

# گزیده‌ای از بحث «تغییرات قانون مالیات بر ارزش افزوده»

استاد محمد قبول



شکلی ایمن می‌توان همکاری میان نهاد‌های مختلف را افزایش داد و بر کارایی و اثربخشی حسابداری افزود. سیستم‌های غیر متمرکز، این امکان را فراهم می‌سازد تا گزارش‌های مالی را به سندی زنده تبدیل کنند، به طوری که همه ذینفعان بدان دسترسی داشته باشند. اگر چه هنوز تا این مرحله فاصله داریم اما گزارش‌دهی آنی، مقصدی است که پلاگ‌چین می‌تواند ما را به آن برساند. در واقع یکی از مهمترین دستاوردهای پلاگ‌چین در آینده نزدیک دسترسی به تهیه گزارش‌های آنی حسابداری (صورت‌های مالی روزآمد) و نیز تسهیل فرایند حسابرسی مستمر است که امکان تهیه گزارش‌های مالی آنی سبب ایجاد تحول در حرفه حسابرسی نیز می‌شود. اگر اطلاعات مالی به صورت آنی در دسترس قرار گیرد، مشکل اساسی گزارش‌های حسابرسی که همانا اخطار بعد واقعه است از بین خواهد رفت و حایرینان می‌توانند به موقع متوجه هر نوع اشکال موجود در صورت‌های مالی شوند و ارزش آفرینی حسابرسی صورت عملی به خود خواهد گرفت. همه این فناوری‌ها نیازمند آموزش حسابداران آینده است که مسلط به کار کردن با نرم‌افزارهای آینده‌سازی نظیر پلاگ‌چین، کلاود، متاورس، تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ و... باشند. در همین راستا مؤسسه حسابرسی کی‌پی‌ام‌جی یکی از چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ جهان با همکاری دانشگاه سایمون فرایزر و کورکاتانا یک دانشکده مجازی حسابداری در جهت این‌گونه حسابداران تأسیس کرده‌اند تا در اقتصاد دیجیتالی با حسابداری و حسابرسی دیجیتالی همسو شوند.



می‌شود و مشمول مقررات این قانون است.

## ۲- تاریخ تعلق

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

قبوض آب، برق، گاز و مخایرات از آنجا که سند فروش کالا یا خدمت محسوب می‌شوند، در حکم صورتحساب هستند.

## ۳- معاملات نقدی و غیرنقدی

اصل بر نقدی بودن معاملات است؛ مگر این که تسویه بودن معاملات و دریافت و پرداخت‌های مرتبط با آن در سامانه مؤدیان ثبت شود و به تأیید طرفین رسیده باشد.

در مواردی که معامله با قرارداد در سامانه مؤدیان ثبت نشده باشد، آن معامله با قرارداد، نقدی تلقی

## ۱- مشمولین

مشمولین قانون مالیات بر ارزش افزوده شامل عرضه کالاها، ارائه خدمات در ایران، واردات، صادرات است.

در قانون، «عرضه» اینگونه تعریف شده است: واگذاری کالا یا ارائه خدمت به غیر، از طریق هر نوع معامله یا عقد قانونی؛

کالاها و خدمات مشمول که توسط مؤدیان 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 و در صورتی که عرضه کالا به خود برای استفاده شغلی باشد مشمول مالیات و عوارض نخواهد شد.

معاوضه کالاها و خدمات در این قانون، عرضه کالا و ارائه خدمت از طرف هر یک از متعاملین محسوب

می‌شود.

معاملات غیرنقدی شامل: فروش اقساطی، اجاره به شرط تملیک و قراردادهای بیمه‌کاری و مشاوره‌ای طرف قرارداد با کارفرمایان موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و ماده (۲۹) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه است.

در معاملات غیرنقدی، تاریخ تعلق مالیات و عوارض، همان تاریخ صدور صورتحساب است.

مؤدی با رعایت تبصره فوق، مجاز است پرداخت مالیات فروش این نوع معاملات را تا زمان پرداخت ثمن معامله توسط خریدار یا مبلغ قرارداد توسط کارفرما، متناسب، 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 این معاملات، تا زمان پرداخت مالیات و عوارض توسط خریدار، اعتبار مالیاتی برای وی از این بابت منظور نخواهد شد.

