

مدیریت محترم شرکت

احتراماً ، همانطور که مستحضرید قانون مالیات بر ارزش افزوده از اول مهر ماه ۱۳۸۷ اجرایی شده است بنابراین با توجه به اهمیت قانون مزبور و روشهای حسابداری آن برآن شدیم تا ضمن انجام کارشناسی درخصوص قانون یادشده و جمع بندی نکات مهم آن باذکر مثال تشریحی به ابعاد و زوایای قانون مزبور بپردازیم. به پیوست سی دی تهیه شده شامل خلاصه نکات مهم قانون مالیات بر ارزش افزوده به همراه ثبتهای دفتر روزنامه وکل و سایر اطلاعات مرتبط بحضورتان ارسال می گردد. قابل ذکر است براساس درخواستهای انجام شده کارگاه آموزشی روشهای حسابداری مربوطه درآینده نزدیک توسط این موسسه برگزار خواهد شد .

با تشکر

مؤسسه حسابداری و خدمات مدیریت

آفاق کاوشگران

(حسابداران رسمی)

## نکات مهم قانون مالیات بر ارزش افزوده

### فهرست مندرجات

شماره صفحه	
۲	کلیات و تعاریف
۲	تعریف اعتبار مالیاتی
۳	دوره مالیاتی و مهلت تسلیم اظهار نامه
۳	تاریخ تعلق مالیات بر ارزش افزوده
۴	معافیتها
۵	صادرات کالا و خدمات
۵	ماخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده
۶	وظایف مودیان
۶	جرائم
۷	حسابداران رسمی
۷	مهلت ارائه گزارش حسابداران رسمی در مورد اظهار نامه مالیات بر ارزش افزوده
۸	سایر مالیاتها و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده
۹	سایر مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده

## کلیات و تعاریف

ارزش افزوده: تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین .

**واردات:** ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور یا مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور

**صادرات:** صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی .

**مؤدی:** اشخاصی که به عرضه کالا یا خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند .

**عرضه کالا:** انتقال کالا از طریق هر نوع معامله .

کالاهای موضوع این قانون که توسط مؤدی تولید، تحصیل یا خریداری شود در صورتیکه برای استفاده شغلی بعنوان دارایی در دفاتر

ثبت گردد یا برای مصارف شخصی برداشت شود عرضه کالا به خود تلقی و مشمول مالیات خواهد بود .

**ارائه خدمات:** منظور ارائه خدمات به غیر در قبال مابه ازاء می باشد .

موارد مندرج در فصل نهم این قانون شامل مالیات نقل و انتقال خودرو، عوارض حمل و نقل برون شهری مسافر، عوارض سالیانه

خودرو، مالیات و عوارض شماره گذاری انواع خودرو و وجوه دریافتی بابت خروج مسافر از کشور که دارای نرخهای خاص می باشد در

تعریف ارائه خدمات نمی گنجد .

**معاوضه کالا و خدمات:** عرضه کالا یا خدمت از طرف هر یک از متعاملین تلقی و بطور جداگانه مشمول مالیات می باشد .

### **تعریف اعتبار مالیاتی ( 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 می گردد. ماشین آلات و تجهیزات خطوط

تولید نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیتهای اقتصادی مؤدی محسوب می گردد .

تبصره ۲، ۳ و ۴ ماده ۱۷: چنانچه مودیان به عرضه کالاهای معاف از پرداخت مالیات (موضوع ماده ۱۲) اشتغال داشته باشند و مطابق

مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند (مودیان ثبت نام نشده)، مالیاتهای پرداختی آنان در موقع خرید کالا و خدمات بعنوان

اعتبار آنان محاسبه نمی شود. بنابراین مالیاتهای پرداختی مذکور بایستی بحساب هزینه منظور شود. به همین ترتیب چنانچه بخشی از

کالاهای عرضه شده توسط یک مودی مشمول ماده ۱۲ (معافیتها) باشد، صرفاً مالیاتهای پرداخت شده مربوط به کالاهای مشمول در

حساب اعتبار مودی منظور و مابقی بایستی هزینه شود. هزینه های مزبور جز هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم

محسوب می شود .

