

دستورالعمل

م	ماده (219)	99	522
مخاطبان/ ذینفعان		امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی	
موضوع		دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد (29) و (41) آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (219) قانون مالیات‌های مستقیم	
به منظور اجرای صحیح مفاد ماده (41) آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (219) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه 1394/04/31، دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی موضوع مواد (29) و (41) آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (219) قانون مذکور به شرح زیر برای اجرا ابلاغ می‌شود. 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 می‌شوند در فرآیند حسابرسی و دادرسی مالیاتی به منظور تعیین درآمد/مأخذ مشمول مالیات مودیان مالیاتی بر اساس مفاد این دستورالعمل اقدام نمایند. بدیهی است با توجه به تنوع فعالیت‌ها و مشاغل مودیان، 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 ظرفیت‌های قانونی پیش بینی شده در آیین‌نامه اجرایی مذکور از جمله حالت‌های ممکن در ماده (41) آن با رویکرد بهره‌برداری از اطلاعات مستند و غیر قابل انکار مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای 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 مودیان موجب افزایش درجه تمکین مودیان و کوتاه نمودن فرآیند قطعی سازی پرونده‌ها خواهد شد. تعاریف: قانون: قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ??? و اصلاحات و الحاقات بعدی آن; آیین‌نامه: آیین نامه اجرایی موضوع ماده (219) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه مصوب			

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

دفاتر، اسناد و مدارک: موضوع "آئین‌نامه مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های 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 فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای 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 مودی را مشخص می‌نماید;

نسبت سود ناویژه: نسبتی است که حاصل ضرب آن در مبلغ فروش یا درآمد، مبلغ سود ناویژه فعالیت مودی را مشخص می‌نماید;

حسابرسی اداری: یکی از انواع حسابرسی است که برای مودیان کوچک و یا با سطح اهمیت پایین توسط سامانه تعیین می‌شود و در این نوع حسابرسی مالیاتی، برای اجرای فرآیند به زمان طولانی یا مراجعه به محل فعالیت مودی نیازی نداشته و غالباً توسط یک نفر حسابرس مالیاتی صورت می‌پذیرد. در موارد عدم کفایت اسناد و مدارک ابرازی، عدم مراجعه مودی 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 وسیع‌تر در محل فعالیت مودی باشد، حسابرس مالیاتی می‌بایست 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، حوزه‌های شک و فرآیند اجرای آن گسترده‌تر و نیازمند صرف زمان بیشتر، نیروی انسانی خبره‌تر و مستلزم حضور حسابرس یا حسابرسان مالیاتی در محل یا محل‌های فعالیت مودی می‌باشد.

بازرسی: در این نوع از حسابرسی بر خلاف انواع اداری و میدانی، هیچ نوع اظهارنامه مالیاتی انتخاب و رسیدگی نمی‌شود. بنابراین خروجی این نوع از حسابرسی، برگ تشخیص/مطالبه مالیات نخواهد بود. هدف از اجرای فرآیند بازرسی، افزایش کیفیت گزارش‌های حسابرسی و به روز رسانی اطلاعات مودی در سامانه از طریق مراجعه به محل یا محل‌های فعالیت مودی و تکمیل گزارش بازرسی مالیاتی (کاربرگ‌های بازرسی) و سپس ثبت نتایج و یافته‌های حاصل از اجرای این فرآیند در سامانه یکپارچه مالیاتی می‌باشد. این نوع از حسابرسی نه تنها برای مودیان قرار گرفته در مخزن حسابرسی کاربرد دارد، بلکه مسئول حوزه کاری حسابرسی می‌تواند هر یک از مودیان با رتبه ریسک پایین را نیز انتخاب و برای اجرای فرآیند بازرسی به یک حسابرس تخصیص دهد. یافته‌های بازرسی و نتایج ثبت‌شده در سیستم ممکن است منجر به تغییر رتبه ریسک مودی به صورت سیستمی یا دستی شود.

بازبینی: فرآیند حسابرسی از نوع بازبینی معطوف به دو هدف اصلی می‌باشد؛ 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 می‌تواند 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 مودی وجود نداشته باشد، پذیرش اظهارنامه مودی 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 مودی 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 می‌باشند. گام‌های 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 بازیابی اظهارنامه‌های مالیاتی و اسناد و مدارک و پرونده‌های مورد نیاز موجود در بایگانی، نسبت به تدوین برنامه حسابرسی و انتخاب اظهارنامه‌های مالیاتی و تعیین حوزه‌های شک اظهارنامه‌های 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 دعوت‌نامه ارائه دفاتر و اسناد و مدارک اقدام و متعاقب ابلاغ آن به مودی، با رعایت ترتیبات و مقررات موضوعه مطابق تبصره (3) ماده (29) آیین‌نامه، فهرست مشخصات کلیه دفاتر، اسناد و مدارک درخواستی اعم از ارائه شده یا نشده به تفکیک و به طور کامل در دو نسخه صورتمجلس نموده و از درج عبارت‌های کلی خودداری نماید.

