذ شده توسط شورای معاونان محترم سازمان، اطلاعات تراکنش‌های بانکی سنوات ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۸ با جمع گردش بستانکار بررسی و پالایش شده سالانه کمتر از پنجاه میلیارد ریال که تا کنون مورد رسیدگی واقع نشده اند، مشمول حسابرسی و رسیدگی مالیاتی نمی‌باشند شایان ذکر است: تراکنش‌های بانکی سال ۱۳۹۸ مربوط به مؤدیان با ریسک بالا (که اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۸ آنها جهت رسیدگی در انبار حسابرسی ادارات کل امور مالیاتی بارگذاری شده اند) قبلاً توسط دفتر بازرسی و مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی به صورت پالایش شده (صرف نظر از مبلغ) در اختیار ادارات کل امور مالیاتی قرار گرفته تا بدون در نظر گرفتن حد آستانه فوق، در رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی مؤدیان لحاظ نمایند.

۲. کلیه تراکنش‌های بانکی ارسالی به ادارات کل، می‌بایست قبل از ارسال به ادارات امور مالیاتی و ورود به امر رسیدگی مالیاتی، جهت بررسی و اظهار نظر در اختیار کمیته موضوع بند (۱) بخشنامه صدر الاشاره قرار گرفته و پس از بررسی‌های فائوئی، صرفاً در صورت لزوم به حسابرسی بر اساس صورتجلسه کمیته، مراتب جهت رسیدگی به ادارات امور مالیاتی مربوطه ارسال شود، (به جزء تراکنش‌های بانکی مربوط به اظهارنامه‌های باریک سال ۱۳۶۸ که مقرر گردید همزمان با رسیدگی در اختیار گروه‌های رسیدگی قرار بگیرد و نیاز به طرح در کمیته مذکور ندارد). بدیهی است؛ رسیدگی مالیاتی تراکنش‌های بانکی قبل از اظهار نظر کمیته مذکور، موضوعیت ندارد.

۳. نکات زیر در بررسی تراکنش‌های بانکی مال یا سال‌های مورد رسیدگی مد نظر قرار گیرد

الف: دلایلی که به موجب آن از مالیات سال قبل رفع تعرف گردیده و یا موجبات تعدیل مالیات مورد مطالبه را فراهم نموده است. به: چنانچه در رسیدگی به تراکنش‌های بانکی سال یا سالهای قبل، عدم تعلق برخی از حسابهای بانکی به مؤدیة مورد تأیید قرار گرفته باشد

ج: تراکنش‌های بانکی حسابهایی که سال قبل آنها، با بررسی و تشخیص کمیته موضوع بند (۱) بخشنامه ۱۴/۹۹/۲۰۰ مورخ ۳۱/۱۱/۱۳۹۹ نیاز به رسیدگی نداشته است، با نظر کمیته، از دستور رسیدگی خارج شود.

۴. مدیران کل امور مالیاتی ترتیبی اتخاذ نمایند تا با زمانبندی مناسب نسبت به رسیدگی همزمان کلیه منابع مالیاتی تراکنش‌های بانکی با اولویت مؤدیان دارای تراکشی با مبالغ بالا، حداکثر تا پایان آذر ماه سال جاری اقدام نموده

و پس از تنظیم گزارشات رسیدگی و مطالبه مالیات ظرف مهلت مذکور درخصوص کلیه تراکنش‌های بانکی، علاوه بر ثبت نتیجه کلیه اقدامات در سامانه اطلاعات تراکنش‌های بانکی (BTIS) نتیجه را به صورت ماهانه به دفتر بازرسی و مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی گزارش نمایند مهلت رسیدگی فوق متناسب با تعداد مؤدیان مالیاتی بوده و برای ادارات کل امور مالیاتی مرکز، شمال، غرب و شرق تهران، شمیرانات و استان اصفهان تا پایان بهمن ماه سال جاری می‌باشد.

۵. چنانچه در حین حسابرسی مالیاتی برای گروه رسیدگی ویژه تراکنش بانکی مواردی مورد ابهام باشد، می‌بایست وفق مقررات بند ۱۴ بخشنامه فوق‌الذکر موضوع جهت اتخاذ تصمیم به کمیته بند یک بخشنامه موصوف ارجاع و نظر کمیته ملاک عمل گروه رسیدگی قرار گیرد.

۶. شایان ذکر است با عنایت به بند ۲ بخشنامه ۵۰۸/۹۹/۲۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۰۷ سازمان متبوع، نظر به تصریح قانونگذار مبنی بر تکلیف سازمان به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی مکته از طرح جامع مالیاتی برای مؤدیانی که از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت مقرر قانونی و مطابق مقررات اجتناب نموده‌اند، بررسی تراکنش‌های بانکی سال ۱۳۷۸ اشخاص حقیقی در صوفی الان اظهارنامه مستلزم تهیه اعلامها برنامه برآوردی برای مؤدیان مذکور می‌باشد. لذا ادارات کل امور مالیاتی تا زمان تعیین تکلیف نحوه تولید اظهارنامه برآوردی سال ۱۳۹۸ از ورود به امر رسیدگی این قبیل موارد اجتناب نمایند.

۷. مسئولیت اجرای موارد فوق از جمله طرح کلیه تراکنش‌های بانکی در کمپه یاد شده بر عهده مدیران کل محترم امور مالیاتی و نظارت بر حسن اجرای آن بر عهده دادستان محترم انتظامی مالیاتی می‌باشد.

### نامه شماره ۴۴۵۲۱ مورخ ۱۳۹۸/۰۵/۲۲

نظر به اینکه براساس بررسی‌های به عمل آمده و گزارشات واصله، در گزارشات رسیدگی به تراکنش‌های بانکی، گزارشات مجریان قرار، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و سایر مراجع دادرسی مالیاتی، صرفاً به دستورالعمل نحوه بررسی و رسیدگی به تراکنش‌های بانکی مشکوک به شماره ۵۰۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۲/۲۴ به عنوان مبنای رسیدگی اشاره می‌گردد که این شائبه را در مراجع برون سازمانی ایجاد نموده که مبنای رسیدگی بر اساس جزء «۲» بند «ب» ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحیه مورخ ۳۱/۰۴/۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم بوده و از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم الاجرا می‌باشد و در مواردی نیز مراجع دادرسی برون سازمانی با این توجیه که دستورالعمل فوق‌الذکر اشاره موجب



عطف به ماسبق نمودن قانون گردیده ، اقدام به نقض آراء هیاتهای حل اختلاف مالیاتی مربوط به رسیدگی تراکنشهای بانکی سنوات قبل از سال ۱۳۹۵ نموده اند. همانگونه که مستحضرید با عنایت به تبصره ماده ۲۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰، سازمان امور مالیاتی از ابتدای سال ۱۳۸۱ و با عنایت به ماده ۳۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز از تاریخ ۱/۷/۱۳۸۷ اجازه استعلام و دسترسی به حسابها و تراکنشهای بانکی مؤدیان مالیاتی و رسیدگی و حسابرسی مالیاتی آنها را داشته و بارها نیز از این اختیار استفاده نموده است لیکن در سال ۱۳۹۵ جهت ایجاد وحدت رویه بین مأموران مالیاتی در رسیدگی به تراکنشهای بانکی و جلوگیری از تشتت رسیدگی اقدام به صدور دستورالعمل شماره ۵۰۵/۹۵/۲۰۰ مورخ ۴/۲/۱۳۹۵ نموده و در سال ۱۳۹۶ نیز ضمن تجدید نظر در برخی از بندهای آن اقدام به صدور دستورالعمل اصلاحی شماره ۵۰۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۲۴/۲/۱۳۹۶ نموده است که دستورالعمل‌های صادره در راستای تبیین اجرای بینه مقررات قانونی قبلی بوده و متضمن هیچ حکم جدید قانونی نمی‌باشند. با عنایت به موارد فوق و به منظور جلوگیری از ایجاد شائبه حکم قانونی جدید جهت رسیدگی به تراکنشهای بانکی سنوات قبل، خواهشمند است دستور فرمائید در کلیه مراحل رسیدگی ، حسابرسی و دادرسی مالیاتی، در گزارش‌های رسیدگی، اجرای قرار و آرای هیاتهای حل اختلاف مالیاتی به اختیارات و ضوابط مندرج در مواد قانونی ۳۰ مالیات بر ارزش افزوده ، تبصره ماده ۲۳۱ ق.م.م ، ۹۸ (قبل از اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱) ، ۱۵۶ ، ۱۵۷ ، ۲۲۷ و ۲۲۹ ق.م.م و سایر موارد قانونی اشاره شده و از استناد صرف به دستورالعمل رسیدگی به تراکنشهای بانکی خودداری نمایند.

بدیهی است: عدم رعایت این نکته، مسیر فرار مالیاتی مؤدیان از پرداخت مالیات آن هم از طریق رأی دیوان عدالت اداری را هموار و متأسفانه فرهنگ سازی این سوء رفتار در فضای مجازی شدت گرفته است. نظارت بر اجرای این مهم بر عهده مدیران کل محترم می‌باشد و انتظار می‌رود دقت لازم معمول نمایند.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

اطلاعات بانکی انتخاب شده به منظور رسیدگی توسط سازمان به ادارات کل امور مالیاتی مربوط با توجه به سوابق مالیاتی شخص و یا آدرس‌های موجود از ایشان در سامانه ارجاع و هر اداره کل امور مالیاتی اقدام به تشکیل کمیته

ویژه بررسی تراکنش‌های مالی متشکل از مدیر کل و معاونین و رئیس گروه مالیاتی و حراست و دادستانی می‌نماید. پس از دریافت اطلاعات تراکنش مالی، اداره امور مالیاتی اطلاعات تکمیلی را در سایر سامانه‌ها جستجو و همچنین از صاحب حساب دعوت بعمل می‌آورد تا در خصوص فعالیت مربوط به تراکنش‌های دریافتی توضیحات خود را ارائه نماید. پس از دریافت اطلاعات از مؤدی و سایر سامانه‌ها، اداره امور مالیاتی مربوط گزارشی از مجموع اطلاعات دریافتی به منظور طرح در کمیته مذکور تهیه می‌نماید. پس از بررسی گزارش مذکور و مطابقت با سوابق مالیاتی مؤدی و شغل وی در کمیته یاد شده، در صورت نیاز دستور به انجام حسابرسی و یا خاتمه بررسی پرونده تراکنش مربوط صادر می‌گردد. در صورت صدور دستور مبنی بر انجام حسابرسی، گروه رسیدگی مطابق دستورالعمل شماره ۱۶ اطلاعات مربوط به تراکنش که توسط مؤدی ارائه شده است و اطلاعات سایر سامانه‌ها را بررسی و با رعایت اصل صحت گفتار مؤدی اقدام به تفکیک تراکنش‌ها و تعیین مبالغ قابل حسابرسی می‌نماید و پس از آن ماخذ مشمول مالیات را تعیین می‌نماید. در بررسی اطلاعات اگر در هر مرحله محرز گردد که مؤدی شخص دیگری غیر از صاحب حساب می‌باشد مطابق ماده ۱۵۷ ق.م. مالیات از مؤدی واقعی مطالبه می‌گردد. همچنین چنانچه اطلاعات تراکنش‌های دریافتی به نحوی در پرونده دیگر قبلاً مورد رسیدگی قرار گرفته باشد اقدام مجدد در امر مالیاتی مختوم و مطالبه مضاعف مالیات بوده و می‌بایست گردش حساب بانکی مذکور از جریان رسیدگی خارج گردد. مراحل حسابرسی، رسیدگی و دادرسی پرونده‌ی تراکنش تفاوتی با مابقی رسیدگی‌ها ندارد نکته اینک اگر پرونده اشخاص حقیقی شامل بند ۶ تبصره ۶ بودجه ۱۳۹۶ و بند ۶ تبصره ۶ بودجه ۱۳۹۷ گردد مطابق دستورالعمل مربوط به منظور تعیین ماخذ از ضریب مربوطه استفاده می‌گردد.



---

# فعالیت‌های با ضریب کاهش

### کلیات

با توجه به اصل تفریقی غیرمستقیم در مالیات بر ارزش افزوده، حساب‌رسان مالیاتی می‌بایست در رسیدگی‌ها به منظور شفافیت اقتصادی هر چه بیشتر اعتبارات مؤدی را بررسی و به شرط احراز شرایط برای وی کارسازی نمایند. با توجه به اینکه از لحاظ تعدادی بخش عمده‌ای از مؤدیان را اصنافی تشکیل می‌دهند که فاقد دفاتر و اسناد و مدارک و سیستم حسابداری برای فعالیتهای خود می‌باشند و از سوی دیگر در هنگام خرید اقدام به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به تأمین کنندگان کالا و خدمات‌شان می‌نمایند لکن با اعمال اصل تفریقی غیرمستقیم اینگونه مؤدیان متحمل هزینه‌ی سنگینی بابت اجرای قانون می‌شدند و از سوی دیگر بنابر اصل پارتو در اقتصاد این مؤدیان اگرچه از لحاظ تعدادی شاید بخش قابل توجهی برای جامعه باشند لکن از لحاظ میزان مالیات وصولی بخش کمی از وصولی سازمان امور مالیاتی را تشکیل می‌دهند بنابراین در همین راستا و به منظور گسترش چتر مالیات بر ارزش افزوده به حلقه‌های پایانی زنجیره ارزش کالا و خدمات وزارت اقتصاد با همکاری اصناف این مؤدیان را تا سال ۱۳۹۹ از نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک اعتبارات خرید معاف نمود.

### مواد قانونی مرتبط

**بند ۶ تبصره ۶ قانون بودجه ۱۳۹۶:** سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروه‌هایی از مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده موضوع بند (ب) این تبصره را با اعمال ضریب ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین نماید. مقررات این بند درخصوص دوره‌هایی که مالیات آنها قطعی نشده است، جاری خواهد بود. ضریب ارزش افزوده هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

**بند ۶ و تبصره ۶ قانون بودجه ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸:** سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروه‌هایی از مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده را با اعمال ضریب کاهشی ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین نماید. مقررات این بند درخصوص دوره‌هایی که مالیات آنها قطعی نشده است، جاری خواهد بود. ضریب ارزش افزوده هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

مصوبه نوزدهمین جلسه ستاد ملی مقابله با ویروس کرونا مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۳۱: « ضرایب ارزش افزوده رسته های صنفی بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ به مدت یک سال تا پایان سال ۱۳۹۹ تمدید می شود.»

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

دستورالعمل شماره: ۲۶۰/۹۷/۷ تاریخ: ۱۳۹۷/۰۴/۱۷ (نحوه اجرای بند(و) تبصره(۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۷ در مورد تعیین ضریب ارزش افزوده برای برخی از فعالیت ها)

در راستای حکم بند(و) تبصره(۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۷ که مقرر می دارد: « سازمان امور مالیاتی کشور می تواند مالیات بر ارزش افزوده گروه هایی از مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده را با اعمال ضریب کاهش ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین نماید. مقررات این بند در خصوص دوره هایی که مالیات آنها قطعی نشده است، جاری خواهد بود. ضریب ارزش افزوده هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد.» و با عنایت به تعیین ضریب ارزش افزوده برخی فعالیت ها و تأیید آن توسط وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی، به منظور تکریم و حل مشکلات مودیان که قادر به مستندسازی اعتبارات خرید نمی باشند و تعامل با آنان و وحدت رویه در اجرای مقررات موارد ذیل جهت اجرا ابلاغ می گردد:

۱- بنا بر اختیار حاصل از بند(و) تبصره(۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور، ضریب ارزش افزوده برای فعالیت های مندرج در جدول ذیل تعیین و به تأیید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است. بدیهی است ضریب مزبور صرفاً برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده اشخاص حقیقی حاضر در انتهای زنجیره مشمولیت می باشد.

ردیف	عنوان فعالیت	ضرایب
۱	فروشندهگان آهن آلات	شش درصد (۰.۶٪)
۲	صاحبان نمایشگاه ها و فروشگاه های خودرو	پنج درصد (۰.۵٪)
۳	بنکداران و عمده فروشان کارت شارژ و سیم کارت	دو درصد (۰.۲٪)
۴	بنکداران و عمده فروشان مواد غذایی و آجیل و خشکبار	شش درصد (۰.۶٪)
۵	بنکداران و عمده فروشان پوشاک، کیف، کفش و پارچه	هفت درصد (۰.۷٪)
۶	بنکداران و عمده فروشان لوازم بهداشتی و آرایشی	هفت درصد (۰.۷٪)
۷	بنکداران و عمده فروشان عینک و قطعات و لوازم مربوط	هشت درصد (۰.۸٪)

## فعالیت‌های با ضریب کاهش

۸	بنکداران و عمده فروشان لوازم و قطعات یدکی خودرو، موتور سیکلت، سه چرخه موتوری و دوچرخه	شش درصد (۰.۶٪)
۹	بنکداران و عمده فروشان لوازم خانگی	شش درصد (۰.۶٪)
۱۰	بنکداران و عمده فروشان رایانه و ماشین های اداری و قطعات لوازم یدکی مربوطه	پنج درصد (۰.۵٪)
۱۱	بنکداران و عمده فروشان لوازم برقی و الکتریکی	شش درصد (۰.۶٪)
۱۲	بنکداران و عمده فروشان محصولات لاستیکی و پلاستیکی	هفت درصد (۰.۷٪)
۱۳	بنکداران و عمده فروشان انواع اسباب بازی	نه درصد (۰.۹٪)
۱۴	بنکداران و عمده فروشان انواع ساعت و لوازم یدکی مربوطه	هفت درصد (۰.۷٪)

۲- در تعیین ضریب ارزش افزوده فعالیت های موضوع بند(۱)، مالیات و عوارض ارزش افزوده به عنوان بخشی از قسمت تمام شده کالا منظور شده است، لذا اشخاص مزبور در هنگام فروش مجاز به مطالبه و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مازاد بر قیمت فروش نخواهند بود.

۳- ضریب ارزش افزوده تعیین شده، برای کلیه دوره های مالیاتی سال ۱۳۹۷ و ماقبل آن که مالیات و عوارض آن قطعی نشده است جاری خواهد بود.

تذکر: به استناد تبصره(۲) ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم مالیات و عوارض ابرازی مودیان در اظهارنامه تسلیمی قطعی محسوب می شود، لذا در صورتی که مالیات و عوارض ابرازی مودیان از مالیات و عوارض تعیین شده براساس مفاد این دستورالعمل بیشتر باشد، مالیات و عوارض ابرازی مودیان که قطعی محسوب می شود ملاک عمل خواهد بود.

۴- مالیات و عوارض ارزش افزوده آن دسته از فعالان موضوع بند(۱) که اقدام به نگهداری اسناد و مدارک و اجرای مقررات مطابق فرآیندهای اجرایی تعیین شده در قانون نموده اند و خواهان استفاده از ضریب مزبور نمی باشند براساس اسناد و مدارک با رعایت مقررات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده تعیین می شود و ضریب مذکور مانع از تعیین مالیات و عوارض براساس اسناد و مدارک نخواهد بود.

۵- مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض ارزش افزوده مودیان مزبور با توجه به ضریب تعیین شده به شرح ذیل تعیین می شود:

ضریب × کل فروش مشمول دوره = مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره

نرخ مالیات و عوارض × مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره = مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره

۶- مفاد این دستورالعمل برای کلیه فعالان اقتصادی مشمول ثبت نام موضوع بند(۱) این دستورالعمل لازم الاجراء خواهد بود بنابراین عدم ثبت نام یا عدم تسلیم اظهارنامه و یا تسلیم اظهارنامه کمتر از مالیات و عوارض موضوع

## فعالیت‌های با ضریب کاهش

بند(و) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۷ مانع از اعمال این دستورالعمل برای پرونده‌هایی که در راستای بند یادشده مورد رسیدگی قرار می‌گیرند نخواهد بود.

۷- فعالان موضوع بند(۱) کماکان مکلف به رعایت سایر تکالیف قانونی از جمله ارائه اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده هر دوره، پرداخت مالیات و عوارض و ارائه اسناد و مدارک خواهند بود.

۸- فعالان موضوع بند(۱) مکلف اند در زمان خرید کالا و خدمات مشمول مالیات و عوارض از مودیان مشمول ثبت نام شده در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات و عوارض مطالبه شده را با دریافت صورت‌حساب و رعایت سایر مقررات به حساب‌های مودیان مشمول واریز نمایند.

۹- ادارات کل امور مالیاتی حداکثر مساعدت لازم را در خصوص تقسیط و بخشودگی جرائم با رعایت مفاد مواد (۱۶۷) و (۱۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم اعمال نمایند.

۱۰- مفاد این دستورالعمل برای کلیه مأموران مالیاتی و مراجع دادرسی مالیاتی تعیین شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده لازم الاجرا می‌باشد.

**فعالیت‌های اضافه شده طی بخشنامه‌های شماره‌های شماره: ۲۶۰/۹۷/۱۰ تاریخ: ۱۳۹۷/۰۵/۰۶،**

**شماره: ۲۶۰/۵۴۳۷/د تاریخ: ۱۳۹۷/۰۷/۳۰، شماره: ۲۶۰/۵۴۳۶/د تاریخ: ۱۳۹۷/۰۷/۳۰**

ردیف	عنوان فعالیت	ضرایب
۱	بنکداران و عمده فروشان انواع روتختی، روبالشی، رومیزی و نظایر آن‌ها و انواع لحاف، حوله، بالش، تشک و کوسن	هفت درصد(۷٪)
۲	شرکت‌های تعاونی مصرف	هفت درصد(۷٪)
۳	بنکداران و عمده فروشان انواع لوازم بهداشتی و ساختمانی و انواع نوشت افزار و لوازم مهندسی	هفت درصد(۷٪)

**دستورالعمل شماره: ۴۸۵۷۴/۲۳۰/د تاریخ: ۲۷/۰۹/۱۳۹۸ (نحوه اجرای بند(و) تبصره(۶) قانون بودجه**

**سال ۱۳۹۸ در مورد تعیین ضریب ارزش افزوده برای برخی از فعالیت‌ها)**

در راستای حکم بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ که مقرر می‌دارد: "سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروه‌هایی از مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده را با اعمال ضریب کاهش ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین کند. مقررات این بند در خصوص دوره‌هایی که مالیات آن‌ها قطعی نشده است، جاری خواهد بود. ضریب ارزش افزوده هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد." و با عنایت به تعیین ضریب ارزش افزوده برخی فعالیت‌ها و تأیید آن توسط وزیر محترم امور



## فعالیت‌های با ضریب کاهش

اقتصادی و دارایی، به منظور تکریم و حل مشکلات مودیان که قادر به مستندسازی اعتبارات خرید نمی‌باشند و تعامل با آنان و وحدت رویه در اجرای مقررات موارد ذیل جهت اجرا ابلاغ می‌گردد:

۱- بنا بر اختیار حاصل از بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور، ضریب ارزش افزوده برای فعالیت‌های مندرج در جدول ذیل تعیین و به تأیید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است. بدیهی است ضریب مزبور صرفاً برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده اشخاص حقیقی فعالیت‌های ذیل می‌باشد.

ردیف	عنوان فعالیت	ضرایب
۱	فروشنندگان آهن آلات	شش درصد (۰.۶٪)
۲	سنگبری‌ها	یازده درصد (۱.۱٪)
۳	صاحبان نمایشگاه‌ها و فروشگاه‌های خودرو	پنج درصد (۰.۵٪)
۴	فروشنندگان انواع روتختی، روبالشی، رومیزی و نظایر آنها	هفت درصد (۰.۷٪)
۵	فروشنندگان انواع نوشت افزار و لوازم مهندسی	هفت درصد (۰.۷٪)
۶	فروشنندگان انواع لوازم بهداشتی و ساختمانی	هفت درصد (۰.۷٪)
۷	فروشنندگان انواع لحاف، حوله، بالش، تشک و کوسن	هفت درصد (۰.۷٪)
۸	فروشنندگان کارت شارژ و سیم کارت	دو درصد (۰.۲٪)
۹	فروشنندگان مواد غذایی و آجیل و خشکبار	شش درصد (۰.۶٪)
۱۰	فروشنندگان پوشاک، کیف، کفش و پارچه	هفت درصد (۰.۷٪)
۱۱	فروشنندگان لوازم بهداشتی و آرایشی	هفت درصد (۰.۷٪)
۱۲	فروشنندگان عینک و قطعات و لوازم مربوط	هشت درصد (۰.۸٪)
۱۳	فروشنندگان لوازم و قطعات یدکی خودرو، موتورسیکلت، سه‌چرخه موتور و دوچرخه	شش درصد (۰.۶٪)
۱۴	فروشنندگان لوازم خانگی	شش درصد (۰.۶٪)
۱۵	فروشنندگان رایانه و ماشین‌های اداری و قطعات و لوازم یدکی مربوطه	پنج درصد (۰.۵٪)
۱۶	فروشنندگان لوازم برقی و الکتریکی	شش درصد (۰.۶٪)
۱۷	فروشنندگان محصولات لاستیکی و پلاستیکی	هفت درصد (۰.۷٪)
۱۸	فروشنندگان انواع اسباب بازی	نه درصد (۰.۹٪)
۱۹	فروشنندگان انواع ساعت و لوازم یدکی مربوطه	هفت درصد (۰.۷٪)
۲۰	فروشنندگان انواع شوفاژ و تهویه مطبوع و قطعات و لوازم یدکی مربوطه	شش درصد (۰.۶٪)

## فعالیت‌های با ضریب کاهش

۲۱	فروشنده‌گان انواع آسانسور، پله برقی و تجهیزات و قطعات و لوازم یدکی مربوطه	شش درصد (۰.۶٪)
۲۲	فروشنده‌گان انواع پتو، انواع کالا و لوازم‌خرازی و انواع زیورآلات و جواهرات بدلی	هفت درصد (۰.۷٪)
۲۳	کارگاه صنعتی پوشاک	سیزده درصد (۱.۳٪)

۲- در تعیین ضریب ارزش افزوده فعالیت های موضوع بند (۱)، مالیات و عوارض ارزش افزوده به عنوان بخشی از قیمت تمام شده کالا منظور شده است، لذا اشخاص مزبور در هنگام فروش مجاز به مطالبه و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مازاد بر قیمت فروش نخواهند بود.

۳- ضریب ارزش افزوده تعیین شده، برای کلیه دوره‌های مالیاتی سال ۱۳۹۸ و ماقبل آن که مالیات و عوارض آن قطعی نشده است جاری خواهد بود.

تذکر: به استناد تبصره (۲) ماده ۲۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم مالیات و عوارض ابرازی مودیان در اظهارنامه تسلیمی قطعی محسوب می‌شود، لذا در صورتی که مالیات و عوارض ابرازی مودیان از مالیات و عوارض تعیین شده بر اساس مفاد این دستورالعمل بیشتر باشد، مالیات و عوارض ابرازی مودیان که قطعی محسوب می‌شود ملاک عمل خواهد بود.

