



بسمه تعالی
وزارت امور اقتصادی و دارائی
سازمان امور مالیاتی کشور



دستورالعمل حسابرسی مالیات برارزش افزوده برای سازمان حسابرسی

و

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

در اجرای ماده ۲۷ قانون مالیات برارزش افزوده

(مخصوص رسیدگی به دوره مالیاتی زمستان ۱۳۸۷)

نسخه دوم
اسفندماه ۱۳۸۷

دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در اجرای مقررات ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده (مخصوص رسیدگی به دوره مالیاتی زمستان ۱۳۸۷)

منظور از حسابرس مالیاتی در این دستورالعمل، سازمان حسابرسی، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد. نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط سازمان امور مالیاتی کشور تنظیم و جهت استفاده حسابرسان مالیاتی منتشر شده است، لذا حسابرسان مالیاتی ملزم می باشند در تهیه گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی مورد حسابرسی دقیقاً وفق نمونه گزارش مذکور عمل نمایند، به نحوی که تمامی قسمتها دقیقاً پاسخ داده شود. علاوه بر لزوم توجه به مندرجات گزارش یاد شده و پاسخگوئی به هر یک از موارد، حسابرسان مزبور در رسیدگی و تنظیم گزارش ملزم به رعایت قانون مالیات بر ارزش افزوده و مقررات مالیاتی و استانداردها و دستورالعمل حسابرسی می باشند، مفاد دستورالعمل حسابرسی به شرح ذیل می باشد:

۱- مبنای تعیین مآخذ و مالیات و عوارض، قانون مالیات بر ارزش افزوده و مقررات مربوط به آن است که با در نظر گرفتن سایر قوانین و استانداردهای حسابداری (تا آن حد که مغایرت با قانون نداشته باشد) اعمال می شود.

۲- در تعیین مآخذ محاسبه و مالیات و عوارض، چنانچه در قانون مالیات بر ارزش افزوده صراحتی نسبت به موضوع نداشته باشد ولی سایر قوانین مرتبط دارای حکم معین در آن مورد باشند، حکم مزبور ملاک عمل قرار خواهد گرفت، بدیهی است در موارد سکوت و ابهام، به ترتیب دستورالعمل ها و بخشنامه های سازمان امور مالیاتی کشور و نیز استاندارد های حسابداری عمل خواهد شد.

۳- اشخاصی که انجام حسابرسی مالیاتی را به حسابرسان مالیاتی ارجاع می نمایند، مکلفند یک نسخه از قرارداد حسابرسی مالیاتی را همراه با اظهارنامه به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند، در غیر این صورت گزارش ارائه شده در اجرای ماده ۲۷ قانون مورد قبول نخواهد بود.

۴- هر گاه حسابرس مالیاتی در اجرای بند الف ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده به موارد ایرادی برخورد نماید که به اعتبار دفاتر و اسناد و مدارک خللی وارد ننماید و تعیین مآخذ واقعی مشمول مالیات امکان پذیر باشد، ضمن درج موارد ایراد در گزارش خود، مآخذ و مالیات و عوارض را تعیین خواهد کرد و در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک مزبور برای محاسبه مآخذ و مالیات و عوارض غیر قابل رسیدگی تشخیص داده شود یا به علت عدم رعایت موازین قانونی مورد قبول واقع نشود، باید اظهارنظر خود مبنی بر عدم کفایت اسناد و مدارک و دفاتر برای امر حسابرسی مالیاتی را بطور کتبی با ذکر دلایل به اداره امور مالیاتی ذی ربط اعلام نماید، در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است نسبت به رسیدگی و تعیین مآخذ و مالیات و عوارض اقدام نماید.

۵- چنانچه قبل یا بعد از صدور برگ مطالبه مالیات، اطلاعات و مدارکی در مورد فعالیت‌های مؤدی به دست آید که در نتیجه نیاز به بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مودی ذی ربط و توضیحات تکمیلی حسابرس باشد، رئیس اداره امور مالیاتی موضوع را به طور کتبی از حسابرس مربوطه استعلام خواهد نمود که به ترتیب زیر عمل خواهد شد:

الف- حسابرس مالیاتی مکلف است ظرف **پانزده روز** از تاریخ دریافت استعلام، دفاتر و اسناد و مدارک مربوط را بررسی و در صورتی که ثبت و مرتبط بودن فعالیت مذکور طبق مستندات احراز نگردد، موضوع عدم احراز فعالیت‌های مذکور را بطور کتبی به اطلاع رئیس اداره امور مالیاتی برساند، در این صورت اداره امور مالیاتی بر اساس پاسخ دریافتی مطابق قانون و مقررات اقدام خواهد نمود.

