

دستورالعمل: 200/99/522

دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد (29) و (41) آییننامه اجرایی موضوع ماده (219) قانون مالیاتهای مستقیم

تاریخ سند: 1399/11/27

شماره سند: 200/99/522

کد سند: م/ماده (219)/99/522

وضعیت سند: معتبر

امضا کننده: رئیس کل سازمان امور مالیاتی

کشور (امیدعلی پارسا)

شماره: 200/99/522

تاریخ: 1399/11/27

بازگشت به ماده قانونی

دستورالعمل

م	ماده (219)	99	522
---	------------	----	-----

سایر دستورالعمل ها

تشکیل گروههای رسیدگی در اجرای مواد 28 و 29 آیین نامه 219 و اعلام برنامه زمانبندی

دستورالعمل اجرایی مالیات بر درآمد شغلی نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل بیش از دوبر در سال

رسیدگی به پرونده های مالیاتی مشاغل عملکرد سال 1387

نسخه برداری الکترونیکی اوراق پرونده های مالیاتی جایی و دائم اشخاص حقوقی (با اولویت پرونده های دائم و آخرین عملکرد جاری مالیات بر درآمد)

ساماندهی معافیههای مالیاتی موضوع مواد 132 و 138 ق.م.ق

دستورالعمل فرآیند و برنامه ریزی رسیدگی و وصول مالیات اشخاص حقوقی و مشاغل

دستورالعمل فرآیند و برنامه ریزی رسیدگی و وصول مالیات اشخاص حقوقی و مشاغل

ارائه رسید به مودی در همان روز دریافت مدارک

فرم «خلاصه پرونده مالیات بر درآمد مشاغل/ اشخاص حقوقی» پرونده های فعال» موضوع پروژه مدیریت پرونده

تعیین کارگروه رسیدگی به پرونده مالیاتی عملکرد لغایت 1390 صرفاً بصورت متمرکز در هر اداره کل

الحاق یک تبصره به ماده 29 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم

الحاق یک تبصره به ذیل ماده 9 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم

مخاطبان / ذینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد (29) و (41) آیین- نامه اجرایی موضوع ماده (219) قانون مالیاتهای مستقیم

به منظور اجرای صحیح مفاد ماده (41) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (219) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه 1394/04/31، دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی موضوع مواد (29) و (41) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (219) قانون مذکور به شرح زیر برای اجرا ابلاغ می شود. در این راستا مأموران مالیاتی موظفند در مواردی که اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل به موجب مفاد ماده (97) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 1394/04/31 جهت حسابرسی مالیاتی انتخاب می شوند در فرآیند حسابرسی و دادرسی مالیاتی به منظور تعیین درآمد/مأخذ مشمول مالیات مؤدیان مالیاتی بر اساس مفاد این دستورالعمل اقدام نمایند. بدیهی است با توجه به تنوع فعالیتها و مشاغل مؤدیان، حسابرسان در انجام فرآیند حسابرسی مالیاتی با الگوهای مختلف حسابرسی مواجه خواهند شد، لذا ارائه مدل استاندارد و مشخص برای انجام فرآیند حسابرسی عملاً غیر ممکن بوده و استفاده بهینه از ظرفیت های قانونی پیش بینی شده در آیین نامه اجرایی مذکور از جمله حالت-های ممکن در ماده (41) آن با رویکرد بهره برداری از اطلاعات مستند و غیر قابل انکار مبتنی بر قضاوت حرفه ای و تا حد امکان حسابرسی بر مبنای دفاتر، اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده و عدم استفاده از نسبت سود ناویژه و سود فعالیت، در تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات مؤدیان موجب افزایش درجه تمکین مؤدیان و کوتاه نمودن فرآیند قطعی سازی پرونده ها خواهد شد.

تعاریف:

قانون: قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 و اصلاحات و الحاقات بعدی آن؛

آیین نامه: آیین نامه اجرایی موضوع ماده (219) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه مصوب 1394/04/31؛

تفویض اختیار در خصوص **گشایش**
 اختلاف مالیاتی موضوع **ماده**
 (29) مالیات و عوارض ارزش
 افزوده

نحوه رسیدگی به پرونده های
 مالیاتی وکلای دادگستری

پیرو دستورالعمل خوداظهاری در
 اجرای مقررات **ماده 158** قانون
 مالیاتهای مستقیم برای درآمد
 مشمول مالیات و مالیات عملکرد
 سال 1392 صاحبان مشاغل
 موضوع **ماده 95** قانون مذکور

سایر اسناد مرتبط

حسابرسی مالیاتی: نوعی از حسابرسی رعایت است که با استفاده از اصول و شواهد حسابرسی به منظور انطباق اطلاعات مالی مؤدیان با قوانین و مقررات مالیاتی با هدف اظهارنظر و تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات آنان انجام می شود؛