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

در صورت عدم کفایت یا عدم ارائه تمام یا بخشی از اسناد و مدارک یا عدم مراجعه مودی به اداره امور مالیاتی مربوط در زمان تعیین شده، به نحوی که امکان تعیین مآخذ یا درآمد مشمول مالیات فراهم نباشد، مسئول حسابرسی باید با رعایت مهلت‌های 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 مودی، 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 تأیید نظر حسابرس، در اجرای تبصره (8) بند (ب) ماده (29) آیین‌نامه، می‌بایستی موضوع را با رعایت مهلت‌های مقرر قانونی به حوزه کاری بازرسی موضوع بند (ث) ماده (1) آیین‌نامه 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 مودی (از قبیل حجم، وضعیت، نوع، موقعیت و شناسایی اموال وی) با استفاده از ظرفیت‌های قانونی از جمله تراکنش‌های بانکی مودی و اجرای ماده (181) قانون حسب مورد، اقدامات لازم را معمول و نتایج

حاصله را فارغ از تایید یا عدم تایید فرار مالیاتی مودی 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 اقلام 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 مودی 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 بندی و با تکمیل فرم خاتمه حسابرسی در سامانه یکپارچه مالیاتی، پرونده مودی را به بایگانی عودت نماید.

نحوه اقدام حسابرسان در تعیین درآمد/ماخذ مشمول مالیات مودیان در حالت های مختلف به شرح زیر خواهد بود:

1. مودی نسبت به تسلیم دفاتر و اسناد و مدارک اقدام نموده است:

1-1. ابتدا بایستی امکان حسابرسی مالیاتی از طریق رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک ارائه شده از طرف

مودی یا حسب مورد به دست آمده، با به کارگیری کلیه شواهد و روش های حسابرسی، توسط مسئول حسابرسی بررسی شود. در مواردی که مودی با استناد به صورت مجلس تنظیمی در اجرای تبصره (3) ماده (29) آیین نامه، حسب مورد تمامی دفاتر و اسناد و مدارک درخواست شده توسط حسابرس را ارائه نماید، حسابرس مالیاتی موظف است، درآمد/ مأخذ مشمول مالیات را براساس قوانین، مقررات و احکام مالیاتی از جمله مواد (94) و (106) قانون مالیات های مستقیم و بخشنامه ها و دستورالعمل های ابلاغی سازمان و با استفاده از اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی، از طریق حسابرسی به دفتر و اسناد و مدارک ارائه شده و یا حسب مورد به دست آمده، با در نظر داشتن مفاد تبصره (4) ماده (29) و جزء های (1-2) و (1-3) از بند (1) ماده (41) آیین نامه، تشخیص و تعیین نماید.

1-2. در مواردی که متکی به اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده، امکان تعیین آثار مالیاتی ناشی از اشکال و ایراد وارده به مدارک و گزارش های مالی و محاسباتی (از جمله اشکال در تنظیم صورت گردش مواد و کالا، محاسبات درآمد پیمانکاران براساس درصد پیشرفت کار، صورت بهای تمام شده کالا و خدمات و سایر) از طریق رفع اشکالات و تنظیم مدارک مزبور توسط حسابرس مسئول یا گروه حسابرسی فراهم باشد، حسابرس موظف است ضمن درج یادداشت توضیحی در این خصوص، با اصلاح گزارش ها و اعمال آثار مالیاتی مربوط، نسبت به محاسبه و تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات مودی اقدام نماید.