### دوره مالیاتی و مهلت تسلیم اظهار نامه

هر سال شمسی به ۴ دوره مالیاتی سه ماهه تقسیم می شود :

مهلت تسلیم اظهار نامه	دوره	ردیف
تا ۴/۱۵ همان سال	۱/۱ تا ۳/۳۱	۱
تا ۷/۱۵ همان سال	۴/۱ تا ۶/۳۱	۲
تا ۱۰/۱۵ همان سال	۷/۱ تا ۹/۳۰	۳
تا ۱۵ فروردین سال بعد	۱۰/۱ تا ۱۲/۲۹	۴

### تاریخ تعلق مالیات ارزش افزوده

تاریخ تعلق مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده	شرح	ردیف
تاریخ صورت حساب، تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله هر کدام مقدم باشد	عرضه کالا	۱
تاریخ ثبت در دفاتر یا شروع استفاده هر کدام مقدم باشد .	در مورد کالا و دارایی خریداری شده یا تولید شده یا تحصیل شده که بعنوان دارایی در دفاتر ثبت شود یا برای مصارف شخصی برداشته شود	۲
تاریخ معاوضه	معاوضه کالا یا خدمات	۳
تاریخ صورت حساب یا تاریخ ارائه خدمت هر کدام مقدم باشد	ارائه خدمات	۴
صادرات کالا هنگام صدور (در مبحث استرداد) و واردات کالا تاریخ ترخیص در گمرک	صادرات و واردات کالا	۵
تاریخ پرداخت مابه ازا	صادرات و واردات خدمات	۶

تبصره : در صورت استفاده از ماشین صندوق تاریخ تعلق مالیات تاریخ ثبت معامله در ماشین صندوق خواهد بود .

## معافیتها :

- ۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده
- ۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان
- ۳- انواع کود، سم، بذرونهال
- ۴- آردخبازی، 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 مطبوعات
- ۶- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه ها، موسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تاییدیهات وزیران و حوزه های علمیه با تایید 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 تعاونی های اعتباری و صندوقهای قرض الحسنه مجاز و صندوق تعاون
- ۱۲- خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی
- ۱۳- فرش دستباف
- ۱۴- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، طبق آیین نامه ای که بایشهاد 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 هیات 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 هیات وزیران می رسد.
- ۱۷- اقلام بامصارف 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 هیات وزیران می رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیات وزیران قابل اجرا خواهد بود.

**صادرات کالا و خدمات**

صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور از مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی باشند و مالیاتهای پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگ خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و سایر اسناد و مدارک مثبت مسترد می گردد.

**ماخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده:**

الف) **ماخذ:** بهای کالا یا خدمات مندرج در صورت حساب و در صورت عدم وجود صورت حساب یا ارائه غیر واقعی آن، بهای روز کالا یا خدمات، پس از کسر تخفیف اعطایی، مالیات موضوع این قانون که قبلاً پرداخت شده و سایر مالیاتهای غیر مستقیم و عوارضی که هنگام عرضه کالا یا خدمات تعلق گرفته است.

ب) **ماخذ محاسبه مالیات واردات کالا:** ارزش گمرکی (بهای خرید، هزینه حمل و حق بیمه) + حقوق ورودی

ج) **ماخذ محاسبه مالیات واردات خدمات:** معادل ارزش ریالی ما به ازای واردات خدمات

نرخ: نرخ عمومی مالیات و عوارض این قانون ۳ درصد شامل ۱/۵ درصد مالیات و ۱/۵ درصد عوارض می باشد. خلاصه جدول نرخ قانون مالیات بر ارزش افزوده (با استثنای خدمات فصل نهم) بشرح زیر است:

ردیف	شرح	مالیات - درصد	عوارض - درصد	جمع - درصد
۱	تمامی کالاها و خدمات به استثنای بندهای ۲ تا ۵ زیر	۱/۵	۱/۵	۳
۲	انواع سیگار، محصولات دخانی	۱۲	۳	۱۵
۳	انواع بنزین و سوخت هواپیما	۲۰	۱۰	۳۰
۴	نفت سفید، نفت گاز	۱/۵	۱۰	۱۱/۵
۵	نفت کوره	۱/۵	۵	۶/۵

\* براساس تبصره ۴ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مالیات و عوارض ردیفهای ۲ و ۳ و عوارض ردیفهای ۴ و ۵ بعنوان اعتبار مالیاتی مصرف کننده نهایی منظور نمی شود. بنابراین هنگام خرید بایستی بحساب هزینه منظور شود لیکن ۱/۵ درصد مالیات بندهای ۱، ۴ و ۵ فوق می تواند بعنوان اعتبار مالیاتی مودی منظور شود. به عبارتی مالیات و عوارض ردیفهای ۲ و ۳ و عوارض ردیفهای ۴ و ۵ صرفاً هنگام واردات (توسط وارد کننده)، تولید (توسط تولید کننده) و توزیع (توسط توزیع کننده) آنها بعنوان اعتبار مودی محسوب می شود.

## وظایف مودیان

- ۱- صدور صورت حساب با رعایت قانون نظام صنفی و نظر سازمان امور مالیاتی و وصول مالیات متعلقه (ضمناً نوار ماشین جایگزین صورت حساب می باشد).
- ۲- ارسال اظهارنامه هر دوره سه ماهه تا پانزده روز بعد از انقضا دوره و پرداخت مالیات متعلقه پس از کسر مالیاتهای قابل کسر. چنانچه مدت فعالیت مودی کمتر از مدت یک دوره مالیاتی باشد تکلیف مودی در این بند نسبت به مدت یاد شده نیز جاری خواهد بود.
- ۳- چنانچه یک واحد تولیدی یا خدماتی دارای فروشگاه و شعبه باشد تسلیم اظهار نامه واحد مطابق دستورالعمل سازمان امور مالیاتی الزامی است. لیکن برای فعالیتهای مختلف یک شخص حقیقی یا حقوقی اظهارنامه جداگانه ضروری است.

## جرائم

مودیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون مشمول جرائمی بشرح زیر می باشند :

ردیف	شرح	جریمه - درصد
۱	عدم ثبت نام در مهلت مقرر	۷۵٪ مالیات و عوارض متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی
۲	جریمه تاخیر در پرداخت	۲٪ در ماه نسبت به مالیات و عوارض پرداخت نشده
۳	عدم صدور صورت حساب	۱۰۰٪ مالیات و عوارض متعلق
۴	عدم درج صحیح قیمت	۱۰۰٪ مابه التفاوت مالیات و عوارض متعلق
۵	عدم تکمیل صحیح صورت حساب	۲۵٪ مالیات و عوارض متعلق
۶	عدم تسلیم اظهار نامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی	۵۰٪ مالیات و عوارض متعلق
۷	عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک حسب مورد (در این صورت مالیات و عوارض موضوع این قانون بصورت علی الراس محاسبه خواهد شد)	۲۵٪ مالیات و عوارض متعلق

## حسابداران رسمی

\* مؤدیان می توانند رسیدگی به اظهار نامه مالیات بر ارزش افزوده را به سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران محول نمایند .

گزارش حسابداران رسمی طبق نمونه و دستورالعمل سازمان امور مالیاتی تنظیم و پس از اظهارنظر در خصوص موارد زیر در مهلت مقرر جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوطه، در اختیار مؤدی قرار می گیرد .

الف- اظهارنظرنسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده طبق مفاد قوانین ومقررات و استانداردهای حسابداری .

ب- تعیین ماخذ مشمول مالیات و مالیات متعلقه هر دوره مالیاتی بر اساس مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده و مقررات مربوط.