دفاتر، اسناد و مدارک: موضوع «آئین نامه مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش های نگهداری و نمونه اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات» موضوع ماده (95) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی 1394/04/31؛

حجم فعالیت: مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات فعال اقتصادی در یک سال مالی معین؛

ارزش منصفانه: ارزش منصفانه (متعارف) مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده ای مطلع و مایل می توانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند؛

نسبت سود فعالیت (سود ویژه): نسبتی است که حاصل ضرب آن در مبلغ فروش یا درآمد، مبلغ سود ویژه فعالیت مؤدی را مشخص می نماید؛

نسبت سود نوابزه: نسبتی است که حاصل ضرب آن در مبلغ فروش یا درآمد، مبلغ سود نوابزه فعالیت مؤدی را مشخص می نماید؛

حسابرسی اداری: یکی از انواع حسابرسی است که برای مؤدیان کوچک و یا با سطح اهمیت پایین توسط سامانه تعیین می شود و در این نوع حسابرسی مالیاتی، برای اجرای فرآیند به زمان طولانی یا مراجعه به محل فعالیت مؤدی نیازی نداشته و غالباً توسط یک نفر حسابرس مالیاتی صورت می پذیرد. در موارد عدم کفایت اسناد و مدارک ابرازی، عدم مراجعه مؤدی در موعد تعیین شده و یا عدم ارائه تمام یا بخشی از اسناد و مدارک درخواستی، چنانچه امکان تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات فراهم نباشد و انجام حسابرسی مالیاتی مستلزم تدوین و اجرای برنامه حسابرسی وسیع تر در محل فعالیت مؤدی باشد، حسابرس مالیاتی می بایست ضمن ارائه دلایل و مستندات خود به مسئول حوزه کاری حسابرسی مالیاتی (مدیر حسابرسی)، تغییر نوع حسابرسی از اداری به میدانی را درخواست نماید. در صورت تأیید مسئول حوزه کاری حسابرسی، مورد حسابرسی توسط سامانه یکپارچه مالیاتی بسته شده و مجدداً توسط مسئول حوزه کاری حسابرسی به همان حسابرس یا حسابرس مالیاتی دیگر تخصیص داده خواهد شد.

حسابرسی میدانی: نوع دیگری از حسابرسی مالیاتی است که در برنامه حسابرسی آن، حوزه های شک و فرآیند اجرای آن گسترده تر و نیازمند صرف زمان بیشتر، نیروی انسانی خبره تر و مستلزم حضور حسابرس یا حسابرسان مالیاتی در محل یا محل های فعالیت مؤدی می باشد.

بازرسی: در این نوع از حسابرسی بر خلاف انواع اداری و میدانی، هیچ نوع اظهارنامه مالیاتی انتخاب و رسیدگی نمی شود. بنابراین خروجی این نوع از حسابرسی، برگ تشخیص/مطالبه مالیات نخواهد بود. هدف از اجرای فرآیند بازرسی، افزایش کیفیت گزارش های حسابرسی و به روز رسانی اطلاعات مؤدی در سامانه از طریق مراجعه به محل یا محل های فعالیت مؤدی و تکمیل گزارش بازرسی مالیاتی (کاربرگ های بازرسی) و سپس ثبت نتایج و یافته های حاصل از اجرای این فرآیند در سامانه یکپارچه مالیاتی می باشد. این نوع از حسابرسی نه تنها برای مؤدیان قرار گرفته در

مخزن حسابرسی کاربرد دارد، بلکه مسئول حوزه کاری حسابرسی می تواند هر یک از مؤدیان با رتبه ریسک پایین را نیز انتخاب و برای اجرای فرآیند بازرسی به یک حسابرس تخصیص دهد. یافته های بازرسی و نتایج ثبت شده در سیستم ممکن است منجر به تغییر رتبه ریسک مؤدی به صورت سیستمی یا دستی شود.

بازبینی: فرآیند حسابرسی از نوع بازبینی معطوف به دو هدف اصلی می باشد؛ الف) تهیه گزارش متمم حسابرسی مالیاتی و متعاقباً صدور برگ تشخیص مالیات متمم

ب) ارزیابی کیفی گزارش حسابرسی مالیاتی تهیه شده توسط حسابرس/ حسابرسان مالیاتی که می تواند حسب درخواست مراجع مختلف سازمانی انجام گیرد.

