



شماره: ۳۵۳۱
تاریخ: ۱۳۹۰/۰۲/۰۳

معاون مالیات بر ارزش افزوده

بخشنامه

بند (۱۳) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده	۹۰	۰۱۵
الف		

مخاطبین	رئیس محترم امور مالیاتی شهرداری تهران مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیر کل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ مدیران کل محترم امور مالیاتی استان ها
موضوع	در خصوص کمپول یا عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده بر قراردادهای حمل و نقل عمومی مسافری
	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 درون شهری و برون شهری) اشتغال دارند، سؤالاتی مطرح گردیده است، لذا به منظور اجرای صحیح قانون و همچنین ایجاد رویه واحد برای مؤدیان و ادارات امور مالیاتی مقرر می دارد: ۱. از آنجاییکه وفق مقررات بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارائه خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری، جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی به صورت کلی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد، 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 وسائل نقلیه زمینی (به استثناء ریلی)، دریایی و هوایی مشمول عوارض موضوع بند «الف» ماده (۴۳) قانون فوق الذکر می باشد، بنابراین اشخاص و مؤسسات حمل و نقل مسافر مکلف به پرداخت عوارض مزبور مطابق مقررات خواهند بود.



جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور



معاون مالیات بر ارزش افزوده

لازم به ذکر است، در مواردی که فعالان اقتصادی مطابق قراردادهای منعقدۀ صرفاً وظیفه برنامه ریزی 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 منعقدۀ ناشی از حمل و نقل مسافر نباشد) در این صورت ارائه خدمات مزبور مشمول معافیت موضوع بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون نخواهد بود.

مستند به این نامه

درج به اسناد گواهی: ۱- داخلی: *		۲- خارجی: *		مرجع به اسناد گواهی: دفتر ملی و اعتراضات مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده	
تاریخ: ۱۳۸۷/۰۷/۱۴		ثبت امر: ۵۵۵۵۵۵۵۵		تلفن: ۸۸۸-۵۱۰۶	
پایگاه های متبوع: -		مرجع صادر: سازمان امور مالیاتی		نوع اطلاع: توزیع	

به موجب ماده ۱۶۴ قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران به دولت اجازه داده می‌شود به منظور ایجاد رویکرد توسعه‌ای در شبکه حمل و نقل ریلی و افزایش سهم بار و مسافر توسط بخشهای خصوصی و تعاونی و با هدف تفکیک وظایف حاکمیتی و تصدی‌گری در حمل و نقل نسبت به اصلاح ساختار و تغییر اساسنامه راه‌آهن جمهوری اسلامی ایران و واگذاری بخشهای غیرحاکمیتی آن به بخشهای خصوصی و تعاونی و ایجاد ظرفیتهای جدید توسط بخشهای خصوصی و تعاونی اقدام قانونی معمول و زمینه استفاده از منابع داخلی و خارجی را برای رشد و توسعه فعالیتهای ریلی فراهم نماید. دولت می‌تواند به منظور تقویت حمل و نقل بار و مسافر ریلی، بخشی از پروژه‌های تجهیز، بهبود و افزایش ظرفیت زیرساخت از جمله دو خطه کردن، برقی نمودن، تراک‌بندی و تطویل ایستگاهها را در قالب روشهایی نظیر مشارکت، ساخت، بهره‌برداری و انتقال (BOT) و طراحی، تدارک و تأمین (EPCF) با واگذاری امتیازاتی نظیر استفاده از زیربنای حمل و نقل ریلی و انتقال حق دسترسی آن تا استهلاك کامل سرمایه و سود مورد توافق به بخش خصوصی و تعاونی واگذار نماید.

همچنین به استناد بند ۲ ماده ۱۶۳ قانون مذکور طرح جامع حمل و نقل کشور با هدف پاسخگویی به تقاضاهای بالفعل و بالقوه و دستیابی به جایگاه مناسب در حوزه‌های ایمنی، انرژی، اقتصاد، حمل و نقل و محیط زیست تا پایان سال سوم برنامه به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. از زمان تصویب طرح جامع، شروع کلیه طرحهای جدید توسعه و ساخت زیربنای حمل و نقل، فقط براساس این طرح و در قالب بودجه سنواتی قابل اجراء است. برخی از تعاریف مربوط به حمل و نقل به شرح ذیل می‌باشد:

حمل و نقل عمومی: تمامی سیستم های حمل و نقلی را دربرمی گیرد که دارای مشخصه های زیر باشند:

- مسافران در ماشین مالکیتی خودشان سفر نکنند.

