

بخشنامه شماره : ۵۱۹۵۷ / ۲۰۰ / د

تاریخ : ۱۴۰۴ / ۰۷ / ۱۵

موضوع : نحوه رسیدگی در اجرای ماده ۲۳۸ و مراحل
دادرسی نسبت به موارد اعتراض مؤدی در خصوص
اوراق تشخیص مالیات ناشی از حسابرسی سیستمی

با توجه به اینکه به موجب بند (الف) ماده ۲۹ آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب تیرماه ۱۳۹۴ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن سازمان امور مالیاتی کشور می بایست بر اساس معیارها و شاخص های تعیین شده اظهار نامه های مالیاتی را برای حسابرسی انتخاب و چنانچه حسب اطلاعات اقتصادی کسب شده در رابطه با مودیان تعیین درآمد مشمول مالیات و مالیات امکان پذیر باشد، نسبت به حسابرسی سیستمی اظهارنامه اقدام و گزارش و برگ تشخیص مربوطه را بصورت سیستمی صادر نماید؛ فلذا به منظور اتخاذ رویه واحد و رفع ابهامات موجود در رسیدگی مجدد در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم و همچنین رسیدگی در مراحل دادرسی

مالیاتی موضوع ق.م.م نسبت به موارد اعتراضی مودی در خصوص اوراق
تشخیص مالیات ناشی از حسابرسی سیستمی مقرر می‌دارد :

الف (ارقام درآمدي :

۱ - چنانچه مودی نسبت به ارقام درآمدي مبنای صدور برگ تشخیص مالیات
معتراض باشد به شرح ذیل مورد رسیدگی مجدد قرار گیرد :

۱ - ۱ - در حالتی که درآمد/فروش محاسبه شده در گزارش رسیدگی سیستمی
با درآمد/فروش ابرازی مودی در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی مطابقت داشته
لیکن مودی ادعا میکند تمام یا برخی از درآمدهای مذکور معاف از پرداخت
مالیات و یا مشمول مالیات با نرخ صفر و یا از جمله درآمدهایی است که مالیات
آن با نرخ مقطوع محاسبه و یا درآمدهای غیر مشمول مالیات (مانند سود
سهام سود افزایش ارزش سرمایه‌گذاری تجدید ارزیابی دارایی های ثابت)
می‌باشد، در این حالت مسئول / مسئولان مربوط در اجرای ماده ۲۳۸ قانون
مذکور و یا هیات‌های حل مالیاتی حسب مقررات مربوط از جمله ماده ۲۲۹
قانون فوق با اخذ دفاتر یا اسناد یا مدارک مربوطه، حسب مورد نسبت به
موضوع اعتراض رسیدگی و در صورت احراز واقعیت امر با رعایت مقررات

مربوط به نحوه اعمال معافیت‌ها و نرخ صفر مالیاتی و مقررات مربوط به درآمدهای با نرخ مالیاتی مقطوع از جمله مواد ۵۹، ۱۴۳، ۱۰۵، ۱۰۶ و انطباق هزینه‌های مربوط به این درآمدها با مفاد تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون اقدام مقتضی به عمل آورند.

۱- ۲- در حالتی که درآمد / فروش محاسبه شده در گزارش رسیدگی سیستمی از درآمد / فروش ابرازی مودی در اظهارنامه تسلیمی بیشتر باشد و مودی نسبت به مبالغ اضافه شده به درآمد / فروش معترض باشد، در این موارد مسئول مسئولان مربوط در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مورد نظر و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی حسب مقررات مربوط از جمله ماده ۲۲۹ قانون موصوف با اخذ دفاتر یا اسناد یا مدارک مربوطه و با رعایت مفاد بند ۱ و بند (۲ - ۲) ماده ۴۴ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون و دستورالعمل مربوطه و در مواردی که مبنای محاسبه درآمد فروش اطلاعات تراکنش‌های بانکی مودی بوده است با رعایت بخشنامه‌های صادره در این خصوص بالاخص دستورالعمل نحوه بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش‌های بانکی به شماره ۲۰۰/۹۹/۱۶ مورخ ۱۳۹۹/۱/۳۱ نسبت به موارد اعتراضی مودی رسیدگی و پس از احراز واقعیت امر حسب مورد نسبت به رد تعدیل یا تایید میانی محاسبه درآمد فروش اقدام نمایند.



