



## اهم تغییرات قانون جدید ارزش افزوده نسبت به قانون فعلی (مصوب ۱۳۸۷)

حمید خادم

حسابدار رسمی و مشاور رسمی مالیاتی

قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده در خرداد ماه ۱۴۰۰ توسط مجلس شورای اسلامی تصویب شد و در نهایت ۱۲ خرداد ۱۴۰۰ بعد از رفع ایرادات، تأییدیه شورای نگهبان را دریافت کرد. در ماده ۵۷ این قانون تاریخ اجرای آن شش ماه بعد از ابلاغ به رئیس جمهور اعلام شده است و تاریخ ابلاغ به رئیس جمهور ۱۲ تیرماه ۱۴۰۰ است. بنابراین انتظار می‌رود ۱۲ دی ماه ۱۴۰۰ تاریخ اجرای این قانون باشد، البته با توجه به اینکه تاریخ فوق طی دوره چهارم می‌باشد و تغییراتی در معافیت‌ها، تاریخ تعلق و ... داریم، به نظر می‌رسد بهتر باشد مصوبه ای مبنی بر اجرای آن از ابتدا سال ۱۴۰۱ اخذ گردد تا چالش‌های اجرایی آن به حداقل ممکن برسد.

بررسی اولیه نشان دهنده تغییرات قابل ملاحظه‌ای با هدف رفع ابهامات و چالش‌های قانون فعلی در دوره آزمایشی اجرای آن طی سالهای ۱۳۸۷ الی ۱۴۰۰ می‌باشد. در ادامه پس از اشاره به ارتباط قانون جدید ارزش افزوده با سامانه مودیان و پایانه فروشگاهی، سعی شده برخی تغییرات با اهمیت قانون ارزش افزوده نسبت به قانون قبل تشریح شود. پیش فرض اصلی قانون مالیات بر ارزش افزوده جدید بر مبنای قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مؤدیان است، یعنی اگر این قانون اجرایی نشود عملاً اجرا شدن قانون ارزش افزوده به مقاصد مدنظر خود نخواهد رسید. سازمان امور مالیاتی با ممارست خود سعی در اجرا شدن سامانه مؤدیان و پایانه فروشگاهی دارد و در این سامانه پلتفرمی وجود دارد که کلیه مراداتی که شرکت‌های ثبت نام شده با یکدیگر دارند در کارپوشه‌های آنها لحاظ می‌شود یعنی هر شرکتی کارپوشه‌ای مخصوص خود دارد و وقتی که سامانه مودیان صورتحسابی را صادر می‌کند و در کارپوشه طرف مقابل که خریدار خدمت یا کالا است لحاظ می‌شود، طرف مقابل مهلتی یکماهه جهت تأیید یا رد آن معامله دارد، در این یک ماه اگر اقدامی جهت تأیید یا رد انجام ندهد این معامله بصورت خودکار تأیید شده، لحاظ می‌گردد. از مزایای این کارپوشه این است که در قانون فعلی معاملاتی وجود داشت که بدون اطلاع طرف معامله و گاهی بصورت اشتباه در سامانه گزارشات فصلی اعلام می‌شد و این قضیه با اجرا شدن سامانه مؤدیان تا حدودی مرتفع خواهد شد. زیرا اگر اشخاص از سامانه مؤدیان استفاده کنند و سازمان امور مالیاتی هر معامله‌ای

که دوطرف خریدار و فروشنده در این سامانه موضوع را تأیید کند باید اعتبار ارزش افزوده را بدون رسیدگی قبول کرده و نیازی به ارسال گزارشات فصلی موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات مستقیم در این خصوص وجود ندارد. البته بابت معاملاتی که در سامانه مودیان ثبت می شود، سازمان امور مالیاتی اجازه رسیدگی (بجز بابت یک درصد نمونه‌هایی که ملزم به رسیدگی آنها می باشد) را ندارد، اینها نمونه‌هایی از مزایای اجرایی شدن سامانه مودیان می باشد. در ادامه برخی تغییرات قانون جدید نسبت به قانون قبل تشریح می گردد.