۴- مالیات و عوارض ارزش افزوده آن دسته از فعالان موضوع بند (۱) که اقدام به نگهداری اسناد و مدارک و اجرای مقررات مطابق فرآیندهای اجرایی تعیین شده در قانون نموده‌اند و خواهان استفاده از ضریب مزبور نمی‌باشند بر اساس اسناد و مدارک با رعایت مقررات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده تعیین می‌شود و ضریب مذکور مانع از تعیین مالیات و عوارض بر اساس اسناد و مدارک نخواهد بود.

۵- مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض ارزش افزوده مودیان مزبور با توجه به ضریب تعیین شده به شرح ذیل تعیین می‌شود:

ضریب × کل فروش مشمول دوره = مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره

نرخ مالیات و عوارض × مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره = مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره

۶- در صورتی که مودیان مذکور به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند موظف‌اند سهم فروش کالاها مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و کالاها معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده را براساس مستندات مشخص و اعلام کند، در صورتی که امکان اعلام سهم فروش کالاها مشمول و معاف برای دوره‌های گذشته وجود ندارد مأموران مالیاتی موظف‌اند با توجه به واقعیات موجود و براساس قرائن مالیاتی سهم کالاها مشمول را تعیین نمایند.

۷- مفاد این دستورالعمل برای کلیه فعالان اقتصادی مشمول ثبت نام موضوع بند (۱) این دستورالعمل لازم الاجرا خواهد بود بنابراین عدم ثبت نام یا عدم تسلیم اظهارنامه و یا تسلیم اظهارنامه کمتر از مالیات و عوارض موضوع بند

## فعالیت‌های با ضریب کاهش

(و) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ مانع از اعمال این دستورالعمل برای پرونده‌هایی که در راستای بند یادشده مورد رسیدگی قرار می‌گیرند نخواهد بود.

۸- فعالان موضوع بند (۱) کماکان مکلف به رعایت سایر تکالیف قانونی (ازجمله ارائه اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده هر دوره، پرداخت مالیات و عوارض، ارائه اسناد و مدارک) خواهند بود.

۹- فعالان موضوع بند (۱) مکلف‌اند در زمان خرید کالا و خدمات مشمول مالیات و عوارض از مودیان مشمول ثبت‌نام‌شده در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات و عوارض مطالبه شده را با دریافت صورتحساب و رعایت سایر مقررات به حساب‌های مودیان مشمول واریز نمایند.

۱۰- ادارات کل امور مالیاتی حداکثر مساعدت لازم را در خصوص تقسیط و بخشودگی جرائم با رعایت مفاد مواد «۱۶۷» و «۱۹۱» قانون مالیات‌های مستقیم و بخشنامه‌های صادره در این خصوص اعمال نمایند.

۱۱- مفاد این دستورالعمل برای کلیه مأموران مالیاتی و مراجع دادرسی مالیاتی تعیین شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده لازم‌الاجرا می‌باشد.

**فعالیت‌های اضافه شده طی بخشنامه‌های شماره: ۵/۶۶۷۱۸/۲۳۰ د تاریخ: ۲۴/۱۲/۱۳۹۸ و شماره: ۱۳۹۸/۱۲/۲۴ د تاریخ: ۲۳۰/۶۶۷۰۳**

ردیف	عنوان فعالیت	ضرایب
۱	فروشنده‌گان محصولات فلزی غیر آهنی (به استثناء فلزات قیمتی نظیر طلا، نقره و پلاتین)	هفت درصد (۷٪)
۲	شرکت‌های تعاونی مصرف	هفت درصد (۷٪)

**دستورالعمل شماره: ۵۰۷/۹۹/۲۳۰ تاریخ: ۳۱/۰۲/۱۳۹۹ (ابلاغ مصوبه "ستاد ملی مبارزه با بیماری**

**کرونا" مبنی بر تمدید ضرایب ارزش افزوده رسته‌های صنفی برای سال ۱۳۹۹)**

پیرو دستورالعمل‌های موضوع بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ به شماره‌های ۴۸۵۷۴/۲۳۰ د مورخ ۲۷/۰۹/۱۳۹۸ و ۲۳۰/۶۶۷۰۳ د مورخ ۲۴/۱۲/۱۳۹۸ موضوع تعیین ضریب مالیات بر ارزش افزوده برخی از فعالیت‌های صنفی، نظر به اینکه مطابق مصوبات نوزدهمین جلسه ستاد ملی مقابله با ویروس کرونا که به تأیید ریاست محترم جمهور رسیده است مقرر شده است «ضرایب ارزش افزوده رسته‌های صنفی بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۸ به مدت یک سال تا پایان سال ۱۳۹۹ تمدید می‌شود.» لذا ضرایب تعیین شده گروه‌های

مزبور که به پیشنهاد سازمان به تائید وزیر محترم وزارت متبوع نیز رسیده است عینا با رعایت دستورالعمل‌های یادشده برای سال ۱۳۹۹ نیز لازم الاجرا خواهد بود. (تاریخ اجرا: ۱۳۹۹/۰۱/۰۱ مدت اجرا: یکسال)

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

فعالیت‌های با ضریب کاهشی ابتدا در بودجه سال ۱۳۹۶ به منظور پذیرش اعتبارات خرید آنها از طریق اعمال ضرایب تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی آورده شد لکن در سال ۱۳۹۶ دستورالعمل مربوط تهیه نگردید. سپس در قانون بودجه سال ۱۳۹۷ مجدداً آورده شد و سازمان امور مالیاتی طی دستورالعمل شماره: ۲۶۰/۹۷/۷ تاریخ: ۱۳۹۷/۰۴/۱۷ چهارده گروه فعالیت را استخراج و اعمال ضریب نمود و پس از آن سه گروه فعالیت دیگر را طی بخشنامه‌های شماره ۱۰، ۵۴۳۶ و ۵۴۳۷ اضافه نمود. در قانون بودجه سال ۱۳۹۸ نیز موضوع مذکور آورده شد و سازمان امور مالیاتی طی دستورالعمل شماره ۴۸۵۷۴/۲۳۰/د تاریخ: ۱۳۹۷/۰۹/۲۷ ضرایب بیست و سه عنوان فعالیت را جهت اجرا اعلام نمود و پس از آن دو گروه فعالیت دیگر را طی بخشنامه‌های شماره ۶۶۷۰۳ و ۶۶۷۱۸ اضافه نمود. در سال ۱۳۹۹ با توجه به شیوع کرونا و زیان‌های وارد شده به فعالیت‌های شغلی مختلف، در مصوبه ستاد کرونا در سال ۱۳۹۹ ضرایب اعلامی سال ۱۳۹۸ برای سال ۱۳۹۹ نیز اعلام و تا پایان سال ۱۳۹۹ تمدید گردید. نکته قابل توجه در این فعالیتها حمایت از شرکتهای تعاونی و ذکر عنوان مذکور در زمره اینگونه فعالیتهاست. از ابتدای سال ۱۴۰۰ دیگر موضوع ضریب کاهشی در قوانین مصوب آورده نشده و شاید بتوان گفت در صورت پیاده‌سازی کامل سامانه مؤدیان دیگر نیازی به عدول از اصل تفریقی غیرمستقیم نمی‌باشد.



---

# بررسی اعتبارات

### کلیات

اعتبار مالیاتی به معنی پرداختی مؤدی به طریق غیر مستقیم و از طریق افراد قبلی زنجیره‌ی ارزش کالا و خدمات به خزانه می‌باشد. حساب‌رسان مالیات بر ارزش افزوده در راستای اصل تفریقی غیرمستقیم بایستی نسبت به بررسی اعتبارات مورد ادعای مؤدی که در راستای فعالیت اقتصادی وی می‌باشد اقدام نمایند و از کارسازی اعتبارات غیر واقعی و یا فاقد شرایط پذیرش (مندرج در قوانین و مقررات ذیل) جلوگیری نمایند.

### مواد قانونی مرتبط

#### قانون م.ا.م ۱۳۸۷:

ماده ۱۷: ماده ۱۷- مالیاتهایی که مودیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورتحسابهای صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌گردد.

ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیتهای اقتصادی مودی محسوب می‌گردد. تبصره ۱- در صورتی که مودیان مشمول حکم این ماده در هر دوره مالیاتی اضافه پرداختی داشته باشند، مالیات اضافه پرداخت شده به حساب مالیات دوره های بعد مودیان منظور خواهد شد و در صورت تقاضای مودیان، اضافه مالیات پرداخت شده از محل وصولی های جاری در آمد مربوط، مسترد خواهد شد.

تبصره ۲- در صورتی که مودیان 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 نمی‌باشد.

تبصره ۳- در صورتی که مودیان به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند، صرفاً مالیاتهای پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مودی منظور خواهد شد.

تبصره ۴- مالیات بر ارزش افزوده و عوارض پرداختی مودیان بابت کالاهای خاص موضوع تبصره ماده (۱۶) و بندهای (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) این قانون، صرفاً در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آن کالاها توسط واردکنندگان، تولید کنندگان و توزیع کنندگان آن، قابل کسر از مالیاتهای وصول شده و یا قابل استرداد به آنها خواهد بود.

تبصره ۵- آن قسمت از مالیاتهای ارزش افزوده پرداختی مودیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیاتهای وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم محسوب می شود.

تبصره ۶- مبالغ اضافه دریافتی از مودیان بابت مالیات موضوع این قانون، در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مودی مسترد نشود، مشمول خسارتی به میزان دو درصد (۲٪) در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد بود.

تبصره ۷- مالیاتهایی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرداریها و دهیاریها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می گردد، طبق مقررات این قانون قابل تهاثر و یا استرداد خواهد بود.

### قانون م.ا.م ۱۴۰۰ مصوب سال ۱۴۰۰:

**بند ۵ ماده ۱:** اعتبار مالیاتی: مالیات و عوارضی که مودی بابت خرید کالا (اعم از نهاده و کالای نهائی) یا خدمت به موجب این قانون پرداخت کرده است.

**تبصره ۲ ماده ۴:** در معاملات غیرنقدی نظیر فروش اقساطی و اجاره به شرط تملیک و قراردادهای پیمانکاری و مشاوره ای، تاریخ تعلق مالیات و عوارض همان تاریخ صدور صورتحساب است؛ لکن مودی با رعایت تبصره فوق مجاز است پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات را تا زمان پرداخت ثمن معامله توسط خریدار یا مبلغ قرارداد توسط کارفرما، متناسباً، به تأخیر بیندازد و سازمان تا زمان پرداخت مالیات و عوارض فروش این نوع معاملات توسط کارفرما یا خریدار، مودی را مشمول جریمه تأخیر در پرداخت نخواهد کرد. در خصوص معاملات مذکور، تا زمان پرداخت مالیات و عوارض توسط خریدار، اعتبار مالیاتی برای وی از این بابت منظور نخواهد شد.

**ماده ۸ - مالیات و عوارضی که مودیان برای خرید کالاها و خدمات مورد نیاز برای انجام فعالیت های اقتصادی خود پرداخت می کنند، به عنوان اعتبار مالیاتی آنان منظور شده و از مالیات و عوارض فروش آنها کسر می شود.**

در صورتی که جمع اعتبار مالیاتی مودی در هر دوره مالیاتی بیشتر از مالیات و عوارض فروش وی باشد، سازمان موظف است مبلغ مازاد را به دوره و یا دوره های بعد منتقل نماید. در صورتی که مودی درخواست کند که مازاد مزبور به وی مسترد گردد، سازمان موظف است حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ ثبت درخواست، نسبت به استرداد مابه التفاوت مذکور از محل وصولی های جاری اقدام نماید، در غیر این صورت، مشمول خسارتی به میزان دو درصد (۲٪) در ماه از تاریخ ثبت درخواست نسبت به مبلغ قابل استرداد و مدت تأخیر می باشد که توسط سازمان



و از محل وصولی های جاری پرداخت می گردد. متخلفین از اجرای این حکم با درخواست مودی و رأی هیأت رسیدگی به تخلفات اداری به مجازات بند «د» ماده (۹) قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب ۰۷/۰۹/۱۳۷۲ محکوم می شوند.

تبصره ۱ - 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 مودی 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.

تبصره ۳ - در صورتی که مودی به عرضه توأم کالاها و خدمات مشمول و معاف اشتغال داشته باشد، صرفاً مالیات و عوارضی که بابت خرید نهاده های مورد نیاز برای تولید کالاها و خدمات مشمول پرداخت کرده است، حسب مورد، قابل کسر، تهاتر یا استرداد است.

تبصره ۴ - صرف نظر از آنکه مودی به عرضه کالاها و خدمات معاف یا مشمول اشتغال داشته باشد، مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین آلات خطوط تولید وی قابل کسر، تهاتر و استرداد می باشد.

تبصره ۵ - آن قسمت از مالیات و عوارض پرداختی مودیان که طبق مقررات این قانون قابل تهاتر یا استرداد نیست، به عنوان هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود.

تبصره ۶ - سازمان مکلف است با رعایت تبصره های (۲) و (۴) این ماده مالیات و عوارض پرداختی واحدهای تولیدی یا معدنی دارای مجوز تأسیس را که در دوره های قبل از بهره برداری جهت خرید کالاها و خدمات مورد نیاز برای تأسیس و راه اندازی واحد موردنظر پرداخت کرده اند، مسترد نماید.

تبصره ۷ - مالیات و عوارضی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرداری ها و دهیاری ها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می گردد، طبق مقررات این قانون قابل تهاتر و یا استرداد است.

تبصره ۸ - مالیات و عوارض پرداخت شده توسط سفارتخانه ها، مأموریت های دیپلماتیک، پست های کنسولی، مأموران دیپلماتیک و کارکنان اداری و فنی آنها که تبعه دولت جمهوری اسلامی ایران نمی باشند، به شرط عمل متقابل و همچنین مالیات و عوارض پرداخت شده توسط دفاتر سازمان های بین المللی و اعضای آنان که مقیم

جمهوری اسلامی ایران می باشند (اتباع غیرایرانی)، با ارائه اسناد و مدارک مثبت، قابل استرداد است. نحوه استرداد به موجب دستورالعملی است که توسط وزارتخانه های امور خارجه و امور اقتصادی و دارایی (سازمان) تصویب و ابلاغ می شود.

**تبصره ۱ ماده ۱۷:** سازمان می تواند تمام یا برخی از مودیان مشمول این قانون یا مشتریان آنها را مکلف کند مالیات و عوارض متعلقه را همزمان با صدور صورتحساب به حساب سازمان واریز نمایند. آیین نامه اجرائی این تبصره، مشتمل بر فهرست مودیانی که مشمول این حکم می شوند و نحوه پرداخت مالیات و عوارض متعلقه با پیشنهاد سازمان، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد.

مالیات و عوارضی که به این ترتیب به سازمان پرداخت می شود، به حساب بستانکاری فروشنده منظور می شود و برای خریدار، در صورتی که مصرف کننده نهائی نباشد، اعتبار مالیاتی به حساب می آید.

**ماده ۲۶:** بند الف: نرخ مالیات و عوارض کالاهای نفتی؛ ۱- انواع بنزین و سوخت هواپیما سی درصد (۳۰٪)؛ ۲- نفت گاز، نفت سفید، نفت کوره، گاز طبیعی و گاز مایع پانزده درصد (۱۵٪).

**تبصره ۲-** مأخذ محاسبه مالیات و عوارض فروش در خرده فروشی بنزین و نفت گاز توسط شرکتهای غیردولتی دارای مجوز از وزارت نفت، عبارت است از مابه التفاوت قیمت خرید محصولات فوق از شرکتهای پالایش (با احتساب مالیات و عوارض موضوع بند «الف» این ماده)، با قیمت عرضه آنها به مصرف کننده. مابه التفاوت مزبور به عنوان درآمد ناشی از ارائه خدمات توسط جایگاههای عرضه بنزین و نفت گاز تلقی شده و با نرخ مذکور در ماده (۷) این قانون مشمول مالیات و عوارض می گردد. مالیات و عوارض پرداختی بابت خرید بنزین و نفت گاز به عنوان اعتبار مالیاتی برای جایگاهداران منظور نمی شود.

**تبصره ۳-** مالیات و عوارض پرداختی مودیان بابت کالاهای موضوع این بند، در صورتی که به عنوان مواد اولیه اصلی توسط واحدهای تولیدی به کار برده شود، به عنوان اعتبار مالیاتی آن واحدها قابل پذیرش می باشد. همچنین مالیات و عوارض پرداختی توسط واردکنندگان و توزیع کنندگان کالاهای مزبور به عنوان اعتبار مالیاتی آنان منظور می گردد.

**تبصره ۴-** مالیات و عوارضی که شرکت ملی نفت ایران برای خرید نهادهای مورد نیاز جهت طرحهای تملک دارایی های سرمایه ای پرداخت می کند، قابل استرداد یا تهاتر نمی باشد. شرکت یادشده مجاز است مبالغ مزبور را به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی های فوق الذکر منظور نماید. سایر مالیات و عوارضی که شرکت مزبور

برای مصارفی غیر از تملک دارایی‌های سرمایه‌ای پرداخت می‌کند، با رعایت مقررات، به‌عنوان اعتبار مالیاتی آن شرکت منظور می‌گردد. اعتبار یادشده با تأیید سازمان قابل تهاتر با بدهی مالیاتی آن شرکت یا سایر شرکتهای تابعه وزارت نفت می‌باشد.

**بند ۲- تبصره ۲-** تولیدکنندگان سیگار و محصولات دخانی مکلفند از زمان لازم‌الاجراء شدن این قانون، قیمت خرده فروشی و تاریخ تولید را بر روی پاکت بسته‌بندی محصولات دخانی درج کنند. در صورت تخلف از حکم این تبصره، اعتبار مالیاتی مربوط، پذیرفته نمی‌شود و مشمول مالیات و عوارض فروش به نرخهای مذکور است.

**ماده ۳۳-** مالیات و عوارض موضوع این فصل (فصل هفتم: مالیات‌ها و عوارض خاص) به‌عنوان اعتبار مالیاتی محسوب نمی‌گردد. مالیات و عوارض موضوع مواد (۲۸) و (۳۰) این قانون به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می‌شود.

### مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)

**بند ۳ بخشنامه ۱۳۳ مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۷:** عدم ارسال فهرست معاملات تمام یا برخی از دوره‌های مالیاتی مؤدیان در سامانه معاملات موضوع تبصره (۳) ماده (۱۶۹) قانون مالیاتهای مستقیم و همچنین عدم تسلیم اظهارنامه و یا ابراز میزان فروش کالا و خدمات کمتر از مبلغ واقعی توسط فروشنده در اظهارنامه، دلیلی برای عدم پذیرش اعتبار مالیاتی واقعی مؤدیان نبوده و ادارات امور مالیاتی می‌بایست بر اساس اطلاعات موجود نسبت به رسیدگی دوره‌های مالیاتی وفق مقررات اقدام نمایند و در صورت وجود ابهام در خصوص اقلام مورد نظر، مراتب جهت احراز اصالت معامله از مراجع ذیصلاح از جمله اداره امور مالیاتی مربوط، گمرک جمهوری اسلامی ایران استعلام گردد و در صورت اخذ تأییدیه نسبت به پذیرش اعتبار اقدام نمایند.

### بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۵/۴۳ مورخ ۱۳۹۵/۰۷/۱۲

پیرو بخشنامه شماره ۱۴۲۲۵/۹۳۴/م مورخ ۱۳۹۲/۱/۲۴ که به موجب رأی هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری، موضوع دادنامه شماره ۹۳۱۲۷/اق/۴۲ مورخ ۱۳۹۴/۲/۲۹ درخواست ابطال آن رد و مراتب طی بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۴/۷۱ مورخ ۱۳۹۴/۷/۱۳ جهت اطلاع و بهره‌برداری لازم ارسال گردیده؛ نظر به اینکه بر اساس اطلاعات واصله ابهاماتی در خصوص نحوه پذیرش اعتبار مالیاتی مؤدیان و احراز اصالت معامله مطرح و

برخی از واحدهای مالیاتی و مراجع دادرسی تعیین شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به پذیرش اعتبار مالیاتی مودیان به صرف داشتن گواهینامه ثبت نام و عدم وجود نام فروشندگان در فهرست «مودیان ثبت نام شده فاقد اعتبار مالیاتی» در زمان انجام معامله، بدون احراز اصالت معامله اقدام می نمایند فلذا به منظور رفع ابهامات مطروحه و اتخاذ رویه یکسان در رسیدگی به اعتبار مالیاتی مودیان و نحوه احراز اصالت معامله مقرر می دارد:

با استناد به ماده (۲۱) و صدر ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مبنی بر «مالیات-هایی که مودیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت-های اقتصادی خود به استناد صورت حساب-های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند حسب مورد از مالیات-های وصول شده توسط آنها مسترد میگردد»، پذیرش اعتبار مالیاتی مودیان مستلزم مشمولیت آنان در نظام مالیات بر ارزش افزوده، ثبت نام در سامانه مالیات بر ارزش افزوده، داشتن گواهینامه ثبت نام و احراز اصالت معامله از طریق کنترل صورت حساب، اسناد پرداخت بهای کالاها و خدمات و مالیات و عوارض ارزش افزوده، اخذ تأییدیه، شناسایی فروشنده، کنترل اسناد حمل، رسید انبار و ... حسب مورد (با در نظر گرفتن روش کار مودی که تابع تشریفات و طی مراحل خاص خود می باشد) خواهد بود و صرف داشتن گواهینامه ثبت نام و عدم درج نام مودی (فروشنده) در فهرست «مودیان ثبت نام-شده فاقد اعتبار مالیاتی» در زمان انجام معامله، شرط کافی برای احراز اصالت معامله و پذیرش اعتبار مالیاتی نخواهد بود.

### بخشنامه ۲۵۳۲۷/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۹/۰۶/۱۲

با عنایت به ابلاغیه دبیرخانه ستاد تسهیل و رفع موانع تولید موضوع نامه شماره ۱۰۷۵۴۱/۶۰ مورخ ۲۹/۰۴/۱۳۹۹ مبنی بر اینکه «سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به درج تاریخ ورود و خروج مودیان در فهرست مودیان فاقد اعتبار ارزش افزوده در سایت و سامانه ذیربط اقدام نماید»، و با توجه به اینکه مطابق مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور الزامی به اعلام و درج اسامی مودیان فاقد اعتبار در سامانه های خود ندارد و صرفاً از نظر آگاهی بخشی و هدایتگری عمومی اقدام به درج اسامی این قبیل مودیان در سامانه های ذیربط می نماید؛ لذا به منظور رفع ابهامات درخصوص نحوه رسیدگی به اعتبار مالیاتی (مالیات و عوارض خرید)، ضمن تأکید بر بخشنامه شماره ۴۳/۹۵/۳۶۰ مورخ ۱۲/۰۷/۱۳۹۵ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده، مقرر می دارد: صرف عدم درج نام مودی (فروشنده) در فهرست مودیان ثبت نام شده فاقد اعتبار مالیاتی در زمان انجام معامله، شرط کافی برای احراز اصالت معامله و پذیرش اعتبار مالیاتی نمی باشد و از آنجائیکه مصوبات ستاد مذکور صرفاً

در قالب قوانین و مقررات موضوعه قابلیت اجرا دارد، درج تاریخ ورود و خروج این قبیل مودیان در فهرست مزبور موثر در احراز اصالت معامله و پذیرش اعتبار مالیاتی نخواهد بود.

در صورتیکه با رعایت الزامات قانونی و بخشنامه های صادره، اصالت و تحقق معامله با ذینفع مندرج در صورت حساب خرید احراز نگردد، ادارات امور مالیاتی باید عدم احراز اصالت و تحقق معامله را در گزارش رسیدگی خود به عنوان دلیل عدم پذیرش اعتبار مالیاتی قید و مستند نموده و از عدم پذیرش اعتبار مالیاتی صرفاً به دلیل درج نام مودی (فروشنده) در فهرست مودیان فاقد اعتبار اجتناب نمایند.

### **بخشنامه شماره ۵۹۶۷۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۱۶ (در خصوص اعتبار مالیاتی گاز طبیعی و گاز مایع)**

به موجب قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، گاز طبیعی و گاز مایع جزء کالاهای عمومی بوده و مالیات و عوارض پرداختی بابت خرید آنها با رعایت مفاد ماده (۱۷) قانون مزبور و تبصره های آن، به عنوان اعتبار مالیاتی مورد پذیرش بوده است. از آنجائی که گاز طبیعی و گاز مایع به موجب جزء (۲) بند (الف) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲ جزء کالاهای خاص عنوان شده است، لذا در اجرای تبصره (۳) بند (الف) ماده (۲۶) قانون اخیرالذکر مبنی بر مالیات و عوارض پرداختی مودیان بابت کالاهای موضوع این بند انواع بنزین و سوخت هواپیما، نفت گاز، نفت سفید، نفت کوره، گاز طبیعی و گاز مایع در صورتی که به عنوان مواد اولیه اصلی توسط واحدهای تولیدی به کار برده شود به عنوان اعتبار مالیاتی آن واحدها قابل پذیرش می باشد. چنانچه گاز طبیعی و گاز مایع به عنوان مواد اولیه اصلی توسط واحدهای تولیدی به کار برده نشود از تاریخ ۱۳ دی ماه سال ۱۴۰۰ تاریخ لازم الاجرا شدن قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مالیات و عوارض خرید آنها به عنوان اعتبار مالیاتی مورد پذیرش نبوده و به استناد تبصره (۵) ماده (۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲ به عنوان هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم محسوب می شود.