### مهلت ارائه گزارش حسابدار رسمی درمورد اظهار نامه مالیات بر ارزش افزوده

مهلت ارائه گزارش حسابداران رسمی برای هر دوره ،یکماه پس از انقضا مهلت تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده می باشد.  
بنابراین :

ردیف	دوره	مهلت تسلیم اظهار نامه توسط مؤدی	مهلت تسلیم گزارش حسابدار رسمی
۱	۱/۱ تا ۳/۳۱	تا ۱۵ روز بعد ازهر دوره ( ۴/۱۵)	تا ۵/۱۵ همان سال
۲	۴/۱ تا ۶/۳۱	تا ۱۵ روز بعد ازهر دوره (۷/۱۵)	تا ۸/۱۵ همان سال
۳	۷/۱ تا ۹/۳۰	تا ۱۵ روز بعد ازهر دوره (۱۰/۱۵)	تا ۱۱/۱۵ همان سال
۴	۱۰/۱ تا ۱۲/۲۹	تا ۱۵ روز بعد ازهر دوره (۱۵فروردین سال بعد)	تا ۲/۱۵ سال بعد

\* اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را با رعایت شرایط اخیرالذکر بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ مطالبه صادر و در صورت وجود اضافه پرداختی به حساب دوره بعد مؤدی منظور و در صورت درخواست مؤدی نسبت به استرداد اضافه پرداختی اقدام می نماید .

\* سازمان امور مالیاتی می تواند تنظیم گزارش حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را به حسابداران رسمی بسپارد که در این صورت هزینه های مربوطه بعهده سازمان امور مالیاتی خواهد بود .

## سایر مالیاتها و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده

ردیف	شرح	مالیات درصد	عوارض درصد	مبلغ-ریال	ماخذ	توضیحات
۱	مالیات نقل و انتقال انواع خودرو با استثنای (ماشین آلات راهسازی، کارگاهی معدنی، کشاورزی، شناور، موتور سیکلت و سه چرخه موتوری) اعم از تولید داخلی یا وارداتی	۱	—	—	قیمت فروش کارخانه برای خودرو های داخلی و مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی برای خودرو وارداتی	* به ازاسپری شدن هر سال از سال مدل خودرو و حداکثر تا ۶ سال سالانه ۱۰٪ کاهش می یابد (تاسقف ۶۰٪) * فسخ و اقاله اسناد خودرو تا شش ماه بعد از معامله مشمول مالیات نقل و انتقال مجدد نخواهد بود . * چنانچه بعد از پرداخت مالیات معامله انجام نشود با گواهی دفاتر اسناد رسمی مالیات پرداخت شده قابل استرداد می باشد . * اولین نقل و انتقال خودرو از کارخانجات سازنده و یا مونتاز کننده داخلی و یا وارد کنندگان (نمایندگیهای رسمی شرکتهای خارجی) به خریداران مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهد بود . * هرگونه انتقال به صورت صلح و هبه به نفع دولت ، نهادهای عمومی غیر دولتی، دانشگاهها و حوزه های علمیه مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال نمی باشد .
۲	حمل و نقل برون شهری مسافر در داخل کشور با وسایل زمینی (بجز ریلی) دریایی و هوایی	—	۵	—	بهای بلیط	—
۳	عوارض سالیانه انواع خودروی سواری و وانت دو کابین اعم از تولید داخلی و وارداتی	—	۰/۱	—	قیمت فروش کارخانه برای خودرو های داخلی و مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی برای خودرو وارداتی	برای خودروهای با عمر بیش از ۱۰ سال (با استثنای خودروهای گازسوز) به ازای سپری شدن هر سال و تا سقف ۱۰ سال هر سال ۱۰٪ عوارض این بند اضافه می شود. (تاسقف ۱۰۰٪)
۴	شماره گذاری انواع خودرو سواری و وانت دو کابین اعم از تولید داخلی و وارداتی به استثنای خودروهای سواری عمومی درون شهری یا برون شهری	۲	۱	—	قیمت فروش کارخانه برای خودرو های داخلی و مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی برای خودرو وارداتی	—
۵	خروج مسافر از مرزهای هوایی	—	—	۲۵۰,۰۰۰	برای هر مسافر	تغییرات این مبلغ هر سه سال یکبار با توجه به نرخ تورم با تصویب هیات وزیران تعیین خواهد شد .
۶	خروج مسافر از مرزهای زمینی و دریایی	—	—	۵۰,۰۰۰	برای هر مسافر	تغییرات این مبلغ هر سه سال یکبار با توجه به نرخ تورم با تصویب هیات وزیران تعیین خواهد شد .
<p>با استناد به ماده ۴۳، عوارض حمل و نقل برون شهری مسافر، عوارض سالیانه خودرو و مالیات و عوارض شماره گذاری خودرو (بندهای ۲، ۳ و ۴ فوق) نمی تواند بعنوان اعتبار مودی منظور شود (قابل استرداد نمی باشد) بنابراین جزو هزینه های قابل قبول مالیاتی مودی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم منظور می شود.</p>						