ترتیبات حسابرسی مالیاتی:

رویکرد اصلی سازمان در فرآیند حسابرسی مالیاتی، مادامی که مستندات و دلایل متقن برای عدم پذیرش اظهارنامه مؤدی وجود نداشته باشد، پذیرش اظهارنامه مؤدی است. از این رو هدف اصلی قانونگذار از اصلاح ماده (97) قانون تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات براساس رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده از مؤدی است. لذا کلیه تکالیف و نحوه انجام وظایف و ترتیبات اجرائی احکام مقرر در قانون مرتبط با وظایف حسابرسی و تشخیص مالیات (به استثنای مواردیکه برای آن دستورالعمل یا آییننامه جداگانه ای پیشبینی شده است)، مشمول مقررات آییننامه بوده و حسابرسان مالیاتی موظف به انجام کلیه اقدامات براین اساس می باشند. گام-های اجرایی فرآیند حسابرسی مالیاتی عبارتند از:

الف) تهیه برنامه حسابرسی مالیاتی:

حسابرس مسئول در اجرای ماده (26) آیین نامه موظف است پس از دریافت مورد حسابرسی و پذیرش آن ضمن ارزیابی اظهارنامه های مالیاتی و اسناد و مدارک و پرونده های مورد نیاز موجود در بایگانی، نسبت به تدوین برنامه حسابرسی و انتخاب اظهارنامه های مالیاتی و تعیین حوزه های شک اظهارنامه های انتخابی و تخصیص آنها به خود و یا حسب مورد حسابرسان عضو گروه حسابرسی اقدام نماید.

ب) دعوتنامه ارائه دفاتر، اسناد و مدارک:

حسابرس مالیاتی پس از تأیید برنامه حسابرسی توسط مسئول حوزه کاری حسابرسی، در اجرای مفاد ماده (229) قانون نسبت به صدور دعوت نامه ارائه دفاتر و اسناد و مدارک اقدام و متعاقب ابلاغ آن به مؤدی، با رعایت ترتیبات و مقررات موضوعه مطابق تبصره (3) ماده (29) آیین نامه، فهرست مشخصات کلیه دفاتر، اسناد و مدارک درخواستی اعم از ارائه شده یا نشده به تفکیک و به طورکامل در دو نسخه صورتجلسه نموده و از درج عبارت های کلی خودداری نماید.

ج) درخواست تغییر نوع حسابرسی از اداری به میدانی (موضوع بند الف ماده 29 آیین نامه):

در صورت عدم کفایت یا عدم ارائه تمام یا بخشی از اسناد و مدارک یا عدم مراجعه مؤدی به اداره امور مالیاتی مربوط در زمان تعیین شده، به نحوی که امکان تعیین مأخذ یا درآمد مشمول مالیات فراهم نباشد، مسئول حسابرسی باید با رعایت مهلت های مقرر قانونی درخواست خود را مبنی بر تغییر نوع حسابرسی از اداری به میدانی با ذکر دلیل به مسئول حوزه کاری حسابرسی پیشنهاد نماید. در صورت تأیید، مورد حسابرسی مجدداً در فرآیند تخصیص به حسابرسان ذی ربط ارجاع گردیده و در

صورت عدم موافقت، حسابرس مسئول موظف است با رعایت مقررات نسبت به تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی اقدام نماید.

د) مواجهه با موارد مشکوک به فرار و تقلب مالیاتی:

چنانچه حسابرس/حسابرسان مالیاتی در اجرای فرآیند حسابرسی حسب اسناد و مدارک به دست آمده و یا شواهد و قرائن مشاهده شده و یا با توجه به سوابق مالیاتی مؤدی، با موارد مشکوک به فرار و تقلب مالیاتی مواجه شوند، با رعایت درجه اهمیت موضوع، ضمن توقف اجرای فرآیند حسابرسی بایستی مراتب را از طریق حسابرس مسئول به مسئول حوزه کاری حسابرسی مالیاتی (مدیر حسابرسی) گزارش نمایند. مسئول حوزه کاری حسابرسی در صورت تایید نظر حسابرس، در اجرای تبصره (8) بند (ب) ماده (29) آیین نامه، می بایستی موضوع را با رعایت مهلت های مقرر قانونی به حوزه کاری بازرسی موضوع بند (ث) ماده (1) آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (4) ماده (181) قانون یا واحدهای ضد فرار تشکیل شده در ادارات امور مالیاتی ارجاع نموده تا مأموران مالیاتی این حوزه نسبت به بررسی موارد مربوط به فعالیت اقتصادی مؤدی (از قبیل حجم، وضعیت، نوع، موقعیت و شناسایی اموال وی) با استفاده از ظرفیت های قانونی از جمله تراکنشهای بانکی مؤدی و اجرای ماده (181) قانون حسب مورد، اقدامات لازم را معمول و نتایج حاصله را فارغ از تایید یا عدم تایید فرار مالیاتی مؤدی به همراه مستندات به دست آمده به منظور ادامه اجرای فرآیند حسابرسی مالیاتی برای مسئول حوزه کاری حسابرسی ارسال نمایند. مسئول حوزه کاری حسابرسی نیز متعاقباً گزارش و اسناد و مدارک واصله از طرف مسئول حوزه کاری بازرسی را برای حسابرس مسئول مالیاتی ارسال خواهند نمود.