### **رسیدگی به مودیان فاقد اعتبار**

### **بخشنامه شماره ۵/۲۵۸/۳۵۸۶ مورخ ۱۳۹۵/۰۳/۱۸**

در اجرای احکام مندرج در مواد ۲۵ و ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده و با هدف ارائه راهکارهای اجرائی به مأموران مالیاتی ذیربط در خصوص رسیدگی به عملکرد مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان فاقد اعتبار که در اولویت

رسیدگی قرار دارند علاوه بر لزوم رعایت مفاد دستورالعمل رسیدگی و استرداد مالیات و عوارض مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده به شماره ۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخ ۸/۰۹/۱۳۹۶، موارد ذیل نیز می بایست در تنظیم گزارشات رسیدگی مربوطه مورد توجه واقع گردد. ۱- رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان یاد شده به منزله اعتبار بخشی به صورت حسابهای صادره، فعالیتهای غیر مجاز و غیر قانونی آنان نبوده و لازم است که مأموران مالیاتی ضمن درج عبارت مالیات و عوارض ارزش افزوده مطالبه شده به معنای پذیرش اعتبار مالیات و عوارض صورت حسابهای غیر واقعی صادره نمی باشد» در متن گزارش رسیدگی پرونده مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان موصوف، مراتب را نیز می بایست در پاسخ به استعلامهایی که بعضاً" در رابطه با اعتبار مالیاتی این دسته از مؤدیان صورت می پذیرد، اعلام نماید. ۲- پذیرش اعتبار مالیاتی مؤدیان منوط به احراز اصالت و واقعی بودن معاملات (عند الزوم احراز هویت و شناسایی صادرکنندگان صورت حسابهای فروش) و نیز احراز پرداخت مالیات و عوارض به طرف مقابل می باشد. ۳- مأموران مالیاتی می بایست نسبت به جمع آوری اطلاعات موثق در مورد فعالیت مؤدیان از طریق اطلاعیه های واصله، گزارش تنظیمی توسط اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده عملکرد مالیاتهای مستقیم مؤدی و اطلاعات موجود در بانکهای اطلاعاتی از قبیل فهرست معاملات فصلی ارائه شده در خصوص خرید و فروش کالا و خدمات (موضوع ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م)، فهرست صورت حسابهای صادره توسط مؤدیان ثبت نام شده فاقد اعتبار در سامانه [www.evat.ir/admin](http://www.evat.ir/admin)، اطلاعات مأخوذه از گمرک، فهرست مؤدیان فاقد اعتبار مندرج در سامانه های اطلاعاتی و ... اقدام نمایند. ۴- اعمال روشهای لازم اعم از بازدید از محل، مشاهده، اخذ تاییدیه، استعلام ..... به منظور کسب اطمینان معمول در رابطه با مالیات و عوارض پرداختی و نتیجتاً "بررسی و احراز صحت مدارک مؤدیان (

واقعی بودن) از وظائف مأمورین مالیاتی رسیدگی کننده می باشد فلذا در همین چهار چوب مقتضی است مأمورین مالیاتی مربوطه اعتبار ثبت شده بابت صورت حسابهای خرید و همچنین صورت حسابهای فروش به شرکتهای مورد رسیدگی را به دقت مورد رسیدگی قرار داده تا در صورت احراز عدم وقوع معامله بین متعاملین از پذیرش مالیات و عوارض پرداختی به عنوان اعتبار قابل قبول خودداری و نسبت به اعمال جرایم مربوطه اقدام گردد.

۵- گزارشات رسیدگی براساس موارد ذکر شده و رعایت مقررات و مدارک موجود تنظیم میگردد. لذا مأموران مالیاتی می بایست در انتهای گزارش، نسبت به درج این عبارت اقدام نمایند « چنانچه در آینده اسناد و مدارکی

دال بر فعالیت های مکتوم از مؤدی به دست آید جهت حفظ حقوق حقه دولت مالیات و عوارض متعلقه به همراه جرائم مربوط قابل مطالبه می باشد.»

۶- با عنایت به بند (۲) قسمت «الف» دستورالعمل تشخیص مالیات و عوارض از طریق علی الرأس موضوع ماده ۲۹ قانون مالیات برارزش افزوده چنانچه ارزش مندرج در صورت حسابهای صوری ارائه شده واقعی نباشد اسناد و مدارک ابرازی غیر قابل استناد تلقی و تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده براساس مفاد دستورالعمل یاد شده امکان پذیر خواهد بود.

### بخشنامه شماره ۲۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۸

با عنایت به تصویب قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مودیان، به منظور پیشگیری و مقابله با فرار مالیاتی و ایجاد وحدت رویه در رسیدگی به پرونده مالیاتی مودیانی که اقدام به صدور صورت حساب های غیر واقعی می نمایند و همچنین اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، موارد ذیل را مقرر می دارد:

۱- در هریک از ادارات کل امور مالیاتی، کمیته ویژه مبارزه با فرار مالیاتی متشکل از مدیر کل امور مالیاتی، معاونان حسابرسی مالیاتی، رئیس امور مالیاتی ذیربط، نماینده دادستانی انتظامی مالیاتی، مسئول حراست اداره کل و رئیس اداره حقوقی تشکیل می شود. این کمیته در صورت وجود هرگونه ابهام مالیاتی و یا اجرایی در خصوص مسائل مرتبط با صورت حساب های غیر واقعی مکلف به بررسی و اتخاذ تصمیم در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه می باشد.

۲- درخصوص آن بخش از اعتبار مالیاتی مودی (مالیات و عوارض خرید) که به واسطه معاملات غیر واقعی با مودی صوری (خرید از اشخاص فاقد اعتبار مالیاتی) مورد پذیرش قرار نمی گیرد، چنانچه مودی خریدار در مراحل رسیدگی یا دادرسی مالیاتی نسبت به معرفی فروشنده واقعی اقدام نماید، با احراز ادعای مودی (خریدار) و پس از مطالبه و وصول مالیات و عوارض متعلق از فروشنده واقعی، اعتبار موصوف برای خریدار مورد پذیرش قرار خواهد گرفت.

۳- در صورتی که در رسیدگی به حساب فروش مودی یا فهرست معاملات موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم قبل از اصلاحیه سال ۱۳۹۴ و ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴، برای ادارات امور مالیاتی مشخص شود طرف حساب صورت حساب فروش صادره توسط مودی، اشخاص فاقد اعتبار مالیاتی (مودی صوری) می

باشد، چنانچه فروشنده در مراحل رسیدگی یا دادرسی مالیاتی نسبت به معرفی خریدار واقعی کالا یا خدمت اقدام نماید، با احراز موضوع و پس از صدور صورت حساب اصلاحی، ارزش بهای کالا و خدمت فروش رفته به عنوان بهای کالای خریداری شده توسط خریدار واقعی محسوب و مالیات و عوارض پرداخت شده بابت فروش مذکور نیز به عنوان اعتبار مالیاتی یا بخشی از بهای تمام شده کالای خریداری شده خریدار واقعی کالا یا خدمات، حسب مورد منظور خواهد شد.

۴- در صورت عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی کالا یا خدمت توسط مودی (طرف معامله)، اداره امور مالیاتی ضمن عدم قبول اعتبار مالیات بر ارزش افزوده مودی-خریدار (در موارد خرید مربوط به کالاها و خدمات غیر معاف از مالیات بر ارزش افزوده) یا عدم پذیرش آن به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی (درخصوص کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و اشخاصی که مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده نیستند) یا مطالبه و دریافت مالیات متعلق ارزش افزوده از مودی- فروشنده (در مورد کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده) با بررسی و تعیین قیمت متعارف خرید یا فروش (با رعایت مقررات مربوط و با در نظر داشتن نوع فعالیت مودی اعم از عمده فروشی یا خرده فروشی و نحوه تامین کالا) موظفند حسب مورد در اجرای قسمت اخیر مواد ۲۳۰ و ۲۷۴ قانون مالیات های مستقیم مراتب عدم معرفی خریدار یا فروشنده واقعی را به همراه مستندات مربوطه به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نمایند تا نسبت به اقامه دعوی نزد مراجع صالح قضایی اقدام شود.

۵- در صورتی که پس از قطعیت پرونده مالیات عملکرد یا مالیات بر ارزش افزوده، مودی حسب مورد نسبت به معرفی فروشنده یا خریدار واقعی اقدام نمایند، پس از طی مراحل مذکور در بندهای ۲ و ۳، برابر مقررات تبصره ماده (۱۵۷) قانون مالیات های مستقیم مربوط به مالیات عملکرد و بخشنامه های صادره سازمان درخصوص مالیات بر ارزش افزوده، اقدام شود.

۶- چنانچه ادارات امور مالیاتی در رسیدگی به پرونده های مالیاتی مشکوک به انجام معاملات غیر واقعی با مودیان صوری (صورت حساب خرید یا فروش غیر واقعی) که در فهرست اشخاص فاقد اعتبار مالیاتی درج شده در سامانه های سازمان نمی باشند، برخورد نمایند، موظفند جهت شناسایی و راستی آزمایی طرف های معامله، مراتب را به همراه مستندات مربوطه به کمیته ویژه مبارزه با فرار مالیاتی ارسال نمایند. نتیجه رسیدگی در صورت تأیید، از طریق اداره کل ذیربط به اداره کل فناوری اطلاعات ارسال و در سامانه های موجود در سازمان امور مالیاتی کشور



بارگذاری می شود و در اجرای تبصره ۲ ماده ۲۷۴ قانون مالیات های مستقیم از طریق دادستانی دادستانی انتظامی مالیاتی، نزد مراجع صالح قضایی اقامه دعوی صورت می پذیرد.

در راستای این بند در صورت مراجعه مودی که به عنوان مودی فاقد اعتبار اعلام شده است، اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده عملکرد مودی مکلف به بررسی موضوع و اعلام نتیجه پس از طرح در کمیته ویژه مبارزه با فرار مالیاتی به شرح این بند فوق خواهد بود.

۷- پس از ثبت اطلاعات مطابق بند ۶ به عنوان مودی فاقد اعتبار مالیاتی، هرگونه تغییر اطلاعات (اصلاح، ویرایش و حذف) در سامانه های ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، منحصرأ با نظر کمیته ویژه مبارزه با فرار مالیاتی در ادارات کل امور مالیاتی می باشد.

در مواردی که طرف معامله مودی از اشخاص فاقد اعتبار مالیاتی بوده و مودی نسبت به اصلاح موضوع حسب بند های ۲ و ۳ فوق اقدام ننموده باشد، جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده از مودی قابل مطالبه خواهد بود.

۸- مودیان که برای عملکرد یا دوره های سال ۱۳۹۹ به بعد نسبت به ارائه صورت حساب غیر واقعی اقدام نمایند، چنانچه نسبت به معرفی فروشنده یا خریدار واقعی اقدام نمایند، علاوه بر اینکه طبق مقررات قانونی مربوطه با آنها رفتار خواهد شد، به عنوان مودی پر ریسک نیز تلقی خواهند شد. در موارد معرفی فروشنده یا خریدار واقعی، در صورت تکرار صورت حساب غیر واقعی، با آنها مطابق این بند رفتار خواهد شد.

۹- با عنایت به اینکه مودیان فاقد اعتبار مالیاتی موسوم به مودیان صوری اصولاً دارای فعالیت واقعی نیستند، بنابراین در مواردی که مستندات یا اطلاعیه ای مبنی بر فعالیت آنها به ادارات امور مالیاتی واصل شود، انجام برآورد بیش از ارقام مندرج در اطلاعیه های واصله موضوعیت نداشته و می بایست صرفاً مستندات واصله را مبنای اقدامات مالیاتی قرار داد.

### بخشنامه شماره ۵۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۶/۱۵

پیرو بخشنامه شماره ۲۳/۹۹/۲۰۰ مورخ ۲۸/۰۲/۱۳۹۹ موضوع نحوه رسیدگی به صورت حساب های غیر واقعی، ضمن تاکید بر اجرای مفاد بخشنامه فوق در حسابرسی های مالیاتی کلیه سنوات علی الخصوص سال های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ ادارات امور مالیاتی می بایست با دعوت از مودی مورد حسابرسی از وی درخواست نمایند اسامی

خریداران و فروشندگان واقعی را که اسامی آنها در اسناد و مدارک تسلیمی اعلام نشده، ارائه نمایند. بدیهی است در راستای این بند همکاری لازم با مودی مورد حساسی به عمل آمده و مهلت کافی (حداکثر یک ماه) برای ارائه اسامی خریداران و فروشندگان واقعی مد نظر قرار گیرد و با رعایت مفاد بخشنامه مذکور به شرح زیر اقدام شود:

هرگاه براساس مدارک و مستندات ارائه شده توسط مودیان واقعی (خریدار و فروشنده) یا مودیان فاقد اعتبار مالیاتی (مودیان صوری بعنوان خریدار یا فروشنده) و یا اطلاعات واصله از سایر اشخاص مشخص شود مودی واقعی نسبت به خرید از مودیان فاقد اعتبار مالیاتی (مودیان صوری) یا فروش به آنها اقدام نموده است، در اینصورت ادارات امور مالیاتی مکلفند:

۱- نسبت به عدم پذیرش اعتبار مالیاتی خرید (خرید از مودیان فاقد اعتبار مالیاتی) اقدام نمایند. مگر اینکه مودی نسبت به معرفی فروشنده واقعی اقدام نمایند و در صورت مطالبه و پس از وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید مذکور از فروشنده واقعی، مبالغ پرداختی برای خریدار واقعی اعتبار مالیات بر ارزش افزوده محسوب می شود. همچنین، چنانچه پس از رسیدگی مجدد احراز شود مالیات و عوارض خرید از شرکت فاقد اعتبار اساسا توسط خریدار پرداخت یا تهاتر نشده و یا به حساب فروشنده واریز نشده است، در این صورت می بایست نسبت به مطالبه مابه التفاوت مالیات و عوارض تا سقف اعتبار غیر واقعی پذیرفته شده از خریدار اقدام گردد.

۲- با توجه به عدم صدور صورت حساب با نام خریدار واقعی، نسبت به مطالبه جریمه عدم صدور صورت حساب موضوع مواد ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ و ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴ حسب مورد و همچنین بند ۲ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده اقدام نمایند.

۳- نسبت به مطالبه جریمه عدم ارسال فهرست معاملات خرید یا فروش موضوع مواد ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ و ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴ حسب مورد نسبت به معاملات با مودیان صوری اقدام نمایند.

۴- با عنایت به موافقت وزیر محترم اموراتصادی و دارایی با تفویض بخشودگی جرایم مودیان موضوع این بخشنامه به سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای بند (۳) مصوبات چهل و هشتمین جلسه شورای عالی هماهنگی اقتصادی مورخ ۱۳/۰۲/۱۳۹۹ جرایم مقرر در قوانین مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده برای عملکرد

سال ها و دوره های مالیاتی ۱۳۹۵ و به بعد این گونه مودیان که نسبت به معرفی خریداران یا فروشندگان واقعی اقدام نمایند، مشمول بخشودگی جرایم موضوع دستورالعمل شماره ۵۰۹/۹۹/۲۰۰ مورخ ۲۰/۰۳/۱۳۹۹ نخواهند بود و در صورت همکاری صرفاً به نسبت درصد اعلام اسامی خریداران و فروشندگان واقعی از اشخاص فاقد اعتبار مالیاتی (مودیان صوری) و در اجرای مفاد ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مفاد دستورالعمل مذکور مشمول بخشودگی جرایم قوانین مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده و به نسبت درصدهای اعلام شده در دستورالعمل فوق الذکر خواهند بود. همچنین در خصوص جرایم سال های قبل از ۱۳۹۵ نیز بخشودگی جرایم در اجرای ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم تا سقف درصدهای تعیین شده و با رعایت مفاد دستورالعمل مذکور به مدیر کل امور مالیاتی تفویض می شود.

۵- در صورت عدم معرفی خریدار و فروشنده واقعی (تمام یا بخشی) توسط اینگونه مودیان برای معاملات سال های ۱۳۹۵ و به بعد، ادارات کل امور مالیاتی مکلفند نسبت به معاملات غیر واقعی در اجرای مقررات مواد ۲۳۰ و ۲۷۴ قانون مالیات حسب مورد در اجرای شیوه نامه شماره ۵۷/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۶/۰۴/۱۳۹۷ اقدام نمایند.

۶- در صورت شناسایی یا معرفی فروشنده یا خریدار واقعی، ادارات امور مالیاتی با رعایت مقررات نسبت به مطالبه مالیات از مودی واقعی اقدام نمایند.

۷- مسئولیت اجرای دقیق این بخشنامه و بخشنامه شماره ۲۳/۹۹/۲۰۰ مورخ ۲۸/۰۲/۱۳۹۹ با مدیران کل امور مالیاتی می باشد و ادارات کل امور مالیاتی مکلفند اقدامات انجام شده در بخشنامه های فوق را به صورت ماهانه در سامانه ای که برای این منظور توسط معاونت فناوری های مالیاتی ایجاد می شود، وارد نمایند.

۸- معاونت فناوری های مالیاتی موظف است با استفاده از داده ها و اطلاعات پایگاه های اطلاعاتی سازمان، نسبت به شناسایی سیستمی مودیانی که معامله (خرید یا فروش) آنها با اشخاص فاقد اعتبار مالیاتی (مودیان صوری) می باشد، اقدام و فهرست آن را جهت بهره برداری ادارات امور مالیاتی در سامانه قرار دهد.

۹- دادستانی انتظامی مالیاتی و دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی مکلفند ضمن نظارت بر حسن اجرای مفاد بخشنامه های فوق، نحوه اجرای آن را به معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان گزارش نمایند.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

مطابق مفاد ماده ۱۷ قانون م.ا.م مصوب ۱۳۸۷ و ماده ۸ قانون م.ا.م مصوب ۱۴۰۰ مالیات‌هایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورت‌حسابهای صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌گردد. و همچنین مطابق بخشنامه شماره ۴۳/۹۵/۲۶۰ مورخ ۱۲/۰۷/۱۳۹۵ پذیرش اعتبار مالیاتی مؤدیان مستلزم مشمولیت آنان در نظام مالیات بر ارزش افزوده، ثبت نام در سامانه مالیات بر ارزش افزوده، داشتن گواهینامه ثبت نام و احراز اصالت معامله از طریق کنترل صورت‌حساب، اسناد پرداخت بهای کالاها و خدمات و مالیات و عوارض ارزش افزوده، اخذ تأییدیه، شناسایی فروشنده، کنترل اسناد حمل، رسید انبار و ... حسب مورد (با در نظر گرفتن روش کار مؤدی که تابع تشریفات و طی مراحل خاص خود می‌باشد) خواهد بود و صرف داشتن گواهینامه ثبت نام و عدم درج نام مؤدی (فروشنده) در فهرست «مؤدیانی ثبت نام شده فاقد اعتبار مالیاتی» در زمان انجام معامله، شرط کافی برای احراز اصالت معامله و پذیرش اعتبار مالیاتی نخواهد بود. النهایه با توجه به حصول شرایط اصلی پذیرش اعتبار مصرح در قانون مالیات بر ارزش افزوده (شرط پرداخت مندرج در ماده ۱۷) و بخشنامه‌های مرتبط (از جمله شرط احراز حمل کالا در بخشنامه شماره ۴۳/۹۵/۲۶۰ مورخ ۱۲/۰۷/۱۳۹۵) و سایر شرایط از جمله اخذ تأییدیه، شناسایی فروشنده، کنترل رسید انبار و ... اعتبارات مورد ادعای مؤدی ناشی از خرید از شرکتهای قابل پذیرش می‌باشد.

در خصوص اعتبار ماشین‌آلات خط تولید با توجه به ماده ۱۷ قانون مصوب ۱۳۸۷ در صورت معاف بودن کالای تولیدی اعتباری تعلق نمی‌گرفت و چک بابت مالیات بر ارزش افزوده که در گمرکات به ودیعه بود وصول می‌شد و در صورت مشمول بودن محصولات خط تولید چک بابت مالیات بر ارزش افزوده به آنها مسترد می‌شد. از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ نیز صرف نظر از آنکه مودی به عرضه کالاها و خدمات معاف یا مشمول اشتغال داشته باشد، مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین‌آلات خطوط تولید وی قابل کسر، تهاتر و استرداد می‌باشد.

در خصوص اعتبارات مربوط به کالاهای خاص نیز صرفاً در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد قابل کارسازی می‌باشد همچنین در صورتی که به‌عنوان مواد اولیه اصلی توسط واحدهای تولیدی به کار برده شود، اعتبار مالیاتی آن واحدها قابل پذیرش می‌باشد. لازم به ذکر است گاز طبیعی و گاز مایع مطابق قانون مصوب ۱۴۰۰ در زمره کالاهای خاص می‌باشند. فلذا تا تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ کالای عمومی بوده و محدودیتی بابت پذیرش اعتبار مالیاتی ندارند لکن از

## بررسی اعتبارات

---

ابتدای اجرای قانون جدید در صورتی که به عنوان نهاده اصلی واحدهای تولیدی باشند علاوه بر مراحل واردات و توزیع مجدد، اعتبار آنها قابل پذیرش است بنابراین در صورتی که به عنوان نهاده‌ی اصلی تولید نباشند صرفاً در مراحل واردات و توزیع مجدد اعتبار آنها قابل کارسازی می‌باشد.

و نکته‌ی آخر اینکه کارسازی اعتبارات تا حد امکان از مبنای تخصیص استفاده می‌گردد. یعنی فقط اعتبار کالای مشمول بایست کارسازی گردد. در صورت مشخص نبودن ارتباط بعضی اعتبارات با فروش هتی معاف و مشمول و عدم تفکیک توسط مؤدی، اعتبارات قابل پذیرش را در نسبت کالای مشمول به کل فروش ضرب و حاصل را برای مؤدی کارسازی می‌نماییم.

---

# معافیت‌ها

### کلیات

معافیت‌های مالیاتی بسته به نوع معافیت و اقتضائات زمانی و مکانی متفاوت می‌باشد و بیشتر در راستای سیاست‌گذاری‌های اقتصادی می‌باشد که در این بین برخی اشخاص با نفوذ سیاسی و اقتصادی بیشتر ممکن است بتوانند حداکثر معافیت را استفاده نمایند و یا در برخی موارد این معافیت‌ها به نحو مقتضی اطلاع‌رسانی نگردد و علاوه بر عدم برخورداری اشخاص جامعه مورد هدف معافیت مالیاتی، موضوع مذکور باعث ایجاد رانت و فساد در جامعه می‌گردد. بنابراین در ایجاد معافیت مالیاتی، هم قانونگذاری و هم اجرا هر دو موثر می‌باشند. معافیتها در قانون مالیات بر ارزش افزوده با توجه به اینکه مالیات بر مصرف کالا و خدمات می‌باشد بنابراین عمدتاً بر مبنای کالا و خدمات می‌باشد که انواع کالا و خدمات معاف شده با در نظر گرفتن تأثیرات اجتماعی و حمایت اقشار خاص و یا صنایع مختلف می‌باشد.

### مواد قانونی مرتبط

**ماده ۱۴۳ مکرر ق.م.م-** از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکتها اعم از ایرانی و خارجی در بورسها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۰/۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد.

کارگزاران بورسها و بازارهای خارج از بورس مکلفند مالیات یاد شده را به هنگام هر انتقال از انتقال دهنده وصول و به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند و ظرف ده روز از تاریخ انتقال، رسید آن را به همراه فهرستی حاوی تعداد و مبلغ فروش سهام و حق تقدم مورد انتقال به اداره امور مالیاتی محل ارسال کنند.

تبصره ۱- تمامی درآمدهای صندوق سرمایه‌گذاری در چهارچوب این قانون و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار موضوع بند (۲۴) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق یا درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها از پرداخت

مالیات بردرآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۳/۲ معاف می‌باشد(۱) و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یاد شده مالیاتی مطالبه نخواهد شد.

### قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷

**ماده ۱۲:** عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد:

- ۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده;
- ۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان;
- ۳- انواع کود، سم، بذر و نهال;
- ۴- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان;
- ۵- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات;
- ۶- کالاهای اهدایی به صورت بلا عوض به وزارتخانه ها، موسسات دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا;
- ۷- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می شود. مازاد بر آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود;
- ۸- اموال غیر منقول;
- ۹- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی;
- ۱۰- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم;
- ۱۱- خدمات بانکی و اعتباری بانکها، موسسات و تعاونیهای اعتباری و صندوق های قرض الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورسها و بازارهای خارج از بورس.
- ۱۲- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری برون شهری و درون شهری، جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی;
- ۱۳- فرش دستباف;
- ۱۴- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین نامه ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می رسد;



۱۵- خوراک دام و طیور؛

۱۶- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می‌رسد؛

۱۷- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیأت وزیران قابل اجراء خواهد بود.

**ماده ۱۷:** تبصره ۲- در صورتی که مودیان 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 نمی‌باشد.

تبصره ۳- در صورتی که مودیان به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند، صرفاً مالیاتهای پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مودی منظور خواهد شد.

### قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰

**ماده ۱:** ذ - معافیت مالیاتی: عدم تعلق مالیات و عوارض موضوع این قانون بر کالاها و خدمات.

**ماده ۸:** تبصره ۲ - در صورتی که مودی 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 نهاده‌های آنها قابل تهاتر یا استرداد نمی‌باشد.

تبصره ۳- در صورتی که مودی به عرضه توأم کالاها و خدمات مشمول و معاف اشتغال داشته باشد، صرفاً مالیات و عوارضی که بابت خرید نهاده‌های مورد نیاز برای تولید کالاها و خدمات مشمول پرداخت کرده است، حسب مورد، قابل کسر، تهاتر یا استرداد است.

تبصره ۴ - صرف نظر از آنکه مودی به عرضه کالاها و خدمات معاف یا مشمول اشتغال داشته باشد، مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین‌آلات خطوط تولید وی قابل کسر، تهاتر و استرداد می‌باشد.

**ماده ۹:** عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد:

### الف - کالاها

۱ - کلیه محصولات کشاورزی فرآوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ)

تبصره - فعالیت های مربوط به مراحل بسته بندی، انبارداری و نگهداری محصول در دمای مناسب در سردخانه، انجماد محصول (شامل سردخانه)، پاک کردن، درجه بندی، بوجاری بذور، پوست گیری مانند شالی کوبی، شستشو، تمیزکاری، تفکیک، همگن سازی، خشک کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روشهای مختلف، تفت دادن مانند پخت نخود و پنبه پاک کنی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی شود. ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش نیست.

۲ - دام زنده و خوراک آن، کلیه مواد اصلی تولید مثل دام زنده مطابق پروانه صادره توسط وزارت جهاد کشاورزی، پوسال (کمپوست)، کشت بافت و بستر آماده کشت بافت؛  
تبصره - دام به حیواناتی (شامل چهارپایان، پرندگان، آبزیان و حشرات) اطلاق می گردد که برای امور تغذیه انسان یا دام و فعالیت های اقتصادی، تولیدی و آزمایشگاهی، تولید، نگهداری و پرورش داده می شوند.

۳ - بذر، نشاء، نهال، سم و کود؛

۴ - آب مصارف کشاورزی؛

۵ - کالاهای زیر:

۱-۵ - شیر، پنیر و ماست؛	
۲-۵ - تخم ماکیان؛	
۳-۵ - آرد و نان؛	
۴-۵ - انواع گوشت و فرآورده های گوشتی مطابق با فهرستی که هر سال وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تا پایان دی ماه برای اجراء در سال بعد به سازمان ارسال می کند؛	

## معافیت‌ها

۵-۵ - برنج، حبوبات، سویا و پروتئین سویا;
۵-۶ - انواع روغن های خوراکی; اعم از گیاهی و حیوانی
۵-۷ - شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان;
۵-۸ - تخم مرغ نطفه دار و تبدیل آن به جوجه یک روزه;

۶- انواع کالاهاى زیر:

۶-۱ - خمیر کاغذ و کاغذ باطله;
۶-۲ - دفتر تحریر;
۶-۳ - کاغذ چاپ، تحریر و روزنامه;

۷- نسخه های کاغذی و الکترونیکی محصولات زیر:

۷-۱ - کتاب;
۷-۲ - روزنامه;
۷-۳ - مجله و نشریه;

۸- کالاهای وارده همراه مسافر برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق قانون امور گمرکی;

۹- انواع شمش طلا (وارداتی و داخلی) و انواع حواله های کاغذی یا الکترونیکی دارای پشتوانه صد درصد (۱۰۰٪) طلا

۱۰- دارایی های غیرمنقول و انواع حواله های کاغذی یا الکترونیکی مبتنی بر آنها;

۱۱- هرگونه انتقال دارایی به/ از صندوق های سرمایه گذاری پروژه موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی

جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی مصوب ۲۵/۰۹/۱۳۸۸ یا

شرکتهای فرعی صندوق های سرمایه گذاری پروژه، به عنوان آورده غیرنقد شرکا در همان صندوق های

سرمایه گذاری پروژه;

تبصره - در صورتی که مالکیت و مدیریت شرکتهای فرعی صندوق های سرمایه گذاری پروژه متعلق به

صندوق های سرمایه گذاری پروژه موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای

سیاست های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی باشد، هرگونه انتقال دارایی به/ از شرکتهای فرعی

صندوق‌های سرمایه‌گذاری پروژه که صرفاً در راستای اجرای پروژه و مرتبط با وظایف صندوق‌های مذکور باشد، مشمول مالیات و عوارض نیست.