کلیه کارفرمایان موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و ماده (۲۹) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران موظفند علاوه بر ثبت اصل قرارداد بیمه‌کاری، کلیه پرداخت‌های خود به بیمه‌کار را نیز در سامانه مؤدیان ثبت کنند و همزمان با هر پرداخت مالیات و عوارض متناسب با آن را به بیمه‌کار پرداخت کنند.

#### ۴- مأخذ، نرخ و نحوه محاسبه

مأخذ محاسبه مالیات و عوارض فروش کالاها و خدمات مؤدیانی که عضو سامانه مؤدیان نیستند ارزش روز کالا یا خدمت در زمان تعلق است

که توسط سازمان براساس اطلاعات موجود در سامانه مؤدیان، استعلام از مراجع ذیصلاح یا تعیین کارشناس یا هیئت کارشناسی مشخص می‌شود.

مؤدیانی که برخی از فعالیت‌ها و معاملات خود را کتمان کنند یا از صدور صورتحساب‌های خود از طریق سامانه مؤدیان خودداری کنند یا در ثبت قیمت یا مقدار فروش، مرتکب گمراهی یا بیش‌اظهاری شده باشند، ارزش روز کالا یا خدمت در زمان تعلق است که توسط سازمان براساس اطلاعات موجود در سامانه مؤدیان، استعلام از مراجع ذیصلاح یا تعیین کارشناس یا هیئت کارشناسی مشخص می‌شود. مؤدیانی که عضو سامانه مؤدیان هستند مآخذ، ارزش فروش مندرج در صورتحساب الکترونیکی است که توسط آنان در سامانه مزبور ثبت شده است.

همچنین سازمان می‌تواند برای تعیین مآخذ مشمول مالیات مؤدیان مزبور، از دفاتر، اسناد و مدارک (اعم از الکترونیکی یا غیرالکترونیکی) آنها استفاده کند. مؤدی مکلف است دفاتر، اسناد و مدارک مذکور را در صورت درخواست مأموران مالیاتی، کارشناس یا هیئت کارشناسی به آنان ارائه کند.

موارد زیر جزو مأخذ محاسبه مالیات نیست:

الف- انواع تخلفات اعطائی؛

ب- مالیات موضوع این قانون که قبلاً توسط عرضه‌کننده کالا یا ارائه‌دهنده 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 در آمد عمومی یا به حساب در آمد شهرداری‌ها واریز می‌شود؛

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

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

ج- وجوهی که از ردیف‌های بودجه‌ای مصوب دستگاه‌ها بین شرکت‌های تابعه در قوانین بودجه‌ای سنواتی جابه‌جا می‌شود مشروط بر آن که بابت خرید یا فروش کالا و خدمات نباشد در آمد محسوب نمی‌شود. مأخذ محاسبه مالیات و عوارض واردات کالا مجموع ارزش گمرکی (قیمت خرید، هزینه حمل و نقل و حق بیمه) و حقوق ورودی (حقوق گمرکی و سود بازرگانی) است.

**نکته:** مالیات مذکور جزو حقوق ورودی محسوب نمی‌شود. نرخ مالیات و عوارض کالاها و خدمات به استثنای کالاهای خاصی که در صد است.

مالیات و عوارضی پرداختی برای خرید کالاها و خدمات مورد نیاز برای انجام فعالیت‌های اقتصادی اعتبار مالیاتی است و از مالیات فروش آنها کسر می‌شود.

جمع اعتبار مالیاتی مؤدی در هر دوره مالیاتی بیشتر از مالیات فروش، مبلغ مازاد را به دوره یا دوره‌های بعد منتقل کند یا در صورت درخواست

دائم معاف از مالیات بر ارزش افزوده هستند به شرح زیر است:

کلیه محصولات کشاورزی فرآوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه‌ای (از جمله سبزی، میوه، گل و گیاه، انواع قارچ)، فعالیت‌های مربوط به مراحل بسته‌بندی، انبارداری، نگهداری محصول در دمای مناسب در سردخانه، انجماد محصول (شامل سردخانه)، پاک کردن، درجه‌بندی، بوجاری بدون پوست‌گیری مانند شالی‌کوبی، شستشو، تمیزکاری، تفکیک، همگن‌سازی، خشک کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روش‌های مختلف، تست دادن مانند پخت نخود و پنبه پاک‌کنی، فرآوری محصولات کشاورز محسوب نمی‌شود.

ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش نیست.

شستشو، تمیزکاری، تفکیک، همگن‌سازی، خشک کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روش‌های مختلف، تست دادن مانند پخت نخود و پنبه پاک‌کنی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود.

ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش نیست.

بذر، نشاء، نهال، سم و کود، آب مصارف کشاورزی، شیر، پنیر، ماست، تخم‌ماکیان، آرد و نان، انواع گوشت و فرآورده‌های گوشتی مطابق با فهرستی که هر سال وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تا پایان دی‌ماه برای اجرا در سال

بعدها به سازمان امور مالیاتی ارسال می‌کند، دام زنده و خوراک آن، کلیه مواد اصلی تولید مثل دام زنده مطابق پروانه صادره توسط وزارت جهاد کشاورزی، کمپوست، کشت بافت و بستر آماده کشت بافت، واردات این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است.

دام به حیواناتی (شامل چهارپایان، پرندگان، آبزیان و حشرات) اطلاق می‌شود که برای امور تغذیه انسان یا دام و فعالیت‌های اقتصادی، تولیدی و آزمایشگاهی، تولید، نگهداری و پرورش داده می‌شوند. واردات این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است.

برنج، حبوبات، سویا و پروتئین سویا، انواع روغن‌های خوراکی اعم از گیاهی و حیوانی، شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان، تخم‌مرغ نطفه‌دار و تبدیل آن به جوجه یک روزه، کالاهای وارده همراه مسافر برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق قانون صادرات و واردات، انواع شمش طلا (وارداتی و داخلی) و انواع حواله‌های کاغذی یا الکترونیکی دارای پشتوانه صد در صد طلا (واردات این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است).

دارایی‌های غیرمنقول و انواع حواله‌های کاغذی یا الکترونیکی مبتنی بر آنها (معافیت موضوع این جز، مانع وضع عوارض مجلسی محلی توسط شوراهای اسلامی شهر و بخش بر املاک، مستغلات، اراضی و فضاهای شهری و روستایی نیست) دفتر تحریر (واردات این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است)

کاغذ چاپ، تحریر و روزنامه (واردات این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است)

خمیر کاغذ و کاغذ باطله (واردات

این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است)

نسخه‌های کاغذی و الکترونیکی محصولات زیر: (واردات این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است)

کتاب، روزنامه، مجله و نشریه هرگونه انتقال دارایی به / از صندوق‌های سرمایه‌گذاری پروژه موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست‌های اصل چهارم و چهارم قانون اساسی مصوب ۱۳۸۸/۰۹/۲۵ یا شرکت‌های فرعی صندوق‌های سرمایه‌گذاری پروژه به‌عنوان آورده غیرنقد شرکا در همان صندوق‌های سرمایه‌گذاری پروژه در صورتی‌که مالکیت و مدیریت شرکت‌های فرعی صندوق‌های سرمایه‌گذاری پروژه متعلق به صندوق‌های سرمایه‌گذاری پروژه موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست‌های کلی 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.

هرگونه انتقال دارایی از / به نهاد واسط موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم و چهارم (۴۴) قانون اساسی

فروش دستیاب و مواد اولیه اصلی آن (واردات این کالا معاف از پرداخت مالیات و عوارض است)

صنایع دستی تولید داخل موضوع ماده (۱) قانون حمایت از هنرمندان،



استادکاران و فعالان منابع 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 می‌رسند:

انواع دارو و واکسن انسانی و دامی، لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی:

رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی، تجهیزات نظامی و اطلاعاتی موضوع بندهای «پ»، «ت» و «ث» ماده (۱۱۹) قانون امور گمرکی مصوب ۲۲/۰۸/۱۳۹۰ با رعایت ترتیبان مقرر در بندهای مذکور، واردات این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است

**تبصره -** معافیت این جزء، در خصوص اقلام موضوع بند «پ» ماده (۱۱۹) قانون امور گمرکی در حوزه دفاعی با اعلام وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی قابل اعمال است. واردات این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است.

تجهیزات و اقلام با کاربرد صرفاً دفاعی، نظامی، انتظامی، امنیتی و اطلاعاتی واردات این کالاها معاف از پرداخت مالیات و عوارض است.