**چالش عرضه کالا به خود**، وفق تبصره ماده ۴ قانون فعلی عرضه کالا به خود مشمول ارزش افزوده است، به عنوان مثال اگر تولیدکننده‌ای کالایی را تولید و تعدادی از آن را برای مصارف شغلی استفاده می‌کرد، مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می شد. در حالی که طبق ماده ۱ قانون جدید این مورد رفع شده و اگر کالایی را برای استفاده شغلی برداشت شود، عرضه کالا به خود محسوب نشده و معاف از ارزش افزوده است.

**چالش تاریخ تعلق مالیات بر ارزش افزوده**، تاریخ تعلق خصوصاً بابت ارائه خدمات که در ماده ۱۱ قانون فعلی بابت آن اینطور بیان شده، تاریخ ارائه خدمت یا تاریخ صورت حساب هر کدام مقدم‌تر باشد. برای پیمانکاران عمدتاً تاریخ ارائه خدمت مقدم‌تر بوده و صورت وضعیت‌هایی که هنوز توسط کارفرما تأیید نشده و صرفاً برای کارفرما ارسال شده و بابت آن طبق استاندارد ۹ حسابداری درآمد بر اساس درصد پیشرفتکار شناسایی شده، توسط حوزه‌های مالیاتی مشمول ارزش افزوده شده و بابت آن ارزش افزوده مطالبه می‌گردید. این مورد علاوه بر مشکلات اجرایی، موجب تضییع حقوق مودیان می شد زیرا، ارزش افزوده‌ای که دریافت ننموده بودند را می‌بایستی به سازمان مالیاتی پرداخت می‌کردند. در ماده ۳ قانون جدید این مشکل مرتفع شده و ملاک تاریخ تعلق، تاریخ صورتحساب شده است یعنی هر زمانی که صورتحساب توسط طرفین تأیید می‌شود به عنوان تاریخ تعلق محسوب می‌شود. همانطور که استحضار دارید، زیربنای قانون جدید سامانه مؤدیان و پایانه فروشگاهی است و شرکت‌ها و اشخاص صنفی و غیرصنفی ملزم هستند که صورتحساب‌های خود را در این سامانه صادر کنند، لذا تاریخی که صورتحساب در این سامانه ثبت می‌شود و توسط طرف مقابل تأیید می‌گردد، تاریخ تعلق ارزش افزوده طبق قانون جدید است. همچنین در قانون جدید بابت معاملات نسبه هم پیش‌بینی‌هایی شده، بدین صورت که اگر معامله‌ای به صورت غیرنقدی یا اعتباری انجام شود و در سامانه مؤدیان طرفین شرایط تسویه آن را تأیید کنند، تا زمانی که وجه، تسویه و پرداخت نشود، مشمول ارزش افزوده و مطالبه جرائم، نخواهد شد.

**تغییر در مواعد تسلیم اظهارنامه ارزش افزوده**؛ در قانون ارزش افزوده فعلی مهلت ارائه اظهارنامه ارزش افزوده و پرداخت مالیات متعلق، ۱۵ روز بعد از انقضا هر فصل می باشد، البته برای فصل چهارم معمولاً به دلیل تعطیلات نوروزی مهلت فوق تا انتهای فروردین ماه تمدید می‌شد، هر چند در قانون جدید با فرض اجرای کامل سامانه مودیان ارسال اظهارنامه ارزش افزوده برای مودیان ثبت نام شده موضوعیت دیگر نخواهد داشت، ولی در قانون

جدید مهلت به جای ۱۵ روز، تا پایان ماه بعد از انقضاء هر فصل شده است؛ برای مثال مهلت ارسال اظهارنامه فصل اول سال ۱۴۰۱ تاریخ ۳۱ تیرماه همان سال می باشد.

**تغییر در مآخذ اوراق تسویه خزانه بابت بدهی ارزش افزوده؛** یکی دیگر از تغییرات بحث مربوط به تسویه بدهی مالیاتی از طریق اوراق تسویه خزانه یا اوراق مالی اسلامی است که در قانون فعلی براساس قانون بودجه به مبلغ ارزش اسمی اوراق در سررسید انجام می شود، لیکن در تبصره ۴ ماده ۴ قانون جدید بیان شده پیمانکاران و مهندسان مشاور می توانند بدهی های خود را به سازمان مالیاتی با این اوراق تسویه کنند اما ارزشی که برای آنها به عنوان تسویه بدهی لحاظ می شود باتوجه به تاریخ سررسید، ارزش تنزیل شده اوراق است، به عنوان مثال اگر ارزش اوراقی در سررسید ۲ سال بعد، مبلغ ۱۰۰ تومان باشد و در حال حاضر ارزش تنزیل شده آن اوراق مبلغ ۸۱ تومان فرض شود، در این شرایط سازمان امور مالیاتی بدهی را با ۸۱ تومان تسویه می کند.