۱۲- هرگونه انتقال دارایی از/ به نهاد واسط موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی

۱۳- فرش دستباف و مواد اولیه اصلی آن

۱۴- صنایع دستی تولید داخل موضوع ماده (۱) قانون حمایت از هنرمندان، استادکاران و فعالان صنایع دستی مصوب ۲۶/۱۰/۱۳۹۶ مطابق فهرستی که تا پایان دی ماه هر سال توسط وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی پیشنهاد می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد؛

۱۵- انواع دارو و واکسن (انسانی و دامی)، لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی؛

۱۶- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی، تجهیزات نظامی و اطلاعاتی موضوع بندهای «پ»، «ت» و «ث» ماده (۱۱۹) قانون امور گمرکی با رعایت ترتیبات مقرر در بندهای مذکور.

تبصره - معافیت این جزء در خصوص اقلام موضوع بند «پ» ماده (۱۱۹) قانون امور گمرکی در حوزه دفاعی با تأیید وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح قابل اعمال است.

۱۷- تجهیزات و اقلام با کاربرد صرفاً دفاعی، نظامی، انتظامی، امنیتی و اطلاعاتی. فهرست این تجهیزات و اقلام با پیشنهاد وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و هماهنگی ستاد کل نیروهای مسلح به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

تبصره ۱- واردات کالاهای موضوع جزءهای (۲)، (۶)، (۷)، (۹)، (۱۳)، (۱۶) و (۱۷) بند «الف» این ماده معاف از پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد. واردات کالاهای موضوع جزءهای (۱)، (۳) و (۵) بند «الف» این ماده

مشمول معافیت نبوده و مالیات و عوارض با نرخ استاندارد نه درصد (۹٪) در مبادی گمرکی به آن تعلق می‌گیرد. عرضه این کالاها در داخل کشور، مانند عرضه کالاهای مشابه داخلی از پرداخت مالیات و عوارض معاف است.

در خصوص جزء (۱۵) این بند، در صورتی که با تأیید وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کالای مورد نظر مشابه داخلی نداشته باشد، واردات آن از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد و اگر واردات کالای مورد نظر

به دلیل کمبود تولید داخل نسبت به نیاز بازار، ضرورت داشته باشد، واردات کالای مزبور با رعایت قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی، مشمول مالیات و عوارض با نرخ

سه درصد (۳٪) در مبادی گمرکی می‌باشد. عرضه این کالاها در داخل کشور، مانند عرضه کالاهای مشابه داخلی از پرداخت مالیات و عوارض معاف است.

تبصره ۲ - تولیدکنندگان و یا عرضه‌کنندگان کالاهای موضوع این بند مکلفند که برچسب معافیت از مالیات بر ارزش افزوده را بر روی بسته‌بندی کالاهای مذکور درج نمایند. سازمان مکلف است فهرست کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض را از طریق شیوه‌های مناسب از جمله درج در سامانه عملیات الکترونیکی سازمان به اطلاع عموم مردم برساند. سازمان مکلف است امکان دریافت گزارش‌های مردمی مبنی بر دریافت مالیات و عوارض توسط عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض را از طریق سامانه عملیات الکترونیکی خود و استرداد مبالغ اضافه دریافتی از خریداران فراهم نماید. دریافت مالیات و عوارض از کالاها و خدمات معاف توسط عرضه‌کنندگان آنها مشمول جریمه‌ای معادل دو برابر مالیات و عوارض دریافتی بوده و قابل بخشودگی نمی‌باشد. سازمان مکلف است حداکثر سه‌ماه پس از دریافت گزارش، نسبت به تأیید یا رد و حسب مورد استرداد مبالغ اضافه دریافتی از خریداران اقدام نماید. نحوه استرداد این مبالغ به موجب دستورالعملی است که حداکثر پس از سه ماه از لازم الاجراء شدن این قانون توسط سازمان با همکاری اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۳ - واردات کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران، سازمان اورژانس کشور، سازمان بهزیستی کشور، آستان‌های مقدسه و کمیته امداد امام خمینی (ره) با تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی، حوزه‌های علمیه با تأیید مرکز مدیریت حوزه علمیه استان مربوط و موسسات خیریه با اعلام مراجع صادرکننده مجوز آنها و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی از پرداخت مالیات و عوارض معاف است؛ تبصره ۴ - اعمال معافیت‌های مالیاتی در خصوص مواد خوراکی مذکور در اجزای این بند، منوط به اخذ گواهی سلامت محصول از مراجع قانونی ذیصلاح از قبیل سازمان ملی استاندارد ایران و سازمان غذا و دارو است.

### ب - خدمات

- ۱- خدمات درمانی، تشخیصی و پیشگیری، خدمات توانبخشی و حمایتی و خدمات آرامستان‌ها؛
- ۲- خدمات درمانی و پیشگیری دامی و گیاهی، واحدهای ماشینی کردن (مکانیزاسیون) آب کشاورزی، کشت بافت و تولید اندام‌های تکثیری گیاهان؛

۳- خدمات زینک، چاپ، انتشار روزنامه اعم از کاغذی یا الکترونیکی، کتاب، نشریه و خدمات نشر و توزیع آنها به استثنای موسسات کمک آموزشی و کنکور و هرگونه تبلیغات کالاها و خدمات داخلی در روزنامه‌ها و نشریات؛

۴- ارائه خدماتی که مابه‌ازای آن به صورت حقوق و دستمزد پرداخت می‌شود در صورتی که مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیات‌های مستقیم باشد؛

تبصره - در ارائه خدمت توسط شرکت‌های تأمین نیروی انسانی و شرکتهایی که از طریق قراردادهای حجمی خدمات خود را با در اختیار گذاشتن نیروی کار به متقاضی ارائه می‌کنند (مانند شرکت‌های ارائه‌دهنده خدمات پرستاری و خدمات نظافتی)، بخشی از قرارداد که مربوط به هزینه‌های حقوق و دستمزد است، معاف می‌باشد. حکم این بند مشروط به تأیید میزان حقوق و دستمزد و مزایا توسط سازمان بیمه‌گر است.

۵- 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؛

۶- 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؛

۷- 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 اساسنامه آنها.

۸- خدمات بیمه‌های زندگی، خدمات بیمه‌های محصولات کشاورزی، خدمات بیمه اجتماعی و درمان تکمیلی؛

۹- خدمات بازار سرمایه شامل خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس به تشخیص شورای عالی بورس و اوراق بهادار.

۱۰- خدمات انتشار و نقل و انتقال سهام، حق تقدم، سهم‌الشرکه و سایر اوراق بهادار موضوع بند (۲۴) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۰۱/۰۹/۱۳۸۴ با اصلاحات بعدی؛

۱۱- صدور و ابطال، نقل و انتقال واحدهای سرمایه‌گذاری صندوق‌های سرمایه‌گذاری دارای مجوز از سازمان بورس اوراق بهادار؛

۱۲- منحصرأ سود تسهیلات اعطائی شرکتهای واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به مشتریان (مصرف کنندگان)

تبصره - مالیات بر ارزش افزوده بهای دارایی‌ها و اموال مورد واگذاری موضوع قرارداد شرکتهای واسپاری (لیزینگ) با مشتریان مشمول این فعالیت نمی‌باشند.

۱۳- خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین‌المللی جاده‌ای، ریلی و دریایی؛

۱۴- خدمات آموزشی، پژوهشی و ورزشی دارای مجوز از مراجع ذیصلاح طبق آیین‌نامه‌ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی (سازمان)، علوم، تحقیقات و فناوری، آموزش و پرورش، تعاون، کار و رفاه اجتماعی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، ورزش و جوانان و دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و مرکز مدیریت حوزه‌های علمی ظرف شش ماه از تاریخ ابلاغ این قانون تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد؛

۱۵- خدمات اقامتی هتل‌های سه ستاره و پایین‌تر، مهمانپذیرها و سایر مراکز اقامتی دارای مجوز از وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی یا اتحادیه‌های ذی‌ربط؛

۱۶- قدرالسهم هزینه مشترک (شارژ) دریافتی توسط شرکتهای خدماتی موضوع قانون نحوه واگذاری مالکیت و اداره امور شهرکهای صنعتی مصوب ۳۱/۰۲/۱۳۸۷ از واحدهای تولیدی، صنعتی و خدماتی مستقر در شهرکهای صنعتی بابت ارائه خدمات به آنها

۱۷- خدمات فنی، بازسازی، تعمیر و نگهداری کالاهای موضوع جزء (۱۷) بند «الف» این ماده که توسط مرکز وابسته به دستگاههای نظامی، انتظامی و امنیتی ارائه می‌شود، مطابق فهرستی که با تصویب وزرای دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و امور اقتصادی و دارایی ابلاغ می‌شود.

تبصره - در مواردی که دریافت وجه توسط یک مودی 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 به‌عنوان سرمایه و انواع کمکهای دولتی، عرضه خدمت محسوب نمی‌شود و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض نمی‌باشد.

**ماده ۱۲-** عرضه کنندگان کالاها و خدمات که به موجب این قانون و سایر قوانین از مالیات و عوارض معاف می‌باشند و همچنین فعالان اقتصادی مستقر در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی که حجم

معاملات سالانه آنها از مبلغی که به پیشنهاد سازمان به تأیید هیأت وزیران می‌رسد، بیشتر باشد، مکلف به عضویت و ثبت معاملات در سامانه مودیان هستند. این حکم شامل کلیه مناطق کشور از جمله مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی می‌شود. متخلفان از حکم این ماده علاوه بر جریمه موضوع بند «ب» ماده (۲۲) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان مشمول جریمه‌ای معادل نه درصد (۹٪) ارزش معاملات ثبت نشده در سامانه مذکور می‌شوند.

**ماده ۲۶: بند ب-۱:** اصل طلا، جواهر و پلاتین به کار رفته در مصنوعات ساخته شده از فلزات مزبور، معاف از مالیات و عوارض می‌باشد.

### **بند ر ماده ۳۳ قانون برنامه ششم توسعه**

مراحل بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، درجه‌بندی، پوست‌گیری مانند شالی کوبی و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود. خدمات مزبور، از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد.

## **مقررات موضوعه (نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین نامه‌ها و ...)**

**نحوه اجرای معافیت کالاهای با مصرف صرفا دفاعی بند ۱۷ ماده ۱۲:**

تفاوت معافیت مذکور با سایر معافیت‌های ماده ۱۲ قانون سال ۱۳۸۲ در این است که معافیت نوع کالا و خدمات را وابسته به دو شرط و آن هم مصرف دفاعی و نظامی و خریداری از محل بودجه دفاعی و امنیتی کشور نموده است.

**بخشنامه شماره: ۱۳۷۳۴۸ تاریخ: ۱۳۸۷/۱۲/۲۸ (ابلاغ تصویب‌نامه شماره: ۲۳۵۳۷۱/ ت ۴۱۹۵۸ هـ**

**تاریخ: ۱۳۸۷/۱۲/۱۴ موضوع بند ۱۷ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده)**

هیئت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۲۷ بنا به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و به استناد بند (۱۷) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده - مصوب ۱۳۸۷ - تصویب نمود:

۱- فهرست اقلام با مصارف صرفا دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی به شرح جدول پیوست که تأیید شده به مهر پیوست تصویب نامه هیئت وزیران است، تعیین می‌شود.



۲- اقلام فهرست یاد شده تا زمانی که صرفاً مصارف دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی داشته باشند و توسط وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و از محل بودجه دفاعی و امنیتی کشور برای نیروهای مسلح اعم از نظامی، انتظامی و امنیتی وارد و یا از داخل خریداری می‌شود، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌گردند.

۳- برای خودروهای مهندسی و راه‌سازی در ردیف (۱۵) و تجهیزات زمینی شامل کامیونهای سوخت‌رسان، برف‌روب، آتش‌نشانی فرودگاهی، ژنراتور (ردیف ۲۰) وارداتی یا خریداری شده از داخل کشور ارائه مصوبه ستاد کل نیروهای مسلح با ذکر تعداد آن ضرورت دارد.

۴- موارد اختلاف در کارگروهی با حضور نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح برطرف خواهد شد.

ردیف	عنوان اقلام	شرح
۱	پدافند هوایی	انواع توپهای ضد هوایی راداری و بدون رادار، سامانه‌های پدافند موشکی و رادارهای زمینی قطعات و مواد اولیه مربوط.
۲	هوایماهای جنگنده و شناسایی	انواع هوایماهای جنگنده و شناسایی و بدون سر نشین، روغن، لاستیک و قطعات و مواد اولیه مربوط.
۳	هوایماهای ترابری و پشتیبانی	انواع هوایماهای ترابری تاکتیکی، پشتیبانی و آموزشی و بدون سر نشین، روغن و لاستیک، قطعات و مواد اولیه مربوط.
۴	بالگرد	بالگردهای هجومی، تاکتیکی و پشتیبانی و بدون سر نشین و قطعات و مواد اولیه مربوط.
۵	موشک	انواع موشکهای زمین به زمین، زمین به هوا، هوا به زمین، هوا به هوا، سطح به سطح و قطعات و مواد اولیه مربوط.
۶	زرهی مکانیزه	انواع تانک، نفر بر و خودروهای شنیدار، خودرومین کوب و قطعات و مواد اولیه مربوط.
۷	ضد زره	سلاحهای مستقیم زن، انواع موشک اندازه‌ها و موشکهای ضد زره و قطعات و مواد اولیه مربوط.
۸	توپخانه و ادوات	تجهیزات منحنی زن توپخانه‌ای، خمپاره اندازه‌ها و خمپاره‌ها و قطعات و مواد اولیه مربوط.
۹	پیاده و انفرادی	سلاحهای سبک و نیمه سنگین انفرادی و تجهیزات انفرادی (چتر نجات، باتوم، سپر و تجهیزات ضد شورش، کلاه و جلیقه ضد گلوله، پوتین ضد مین) توراستار، بمب یاب، مین یاب و مواد اولیه و قطعات مربوط.

۱۰	تجهیزات پدافند شیمیایی، میکروبی و هسته ای	انواع ماسک، فیلتر، لباسهای محافظ، انواع سیستمهای شناسایی و تجهیزات و داروهای رفع آلودگی و واکنشها و لوازم آزمایشگاهی و قطعات مربوط به تجهیزات پدافند شیمیایی، میکروبی و هسته ای و مواد اولیه مربوط.
۱۱	شناوری	ناو، ناوچه، قایق تندرو، و انواع قایق پاروئی، شناورهای پشتیبانی و یدک کش با کاربرد صرفا نظامی و قطعات و مواد اولیه مربوط.
۱۲	زیر سطحی	زیر سطحیهای سنگین، نیمه سنگین و سبک (تر و خشک) و قطعات و مواد اولیه مربوط.
۱۳	تجهیزات دفاع ساحلی	موشکها و توپخانه های ساحل به دریا، هوا به دریا، دریا به هوا، دریا به ساحل
۱۴	تجهیزات ساحلی	تجهیزات بندری، داکهای تعمیراتی ثابت و شناور و پلهای متحرک صرفا نظامی.
۱۵	تحرك و ترابری	خودروهای مهندسی و راه سازی، انواع خودروهای تاکتیکی چرخ دار و شنی دار سبک، سنگین، تانک بر، توپ کش (به استثنای سواری و وانت) و قطعات خودروهای تاکتیکی به صورت Skd و قطعات تولید موتور سیکلت خاص نظامی.
۱۶	تجهیزات اطلاعات	دستگاههای شنود، دوربین های دید در شب و روز و قطعات مربوط.
۱۷	مهمات	انواع مهمات سلاحهای سبک و نیمه سنگین و سنگین توپخانه ای و زرهی، مواد شیمیایی، مواد منفجره با مصرف نظامی و مواد اولیه مربوط.
۱۸	تجهیزات آموزشی	شبه ساز وسایل پرنده، زرهی، توپخانه و موشکی و انواع وسایل کمک آموزشی نظامی و مواد اولیه مربوط.
۱۹	تجهیزات مخابراتی و الکترونیک	مراکز تلفن صحرائی، بی سیمهای تاکتیکی و شهری ترمینالهای ماهواره ای، رادیو، رادار ماهواره ای، رایانه های MINI, MAIN برای شبیه سازها و مراکز فرماندهی و کنترل ن.م دوربینهای دید در روز و در شب و حرارتی گیرنده های باند وسیع از ۰/۱ تا ۴۰ گیگاهرتز، سلاحهای الکترو مغناطیسی و لیزری و صوتی، انواع لامپهای ماکروویو برای رادارها و فرستنده های پر قدرت، انواع قطعات لیزری و الکترونیکی برای ساخت وسایل ارتباطی و الکترونیکی انواع آنتنها و ترانزیستورها و سنسورهای مختلف و مواد اولیه مربوط.
۲۰	تجهیزات فرودگاهی	تجهیزات زمینی شامل کامیونهای سوخت رسان، برف روب، آتش نشانی فرودگاهی، ژنراتور (APU) تجهیزات ناوبری فرودگاههای نظامی.
۲۱	تجهیزات نقشه و ماهواره	انواع تجهیزات و ابزارهای مربوط به نقشه برداری و عکسبرداری هوایی و زمینی و ماهواره ای.
۲۲	رایانه و تجهیزات جانبی	تجهیزات جانبی رایانه و قطعات رایانه که برای استفاده در سیستمهای نظامی کاربرد دارند و یا به عنوان تجهیزات کنترل در محصولات نظامی به کار برده می شوند.
۲۳	تجهیزات تولیدی	ماشین آلات تولیدی، ابزار آلات و قطعات یدکی و تجهیزات تست مربوط.
۲۴	اسناد امنیتی	اسناد امنیتی و تجهیزات و مواد اولیه مربوط به آن.

**بخشنامه شماره: ۹۲۵۴ تاریخ: ۱۳۸۹/۰۶/۰۱ (فهرست رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها)**  
فهرست رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها موضوع بند (۱۶) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده که به موجب تصویب نامه شماره ۴۱۹۵۸/ت/۲۳۵۳۷۹ مورخ ۱۳۸۷/۱۲/۱۴ هیئت محترم وزیران و نامه اصلاحی شماره ۴۵۰۹۵/۱۱۲۹۹۹ مورخ ۱۳۸۹/۵/۲۴ دبیر هیئت دولت به شرح زیر تعیین شده است، جهت اقدام لازم ابلاغ می‌گردد:

« الف - تجهیزات راداری شامل:

۱. رادار تقرب فرودگاهی (AUTOMATION، MSSR / PSR)، ۲. MSAW، ۳. MSSR،
۴. DETECTION - FOD، ۵. SMGCS، ۶. B - ADS، ۷. MULTILATERATION،
۸. ملحقات سیستم های مذکور (PARROT و ...) قطعات یدکی مربوط.

ب- تجهیزات کمک ناوبری:

۱. DME / ILS، ۲. DME / VOR، ۳. DME / DVOR، ۴. DME، ۵. GBAS، ۶. LAAS،
۷. ABAS، ۸. SBAS، ۹. ملحقات سیستم های مذکور (ریموت کنترل و ...) و قطعات یدکی مربوط،
۱۰. تجهیزات پانل هواپیمای فلایت چک، ۱۱. چراغ های تقرب دقیق (PAL)، ۱۲. رادار مد S،
۱۳. سیستم VDL، ۱۴. سیستم سوئیچینگ برج و اپروچ، ۱۵. ریموت کنترل RCAG.

**تفاهم نامه (موضوع نحوه اجرای معافیت‌های بند ۱۷ ماده ۱۲ و حسابرسی ماده ۲۷ و سایر مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده)**

در راستای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و با توجه به نامه شماره ۴/۱۲۰/۳۳۴۰ مورخ ۰۱/۰۲/۱۳۹۰ وزیر محترم دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و به منظور تسهیل فرآیندهای اجرایی موضوع بند ۱۷ ماده ۱۲ و ماده ۲۷۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر گردید که به شرح ذیل اقدام گردد:

۱- وزارت دفاع و کلیه سازمانها و شرکتهای وابسته موظفند هنگام تحویل کالا و خدمت، مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق به آن را که توسط مؤدیان مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده در صورتحسابهای صادره درج و مطالبه گردیده است پرداخت نمایند.

۲- مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی توسط شرکتهای و سازمانهای مشمول ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده با رعایت مفاد ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان اعتبار مالیاتی قابل کسر از مالیاتهای متعلق به عرضه کالا یا ارائه خدمت توسط آنها خواهد بود.

۳- سازمانها و شرکت های وابسته به وزارت دفاع که اقدام به عرضه کالا یا ارائه خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده مینمایند و حائز شرایط فراخوانهای نظام مالیات بر ارزش افزوده میباشند مکلفند ضمن ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده نسبت به درج مالیات و عوارض در صورتحساب و وصول آن از خریداران اقدام و در اجرای ماده ۲۱ اظهار نامه مربوطه را تسلیم نمایند.

۴- سازمانها و شرکتهای وابسته که عرضه کننده کالاها یا ارائه دهنده خدمات صرفاً معاف میباشند تکلیفی برای ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده و تبعاً تسلیم اظهارنامه های آن نخواهند داشت.

۵- مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی توسط وزارت دفاع سازمانها و شرکتهای وابسته که الزام به ثبت نام در این نظام مالیاتی ندارند بابت خرید اقلام با مصارف صرفاً دفاعی موضوع مصوبه شماره ۲۳۵۳۷۱ / ت / ۴۱۹۵۸ ه مورخ ۱۴/۱۲/۱۳۸۷ هیأت محترم وزیران، قابل تهاتر یا استرداد خواهد بود.

۶ سازمانها و شرکتهای وابسته به وزارت دفاع میتوانند در راستای ماده (۲۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده تنظیم گزارشهای حسابرسی خود را به مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی واگذار نمایند گزارشهای حسابرسی مالیاتی در صورت رعایت مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده و دستورالعمل موضوع ماده (۲۷) این قانون بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات مربوطه برگ مک مطالبه یا استرداد صادر خواهد شد.

۷- در صورت معرفی مؤسسه حسابرسی توسط وزارت دفاع سازمان امور مالیاتی کشور در راستای اختیارات تبصره ۲ ماده ۲۷، این قانون حسابرسی دوره های گذشته را نیز به مؤسسه مزبور واگذار نماید ۸-۸ پرداخت یا استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده سازمانها و شرکتهای مذکور حسب مورد منوط به ارائه گزارش حسابرسی کلیه سازمانها و شرکتهای گروه توسط مؤسسه حسابرسی معرفی شده خواهد بود.

۹- به منظور تسریع در فرآیند وصول یا استرداد مؤسسه حسابرسی معرفی شده مکلف است تا پایان آذر ماه سال ۱۳۹۰ گزارش حسابرسی دوره های لغایت بهار سال ۱۳۹۰ شرکتهای و سازمانهای مذکور را تهیه و به سازمان امور مالیاتی کشور اداره کل ذیربط ارسال نماید.

۱۰- کار گروه مشترکی نظارت بر حسن اجرای این تفاهم نامه را به عهده خواهند داشت که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور معاون مالیات بر ارزش افزوده و از طرف وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح آقای اسدی مدیر کل امور اقتصادی و مشاور حقوقی ودجا به عنوان نمایندگان تام الاختیار خواهند بود.

**بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۵/۵۵ تاریخ ۱۳۹۵/۰۸/۲۶ (ابلاغ نظر معاونت حقوقی رئیس جمهور در خصوص مشمولیت یا عدم مشمولیت شکر خام موضوع بند(۴) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده)**  
به پیوست نظر معاونت حقوقی ریاست جمهوری به شماره ۱۷۰۷۵/۹۲۲۳۱ مورخ ۱۳۹۵/۰۷/۲۸ که مقرر نموده: " نظر به اینکه "شکر" در بند(۴) ماده(۱۲) به طور مطلق ذکر شده و مقید به نوع خاصی از شکر نشده است، کما این که "نان" نیز علی الاطلاق مورد حکم قرار گرفته و مقید به نان خاصی نشده است، بنابراین شکر خام نیز که از انواع شکر است مشمول بند(۴) ماده(۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده می-باشد." جهت اطلاع و بهره‌برداری ارسال می‌گردد.

به موجب دادنامه شماره ۱۰۴۹ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تاریخ اجرای این بخشنامه از تاریخ ۲۸/۰۷/۱۳۹۵ به تاریخ ۱۳۸۷/۰۷/۰۱ اصلاح گردید. این رای طی بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۶/۱۶۴ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ ابلاغ گردید.

**بخشنامه شماره: ۲۶۰/۴۹۱۳/۵ تاریخ: ۱۳۹۲/۱۱/۱۴ (ابلاغ نظریه معاونت محترم حقوقی ریاست جمهور به شماره ۱۷۰۷۵/۱۵۸۵۹۱ مورخ ۹۲/۱۰/۲۲ مبنی بر معافیت روغن نباتی خام (تصفیه نشده) از شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده)**  
در بند ۴ ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده لفظ «روغن نباتی» در عین حال که از جهت اینکه برخی روغن‌ها را از جمله روغن حیوانی، روغن صنعتی و نظایر آن را شامل نمی‌شود، مقید است اما از جهت شمول بر انواع روغن‌های گیاهی اعم از خام (تصفیه نشده) و غیر خام (تصفیه شده و به صورت مصداقی شمول آن بر روغن کنجد زیتون و... اطلاق دارد و قرینه‌ای بر تقیید آن وجود ندارد. چنانچه قانونگذار در زمان تقنین، نظر بر مصداقی خاص از روغن نباتی داشته به صراحت بیان می‌نمود (همچنان که در بند قانونی یاد شده آرد خبازی و شیر خشک مخصوص کودکان را ذکر نموده است. نظریه سازمان ملی استاندارد و سازمان غذا و دارو به شرح فوق نیز مؤید اطلاق عنوان روغن نباتی و شمول آن بر روغن خام و تصفیه نشده می‌باشد.

