



موضوع	دستورالعمل تشخیص مالیات و عوارض از طریق علی الرأس موضوع ماده 26 قانون مالیات بر ارزش افزوده
	شماره: 200/12069/ص تاریخ: 18/06/1391 پیوست: دارد دستورالعمل مخاطبین روسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم امور مالیاتی استان ها مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیرکل محترم امور مالیاتی مودیان بزرگ موضوع دستورالعمل تشخیص مالیات و عوارض از طریق علی الرأس موضوع ماده 26 قانون مالیات بر ارزش افزوده در اجرای قسمت اخیر ماده 26 قانون مالیات بر ارزش افزوده، به منظور رسیدگی به اظهارنامه یا بررسی میزان معاملات برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده (مبلغ فروش یا درآمد) و تشخیص مالیات و عوارض متعلق دوره یا دوره های مالیاتی مودیان مالیات بر ارزش افزوده به صورت علی الرأس، بر اساس این دستورالعمل می بایست اقدام لازم به عمل آید. الف- مواردی که تشخیص مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق علی الرأس صورت می گیرد: 1- عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی در مواعید مقرر در دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مودیان مالیات بر ارزش افزوده موجب تشخیص مالیات و عوارض ارزش افزوده به روش علی الرأس خواهد شد. 2- چنانچه طبق دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده از سوی مودی (از جمله دفاتر سفید و نانویس، اسناد و مدارک غیرقابل استناد و غیره) امکان تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده وجود نداشته باشد مراتب می بایست توسط مأمور مالیاتی یا مسئول گروه رسیدگی کننده کتبا و با ذکر دلایل کافی به رئیس گروه مالیاتی ذیربط (طبق فرم پیوست) اعلام و در صورت پذیرش دلایل مذکور توسط نامبرده مراتب جهت اظهارنظر به رئیس امور مالیاتی مربوط احاله و در صورت تأیید، تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض متعلق بر اساس مفاد این دستورالعمل امکان پذیر خواهد بود. ب- مواردی که به موجب تشخیص مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق علی الرأس نمی شود: 1- ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد در مواعید مقرر در دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مودیان مالیات بر ارزش افزوده; 2- صرف عدم قبول دفاتر (رد دفاتر) در اجرای مقررات بند (3) ماده (97) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه های بعدی آن، موجب تشخیص علی الرأس نخواهد بود و در صورت مشاهده موارد مغایر با قانون و مقررات می بایست براساس بند (2) قسمت (الف) این دستورالعمل اقدام گردد; 3- عدم ثبت نام و یا ثبت نام در خارج از موعد مقرر; 4- عدم تسلیم اظهارنامه و یا تسلیم خارج از موعد مقرر قانونی. ج- مأخذ و قرائن مالیاتی به شرح زیر می باشد: 1- عرضه (فروش) کالاها و ارائه خدمات; 2- خرید داخلی و خارجی (واردات) کالا و خدمات; 3- میزان تولید کالا و ارائه خدمات; 4- سایر عوامل. د- نحوه رسیدگی و تعیین مأخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق علی الرأس:

- 1- در مواردی که اسناد و مدارک فروش ارائه نگردد و یا براساس مستندات خرید واصله، امکان تعیین بهای روز کالا یا خدمت نباشد، در این صورت می بایست طبق مستندات خرید ((داخلی یا خارجی)) هر دوره و یا یک سال شمسی با استفاده از فرمول ((یا قیمت تمام شده کالای وارداتی × قیمت خرید × 100) ÷ {عدد ضریب فروش (یا واردات) - 100} = مبلغ فروش)) و با توجه به عدد ضرایب پیش بینی شده برای هر فعالیت در جدول ضرایب سال مربوط (موضوع ماده 154 ق.م.م)، حسب مورد پس از تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده (مبلغ فروش) و مالیات و عوارض متعلق هر دوره، وفق مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مطالبه مالیات و عوارض و جرائم متعلق اقدام نمود. چنانچه سال مالی منطبق با سال شمسی نباشد، با استفاده از اطلاعات مودی می بایست مأخذ مشمول مالیات هر دوره محاسبه و نسبت به مطالبه مالیات و عوارض و جرائم متعلق اقدام گردد.
- 2- در مواردی که احراز گردد مالیات و عوارض متعلق به اسناد و مدارک خرید و فروش واصله در هر دوره قبلاً از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک یا علی الرأس مطالبه نگردیده، درخصوص اسناد و مدارک خرید می بایست طبق بند (1) قسمت (د) این دستورالعمل و در خصوص اسناد و مدارک و فروش براساس مبلغ فروش نسبت به تعیین و مطالبه مالیات و عوارض و جرائم متعلق به دوره مربوط اقدام شود.
- 3- در مواردی که اسناد و مدارک فروش واصله در هر دوره، از لحاظ نوع و میزان کالا، قابل کنترل با اسناد و مدارک خرید دوره یا دوره های قبل بوده و مالیات و عوارض مربوط به خریدهای مزبور، قبلاً به صورت علی الرأس یا رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک نیز تعیین و مطالبه شده باشد، در صورت احراز، مطالبه مجدد مالیات و عوارض برای فروش مذکور موضوعیت نخواهد داشت.
- بدیهی است چنانچه مبلغ فروش واصله از فروش تشخیصی دوره مربوط بیشتر باشد در این صورت می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض مابه التفاوت فروش های مذکور و جرائم متعلق وفق مقررات اقدام شود.
- 4- درخصوص اسناد و مدارک واصله مربوط به خرید و فروش یک دوره، چنانچه احراز شود بخشی از مدارک فروش یا تمام آن مربوط به کل خریدهای بدست آمده در همان دوره است، مالیات و عوارض صرفاً براساس مبلغ فروش مذکور قابل مطالبه خواهد بود و تعیین مبلغ فروش طبق بند (1) قسمت (د) این دستورالعمل موضوعیت نخواهد داشت.
- 5- در مواردی که همزمان دوره های مالیاتی مختلف در دست رسیدگی می باشد و طبق اسناد و مدارک واصله مربوط به خرید و فروش، احراز شود که کل خرید مربوط به یک دوره، در همان دوره یا دوره های بعد به فروش رسیده، براساس اسناد و مدارک فروش مذکور می بایست وفق مقررات نسبت به تعیین و مطالبه مالیات و عوارض متعلق فروش دوره یا دوره های مربوط اقدام لازم به عمل آید.
- 6- درخصوص اسناد و مدارک واصله مربوط به خرید و فروش یک دوره، چنانچه احراز شود بخشی از مدارک فروش یا تمام آن مربوط به بخشی از خریدهای واصله در همان دوره است، می بایست علاوه بر مطالبه مالیات و عوارض براساس مبلغ فروش مذکور، نسبت به آن بخش از خرید که مدارک فروش آن واصل نشده است و یا نوع کالا متفاوت می باشد، طبق بند (1) قسمت (د) این دستورالعمل اقدام شود.
- 7- در مواردی که همزمان دوره های مالیاتی مختلف در دست رسیدگی می باشد و طبق اسناد و مدارک واصله مربوط به خرید و فروش، احراز شود که بخشی از خریدهای موصوف مربوط به یک دوره، در همان دوره یا دوره های بعد طبق اسناد و مدارک فروش واصله به فروش رسیده است، می بایست علاوه بر مطالبه مالیات و عوارض براساس مبلغ فروش مذکور در دوره مربوط، نسبت به آن بخش از خرید که مدارک فروش آن واصل نگردیده است، در دوره مربوط به خرید طبق بند (1) قسمت (د) این دستورالعمل اقدام شود.
- 8- چنانچه اطلاعات واصله اعم از خرید و فروش کالا و خدمات به شکل سالانه و قابل تفکیک به دوره های مالیاتی موضوع ماده (10) قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد، تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و تشخیص مالیات و عوارض متعلق با توجه به اطلاعات مکتنسبه، براساس مفاد این دستورالعمل برای هر دوره صورت خواهد پذیرفت. در صورتی که اطلاعات مذکور قابل تفکیک به دوره های مالیاتی نباشد، می بایست اطلاعات یاد شده به نسبت دوره های فعال سالانه تقسیم و متناسب با دوره هایی که مودی مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده مالیات و عوارض ارزش افزوده تشخیص و مطالبه شود.
- 9- در خصوص کالای وارداتی، قیمت تمام شده واردات عبارت از ارزش گمرکی کالا (قیمت خرید، هزینه حمل و نقل و حق بیمه) به علاوه حقوق ورودی می باشد، بدیهی است در مواردی که طبق اسناد و مدارک مثبته احراز گردد هزینه های دیگری از جمله هزینه حمل و نقل از گمرک به مقصد صاحب کالا و یا شخص دیگری به حساب صاحب کالا صورت پذیرفته باشد، هزینه های مزبور می بایست در قیمت تمام شده کالای وارداتی منظور و براساس مفاد این دستورالعمل حسب مورد اقدام لازم به عمل آورده شود.
- 10- در مواردی که مودی علی رغم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک، از ارائه قسمتی از اسناد و مدارک یا حساب یا به هر دلیلی از ثبت بخشی از درآمد، فروش یا خرید کالا و خدمات در دفاتر خودداری نموده باشد، مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض متعلق نسبت به موارد موصوف از طریق علی الرأس به شرح زیر تعیین می گردد:
الف- چنانچه عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک، مربوط به خرید خرید کالا و یا مواد اولیه ای باشد که در فرآیند فعالیت مودی منتج به فروش کالای خریداری شده و یا کالای تولیدی گردیده و طبق اسناد و مدارک مثبته احراز شود به حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته منظور شده، لیکن فروش آن ابراز نگردیده است، در اینگونه موارد می بایست طبق مفاد بند (1) قسمت (د) این دستورالعمل و وفق مقررات قانونی اقدام لازم به عمل آید.
- پ- چنانچه اسناد و مدارک واصله مربوط به خرید کالا و خدماتی باشد که مودی ضمن عدم ارائه آن اسناد و مدارک، از ثبت آنها در دفاتر به هر دلیل خودداری کرده، می بایست صرفاً نسبت به این قسمت از خرید مزبور حسب مورد طبق مفاد این دستورالعمل و وفق مقررات قانونی اقدام لازم به عمل آید.
- ج- چنانچه اسناد و مدارک واصله مربوط به فروش کالا و یا خدمات مشمول بوده به طوریکه مودی نسبت به ثبت آن در