**استرداد اضافه پرداختی ارزش افزوده؛** در قانون فعلی ارزش افزوده های دریافتی بابت فروش ها پس از کسر ارزش افزوده های پرداختی باید تسویه کرد و اگر مطالبات یا مازاد پرداختی وجود داشته باشد ۳ ماه از تاریخ ثبت درخواست مؤدی (به جز بابت صادرات از مبادی رسمی که یک ماه زمان استرداد آن بود) مسترد می شد، اما در قانون جدید طبق ماده ۸ آن بعد از درخواست مؤدیان ظرف یکماه، اضافه پرداختی مودیان باید رسیدگی و عودت گردد.

**استرداد یا تهاتر ارزش افزوده پرداختی بابت ماشین آلات خطوط تولید؛** یکی از چالش های بزرگی که در قانون فعلی وجود داشت مباحث مربوط به استرداد ارزش افزوده پرداختی بابت ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید بود که طبق ماده ۱۷ قانون فعلی ارزش افزوده، شرکت ها به دنبال استرداد یا تهاتر آن با مالیات فروش هایشان در زمان بهره برداری بودند و به موجب تعریفی که بابت مؤدیان در قانون فعلی بود، برای واحد های قبل از بهره برداری (چون تا مرحله هفتم مشمول ثبت نام نبوده اند) یا مودیان که تولید محصولات معاف از ارزش افزوده داشتند، در راستای تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون فوق الذکر، اعتبار آنها پذیرفته نشده و الزام به ثبت آن در بهای تمام شده دارایی داشتند، لیکن در تبصره ۴ ماده ۸ قانون جدید ارزش افزوده این مشکل مرتفع شده و ارزش افزوده هایی که بابت ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید پرداخت می کنند برای کلیه واحد ها از جمله واحدهای قبل از بهره برداری یا آنهایی که کالای معاف تولید می کنند، قابل استرداد است یا می توانند آن را با ارزش افزوده فروش هایشان تهاتر کنند.

**برخی تغییرات با اهمیت در معافیت های ارزش افزوده؛**

**الف) حمل و نقل،** در قانون فعلی حمل و نقل مسافر از طرق دریایی، هوایی، جاده‌ای و ریلی معاف از ارزش افزوده است و حمل بار (به استثنای توسعه حمل و نقل ریلی در طی برنامه ششم توسعه اقتصادی) از همه طرق مشمول می‌باشد. اما در قانون جدید حمل و نقل هوایی چه برای مسافر و چه بار مشمول ارزش افزوده شده است و حمل و نقل ریلی، جاده‌ای و دریایی بابت مسافر و کالا هر دو معاف از ارزش افزوده شده است.

**ب) خدمات اقامتی و گردشگری،** خدمات مراکز اقامتی و هتل‌ها در قانون فعلی مشمول ارزش افزوده می‌باشد، اما در قانون جدید مراکز اقامتی و هتل‌هایی سه ستاره و پایین تر که دارای مجوز از گردشگری هستند معاف از ارزش افزوده شده‌اند.

**ج) خدمات انبارداری و سردخانه داری محصولات کشاورزی،** در قانون فعلی خدمات انبارداری و سردخانه‌داری (نگهداری کالا در سردخانه) مشمول ارزش افزوده هست، اما در قانون جدید خدمات انبارداری و نگهداری کالا در سردخانه بابت محصولات کشاورزی معاف شده است. مضافاً آنکه آب برای مصارف کشاورزی که در قانون فعلی مشمول بود و در قانون جدید معاف از ارزش افزوده شده است.

**د) ارزش افزوده طلا،** در قانون جدید، ارزش افزوده بابت طلا صرفاً به اجرت طلا تعلق می‌گیرد.

**ه) معافیت انواع روغن،** در قانون فعلی صرفاً روغن نباتی معاف می‌باشد، لیکن در قانون جدید، انواع روغن‌ها اعم از نباتی و حیوانی معاف از ارزش افزوده شده است.