### دادنامه در مورد انواع پنیر و ماست:

**دادنامه شماره ۹۵۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۲۵ (ابطال عبارت «پنیر» از نامه شماره ۱۲۲۴۴/۲۳۲ ص مورخ ۲۶/۱۰/۱۴۰۰ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)**  
اولا براساس جزء ۱-۵ قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰، عرضه شیر، پنیر و ماست علی‌الطلاق و بدون قید و شرط و صرف نظر از طعم و اوصاف دیگر این محصولات از پرداخت مالیات و عوارض معاف اعلام شده است. ثانيا هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری به موجب رأی

شماره ۱۱۳۸۵، ۰۹۰۶۰۹۹۷۰ مورخ ۲۷/۱۱/۱۳۹۹ و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری براساس رأی شماره ۴۸ مورخ ۲۹/۰۱/۱۳۹۶ و مستند به بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ که متضمن حکمی مشابه با جزء جزء ۱-۵ قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰ بود، مطلق موارد مقرر در بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ را مشمول معافیت از پرداخت مالیات دانسته و مقید کردن حکم مقرر در بند قانونی مزبور را خلاف قانون تلقی کرده است. بنا به مراتب فوق، عبارت «پنیر» در نامه شماره ۱۲۲۴۴/۲۳۲/ص مورخ ۲۶/۱۰/۱۴۰۰ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک سازمان امور مالیاتی کشور از جهت آنکه مقید به قید «طعم دار» شده، با حکم مقرر در جزء ۱-۵ قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰ مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

**دادنامه شماره ۲۶۳ و ۲۶۴ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۲ (ابطال عبارت «به استثنای ماست طعم دار» از نامه شماره ۲۱۷/۲۳۲/ص مورخ ۱۴/۰۱/۱۴۰۱ سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)**  
اولا براساس جزء ۱-۵ قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰ عرضه شیر، پنیر و ماست علی‌الطلاق و بدون قید و شرط و صرف نظر از طعم و اوصاف دیگر این محصولات از پرداخت مالیات و عوارض معاف اعلام شده است. ثانيا هیأت عمومی دیوان عدالت اداری براساس رأی اخیرالصدور شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۵۳ مورخ ۲۵/۰۵/۱۴۰۱ حکم به ابطال مقرره‌ای صادر کرده است که براساس آن معافیت های مقرر در ماده ۹ قانون مزبور غیرقابل تسری به پنیر طعم دار اعلام شده بود. بنا به مراتب فوق، نامه شماره ۲۱۷/۲۳۲/ص مورخ ۱۴/۰۱/۱۴۰۱ سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور از جهت آنکه معافیت های قانونی یادشده را ناظر بر انواع ماست به استثنای ماست های طعم دار اعلام کرده است، با حکم مقرر در جزء ۱-۵ قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰ مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

### **۱- نامه شماره ۲۶۷/۶۱۰ مورخ ۱۳۹۷/۰۲/۰۸ دفتر فنی و اعتراضات مودیان در مورد چای**

به استناد مقررات بند (۱) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده و ردیف شماره (۲-۱) بخشنامه شماره ۱۸۳۳ مورخ ۱۱/۲/۱۳۹۰، عرضه محصولات کشاورزی فرآوری نشده از جمله انواع گیاهان تازه مانند چای سبز (تخمیر نشده) مادامیکه عملی بر روی آن انجام نگرفته باشد، از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد.

همچنین به موجب بند (ر) ماده (۳۳) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران مراحل بسته بندی، انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالیکوبی و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی شود و خدمات مزبور از تاریخ لازم الاجراء شدن قانون برنامه ششم توسعه از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود.

با عنایت به مراتب معنونه و معافیت برخی خدمات مصرح در بند (ر) ماده (۳۳) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران از جمله خشک کردن مانند چای، عرضه و واردات انواع چای (با اسانس و بدون اسانس) از تاریخ لازم الاجراء شدن قانون برنامه ششم توسعه از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف خواهد بود. بدیهی است معافیت مذکور قابل تسری به قبل از تاریخ لازم الاجراء شدن قانون برنامه ششم توسعه و همچنین سایر موارد غیر مصرح در بند اخیرالذکر از جمله دمنوش های گیاهی نخواهد بود.

**بخشنامه شماره: ۲۶۰/۹۶/۱۶۹ تاریخ: ۱۳۹۶/۱۲/۲۳ (فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده)**

در اجرای حکم بند (ر) ماده (۳۳) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۱۴ مجلس شورای اسلامی) مراحل بسته بندی، انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالی کوبی و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی-شود و خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود.

فلذا اصلاحات لازم در خصوص فهرست عناوین کالاها و خدمات معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مرقوم همراه با کد HS بر مبنای حکم صدرالاشاره و همچنین آراء قطعی مراجع ذیصلاح، جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد. شایان ذکر است چنانچه در خصوص سایر کالاها و خدماتی که در فهرست مذکور درج نگردیده، سئوالاتی در رابطه با معافیت آنها مطرح باشد، کماکان می بایستی پس از کسب نظر دفتر فنی و اعتراضات مودیان این معاونت اقدام گردد. فهرست مزبور جایگزین فهرست قبلی که به پیوست بخشنامه شماره ۱۸۳۳ مورخ ۱۳۹۰/۰۲/۱۱ ارسال شده است می باشد.

خاطر نشان می سازد تاریخ اجرای معافیت انواع شکر و روغن نباتی (اعم از خام و تصفیه شده) مطابق اعلام مراجع ذیصلاح از مورخ ۱۳۸۷/۰۷/۰۱ و مصادیق بند(ر) ماده (۳۳) قانون صدرالاشاره، در طول برنامه حسب مورد قابل اجرا خواهد بود. فهرست موضوع بخشنامه مذکور در پیوست ۱ کتاب درج شده است.

**بخشنامه شماره ۳۷ مورخ ۱۳۹۳/۰۳/۱۳ (عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر آگهی‌های منتشره در روزنامه‌ها و نشریات)**

با عنایت به نامه شماره ۵۷۷۸۳/۱۰/د مورخ ۱۳۹۲/۹/۹ مشاور محترم رئیس حوزه ریاست مجلس شورای اسلامی (تصویر پیوست) و اطلاق حکم مطبوعات مندرج در بند ۵ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷، آگهی‌های منتشره در روزنامه‌ها و نشریات از مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد. (تاریخ اجرای این بخشنامه بر اساس بخشنامه شماره ۱۳۴/۹۳/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۳/۱۲/۰۲ تاریخ ۱۳۸۷/۰۱/۰۷ می‌باشد)

### **بخشنامه شماره: ۲/۱۴۰۱/۲۱۰ تاریخ: ۲۱/۰۱/۱۴۰۱**

بدین وسیله مصوبه شورای عالی هماهنگی برای اجرا و اقدام به شرح ذیل ابلاغ می‌گردد:

- ۱- با توجه به عدم اجرای کامل ماده (۳) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان در دولت دوازدهم، اجرای ماده (۱۴) قانون مالیات بر ارزش افزوده تا پایان خرداد سال ۱۴۰۱ به تعویق می‌افتد.
- ۲- تاریخ لازم الاجراء شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده تا پایان سال ۱۴۰۱، نرخ اخذ مالیات بر ارزش افزوده برای واردات گندم، برنج، دانه‌های روغنی، انواع روغن خام، قند، شکر، گوشت قرمز و همچنین نرخ اخذ مالیات بر ارزش افزوده قند و شکر تولید داخل معادل (۱) درصد تعیین می‌گردد.

**به موجب بند ۱۴ تفاهم‌نامه مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۰۲ فی مابین سازمان متبوع و اتحادیه طلا و جواهر، تهره و سکه تهران و بند ۱۱ دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مالیات بر ارزش افزوده صرافی‌ها «خرید و فروش سکه طلا که توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ضرب شده باشد، بعد از اولین فروش توسط بانک مزبور تا اعلام بعدی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود.**

### **جمع‌بندی و نتیجه‌گیری**

در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده اگر مؤدی تاکنون صرفاً به عرضه کالا و ارائه خدمات معاف مشغول بوده است بنابراین مشمول فراخوان‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده نبوده و تکلیفی در خصوص نظام مذکور ندارد. لکن اگر مشمول اجرای قانون باشد و عرضه کالا و ارائه خدمات معاف نیز داشته باشد در صورت ردیابی دقیق اعتبارات به کالا و خدمات معاف، آن بخش از اعتبارات قابل پذیرش نمی‌باشد. مابقی اعتبارات نیز بررسی و در



صورت احراز برای وی کارسازی می‌گردد. در خصوص عدم ردیابی و شفاف نبودن ارتباط اعتبارات خرید با فروش کالا و ارائه خدمات، به استناد تبصره ۲ و ۳ ماده ۱۷ قانون مصوب ۱۳۸۷ و ماده ۸ قانون مصوب ۱۴۰۰ پس از بررسی اعتبارات، اعتبارات محرز شده خرید را در نسبت فروش مشمول ضرب نموده و حاصل را به عنوان اعتبار قابل کارسازی برای مؤدی احتساب نمود. در خصوص ماست، پنیر، شکر خام و روغن نباتی خام با توجه به آرای دیوان و نظریه‌های معاونت حقوقی ریاست جمهوری همگی معاف می‌باشند.

در خصوص اقلام با مصارف صرفاً دفاعی نوع معافیت مشروط می‌باشد به اینکه از محل بودجه صرفاً دفاعی باشد. شرط مذکور به نوعی معافیت را علاوه بر مقید بودن به نوع کالا و خدمات به محل مصرف نیز مقید نموده و به نوعی معافیت را برای بودجه لحاظ نموده است و هدف بازگشت مالیات بر ارزش افزوده به بودجه مصوب به منظور مصارف دفاعی نظامی بوده است در راستای دستورالعمل موضوع بند ۱۷ ماده ۱۲ قانون مصوب سال ۱۳۸۷ و تفاهم نامه بعمل آمده با وزارت دفاع صرفاً شرکت‌هایی که تمام بودجه آنها از طریق دولت تامین می‌گردد معاف از مالیات می‌باشند و اشخاص قبلی زنجیره تامین اینگونه کالاها دیگر معاف نبوده و به نوعی بخشی از هزینه‌های اعمال معافیت را متحمل می‌گردند.

لازم به ذکر است در قانون مالیات بر ارزش افزوده معافیت منطقه‌ای یا (local) موضوعیت ندارد و دیدگاه معافیت مناطق آزاد و ویژه که در قانون مصوب ۱۳۸۷ جاری بود به دلیل خارج از قلمرو بودن و در چتر مالیاتی قانون مذکور نبودن، اعمال گردید. در قانون مصوب سال ۱۳۸۷ معافیت به صورت مطلق به یک کالا و خدمات اعطا شده بود لکن در قانون جدید مصوب ۱۴۰۰ قانونگذار دیدگاه مطلق گرایانه در خصوص معافیت کالا و خدمات ندارد و زنجیره تامین ارزش را نیز در نظر گرفته تا علاوه بر حمایت از مصرف کننده با حذف معافیت از نقاط مختلف زنجیره تامین ارزش (واردات، تولید، توزیع و مصرف) از بخش‌های مختلف اقتصادی داخل کشور نیز حمایت نماید.

---

# فعالیت‌های تولیدی

### کلیات

حسابداری فعالیتهای تولیدی را شاید با حسابداری صنعتی نیز می‌توان یکی دانست. در شرکت‌های تولیدی مواد خام اولیه از طریق خرید داخلی و یا واردات تامین و به جریان تولید وارد می‌شود. در جریان تولید با انجام کار توسط نیروی انسانی و ماشین، کالا و سفارش مورد نظر به مرور تکمیل می‌گردد. به منظور آشنایی بیشتر با حسابداری این مبحث، می‌توان به کتب حسابداری صنعتی که تالیف شده است مراجعه نمود. در اینجا ما به ذکر کلیاتی از این بحث می‌پردازیم. فرمول کلی حسابهای تولید بر اساس طبقه‌بندی عوامل هزینه و تقسیم‌بندی بهای تمام شده به شرح زیر می‌باشد:

طبقه-بندی	عوامل هزینه	جمع اقلام
۱- هزینه‌های مستقیم	موجودی مواد اول دوره	×
	خرید مواد	×
	هزینه حمل و سایر	×
	هزینه‌های خرید	×
	موجودی مواد آماده برای مصرف	×
کسر می‌شود:	موجودی مواد پایان دوره	(×)
	مواد مصرف‌شده در تولید	×
اضافه شود:	دستمزد مستقیم	×
	سایر هزینه‌های مستقیم	×
	کار در جریان ساخت طی دوره	×
اضافه می‌گردد:	کار در جریان ساخت اول دوره	×
کسر می‌شود:	کار در جریان پایان دوره	(×)
	کالای ساخته شده طی دوره	×
اضافه می‌گردد:	کالای ساخته شده اول دوره	×
کسر می‌شود:	کالای ساخته شده پایان دوره	(×)
ب.ت.ک.ف	بهای تمام شده کالای فروش رفته	×

نکته قابل توجه: عمده مباحث مطرح شده در فصول قبل در خصوص شرکت‌های تولیدی نیز مصداق می‌یابد.

### مواد قانونی مرتبط:

#### مواد مرتبط در قانون م.ا.م ۱۴۰۰ مصوب ۱۴۰۰:

**تبصره ۱ ماده ۲:** کالاها و خدمات مشمول موضوع این قانون که توسط مودیان حقیقی خریداری، تحصیل یا تولید می‌شود، در صورتی که برای مصارف شخصی برداشته شود عرضه کالا به خود محسوب می‌شود و مشمول مالیات و عوارض خواهد شد. در صورتی که عرضه کالا به خود برای استفاده شغلی باشد مشمول مالیات و عوارض نخواهد شد.

#### ماده ۸:

**تبصره ۳-** در صورتی که مودی به عرضه توأم کالاها و خدمات مشمول و معاف اشتغال داشته باشد، صرفاً مالیات و عوارضی که بابت خرید نهاده‌های مورد نیاز برای تولید کالاها و خدمات مشمول پرداخت کرده است، حسب مورد، قابل کسر، تهاتر یا استرداد است.

**تبصره ۴-** صرف نظر از آنکه مودی به عرضه کالاها و خدمات معاف یا مشمول اشتغال داشته باشد، مالیات و عوارض خرید مربوط به ماشین آلات خطوط تولید وی قابل کسر، تهاتر و استرداد می‌باشد.

**تبصره ۲ ماده ۹:** تولیدکنندگان و یا عرضه‌کنندگان کالاهای موضوع این بند (بند الف ماده ۹ مربوط به کالاهای معاف) مکلفند که برچسب معافیت از مالیات بر ارزش افزوده را بر روی بسته‌بندی کالاهای مذکور درج نمایند. سازمان مکلف است فهرست کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض را از طریق شیوه‌های مناسب از جمله درج در سامانه عملیات الکترونیکی سازمان به اطلاع عموم مردم برساند. سازمان مکلف است امکان دریافت گزارش‌های مردمی مبنی بر دریافت مالیات و عوارض توسط عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات معاف از مالیات و عوارض را از طریق سامانه عملیات الکترونیکی خود و استرداد مبالغ اضافه دریافتی از خریداران فراهم نماید. دریافت مالیات و عوارض از کالاها و خدمات معاف توسط عرضه‌کنندگان آنها مشمول جریمه‌ای معادل دو برابر مالیات و عوارض دریافتی بوده و قابل بخشودگی نمی‌باشد. سازمان مکلف است حداکثر سه ماه پس از دریافت گزارش، نسبت به تأیید یا رد و حسب مورد استرداد مبالغ اضافه دریافتی از خریداران اقدام نماید. نحوه استرداد این مبالغ به موجب دستورالعملی است که حداکثر پس از سه ماه از لازم الاجراء شدن این قانون توسط سازمان با همکاری اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

**تبصره ۳ ماده ۲۶:** مالیات و عوارض پرداختی مودیان بابت کالاهای موضوع این بند (کالاهای نفتی خاص موضوع بند الف ماده ۲۶)، در صورتی که به‌عنوان مواد اولیه اصلی توسط واحدهای تولیدی به کار برده شود، به‌عنوان اعتبار مالیاتی آن واحدها قابل پذیرش می‌باشد. همچنین مالیات و عوارض پرداختی توسط واردکنندگان و توزیع‌کنندگان کالاهای مزبور به‌عنوان اعتبار مالیاتی آنان منظور می‌گردد.

**تبصره ۴ ماده ۳۹:** محل اخذ مالیات ارزش افزوده واحدهای تولیدی محل استقرار آنها می‌باشد.

### نکات قابل توجه در حسابرسی مالیاتی شرکت‌های تولیدی:

در خصوص شرکتهای تولیدی حساب‌برسان با بررسی BOM (درخت محصول) تولیدات شرکت و بررسی‌هایی از قبیل سیستم انبارداری و قیمت‌گذاری مواد و همچنین تامین‌کننده‌های مواد اولیه و ترکیب مواد، دستمزد و سربار از صحت بهای تمام شده تولید و کالای فروش رفته اطمینان می‌یابند.

در بررسی بهای تمام شده تولید بایستی به ظرفیت اسمی، عملی و واقعی کارخانه توجه گردد و همچنین میزان تولید سالانه (واقعی) با ظرفیت عملی (در دسترس) مقایسه گردد و در صورت کاهش تولید دلایل کاهش تولید بررسی و از صحت و سقم آنها با کنار هم گذاشتن سایر ارکان تولید اطمینان بعمل آورد.

شرکت‌های تولیدی در بخش‌هایی از تولیدات خود اقدام به برون‌سپاری تولید می‌نمایند. در اینگونه موارد از عملیات مذکور و قراردادهای فیما بین اطمینان حاصل شود چرا که گاهی ماهیت فرآیند خرید و فروش می‌باشد لکن در حسابهای فیما بین به صورت کارمزدی در دفاتر خود ثبت می‌نمایند.

میزان بدهکار حساب مواد خام (خرید طی دوره) در دفاتر می‌بایست با میزان مواد خام مصرف شده و باقیمانده پایان دوره در صورت‌های مالی مقایسه گردد.

حساب ضایعات خط تولید و قیمت فروش آنها و شناسایی در آمد ناشی از فروش ضایعات با توجه به نقطه‌ی وقوع ضایعات در خط تولید محصول بررسی گردد.

در تسهیم هزینه‌های تولید بین کالای مشمول و معاف می‌بایست توجه گردد که تسهیم هزینه‌ها به نحو درست انجام گرفته باشد.

در شرکتهایی که در مناطق آزاد و ویژه و قلمرو اصلی فعالیت دارند می‌بایست به قیمت‌گذاری انتقالات داخلی (transfer pricing) و یا انتقال بیشتر فروش به واحدهای مستقر در مناطق آزاد و ویژه توجه گردد.

---

# فعالتهای بازرگانی

### کلیات

در اصطلاح رایج بازار شخصی که به فعالیت بازرگانی مبادرت می‌ورزد را بازرگان یا تاجر گویند و مطابق ماده ۱ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱، "تاجر، کسی است که شغل معمولی خود را معاملات تجارتي قرار بدهد." نکته قابل توجه: عمده مباحث مطرح شده در فصول قبل در خصوص شرکت‌های بازرگانی مصداق می‌یابد.

### مواد قانونی مرتبط:

تبصره ۱ ماده ۲ قانون مصوب ۱۴۰۰: کالاها و خدمات مشمول موضوع این قانون که توسط مودیان حقیقی خریداری، تحصیل یا تولید می‌شود، در صورتی که برای مصارف شخصی برداشته شود عرضه کالا به خود محسوب می‌شود و مشمول مالیات و عوارض خواهد شد. در صورتی که عرضه کالا به خود برای استفاده شغلی باشد مشمول مالیات و عوارض نخواهد شد.

### نکات قابل توجه در حسابرسی فعالیت‌های بازرگانی؛

- ۱- حساب‌رسان در شرکتهای بازرگانی می‌بایست موضوعاتی از قبیل نحوه انبارداری کالا و سیستم‌های حسابداری انبار را در نظر داشته باشند.
- ۲- همچنین رعایت اصل تطابق و صحت و سقم موجودی پایان دوره نیز در این باره بسیار بااهمیت می‌باشد. بررسی تأمین‌کننده‌های کالا و نحوه تأمین کالا (اگر واردات است حتماً نرخ تأمین ارز واقعی ثبت گردد)، نوع کالای مورد مبادله و نحوه تسویه بهای کالا توجه گردد.
- ۳- همچنین در صورتی که معاوضه صورت گیرد می‌بایست هر مبادله جداگانه بررسی گردد.
- ۴- سیستم انبارداری شرکتهای بازرگانی به دقت پالایش شود و نحوه‌ی قیمت‌گذاری کالاها با روش حسابداری سیستم انبار اعم از (FIFO, LIFO, WA) مطابقت داده شود. کاردکس کالا و اقلام وارده و صادرات به انبار و همچنین مقایسه‌ی قیمت‌های خرید و فروش یک کالا توجه شود، همچنین دوره نگهداری کالا در شرایط تورمی

محاسبه گردد چرا که حاشیه سود نگهداری کالا در شرایط تورمی بسیار متفاوت از شرایط پایدار بازار می‌باشد و می‌بایست بهای تمام شده به روز رسانی گردد و سپس ضرایب شغلی در بهای تمام شده به دست آمده اعمال گردد

۵- نمونه قراردادهای EPC (مهندسی، تامین تجهیزات و ساخت و نصب) در شرکت‌های بازرگانی نیز کاربرد دارد که در بخش پیمانکاری در مورد آن توضیحاتی ارائه گردید.

۶- اگر مابه‌ازا به صورت ارز (در قراردادهای ارزی) دریافت می‌گردد حتماً بخش تسعیر ارز در این نوشتار مدنظر قرار گیرد.

۷- آشنایی به اصطلاحات اینکوترمز که در فصل حمل و نقل به آن اشاره شد به منظور محاسبه درست بهای تمام شده واردات انجام شده لازم و ضروریست.

۸- در شرکت‌های بازرگانی به صلح پشت گمرک توجه ویژه بعمل آید.

۹- حساب‌رسان می‌بایست به اسناد تهاتری دقت نمایند. و میزان بدهکار طی دوره حساب موجودی کالا را با میزان خرید در دفاتر مقایسه نمایند و اطمینان حاصل گردد که برابر است و در این خصوص تهاتری صورت نگرفته است.

۱۰- اسناد دریافتنی و حساب‌های دریافتنی با مبالغ فروش مقایسه گردد. به عنوان مثال در یک پرونده که توسط نگارنده بررسی گردید با توجه به اینکه مؤدی در یک قرارداد تمام اسناد دریافتنی ناشی از فروش عملیاتی را نزد بانک تنزیل می‌نمود که با مقایسه اسناد تنزیلی و حساب فروش، مبالغ کتمان درآمد در قالب اسناد تهاتری مشاهده گردید.

۱۱- بایسته است صورت جریان وجوه نقد و اقلام مربوط در ترازنامه به منظور استخراج موارد مغایرت مقایسه و بررسی گردد.

۱۲- در شرکت‌هایی که در مناطق آزاد و ویژه و قلمرو اصلی فعالیت دارند می‌بایست به قیمت‌گذاری انتقالات داخلی (transfer pricing) و یا انتقال بیشتر فروش به واحدهای مستقر در مناطق آزاد و ویژه توجه گردد.





# پیوست‌ها

**پیوست ۱: جدول بخشنامه ۱۸۳۳ و ۱۶۹ (فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده)**

ردیف	نوع کالا و خدمات	توضیحات	شماره تعرفه
<b>بند ۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛</b>			
۱-۱	محصولات زراعی و باغی به صورت تازه یا منجمد، پاک شده، درجه بندی شده، پوست گیری شده، خشک شده و تفت داده شده و بسته بندی شده.		
۱-۱-۱	نباتات زنده و محصولات گل کاری		---
-	گل، گنچه، شاخ و برگ، شاخه های کوچک و سایر اجزاء نباتات، علق خره برای دسته گل یا برای زینت.		کلیه ردیف های فرعی ۰۶۰۳ و ۰۶۰۴.
۲-۱-۱	سبزیجات و نباتات خوراکی		---
-	سبزیجات و نباتات	سبزیجات، نباتات و ریشه های زیر خاکی خوراکی شامل سیب زمینی، گوجه فرنگی، کلم، کاهو، هویج، قارچ، لویا، شلغم و سایر سبزیجات (به استثنای پخته شده در آب یا بخار)	کلیه ردیفهای فرعی فصل ۷ از شماره ۰۷۰۱ لغایت ۰۷۰۹
-	سبزیجات غلافدار	سبزیجات غلافدار همانند: انواع لویا، عدس و سایر سبزیجات غلافدار (به استثنای پخته شده در آب یا بخار).	کلیه ردیف های فرعی ۰۷۱۳.
-	ریشه ها و غده های زیر خاکی	ریشه ها و غده های زیر خاکی که برای تهیه سبزیجات و یا نباتات قابل استفاده است.	کلیه ردیف های فرعی ۷۱۴ به استثناء بریده شده یا به شکل حبه.
-	میوه های خوراکی و مرکبات	میوه های خوراکی و مرکبات از قبیل سیب، نارگیل، مور، انگور، پرتقال، نارنگی هلو و سایر میوه ها (به استثنای پخته شده در آب یا بخار).	ردیفهای فرعی ۰۸۰۱ لغایت ۰۸۱۰
-	محصولات علوفه ای	شلغم سوندی، چغندر علوفه ای، ریشه های علوفه ای، قصبیل، یونجه، شبدر، اسپرس، کلم علوفه ای باقلای مصری (ترمس)، بوته ماش و محصولات علوفه ای.	کلیه ردیفهای فرعی ۱۳۱۴ به استثناء حبه شده، فشرده شده و زبره شده
۲-۱	قهوه چای و انواع گیاهان به صورت تازه یا منجمد، پاک شده، درجه بندی شده، پوست گیری شده، خشک شده و تفت داده شده و بسته بندی شده.		

