



شماره بخشنامه : 28004

تاریخ : ۱۳۸۸/۱۱/۱۲

موضوع	پاسخ به سوالات در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده
شماره: 28004 تاریخ: 12/11/1388 پیوست: بخشنامه مخاطبین روسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیر کل محترم امور مالیاتی مودیان بزرگ مدیران کل محترم امور مالیاتی استانها موضوع	پاسخ به سوالات در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده
	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 می دارد: 1. ارائه خدمات در ایران برای غیر و در قبال مابه ازاء و عرضه کالاها از طریق هر نوع معامله (اعم از عقد بیع، صلح، هبه و...) به استثنای موارد معاف مصرح در ماده (12) قانون و همچنین واردات آن ها با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل های صادره مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می باشد. 2. عرضه اموال منقول مستعمل و اسقاطی توسط مودیان مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نیز مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد. عرضه اموال مذکور توسط مودیان غیر مشمول اجرای قانون مشمول پرداخت مالیات و عوارض نمی باشد. 3. به استناد مفاد ماده (17) قانون، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مودیان مشمول اجرای قانون بابت تحصیل دارایی های ثابت (از قبیل احداث ساختمان، خرید ماشین آلات و تجهیزات، وسائط نقلیه، اثاثه و ملزومات اداری) که برای فعالیت های اقتصادی خود و به استناد صورتحساب های صادره پرداخت می نمایند، با رعایت تبصره های ذیل ماده مذکور از مالیات و عوارض متعلقه بابت عرضه کالاها و خدمات غیر معاف توسط آن ها قابل کسر و یا تهاتر خواهد بود. 4. 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 نمی باشد، از طریق تسهیم بر مبنای میزان فروش کالا یا درآمد خدمات (مادامی که مبنای معقول و منطقی

باشد) اقدام نمایند(مشروط بر اینکه نتیجه تسهیم در یک سال مالی در رابطه با کل درآمد یا فروش کالای معاف و غیر معاف رعایت شده باشد).

متذکر می شود با توجه به تبصره های(2)،(3) و (5) ماده (17) قانون، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مربوط به کالاها و خدمات معاف قابل استرداد نمی باشد و به عنوان هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود.

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

5. مفاد بند(11) ماده (12) قانون مبنی بر معافیت خدمات بانکی و اعتباری از پرداخت مالیات و عوارض صرفا در خصوص بانک ها و موسسات و تعاونی های اعتباری و صندوق قرض الحسنه مجاز و صندوق تعاون موضوعیت داشته و قابل تسری به ارائه این گونه خدمات توسط سایر اشخاص نخواهد بود.

6. 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.

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

8. مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت سیگار و محصولات دخانی، بنزین و سوخت هواپیما موضوع تبصره ماده (16) و بندهای (ب) و (ج) ماده (38) و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت نفت سفید، نفت گاز و نفت کوره موضوع بند(د) ماده(38) صرفا در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آن کالاها توسط واردکنندگان، تولید کنندگان و توزیع کنندگان آن به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب و قابل کسر از کل مالیات و عوارض متعلقه می باشد. در خصوص سایر مودیان به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب نمی گردد و مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی این قبیل مودیان بابت موارد مذکور جزء هزینه های قابل قبول قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود.

9. خریداران کالا و خدمات اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی، مکلفند صرفنظر از نوع فعالیت آن ها به صورت صنفی یا غیر صنفی، دولتی، خصوصی و تعاونی مادامی که کالاها و خدمات غیر معاف را از مودیان مشمول اجرای قانون تحصیل می نمایند، نسبت به پرداخت مالیات و عوارض متعلقه وفق مقررات موضوعه اقدام نمایند.

10. مالیات تکلیفی موضوع ماده (104) قانون مالیات های مستقیم قبل از احتساب مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل اعمال می باشد و تکلیف کسر آن بر عهده کارفرما(گیرندگان خدمات) می باشد. در حالیکه تکلیف مطالبه و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده از مأخذ کل صورتحساب یا صورت وضعیت قبل از کسر پنج درصد(5%) مالیات تکلیفی موضوع ماده (104) قانون صدراذکر بر عهده پیمانکار(ارائه دهندگان خدمات) خواهد بود که از طرف کارفرما باید به پیمانکار پرداخت گردد.

11. فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی از جمله ارائه خدمات مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون خواهند بود. ارائه دهندگان این خدمات مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به مأخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورتحساب محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. خدمات پیمان مدیریت تأمین نیروی انسانی در شرایطی موضوعیت دارد که کارفرما حقوق و دستمزد نیروی انسانی را به صورت مستقیم و بی واسطه تخصیص یا پرداخت و در دفاتر قانونی خود تحت هزینه حقوق و دستمزد ثبت نمایند و لیست بیمه و مالیات حقوق به نام کارفرما به سازمان های ذیربط ارائه گردد. بدیهی است در این صورت صرفا کارمزد ارائه خدمات مدیریتی مشمول مالیات و عوارض خواهد بود.[1]

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

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

پیمانکار(جاری یا دوره آتی حسب مورد)به مأخذ مابه التفاوت ایجاد شده قابل تعدیل خواهد بود.

14. با توجه به اینکه فعالیت های پیمانکاری جزء خدمات موضوع این قانون می باشد و مشمول پرداخت مالیات و عوارض به میزان 3%(5/1% مالیات و 5/1% عوارض) شده است. لذا به استناد مواد(50)و (52) قانون وضع هر گونه عوارض به فعالیت های مذکور توسط سایر مراجع ممنوع و فاقد وجهت قانونی می باشد.

15. 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 نموده باشند، مجاز به وصول مالیات ها و عوارض دوره های قبلی(از تاریخ شمولیت)در قالب صورتحساب یا صورت وضعیت اصلاحی(حسب مورد)خواهند بود. مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی در قالب صورتحساب ها یا صورت وضعیت های مذکور با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل های صادره برای خریدار به عنوان اعتبار دوره پرداخت محسوب می گردد.

16. به استناد مفاد ماده (12) قانون صرفا عرضه کالاها و ارائه خدمات و همچنین واردات آن ها که در (17) بند ماده مذکور به صراحت مشخص گردیده اند از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشند. این معافیت قابل تسری به نهادها و عوامل غیر معاف به کارگیری شده(نظیر مواد اولیه کالاها، 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 نمی باشد.

17. به استناد بند(8) ماده (12) عرضه اموال غیر منقول اعم از عین و منفعت از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. این معافیت قابل تسری به ارائه خدمات هتلداری، انبارداری، غرفه های نمایشگاهی و امثالهم و همچنین ارائه خدمات اجاره اموال منقول از قبیل ماشین آلات منصوبه در آن ها و تأسیسات شهر بازی ها خواهد بود.

18. 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(دوموراز)، تخلیه و بارگیری، خسارت و غرامت به کرایه اضافه بار، نمایشگاهی و دستمزد آسیابانی با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل های صادره مشمول پرداخت مالیات و عوارض متعلقه خواهد بود.

19. 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 آن ها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک(در مورد کالا)و اسناد و مدارک مثبت به اداره کل امور مالیاتی ذیربط مسترد می گردد.

20. مأخذ عوارض آلایندگی موضوع تبصره(1) ماده(38) قیمت فروش خواهد بود. عوارض مزبور از خریداران قابل دریافت نخواهد بود و به عهده واحد تولیدی آلاینده می باشد که مکلفند صرفنظر 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.

در پایان خاطر نشان می گردد مأموران مالیاتی و هیئت های حل اختلاف مالیاتی مکلف به رعایت و اعمال مراتب فوق در گزارش های مالیاتی و آراء صادره می باشند.

مدیران کل محترم امور مالیاتی ضمن نظارت لازم مسئول حسن اجرای این بخشنامه خواهند بود.

محمد قاسم پناهی

معاون مالیات بر ارزش افزوده

1. بند 11 بخشنامه 28004 مورخ 12/11/1388 به موجب دادنامه 348 مورخ 01/03/1397 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شد. این دادنامه طی بخشنامه 71/97/200/ص مورخ 06/05/1397 ارسال شد.