واردات کالاها با هدایایی به صورت بلاعوض به جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران، سازمان اورژانس کشور، سازمان بهزیستی استان‌های مقدمه و کمیته امداد امام خمینی با تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی، حوزه‌های علمیه با تأیید مرکز مدیریت حوزه علمیه استان مربوطه و مؤسسات خیریه با تأیید مراجع صادرکننده مجوز آنها از پرداخت مالیات و عوارض معاف است؛

شرکت‌هایی که از طریق قراردادهای حجمی خدمات خود را با در اختیار گذاشتن نیروی کار به متقاضی ارائه می‌کنند (مانند شرکت‌های ارائه دهنده خدمات پرستاری و خدمات نظافتی)، بخشی از قرارداد که مربوط به هزینه‌های حقوق و دستمزد است، معاف است. حکم این بند مشروط به تأیید میزان حقوق و دستمزد و مزایا توسط سازمان بیمه‌گر است.

عملیات و خدمات بانکی شامل دریافت سپرده، اعطای تسهیلات یا ایجاد اعتبار، ارائه ضمانت‌نامه و انتقال وجه در چهارچوب قوانین مربوط و مصوبات شورای پول و اعتبار:

■ خدمات اعتباری قرض‌الحسنه صندوق‌های قرض‌الحسنه دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران با سایر مراجع مورد تأیید بانک مذکور و همچنین صندوق‌های قرض‌الحسنه که به موجب قانون تأسیس شده یا می‌شوند؛

■ خدمات مالی و اعتباری اعطای تسهیلات توسط صندوق‌های حمایتی، ضمانت صادرات،

#### خدمات معاف

■ خدمات درمانی، تشخیصی و پیشگیری، خدمات توانبخشی و حمایتی و خدمات آرامستان‌ها؛ خدمات درمانی و پیشگیری دامی و گیاهی، واحدهای ماشینی کردن (مکاتیزاسیون) آب کشاورزی، کشت بافت (هیدروپونیک) و تولید ارقام‌های تکثیر گیاهان؛

■ خدمات زینتک، چاپ، انتشار روزنامه اعم از کاغذی یا الکترونیکی، کتاب، نشریه و خدمات نشر و توزیع آنها به استثنای مؤسسات کمک آموزشی و گنکور و هرگونه تبلیغات کالاها و خدمات داخلی در روزنامه‌ها و نشریات؛

■ کلیه مراحل خدمات تهیه، تولید، پخش و عرضه فیلم، سریال، تئاتر و موسیقی

■ ارائه خدماتی که مابزه‌ای 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

سرمایه‌گذاری، بیمه‌ای و پژوهش و فناوری که به موجب قانون یا با مجوز قانون تأسیس شده یا می‌شوند در چهارچوب اساسنامه آنها...

■ خدمات بیمه‌های زندگی، خدمات بیمه‌های محصولات کشاورزی، خدمات بیمه اجتماعی و درمان تکمیلی؛

■ 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.

■ 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 ۱۳۸۴/۹/۱ با اصلاحات بعدی

■ صدور و ابطال، نقل و انتقال واحدهای سرمایه‌گذاری صندوق‌های سرمایه‌گذاری دارای مجوز از سازمان بورس اوراق بهادار؛

■ منحصرأ سود تسهیلات اعطایی شرکت‌های لیزینگ (واسپاری) 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 لیزینگ یا مشتریان، مشمول این فعالیت نیستند.

■ خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر درون و بیرون‌شهری و بین‌المللی جاده‌ای، ریلی و دریایی)؛

■ 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 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 تلفی نشود)، آورده نقدی یا غیرنقدی به‌عنوان سرمایه و انواع کمک‌های دولتی، عرضه خدمت محسوب نمی‌شود و مأخذ محاسبه مالیات نیست.

■ 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 ظرف مدت شش ماه از تاریخ ابلاغ این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد؛ خدمات اقامتی هتل‌های سه ستاره و پائین‌تر، مهمانپذیرها و سایر مراکز اقامتی دارای مجوز از وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی یا اتحادیه‌های ذیربط؛

■ قدرالسهم هزینه مشترک (شارژ) دریافتی توسط شرکت‌های خدماتی موضوع قانون نحوه واگذاری مالکیت و اداره امور شهرک‌های صنعتی مصوب ۲۱/۲/۱۳۸۷ از واحدهای تولیدی، صنعتی و خدماتی مستقر در شهرک‌های صنعتی بابت ارائه خدمات به آنها

**مواردی که از پرداخت مالیات و عوارض معاف هستند و مالیات خرید نهاده‌های آنها مسترد می‌شود:**  
**الف-** صادرات کالاها به خارج از





مصرف خدمات یا مقصد خدمات داخل باشند یا خارج از کشور، در صورتی که مستقیم یا غیرمستقیم ارز حاصل و وارد کشور بشود صادرات محسوب می‌شود.