- سفر به صورت جمعی انجام شود نه انحصاری، به همین علت است که در بسیاری از کشورها، تاکسی را جزو حمل و نقل عمومی محسوب نمی نمایند. در ایران نیز بتدریج این اتفاق در حال شکل گیری است.

حمل و نقل عمومی معمولاً به سیستم های ریلی و اتوبوسی اطلاق می گردد. البته در یک تعریف فراگیرتر، هواپیمای مسافری و کشتی مسافری نیز جزو حمل و نقل عمومی محسوب می گردد.

حمل و نقل نیمه عمومی: سیستم حمل و نقل خاصی است که مشخصات آن مشابه حمل و نقل عمومی باشد، اما ظرفیت آن کمتر باشد مثلاً مینی بوس و ون جزو حمل و نقل نیمه عمومی (paratransit) می باشند.

در اکثر کشورها حمل و نقل نیمه عمومی از مسیرها و برنامه زمان بندی خاصی تبعیت نمی کند و در سطح شهر گردش می کند. تاکسی هایی که به صورت مشارکتی مورد استفاده قرار می گیرند، جزو این سیستم محسوب

می گردند. البته در کشورهای بسیاری تاکسی از وسیله حمل و نقل نیمه عمومی نیز خارج شده و به عنوان حمل و نقل لوکس محسوب می گردد.

مرکز اطلاعات علمی تخصصی حمل و نقل و ترافیک، حمل و نقل را به سه بخش عمده تفکیک نموده است:

الف) حمل و نقل درون شهری: اتوبوس و ریلی؛

ب) حمل و نقل نیمه عمومی: تاکسی؛

ج) حمل و نقل برون شهری: جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی؛

حمل و نقل عمومی مسافری:

بخشنامه شماره ۲۵۳۱ مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۰۴: ارائه خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی به صورت کلی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد لذا ارائه خدمات حمل و نقل عمومی مسافری از طریق انعقاد قرارداد مشمول مقررات بند ۱۲ ماده ۱۲ قانون خواهد بود و از پرداخت مالیات و عوارض معاف است، از سویی به موجب بند الف ماده ۴۳ قانون، حمل و نقل برون شهری در داخل کشور (اعم از اینکه با قرارداد یا بدون قرارداد باشد) با وسایل نقلیه زمینی (به استثنای ریلی)، دریایی و هوایی مکلف به پرداخت پنج درصد بهای بلیط به عنوان عوارض خواهند بود. بنابراین اشخاص و مؤسسات حمل و نقل مسافر مکلف به پرداخت عوارض مزبور مطابق مقررات خواهند بود. در مواردیکه فعالان اقتصادی مطابق قراردادهای منعقد شده صرفاً وظیفه برنامه ریزی 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)، مشمول معافیت موضوع بند ۱۲ ماده مذکور نخواهند بود.

✓ شرکت های بیمه اتومبیلی: شرکت های مسافرتی (پیمانکاران) که اقدام به انعقاد قرارداد در زمینه سرویس دهی ایاب و ذهاب با اشخاص حقوقی و ادارات و نهادهای عمومی می نمایند صرفاً در چارچوب حمل و نقل مسافر با وسایل نقلیه مسافری مشمول مالیات و عوارض این قانون نخواهند بود. از سویی چنانچه این شرکت ها اقدام به ارائه خدمات مدیریت تاکسی، به اشخاص نمایند مشمول مالیات و عوارض این قانون خواهند بود.

خدمات دریافتی تاکسیرانان: خدمات دریافتی تاکسیرانان جهت فعالیت در چرخه حمل و نقل عمومی در بخشهای مختلف از جمله خدمات دریافتی از سازمان تاکسیرانی شامل صدور پروانه و... مشمول پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده خواهد بود.

خدمات حمل و نقل مسافری درون شهری (تاکسی): ارائه خدمات حمل و نقل مسافر از سوی تاکسیرانان در چرخه حمل و نقل عمومی، در سطح شهر از مصادیق معافیت بند ۱۲ ماده ۱۲ خواهد بود و مشمول پرداخت مالیات و عوارض نخواهد بود.