قهوه	قهوه به استثنای انواع کوبیده شده، خرد شده و پودر شده.	(۰۹۰۱۱۱۱۰، ۰۹۰۱۱۱۲۰ و ۰۹۰۱۱۱۹۰)
۱-۲-۱		به استثناء انواع کوبیده شده، خرد شده و پودر شده
چای	چای	کلیه ردیف‌های فرعی ۰۹۰۲
۲-۲-۱		
انواع گیاهان به استثناء انواع کوبیده شده و پودر شده همانند:		
۳-۲-۱		
-	مانه، فلفل، وانیل، دارچین و گل درخت دارچین، میخک، جوز بویا، پوست جوز بویا، اقسام هل، تخم رازیانه، تخم گشتیز، زیره سبز، زیره سیاه، تخم مرزه، زنجبیل، زعفران، زردچوبه، آویشن و سایر گیاهان.	<p>۰۹۰۳۰۱۰-۰۹۰۳۰۹۰-۰۹۰۳۰۱۰</p> <p>۰۹۰۴۱۱۹۰-۰۹۰۵۱۰۱۰-۰۹۰۵۱۰۹۰</p> <p>۰۹۰۶۱۱۱۰-۰۹۰۶۱۱۹۰-۰۹۰۶۱۹۱۰</p> <p>۰۹۰۶۱۹۹۰-۰۹۰۷۱۰۱۰-۰۹۰۷۱۰۹۰</p> <p>۰۹۰۸۱۱۱۰-۰۹۰۸۱۱۹۰-۰۹۰۸۲۱۱۰</p> <p>۰۹۰۸۲۱۹۰-۰۹۰۸۳۱۱۰-۰۹۰۸۳۱۹۰</p> <p>۰۹۰۹۲۱۱۰-۰۹۰۹۲۱۹۰-۰۹۰۹۳۱۱۰</p> <p>۰۹۰۹۳۱۹۰-۰۹۰۹۶۱۱۰-۰۹۰۹۶۱۹۰</p> <p>۰۹۱۰۱۱۱۰-۰۹۱۰۱۱۹۰-۰۹۱۰۲۰۱۱</p> <p>۰۹۱۰۲۰۳۰-۰۹۱۰۲۰۹۰-۰۹۱۰۳۰۱۰</p> <p>۰۹۱۰۳۰۹۰-۰۹۱۰۹۹۱۱-۰۹۱۰۹۹۱۹</p> <p>۰۹۱۰۹۹۹۰</p>
غلات	همانند گندم و مخلوط گندم و چاودار، جو، ذرت، برنج، شلتوک، ارزن و سایر غلات به صورت تازه یا، منجمد، پاک شده، درجه بندی شده، پوست گیری شده، خشک شده و تفت داده شده و بسته بندی شده.	کلیه ردیف‌های فرعی فصل ۱۰ از شماره ۱۰۰۱ لغایت ۱۰۰۸
۳-۱		
دانه و میوه های روغن دار به صورت تازه یا، منجمد، پاک شده، درجه بندی شده، پوست گیری شده، خشک شده و تفت داده شده و بسته بندی شده.		---
۴-۱		
لویبای سویا	لویبای سویا.	کلیه ی ردیف‌های فرعی ۱۲۰۱
۱-۴-۱		
بادام زمینی	بادام زمینی (به استثنای انواع خرد شده)	۱۲۰۲۳۰۰۰ و ۱۲۰۲۴۱۰۰
۲-۴-۱		
دانه کتان	دانه کتان فقط (به استثنای انواع خرد شده)	۱۲۰۴۰۰۰۰ به استثناء انواع خرد شده
۳-۴-۱		
دانه کلزا یا کانولا	دانه کلزا یا کانولا (به استثنای انواع خرد شده)	کلیه ردیف‌های فرعی ۱۲۰۵ به استثناء انواع خرد شده.
۴-۴-۱		
دانه آفتابگردان	دانه آفتابگردان (به استثنای انواع خرد شده)	۱۲۰۶۰۰۰ به استثناء انواع خرد شده.
۵-۴-۱		
سایر دانه ها	سایر دانه ها و میوه های روغنی شامل: دانه پنبه، تخم کنجد، دانه خردل، دانه خشخاش، دانه	کلیه ردیف‌های فرعی ۱۲۰۷ به استثناء انواع خرد شده.
۶-۴-۱		

	بزرگ، دانه گلرنگ و سایر دانه ها (به استثنای انواع خرد شده)		
۷-۴-۱	انواع تخم و دانه ها	دانه، میوه و نطفه شامل: تخم چغندر قند، تخم گیاهان علوفه ای، تخم یونجه، تخم شبدر، تخم فتوک، تخم علف مرغزار، تخم چمن، تخم سبزیجات و سایر دانه ها و میوه ها برای کشت.	کلیه ردیفهای فرعی ۱۲۰۹
۸-۴-۱	گل رازک	گل رازک به استثنای آسیاب شده و پودر شده	۱۲۱۰۱۰۰۰ (به استثنای آسیاب شده و پودر شده)
۹-۴-۱	نباتات	نباتات و اجزاء نباتات شامل: ریشه جنسن، برگ کوکا، فلوس، کاه خشخاش، ریشه شیرین بیان و سایر نباتات (به استثنای انواع خرد شده، پودر شده، بریده، رنده شده و آسیاب شده).	کلیه ردیفهای فرعی ۱۲۱۱ به استثنای انواع خرد شده، پودر شده، بریده، رنده شده و آسیاب شده.
۱۰-۴-۱	چغندر قند	چغندر قند.	۱۲۱۲۹۱۰۰
۱۱-۴-۱	خرنوب	دانه‌های آفاقیا (خرنوب)	۱۲۱۲۹۳۰۰
۱۲-۴-۱	محصولات نباتی فرآوری نشده	سایر دانه ها و میوه ها و یا محصولات نباتی که در موارد بالا درج نگردیده است.	کلیه‌ی ردیف‌های ۱۲۱۲ به استثنای انواع خرد شده و آسیاب شده.
۱۳-۴-۱	درخت	درخت و مقطوعات آن اعم از باغی و جنگلی	
۱۴-۴-۱	دانه کاکائو	دانه کاکائو به استثنای خرد شده.	۱۸۰۱۰۰۱۰ و ۱۸۰۱۰۰۹۰ به استثناء خرد شده.
۱۵-۴-۱	میوه‌ها	میوه‌های خشک کرده (به استثنای خرد شده و چیپس شده).	
۵-۱	گملاک، صمغها، رزینها	صمغ عربی، گملاک؛ صمغها، رزینها، صمغهای رزینی و اولئورزینها (مثلاً، بلسانها)، طبیعی.	کلیه‌ی ردیف‌های فرعی ۱۳۰۱
۶-۱	توتون و تنباکو	توتون و تنباکوی خام و نساخته به صورت کامل و برگ های دور نبریده.	۲۴۰۱۱۰۰۰
توجه: موارد بند ۱-۱ در خصوص بند ۶-۱ این فهرست، به واسطه بند ۱ تبصره ماده ۱۶ قانون ۱.ا.م شامل نمی گردد.			
۷-۱	پنبه	پنبه حلاجی نشده، شانه نزده.	۵۲۰۱۰۰۰۰
۸-۱	محصولات دامی به صورت تازه یا، منجمد، پاک شده، در چه بندی شده، پوست گیری شده، خشک شده و تفت داده شده و بسته بندی شده.		

۱-۸-۱	گوشت قرمز	گوشت انواع دام های سبک و سنگین همانند: ران، راسته، سردست، سینه و سایر قطعات بدن آنها.	کلیه ردیفهای فرعی ۰۲۰۱ کلیه ردیفهای فرعی ۰۲۰۲ کلیه ردیفهای فرعی ۰۲۰۴ ۰۲۰۵۰۰۰۰ به استثنای گوشت حیوانات حرام گوشت.
۱-۸-۲	امعاء و احشاء خوراکی	احشاء خوراکی دام های سبک و سنگین از نوع گاو، گوسفند، بز همانند: زبان، جگر و سایر قطعات بدن آنها	کلیه ردیفهای فرعی ۰۲۰۶ به استثنای گوشت حیوانات حرام گوشت.
۱-۸-۳	امعاء و احشاء خوراکی پرندگان	گوشت و احشاء خوراکی انواع پرندگان همانند: مرغ و خروس، بوقلمون، شتر مرغ و قطعات و احشاء بدن آنها	کلیه ردیف های فرعی ۰۲۰۷ به استثنای خمیر
۱-۸-۴	شیر خام	---	کلیه ردیفهای فرعی ۰۴۰۱ فقط شیر
۱-۸-۵	تخم پرندگان	تخم پرندگان به صورت تازه، بدون پوست، منجمد، خشک کرده، مایع و پاستوریزه.	کلیه ردیفهای فرعی ۰۴۰۷ به استثناء پخته شده در آب یا بخار کلیه ردیفهای فرعی ۰۴۰۸ به استثناء پخته شده در آب یا بخار
به موجب نامه شماره ۴۴۳۱/۵۰۶/۹۵ مورخ ۲۵/۱۰/۱۳۹۵ دفتر امور صنایع کشاورزی در امور بازرگانی و صنایع کشاورزی وزارت جهاد کشاورزی تخم مرغ مایع و پاستوریزه از مورخ ۲۵/۱۰/۱۳۹۵ از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد.			
۱-۸-۶	عسل طبیعی	۰۴۰۹۰۰۰۰	
۱-۸-۷	محصول خوراکی زنبور عسل	محصولات خوراکی که منشأ حیوانی دارد همانند: ژله رویال (ماده خامی که از روی کندو استخراج میشود)، بره موم، زهر زنبور عسل، گرده گل و موم زنبور عسل	۰۴۱۰۰۰۹۰ و ۰۴۱۰۰۰۱۰
۱-۸-۸	سایر محصولات حیوانی	روده، بادکنک و شکمبه حیوانات کامل یا قطعه قطعه شده.	۰۵۰۴۰۰۰۰
۱-۸-۹	پوست و سایر اجزاء پرندگان	پوست و سایر اجزاء پرندگان، با پر یا کرک، پر و اجزاء پر، کرک خام یا فقط پاک کرده و ضد عفونی شده	کلیه ردیفهای فرعی ۰۵۰۵
۱-۸-۱۰	استخوان حیوانات	استخوان و استخوان توی شاخ کار نشده	۰۵۰۶۹۰۰۰
۱-۸-۱۱	سایر اجزاء حیوانات	عاج، کاسه لاکپشت، استخوان آرواره نهنگ یا سایر پستانداران دریایی، شاخ منشعب، سم و ناخن، چنگال و منقار، کار نشده بریده نشده.	کلیه ردیفهای فرعی ۰۵۰۷
۱-۸-۱۲	اسپرم حیوانات	اسپرم گاو، اسب، قاطر و سایر حیوانات	۰۵۱۱۱۰۰۰-۰۵۱۱۹۹۴۰

۰۵۱۱۹۹۹۰	برخی از محصولات که به عنوان محصول حیوانی در شماره های دیگر منظور نگردیده است اما جزء محصول حیوانی دامی، سبک و سنگین می‌باشد	سایر محصولات حیوانی	۱-۸-۱۳
کلیه ردیف‌های فرعی ۴۱۰۱ به استثناء موکنده و لایه لایه بریده شده.	پوست خام انواع دام های سبک و سنگین همانند: گاو یا اسب.	پوست خام دام های سبک و سنگین	۱-۸-۱۴
۴۱۰۲۱۰۰۰	پوست خام انواع دام های سبک و سنگین همانند: گوسفند یا بره همراه با پشم.		۱-۸-۱۵
۵۰۰۲۰۰۰۰	ابریشم خام (نتابیده)	ابریشم خام (نتابیده)	۱-۸-۱۶
۵۱۰۱۱۹۰۰ و ۵۱۰۱۱۱۰۰	پشم حلاجی نشده، شانه نزده	پشم	۱-۸-۱۷
کلیه ردیف های فرعی ۵۱۰۲	موی نرم (کرک) یا زبر حیوان، حلاجی نشده و شانه نزده	موی حیوان	۱-۸-۱۸
۱۵۲۱۹۰۱۰	موم زنبور عسل	موم	۱-۸-۱۹
۱۵۲۱۱۰۱۰	موم های طبیعی		۱-۸-۲۰
۱۵۲۱۹۰۲۰	موم های حشرات		۱-۸-۲۱
توجه: کلیه ردیف‌های ذکر شده در بند بالا (بند ۱) به موجب حکم بند ر ماده ۳۳ قانون پنجساله ششم توسعه در مراحل بسته بندی، انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالی کوبی، و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخود پزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود و خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود.			
بند ۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛			
به استناد بند (ب) ماده (۲) قانون نظام جامع دامپروری کشور: دام به حیواناتی (شامل چهارپایان، پرندگان، آبزیان و حشرات) اطلاق میگردد که برای امور تغذیه انسان و یا تغذیه دام و فعالیتهای اقتصادی، تولیدی، آزمایشگاهی، ورزشی و تفریحی، تولید، نگهداری و پرورش داده می‌شوند انواع حیات وحش مصرح در قانون شکار و صید مصوب ۱۶/۳/۱۳۴۶ که برای فعالیتهای ذکر شده در بالا به صورت محصور و یا آزاد پرورش داده می‌شوند، مشمول این قانون می‌گردند			
ردیف‌های فرعی فصل ۱۱ از شماره ۰۱۰۱ لغایت ۰۱۰۶	همانند: اسب، الاغ، قاطر، گاو، گوسفند، بز، مرغ، خروس، خوک، بوقلمون و سایر حیوانات زنده شامل پستانداران، پرندگان و خزندگان	دام و طیور زنده	۲-۱
---		آبزیان	۲-۲
کلیه ردیف‌های فرعی فصل ۱۳ از شماره ۰۳۰۱ لغایت ۰۳۰۸ ردیف فرعی ۱۶۰۴۳۱۰۰	انواع ماهی های خوراکی و زینتی، تخم ماهی، بچه ماهی، پست لارو میگو، انواع کروکودیل، میگو، شاه میگو، لابستر، خرچنگ، خاویار خام، بچه ماهی، اسپرم، انواع گیاهان دریایی (خزه، جلبک، صدف)، خیار دریایی و سایر آبزیان به صورت تازه یا سرد کرده، منجمد، خشک شده، پاک کرده و بسته بندی شده.	انواع ماهی ها، قشرداران و صدفداران	۲-۲-۱

۵۰۸۰۰۰۰	مرجان و مواد مشابه، صدف و کاسه صدفداران، قشرداران یا خارپوستان و کفدریا، کارنشنده یا آماده شده به طور ساده، تازه، منجمد، پاک کرده و خشک شده.	مرجان و مواد مشابه آن	۲-۲-۲
---		زنبور عسل	۲-۳
۵۰۱۰۰۰۰	پيله كرم ابريشم	نوغان	۲-۴
<p><b>توجه: کلیه‌ی ردیف‌های ذکر شده در بند بالا (بند ۲) به موجب حکم بند ر ماده ۳۳ قانون پنجساله ششم توسعه در مراحل بسته بندی، انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالی کوبی، و خشک کردن مانند چای و قند دادن مانند نخود پزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود و خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود.</b></p>			
<p><b>بند ۳- انواع کود، سم، بذر و نهال؛</b></p>			
		کود:	۳-۱
کلیه ردیفهای فرعی فصل ۳۱ از شماره ۳۱۰۱ لغایت ۳۱۰۵	انواع کودهای حیوانی یا نباتی، معدنی و شیمیایی (فسفات و پتاسه) و سایر کودهای قابل مصرف	انواع کود	-
---	---	سم:	۳-۲
کلیه ردیفهای فرعی ۳۸۰۸	حشره کش ها، ضدجوندگان، قارچ کش ها، علف کش ها، کندکننده ها یا بازدارنده های جوانه زدن و تنظیم کننده های رشد نباتات، گندزداها و محصولات همانند، به صورت فرآورده یا به شکل اشیاء از قبیل نوار، فتیله و شمع گوگرد زده و کاغذهای مگس کش	انواع سم	
---		بذر و نهال:	۳-۳
کلیه ردیفهای فرعی ۰۶۰۱ لغایت ۰۶۰۲	انواع پیاز گل، غده های زیر خاکی، ریشه و ساقه های زیر خاکی	پیاز گل	۳-۳-۱
۷۰۱۱۰۰۰	بذر سیب زمینی	بذر سیب زمینی	۳-۳-۲
کلیه ردیفهای ۰۷۰۳	پیاز، موسیر، سیر، تره فونگی و سایر سبزیجات سیرگونه	بذر سبزیجات	۳-۳-۳
کلیه ردیفهای فرعی ۰۷۱۳	سبزیجات غلافدار شامل: نخود، انواع لوبیا، عدس و سایر سبزیجات که حالت تکثیر دارند	سبزیجات	۳-۳-۴
کلیه ردیفهای فرعی ۰۷۱۴ به استثناء بریده شده یا به شکل جبه	ریشه ها و غده های زیر خاکی که برای تکثیر سبزیجات و یا نباتات قابل استفاده است.	ریشه ها و غده های زیر خاکی	۳-۳-۵
کلیه ردیفهای ۱۰۰۵ و کلیه ردیفهای ۱۰۰۱ لغایت ۱۰۰۸	کلیه غلات همانند گندم، جو، ذرت، برنج، شلتوک، ارزن و سایر غلات (که به صورت بذر و نهال قابل تکثیر هستند	غلات	۳-۳-۶
کلیه ردیفهای فرعی ۱۲۰۹-۱۲۰۲۳۰۰۰-۱۲۰۱۱۰۰۰	دانه و تخم گیاهان برای کشت	دانه و تخم گیاهان	۳-۳-۷

<p>توجه: کلیه‌ی ردیف‌های ذکر شده در بند بالا (بند ۳) به موجب حکم بند ر ماده ۳۳ قانون پنجاه و ششم توسعه در مراحل بسته بندی، انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالی کوبی، و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخود پزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود و خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود.</p>			
<p>بند - ۴ آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛</p>			
۴-۱	آرد خبازی	آرد برای تولید نان اعم از نان صنعتی و نان سنتی. همانند: آرد گندم، آرد ذرت، آرد جو، آرد برنج	۱۱۰۱۰۰۰۰ و کلیه ردیف‌های فرعی ۱۱۰۲
۴-۲	نان	نان اعم از صنعتی و سنتی	۱۹۰۵۱۰۰۰-۱۹۰۵۲۰۰۰-۱۹۰۵۴۰۰۰
۴-۳	گوشت:		---
۴-۳-۱	گوشت قرمز	گوشت دام های حلال گوشت همانند: ران، راسته، سردست، سینه و سایر قطعات بدن آنها به صورت تازه، سرد کرده یا منجمد، پاک شده، خشک شده و بسته بندی شده.	ردیفهای فرعی ۰۲۰۱ و ردیفهای فرعی ۰۲۰۲ و ردیفهای فرعی ۰۲۰۴
۴-۳-۲	گوشت آبزیان	گوشت انواع ماهی، میگو و سایر آبزیان به صورت تازه، سرد کرده یا منجمد، پاک شده، خشک شده و بسته بندی شده.	---
۴-۳-۳	گوشت پرندگان	گوشت و احشاء خوراکی انواع پرندگان حلال گوشت همانند: مرغ و خروس، بوقلمون، شتر مرغ و قطعات و احشاء بدن آنها به صورت تازه، سرد کرده یا منجمد، پاک شده، خشک شده و بسته بندی شده.	ردیفهای فرعی ۰۲۰۷
۴-۴	قند و شکر	قند و شکر (انواع شکر اعم از خام و تصفیه شده)	کلیه‌ی ردیف‌های ۱۷۰۱
۴-۵	برنج	انواع برنج.	کلیه ردیفهای فرعی ۱۰۰۶
۴-۶	حبوبات	حبوبات همانند: لوبیا، نخودفرنگی، عدس، لپه و سایر سبزیجات غلافدار به صورت تازه، خشک، یا پوست کنده، منجمد شده، درجه بندی، تفت داده شده، پاک شده و بسته بندی شده.	کلیه ردیفهای فرعی ۰۷۱۳ و کلیه ردیفهای فرعی ۰۷۰۸
۴-۷	سویا	سویا و پروتئین سویا به صورت تازه، خشک، یا پوست کنده، منجمد شده، درجه بندی، تفت داده شده، پاک شده و بسته بندی شده.	---
۴-۸	شیر	شیر به استثناء انواع شیرهای طعم دار	کلیه ردیفهای فرعی ۰۴۰۱ فقط شیر ۰۴۰۲۹۱۰۰ فقط شیر
۴-۹	پنیر	انواع پنیر	کلیه ردیفهای فرعی ۰۴۰۶ به استثناء کشک
۴-۱۰	روغن نباتی (اعم از خام و تصفیه شده).		---
۴-۱۰-۱	روغن سویا	روغن سویا .	کلیه‌ی ردیف‌های فرعی ۱۵۰۷



۴-۱۰-۲	روغن بادام زمینی	روغن بادام زمینی.	کلیه‌ی ردیف‌های فرعی ۱۵۰۸
۴-۱۰-۳	روغن زیتون	روغن زیتون.	کلیه‌ی ردیف‌های فرعی ۱۵۰۹
۴-۱۰-۴	روغن پالم اوایل (RBD)	روغن نخل و اجزای آن	کلیه‌ی ردیف‌های فرعی ۱۵۱۱
۴-۱۰-۵	روغن دانه آفتابگردان و گلرنگ	روغن دانه آفتابگردان، گلرنگ یا زعفران یا روغن پنبه دانه.	کلیه‌ی ردیف‌های فرعی ۱۵۱۲
۴-۱۰-۶	روغن نارگیل	روغن نارگیل (کپرا)، پالم کرنل، روغن پالم کرنل استتارین (RBD) و اجزای آن.	کلیه‌ی ردیف‌های فرعی ۱۵۱۳
۴-۱۰-۷	روغن کلزا یا کانولا	روغن کلزا یا کانولا، روغن لفت، روغن خردل و اجزاء آن.	کلیه‌ی ردیف‌های فرعی ۱۵۱۴
۴-۱۰-۸	روغن تخم کتان، ذرت	روغن تخم کتان، ذرت، کرچک، کنجد، جلا و اجزای آن.	کلیه‌ی ردیف‌های فرعی ۱۵۱۵
۴-۱۰-۹	روغن جانشین کره کاکائو	روغن جانشین کره کاکائو.	۱۵۱۶۲۰۱۰
۴-۱۰-۱۰	روغن CBE, CBR	روغن CBE, CBR آماده برای مصرف.	۱۵۱۶۲۰۲۰
۴-۱۰-۱۱	سایر روغن‌ها	سایر روغن‌های نباتی، که در ردیف‌های بالا درج نگردیده است.	۱۵۱۶۲۰۹۰-۱۵۱۰۰۰۰۰
۴-۱۱	شیر خشک	شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان (اطفال)	۰۴۰۲۲۱۱۰ و ۴۰۲۱۰۱۰
<p>توجه: کلیه‌ی ردیف‌های ذکر شده در بند بالا (بند ۴) به موجب حکم بند ر ماده ۳۳ قانون پنجساله ششم توسعه در مراحل بسته بندی، انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالی کویی، و خشک کردن مانند چای و قفت دادن مانند نخود پزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود و خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود.</p> <p>به موجب نامه شماره ۱۵۰۳۴/۷۱۰ مورخ ۱۶/۰۹/۱۳۹۳ معاونت محترم امور زراعت وزارت جهاد کشاورزی، روغن مورد مصرف قنادی (شورتینگ) مشمول پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون ۱.۱.م می‌باشد.</p> <p>به استناد بخشنامه شماره ۱۶۵/۹۶/۲۶۰ مورخ ۱۵/۱۲/۱۳۹۶ واردات و عرضه روغن نباتی خام (تصفیه نشده)، از تاریخ ۰۱/۰۷/۱۳۸۷ از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد.</p> <p>به موجب بخشنامه شماره ۱۶۴/۹۶/۲۶۰ مورخ ۱۵/۱۲/۱۳۹۶ شکر خام (تصفیه نشده) از انواع شکر محسوب می‌گردد و از تاریخ ۰۱/۰۷/۱۳۸۷ از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد.</p>			
بند ۵- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛			
۵-۱	کتاب و مطبوعات:		---

<p>۴۹۰۳۰۰۰۰-۴۹۰۲۹۰۴۰-۴۹۰۲۹۰۲۰ ۴۹۰۵۹۱۰۰-۴۹۰۴۰۰۰۰ کلیه ردیف های فرعی ۴۹۰۱</p>	<p>تاب اعم از کاغذی یا الکترونیکی (CD) از جمله کتاب به خط بریل - کاتالوگ های طبی، نشریات و مجلات علمی، کتابهای تصویر نقاشی یا رنگ آمیزی، برای کودکان، کتاب نت موسیقی خطی یا چاپی، یا بدون تصویر، حتی صحافی شده، کلیه نقشه ها به شکل کتاب، کتاب، بروشور، جزوه چاپ شده</p>	<p>کتاب ۵-۱-۱</p>
<p>۴۹۰۲۱۰۹۰ و ۴۹۰۲۱۰۱۰ به استثناء آگهی ها و ۴۹۰۲۹۰۳۰</p>	<p>نشریات، روزنامه، مجله و مطبوعات الکترونیکی و آگهی های منتشره در روزنامه و نشریات.</p>	<p>مجله و نشریه ۵-۱-۲</p>
<p>۴۹۰۲۹۰۹</p>	<p>---</p>	<p>سایر مجلات و نشریات ۵-۱-۳</p>
<p>۴۸۲۰۱۰۰۰-۴۸۲۰۲۰۰۰</p>	<p>دفاتر ثبت، دفاتر حسابداری، دفاتر (یادداشت، سفارش، رسید)، دسته های کاغذ یادآوری، دفاتر یادداشت روزانه و موارد همانند و دفتر مشق.</p>	<p>دفاتر تحریر ۵-۲</p>
<p>۴۸۰۱۰۰۰۰-۴۸۰۲۱۰۰۰-۴۸۰۲۲۰۰۰- ۴۸۰۲۵۴۰۰-۴۸۰۲۵۵۰۰-۴۸۰۲۵۶۰۰- ۴۸۰۲۵۷۰۰-۴۸۰۲۵۸۰۰-۴۸۰۲۶۱۰۰- ۴۸۰۲۶۲۰۰-۴۸۰۲۶۹۰۰-۴۸۱۱۹۰۹۰ ردیف های فرعی ۴۸۱۰۱۳۰۰ لغایت ۴۸۱۰۳۹۰۰ کلیه کدهای فوق فقط کاغذ (به استثناء مقوا) از انواع مورد استفاده برای تحریر و چاپ</p>	<p>انواع کاغذ جهت چاپ و تحریر و مطبوعات (مجله و نشریه) و انواع کاغذ گلاسه (تا وزن کمتر از ۲۵۰ گرم در هر متر مربع)</p>	<p>کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات ۵-۳</p>
<p>توجه: به موجب بخشنامه ۳۷/۹۳/۲۰۰ مورخ ۱۳/۰۳/۱۳۹۳ آگهی های منتشره در روزنامه و نشریات از مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می باشد. به استناد نامه شماره ۲۵۶۴۱۸ مورخ ۰۵/۱۱/۱۳۹۶ پژوهشگاه استاندارد سازمان ملی استاندارد ایران معافیت مالیاتی این بند تنها شامل اقلام مشمول استانداردهای ملی شماره ۴۱۲۰، ۶۶۱۵ و ۱۷۴۳ یعنی کاغذ چاپ و تحریر، کاغذ روزنامه می باشد و کاغذ گلاسه در زمره کاغذهای چاپ و تحریر، کاغذ فتوکپی و کاغذ روزنامه (اقلام مشمول استانداردهای ملی شماره ۶۶۱۵، ۴۱۲۰ و ۱۷۴۳) قرار نمی گیرد.</p>		
<p>بند ۶- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارت خانه ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛</p>		
<p>بند ۷- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور میشود. مازاد بر آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود؛</p>		
<p>توجه: معافیت مذکور، مطابق ماده ۳۱ آئین نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات اجرا می گردد.</p>		
<p>بند ۸- اموال غیر منقول؛</p>		