ه) اظهار نظر نسبت به ارقام مندرج در اظهارنامه مالیاتی:

حسابرس/حسابرسان مالیاتی موظفند در اجرای فرآیند حسابرسی اداری و یا میدانی با رعایت مهلت های مقرر قانونی و با استناد به قوانین و مقررات موضوعه، دستورالعمل ها و بخشنامه های صادره و با رعایت اصول و استانداردهای حسابداری (مادامی که در مغایرت با احکام و قوانین مالیاتی نباشد) ضمن رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی و یا به دست آمده، حسب مورد نسبت به ترازنامه، حساب سود (زیان)، صورت درآمد و هزینه و یا خلاصه درآمد و هزینه ابرازی مؤدی و دیگر جداول مندرج در اظهارنامه با رعایت مقررات فصل نهم آیین نامه و وفق ترتیبات مندرج در این دستورالعمل اظهار نظر نموده و پس از تکمیل کاربرگ های حسابرسی (اصلی و فرعی)، نسبت به تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی و ثبت آن در سامانه یکپارچه مالیاتی اقدام و مراتب را به منظور اظهار نظر و اخذ تأییدیه برای مسئول حوزه کاری حسابرسی (مدیر حسابرسی) ارسال نمایند.

در صورت تایید گزارش حسابرسی، برگ تشخیص/ مطالبه مالیات با امضای مسئول حوزه کاری حسابرسی صادر می شود، در غیر این صورت مسئول حوزه کاری حسابرسی مورد حسابرسی را با ذکر دلایل و نظرات خود به مسئول حسابرسی عودت داده تا اصلاحات مورد نیاز صورت پذیرد.

و) اتمام فرآیند حسابرسی:

حسابرس مالیاتی موظف است پس از اتمام فرآیند حسابرسی و تولید اوراق تشخیص/ مطالبه مالیات، تمامی اسناد و مدارک به دست آمده و یا تولید شده طی فرآیند حسابرسی مالیاتی را به همراه فرم های تولید شده توسط سامانه،

جمع بندي و با تکميل فرم خاتمه حسابري در سامانه يکپارچه مالياتي، پرونده مؤدي را به بايگاني عودت نمايد.

نحوه اقدام حسابري در تعيين درآمد/مأخذ مشمول ماليات مؤديان درحالتهاي مختلف به شرح زير خواهد بود:

1. مؤدي نسبت به تسليم دفاتر و اسناد و مدارک اقدام نموده است:

1-1. ابتدا بايستي امکان حسابري مالياتي از طريق رسيدگي به دفاتر، اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدي يا حسب مورد به دست آمده، با به کارگيري کليه شواهد و روش هاي حسابري، توسط مسئول حسابري بررسي شود. در مواردی که مؤدي با استناد به صورتمجلس تنظيمي در اجراي تبصره (3) ماده (29) آييننامه، حسب مورد تمامي دفاتر و اسناد و مدارک درخواست شده توسط حسابري را ارائه نمايد، حسابري مالياتي موظف است، درآمد/ مأخذ مشمول ماليات را براساس قوانين، مقررات و احکام مالياتي از جمله مواد (94) و (106) قانون مالياتهاي مستقيم و بخشنامه ها و دستورالعمل هاي ابلاغي سازمان و با استفاده از اصول و استانداردهاي حسابداري و حسابري، از طريق حسابري به دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده و يا حسب مورد به دست آمده، با در نظر داشتن مفاد تبصره (4) ماده (29) و جزءهاي (1-2) و (1-3) از بند (1) ماده (41) آيين نامه، تشخيص و تعيين نمايد.

2-1. در مواردی که متکي به اسناد و مدارک ابرازي يا به دست آمده، امکان تعيين آثار مالياتي ناشي از اشکال و ايراد وارده به مدارک و گزارش هاي مالي و محاسباتي (از جمله اشکال در تنظيم صورت گردش مواد و کالا، محاسبات درآمد پيمانکاران براساس درصد پيشرفت کار، صورت بهاي تمام شده کالا و خدمات و ساير) از طريق رفع اشکالات و تنظيم مدارک مزبور توسط حسابري مسئول يا گروه حسابري فراهم باشد، حسابري موظف است ضمن درج يادداشت توضيحي در اين خصوص، با اصلاح گزارش ها و اعمال آثار مالياتي مربوط، نسبت به محاسبه و تعيين درآمد/ مأخذ مشمول ماليات مؤدي اقدام نمايد.