■ مالیات و عوارض پرداختی بابت خرید کالاها در داخل ایران که ظرف مدت دو ماه از تاریخ خرید همراه مسافران اعم از ایرانی و خارجی از کشور خارج می‌شود و مالیات و عوارض پرداختی گردشگران خارجی بابت بلیط پرواز خارجی خریداری شده از شرکت‌های هواپیمایی ایرانی، هنگام خروج از کشور با ارائه صورت‌حساب الکترونیکی یا اسناد و مدارک مثبت، توسط سازمان، از محل وصولی‌های جاری مسترد می‌شود.

#### وظایف و تکالیف مؤدیان و اشخاص ثالث

(فروش سوخت‌های هوایی به شرکت‌های هواپیمایی خارجی در فرودگاه‌های داخلی)

■ فروش کلیه فرآورده‌های تولیدی شرکت‌های پالایش به‌صورت مرزی (فروش سوخت در جایگاه‌های مستقر در نواحی مرزی کشور)

■ فروش سوخت دارای پروانه صادراتی گمرک جمهوری اسلامی ایران به کشتی‌ها (بنگرینگ).

■ استرداد مالیات و عوارض خرید برای صادرات مواد خام و مواد اولیه تولیدی که در فهرست مربوط به ماده (۱۴۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۲ ذکر شده‌اند، ممنوع است.

■ خدماتی که توسط اشخاص مقیم ایران (اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی یا شعب شرکت‌های خارجی مقیم ایران) ارائه می‌شود و محل

کشور یا به مناطق آزاد تجاری-صنعتی از طریق مبادی خروجی رسمی یا ارائه پروانه سبز گمرکی صادره توسط گمرک یا برگ خروجی (در مورد صادرات کالا) 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 یا تأیید بانک مرکزی یا سایر اسناد و مدارک مثبت.

پ- خدمات معاوضه (سواب نفت خام، فرآورده‌های نفتی شامل بنزین، نفت‌گاز، نفت‌گوره، نفت سفید، گازمایع و سوخت هوایی)، گاز طبیعی و برق؛

این موارد صادرات محسوب می‌شود:

■ فروش کلیه فرآورده‌های تولیدی شرکت‌های پالایش به‌صورت ارزی

مالیات و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورت حساب قبوض مصرف‌کنندگان و همچنین نفت تولیدی (نفت خام، میعانات گازی و گاز طبیعی خام) و فرآورده‌های تولیدی و وارداتی، فقط یک بار در زمان فروش (صدور صورت حساب)، در انتهای زنجیره تولید و توزیع آنها توسط شرکت‌های تابعه وزارت نفت (بابت پنج فرآورده اصلی و سوخت هوایی) و شرکت‌های پالایش نفت (بابت سایر فرآورده‌ها) و شرکت‌های گاز استانی و شرکت‌های تابع ذریع و 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 نژاد خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود.

#### مواد جاری از قانون مالیات‌های مستقیم در قانون ارزش‌افزوده

مواد (۱۶۱) صدور قرار، (۱۶۲) متضامین در پرداخت، (تفصیلاً ۱۶۷)، (۱۶۹) مکرر، (کارمندان سازمان به‌عنوان وکیل ۱۷۱)، تبصره (۱) ماده (۱۷۷) تعطیل رسمی، (۱۷۸) تاریخ پست کردن اظهارنامه، (۱۸۲) مکلف به پرداخت مالیات دیگری، (۱۸۶) تمدید کارت بازرگانی و تبصره (۱) گواهی آن، (۱۹۱) مؤدی خوش حساب، (۱۹۸) شرکت منحل، (۲۰۲) ممنوع خروجی، احکام مربوط به فصل هشتم باب چهارم (ابلاغات) و مواد (۲۱۰) وصول تا (۲۱۶)، (۲۱۸) آیین‌نامه وصول مالیات، (۲۱۹)، (۲۳۱) اخذ اطلاعات از مؤسسات دولتی، (اطلاعات محرمانه ۲۳۲)، (۲۳۵) مقاصد حساب، (۲۴۲) اشتباه در محاسبه، (۲۴۳) استرداد، احکام مربوط به فصل سوم باب پنجم

(مرجع حل اختلاف ۲۴۴ تا ۲۵۱ مکرر)، مواد (۲۵۷) هیئت هم‌عرض شورای عالی، (۲۷۴) جرم مالیاتی منهای بند (۳) آن - ماده ۱۸۱ شدن، (۲۷۵) مجازات، (۲۷۶) ارتکاب جرم، (۲۷۷) مسئولیت تضامنی مجرمان) و (سوءاستفاده از اطلاعات ۲۷۹) قانون مالیات‌های مستقیم در مورد این قانون جاری است. احکام مربوط به در آمد مشمول مالیات در مواد فوق، در مورد محاسبه مأخذ مالیات بر ارزش افزوده نیز جاری است.

