



## رئیس کل

## دستور العمل

الف	ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده	۹۱	
-----	-------------------------------------	----	--

مخاطبین	رئوسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم امور مالیاتی استان‌ها مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیر کل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ
موضوع	دستور العمل تشخیص مالیات و عوارض از طریق علی‌الرأس موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده

در اجرای قسمت اخیر ماده ۲۶ 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 دوره‌های مالیاتی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده به صورت علی‌الرأس، بر اساس این دستورالعمل می‌بایست اقدام لازم بعمل آید.

#### الف- مواردی که تشخیص مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق علی‌الرأس صورت می‌گیرد:

- ۱- عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی در مواعید مقرر در دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده موجب تشخیص مالیات و عوارض ارزش افزوده به روش علی‌الرأس خواهد شد.
- ۲- چنانچه طبق دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده از سوی مؤدی (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 می‌بایست توسط مأمور مالیاتی یا مسئول گروه رسیدگی کننده کتباً 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 امکان‌پذیر خواهد بود.

#### ب- مواردی که موجب تشخیص مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق علی‌الرأس نمی‌شود:

- ۱- ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد در مواعید مقرر در دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده:



## رئیس گل

- ۲- صرف عدم قبول دفاتر (رد دفاتر) در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۹۷) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، موجب تشخیص علی‌الرأس نخواهد بود و در صورت مشاهده موارد مغایر با قانون و مقررات می‌بایست بر اساس بند (۲) قسمت (الف) این دستورالعمل اقدام گردد؛
- ۳- عدم ثبت نام و یا ثبت نام در خارج از موعد مقرر؛
- ۴- عدم تسلیم اظهارنامه و یا تسلیم خارج از موعد مقرر قانونی.

### ج- مآخذ و قرائن مالیاتی به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- عرضه (فروش) کالاها و ارائه خدمات؛
- ۲- خرید داخلی و خارجی (واردات) کالا و خدمات؛
- ۳- میزان تولید کالا و ارائه خدمات؛
- ۴- سایر عوامل.

### د- نحوه رسیدگی و تعیین مآخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق علی‌الرأس:

- ۱- در مواردی که اسناد و مدارک فروش ارائه نگردد و یا بر اساس مستندات خرید واصله، امکان تعیین بهای روز کالا یا خدمت نباشد، در اینصورت می‌بایست طبق مستندات خرید (داخلی یا خارجی) هر دوره و یا یک سال شمسی با استفاده از فرمول 
$$\text{مبلغ فروش} = \frac{\text{مبلغ خرید} \times 100}{100 - (\text{میزان تخفیف و تخفیف‌ها})}$$
 و با توجه به عدد ضرایب پیش‌بینی شده برای هر فعالیت در جدول ضرایب سال مربوط (موضوع ماده ۱۵۴ ق.م.م)، حسب مورد پس از تعیین مآخذ 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 مؤدی می‌بایست مآخذ مشمول مالیات هر دوره محاسبه و نسبت به مطالبه مالیات و عوارض و جرائم متعلق اقدام گردد.
- ۲- 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 علی‌الرأس مطالبه نگردیده، در خصوص اسناد و مدارک خرید می‌بایست طبق بند (۱) قسمت (د) این دستورالعمل و در خصوص اسناد و مدارک فروش بر اساس مبلغ فروش نسبت به تعیین و مطالبه مالیات و عوارض و جرائم متعلق به دوره مربوط اقدام شود.
- ۳- 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 دوره‌های قبل بوده و مالیات و عوارض مربوط به خریدهای مزبور، قبلاً به صورت



## رئیس کل

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 التقات فروش های مذکور و جرائم متعلق وفق مقررات اقدام شود.

۴- در خصوص 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 (۱) قسمت (د) این دستورالعمل موضوعیت نخواهد داشت.

۵- 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، بر اساس **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.

۶- در خصوص 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 بر اساس 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 (۱) قسمت (د) این دستورالعمل اقدام شود. بنابراین مطالبه مالیات و عوارض برای خریدهای موصوف که اسناد و مدارک فروش آنها واصل گردیده، بر اساس بند (۱) قسمت (د) این دستورالعمل **در دوره مربوط** موضوعیت نخواهد داشت.

۷- 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 بر اساس 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 (۱) قسمت (د) این دستورالعمل اقدام شود.

۸- چنانچه اطلاعات واصله اعم از خرید و فروش کالا و خدمات به شکل سالانه و قابل تفکیک به دوره های مالیاتی موضوع ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد، تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش



## رئیس کل

افزوده و تشخیص مالیات و عوارض متعلق با توجه به اطلاعات مکتسبه، بر اساس مفاد این دستورالعمل برای هر دوره صورت خواهد پذیرفت. در صورتی که اطلاعات مذکور قابل تفکیک به دوره‌های مالیاتی نباشد، می‌بایست اطلاعات یاد شده به نسبت دوره‌های فعال سالانه تقسیم و متناسب با دوره‌هایی که مؤدی مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده مالیات و عوارض ارزش افزوده تشخیص و مطالبه شود.

۹- 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 می‌باشد، بدیهی است در مواردی که طبق اسناد و مدارک مثبتة احراز گردد هزینه‌های دیگری از جمله هزینه حمل و نقل از گمرک به مقصد صاحب کالا و یا شخص دیگری به حساب صاحب کالا صورت پذیرفته باشد، هزینه‌های مزبور می‌بایست در قیمت تمام شده کالای وارداتی منظور و براساس مفاد این دستورالعمل حسب مورد اقدام لازم به عمل آورده شود.

۱۰- در مواردی که مؤدی علی‌رغم 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 و 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 علی‌الرأس به شرح زیر تعیین می‌گردد:

**الف-** چنانچه عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک، مربوط به **خرید کالا و یا مواد اولیه‌ای** باشد که در فرآیند فعالیت مؤدی منتج به فروش کالای خریداری شده و یا کالای تولیدی گردیده و طبق اسناد و مدارک مثبتة احراز شود به حساب **قیمت تمام شده کالای فروش رفته** منظور شده، لیکن **فروش آن ابراز نگریدیده** است، در اینگونه موارد می‌بایست طبق مفاد بند (۱) قسمت (د) این دستورالعمل و وفق مقررات قانونی اقدام لازم به عمل آید.

**ب-** چنانچه اسناد و مدارک واصله مربوط به خرید کالا و خدماتی باشد که مؤدی ضمن عدم ارائه آن اسناد و مدارک، از ثبت آنها در دفاتر به هر دلیل خودداری کرده، می‌بایست 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 بطوریکه مؤدی 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، می‌بایست بر اساس 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.



## رئیس کل

۱۱- برای تعیین مآخذ 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 مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده خودداری نموده‌اند ابتدا می‌بایست مقدار تولید هر محصول به شرح ذیل برآورد شود:

### برآورد مقدار تولید:

- ✓ بررسی مصرف واقعی مواد اولیه؛
- ✓ استعلام از واحد رسیدگی به پرونده عملکرد مالیات‌های مستقیم مؤدی؛
- ✓ بررسی انبار مواد اولیه و انبار کالای تولیدی از حیث میزان موجودی و نوع مواد اولیه و کالای ساخته شده در تاریخ تهیه گزارش؛
- ✓ بررسی فرآیند تولید هر محصول؛
- ✓ بررسی فرمول ساخت هر محصول؛
- ✓ کنترل عوامل تولید از جمله تعداد کارکنان، تعداد شیفت کاری، تعداد دستگاه‌ها و ماشین آلات فعال، قبوض آب و برق و گاز، تعداد کارگاه‌ها و سایر عوامل موثر بر تولید؛
- ✓ ظرفیت اسمی مندرج در مجوزهای صادره از طرف مراجع ذیربط از جمله پروانه بهره‌برداری، گواهی فعالیت و غیره.
- ✓ **بهای فروش** هر واحد کالای تولیدی برآوردی می‌بایست بر اساس بهای روز آن تعیین شود که از نتیجه حاصل ضرب مقدار تولید برآوردی در بهای فروش به دست آمده مآخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده مشخص می‌گردد.

۱۲- چنانچه طبق اسناد و مدارک ارائه شده توسط مؤدی یا واسطه احراز گردد مؤدی 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.

۱۳- در مواردی که هیچگونه دفاتر و اسناد و مدارکی جهت رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده **بیمانکاران و سایر فعالان بخش خدماتی** حاصل نشده باشد و همچنین در مواردی که اطلاعات واسطه صرفاً محدود به قبوض و ریزهای 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 مؤدی (قبل از هرگونه اعمال ضریب یا معافیت مالیاتی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن و در صورت امکان به تفکیک درآمد ناشی از



## رئیس کل

صادرات خدمات به خارج از کشور، خدمات معاف موضوع بندهای ۹، ۱۱، ۱۲ و ۱۴ ماده ۱۲ 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 =  $\frac{\text{کل مبلغ مالیات مکسوره}}{\text{رخ ماده ۱۰۳ ق.م.م}}$ ) تعیین می گردد. در غیر اینصورت (چنانچه مالیات مکسوره صرفاً از مأخذ خدمات محاسبه گردیده) می بایست بر اساس مفاد صدر این بند اقدام لازم بعمل آورده شود.

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

۱۴-۱- انجام تحقیقات کامل و جامع از محل فعالیت و نوع فعالیت مؤدی از طریق:

۱-۱-۱- مراجعه به محل فعالیت مؤدیان؛

۱-۱-۲- بازرسی، پرسش و مشاهده کلیه قسمت‌های محل فعالیت مؤدی؛

۱-۱-۳- مشاهده و نمونه‌گیری از میزان فروش کالا و ارائه خدمات؛

۱۴-۲- اخذ اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات از اشخاص ثالث از جمله بانک‌های اطلاعاتی، ذی‌حسابی‌ها و...

۱۴-۳- استعلام میزان خرید و فروش کالا و خدمات مشمول و معاف به تفکیک اعم از ابرازی در اظهارنامه تسلیمی یا اطلاعیه‌های واصله یا برآوردهای به عمل آمده توسط اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده عملکرد مالیات‌های مستقیم مؤدی که در نهایت منجر به قطعیت پرونده شده است.

۱۵- 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 مؤدی در موقع خرید کالا و خدمات مشمول و به استناد صورتحساب‌های صادره توسط مؤدیان 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 مؤدی موصوف قابل پذیرش خواهد بود.

ادارات امور مالیاتی مکلفند در موارد پیش‌بینی شده در این دستورالعمل، با واحدهای مالیاتی مربوط

شماره: ۱۲۵۲۹  
تاریخ: ۹۱/۷/۱۸  
بیت

# رئیس کل

همکاری لازم را به عمل آورند.  
۱۶- ادارات امور مالیاتی مکلفند در تنظیم گزارش رسیدگی موضوع این دستورالعمل از فرم "گزارش رسیدگی به عملکرد مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده" استفاده نمایند.  
تذکره: در مواردی که نحوه رسیدگی و تعیین مالیات و عوارض ارزش افزوده مؤدیان بر اساس تفاهم نامه منعقد شده با سازمان امور مالیاتی کشور مورد توافق قرار گرفته است، کلیه بندهای تفاهم نامه های مزبور برای دوره یا دوره های مالیاتی مورد توافق مناط اعتبار خواهد بود.  
مسئولیت اجرای صحیح و جامع این دستورالعمل بر عهده رؤسای محترم امور مالیاتی بوده و مسئولیت نظارت بر حسن اجرای آن بر عهده رؤسای امور مالیاتی محترم شهر و استان تهران و مدیران کل محترم ذیربط و دادستانی انتظامی مالیاتی می باشد. ۱۱-۱۳/

  
علی عسکری

مرجع پاسخگویی: دفتر رسیدگی و استرداد معاضات مالیات بر ارزش افزوده تلفن ۰۲۱ - ۸۳۳۷۱۰۱۳		دامنه کاربرد: ۱- داخلی: <input checked="" type="checkbox"/> ۲- خارجی: <input checked="" type="checkbox"/>	
نحوه ابلاغ: فیزیکی	مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	تاریخ اجراء: ۱۳۸۷/۷/۱	بخشنامه های منسوخ: کلیه بخشنامه ها و دستورالعمل های معیار
رونوشت: - قائم مقام محترم رئیس کل برای اطلاع. - معاونین محترم سازمان برای اطلاع. - مشاورین محترم سازمان برای اطلاع. - شورای عالی مالیاتی برای اطلاع. - دادستانی انتظامی مالیاتی برای اطلاع. - هیات عالی انتظامی مالیاتی برای اطلاع. - دبیرخانه هیات ۲۵۱ مکرر برای اطلاع. - دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها برای درج در بانک اطلاعاتی. - دفتر رئیس کل برای اطلاع. - دفتر نظارت و بازرسی برای اطلاع. - دفتر مرکزی حراست برای اطلاع.			

فرم اظهار نظر نسبت به دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده در رسیدگی به عملکرد مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده  
موضوع دستورالعمل تشخیصی مالیات و عوارض از طریق علی الرأس "قسمت اخیر ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده"

اداره کل امور مالیاتی: ..... اداره امور مالیاتی: ..... گروه مالیاتی: ..... واحد مالیاتی: .....				
نام مؤدی	شماره ثبت/ شناسنامه	محل ثبت/ صدور	تاریخ ثبت/ صدور	شناسه ملی/ شماره ملی
شماره اقتصادی	نوع شخصیت		نوع مالکیت	تابعیت
	حقیقی <input type="checkbox"/> حقوقی <input type="checkbox"/>			
موضوع فعالیت: .....				
اقامتگاه قانونی: .....				
نشانی: .....				
نشانی محل فعالیت اصلی یا کارخانه: .....				
رئیس گروه مالیاتی محترم .....				
در اجرای جزء ۲ بند الف دستورالعمل تشخیص مالیات و عوارض از طریق علی الرأس موضوع قسمت اخیر ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده، بنا به دلایل و مستندات زیر تعیین مآخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده بر اساس دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده از سوی مؤدی امکان پذیر نمی باشد.				
۱- .....				
۲- .....				
۳- .....				
۴- .....				
۵- .....				
۶- .....				
۷- .....				
۸- .....				
۹- .....				
۱۰- .....				
نام و نام خانوادگی مهر و امضاء مأمور مالیاتی / مسئول گروه رسیدگی کننده				
۱- طبق بررسی های به عمل آمده دلایل و مستندات ارائه شده از سوی مأمور مالیاتی / مسئول گروه رسیدگی کننده مورد تأیید نمی باشد. <input type="checkbox"/>				
۲- رئیس امور مالیاتی محترم ..... طبق بررسی های به عمل آمده دلایل و مستندات ارائه شده از سوی مأمور مالیاتی / مسئول گروه رسیدگی کننده مورد تأیید می باشد. <input type="checkbox"/> مراتب جهت اظهار نظر ابفاد می گردد.				
نام و نام خانوادگی مهر و امضای رئیس گروه مالیاتی				
با توجه به دلایل و مستندات فوق الذکر تعیین مآخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات و عوارض متعلق مؤدی موصوف به روش علی الرأس مورد تأیید می باشد <input type="checkbox"/> نمی باشد <input type="checkbox"/>				
نام و نام خانوادگی مهر و امضای رئیس امور مالیاتی				