ب- در صورتی که حسابرس مالیاتی ظرف **پانزده روز** از تاریخ دریافت استعلام نسبت به ارائه پاسخ لازم به رئیس اداره امور مالیاتی اقدام ننماید، اداره امور مالیاتی با استعلام و یا مراجعه به مودی طبق قانون و مقررات موضوعه اقدام خواهد نمود.

ج- در صورت ثبت فعالیت مورد استعلام در دفاتر مؤدی، حسابرس مکلف است ظرف **پانزده روز** از تاریخ دریافت استعلام، توضیحات تکمیلی در خصوص مالیات و عوارض موضوعه با ذکر شماره سند حسابداری همراه با تصویر اسناد حسابداری و مدارک ضمیمه آن، بطور کتبی به اطلاع رئیس اداره امور مالیاتی برساند. در صورتی که پاسخ حسابرس با توجه به مقررات مالیات بر ارزش افزوده و اسناد و مدارک ارسالی و توضیحات تکمیلی ارائه شده، به نظر رئیس اداره امور مالیاتی با قانون و مقررات مربوط تطبیق ننماید، اداره امور مالیاتی موضوع را با شرح استدلال عدم پذیرش به هیئت سه نفره موضوع بند (ب) تبصره یک ماده (۶) اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۴) ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی حسابداران ذیصلاح بعنوان حسابداران رسمی، ارجاع می‌گردد، هیئت با حضور کلیه اعضا رسمیت یافته و رای اکثریت اعضای هیئت مذکور، مورد قبول سازمان امور مالیاتی کشور، جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بوده و مبنای حل و فصل پرونده ذی ربط قرار خواهد شد.

۶- چنانچه قبل از صدور برگ مطالبه مالیات و عوارض نسبت به ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص **بند ب ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده** (تعیین مآخذ مشمول مالیات و مالیات و عوارض متعلق) و معافیت‌های مالیاتی نیاز به توضیحات تکمیلی حسابرس مالیاتی باشد، رئیس اداره امور مالیاتی موضوع را به طور کتبی از حسابرس مالیاتی استعلام خواهد نمود که به ترتیب زیر عمل خواهد شد:

الف- حسابرس مالیاتی مکلف است ظرف **پانزده روز** از تاریخ دریافت استعلام، توضیحات تکمیلی را به رئیس اداره امور مالیاتی ارائه نمایند، در غیر این صورت و یا اعلام عدم دسترسی به دفاتر و اسناد و مدارک مودی از سوی حسابرس مالیاتی، اداره امور مالیاتی با استعلام و یا مراجعه به مودی مطابق مقررات جهت رسیدگی و تعیین مآخذ مشمول مالیات و مالیات و عوارض اقدام خواهد نمود.

ب- در صورتی که نظر حسابرس مالیاتی از لحاظ انطباق با قانون و مقررات مالیاتی حسب نظر رئیس اداره امور مالیاتی کافی به مقصود نباشد، موضوع به هیأت مذکور در بند ج ردیف ۵ فوق ارجاع می‌گردد.

۷- اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ مطالبه صادر می نماید . قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مودی گزارش حسابرسی مالیاتی را همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نموده باشد.

۸- چنانچه در موعد مقرر اظهارنامه مالیاتی تسلیم اداره امور مالیاتی ذیربط نشده باشد، رسیدگی و تعیین ماخذ و مالیات و عوارض به عهده اداره امور مالیاتی خواهد بود.

۹- استعلام و ارسال پاسخ در مهلت های تعیین شده و مکاتبات بین اداره امور مالیاتی و حسابرسان مالیاتی و بالعکس باید با ابلاغ کتبی یا از طریق پست سفارشی صورت پذیرد.

۱۰- درمورد تعدیلات بایستی کلیه اقلام بدهکار و بستانکارحساب های مربوط از نظر شمول یا عدم شمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده بررسی و آثار آن در گزارش حسابرسی مالیاتی درج گردد.

۱۱- حسابرس مالیاتی مکلف است روش های رسیدگی اعم از مشاهده، تاییدیه، استعلام نسبت به مالیات و عوارض پرداختی مودی در نهاده ها را اجرا نماید.