**تغییر در عوارض آلاینده‌گی یا همان مالیات سبز؛** در قانون فعلی وفق ماده ۳۸ آن، عوارض آلاینده‌گی معادل یک درصد فروش کالای آلاینده می‌باشد، البته یکی از ایرادات به قانون فعلی عدم تاثیر شدت آلاینده‌گی بر روی نرخ مالیات سبز بود و تمامی کالا و خدمات آلاینده مشمول یک درصد مالیات بودند، در قانون جدید این مورد مرتفع شده و نرخ آلاینده‌گی براساس شدت آلاینده‌گی معادل نیم درصد، یک درصد و یک و نیم درصد فروش خواهد بود، یعنی آنهایی که آلاینده‌گی بالاتری دارند یک و نیم درصد بهای فروش و آنهایی که آلاینده‌گی کمتری دارند نیم درصد مالیات سبز مشمول خواهند بود. شدت آلاینده‌گی، تاریخ شمولیت، اشخاص مشمول یا اشخاصی که رفع آلاینده‌گی کرده‌اند، در سامانه‌ای که توسط سازمان محیط زیست تعبیه خواهد شد و اطلاعات در آن وارد می‌شود. در قانون فعلی شمولیت و رفع شمولیت از ابتدای دوره بعد از اعلام سازمان محیط زیست می‌باشد، اما در قانون جدید شمولیت از ابتدای دوره بعد و رفع آلاینده‌گی از ابتدای همان دوره است، که این مورد به نفع مؤدیان خواهد بود. به عنوان مثال اگر شرکتی در تاریخ ۱۲ تیرماه رفع آلاینده‌گی نموده باشد از ابتدای تیرماه دیگر مشمول مالیات سبز (عوارض آلاینده‌گی) نخواهد بود.

**سایر تغییرات؛** در ارتباط با شماره‌گذاری خودرو در قانون جدید براساس نوع خودرو و رتبه انرژی که دارند جدول بسیار شفافی مطرح شده است و عوارض شماره‌گذاری آنها بین صفر درصد تا نه درصد براساس نوع خودرو و رتبه انرژی آن، متغیر است.

در قانون فعلی مواد ۲۲ و ۲۳ جرایم ارزش افزوده قابل بخشودگی بود اما در قانون جدید ماده ۳۵ جرایم را غیرقابل بخشودگی گذاشتند و جرایم تقریباً بیشتر شده است به عنوان نمونه کتمان درآمد، بیش از پیش اظهاری اعتبار یا کم اظهاری فروش، جریمه ای شامل مبلغ ۱۰ میلیون ریال یا دو برابر مالیات عوارض پرداخت شده هرکدام بیشتر باشد، را مترتب خواهد بود.

درخصوص نحوه خرج کرد مالیات و عوارض که در قانون فعلی ۳ درصد سهم شهرداری و دهیاری‌ها و ۶ درصد سهم سازمان مالیاتی بود اما در قانون جدید سهم شهرداری و دهیاری‌ها افزایش قابل توجهی داشت یعنی یک درصد از ۹ درصد به عنوان مالیات سلامت است مابقی به نسبت مساوی بین سازمان مالیاتی و شهرداری و دهیاری‌ها تقسیم می‌شود.

**تغییر در دادرسی مالیاتی،** همزمان با تغییرات ارزش افزوده یک سری مواد دادرسی مالیاتی برای عملکرد و ارزش افزوده اصلاح شده است. از جمله اصلاحات بابت مهلت اعتراض به برگه مطالبه ارزش افزوده است که در قانون فعلی ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ به مودی بود و در قانون جدید مهلت آن ۳۰ روز (همانند عملکرد) شده است. همچنین وفق ماده ۲۳۸ ق.م.م مهلت واحد مالیاتی بابت توافق یا ارجاع پرونده به هیات های حل اختلاف مالیاتی از زمان اعتراض کتبی مودی ۳۰ روز بود که در قانون جدید بابت عملکرد و ارزش افزوده هر دو مهلت فوق ۴۵ روز شده است. مضافاً آنکه در قانون فعلی ارزش افزوده مرحله اعتراض به شورای عالی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ ق.م.م در فرآیند دادرسی وجود نداشت، اما در قانون جدید این مورد پیش‌بینی شده و بعد از قطعی شدن برگ مالیات بر ارزش افزوده می‌توان ظرف دو ماه به شورای عالی مالیاتی اعتراض نمود، یعنی دوره اعتراض به شورای عالی مالیاتی نیز به دوماه افزایش یافته است.