احکام فصل سوم باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص مواد ۲۹ و ۳۲ (عوارض خودرو و پلیت) این قانون جاری نیست. تبصره ۱ - شناسایی، تشخیص در آمد مشمول مالیات و رسیدگی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم در مورد مؤدیان قابل اعتماد موضوع قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان جاری نیست. این حکم شامل مواردی که سازمان براساس ماده (۱۴) این قانون و تبصره (۱) ماده (۱۹) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، اجازه رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان را دارد، نیست.

در هر صورت مفاد ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم نباید مانع اجرای احکام موضوع قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان شود.

#### ۶- مالیات کالاهای خاص

##### ۶-۱ کالاهای نفتی

نرخ مالیات و عوارض کالاهای نفتی

- ۱- انواع بنزین و سوخت هواپیما سی درصد (۳۰٪)؛
- ۲- نفت گاز، نفت سفید، نفت کموره، گاز طبیعی و گاز مایع پاتزده درصد (۱۵٪).

نفت خام، میعانات گازی، و گاز طبیعی خام که توسط وزارت نفت (شرکت‌های تابعه) که به شرکت‌های داخلی 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، نیست.

مالیات و عوارض فروش فرآورده‌های تولید شده از کالای مزبور و نیز بنزین و سوخت هواپیما و گاز طبیعی وارداتی در مراحل بعدی عرضه، حسب مقررات مربوط محاسبه و وصول می‌شود.

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)، یا قیمت عرضه آنها به مصرف‌کننده. مابه‌التفاوت مزبور به‌عنوان در آمد ناشی از ارائه خدمات توسط جایگاه‌های عرضه بنزین و نفت گاز تلقی شده و با نرخ ۹ درصد مشمول مالیات و عوارض می‌شود. مالیات و عوارض پرداختی بابت خرید بنزین و نفت گاز به‌عنوان اعتبار مالیاتی برای جایگاه‌داران منظور نمی‌شود.

مالیات و عوارض پرداختی مؤدیان بابت کالاهای نفتی، در صورتی که به‌عنوان مواد اولیه اصلی توسط واحدهای تولیدی به کار برده شود، به‌عنوان اعتبار مالیاتی آن واحدها

نیروی انتظامی موظف است از ادامه فعالیت واحدهای قانده پروانه جلوگیری کند.

### ۶-۳ کالاهای آسیب‌رسان

نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز و سایر کالاهای آسیب‌رسان به سلامت، نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز و سایر کالاهای آسیب‌رسان به سلامت تولید داخل، مشمول مالیات و عوارض با نرخ شانزده درصد (۱۶٪) و واردات آنها مشمول مالیات و عوارض با نرخ سی و شش درصد (۳۶٪) هستند.

### ۶-۴ سیگار

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 هیئت 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٪)؛

نرخ‌های تعیین شده از سال دوم اجرای قانون، هر سال پنج واحد درصد افزایش می‌یابد تا زمانی که نرخ مذکور برای انواع



درصد (۹٪) ارزش اصل طلا، جواهر و پلاتین است که غیرقابل بخشودگی است. همچنین دو برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده تا موعد مقرر و در صورت تکرار تخلف قبل از دو سال، سه برابر مالیات پرداخت نشده.

درج ارزش اصل طلا، جواهر و پلاتین، اجرت ساخت، حق‌العامل و سود فروشنده به تفکیک در صورتحساب الکترونیکی الزامی است.

کلیه واحدهای فعال در زنجیره عرضه کالا و خدمات (طلا جواهر پلاتین) مکلفند که حداکثر تا دو ماه پس از لازم‌الاجرا شدن این قانون از پایانه فروشگاهی مسورد تأیید سازمان استفاده کنند.

در غیر این صورت اتحادیه‌های ذیربط و اتاق اصناف ایران موظفند پروانه فعالیت واحدهای موضوع این بند در کل زنجیره مربوط را که بدون استفاده از پایانه فروشگاهی اقدام به فروش کالا یا خدمت می‌کنند، باطل کنند.

