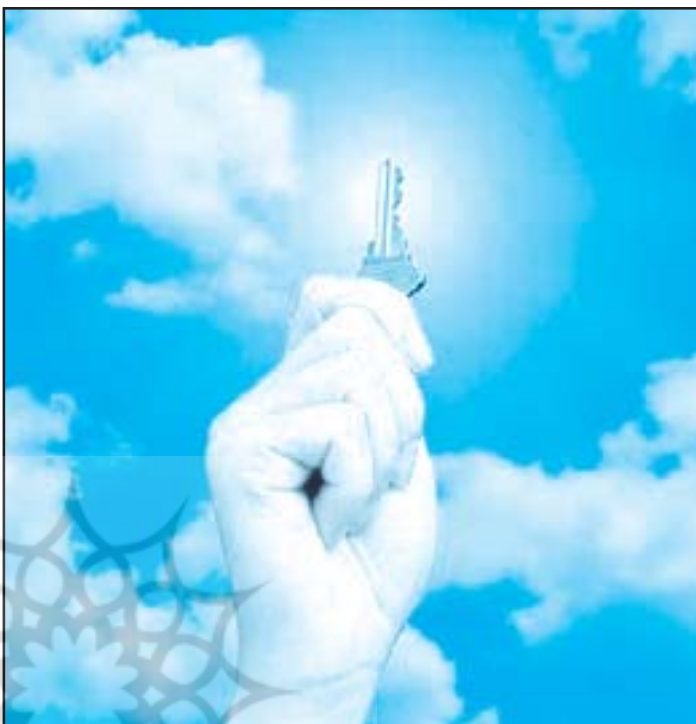


آموزش: کلید موفقیت اجرای مالیات

بر ارزش افزوده



دکتر پرویز شهریاری راد
فرهاد مشتاق صفت

- ۶- مالیات‌های دریافتی را چگونه و در چه زمانی پرداخت کنیم؟
 - ۷- آیا برای تمام نهاده‌های خود، مالیات بر ارزش افزوده پرداخت کنیم؟
 - ۸- به چه کسانی باید مالیات بر ارزش افزوده پرداخت کنیم؟
 - ۹- از کجا مطمئن شویم که فروشنده، مودی مالیات بر ارزش افزوده است؟
 - ۱۰- اگر میزان مالیات پرداختی ما بیشتر از مالیات دریافتی بود، چه اتفاقی رخ می‌دهد؟
 - ۱۱- اگر خریدار مالیات را به‌موقع نپردازد، چه باید کرد؟
 - ۱۲- در فروش مدت‌دار، مالیات بر ارزش افزوده را چگونه دریافت کنیم؟
 - ۱۳- پیمانکاری که صورت‌حساب (صورت وضعیت) خود را تحویل کارفرما داده اما وجه آن را دریافت نکرده، مالیات دوره مربوط را باید خود پرداخت کند؟
 - ۱۴- در مواردی که طرف قرارداد، خصوصاً شرکت‌ها و دستگاه‌های دولتی، در موعد مقرر مطالبات پیمانکار را پرداخت نکرده و وصول مطالبات با تاخیر مواجه است، پیمانکار باید مالیات را از جیب خود پرداخت کند؟
 - ۱۵- اظهارنامه چه وقت و چگونه باید تنظیم شود؟
 - ۱۶- حساب مالیات پرداختی و دریافتی چگونه نگهداری شود؟
- و البته بسیاری از سوالات دیگری که مودی در زمان اجرا و در عمل ممکن است با آنها مواجه شود. این در حالی است که در نظام مالیاتی سنتی،

براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده، نظام اجرایی پیش‌بینی شده مالیات بر ارزش افزوده در ایران (همانند اکثر کشورهای جهان) مبتنی بر صدور صورت‌حساب و رویه خوداظهاری است. فصل چهارم قانون تحت عنوان «وظایف و تکالیف مودیان» (مواد ۲۳-۱۸) مودیان مالیاتی را هم به صدور صورت‌حساب، درج مالیات متعلق در صورت‌حساب و وصول مالیات از خریدار (ماده ۱۹) و هم به تنظیم و تسلیم اظهارنامه هر دوره مالیاتی به سازمان امور مالیاتی کشور (ماده ۲۱)، مکلف نموده است. در همین فصل، گمرک جمهوری اسلامی ایران نیز به وصول مالیات بر ارزش افزوده از واردکنندگان کالا و واریز آن به حساب مخصوص نزد خزانه‌داری کل کشور مکلف شده است (تبصره ۱ ماده ۲۰). فقط انجام همین دو وظیفه (صدور صورت‌حساب و تسلیم اظهارنامه) تعیین شده برای مودیان، مستلزم آن است که حداقل پاسخ سئوالات ذیل برای فروشندگان و خریداران روشن باشد:

- ۱- آیا برای همه خریداران لازم است صورت‌حساب صادر شود؟
- ۲- آیا از همه خریداران باید مالیات بر ارزش افزوده دریافت شود؟
- ۳- آیا فروش هر نوع کالا و خدمات مشمول دریافت مالیات بر ارزش افزوده می‌شود؟
- ۴- اگر کالا یا خدمات مشمول و غیرمشمول همزمان فروخته شد، چگونه صورت‌حساب صادر می‌شود؟
- ۵- چه کالا یا خدماتی مشمول است و کدام نیست؟

مؤدی نقشی غیر از نگهداری حساب‌های خود و پرداخت مالیات تعیین شده توسط مأموران مالیاتی نداشته است و کلیه امور مالیات‌ستانی (شامل فرایند تشخیص درآمد، محاسبه مالیات براساس قوانین و مقررات و صدور برگ تشخیص مالیات متعلق) توسط تشکیلات مالیاتی و مأموران آن انجام می‌شده است. به همین دلیل نیز مودی در نظام مالیات‌ستانی سنتی، هیچ مسئولیت حقوقی و قانونی دیگری غیر از نگهداری دفاتر حساب قانونی (البته برخی از مشاغل از انجام این کار هم معاف هستند) و پرداخت مالیات تعیین شده خود در مهلت مقرر قانونی ندارد. اما در نظام مالیات‌ستانی مالیات بر ارزش افزوده، کلیه وظایف و مسئولیت‌های حقوقی و قانونی تشخیص، مستندسازی، وصول مالیات از مؤدی و مصرف‌کننده و در نهایت پرداخت مالیات وصول شده به تشکیلات مالیاتی، به عهده مودی مالیاتی گذاشته شده است. فعال اقتصادی مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده، دارای نقش دوگانه‌ای است: برای سازمان امور مالیاتی نقش مؤدی و برای مصرف‌کننده نقش مأمور تشکیلات مالیاتی را ایفا می‌کند. قصور در انجام صحیح، دقیق و به‌موقع تکالیف هر یک از دو نقش واگذار شده، تبعات سنگینی را در شکل جریمه‌های مالی و به دنبال آن تنبیه کیفری برای آنان به‌همراه خواهد داشت. اما از دید سازمان امور مالیاتی، با توجه به مرکزیت نقش مودی مالیات بر ارزش افزوده (فعالان اقتصادی مشمول این نظام)، عدم انجام صحیح، دقیق و به‌موقع تکالیف واگذار شده به مؤدی، به‌معنای سقوط و شکست اجرای این نظام مالیاتی خواهد بود. در نتیجه، دولت و دستگاه مالیاتی آن ضرورتاً باید انگیزه بیشتری در تجهیز مؤدی به انجام صحیح و دقیق تکالیف خود داشته باشد؛ امری که شاید به دلیل کوتاهی فاصله زمان تصویب و اجرای قانون و سایر مشکلات اجرایی، به‌رغم تلاش‌های وسیع صورت‌گرفته توسط سازمان امور مالیاتی کشور، تاکنون به‌طور کامل اجرا یا انجام نشده و ضروری است هر چه سریع‌تر تحقق پذیرد. مصاحبه‌ها و اظهارات مؤدی مالیاتی و متولیان مجامع صنفی پس از شروع اجرای مالیات بر ارزش افزوده در مهرماه سال گذشته، گواه این کمبود و ضرورت تسریع در انجام آن است.

نکته دیگری که باید مورد توجه قرار گیرد، تغییر نقش تشکیلات و مأموران مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده است. همان‌طور که ذکر شد، در نظام مالیات بر ارزش افزوده بخش اعظم مسئولیت تشخیص و وصول مالیات، یعنی وظیفه اصلی مأموران مالیاتی در نظام مالیات‌ستانی سنتی، به عهده مؤدی مالیاتی (فعالان اقتصادی) گذاشته شده و این به معنای تغییر نقش مأموران مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده است. در این نظام نقش تشکیلات و مأموران مالیاتی از مجری فعال به ناظر و کنترل‌کننده دائم و مستمر تغییر می‌یابد. دانش و ابزار مورد نیاز برای اجرای این نقش جدید، تاثیر حیاتی بر اجرای موفقیت‌آمیز این نظام مالیاتی دارد. در فصل پنجم قانون تحت عنوان «سازمان مالیات بر ارزش افزوده و وظایف و اختیارات آن» (مواد ۲۴ تا ۳۳ قانون) وظایف سازمان امور مالیاتی و مأموران آن به‌طور کلی (تشخیص، مطالبه و وصول مالیات) بیان شده، اما بدیهی است که با توجه به ماهیت نظام مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک مالیات مدرن مبتنی بر نظام خوداظهاری، رویه‌ها و تکنیک‌های انجام تکالیف مذکور، متفاوت از رویه‌ها و تکنیک‌های رایج در نظام مالیات‌ستانی سنتی است. در زیر به برخی از این ویژگی‌ها که آموزش مأموران مالیاتی را برای ایفای نقش جدید خود در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده حیاتی می‌سازد، اشاره می‌شود:

۱- هدف از اجرای رویه خوداظهاری در نظام مالیاتی، افزایش تمکین داوطلبانه مؤدی مالیاتی است. بنابراین، تشکیلات و مأموران مالیاتی موظف به پایش میزان تمکین مؤدی هستند. ترجمان اجرایی این تکلیف به معنای تدارک یک نظام آماری برای کنترل عملکرد مؤدی مالیاتی و شناسایی مؤدیانی است که تکالیف خود را انجام نمی‌دهند. به عبارت دیگر، تشکیلات و مأموران مالیاتی باید بتوانند مؤدیانی مشمولی را که ثبت‌نام نکرده‌اند، مؤدیانی را که ثبت‌نام کرده‌اند اما اظهارنامه نداده‌اند، مؤدیانی را که اظهارنامه داده‌اند، اما مالیات خود را درست تشخیص نداده‌اند، مؤدیانی را که اظهارنامه داده، مالیات خود را درست تشخیص داده اما آن را به‌موقع و یا کامل پرداخت نکرده‌اند، شناسایی کند. بیشتر این اعمال، تکالیف جدیدی است که به عهده مأموران مالیاتی گذاشته شده است. اگر آنها به دانش، تکنیک و تجهیزات لازم برای انجام آن مجهز نباشند، به‌طور طبیعی از انجام صحیح و مطلوب آن بر نخواهند آمد (طبیعی است که با توجه به ماهیت نظام سنتی مالیات‌ستانی، تشکیلات مالیاتی و مأموران آن، شاید به غیر از برخی استثناهای معدود، فاقد چنین دانش، تکنیک و تجهیزاتی حداقل در سطح مورد نیاز و مطلوب هستند). آموزش، تنها راه تجهیز نیروی انسانی به دانش و تکنیک‌های مورد نیاز است و آنچنان که از بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی کشور مستفاد می‌شود، این امر در جریان است:

۲- دوره مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، سه‌ماهه است. به‌عبارت دیگر، تشکیلات و مأموران مالیاتی برای بررسی عملکرد مؤدی این نظام مالیاتی، تشخیص مطابقت عملکرد آنان با قوانین و مقررات و وصول مالیات متعلق (تکالیف مذکور در بند ۱)، حداکثر سه‌ماهه وقت دارند. بدیهی است که در این فرصت کوتاه، رویه‌ها و تکنیک‌های مورد استفاده این مأموران برای رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مودی در فرصت یک ساله تشخیص و وصول مالیات بردرآمد در نظام سنتی، ناکارآمد و غیرقابل استفاده خواهد بود. بدین ترتیب، طبیعی است که آموزش روش‌های مختلف متناسب با این فرصت کوتاه سه‌ماهه برای رسیدگی و حساسی، از ضروریات اجرای صحیح تکالیف مأموران مالیاتی است. تدوین و به‌کارگیری این روش‌ها و تکنیک‌ها، نیازمند آموزش مستمر و مداوم برای تطبیق آنها با نیازهای روزانه این مأموران است:

۳- سازوکار استرداد اعتبار مالیاتی اضافی مؤدی (ماده ۱۷ قانون و تبصره‌های ذیل آن) در نظام مالیات بر ارزش افزوده (و جریمه‌های لحاظ شده برای سازمان امور مالیاتی در صورت عدم استرداد آن ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مودی)، علی‌الاصول راهکاری برای مساعدت به فعالان اقتصادی در ممانعت از افزایش قیمت تمام شده محصول یا خدمات آنان در بازارهای رقابتی به دلیل پرداخت مالیات مصرفی است (با توجه به این که نظام مالیات بر ارزش افزوده در حدود ۲۰۰ کشور انجام شده است، این بازارها تقریباً شامل تمام نقاط دنیاست). همین سازوکار در مورد صادرات کالا و خدمات که گمرک کشور و کارکنان آن متولی آن هستند نیز صادق است. در نتیجه، مأموران مالیاتی (اگر نخواهند سازمان متبوعشان مشمول ۲ جریمه ماهانه تاخیر در استرداد شود) باید بتوانند ظرف مدتی کمتر از سه ماه نسبت به صحت و سقم درخواست استرداد مودی اطمینان پیدا کنند تا ظرف مهلت مقرر، درخواست مؤدی را انجام داده و یا رد کنند. این کار به معنای آن است که سازمان امور مالیاتی باید (حداقل ظرف یک یا دو سال اول از شروع اجرای

این نظام مالیاتی) توان رسیدگی و حسابرسی (انواع آن از رسیدگی سطحی و ابتدایی گرفته تا حسابرسی عمیق) فعالیت‌های همه مؤدیان خواستار استرداد اضافه اعتبار مالیاتی خود را ظرف یک مدت کوتاه (حداکثر کمتر از ۳ ماه) داشته باشد. این فشار زمانی و حجمی (با توجه به تعداد کثیر اصناف و صاحبان مشاغل) نیازمند روش‌ها و تکنیک‌های جدید و خاصی است که باید به مأموران مالیاتی (و حسابرسان حقیقی و حقوقی) آموزش داده شود. ذکر این نکته ضروری است که سازوکار استرداد در نظام مالیات بر ارزش افزوده قلب سلامت و موفقیت نظام مالیات بر ارزش افزوده است. از یک سو، این راهکار سازوکار مورد استفاده مؤدیان برای کنترل و پایش میزان کارایی و تسلط تشکیلات مالیاتی و مأموران آن است و هرگونه تاخیر یا اشتباه در انجام استرداد توسط مأموران مالیاتی، موجب می‌شود تا مؤدیان متخلف نسبت به ناکارآمدی تشکیلات مالیاتی اطمینان بیشتری پیدا کنند و در نتیجه هم الزامی به انجام تکالیف خود احساس نکنند و هم به تدریج آن را به یک منفذ بزرگ برای سوءاستفاده تبدیل کنند. وقوع چنین وضعیتی به معنای شکست کامل اجرای این نظام مالیاتی و سرازیر شدن درآمد دولت (و منابع مردم و مصرف‌کنندگان) به جیب عده‌ای از مؤدیان متخلف است. از سوی دیگر، انجام به‌موقع و دقیق درخواست‌های استرداد مؤدیان موجب افزایش اطمینان بیشتر مؤدیان به کارایی نظام مالیاتی و تسلط مأموران آن به عملکرد مؤدیان و انتقال این اطمینان به مؤدیان متخلف و بالقوه متخلف نسبت به قطعی بودن کشف تخلفات آنان و در نتیجه افزایش تمکین داوطلبانه می‌شود. بنابراین، آموزش روش‌ها و تکنیک‌های جدید رسیدگی و حسابرسی خاص نظام مالیات بر ارزش افزوده به مأموران مالیاتی و صاحبان مشاغل حرفه‌ای (حسابداران و حسابرسان)، در تضمین اجرای موفق این نظام مالیاتی حیاتی است.

آموزش روش‌ها و تکنیک‌های جدید رسیدگی و حسابرسی خاص نظام مالیات بر ارزش افزوده به مأموران مالیاتی و صاحبان مشاغل حرفه‌ای (حسابداران و حسابرسان) در تضمین اجرای موفق این نظام مالیاتی حیاتی است

علاوه بر همه این‌ها، مصرف‌کنندگان، پرداخت‌کنندگان نهایی مالیات بر ارزش افزوده هستند. عدم اطلاع آنان از تکالیف، مسئولیت‌ها و حقوق خود می‌تواند از یک سو موجب سوء استفاده‌های فعالان اقتصادی و اصناف و از سوی دیگر اختلال در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده و قیمت‌گذاری‌ها به ضرر مؤدیان درستکار این نظام مالیاتی شود. بدیهی است که فعالان اقتصادی ثبت‌نام نشده در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مجاز به دریافت این مالیات از مصرف‌کننده نیستند، همان‌طور که مؤدیان ثبت‌نام شده

هم مجاز به دریافت این مالیات برای فروش کالاها و خدمات معاف از آن نیستند. یکی از راه‌های پیشگیری از بروز چنین اختلالاتی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، اطلاع‌رسانی عمومی به مصرف‌کنندگان و آشناسازی آنان با حقوق خود است.

بنابراین با توجه به مطالب فوق‌الذکر، کاملاً مشهود است که آموزش، فراگیرترین رکن و عامل اجرای مالیات بر ارزش افزوده است. ماهیت مدرن، دوره‌های کوتاه‌مدت، رویه خوداظهاری، سازوکار استرداد و کثرت تعداد مؤدیان این نظام مالیاتی در مقایسه با نظام سنتی مالیات‌ستانی، آموزش همه عوامل درگیر در اجرای آن را از کارکنان و مأموران مالیاتی گرفته تا مؤدیان، مصرف‌کنندگان، مشاغل حرفه‌ای مرتبط با آن (مثل حسابداران، حسابرسان) و کارکنان ذی‌ربط بنگاه‌ها و موسسات اقتصادی (کارکنان بخش فروش، مأموران خرید و تدارکات و حسابداری) را الزامی می‌سازد. براساس مواد ۲۷ و ۲۸ قانون استفاده از خدمات سازمان حسابرسی، لازم است تا حسابداران و حسابرسان رسمی عضو جامعه حسابداران و «مشاوران مالیاتی» در مساعدت به مؤدیان و سازمان امور مالیاتی فعال شده و تمهیدات و آمادگی لازم را برای مشارکت در امر اجرای مالیات بر ارزش افزوده از طریق آموزش نیروهای خود و سپس آموزش مؤدیان، فراهم نمایند. بدیهی است که با توجه به وسعت کار اجرای این نظام مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور (که خود مطمئناً با کمبود نیروی انسانی آموزش‌دیده در این نظام مالیاتی مواجه است) به‌تنهایی قدرت و توان انجام کار گسترده آموزش کارکنان خود، مؤدیان و مصرف‌کنندگان را حداقل در کوتاه‌مدت ندارد. بر همین اساس و در ماده ۳۵ قانون، سازمان امور مالیاتی کشور موظف شده است "طرح لازم برای توسعه، تجهیز، آموزش و تربیت کارکنان مالیاتی، آموزش و ترویج فرهنگ مالیاتی، از طریق رسانه‌ها و سازوکارهای مناسب در سطح کشور در طول یک دوره زمانی حداکثر پنج ساله را تهیه و تنظیم نماید".

اکنون با توجه به وصول بیش از حد انتظار این مالیات در اولین دوره اجرای آن (به‌رغم همه مشکلات پدید آمده)، به نظر می‌رسد دولت با اطمینان بیشتری می‌تواند بودجه و منابع پیش‌بینی شده در ماده ۳۵ قانون را به سازمان امور مالیاتی کشور برای تدوین و اجرای طرح‌های آموزشی اجرای این مالیات تخصیص دهد. سازمان امور مالیاتی کشور نیز باید به‌منظور تسریع در آموزش کارکنان خود، مؤدیان، مصرف‌کنندگان و مشاغل حرفه‌ای مرتبط با اجرای این نظام مالیاتی، شرایط مشارکت و فعالیت اشخاص حقیقی و حقوقی ذی‌صلاح و واجد شرایط را برای مشارکت در امر آموزش‌های حرفه‌ای و همگانی مورد نیاز فراهم نماید. در غیر این صورت، اجرای این نظام مالیاتی سرنوشت خوشایندی نخواهد داشت. سازمان امور مالیاتی باید به یاد داشته باشد که افزایش تعداد مؤدیان مالیاتی (خصوصاً از اصناف و مشاغل) به همان اندازه که ممکن است درآمدهای مالیاتی را افزایش دهد (و این البته با توجه به هزینه‌های وصول نیازمند تحقیق و برآورد است)، احتمال خطر خارج کردن کنترل این نظام از دست سازمان امور مالیاتی و به انحراف کشاندن آن را نیز به سرعت افزایش می‌دهد، مگر آن که شرایط و ابزار لازم برای اعمال مقتدرانه این کنترل فراهم شده باشد. آموزش، بزرگ‌ترین، مهم‌ترین و اساسی‌ترین ابزار این کنترل است.