شرکت های خدمات مسافرتی هوایی و گردشگری: ارائه خدمات فروش بلیط از جمله ارائه خدمات توزیعی و کارمزد دریافتی بابت فروش بلیط به مشتریان، انواع کارگزاری، بازاریابی، تبلیغات، برگزاری تور اعم از داخلی و خارجی، هوایی یا زمینی، سیاحتی، زیارتی و جهانگردی رزرو هتل از سوی شرکت های خدمات مسافرتی هوایی و گردشگری مشمول پرداخت مالیات و عوارض خواهد بود. همچنین صاحبان دفاتر خدمات مسافرتی هوایی و جهانگردی که به عنوان نماینده شرکت های هواپیمایی بابت ارائه خدمات فروش بلیط حق الزحمه (کارمزد) دریافت می کنند با رعایت ترتیبات پیش بینی شده نسبت به کارمزد دریافتی در قبال ارائه خدمات برگزاری تورهای مسافرتی هوایی، جهانگردی و زیارتی مشمول پرداخت مالیات و عوارض خواهند بود. (تورهای عمره به نیابت از سازمان حج و زیارت از این قاعده مستثنی نمی باشند).

خدمات چارتر: فعالیت شرکت های هوایی در زمینه واگذاری و اجاره هواپیما به سایرین از طریق قراردادهای اجاره از مصادیق اجاره اموال منقول بوده و در مواردیکه مابه ازاء دریافتی فعالان اقتصادی ناشی از حمل و نقل مسافر نباشد، ارائه خدمات مزبور مشمول مالیات و عوارض خواهد بود.

حمل و نقل جاده ای:

بخشنامه شماره ۶۳۴۳۰ مورخ ۱۳۸۸/۰۸/۱۶: دستورالعمل نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در صنعت حمل و نقل جاده ای کالا با توجه به موارد ذیل مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد:

الف) در رابطه با جابجایی کالاهایی که حمل آن ها براساس قرارداد حمل توسط شرکت/مؤسسه حمل و نقل بار صورت گیرد، مأخذ محاسبه مالیات و عوارض، کل کرایه حمل کالا بوده و طرف قرارداد مکلف به پرداخت مالیات و عوارض خواهد بود.

ب) در صنعت حمل و نقل جاده ای کالا، کالاهایی که حمل آنها توسط وسائل نقلیه متعلق به شرکت/مؤسسه حمل و نقل صورت پذیرد مأخذ مالیات و عوارض، 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 جابجایی کالاهایی که حمل و نقل آنها بر اساس قرارداد نبوده و وسیله حمل کننده متعلق به شرکت/مؤسسه حمل و نقل نمی باشد، کمیسیون (کارمزد) شرکت/مؤسسه 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.

- ارائه خدمات حمل و نقل در مناطق ویژه اقتصادی و مناطق آزاد تجاری - صنعتی: مطابق مواد ۶، ۷، ۱۳ و ۵۲ قانون و بخشنامه شماره ۵۴۴۰۹ مورخ ۱۳۸۸/۵/۲۶ مبادلات کالاها و خدمات توسط فعالان اقتصادی مقیم مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی (در محدوده مناطق یاد شده) و همچنین صادرات و واردات کالاها و خدمات از این مناطق با خارج از کشور مشمول مالیات و عوارض نمی باشد لیکن صادرات کالاها و خدمات از قلمرو گمرکی کشور به مناطق یاد شده و همچنین واردات کالاها و خدمات از مناطق مزبور به قلمرو گمرکی کشور، مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون خواهد بود. در این چارچوب فعالیت حمل و نقل کالا از جمله خدمات مشمول مالیات و عوارض محسوب می شود و مؤدیان مشمول و ثبت نام شده مقیم، در داخل قلمرو گمرکی کشور در صورت ارائه خدمات حمل و نقل به اشخاص مقیم مناطق فوق الذکر، مکلفند مالیات و عوارض موضوع این قانون را وفق ترتیبات پیش بینی شده در بخشنامه شماره ۶۳۴۳۰ مورخ ۱۳۸۸/۰۸/۱۶ از تحصیل کنندگان خدمات وصول نمایند. در این راستا چنانچه اشخاص غیر مقیم، اقدام به ارائه خدمات ترانزیت حمل و نقل کالا در مناطق ویژه اقتصادی نمایند مشمول مالیات و عوارض می باشند و در صورتی که ارائه خدمات مذکور از مناطق ویژه اقتصادی به سایر مناطق ویژه اقتصادی دیگر توسط اشخاص مقیم در آن مناطق انجام پذیرد مشمول مالیات و عوارض نخواهد بود.