قابل پذیرش است.

همچنین مالیات و عوارض پرداختی توسط واردکنندگان و توزیع‌کنندگان کالاهای مزبور به‌عنوان اعتبار مالیاتی آنان منظور می‌شود.

### ۶-۲ طلا، جواهر و پلاتین

نرخ مالیات و عوارض طلا، جواهر و پلاتین

۱- اصل طلا، جواهر و پلاتین به‌کار رفته در مصنوعات ساخته شده از فلزات مزبور، معاف از مالیات و عوارض است.

۲- اجرت ساخت، حق‌العامل و سود فروشنده کالاهای موضوع این بند مشمول مالیات و عوارض با نرخ نه درصد (۹٪) است.

پس از راه‌اندازی سامانه مؤدیسان، عرضه‌کنندگان کالا و خدمات مربوط به این بند مکلفند کلیه عملیات خرید و فروش خود را در سامانه مزبور ثبت کنند.

در صورت کتمان یا عدم ثبت تمام یا برخی از معاملات در سامانه مذکور مشمول جریمه‌ای معادل نه



در صورتی که سازمان حفاظت محیط زیست نام واحدی را از پایگاه واحدهای آلاینده حذف کند یا سطح آلایندهی 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.

سرعایه‌گذاری‌هایی که به‌منظور رفع یا کاهش آلایندهی واحدهای آلاینده در صورت تأیید رفع یا کاهش آلایندهی توسط سازمان حفاظت محیط زیست در صورتی که به رفع یا کاهش آلایندهی منجر شود در سال اول یا سال‌های بعد، از بدهی عوارض آن واحدها کسر می‌شود و در صورتی که به رفع یا کاهش آلایندهی منجر نشود



واحدهای موضوع این ماده براساس سامانه مؤدیسان با اظهارنامه‌ای که به همین منظور به سازمان ارائه می‌شود، تعیین می‌شود.

اگر واحدهای ذکر شده دارای خطوط تولیدی مجزا یا محصول مستقل از هم باشند عوارض سبز، صرفاً از خطوط آلاینده دریافت می‌شود.

در صورتی که واحدهای موضوع این ماده، مبادرت به تولید کارمزدی کنند، درآمد ناشی از تولید کارمزدی، با پنج برابر نرخ‌های مذکور در صدر این ماده مشمول عوارض سبز می‌شود. به جز شرکت‌هایی که در زنجیره تولید بنزین و سوخت هواپیما، نفت سفید، نفت کوره، نفت گاز، گاز طبیعی و برق فعالیت می‌کنند

قیمت فروش فرآورده به مصرف‌کننده نهایی مبنای محاسبه عوارض موضوع این ماده برای شرکت‌های زنجیره تولید بنزین و سوخت هواپیما، نفت سفید، نفت کوره، نفت گاز، گاز طبیعی و برق است که شرکت‌های بالادستی آنها متضامناً مسئول پرداخت عوارض مربوطه هستند

سازمان حفاظت محیط زیست موظف است نام واحدهای آلاینده و سطح آلایندهی آنها را در پایگاه اطلاعاتی واحدهای آلاینده درج کند و آن را مستمراً به‌روزرسانی کند. در صورتی که سازمان حفاظت محیط زیست نام واحدی را در پایگاه واحدهای آلاینده درج کند یا سطح آلایندهی 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.

سیگار و محصولات دخانی، توتون پسیپ و تنباکوی تولید داخل به پنج‌ام و پنج درصد (۵۵٪) برسد برای تولیدات داخل با نشان بین‌المللی به نمود و پنج درصد (۹۵٪) برسد برای انواع سیگار و محصولات دخانی، توتون پسیپ و تنباکوی وارداتی به صد و بیست و پنج درصد (۱۲۵٪) برسد.

تولیدکنندگان سیگار و محصولات دخانی مکلفند از زمان لازم‌الاجرا 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.

## ۷- مالیات‌ها و عوارض خاص

### ۷-۱ عوارض سبز

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

این حکم در مورد کلیه واحدهای آلاینده، جاری است. میزان فروش

به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می‌شود.

در صورتی‌که پالایشگاه‌ها و نیروگاه‌هایی که سوخت اصلی آنها نفت‌کوره و نفت‌گاز 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 کند و افزایش آلاینده‌گی ناشی از استفاده نفت‌کوره و نفت‌گاز را مطابق با قیل از الزام مزبور محاسبه کند.