**عدم استقرار سامانه مودیان تا زمان اجرای قانون ارزش افزوده جدید؛** طبق مواد ۱۱ الی ۳ قانون پایانه فروشگاه‌ها و سامانه مودیان، اشخاص مشمول که باید در سامانه مؤدیان ثبت نام کنند شامل کلیه صاحبان مشاغل (صنفاً و غیرصنفاً) و اشخاص حقوقی موضوع فصلهای چهارم و پنجم باب سوم قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی آن، بیان شده اند و آنهایی که فروش به مصرف کننده نهایی دارند باید در سامانه پایانه فروشگاه‌ها نیز ثبت نام داشته باشند و فاکتورها از آن طریق صادر شود. قانون سامانه مودیان و پایانه فروشگاه‌ها با قانون جدید ارزش افزوده ارتباط نزدیکی دارند، مخصوصاً اینکه در ماده ۱۴ قانون ارزش افزوده بیان شده تا زمانی که سامانه مؤدیان مستقر نشده است تمامی اظهارنامه‌های تسلیمی بدون رسیدگی قابل قبول

است. یعنی سازمان امور مالیاتی الزام دارد که سامانه مؤدیان را قبل از اجرای قانون جدید ارزش افزوده، راه اندازی کند وگرنه ابراز مودیان در اظهارنامه ارسالی را بایستی بدون رسیدگی (بجز نمونه یک درصدی که در تبصره ماده ۱۴ قانون فوق الذکر پیش بینی شده و بایستی رسیدگی شود) بپذیرد.

### قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده بر شرکت‌ها چه تاثیراتی می‌گذارد؟

اگر قانون جدید صحیح اجرا شود دغدغه مالیاتی شرکت‌ها کمتر می‌شود یعنی انتظار می‌رود در گزارش‌هایشان بندهای مربوط به کسری ذخیره ارزش افزوده، دعاوی ارزش افزوده و ... کمتر باشد، زیرا کلیه اعتبارات معاملات در سامانه مودیان پذیرفته شده است و مورد بعدی این است که شرکت‌های بورسی، شرکت‌هایی که در مراحل قبل از بهره‌برداری هستند و شرکت‌هایی که در حال تأسیس هستند می‌توانند کلیه ارزش افزوده‌هایی که بابت تجهیزات تولید پرداخت کردند را عودت و استرداد دهند و پول آن را خرج پروژه کنند. شرکت‌هایی که خدمات حمل بار انجام می‌دادند معاف می‌شوند بنابراین قیمت خدماتشان از بابت ارزش افزوده متاثر نخواهد بود و کمتر می‌شود و ممکن است بازار آنها توسعه بیشتری داشته باشد. خدمات هوایی و شرکت‌های هواپیمایی طبق قانون جدید مشمول ارزش افزوده خواهند شد و بسیار روی کسب و کار چنین شرکت‌هایی تأثیرگذار است. شرکت‌هایی مانند دارویی‌ها چون در قانون فعلی بابت واردات دارو معافیت ارزش افزوده وجود دارد در قانون جدید بابت واردات برخی از کالاها که مشابه داخلی آن وجود دارد باید در زمان ورود مالیات عوارض پرداخت شود که این موضوع به حمایت از تولیدکنندگان داخلی می‌پردازد.

### نقطه ضعف قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده نسبت به قانون قبل چیست؟

به رغم جنبه های مثبت قانون فعلی لیکن حذف تبصره ۲ ماده ۳۸ قانون فعلی که به موجب آن معادل هزینه های انجام شده بابت آموزش و سلامت کارکنان و حداکثر تا ده درصد عوارض پرداختی آن فصل از عوارض قابل استرداد بود که در قانون جدید این مورد حذف شده و بنظر برای واحد های تولیدی که بیشتر از این مشوق استفاده می نمود نارضایتی بابت کاهش امکانات رفاهی پرسنل می توان انتظار داشت.

در بالا سعی شد اهم تغییرات قانون جدید ارزش افزوده نسبت به قانون قبلی بصورت طبقه بندی شده ارائه شود. البته پوشش کلیه تغییرات در حوصله بحث نبوده و نکات کاربردی تر آن تشریح گردیده است.

تلخیص و ارائه : حمید خادم

چاپ شده در هفته نامه اطلاعات بورس شماره ۴۱۳