<p>توجه: وفق مواد بند ۱۷ بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۲/۱۱/۱۳۸۸ عرضه اموال غیرمنقول اعم از عین و منفعت (اجاره) از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد. این معافیت قابل تسری به ارائه خدمات هتلداری، انبارداری، غرفه‌های نمایشگاهی و امثالهم نمی‌باشد. همچنین ارائه خدمات اجاره اموال منقول از قبیل ماشین آلات منصوبه در آنها و تأسیسات شهر بازی نخواهد بود.</p>			
<p>بند ۹- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی؛</p>			
۹-۱	انواع داروهای انسانی	<p>کلیه داروهای وارداتی و تولید داخل انسانی، حیوانی و گیاهی مورد تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (به استثناء کیف و جعبه‌های مخصوص دارو برای کمک‌های فوری اولیه و ضایعات داروسازی و مکمل‌ها و ویتامین‌های مصرفی انسان) طبق لیست پیوست .</p>	کلیه ردیف‌های فرعی فصل ۳۰ استثنای کد ۳۰۰۶۹۲۰۰، ۳۰۰۶۵۰۰۰
۹-۲	لوازم مصرفی درمانی:	---	---
۹-۲-۱	لوازم مصرفی عمومی	<p>میکروست-انواع سرنگ- انواع آئزیوکت - ست سرم - اسکالپ وین - اتصالات IV - اسپاچولا- سرسوزن انواع سرنگ انسولین - انواع چسب - انواع پانسمان (پانسمانهای حاوی مواد مؤثره دارویی) - دستکش جراحی - دستکش معاینه- انواع ماسک - سوند ساکشن ساکشن تیوب سوند نلاتون- فیدینگ تیوب - سوزن اسپاینال- سوزن اپیدورال و لوازم جانبی آن - انواع سوزنهای بیوپسی اتوماتیک، نیمه اتوماتیک، معمولی - کیسه آبگرم - انواع کمپرس - باند گچی - باند فایبر گلاس - تست اتو کلاو- کاغذهای بسته بندی- انواع گاز (استریل، غیر استریل) - صفر بند - شان و گان - انواع کاور- انواع باند - کاندوم - ویریل - کیسه خون - ست تزریق خون - پوآر- ایررینگ- چست الکتروود - تورنیکت - چست باتل - گاز وازلینه - ست تعویض خون - انواع ژلهای (الکتروود، لوبریکانت، التراسونیک، خنک کننده و گرم کننده) - ژل فروزن - مایع هلیوم - پرفیوژن ست - کاور آرتوسکوپ - پلیت مش گرافت - لارنگوسکوپ یکبار مصرف - انواع کانکتور و سه راهی انتقال دهنده مایعات بدن (خون، پلاسما) - گازها و داروها- انواع فرآورده های هموستاتیک قابل جذب و غیر قابل جذب- انواع درن- سوزن کواکسیال - وایربرست- سوزن شیبا - سوزن پروانه‌ای - وسکات - سوزن بیوپسی استخوان و مغز استخوان - لوازم مصرفی ترمومتر جهت اندازه گیری دمای بدن از طریق گوش - لوازم مصرفی دستگاه تغذیه بیمار - جوراب واریس (ضد انعقاد خون) - جوراب آنتی آمبولیسیم - TED لوازم مصرفی دستگاه جلوگیری از انعقاد خون (کف پوش و کاف دستگاه SCD) - لوازم مصرفی دستگاه گرم کننده خون - کیسه های پمپ تغذیه (ePump) پتوی یک بار مصرف دستگاه گرم کننده بیمار (Warm Touch) سرساکشن یک بار مصرف - کیسه های جمع آوری ضایعات خون و مایعات مصرفی دستگاه ساکشن - پدهای چند منظوره مصرفی دستگاه الکتروشوک - تمرین تنفس (اسپرومتری انگیزشی) - سوزن فیستولا- انواع گازهای طبی اعم از بیهوشی و اکسیژن - لباس مخصوص آنفولانزای پرندگان - فیلترها به طور کلی اعم از - Filter membrane &amp; Filter paper سوزن یک بار مصرف الکترومایوگرافی - چست لید یک بار مصرف - ECG دستگاه تست قند خون - انواع کاست (بافت، قالب گیری، بلوک گیری و درب دار) - انواع تیغ یک بار مصرف (Disposable blades microtomy blades) قالب گیر فروزن یک بار مصرف - سبد اسلاید- درپوش ریجنت (Evap caps) کاسه نمد مخصوص (V-ring) - گریس مخصوص (lubrication kit) - باتل -</p>	

<p>Cleaning brush مصرفی- انواع سوزن های مورد مصرف گاسترولوژی- انواع ژلهای تزریقی ( چشمی، داخل مفصلی و زیر پوستی) اقلام ضد عفونی کننده بیمارستانی (به شکل محلول، اسپری، فوم، ژل، دستمال و کنستانتره مایع) - محلولهای شوینده ابزار و شیشه آلات پزشکی- کاغذهای یکبار مصرف پزشکی همانند کاغذ نوار قلب، سونوگرافی، اکوکاردیوگرافی-پنس های بیوپسی-پنس های خروجی جسم خارجی- پلی لوپ- بندلیگیشن-سوزن های تزریق-ابزارهای ESD-ابزار و چاقوی پاپیلوتومی یا اسفنکترتومی- کاتتر تزریق و کانولا- سوزن نمونه برداری FNA و TBNA برسیتولوژی- پروب حرارتی جهت استفاده با کوترهای آندوسکوپی- لوازم جانبی الکترو کوتر (پلیت کوتر یکبار مصرف- قلم کوتر یکبار مصرف- سر قلم کوترهای مختلف- کلینر «سنباده» سر قلم کوتر- رابط های پلیت یکبار مصرف- کانکتورهای قلم کوتر یکبار مصرف- سیم های بای پلار و فورسپس های مصرفی- الکترودهای کوتر مخصوص لاپاراسکوپی، آرتروسکوپی و سیستوسکوپی «TUR و سیم های مربوطه) - درجه تب غیر دیجیتالی- زیرانداز یک بار مصرف بیمار- پوشک بی اختیاری بزرگسال- انواع البسه یک بار مصرف (شامل پیراهن، شلوار، کلاه، پیشبند، ملحفه و کاور کفش) - اپلیکاتور و انواع کریپس های یک بار مصرف.</p>	
<p>امبوگ- نازال کانولا- ماسک بیهوشی- هوک- لوله تراشه- لارنژیال ماسک - چست تیوب- ایروی - لوله تراکیوستومی - انواع لوازم جانبی مصرفی ونتیلاتور- لوله خرطومی - انواع فیلترهای انتی باکتریال و انتی ویرال و معمولی (- اسپیدهالر - اسم یار - دم یار - فارنژیال تیوب- واتر تراب ونتیلاتور- انواع لوازم مصرفی دستگاه بیهوشی. انواع چمبر ۱۲، ml fluid ۶ml fluid chamber, ml fluid chamber\chamber, ml, rubber ۶rubber gasket (- لاستیک چمبر) ml ۱۲gasket (- لاستیک درب پرسوسور) gasket Retort Lid (- شلنگهای مخصوص tubing sets (- نازال پرونگ nasal prong (- نازال ماسک nasal mask (- کلاه یک بار مصرف نوزاد- ست لوله یک بار مصرف) ncpap (نوزاد- ژنراتور یک بار مصرف) ncpap (نوزاد- چمبر همودیفایر) ncpap (نوزاد و بلندر اکسیژن- کانکتور یک بار مصرف لوله تراشه نوزاد- بالون.</p>	<p>بیهوشی و تنفسی ۹-۲-۲</p>
<p>اسپاکلوم - IUD - سرویکال براش - انواع لوازم IVF - ست شیردوش دستگاه شیردوش برقی - محافظ سینه مادران شیرده. ژل های ضد عفونی کننده بهداشتی، سواپ تست و تشخیص پارگی کیسه آب جنین.</p>	<p>زنان و زایمان ۹-۲-۳</p>
<p>کاتتر CVC - کاتتر CVP - خط کش CVP - انواع نخ جراحی - بن واکس - انواع مش - استیل وایر - انواع چسب های بخیه - انواع فراورده های هموستاتیک و قابل جذب - تیغ بیستوری - پورت تزریق انواع سوند و استنت ها و بالون های گوارشی - کاتترهای امبولکتومی - همووک - سیم بستن قفسه سینه - انواع لوازم جراحی لاپاراسکوپی یکبار مصرف - استپلر - تروکار - تیغه های یکبار مصرف درماتوم دستی و برقی - کیت های مصرفی افزایش یا Cell separator - انواع ست های ERCP - انواع فورسپس بایوپسی - انواع بسکت های مورد مصرف گاسترولوژی - کپسول بیوپسی - وسیله جدا کننده تیغ اسکالپل - پرولین مش جراحی - همو کلیپس - استنت مجاری صفراوی - دهانی های اندوسکوپی جهت جلوگیری از گاز گرفتگی دستگاه (Mouth piece). پرس استرسل ویژه آسکوپ جراحی.</p>	<p>جراحی عمومی ۹-۲-۴</p>

<p>ابسلانگ - انواع تامپون ها - تی تیوب - کاتر امبولکتومی - همووک - انواع کاشتنی ها و پروتزهای گوش و حلق و بینی - سمعک و قطعات آن - باطری سمعک - اسنیرهای پلیکتومی - اسپیراتور بینی، قطره بینی و اسپری آتوسالین به شماره ۱۴۳۸۳۶۷۱۱۹</p>	<p>گوش و حلق و بینی</p>	<p>۹-۲-۵</p>
<p>انواع سوندهای ادراری (مانند سوند DJ - سوند بسکت - سوند فولی) - انواع استنت های ادراری - یورین بگ - کیسه کلتومی - کیسه یورستومی - کتتر نفرستومی - کاندوم شیت - انواع کتترها و صافی دیالیز (همودیالیز و صفاقی) - کیسه ایلوستومی - رینگ ختنه - توالت همراه - رکتال تیوب - ست دیالیز - ست نفروستومی - انواع سوندهای دبل J - انواع گایدوایر - کتتر نفروستومی - کتتر Single step - انواع دایلاتورها - انواع بسکت های خروج سنگ - انواع stent های مورد استفاده در اورولوژی - انواع بالن های مورد استفاده در اورولوژی و انواع کتترهای اورولوژی - انواع کتترهای مورد مصرف گاستروولوژی - الکترودهای دستگاه سنگ شکن کلیه برون اندامی - بسکت.</p>	<p>اورولوژی</p>	<p>۹-۲-۶</p>
<p>پروتز زانو - پروتز شانه - پروتز ران - پیچ و پلاک - نیل اینترلاک (نیلینگ) فیکساسیون خارجی - فیکساسیون ستون فقرات - انواع لوازم حمایتی ارتوپدی (مچ بند، کمر بند، گردن بند، گن) - گرافت استخوان - سیمان استخوان - اورتر - پیچ و پلاک فک و صورت - پین و وایر - پیچهای جذبی - پروبید جنتامایسین - تیغه های جراحی ارتوپدی - تیغه های شیور ارتروسکوپی - ایمپلنت های ACL - PCL - سرمه - انواع پروتز تومورهای استخوانی، بانداژهای ارتوپدی گچی و زیر گچی، انواع پلاک ساده، انواع پلاک تومولار، انواع پلاک T، انواع پلاک L، انواع پلاک ریگانس، انواع پلاک لاکینگ، انواع پیچ کورتیکال سلف تب، انواع پیچ کمتوس، انواع پیچ کمتوس کلوله،...</p>	<p>ارتوپدی</p>	<p>۹-۲-۷</p>
<p>انواع کاتترها و بالونهای انژیوپلاستی و انژیوگرافی (کرونی، پریفرال، مغزی) - وسایل اینفلیشن و لوازم جانبی - کاتترهای الکتروفیزیولوژی - کاتترهای ابلیشن - انواع استنتهای قلبی عروقی (کرونی، پریفرال، کاروتید، رنال) - انواع اکسیژناتور - ست کاردیوپلیژیا - ست تیوبینگ - انواع فیلترهای شریانی و هموفیلترها - انواع دریچه های مکانیکی و بیولوژیکی - کانولای جراحی قلبی - انواع گرفتهای عروقی - انواع استنت گرفتها - انواع پیچها - انواع شیتها و لوازم جانبی - ترانسدیوسرهای دما و فشار - هموکانستریتور، انواع استایلایزر و اکارتور و هولدر نوک قلب و Blower مصرفی جراحی قلب (یک بار مصرف)، ست های یک بار مصرف آندوسکوپی در آوردن و رید - مصرفی جراحی قلب، سیستم های یک بار مصرف پانچ و آناستوموز آئورت - پیس میکر - ICD و لوازم همراه (لید - Introducer - شیت - الیگاتور) - کوپل آمبولیزاسیون (اسنیر و میکرو اسنیر...) - محلول آمبولیزاسیون و دلیور سیستم آن (مواد مسدود کننده عروق مغزی،...) - لید پیس میکر موقت - انواع شانت کرونی - انواع گایدوایر - وسیله بستن رگ (لیگا کلیپس) - انواع رگ مصنوعی - انواع گایدینگ کاتتر - انواع دریچه های قلبی - انواع رینگ ترمیم دریچه قلب - اتوترانسفیوژن یا cell saver - انواع بالن و انواع catch و کوپل و انواع stent leo.</p>	<p>قلب و عروق</p>	<p>۹-۲-۸</p>
<p>پروتز چشم - انواع لنزهای تماسی کاشتنی و غیر کاشتنی - انواع لنزهای داخلی چشمی - انواع اینجکتور و کارتریج - انواع tension ring Capsular - لوازم مصرفی جهت درمان خشکی چشم - پدهای چشمی - محلولهای شستشوی لنز - ژلهای چشمی (محلولهای ویسکوالاستیک) - انواع پروب های ویتراکتومی انتریور - انواع پروب های ویتراکتومی پوسترور - تیپهای فیکو ویتراکتومی -</p>	<p>چشمی</p>	<p>۹-۲-۹</p>

<p>پروپ های اندولیزر ۲۰ گیژ - پروپ های اندولیزر ۲۳ گیژ - مصرفی گلوکوم - چاقوی یک بار مصرف جراحی چشم - محلول نگهدارنده لنز چشمی تماسی - لوازم مصرفی پیوند قرنیه (و کیوم تری فاین - پانچ تری فاین - آرتیفیشل چامبر) - رینگهای داخل چشمی قرنیه - میکرو اسپونژویک - کاشت های چشمی (هیدروکسی آپاتیت - بیوسرامیک) - پگهای تیتانیوم هیدروکسی آپاتیت - لوازم مصرفی مجاری اشکی (کرافورد - تیوب رتیلینگ - مینی موناکا - تیوب موناکا - تیوب رتیلینگ موناکا - پانکتال پلاگ - پتوز آپ - باد کین تیوب) - گلدپلیت نگهدارنده پلک - لوازم مصرفی شبکه (باند - باکل - اسپونژ - سیلیکون - دکالاین - پروپ ویتراکتومی) - لوازم مصرفی فیکو (تیوبینگ ست - انفوزیون ست - سیلیکون اسلیو تیپ - فیلتر - کاست - ست نیدل) - لوازم مصرفی استراسسیم (انواع پد - کولوپد) - سوزن دو کانوله یکبار مصرف - پروبهای ایندولیزر - الکترودهای یکبار مصرف الکتروفیزیولوژی - کیت هند پیس و لوازم مصرفی عمل تراکتوم - لوازم مصرفی لیزیک (تیغه های میکروکراتوم - تست پلیت - کارتهای اگزایمر</p>	<p>پروتز سینه) - (external, interal) پروتزهای فک و صورت - پروتز گوش - تیشواکسپندر - پروتزهای سایر اندام بدن - انواع کلیسها</p> <p>نوع شانت های مغزی - کاتترهای مغزی - اسپونژهای مغز و اعصاب - کویلهای مغزی - immobilization powder - پروپ های سیستم Icp monitoring - کلیس آتوریسم مغزی - تیغه های جراحی مغز و اعصاب - انواع کتتر و میکروکتترنور و Gold Ballon - لوازم مصرفی دستگاه اکسیمتری مغز</p> <p>انواع کیت های بیوشیمی (مانند کیت های قند - اوره - کلسترول - تری گلیسرید) - انواع کیت های هورمونی (مانند T - TSH - FSH - LH - T - ۳) - انواع تومور مارکرها (مانند CA - CEA - CA - ۱۹ - ۹ - CA - ۱۲۵) - انواع کیت های سرولوژی (مانند: VDRL - CRP - ASO - RF) - انواع آنتی سرمهای گروه خونی (مانند آنتی A، آنتی B، آنتی D) - انواع آنتی سرمهای میکروبی (مانند آنتی سالمونل، آنتی شینگلا، آنتی کلرا) - انواع محیط های کشت میکروبی (مانند بلاد آگار - مکانکی اس اس آگار، EMB) - انواع معرف ها، کالیبراتورها و سرم کنترل - انواع کیت های انعقادی خون - انواع محلول های دستگاه های تشخیص طبی (مانند محلول های شستشو، Clean لایز) - انواع محلولها و معرف های مورد مصرف در کروماتوگرافی، الکتروفورز - انواع محلولها و معرفها و رنگهای پاتولوژی، هماتولوژی، میکروبیولوژی - انواع کیت های مصرفی در فلوسایتمتری - انواع محلولها و مواد ژنتیکی مصرفی در PCR - سنتز DNA - انواع لام، لامل، نوک سمپل، لوله های خون گیری خلاء - انواع الکترودهای دستگاه های بلاد گاز، PH متر - سiftی لانست - نوار تست قند خون - انواع کیت های تشخیصی شامل: (اندازه گیری آنزیمهای قلبی، HCG Direct - SLO - RPR - Morphine - RH - ASO - THC و ....) - لانست خون گیری - سiftی باکس، لوازم و اقلام مصرفی آنالیزرها و دستگاه های آزمایشگاهی تشخیص طبی - لوازم اتو آنالیزرها - لوازم ایمونواسی آنالیزرها - لوازم هماتولوژی آنالیزرها - لوازم میکروبیولوژی آنالیزرها - لوازم دستگاه های مورد استفاده در تشخیص ژنتیکی و مولکولی و سلولی - لوازم مصرفی دستگاه های مورد مصرف در پخش پاتولوژی - انواع محلول (شستشوی اتوآنالیزر بیوشیمی، دستگاه پروسس بافت، فیکساتیو) - ریون پرینتر آزمایشگاهی (Printer ribbon) - بل</p>	<p>جراحی عمومی و پلاستیک ۹-۲-۱۰</p> <p>مغز و اعصاب ۹-۲-۱۱</p> <p>اقلام مصرفی آزمایشگاههای تشخیص طب ۹-۲-۱۲</p>
--	---	---

<p>پلاسم‌گیری (Plasms apheresis bowl) - ست پلاسم‌گیری (Harness set) - لامپ زنون (Ozone lamp) - میکرو کووت مخصوص دستگاه hb+ ۲۰۱ - سرم سیترات ۴٪ - ۲۵۰ ام ال (bag /cit ml sod) (۲۵۰) ازت مایع - کیت EMR - تست هایایمونو کروماتوگرافی (Amnisure)</p>		
<p>انواع نوار سونوگرافی - داروی ظهور ثبوت رادیولوژی - انواع فیلم های مورد مصرف پزشکی و رادیولوژی</p>	<p>تصویر برداری</p>	<p>۹-۲-۱۳</p>
<p>انواع مواد کف حفره (مانند دایکال ولاینر) - انواع کیت ها ترمیمی - انواع کامپوزیت - انواع مواد ترمیمی کراون و بریج - اسید اچ - انواع سیمان - انواع آمالگام - انواع آلیاژ - انواع سوزنهای مصرفی - انواع دندان مصنوعی - انواع مواد رزینی دندان مصنوعی - مواد ترمیمی - انواع مواد یکبار مصرف مثل پیش بند - سوند آینه - وج - نخ کنار زنده لثه - انواع مواد مصرفی جراحی (مانند نخ بخیه) - تیغ بیستوری - انواع گازو پنبه - انواع دست کش - انواع ماسک - انواع دیسکها - انواع پروتز - انواع درن - انواع مسدود کننده ها - انواع مواد مصرفی ارتودنسی (مانند بند - براکت) - انواع چسب - انواع موم - انواع مواد مصرفی - رادیولوژی - فیلم - مواد ظهور و ثبوت - انواع مواد مصرفی دراندو (مانند فایل مواد داخل کانال مانند گوتا - پرکاو سیلر) - انواع نوارهای پرداخت دندان - انواع ماتریس - انواع فرز - انواع مواد قالبگیری - سیستم حفاظتی دندان - انواع ایمپلنت و اجزاء آن - انواع روکش های دندان - مایع و کاغذ آرتیکولاسیون - انواع مواد مصرفی اطفال (مانند کریپ ریپ تاپ) - انواع پیچ و پین - انواع اسپلینت - انواع محرک های مکانیکی - انواع برس های مصرفی - انواع اپیکاتور - انواع فویل - انواع مواد مصرفی پروفیلاکسی مثل خمیر - برس و کپ - باندینگ - انواع پرسنل - انواع اکریل - سرسوزن دندانپزشکی.</p>	<p>اقلام مصرفی دندانپزشکی</p>	<p>۹-۲-۱۴</p>
	<p>سایر لوازم مصرفی درمانی:</p>	<p>۹-۲-۱۵</p>
<p>کلید ردیفهای فرعی ۹۰۱۸۳۱ از (شماره ۹۰۱۸۳۱۱۰ لغایت ۹۰۱۸۳۹۲۲) به استثناء کد ۹۰۱۸۳۲۲۰</p>	<p>سرنگ، سرسوزن، سوندنلاتون، اسکالپ وین، ست سرم و سایر لوازم مصرفی درمانی یک بار مصرف.</p>	<p>لوازم مصرفی درمانی</p>
<p>۹۰۱۸۳۹۲۴</p>	<p>یک بار مصرف اسپکلوم---</p>	
<p>۹۰۱۸۵۰۲۰</p>	<p>سیلیکون تایر---</p>	
<p>۹۰۲۱۱۰۱۰</p>	<p>پیچ و میله و پلاک درون اندامی</p>	<p>پیچ و میله</p>
<p>۹۰۲۱۱۰۹۰</p>	<p>وسایل ارتوپدی یک بار مصرف---</p>	
<p>۹۰۲۱۲۱۰۰</p>	<p>دندان های مصنوعی---</p>	
<p>۹۰۲۱۲۹۰۰</p>	<p>وسایل ارتوپدی یک بار مصرف---</p>	
<p>۹۰۲۱۳۱۰۰</p>	<p>مفصل های مصنوعی---</p>	
<p>۹۰۲۱۳۹۱۰</p>	<p>لنز داخل چشمی از جنس P.M.M.A---</p>	
<p>۹۰۲۱۳۹۹۰</p>	<p>وسایل ارتوپدی یک بار مصرف---</p>	
	<p>خدمات درمانی:</p>	<p>۹-۳</p>
	<p>خدمات درمانی و بازتوانی سرپایی و بستری اعتیاد</p>	<p>۹-۳-۱</p>
	<p>خدمات اجتماع درمان مدار (TC)</p>	<p>۹-۳-۲</p>

خدمات کاهش آسیب		۹-۳-۳
خدمات درمان و بازتوانی اقامتی کوتاه مدت تیپ B		۹-۳-۴
خدمات مشاوره ژنتیک		۹-۳-۵
خدمات روانشناختی، مشاوره سلامت روان و روان درمانی حضوری و تلفنی		۹-۳-۶
خدمات غربالگری بینایی، شنوایی و سایر بیماریهای شایع		۹-۳-۷
سازمان های مردم نهاد (سمن ها) که در حوزه سلامت با سازمانهای دولتی همکاری فعال دارند.		۹-۳-۸
خدمات آزمایشگاهی		۹-۳-۹
پرتوپزشکی شامل (انواع خدمات رادیولوژی، آنژیوگرافی، سی تی اسکن، MRI، پزشکی هسته ای، رادیوتراپی و سایر خدمات تشخیصی ویژه)	خدمات سرپایی	۹-۳-۱۰
دندان پزشکی	و بستری	۹-۳-۱۱
فیزیوتراپی		۹-۳-۱۲
خدمات بستری		۹-۳-۱۳
	خدمات توانبخشی:	۹-۴
فیزیوتراپی		۹-۴-۱
کاردرمانی		۹-۴-۲
گفتاردرمانی		۹-۴-۳
شنوایی شناسی		۹-۴-۴
بینایی سنجی		۹-۴-۵
ارتوپدی فنی (ارتز و پروتز)		۹-۴-۶
توانبخشی و مراقبت شبانه روزی از معلولین ذهنی		۹-۴-۷
توانبخشی و آموزش روزانه معلولین ذهنی		۹-۴-۸
مراقبت در منزل از معلولین ذهنی		۹-۴-۹
توانبخشی حرفه ای معلولین ذهنی	خدمات	۹-۴-۱۰
توانبخشی و مراقبت شبانه روزی از سالمندان	توانبخشی	۹-۴-۱۱
توانبخشی و آموزش روزانه سالمندان		۹-۴-۱۲
مراقبت از سالمندان در منزل		۹-۴-۱۳
توانبخشی و مراقبت شبانه روزی از بیماران روانی مزمن		۹-۴-۱۴
توانبخشی و آموزش روزانه بیماران روانی مزمن		۹-۴-۱۵
توانبخشی و آموزش روزانه بیماران مبتلا به اختلالات نافذ رشد (اتیسم)		۹-۴-۱۶
مراقبت از بیماران روانی مزمن در منزل		۹-۴-۱۷
توانبخشی حرفه ای بیماران روانی مزمن		۹-۴-۱۸
توانبخشی و مراقبت از معلولین ضایعات نخاعی		۹-۴-۱۹
توانبخشی و آموزش روزانه مادر و کودک ناشنوا		۹-۴-۲۰



توانبخشی و آموزش روزانه مادر و کودک نابینا		۹-۴-۲۱
کارگاه‌های حمایتی- تولیدی و آموزش حرفه به معلولان		۹-۴-۲۲
	خدمات حمایتی:	۹-۵
آموزش و تربیت کودکان زیر ۶ سال در مهدهای کودکان	خدمات حمایتی	۹-۵-۱
مراقبت و آموزش از کودکان خیابانی		۹-۵-۲
باز پروری زنان آسیب دیده اجتماعی		۹-۵-۳
خانه های سلامت		۹-۵-۴
مراکز مداخله در خانواده به منظور کاهش طلاق		۹-۵-۵
مراکز مداخله در بحران (فردی و اجتماعی)		۹-۵-۶
کلینیک‌های مددکاری		۹-۵-۷
خانه های کودکان و نوجوانان (نگه داری کودکان بی سرپرست)		۹-۵-۸
	انواع داروهای حیوانی	۹-۶
کلید داروهای وارداتی یا تولید داخل .		
توجه: سایر اقلام دارویی و لوازم مصرفی درمانی موضوع بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات برارزش افزوده از سازمان امور مالیاتی، معاونت مالیات برارزش افزوده استعلام گردد.		
بند ۱۰- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیاتهای مستقیم؛		
بند ۱۱- خدمات بانکی و اعتباری بانکها، موسسات و تعاونیهای اعتباری و صندوقهای قرض الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورسها و بازارهای خارج از بورس؛		
توجه: مفاد بند مذکور، قابل تسری به ارائه این گونه خدمات توسط سایر اشخاص نخواهد بود		
بند ۱۲- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جادهای، ریلی، هوایی و دریایی؛		
بند ۱۳- فروش دستباف؛		
فروش و کفپوش های دستباف از مواد نسجی از پشم، از موی نرم حیوان یا از نایلون، گلیم و سایر فرش های دستباف همانند.	فروش دستباف	-
کلیه ردیف های فرعی ۵۷۰۱ لغایت ۵۷۰۵ از نوع دستباف		
بند ۱۴- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آیین نامه ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران میرسد؛		
آئین نامه شماره /۲۳۵۳۷۶ت ۴۱۹۵۸هـ مصوب ۱۴/۱۲/۸۷:		
ماده - ۱۱ ارائه خدمات پژوهشی (تحقیقاتی و فناوری) و آموزشی توسط مدارس، مراکز فنی و حرفه ای، دانشگاهها و مراکز آموزش عالی، مراکز و مؤسسات آموزشی و پژوهشی که دارای مجوز از مراکز ذی صلاح قانونی باشند و انجمنهای علمی که از وزارتخانه های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی مجوز دریافت کرده اند، مشمول معافیت ماده (۱۲) قانون فوق میباشد.		
تبصره - ارائه خدمات غیر مرتبط با خدمات آموزشی و پژوهشی و سایر فعالیتهای خارج از مجوز، توسط واحدهای یاد شده مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشند.		