(وفق مقررات ماده ۵۹۰ قانون تجارت محل اداره امور اشخاص، محل اقامت آنان می باشد، لذا با توجه به اینکه معیار تشخیص مقیم بودن اشخاص محل اداره امور آنان می باشد، چنانچه محل اداره امور اشخاص در مناطق آزاد و ویژه قرار داشته باشد مقیم مناطق تلقی می گردند).

- **ترانزیت داخلی:** چنانچه مطابق مستندات گمرکی، کالاها تحت عنوان ترانزیت به کشور وارد و خارج گردند، ارائه خدمات حمل و نقل کالا در داخل کشور به اشخاص اعم از ایرانی یا خارجی (ترانزیت کالا) مشمول مالیات و عوارض این قانون می باشد و ارائه خدمات حمل و نقل کالا در خارج از مرزهای جغرافیایی جمهوری اسلامی ایران، مشمول مالیات و عوارض نخواهد بود.

حمل و نقل بین المللی (کریبری و فورواردری) مربوط به حمل کالاهای صادراتی:

بخشنامه شماره ۶۵۶ مورخ ۱۳۸۷/۱/۱۴: ارائه خدمات حمل و نقل ترانزیت خارجی و حمل کالاهای صادراتی به طور مستقیم و بی واسطه توسط فعالان اقتصادی با رعایت شرایط ذیل از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد.

الف) درآمدهای ارزی تحصیلی دارای منشأ خارجی که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی و از طریق سیستم بانکی از خارج از کشور به حساب شرکت حمل و نقل (دریافت کننده مایه ازماء) واریز گردد و برای آن قرارداد یا صورت حساب صادر شده باشد.

ب) پروانه ترانزیت خارجی در چارچوب قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو جمهوری اسلامی ایران برای آن صادر و عملیات ترانزیت انجام و تسویه صورت پذیرفته باشد.

ج) درآمد ارزی حاصل از حمل کالاهای صادراتی در صورتی که مسئولیت حمل کالاها از مبدأ جمهوری اسلامی ایران تا مقاصد خارجی از کشور به عهده شرکت حمل و نقل بین المللی واگذار شده باشد، صرفاً موسسه حمل کننده کالاهای صادراتی با رعایت شرایط مقرر از معافیت مذکور برخوردار می باشند.

- **عوارض آزادراهها:** بند ۶ ماده ۵۲ قانون عوارض آزاد راهها موضوع ماده ۱۲ قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو جمهوری اسلامی ایران، مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی باشد. در این راستا مادامی که بموجب قانون شرکت ها مجاز به دریافت عوارض آزاد راهها باشند، معافیت مزبور قابل تسری به آن ها خواهد بود.

- **حمل و نقل کالاهای وارداتی:** به موجب بند ۳ بخشنامه ۶۵۶ مورخ ۱۳۸۷/۱/۱۴ درآمد حاصل از حمل و نقل داخلی و حمل و نقل کالاهای وارداتی بعنوان درآمد صادراتی شناخته نگردیده است. بنابراین ارائه خدمات حمل و نقل کالای وارداتی توسط مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده از مصادیق ارائه خدمت محسوب می گردد و مشمول مالیات و عوارض این قانون تلقی می گردد.

- **حمل و نقل کالاهای وارداتی به مناطق ویژه اقتصادی و مناطق آزاد تجاری - صنعتی:** به استناد ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایوان و همچنین واردات و صادرات آن ها مشمول مقررات این قانون می باشد. در این چارچوب مادامیکه حمل کالاهای وارداتی به مناطق ویژه اقتصادی و مناطق آزاد تجاری - صنعتی که در خارج از قلمرو گمرکی کشور واقع شده اند، انجام می پذیرد مشمول مقررات این قانون نخواهد بود.

- **خدمات فورواردری در حمل و نقل بین المللی:** فورواردر عبارت است از شخصی که چگونگی حمل کالا را از طرف مشتری خود طراحی می نماید. بدون این که خود الزاماً نقش حمل کننده را داشته باشد در کشورهای مختلف با اسامی مختلف مانند نماینده، متصدی حمل و نقل، فورواردر و غیره نامیده می شود ولی نقش هماهنگی و طراحی او در سطح بین المللی مورد قبول واقع شده است. در خصوص شرکت های

حمل و نقل بین المللی (فورواردر) که در قالب قراردادهای منعقد به نیابت از کارفرما اقدام به خرید کالا و خدمت بنام کارفرما می نمایند فقط نسبت به مابه ازاء خدمات انجام شده مشمول مالیات و عوارض خواهند بود.