تذکر ۱: در بررسی اعتراض مودی نسبت به درآمد فروش محاسبه شده در حسابرسی سیستمی، مشاهده فرم قواعد و محاسبات رسیدگی سیستمی اطلاعات واصله از جمله اطلاعات بارگذاری شده در سامانه‌های مالیاتی شامل سامانه مودیان سامانه مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر، سامانه ستاره سامانه مجد مربوط به اطلاعات حساب‌های بانکی و سایر سامانه‌ها از قبیل سامانه جامع تجارت ایران و سامانه ثبت الکترونیکی معاملات نفتی (ثامن) و بارنامه‌ها و.... مورد بررسی و بازنگری قرار گیرد.

تذکر ۲: در اجرای این بند چنانچه رسیدگی مراجع مذکور منجر به درآمد فروش بیشتر از مبلغ محاسبه شده در گزارش رسیدگی سیستمی مستند به اسناد و مدارک مثبت گردد، صرفاً تا میزان فروش درآمد محاسبه شده ناشی از حسابرسی سیستمی حق اظهار نظر دارند و نسبت به مازاد درآمد مازاد حسب مقررات مواد ۱۵۶ و ۲۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم می‌بایست نسبت به صدور برگ تشخیص مالیات متمم اقدام نمود.

تذکر ۳: در اجرای بندهای ۱۱ و ۲۱ فوق چنانچه احراز شود محاسبه درآمد فروش در گزارش رسیدگی سیستمی ناشی از اشتباه محاسبه می‌باشد مسئول مسئولین مربوط وفق مقررات ماده ۳۰ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون حسب مورد اقدام می‌نماید. در این خصوص معاونت فناوری‌های مالیاتی با همکاری

دفتر حسابرسی سیستمی و مدیریت ریسک باید امکان صدور برگ تشخیص
اصلاحی بصورت سیستمی را برای مسئولین ذیربط فراهم آورد.

ب) اقلام هزینه ای یا کاهنده درآمد مشمول مالیات :

۱ - چنانچه مودی نسبت به بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته مرتبط با
درآمد فروش محاسبه شده در گزارش رسیدگی سیستمی اعم از ابرازی یا
محاسبه شده اعتراض دارد مسئول مربوط در اجرای ماده ۲۳۸ قانون
مالیات‌های مستقیم و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی حسب مقررات مربوط از
جمله ماده ۲۲۹ قانون با اخذ دفاتر یا استاد یا مدارک مربوطه و با رعایت
بندهای ۱ و ۱۲ ماده ۴۴ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون و دستورالعمل مربوطه
و عنداللزوم مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات قانون
مالیات‌های مستقیم و سایر مقررات مرتبط با چگونگی پذیرش هزینه‌های
ابرازی (از جمله مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ و مواد ۱۳۸ و ۱۴۳ مکرر و) نسبت به
موارد اعتراضی مودی رسیدگی و پس از احراز واقعیت امر حسب مورد
نسبت به پذیرش بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته ابرازی در
اظهارنامه تسلیمی مطابق مقررات یا افزایش بهای تمام شده کالا و خدمات
فروش رفته در برگ گزارش رسیدگی سیستمی در حدود اسناد و مدارک ارائه
و رسیدگی شده موثر در محاسبات و حداکثر تا مبلغ بهای تمام شده ابرازی

مودی در اظهارنامه تسلیمی مطابق مقررات مرتبط با درآمد فروش کالا و خدمات مربوطه اقدام می نماید.

تذکر ۴: در اجرای این بند در مواردی که در نتیجه رسیدگیهای سیستمی درآمد فروش محاسبه شده در گزارش رسیدگی سیستمی از درآمد فروش ابرازی مودی در اظهارنامه تسلیمی بیشتر باشد و عدم ابراز بهای تمام شده و هزینه های مرتبط با درآمد اضافه شده در اظهارنامه تسلیمی احراز شود مبلغ بهای تمام شده و هزینه مربوط به درآمد اضافه شده با رعایت مفاد بند ۴ ماده ۴۴ آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم، متناسب با نسبت سود فعالیت مشاغل مشابه در سامانه های عملیاتی سازمان و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط، حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل با تایید رئیس کل سازمان تعیین می شود از مآخذ درآمد اضافه شده مورد تایید در رسیدگی در اجرای ماده ۲۳۸ و هیات های حل اختلاف مالیاتی در هزینه ها و بهای تمام شده و محاسبه درآمد مشمول مالیات قابل احتساب خواهد بود.