اعلام سازمان محیط زیست صرفاً برای دوره‌های بعد از ثبت در سامانه ملاک اعتبار است و سازمان مذکور مجاز به اظهارنظر نسبت به رفع یا آلاینده‌گی واحدهای تولیدی برای دوره‌های ثبت شده در سامانه تحت عنوان اصلاح و تصحیح اشتباه نیست.

یارانه پرداختی دولت بابت جبران تمام یا قسمتی از قیمت کالاها و خدمات مشمول قیمت‌گذاری، جزو مآخذ محاسبه عوارض سبز نیست. مؤدیان موضوع این ماده مکلفند اظهارنامه هر دوره را مطابق فرمی که سازمان تعیین می‌کند حداکثر تا پایان ماه پس از انقضای دوره، تسلیم و عوارض را ظرف مهلت مزبور به حساب تعیین شده واریز کنند. عدم تسلیم اظهارنامه در مهلت‌های مقرر موجب تعلق جریمه غیرقابل بخشودگی به میزان ده درصد (۱۰٪) عوارض موضوع این ماده است و در صورت تأخیر در پرداخت عوارض، مشمول جریمه دودرصد (۲٪) در ماه می‌شود.

واحدهای عضو سامانه مؤدیان ملزم به ارائه اظهارنامه موضوع این تبصره نیست و سازمان به استناد

فروش ابرازی آنها در سامانه مؤدیان، عوارض آلاینده‌گی را وصول می‌کند.

#### ۸- جرائم

مؤدیان در صورت ارتکاب تخلفات ذیل علاوه بر پرداخت مالیات و عوارض، مشمول جریمه‌هایی به شرح زیر هستند:

تا زمان استقرار سامانه مؤدیان، عدم تسلیم اظهارنامه در هر دوره مالیاتی برای کلیه مؤدیان ده میلیون (۱۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال یا دو برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده تا موعد مقرر، هر کدام بیشتر باشد. بعد از استقرار سامانه مؤدیان برای آن دسته از مؤدیانی که از عضویت در سامانه مؤدیان امتناع کرده‌اند ده میلیون (۱۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال یا دو برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده تا موعد مقرر، هر کدام بیشتر باشد. جریمه عدم ثبت نام در سامانه مؤدیان:

معادل ده درصد (۱۰٪) مجموع مبلغ فروش انجام شده از آن طریق، یا بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد و محرومیت از اعمال معافیت‌های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم در همان سال مالی.

کنمان معامله، بیش‌اظهاری یا کم‌اظهاری، ثبت معامله خود به‌نام غیر یا معامله غیر به‌نام خود، استناد به اسناد صوری و هر عمل دیگری که به کم‌اظهاری مالیات یا استرداد غیرواقعی منجر شود دو برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده تا موعد مقرر و در صورت تکرار تخلف قبل از دو سال، سه برابر مالیات پرداخت نشده.

دریافت مالیات و عوارض توسط اشخاص غیرمجاز دو برابر مالیات و

عوارض دریافتی است. تأخیر در پرداخت مالیات‌ها و عوارض در موعد مقرر موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دودرصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات و عوارض پرداخت نشده و مدت تأخیر از زمان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه با سررسید پرداخت مالیات و عوارض، هریک که مقدم باشد، خواهد بود.

چنانچه مؤدی خارج از اراده خود امکان پرداخت مالیات و عوارض را در موعد مقرر نداشته باشد می‌تواند به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی اعتراض کند.

در صورتی‌که ادعای مؤدی با ارائه اسناد و مدارک مثبت در هیئت‌های حل اختلاف پذیرفته شود جریمه مذکور بخشیده می‌شود.

پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده که تاریخ تعلق آنها قبل از لازم‌الاجرا نشدن این قانون است: از نظر تعیین مآخذ مشمول مالیات و نرخ مالیات: تابع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی

از نظر جرائم و تکالیف مؤدیان و مأموران مالیاتی: تابع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی

از نظر نحوه رسیدگی: تابع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی در مورد رفع اختلاف سازمان با مؤدی، قطعیت، وصول، توزیع و تسویه: تابع احکام و مقررات این قانون است

#### ۹- نحوه رسیدگی به پرونده‌ها

اگر سازمان در مهلت مقرر در قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان نتواند سامانه مؤدیان را مستقر کند، مکلف است رسیدگی