ماده ۱۲-ارائه دهندگان خدمات موضوع ماده (۱) مکلفند مجوزهای اخذ شده از مراجع ذیصلاح قانونی را به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه نمایند تا پس از بررسی و تأیید به واحدهای مالیاتی ذی ربط ابلاغ گردد.		
بند ۱۵-خوراک دام و طیور، آبزیان و زنبورعسل؛		
۱۵-۱	انواع علوفه های زراعی شامل:	
۱۵-۱-۱	لگومینه (یونجه، شبدر، و اسپرس)	انواع علوفه های زراعی
۱۵-۱-۲	گرامینه (گندم و جو و ذرت و تریکاله و سورگوم، ارزن، چاودار و جو بدون پوشینه)	
۱۵-۱-۳	جو ۱۰۰۳۰۰۰۰	
۱۵-۱-۴	بوبات (خلر و ماشک)	
۱۵-۲	سبوس و کاه:	
۱۵-۲-۱	سبوس برنج	سبوس و کاه
۱۵-۲-۲	کلیه ردیفهای فرعی ۲۳۰۲	
۱۵-۲-۳	کلیه ردیفهای فرعی ۲۳۰۳ طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	
۱۵-۳	انواع تفاله ها، کنجاله ها، ویتامین ها و	
۱۵-۳-۱	تفاله زیتون، تفاله مرکبات و انواع تفاله ها	خوراک دام و طیور، آبزیان و زنبورعسل
۱۵-۳-۲	تفاله ۲۳۰۸۰۰۰۰ و کلیه ردیفهای فرعی ۲۳۰۳ و کلیه ردیفهای فرعی ۲۳۰۱ طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	
۱۵-۳-۳	انواع ملاس شامل: چغندر و نیشکر انواع کنجاله و دانه های روغنی (سویا، آفتابگردان، کنجد، زیتون و تخم پنبه، چغندر) های ۲۳۰۴۰۰۰۰ و ۲۳۰۵۰۰۰۰ و کلیه ردیف ۲۳۰۶	
۱۵-۳-۴	انواع خوراک های آماده برای دام و طیور شامل: کنستانتره، خوراک کامل، خوراک پایه	
۱۵-۳-۵	انواع مکمل و پریمکس های مخصوص خوراک دام و طیور، آبزیان و زنبورعسل (مخلوطی از مواد غذایی دام)	
۱۵-۳-۶	شیر خشک دامی	
۱۵-۳-۷	پودر استخوان، پودر پر، پودر خون، پودر ضایعات کشتار گاهی، پودر چربی(مکمل)، پودر ماهی.	
۱۵-۳-۸	مکمل های معدنی و ویتامینه مخصوص خوراک دام	
۱۵-۳-۹	صدف دریایی	
۱۵-۳-۱۰	افزودنیهای خوراکی دام شامل: پروبیوتیک ها، پریبیوتیک ها، فیتوبیوتیک ها، مواد جاذب، فرمالدئیدها (جانشین آنتی بیوتیک ها و تولید غذای دام)، لاکتی سیل مایز، آنتی اکسید oxidants anti	

طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	متوفین و متیونین، صرفاً کاربرد در داروهای مورد مصرف در خوراک طیور	۱۵-۳-۱۱
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	کولین کلراید و املاح آن	۱۵-۳-۱۲
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	لیزین و استرهای آن	۱۵-۳-۱۳
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	کلیه ویتامین های مصرفی شامل: ) k,۳K,۳D,۰,C,D۲,E,H۱۲B (فولیک اسید ۳,(B۲,B۱A,B (یکوتینیک اسید ۹,(B۶,B۵B	۱۵-۳-۱۴
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	انواع مواد با پایه (BASE) بتاکاروتین از جمله LUCAMTIM RED & YELLOW	۱۵-۳-۱۵
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	انواع آنزیم های وارداتی	۱۵-۳-۱۶
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	انواع اسیدهای آمینه از جمله , TRIPTOPHANE , TERONIN, METHIONIN, LYSINE	۱۵-۳-۱۷
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	انواع مکمل ها و افزودنی ها با اثرات مختلف فیزیولوژیکی با پایه LCARNITIN و همراه با مواد معدنی از جمله CARNIKING با نام تجاری LOVITLC	۱۵-۳-۱۸
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	انواع مکمل های غذای گوساله با پایه کربوهیدراتهای قندی از جمله BIOPECT	۱۵-۳-۱۹
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	گلوتن و بقایای صنایع تخمیری و مخمرهای مورد استفاده در خوراک دام و طیور، آبزین و زنبور عسل.	۱۵-۳-۲۰
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	منو و دی کلسیم فسفات مورد استفاده در تغذیه دام و طیور.	۱۵-۳-۲۱
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	گلوکوزا مخصوص خوراک دام	۱۵-۳-۲۲
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	گلایکولاین (پروبیلین گلایکول) - اوپلاها و اسید باف (به عنوان مکمل معدنی)	۱۵-۳-۲۳
	ارزن ۱۰۰۸۲۰۰۰	۱۵-۳-۲۴
	دان قناری ۱۰۰۸۳۰۰۰	۱۵-۳-۲۵
طبق طبقه بندی گمرک ج.ا.ا	آنتی بیوتیک های دامی، آبزین (oxitetracycline)	۱۵-۳-۲۶
لازم به ذکر است در خصوص کلیه داروها، ویتامین ها، مکمل ها و افزودنیهای خوراک دام، طیور، آبزین و زنبور عسل می بایستی بر روی بسته های آنها متن مخصوص دام، طیور، آبزین و زنبور عسل « منظور شده باشد. همچنین مجوزهای لازم از سازمان دامپزشکی ضمیمه مدارک ترخیص باشد		
بند ۱۶-رأدار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاهها براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران میرسد؛		

فهرست رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها	مطابق تصویب نامه شماره / ۲۳۵۳۷۱ ت ۴۱۹۵۸ هـ مورخ ۱۴/۱۲/۸۷ هیات محترم وزیران قابل اجرا می باشد. (در بخش مقررات موضوعه فصل معافیت‌های مالیاتی آورده شده است.)
بند - ۱۷ اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیئت وزیران قابل اجرا خواهد بود.	
مطابق تصویب نامه شماره / ۲۳۵۳۷۱ ت ۴۱۹۵۸ هـ مورخ ۱۴/۱۲/۸۷ هیات محترم وزیران قابل اجرا می باشد. (در بخش مقررات موضوعه فصل معافیت‌های مالیاتی آورده شده است.)	

## پیوست ۲: بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲

نظر به سوالات مطروحه ادارات کل امور مالیاتی و به منظور اتخاذ رویه واحد در فرآیند رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر می‌دارد:

۱. 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.

۲. عرضه اموال منقول مستعمل و اسقاطی توسط مودیان مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نیز مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد. عرضه اموال مذکور توسط مودیان غیر مشمول اجرای قانون مشمول پرداخت مالیات و عوارض نمی‌باشد.

۳. به استناد مفاد ماده (۱۷) قانون، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مودیان مشمول اجرای قانون بابت تحصیل دارایی‌های ثابت (از قبیل احداث ساختمان، خرید ماشین‌آلات 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.

۴. مودیان 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 نمی‌باشد، 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 می‌شود با توجه به تبصره‌های (۲)، (۳) و (۵) ماده (۱۷) قانون، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مربوط به کالاها و خدمات معاف قابل استرداد نمی‌باشد و به عنوان هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود.

شایان ذکر است صرفاً مالیات و عوارض پرداختی مربوط به کالاها یا خدمات مشمول در حساب مالیات مودی منظور می‌گردد 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 بانک‌ها و موسسات و تعاونی‌های 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 مثبتة 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 مودیان مشمول قانون بابت آب، برق، گاز، تلفن (در قالب صورتحساب‌های صادره ارائه دهندگان خدمات یاد شده) برای فعالیت‌های اقتصادی خود به عنوان اعتبار مالیاتی قابل کسر از مالیات و عوارض متعلقه کالا و خدمات ارائه شده توسط آن‌ها خواهد بود.
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 توزیع‌کنندگان آن به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب و قابل کسر از کل مالیات و عوارض متعلقه می‌باشد. در خصوص سایر مودیان به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب نمی‌گردد و مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی این قبیل مودیان بابت موارد مذکور جزء هزینه‌های قابل قبول قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود.
۹. خریداران کالا و خدمات اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی، مکلفند صرفنظر از نوع فعالیت آن‌ها به صورت صنفی یا غیر صنفی، دولتی، خصوصی و تعاونی مادامی که کالاها و خدمات غیر معاف را از مودیان مشمول اجرای قانون تحصیل می‌نمایند، نسبت به پرداخت مالیات و عوارض متعلقه وفق مقررات موضوعه اقدام نمایند.
۱۰. مالیات تکلیفی موضوع ماده (۱۰۴) قانون مالیات‌های مستقیم قبل از احتساب مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل اعمال می‌باشد و تکلیف کسر آن بر عهده کارفرما (گیرندگان خدمات) می‌باشد. 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. فعالیت‌های 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 سازمان‌های ذیربط ارائه گردد. بدیهی است در این صورت صرفاً کارمزد ارائه خدمات مدیریتی مشمول مالیات و عوارض خواهد بود. [این بند به موجب دادنامه ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شد. این دادنامه طی بخشنامه ۲۰۰/۹۷/۷۱/ص مورخ ۱۳۹۷/۰۵/۰۶ ارسال شد.]

۱۲. آن بخش از قراردادهای منعقد شده قبل از اجرای قانون (صرفنظر از تاریخ انعقاد قرارداد و عدم پیش‌بینی مالیات و عوارض متعلقه) که بعد از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون عملیاتی و اجرایی می‌گردد، 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 گردیده‌اند، صرفنظر 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 فعالیت‌های 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 صورت‌حساب‌های صادره درج و از خریداران (کارفرمایان) مطالبه و وصول نمایند. در صورتیکه مبلغ صورت‌حساب‌های 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 مابه‌التفاوت ایجاد شده قابل تعدیل خواهد بود.

۱۴. با توجه به اینکه فعالیت‌های پیمانکاری جزء خدمات موضوع این قانون می‌باشد 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 فعالیت‌های مذکور توسط سایر مراجع ممنوع و فاقد وجاهت قانونی می‌باشد.

۱۵. چنانچه مودیان 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 ننموده باشند، مجاز به وصول مالیات‌ها و عوارض دوره‌های قبلی (از تاریخ شمولیت) در قالب صورت‌حساب یا صورت وضعیت اصلاحی (حسب مورد) خواهند بود. مالیات

و عوارض ارزش افزوده پرداختی در قالب صورتحساب‌ها یا صورت وضعیت‌های مذکور با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل‌های صادره برای خریدار به عنوان اعتبار دوره پرداخت محسوب می‌گردد.

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 گردیده اند از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشند. این معافیت قابل تسری به نهادها و عوامل غیر معاف به کارگیری شده (نظیر مواد اولیه کالاهای معاف و خدمات حمل و نقل باری، بیمه ای، توزیع و بازاریابی، مهندسی و مشاوره ای، سردخانه ای 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 می‌باشد. این معافیت قابل تسری به ارائه خدمات هتلداری، انبارداری، غرفه‌های نمایشگاهی و امثالهم و همچنین ارائه خدمات اجاره اموال منقول از قبیل ماشین‌آلات منصوبه در آن‌ها و تأسیسات شهر بازی‌ها خواهد بود.

۱۸. در آمد حاصل از خسارت دریافتی 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، 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 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 مبادی 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.

۲۰. مأخذ 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 مسئول حسن اجرای این بخشنامه خواهند بود.



### پیوست ۳: بخشنامه شماره ۱۳۳ مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۷

نظر به سوالات و ابهامات مطروحه توسط ادارات کل امور مالیاتی و به منظور اتخاذ رویه واحد در رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر می‌دارد:

۱- در مواردی که به موجب قرارداد حق العمل کاری در امر واردات، صادرات، خرید و فروش داخلی (موضوع ماده ۳۵۷ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱) و دفاتر طرفین (آمر و حق‌العمل‌کار) و سایر اسناد و مدارک مثبت (حسب مورد) محرز گردد که کالای خریداری / فروش رفته متعلق به آمر بوده و خریدار / فروشنده صرفاً به عنوان حق‌العمل‌کار عمل نموده است، چنانچه مطابق فراخوان‌های هفتگانه ثبت‌نام، آمر مودی مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد در این صورت مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی / دریافتی بابت خرید / فروش کالاهای مشمول، به حساب آمر منظور می‌گردد ضمن اینکه صورت‌حسابهای صادره خرید، فروش داخلی / خارجی، توسط حق‌العمل‌کار به عنوان خرید و فروش حق‌العمل‌کار تلقی نمی‌گردد. بدیهی است در اینگونه موارد حق‌العمل‌کار مشمول فراخوان نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌بایست ضمن انجام سایر تکالیف پیش‌بینی شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً نسبت به کارمزد دریافتی، صورتحساب صادر و مالیات و عوارض ارزش افزوده را محاسبه و از آمر وصول نماید.

۲- در قراردادهای مهندسی، تأمین تجهیزات و ساخت (EPC) (Engineering, Procurement & Construction) که واردات تجهیزات موضوع قرارداد توسط کارفرما صورت می‌پذیرد، در این موارد علی‌رغم اینکه پروانه‌های واردات به نام کارفرما می‌باشد، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مشروط به عدم ثبت در دفاتر و عدم استفاده اعتبار مالیاتی آن توسط کارفرما و همچنین ثبت در دفاتر پیمانکار، بابت ارقام مورد بحث به عنوان اعتبار مالیاتی پیمانکار قابل پذیرش بوده و از آنجائیکه ارقام موصوف و تبعاً اعتبار مالیاتی مربوط، متعلق به کارفرما نمی‌باشد بنابراین کارفرما تکلیفی به صدور صورتحساب بابت ارقام یادشده برای پیمانکار نداشته و مشمول جریمه موضوع بند (۲) ماده (۲۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز نخواهد بود.

۳- عدم ارسال فهرست معاملات تمام یا برخی از دوره‌های مالیاتی مودیان در سامانه معاملات موضوع تبصره (۳) ماده (۱۶۹) قانون مالیاتهای مستقیم و همچنین عدم تسلیم اظهارنامه و یا ابراز میزان فروش کالا و خدمات کمتر از مبلغ واقعی توسط فروشنده در اظهارنامه، دلیلی برای عدم پذیرش اعتبار مالیاتی واقعی مودیان نبوده و ادارات امور مالیاتی می‌بایست بر اساس اطلاعات موجود نسبت به رسیدگی دوره‌های مالیاتی وفق مقررات اقدام نمایند و در صورت وجود ابهام در خصوص ارقام مورد نظر، مراتب جهت احراز اصالت معامله از مراجع ذیصلاح از جمله

اداره امور مالیاتی مربوط، گمرک جمهوری اسلامی ایران استعلام گردد و در صورت اخذ تأییدیه نسبت به پذیرش اعتبار اقدام نمایند.

۴- به موجب مقررات موضوع لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷، شرکت به محض انحلال، در حال تصفیه محسوب و تا خاتمه امر تصفیه، شخصیت حقوقی شرکت، جهت انجام امور مربوط به تصفیه باقی خواهد ماند و به موجب ماده (۵۰۷) قانون تجارت و همچنین ماده (۲۷) قانون اداره تصفیه امور ورشکستگی، مدیران تصفیه موظف به خاتمه دادن کارهای جاری و ... می‌باشند. هرگاه برای اجرای تعهدات شرکت، معاملات جدیدی لازم شود مدیران تصفیه انجام خواهند داد و به موجب ماده (۴۵۷) قانون تجارت، مدیر تصفیه در ورشکستگی با اجازه مدعی‌العموم و نظارت عضو ناظر به فروش مال‌التجاره تاجر مباشرت نماید بنابراین در شرکت‌های منحل، مدیران تصفیه آنها مکلف به انجام کلیه مقررات و تکالیف پیش‌بینی شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده از جمله صدور صورتحساب، تسلیم اظهارنامه، دریافت و پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده بابت کالاها و خدمات مشمول، نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک مثبت و ... حسب مورد می‌باشند و رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده اشخاص مزبور می‌بایست براساس مقررات و دستورالعمل‌های جاری صورت پذیرد.

۵- به موجب ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات قانون مذکور بوده و به استناد ماده (۱۴) قانون مزبور مبالغ مندرج در صورتحساب‌های (صورت وضعیت‌های) صادره که ماهیت آن بهای کالاها و خدمات می‌باشد، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مذکور خواهد بود. بنابراین مبالغ دریافتی در قالب وجوهی از قبیل خسارت و جریمه تأخیر در پرداخت از خریدار مشمول مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد. بدیهی است وجوهی از قبیل دموراژ (تأخیر توقف کالا) و سود تضمین شده بابت فروش اقساطی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده خواهد بود.

۶- در مواردی که مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده پیمانکاران بر اساس استاندارد حسابداری شماره (۹) و بر مبنای درصد پیشرفت کار تعیین و مالیات و عوارض ارزش افزوده متعلق وفق مقررات مطالبه شده باشد چنانچه درآمد مربوط به پیشرفت کار یاد شده در صورت حساب یا صورت وضعیت دوره/ دوره‌های مالیاتی بعد منظور گردد در این صورت احتساب آن بخش از مبلغ صورت وضعیت که قبلاً مالیات و عوارض آن مطالبه شده جزء مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره مالیاتی بعد نمی‌باشد.

۷- به موجب ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده مکلف به ارائه دفاتر می‌باشند لذا به استناد آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۹۵) اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم، ارائه سایر دفاتری که به استناد مقررات قانونی مربوط از جمله قانون محاسبات عمومی و قانون شهرداری‌ها مورد استفاده مودیان قرار می‌گیرد، بلا مانع بوده و به تبع آن مشمول جریمه مقرر در بند (۶) ماده (۲۲) قانون مذکور نخواهد شد. شایان ذکر است نگهداری دفاتر توسط اشخاص حقیقی مشمول فراخوان‌های هفت‌گانه، تابع مقررات آیین‌نامه اجرایی ماده (۹۵) اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

۸- عدم ثبت نام، عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر، رد دفاتر و غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر در رسیدگی مالیات بر عملکرد موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین تشخیص مالیات عملکرد از طریق علی‌الرأس، موجبی برای تشخیص مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق علی‌الرأس نبوده و تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌بایست مستند به اسناد و مدارک مثبت و رسیدگی دقیق به اعتبارات مالیاتی به ویژه احراز اصالت معامله خرید کالاهای مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده مودیان، صورت پذیرفته و از هرگونه برآورد فروش و درآمد بدون وجود دلایل و شواهد و مستندات کافی و قابل اطمینان خودداری گردد.

۹- در مشارکت‌های خاص (کنرسیوم‌ها) که به ثبت نرسیده‌اند با رعایت مشمولیت یا عدم مشمولیت اعضا، سهم هریک از اعضا بر اساس قرارداد مشارکت خاص از مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید و همچنین مالیات و عوارض متعلقه که طبق استاندارد حسابداری در دفاتر اعضا یا حسب اعلام مجری (مدیر مشارکت خاص) شناسایی گردیده به استناد مواد (۱۷)، (۱۸) و (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد پذیرش قرار خواهد گرفت. در این چارچوب مأموران مالیاتی رسیدگی‌کننده به پرونده مالیات بر ارزش افزوده هر کدام از اعضا موظفند به میزان مالیات و عوارض متعلقه و اعتبار مربوط ناشی از قرارداد مشارکت خاص را به ادارات امور مالیاتی هریک از اعضا اعلام نمایند.

بدیهی است آندسته از مشارکت‌های خاص که یکی از اعضا به عنوان مجری یا مدیر مشارکت خاص اقدام به صدور صورت وضعیت برای کارفرما می‌نماید، سهم هر کدام از اعضا بر اساس اعلام مجری / مدیر مشارکت خاص از درآمد و یا اعتبار خرید کالا و خدمات مشمول مربوط به پروژه، فارغ از صدور صورت وضعیت توسط هریک از اعضا برای کارفرما، ملاک عمل برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و پذیرش اعتبار مالیاتی خواهد بود. در این صورت سایر اعضا تکلیفی نسبت به صدور صورت وضعیت به نسبت سهم

یادشده عنوان کارفرما نداشته و به تبع آن مشمول جریمه عدم صدور صورتحساب موضوع بند (۲) ماده (۲۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز نخواهند بود.

۱۰- صادرات کالاهای عمومی تولیدی به خارج از کشور که کالاهای خاص موضوع تبصره ماده (۱۶) و بندهای (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان مواد اولیه مستقیم در فرآیند تولید آنها به کار می‌روند در اجرای ماده (۱۳) قانون مذکور، کلیه مالیات‌ها و عوارض پرداخت شده مربوط به کالاهای مزبور اعم از مالیات و عوارض کالاهای عمومی و یا خاص با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) مسترد می‌گردد.

بدیهی است مالیات و عوارض ارزش افزوده کالاهای خاص یادشده که به عنوان مواد اولیه غیرمستقیم و یا سایر هزینه‌ها از جمله هزینه سوخت در تولید کالاهای مشمول مصرف می‌شود، قابل کسر و یا قابل استرداد نخواهد بود.

۱۱- ارائه خدمات گارانتی از قبیل تعویض قطعات، تعمیر و انجام سایر خدمات به خریداران کالاهای گارانتی‌دار، بدون دریافت وجه یا هرگونه مابه‌ازاء در دوره گارانتی، مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نبوده و اشخاص ارائه‌دهنده خدمات در صورتی که مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده باشند، مکلفند بابت دریافت مابه‌ازاء ارائه خدمات، صورتحسابی به عنوان طرف قرارداد صادر و مالیات و عوارض ارزش افزوده را نیز وصول نمایند.

۱۲- شعب شرکت‌های خارجی که بر اساس قانون ثبت شعب شرکت‌های خارجی در ایران به ثبت رسیده‌اند و بدون داشتن حق انجام معامله صرفاً به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات برای شرکت مادر اشتغال دارند، از بابت وجوهی که برای جبران مخارج خود در ایران از شرکت مادر دریافت نموده‌اند و با رعایت اصول و استانداردهای حسابداری وجوه مذکور را به عنوان درآمد شناسایی نمی‌نمایند ضمن اینکه وجوه مزبور جزء مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد، صرفاً در اینگونه موارد با توجه به فراخوان‌های هفتگانه مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده نخواهند بود و مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی توسط شعب مزبور به استناد تبصره (۲) ماده (۱۷) قانون فوق‌الاشاره به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب نمی‌گردد.

بدیهی است در صورتی که شعب یادشده اقدام به عرضه کالا و یا خدمات مشمول نمایند از تاریخ مشمولیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده مکلف به رعایت کلیه مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهند بود.

۱۳- در مواردی که فعالان اقتصادی بر اساس قراردادهای منعقد و مستندات مربوط و همچنین استانداردهای حسابداری، با انتقال مخاطرات و مزایای مالکیت کالای مورد معامله به خریدار (طرف قرارداد)، اقدام به عرضه کالا (تحویل) در خارج از کشور نموده و طبق پروانه‌های گمرکی، واردات کالاهای موصوف به نام خریدار

(طرف قرارداد) صورت پذیرفته و مالیات و عوارض ارزش افزوده در اجرای تبصره (۱) ماده (۲۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده وصول و یا در اجرای بند (الف) ماده (۳۹) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور، گواهی دریافت تضمین اخذگردیده، در اینگونه موارد با توجه به اینکه عرضه کالا در خارج از کشور انجام شده و از مصادیق ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد، بنابراین فعالان اقتصادی به هنگام صدور صورتحساب فروش بابت کالاهای مزبور تکلیفی به درج مالیات و عوارض ارزش افزوده و وصول آن از خریدار ندارند.

## منابع و مآخذ

- بیگ پور، م. (۱۳۹۵). حسابرسی مالیاتی بازننگری بر اساس اصلاحیه مصوب ۹۴/۴/۳۱ ق.م.م. تهران: انتشارات دانشگاه خوارزمی.
- دستجردی، ج. پ. (۱۳۹۳). مالیات سبز (مالیاتهای زیستمحیطی). مجله اقتصادی، ۱۳۵-۱۴۸.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۸۰). استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی. تهران: سازمان حسابرسی.
- قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان. (۱۳۹۸). قانون پایانه های فروشگاههای و سامانه مؤدیان. تهران: سازمان امور مالیاتی.
- قانون مالیات بر ارزش افزوده. (۱۳۸۷). قانون مالیات بر ارزش افزوده. تهران: سازمان امور مالیاتی.
- قانون مالیات بر ارزش افزوده. (۱۴۰۰). قانون مالیات بر ارزش افزوده. تهران: سازمان امور مالیاتی.
- قانون مالیاتهای مستقیم. (۱۳۶۶). قانون مالیاتهای مستقیم. تهران: سازمان امور مالیاتی.
- قانون مالیاتهای مستقیم. (۱۳۹۴). قانون مالیاتهای مستقیم. تهران: سازمان امور مالیاتی.
- مصوبات شورای پول و اعتبار. (۱۳۸۹). دستورالعمل اجرایی تأسیس، فعالیت و نظارت بر صرافیها. مصوبات شورای پول و اعتبار. تهران: بانک مرکزی.
- هدایتی، ع.، سفری، ع.، کلهر، ح. و بهمنی، م. (۱۳۹۱). کتاب عملیات بانکی داخلی - ۲ (تخصیص منابع). تهران: مؤسسه عالی بانکداری ایران.