دفاتر و همچنین از ارائه آن به هر دلیل خودداری نموده باشد، مطالبه مالیات و عوارض و جرائم متعلق به این بخش، می بایست براساس مبلغ فروش بدست آمده برای هر دوره مالیاتی صورت پذیرد.

د- مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض متعلق، نسبت به دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد.

11- برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده آن دسته از واحدهای تولیدی که از ارائه دفاتر و اسناد و مدارک در موعد مقرر در دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مودیان مالیات بر ارزش افزوده خودداری نموده اند ابتدا می بایست مقدار تولید هر محصول به شرح ذیل برآورد شود:

برآورد مقدار تولید:

P بررسی مصرف واقعی مواد اولیه;

P استعلام از واحد رسیدگی به پرونده عملکرد مالیاتهای مستقیم مودی;

P بررسی انبار مواد اولیه و انبار کالای تولیدی از حیث میزان موجودی و نوع مواد اولیه و کالای ساخته شده در تاریخ تهیه گزارش;

P بررسی فرایند تولید هر محصول;

P بررسی فرمول ساخت هر محصول;

P کنترل عوامل تولید از جمله تعداد کارکنان، تعداد شیفت کاری، تعداد دستگاه ها و ماشین آلات فعال، قبوض آب و برق و گاز، تعداد کارگاهها و سایر عوامل موثر بر تولید;

P ظرفیت اسمی مندرج در مجوزهای صادره از طرف مراجع ذیربط از جمله پروانه بهره برداری، گواهی فعالیت و غیره.

P بهای فروش هر واحد کالای تولیدی برآوردی می بایست براساس بهای روز آن تعیین شود که از نتیجه حاصلضرب مقدار تولید برآوردی در بهای فروش به دست آمده مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده مشخص می گردد.

12- چنانچه طبق اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی یا واسطه احراز گردد مودی قسمتی از خرید کالا و خدمات و تولیدات خود را به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی صادر نموده است، صادرات مذکور مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود.