۲ - چنانچه مودی نسبت به سایر هزینه‌های مرتبط با درآمد فروش محاسبه شده در گزارش حسابرسی سیستمی اعم از ابرازی یا محاسبه شده شامل هزینه‌های حقوق و دستمزد هزینه‌های عمومی اداری و فروش هزینه‌های مالی و سایر هزینه‌ها معترض می‌باشد مسئول مسئولان مربوط در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی حسب مقررات مربوط از جمله ماده ۲۲۹ قانون با اخذ دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه با رعایت مفاد بندهای ۱ و ۳۲ ماده ۴۴ آئین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون و دستورالعمل مربوطه و عنداللزوم مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین مرتبط با چگونگی پذیرش هزینه‌های ابرازی از جمله ماده ۱۳۸ مکرر، ماده ۱۴۳ مکرر و نسبت به موارد اعتراضی مودی رسیدگی و در صورت احراز واقعیت امر حسب مورد نسبت به پذیرش هزینه‌های ابرازی در اظهارنامه تسلیمی مطابق مقررات یا افزایش مبلغ هزینه‌های محاسبه شده در برگ گزارش رسیدگی سیستمی در حدود اسناد و مدارک ارائه و رسیدگی شده موثر در محاسبات و حداکثر تا مبلغ هزینه‌های ابرازی مودی در اظهارنامه تسلیمی مطابق مقررات مرتبط با درآمد فروش کالا و خدمات مربوطه اقدام می‌نماید.

تذکر ۵: در بررسی اعتراض مودی نسبت به بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته و سایر هزینه‌های محاسبه شده در حسابرسی سیستمی اطلاعات واصله از جمله اطلاعات بارگذاری شده در سامانه‌های مالیاتی شامل سامانه مودیان سامانه مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر، سامانه بارنامه‌ها یا سایر سامانه‌ها از قبیل سامانه جامع تجارت ایران و سامانه ثبت الکترونیکی معاملات نفتی (ثامن) مورد بررسی و بازنگری قرار گیرد.

تذکر ۶: چنانچه بخشی از هزینه‌های ابرازی در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی مطابق مقررات ناشی از محاسبه هزینه‌ها طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری از جمله زبان ناشی از کاهش ارزش موجودی‌ها زبان تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی و موارد مشابه دیگر و یا از جمله هزینه‌های انجام شده در اجرای قسمت اخیر مواد ۱۴۷، ۱۳۷ و ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم باشد لیکن در گزارش حسابرسی سیستمی مورد پذیرش واقع نشده باشد نیز حسب رویه اعلام شده در بندهای مذکور مورد رسیدگی مجدد واقع و در صورت احراز با رعایت مقررات مربوط در محاسبه منظور می‌شود.

ج) کتمان درآمد فروش کتمان فعالیت و یا ابراز و هزینه های غیر واقعی

۱ - چنانچه درآمد فروش محاسبه شده در گزارش رسیدگی سیستمی بیشتر از درآمد فروش ابرازی مودی در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی مطابق با مقررات باشد و درآمد فروش مذکور مورد قبول مودی واقع یا در رسیدگی مجدد تایید شود لیکن مودی نسبت به عدم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته و سایر هزینه های مرتبط با درآمد فروش مذکور معترض باشد مسئول مربوط در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم و هیات های حل اختلاف مالیاتی حسب مقررات مربوط از جمله ماده ۲۲۹ قانون با اخذ دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه و با رعایت مفاد بند ۴ ماده ۴۴ آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم و دستور العمل مربوطه نسبت به موارد اعتراضی مودی رسیدگی و پس از احراز واقعیت امر حسب مورد نسبت به محاسبه یا عدم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته با سایر هزینه های مرتبط با درآمد فروش کتمان شده اقدام می نمایند.