3-1. چنانچه معاملات ابرازي (خريد يا فروش کالا و خدمات) صورت گرفته با اشخاصي است که صحت اجزاي معامله با اين اشخاص به دليل وضعيت طرف معامله (شرکت هاي کاغذي، مجهول المكان و امثالهم) قابل اثبات و تعيين دقيق نباشد، ضمن رعايت مفاد بخشنامه شماره 200/99/53 مورخ 1399/06/15 بايستي مطابق با موارد ذيل اقدام شود:

1-3-1. در موارد هزينه و خريد؛ در صورت محرز بودن دريافت کالا يا خدمت توسط خريدار علي رغم اينکه صورتحساب ارائه شده مربوط به اشخاص يادشده است، بهاي هزينه يا خريد به ارزش منصفانه کالا يا خدمت در زمان انجام معامله، به نحوي که بيش از بهاي ابرازي نباشد، با رعايت مقررات مبناي قبول هزينه يا خريد قرار گرفته و مابه التفاوت بهاي ابرازي با ارزش منصفانه به عنوان هزينه غير قابل قبول تلقي مي شود.

2-3-1. در مورد فروش؛ مي بايست بهاي فروش به ارزش منصفانه کالا يا خدمت در زمان انجام معامله به نحوي که کمتر از بهاي فروش ابرازي نباشد با رعايت مقررات، مبناي فروش قرار گرفته و مابه التفاوت (ارزش منصفانه و بهاي ابرازي) عينا به ميزان فروش و درآمدها اضافه شود.

تذکر: صرفاً معاملات في مابين فعالان اقتصادي مشمول بند مذکور بوده و شامل موارد فروش کالا يا ارائه خدمت به مصرف کنندگان نهايي نمي باشد.

4-1. چنانچه در حسابرسی مالیاتی احراز شود، مبلغ درآمد یا فروش ابرازی طبق اسناد و مدارک ارائه شده در معامله فی مابین شرکتهای گروه یا اشخاص وابسته از ارزش منصفانه معامله مذکور:

1-4-1. کمتر بوده و این امر منجر به انتقال سود شده است، در این صورت مابه التفاوت آن، به درآمد یا فروش ابرازی فروشنده اضافه می شود.

2-4-1. بیشتر بوده و این امر منجر به انتقال سود شده است، در این صورت مابه التفاوت آن، صرفاً از هزینه ها و بهای تمام شده خریدار کسر می شود.

تذکر: در موارد معامله بین شرکتهای گروه یا اشخاص وابسته، در صورتی که طرفین معامله مشمول هیچ گونه معافیت، نرخ صفر و تخفیف مالیاتی نباشند، حکم بندهای (1-4-1 و 1-4-2) جاری نخواهد بود.

2. عدم تسلیم بخشی از اسناد و مدارک:

2-1. اسناد و مدارک مرتبط با قیمت تمام شده کالای ساخته و فروش رفته و خدمات ارائه شده:

2-1-1. در صورت عدم ارائه تمامی اسناد و مدارک مرتبط با قیمت تمام شده کالای ساخته و فروش رفته و خدمات ارائه شده و یا کل مستندات هزینه ای مربوط به هر یک از بخش های قیمت تمام شده هریک از کالاهای تولیدی، از جمله صورت حساب خرید مواد اولیه و کالا، حقوق و دستمزد و سایر هزینه های مربوط (سربار) حسب مورد، توسط واحدهای تولیدی، خدماتی یا بازرگانی، حسابرسان مالیاتی موظفند چنانچه از طریق سایر روش های حسابرسی امکان تعیین یا برآورد بهای تمام شده کالای فروش رفته میسر نباشد، با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش هرکالا یا خدمت صرفاً بهای تمام شده کالا و خدمات آن بخش (کالا) را که مدارک مربوط به آن ارائه نشده است، محاسبه و تعیین نمایند.

2-1-2. در مواردی که مؤدی از ارائه بخشی از گزارش ها و کاربرگ های مربوط به قیمت تمام شده کالای ساخته و فروش رفته از جمله آنالیز محصول، صورت گردش مواد و کالا و سایر مستندات مرتبط خودداری نماید، حسابرسان موظفند ضمن درج یادداشت توضیحی در این خصوص، نسبت به تهیه و تنظیم گزارش های متکی به اسناد و مدارک ابرازی و به دست آمده و اعمال آثار مالیاتی مربوط، نسبت به محاسبه و تعیین سود ناویژه اقدام نموده و در صورت عدم امکان تهیه گزارش ها و کاربرگ های مورد نیاز، با ذکر دلایل، مطابق بند (2-1-1) اقدام نمایند.

3-1-2. در مواردی که صرفاً بخشی از مستندات مربوط به تحمل هزینه هر جزء از بهای تمام شده کالا یا خدمت ساخته و فروش رفته، شامل بخشی از هزینه های خرید مواد یا کالا یا حقوق و دستمزد یا سایر هزینه های مربوطه ارائه نشود، در صورت احراز دریافت اقلام خریداری شده و تحمل هزینه، حسابرسان مالیاتی بایستی آن جزء از بهای تمام شده کالا و خدمات ساخته و فروش رفته که فاقد مستندات مثبت است را حداکثر به ارزش منصفانه در زمان انجام معامله در حسابرسی مالیاتی با رعایت مقررات مبنای قبول هزینه یا خرید تعیین نموده و ما به التفاوت مبلغ محاسبه شده با میزان ابرازی مؤدی را به عنوان هزینه غیرقابل قبول منظور نمایند. در غیراینصورت (عدم احراز دریافت اقلام خریداری شده یا تحمل هزینه)، هزینه های مرتبط در حساب مالیاتی و تعیین سود ناویژه قابل اعمال نخواهد بود.

2-2. اسناد و مدارک مربوط به فروش کالا یا درآمد حاصل از ارائه خدمت:

2-2-1. در مواردی که مؤدی با رعایت حکم تبصره (2) ماده (8) آیین نامه موضوع ماده (95) قانون مکلف به صدور اسناد درآمدی (صورتحساب فروش کالا، قرارداد، صورت وضعیت پیمانکاری و حسب مورد سایر اسناد درآمدی) باشد و از ارائه تمام اسناد درآمدی خود اجتناب نماید، حسابرس مسئول موظف است با عنایت به اسناد و مدارک و سوابق مالیاتی موجود و اطلاعات مکتسبه بر اساس گزارش بازرسی و انجام تحقیقات میدانی از فعالیت مؤدی، و همچنین در نظر گرفتن عواملی از قبیل میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، تعداد کارکنان، شیفت کاری، میزان مواد مصرفی در تولید، بررسی مشاغل مشابه و اعمال سایر روش های حسابرسی در خصوص واحدهای تولیدی و برای فعالیت های بازرگانی یا خدماتی با بررسی عوامل مؤثر از جمله مساحت محل فعالیت، تعداد انبارها، کارکنان، اجاره پرداختی، مشاغل مشابه و یا اطلاعات مکتسبه از پایگاه اطلاعاتی مالیاتی سازمان و یا سایر مراجع در خصوص معاملات مؤدی یا بررسی صورت حسابهای بانکی مؤدی، حسب مورد، ارزش منصفانه فروش کالا و درآمد ناشی از ارائه خدمات، مؤید صحت فروش و درآمد ابرازی مؤدی باشد، فروش و یا درآمد ابرازی مؤدی بایستی مورد پذیرش قرار گرفته و صرفاً جریمه های مرتبط با عدم صدور صورتحساب از مودی مطالبه شود. در صورت عدم مطابقت درآمد ابرازی مؤدی با اسناد و مدارک مکتسبه از پایگاه های اطلاعاتی و یا صورت حساب های بانکی ابرازی یا اطلاعات حاصل از تحقیقات میدانی (براساس ارزش منصفانه)، کتمان درآمد یا فروش مؤدی به صورت مستند یا مستدل احراز شود، اطلاعات درآمدی بدست آمده مبنای محاسبه و تعیین میزان فروش و درآمدهای مؤدی خواهد بود. در چنین مواردی برای تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات درآمدهای کتمان شده رعایت بند (4) این دستورالعمل الزامی است.

2-2-2. در صورت عدم ارائه بخشی از اسناد درآمدی، در خصوص آن بخش که اسناد و مدارک آن ارائه شده است براساس حسابرسی قسمت درآمدی بند (1-1) این دستورالعمل و در خصوص آن بخش که اسناد درآمدی آن ارائه نشده است مطابق بند (2-2-1) اقدام خواهد شد.

3-2. اسناد و مدارک هزینه ای:

2-3-1. در مواردی که تمام مدارک هزینه ای اعم از بهای تمام شده، عمومی، اداری، تشکیلاتی و مالی ارائه نشود، با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت (ویژه)، هزینه های فعالیت مؤدی با رعایت مقررات مربوط محاسبه و در حساب مالیاتی مؤدی منظور می شود. در این صورت چنانچه هزینه های مؤدی کمتر از مبلغ محاسبه شده به شرح فوق باشد مبلغ ابرازی مؤدی ملاک عمل خواهد بود.