1-3. چنانچه معاملات ابرازی (خرید یا فروش کالا و خدمات) صورت گرفته با اشخاصی است که صحت اجزای معامله با این اشخاص به دلیل وضعیت طرف معامله (شرکت های کاغذی، مجهول المکان و امثالهم) قابل اثبات و تعیین دقیق نباشد، ضمن رعایت مفاد بخشنامه شماره 200/99/53 مورخ 1399/06/15 بایستی مطابق با موارد ذیل اقدام شود:

1-3-1. در موارد هزینه و خرید؛ در صورت محرز بودن دریافت کالا یا خدمت توسط خریدار علی رغم اینکه صورتحساب ارائه شده مربوط به اشخاص یاد شده است، بهای هزینه یا خرید به ارزش منصفانه کالا یا خدمت در زمان انجام معامله، به نحوی که بیش از بهای ابرازی نباشد، با رعایت مقررات مبنای قبول هزینه یا خرید قرار گرفته و مابه التفاوت بهای ابرازی با ارزش منصفانه به عنوان هزینه غیر قابل قبول تلقی می شود.

1-3-2. در مورد فروش؛ می بایست بهای فروش به ارزش منصفانه کالا یا خدمت در زمان انجام معامله به نحوی که کمتر از بهای فروش ابرازی نباشد با رعایت مقررات، مبنای فروش قرار گرفته و مابه التفاوت (ارزش منصفانه و بهای ابرازی) عینا به میزان فروش و درآمدها اضافه شود.



تذکر: صرفاً معاملات فی مابین فعالان اقتصادی مشمول بند مذکور بوده و شامل موارد فروش کالا یا ارائه خدمت به مصرف کنندگان نهایی نمی باشد.

1-4. چنانچه در حسابرسی مالیاتی احراز شود، مبلغ درآمد یا فروش ابرازی طبق اسناد و مدارک ارائه شده در معامله فی مابین شرکت های 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.

1-4-2. 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 شرکت های 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 هر یک 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 هر کالا 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 مودی 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 گزارش‌ها و کاربرگ‌های مورد نیاز، با ذکر دلایل، مطابق بند (2-1-1) اقدام نمایند.

2-1-3. 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 هزینه‌های خرید مواد یا کالا یا حقوق و دستمزد یا سایر هزینه‌های مربوطه ارائه نشود، در صورت احراز دریافت اقلام خریداری‌شده 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 مودی را به عنوان هزینه غیرقابل قبول منظور نمایند. در غیراین صورت (عدم احراز دریافت اقلام خریداری شده یا تحمل هزینه)، هزینه‌های 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 مودی با رعایت حکم تبصره (2) ماده (8) آیین‌نامه 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 مودی، و همچنین در نظر گرفتن عواملی از قبیل میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین‌آلات، تعداد کارکنان، شیف‌کاری، میزان مواد مصرفی در تولید، بررسی مشاغل مشابه و اعمال سایر روش‌های حسابرسی در خصوص واحدهای تولیدی و برای فعالیت‌های بازرگانی یا خدماتی با بررسی عوامل موثر 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 مودی یا بررسی صورت حساب‌های بانکی مودی، حسب مورد، ارزش منصفانه فروش کالا و درآمد ناشی از ارائه خدمات، موید صحت فروش و درآمد ابرازی مودی باشد، فروش و یا درآمد ابرازی مودی بایستی مورد پذیرش قرار گرفته و صرفاً جریمه‌های مرتبط با عدم صدور صورت‌حساب از مودی مطالبه شود. در صورت عدم مطابقت درآمد ابرازی مودی با اسناد و مدارک مکتسبه از پایگاه‌های اطلاعاتی و یا صورت حساب‌های بانکی ابرازی یا اطلاعات حاصل از تحقیقات میدانی (براساس ارزش منصفانه)، کتمان درآمد یا فروش مودی به صورت مستند یا مستدل احراز شود، اطلاعات درآمدی بدست آمده مبنای محاسبه و تعیین میزان فروش و درآمدهای مودی خواهد بود. در چنین مواردی برای تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات درآمدهای کتمان شده رعایت بند (4) این



دستور العمل 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 دستور العمل و در خصوص آن بخش که اسناد درآمدی آن ارائه نشده است مطابق بند (2-2-1) اقدام خواهد شد.

2-3. اسناد و مدارک هزینه‌ای :

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

2-3-2. چنانچه مودی از ارائه تمام یا بخشی از مستندات هزینه‌ای (به استثنای قیمت تمام شده و هزینه‌های مستقیم فعالیت در مواردی که بهای تمام‌شده فعالیت به صورت مشخص تعیین و گزارش نشده باشد) خودداری نماید، با استناد به بند (2-3-2) ماده (41) آیین‌نامه، این‌گونه هزینه‌ها به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب نخواهند شد.