تذکر ۷: در بررسی اعتراض مودی نسبت به درآمد / فروش کتمان شده محاسبه شده در حسابرسی سیستمی اطلاعات واصله از جمله اطلاعات بارگذاری شده در سامانه های مالیاتی شامل سامانه مودیان، سامانه مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر سامانه بارنامه ها سامانه ستاره سامانه مجد و یا سایر سامانه ها از قبیل سامانه



جامع تجارت ایران و سامانه ثبت الکترونیکی معاملات نفتی (ثامن) مورد
بررسی و بازنگری قرار گیرد.

تذکر ۸: در اجرای این بند چنانچه نتیجه رسیدگی مجدد حاکی از عدم
محاسبه و پذیرش بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته یا سایر هزینه‌های
مرتبط با درآمد / فروش کتمان شده در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی از طرف
مودی باشد سهم بهای تمام شده و سایر هزینه‌های مرتبط با درآمد/فروش
کتمان شده که قبلاً در گزارش حسابرسی سیستمی با اظهارنامه مالیاتی
تسلیمی محاسبه نشده است مطابق بامفاد بند ۱۲ و ۴ ماده ۴۴ آئین‌نامه
اجرائی ماده ۲۱۹ قانون در صورتی که از طریق اسناد و مدارک ارائه شده
توسط مودی یا اسناد و مدارک بدست آمده با سایر روشهای حسابرسی امکان
تعیین بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته یا سایر هزینه‌های مرتبط با
درآمد فروش کتمان شده مقدور نباشد حسب مورد از نسبت سود ناویژه یا
نسبت فعالیت (سود ویژه) ابرازی، مودی مشاغل مشابه یا نسبتی که توسط
سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ می‌شود جهت محاسبه و تعیین بهای تمام
شده کالا و خدمات فروش رفته با سایر هزینه‌های مرتبط با درآمد/فروش
کتمان شده استفاده می‌گردد.

تذکر ۹: در اجرای این بند چنانچه پس از رسیدگی مجدد در اجرای ماده ۲۳۸ قانون و پذیرش نتیجه رسیدگی مجدد توسط مودی یا در نتیجه رای قطعی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی احراز گردد درآمد / فروش محاسبه شده در گزارش حسابرسی سیستمی مازاد بر مبلغ ابرازی مودی در اظهارنامه تسلیمی مطابق مقررات ناشی از کتمان درآمد / فروش مستند به اسناد و مدارک مثبت در اظهارنامه مالیاتی بوده است یا در رسیدگی مجدد به هزینه‌های ابرازی مودی احراز گردد بخشی از هزینه‌های پذیرفته نشده در گزارش حسابرسی سیستمی ناشی از انعکاس و ثبت هزینه‌های غیر واقعی بوده است در این موارد مالیات متعلق به درآمد مشمول مالیات ناشی از درآمد / فروش کتمان شده یا هزینه‌های غیر واقعی حسب مورد مشمول جریمه غیر قابل بخشش موضوع ماده ۱۹۲ قانون می‌شود.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان
(د) سایر موارد :

- ۱- در مواردی که درآمد/فروش و هزینه‌های مودی در گزارش حسابرسی سیستمی به ترتیب بیشتر یا کمتر از درآمد/فروش و هزینه‌های ابرازی مودی در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی مطابق مقررات باشد و مودی به همه موارد مذکور معترض باشد مسئول مربوط در اجرای ماده ۲۳۸ قانون و یا هیاتهای

حل اختلاف مالیاتی مطابق مفاد بخش (الف)، (ب) و (ج) این دستور العمل
اقدام می نماید.

به منظور رعایت شرایط اقتصادی و تکریم مودیان محترم مالیاتی و جلوگیری
از برخی از اعتراضات ناشی از عدم تناسب نسبت های سود فعالیت با فعالیت
مودی، در مواردی که در رسیدگی مجدد یا دادرسی مالیاتی برای محاسبه
بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته یا سایر هزینه ها از نسبت فعالیت
تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور استفاده می شود، می بایست
حسب مقررات آئین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم و
واقعیت امر و ماهیت موضوع فعالیت مودی اقدام گردد.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

سید محمدهادی سبحانیان

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