2-3-2. چنانچه مؤدی از ارائه تمام یا بخشی از مستندات هزینه ای (به استثنای قیمت تمام شده و هزینه های مستقیم فعالیت در مواردی که بهای تمام شده فعالیت به صورت مشخص تعیین و گزارش نشده باشد) خودداری نماید، با استناد به بند (2-3-2) ماده (41) آیین نامه، این گونه هزینه ها به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب نخواهند شد.

تذکر: در صورتی که در جریان عملیات حسابرسی براساس دفاتر، اسناد و مدارک ارائه شده موضوع بندهای (1) و (2) این دستورالعمل، کلیه روش های حسابرسی از جمله بررسی گردش حساب های بانکی مؤدی، استخراج و مطابقت اطلاعات مربوط به معاملات مؤدی در سامانه معاملات، اخذ تأییدیه از اشخاص طرف معامله، بررسی صورت های مالی حسابرسی شده و یادداشت های توضیحی آن، بازدید از محل

فعالیت مؤدی، بررسی پروانه بهره برداری یا مجوز فعالیت به منظور استخراج ظرفیت تولید، بررسی صورت جریان وجوه نقد و سایر مستندات اعمال شود، لیکن براساس رسیدگی های مذکور امکان حسابرسی و تعیین درآمد یا مأخذ مشمول مالیات با اتکاء به دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده یا به دست آمده به دلیل شک به تقلب و فرار مالیاتی مؤدی میسر نباشد، حسابرس مالیاتی مطابق بند (د) قسمت ترتیبات حسابرسی این دستورالعمل اقدام نماید.

3. عدم ارائه تمامی اسناد و مدارک درآمدی و هزینه‌های:

3-1. در صورت عدم ارائه تمامی اسناد و مدارک درآمدی و هزینه ای حسب مورد توسط مؤدی، حسابرس مالیاتی می‌بایست با عنایت به اسناد و مدارک و سوابق مالیاتی موجود و با توجه به اطلاعات مکتسبه از طریق انجام تحقیقات میدانی کامل و جامع از محل فعالیت و نوع فعالیت، سامانه یکپارچه اطلاعات مالیاتی موضوع ماده (169) مکرر، سامانه صورت معاملات فصلی موضوع ماده (169) قانون، گمرک جمهوری اسلامی ایران و سایر منابع اطلاعاتی، حجم فعالیت مؤدی و قراین و شواهد، با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت، درآمد/ مأخذ مشمول مالیات مؤدی را با رعایت مواد (94) و (106) قانون تعیین و ضمن تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی از طریق تکمیل کاربرگ های مربوط در سامانه (باتوجه به نتایج حسابرسی)، مراتب را برای تأیید به مسئول حوزه کاری حسابرسی ارسال نماید.

3-2. در صورت عدم ارائه دفاتر روزنامه و کل ثبت شده نزد مراجع ذیربط (موضوع قانون تجارت) توسط مؤدی، حسابرس موظف است ضمن رسیدگی به تمامی اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده نسبت به تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات اقدام نماید. در صورتی که به دلایل و معاذیر قوی و غیر قابل انکار، امکان رسیدگی به اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان پذیر نباشد، حسابرس موظف است مطابق بند (3-1) اقدام نماید.

4. کتمان درآمد یا فعالیت:

4-1. در موارد کتمان فعالیت؛ حسابرسان مالیاتی درحین عملیات حسابرسی می‌بایست، ضمن انجام تحقیقات میدانی و تهیه گزارش بازرسی از محل و در نظر گرفتن عواملی از قبیل میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، تعداد کارکنان، شیفت کاری، میزان مواد مصرفی در تولید، بررسی مشاغل مشابه و سایر روش های حسابرسی، میزان تولید (درخصوص واحدهای تولیدی)، و درخصوص فعالیت های بازرگانی یا خدماتی با بررسی عوامل مؤثر از جمله مساحت محل فعالیت، تعداد انبارها، کارکنان، اجاره پرداختی، مشاغل مشابه و یا با مراجعه به پایگاه اطلاعات مالیاتی سازمان یا اطلاعات واصله از سایر مراجع در خصوص معاملات مؤدی یا بررسی صورت حساب- های بانکی مؤدی، حسب مورد ارزش منصفانه فروش کالا و درآمد ناشی از ارائه خدمات را تعیین و با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت، درآمد/ مأخذ مشمول مالیات ناشی از فعالیت کتمان شده را به جمع درآمد مشمول مالیات مؤدی اضافه نمایند. حکم این بند در مواردی که پس از صدور و ابلاغ برگ تشخیص مالیات اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد، معلوم شود مؤدی فعالیت های کتمان شده ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد، نیز جاری خواهد بود.