## سایر مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده

**تبصره ۶ ماده ۱۷:** مبالغ اضافه دریافتی از مودیان بابت مالیات موضوع این قانون در صورتیکه ظرف ۳ ماه از تاریخ درخواست مودی مسترد نشود، مشمول خسارتی به میزان ۲٪ در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و با در نظر گرفتن مدت تاخیر خواهد بود.

**ماده ۲۹:** مودیان می توانند ظرف ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ برگه مطالبه یا برگه استرداد اضافه پرداختی نسبت به آن اعتراض (درغیراین صورت برگه مزبور قطعی می گردد) وجهت رفع اختلاف به اداره امور مالیاتی زیربط مراجعه نمایند. در صورت عدم رفع اختلاف (عدم توافق) پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع می شود. ضمن آنکه رای هیات حل اختلاف مالیاتی قطعی و لازم الاجرا است.

**ماده ۳۱:** شهرداریها مکلفند براساس درخواست رییس سازمان امور مالیاتی اطلاعات موجود در پایگاههای اطلاعاتی خود را در اختیار آن سازمان قرار دهند.

**ماده ۳۳:** کلیه بانکها، مؤسسات و تعاونیهای اعتباری، صندوقهای قرض الحسنه و صندوق تعاون موظفند براساس درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی صرفاً اطلاعات مربوط به درآمد مودیان را که در تشخیص و وصول مالیات مورد استفاده قرار می گیرد به سازمان امور مالیاتی ارائه نماید.

**ماده ۳۴:** مودیان مشمول این قانون مکلفند به مدت ۱۰ سال بعد از سال مالی مربوط، دفاتر صورتحسابها و سایر فرمهای مربوط به ماشینهای صندوق (در صورت استفاده) و سایر وسایل و روشهای نگهداری حساب مالیاتی را نگهداری نمایند.

### **تبصره ۱ ماده ۳۸ (واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست):**

**الف-** واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست علاوه بر مالیات و عوارض موضوع مالیات بر ارزش افزوده و همچنین پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی مشمول ۱٪ بهای فروش بعنوان عوارض آلاینده می باشد. این عوارض بعنوان اعتبار مودی محسوب نشده و قابل استرداد نمی باشد بنابراین بعنوان هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم محسوب می شود.

**ب-** واحدهای مشمول آلایندهگی تا پانزدهم اسفندماه هر سال توسط سازمان حفاظت محیط زیست، برای سال بعد اعلام می شوند. چنانچه واحدی از شمول آلایندهگی خارج شود از اولین دوره بعد از خروج از شمول آلایندهگی (باستناد تایید سازمان حفاظت محیط زیست) از فهرست واحدهای آلاینده خارج می شود. واحدهایی که طی سال بنابه تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست به فهرست واحدهای آلاینده اضافه شوند از اول دوره مالیاتی بعد از اعلام سازمان مزبور مشمول عوارض آلایندهگی خواهند بود.