تذکر: در صورتی که در جریان عملیات حسابرسی براساس دفاتر، اسناد و مدارک ارائه‌شده موضوع بندهای (1) و (2) این دستور العمل، کلیه روش‌های حسابرسی از جمله بررسی گردش حساب‌های بانکی مودی، استخراج و مطابقت اطلاعات مربوط به معاملات مودی در سامانه معاملات، اخذ تائیدیه از اشخاص طرف معامله، بررسی صورت‌های مالی حسابرسی شده و یادداشت‌های توضیحی آن، بازدید از محل فعالیت مودی، بررسی پروانه بهره‌برداری یا مجوز فعالیت به منظور استخراج ظرفیت تولید، بررسی صورت جریان وجوه نقد و سایر مستندات اعمال شود، لیکن براساس رسیدگی‌های 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 مودی میسر نباشد، حسابرس مالیاتی مطابق بند (د) قسمت ترتیبات حسابرسی این دستور العمل اقدام نماید.

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

3-1. در صورت عدم ارائه تمامی اسناد و مدارک درآمدی و هزینه‌ای حسب مورد توسط مودی،

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 مودی و قراین و شواهد، با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت، درآمد/ مآخذ مشمول مالیات مودی را با رعایت مواد (94) و (106) قانون تعیین و ضمن تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی از طریق تکمیل کاربرگ‌های مربوط در سامانه (باتوجه به نتایج حسابرسی)، مراتب را برای تأیید به مسئول حوزه کاری حسابرسی ارسال نماید.

2-3. در صورت عدم ارائه دفاتر روزنامه و کل ثبت شده نزد مراجع ذی‌ربط (موضوع قانون تجارت) توسط مودی، حسابرس موظف است ضمن رسیدگی به تمامی اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده نسبت به تعیین درآمد/ مآخذ 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 (1-3) اقدام نماید.

4. کتمان درآمد یا فعالیت:

1-4. در موارد کتمان فعالیت؛ حسابرسان مالیاتی در حین عملیات حسابرسی می‌بایست، ضمن انجام تحقیقات میدانی و تهیه گزارش بازرسی از محل و در نظر گرفتن عواملی از قبیل میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین‌آلات، تعداد کارکنان، شیف‌کاری، میزان مواد مصرفی در تولید، بررسی مشاغل مشابه و سایر روش‌های حسابرسی، میزان تولید (در خصوص واحدهای تولیدی)، و در خصوص فعالیت‌های بازرگانی یا خدماتی با بررسی عوامل موثر 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 مودی یا بررسی صورت حساب‌های بانکی مودی، حسب مورد ارزش منصفانه فروش کالا و درآمد ناشی از ارائه خدمات را تعیین و با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت، درآمد/ مآخذ مشمول مالیات ناشی از فعالیت کتمان شده را به جمع درآمد مشمول مالیات مودی 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 مودی فعالیت‌های کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد، نیز جاری خواهد بود.

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

1-2-4. چنانچه هزینه‌های قابل قبول عمومی، اداری و فروش مرتبط با درآمد کتمان شده توسط مودی

ابراز و در حسابرسی مورد پذیرش واقع شده باشد؛ چنانچه مودی 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 شده‌ی 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 می‌گیرد.

4-2-2. هزینه‌های عمومی، اداری و فروش مرتبط با درآمد کتمان شده در حسابرسی موردپذیرش واقع نشده باشد؛ چنانچه مودی 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 شده‌ی مستند به اسناد و مدارک به دست آمده، با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت، مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات درآمد کتمان شده قرار می‌گیرد.

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

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

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 می‌بایستی از طریق حسابرسی تعیین شود.

5. کتمان خرید

در مواردی که بر اساس اسناد و مدارک به دست آمده کتمان خرید کالا ازسوی مودی احراز شود، در صورت عدم اثبات وجود کالاهای مذکور به عنوان موجودی کالای پایان دوره، حسابرس مالیاتی می‌بایست 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 می‌توانند برای تعیین ارزش منصفانه از اطلاعات پایگاه‌های اطلاعاتی از جمله سامانه جامع تجارت ایران، منابع اطلاعاتی سازمان حمایت از مصرف‌کننده، اطلاعات پایانه‌های فروشگاهی، گمرک جمهوری اسلامی ایران، بورس کالای ایران و سایر مراجع اطلاعاتی ذی ربط بهره‌برداری نمایند. در مواردی که مطابق این دستورالعمل ارزش منصفانه جایگزین درآمد ابرازی مودی می‌شود، مابه‌التفاوت ارزش منصفانه و ارزش ابرازی، درآمد کتمان شده یا هزینه غیر واقعی حسب مورد تلقی نشده، لذا مشمول جریمه‌های 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