4-2. در موارد کتمان درآمد؛ حسابرسان مالیاتی بایستی به قرار ذیل اقدام نمایند؛

4-2-1. چنانچه هزینه های قابل قبول عمومی، اداری و فروش مرتبط با درآمد کتمان شده توسط مؤدی ابراز و در حسابرسی مورد پذیرش واقع شده باشد؛ چنانچه مؤدی علاوه بر کتمان درآمد، بهای تمام شده کالای فروش رفته و یا خدمت ارائه شده را نیز ابراز ننموده باشد و یا مورد پذیرش اداره امور مالیاتی واقع نشده باشد، در این صورت کل مبلغ درآمد کتمان شده ی مستند به اسناد و مدارک به دست آمده، پس از کسر بهای تمام شده آن (با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه) و با رعایت مقررات مربوط به عنوان درآمد مشمول مالیات کتمان شده مبنای محاسبه مالیات قرار می گیرد.

4-2-2. هزینه های عمومی، اداری و فروش مرتبط با درآمد کتمان شده در حسابرسی مورد پذیرش واقع نشده باشد؛ چنانچه مؤدی علاوه بر کتمان درآمد، بهای تمام شده کالای فروش رفته و یا خدمت ارائه شده را نیز ابراز ننموده باشد و یا مورد پذیرش اداره امور مالیاتی واقع نشده باشد، در این صورت درآمد کتمان شده ی مستند به اسناد و مدارک به دست آمده، با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت، مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات درآمد کتمان شده قرار می گیرد.

4-2-3. کل هزینه های مربوط به درآمد کتمان شده (اعم از هزینه های بهای تمام شده، عمومی، اداری، تشکیلاتی و مالی) توسط مؤدی ابراز شده و هزینه های قابل قبول آن مورد پذیرش واقع شده باشد؛ در این صورت کل رقم درآمد کتمان شده ی مستند به اسناد و مدارک به دست آمده، با رعایت مقررات مربوط به عنوان درآمد مشمول مالیات، مبنای محاسبه مالیات واقع می شود.

تذکره 1: در مواردی که درآمد مؤدی بر اساس مفاد این بند افزایش می یابد، جریمه موضوع ماده (192) قانون با رعایت مفاد بخشنامه شماره 17940 مورخ 1384/10/12 سازمان، محاسبه و مطالبه می شود. [1]

تذکره 2: در تمامی موارد احراز کتمان درآمد یا فعالیت (قبل یا بعد از صدور برگ تشخیص مالیات) چنانچه امکان تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده وجود داشته باشد، درآمد/مأخذ مشمول مالیات می بایستی از طریق حسابرسی تعیین شود.

5. کتمان خرید

در مواردی که بر اساس اسناد و مدارک به دست آمده کتمان خرید کالا از سوی مؤدی احراز شود، در صورت عدم اثبات وجود کالاهای مذکور به عنوان موجودی کالای پایان دوره، حسابرس مالیاتی می بایست با تعیین ارزش منصفانه فروش مربوط به خرید کتمان شده و محاسبه سود ناویژه یا سود فعالیت مربوط حسب مورد، نسبت به اعمال آثار مالیاتی مدارک خرید مزبور در محاسبه درآمد مشمول مالیات دوره مورد رسیدگی، اقدام نماید.

6. چگونگی تعیین ارزش منصفانه

حسابرسان مالیاتی می توانند برای تعیین ارزش منصفانه از اطلاعات پایگاه های اطلاعاتی از جمله سامانه جامع تجارت ایران، منابع اطلاعاتی سازمان حمایت از مصرف کننده، اطلاعات پایانه های فروشگاهها، گمرک جمهوری اسلامی ایران، بورس کالای ایران و سایر مراجع اطلاعاتی ذی ربط بهره برداری نمایند. در مواردی که مطابق این دستورالعمل ارزش منصفانه جایگزین درآمد ابرازی مؤدی می شود، مابه التفاوت ارزش منصفانه و ارزش ابرازی، درآمد کتمان شده یا هزینه غیر واقعی حسب مورد تلقی

نشده، لذا مشمول جریمه های موضوع مواد (169) و (192) قانون و ماده (22) قانون مالیات بر ارزش افزوده نخواهد شد.

امید علی پارسا

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ اجرا:	مدت اجرا:	مرجع ناظر:	نحوه ابلاغ:
عملکرد سال 1398	مطابق دستورالعمل	دادستانی انتظامی مالیاتی	فیزیکی/سیستمی
بخشنامه های منسوخ (شماره و تاریخ): ندارد			

[1] . به موجب دادنامه شماره 140009970905813168 مورخ 1400/12/03 هیات عمومی دیوان عدالت اداری تذکر 1 بند 4 این دستورالعمل ابطال شد. تصویر دادنامه مذکور طی نامه شماره 210/1058/ص مورخ 1401/01/24 سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی ارسال گردید.

مواد قانونی وابسته

ماده 219- شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می شود ...