۱۲- حسابرس مالیاتی مکلف است نسبت به موارد ذیل به صورت جداگانه بررسی و اظهارنظر نماید:

الف) مالیات و عوارض غیرقابل تهاتر یا استرداد موضوع تبصره چهار ماده هفده قانون

ب) مالیات و عوارض غیرقابل تهاتر یا استرداد موضوع تبصره دو ماده هفده

ج) مالیات و عوارض غیرقابل تهاتر یا استرداد موضوع تبصره سه ماده هفده قانون بر مبنای تخصیص و تسهیم عوامل عرضه کالا یا ارائه خدمت

د) عوارض آلاینده های موضوع تبصره یک ماده سی و هشت قانون

۱۳- کاربرگهای حسابرسی مالیاتی باید در پرونده جداگانه ای به نام پرونده مالیاتی بایگانی و خلاصه ای از وضعیت مالیاتی هر سال به ترتیب در پرونده های جاری و دائمی در قسمتهای مربوط نگهداری شود. در صورت استعلام اداره امور مالیاتی در خصوص مستندات حسابرسی از جمله کاربرگ ها ، چک لیست ها ، تاییدیه از اشخاص ثالث ، و... حسابرس مکلف به ارائه تصاویر آن می باشد.

۱۴- چنانچه حسابرس مالیاتی در رسیدگی های خود به مواردی برخورد نماید که تشریح آنها در قسمتهای منظور شده در گزارش میسر نیست ، بایستی طی یادداشتهای جداگانه ضمیمه گزارش ، توضیحات لازم را بدهد.

۱۵- گزارش حسابرسی مالیاتی تنظیمی طبق نمونه فوق الاشاره همراه با مستندات مربوط باید به مودی تسلیم و از طریق مودی در اختیار اداره امور مالیاتی قرار گیرد.

۱۶- از آنجا که برای امرحسابرسی مالیاتی دسترسی به اطلاعات و سوابق مالیاتی (مالیات برارزش افزوده یا عملکرد) ضروری است، ادارات امور مالیاتی ذیربط در صورت مراجعه حسابرس مالیاتی، همکاری های لازم را معمول و پرونده مالیاتی و اسناد و مدارک مربوط را دراختیار آنها قرار دهند و ضمناً در صورت بروز اشکال دراین خصوص حسابرسان می توانند حسب مورد به معاونت مالیات برارزش افزوده جهت رفع اشکال مراجعه نمایند.

۱۷- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند برخی ازگزارشات حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷ قانون را به صورت نمونه انتخاب و مورد رسیدگی قرار دهد.

۱۸- در صورتی که مالیات و عوارض تعیین شده توسط حسابرس با مالیات و عوارض تعیین و قطعی شده توسط اداره امور مالیاتی اختلاف داشته باشد موضوع بررسی تخلفات احتمالی حسابرس مالیاتی به تشخیص هیأت مذکور در بند ج ردیف ۵، از طرف سازمان امور مالیاتی کشور جهت طرح در هیات های انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران یا کمیته انتظامی سازمان حسابرسی حسب مورد اعلام خواهد شد، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی مکلفند یک نسخه از رأی را جهت اطلاع به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال نمایند.

۱۹- حسابداران رسمی، در صورت قبول حسابرسی مالیات برارزش افزوده اشخاص حقیقی و حقوقی ارجاعی توسط سازمان امور مالیاتی کشور مکلف به اجرای حسابرسی مالیاتی مطابق این دستورالعمل می باشد.

۲۰- در صورت وجود هزینه موضوع تبصره دو ماده ۳۸ قانون مالیات برارزش افزوده برای واحدهای تولیدی، حسابرسان مالیاتی مکلفند با توجه به اعلام وزارت کارو امور اجتماعی و ضوابط اجرایی تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص مبلغ قابل تهاتر یا استرداد به میزان ده درصد عوارض موضوع بند الف ماده ۳۸ قانون مالیات برارزش افزوده تا سقف هزینه مذکور اظهارنظرنمایند.

۲۱- حسابرسان مکلفند در اجرای بندهای ۵ و ۶ دامنه رسیدگی نمونه گزارش مزبور، فهرست خرید و فروش موادو کالا/ دارایی های ثابت / خدمات دریافتی یا ارائه شده را به طور کامل با در نظر گرفتن مفاد قانون مالیات برارزش افزوده و سایر مقررات مربوط مورد بررسی قرار داده و تطبیق آن را تایید و موارد اختلاف را مشخص نمایند، همچنین در اجرای موضوع بند یک و دو دامنه رسیدگی نمونه گزارش مزبور حسابرسان می توانند به جای فهرست معاملات، لوح فشرده اطلاعات فوق را از مؤدی اخذ و تحویل اداره امور مالیاتی نمایند، مشروط بر اینکه فهرست خلاصه لوح فشرده (شامل جمع خرید، جمع فروش به تفکیک معاف و غیر معاف) به مهر و امضای مؤدی رسیده و ضمیمه گردد.

۲۲- گزارش تنظیمی توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی می بایست به امضای حداقل دو نفر از حسابداران رسمی برسد.