13- در مواردی که هیچگونه دفاتر و اسناد و مدارکی جهت رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده پیمانکاران و سایر فعالان بخش خدماتی واصل نشده باشد و همچنین در مواردی که اطلاعات واصله صرفا محدود به قبوض واریزی مالیاتهای تکلیفی توسط کارفرمایان باشد، مأموران مالیاتی مکلفند با استعلام از اداره امور مالیاتی عملکرد مالیاتهای مستقیم یا کارفرمایان، براساس کل دریافتی یا درآمد ابرازی در اظهارنامه تسلیمی یا درآمد قطعی شده مودی (قبل از هرگونه اعمال ضریب یا معافیت مالیاتی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه های بعدی آن و در صورت امکان به تفکیک درآمد ناشی از صادرات خدمات به خارج از کشور، خدمات معاف موضوع بندهای 9، 11، 12 و 14 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده و خدمات مشمول مالیات)، مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده (میزان کل دریافتی پیمانکار) را تعیین و با مستند قرار دادن اطلاعات فوق الذکر و براساس این دستورالعمل، نسبت به مطالبه مالیات و عوارض و جرائم متعلق اقدام نمایند.

لازم به ذکر است در مواردی که احراز شود مالیاتهای مکسوره توسط کارفرمایان از مأخذ کل صورت وضعیت (اعم از کالا و ارائه خدمات) می باشد، در این صورت مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده (میزان کل دریافتی پیمانکار) از طریق فرمول (میزان کل دریافتی = کل مبلغ مالیات مکسوره ÷ نرخ ماده 104 ق.م.م) تعیین می گردد. در غیر این صورت (چنانچه مالیات مکسوره صرفا از مأخذ خدمات محاسبه گردیده) می بایست بر اساس مفاد صدر این بند اقدام لازم به عمل آورده شود.

14- در مواردی که دفاتر و هیچگونه اسناد و مدارکی جهت رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده مودیان به دست نیامده باشد، مأموران مالیاتی مکلفند به شرح زیر اقدام نمایند:

14-1- انجام تحقیقات کامل و جامع از محل فعالیت و نوع فعالیت مودی از طریق:

14-1-1- مراجعه به محل فعالیت مودیان;

14-1-2- بازرسی، پرسش و مشاهده کلیه قسمت های محل فعالیت مودی;

14-1-3- مشاهده و نمونه گیری از میزان فروش کالا و ارائه خدمات;

14-2- اخذ اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات اشخاص ثالث از جمله بانکهای اطلاعاتی، ذیحسابی ها و...

14-3- استعلام میزان خرید و فروش کالا و خدمات مشمول و معاف به تفکیک اعم از ابرازی در اظهارنامه تسلیمی یا اطلاعاتی های واصله یا برآوردهای به عمل آمده توسط اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده عملکرد مالیاتهای مستقیم مودی که در نهایت منجر به قطعیت پرونده شده است.

15- در مورد آن بخش از مستندات فروش یا خرید کالا و خدمات که مالیات و عوارض ارزش افزوده آن مورد مطالبه قرار گرفته، چنانچه احراز شود مودی در موقع خرید کالا و خدمات مشمول و به استناد صورتحسابهای صادره توسط مودیان مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده و همچنین اطلاعات واصله از سایر مراجع از جمله گمرک و غیره، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداخت نموده، مالیات و عوارض مذکور با رعایت سایر شرایط به عنوان اعتبار مالیاتی مودی موصوف قابل پذیرش خواهد بود.

ادارات امور مالیاتی مکلفند در موارد پیش بینی شده در این دستورالعمل، با واحدهای مالیاتی مربوط همکار لازم را به عمل آورند.

16- ادارات امور مالیاتی مکلفند در تنظیم گزارش رسیدگی موضوع این دستورالعمل از فرم "گزارش رسیدگی به عملکرد مودیان مالیات بر ارزش افزوده" استفاده نمایند.

تذکر: در مواردی که نحوه رسیدگی و تعیین مالیات و عوارض ارزش افزوده مودیان براساس تفاهم نامه منعقدہ با سازمان امور مالیاتی کشور مورد توافق قرار گرفته است، کلیه بندهای تفاهم نامه مزبور برای دورہ یا دورہ های مالیاتی مورد توافق مناط اعتبار خواهد بود.

مسئولیت اجرای صحیح و جامع این دستورالعمل بر عہدہ روسای محترم امور مالیاتی بوده و مسئولیت نظارت بر حسن اجرای آن بر عہدہ روسای امور مالیاتی محترم شهر و استان تهران و مدیران کل محترم ذیربط و دادستانی انتظامی مالیاتی می باشد.

علی عسکری
رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب