

# بررسی جایگاه و نقش گمرک در اجرای مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup>

حسن یاسری\*

پایین بودن نسبت مالیاتی (نسبت مالیات به تولید ناخالص ملی) و سهم اندک آن در درآمد دولت زمینه اصلاح قوانین مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم را به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی به وجود آورد. لایحه تقدیمی مالیات بر ارزش افزوده<sup>۲</sup> به مجلس شورای اسلامی پیامد منطقی چنین فرآیندی است. نکته اساسی آنکه تجربه‌ای در مورد اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور وجود نداشته و آگاهی مردم از سیاست مالی جدید در سطح پایینی قرار دارد. در این مقاله ابتدا مروری بر این لایحه و قوانین امور گمرکی مربوط خواهیم داشت و سپس با توجه به رویه‌های گمرکی نظیر صادرات و واردات کالاهای همراه مسافر و تجارت چمدانی و نظایر آنها به نحوه عملکرد گمرک و چگونگی عملیات امور گمرکی در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده خواهیم پرداخت. با توجه به مشخص نبودن رابطه واحد سازمانی مالیات بر ارزش افزوده و گمرک، به تعامل و همکاری و انسجام وظایف، تبادل اطلاعات و کنترل و راهبری از سوی هر دو سازمان یادشده و تأثیر آن بر سرعت بخشیدن و کارایی اجرای آن با در نظر گرفتن وظایف اداری آنان پرداخته خواهد شد.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات بر ارزش افزوده، گمرک، واحد سازمانی مالیات بر ارزش افزوده، سند واحد اداری (SAD)، مبادله الکترونیکی داده‌ها (EDI).

## ۱. مقدمه

رابطه واحد سازمانی VAT و نوع تعامل و همکاری آن با گمرک به‌عنوان وصول‌کننده این مالیات از واردات با توجه به مأموریت سازمانی و وظایف جاری گمرک به خوبی مشخص نشده است. به عبارت دیگر در راستای اجرای دقیق و مؤثر این مالیات لازم است علاوه بر طراحی ساختار سازمانی منطقی، رابطه بین واحد VAT و گمرک از نظر قانونی و بُعد وظایف مربوط تنظیم شود. در این نوشتار چگونگی روابط و وظایف در نظر گرفته شده برای گمرک به گونه‌ای که وصول مالیات بر ارزش افزوده از واردات را به صورت منطقی اجرا و هماهنگ با واحد سازمانی آن، انجام دهد

\* سرپرست روابط عمومی گمرک ایران

۱. این مقاله برگرفته از طرح تحقیقاتی با عنوان "نقش و جایگاه گمرک در اجرای مالیات بر ارزش افزوده" است که به سفارش معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی توسط مؤلف انجام شده است.

## 2. Value Added Tax (VAT)

بررسی خواهد شد. سؤال اصلی که مطرح می‌شود آن است که مواردی نظیر وصول، استرداد، حسابرسی و حل اختلاف در مورد مالیات بر ارزش افزوده واردات با توجه به رویه‌های مختلف گمرکی نظیر واردات (قطعی و موقت)، صادرات، مرجوعی و نظایر آن چگونه باشد تا تعامل و همکاری سازمانی، هدایت و کنترل و استفاده از فنون سنجیده به منظور دستیابی به استقرار بهینه مالیات بر ارزش افزوده، افزایش اثربخشی و کارایی را تحقق بخشد؟

## ۲. طرح مسئله

تصور بیشتر کارشناسان مبتنی بر استقرار سیاست مالی جدید VAT در سالهای آتی است، ضمن آنکه در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، سال ۱۳۸۴ اولین سال اجرای مالیات بر ارزش افزوده عنوان شده است که انتظار اجرای آن در دوره زمانی یادشده دور از ذهن است. به هر حال با توجه به تجربه نشدن اجرای این مالیات در کشور و ساختار تشکیلاتی و سازمانی در قالب یک واحد مشخص به طور قطعی مُنجز نمی‌باشد. واضح است که در مرحله اجرا، نقاط ترمیمی و اصلاحی واحد مالیات بر ارزش افزوده در مورد برنامه‌ریزی، قوانین و مقررات (آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها)، تعامل و همکاری با سایر سازمانها، مؤدیان و حتی مسائل درون‌سازمانی آشکار می‌شود. مالیات بر واردات مهم‌ترین درآمد مالیاتی غیرمستقیم است که گمرک ایران وصول می‌کند. با این رویکرد آرایش نیروها و سازمانهای مربوط به آن از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، به گونه‌ای که بیشترین کارایی و اثربخشی حاصل شود.

یادآوری این نکته ضروری است که مالیات بر ارزش افزوده از دو بخش یعنی تولیدات و خدمات داخلی و واردات تشکیل شده که تمرکز اصلی این طرح بر وصول آن از حوزه واردات است. در این راستا بر اساس ماده ۱۹ این لایحه، گمرک ایران وظیفه وصول مالیات بر ارزش افزوده را داشته، همچنین ماده ۱۵ لایحه یادشده مأخذ محاسبه مالیات بر واردات را ارزش سیف (CIF)<sup>۱</sup> و حقوق ورودی و سایر عوارض گمرکی تعریف کرده است. این امر در راستای مأموریت سازمانی گمرک ایران قرار دارد، ضمن آنکه تعیین ارزش کالاها و واقعی یا غیرواقعی بودن فهرست کالاها و فهرست خرید و اظهارنامه‌ها و سایر عملیات گمرکی که تأثیر به‌سزایی در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده دارند در تخصص گمرک ایران است که به اجرای دقیق‌تر این مالیات و وصول آسان‌تر و کاستن از پیچیدگی فرآیند وصول آن کمک شایانی می‌کند. با وجود این گمرک سازمانی است که در حال حاضر در ایفای وظایف خویش از روشها و قوانین ویژه‌ای استفاده می‌کند و پیش‌بینی می‌شود مالیات بر ارزش افزوده تغییراتی را در برنامه‌ها و رویه‌های گمرکی ایجاد کند. انطباق و انعطاف سازمان یادشده در برابر سیاست VAT و سازمان امور مالیاتی، به همراه تدوین برنامه جامع

1. Cost, Insurance and Freight

## بررسی جایگاه و نقش گمرک در اجرای مالیات ... ۸۵

و رفع تعارضات اجرایی و قانونی به‌ویژه قوانین مالیاتی، بر اثربخشی و کارایی آن تأثیر مستقیم خواهد داشت. در این نوشتار سعی خواهد شد با شناسایی عوامل مشترک و فراهم کردن بستر مناسب همکاری و همگرایی بین سازمانهای یادشده با در نظر گرفتن مأموریت و وظایف اداری آن پرداخته شود.

### ۳. ضرورت اجرا

در سیاستها و اهداف برنامه سوم توسعه کشور، به دلیل گسترده نبودن پایه مالیاتی و در پی آن پایین بودن نسبت مالیاتی  $\frac{T}{GDP}$  راهکارهای لازم در مورد اصلاح نظام مالیاتی در نظر گرفته شد که اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و ساماندهی مالیاتهای غیرمستقیم و عوارض در قالب قانون تجمیع عوارض و قانونی شدن لایحه مالیات بر ارزش افزوده پیامد منطقی آن است. در لایحه برنامه چهارم نیز بر افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در ترکیب درآمدهای دولت و کاستن از وابستگی درآمدهای نفتی تأکید شده است. به‌طوری که در ماده ۲ قانون برنامه چهارم توسعه دولت مکلف شده است به منظور برقراری انضباط مالی و بودجه‌ای، طی سالهای این برنامه، سهم اعتبارات هزینه‌ای تأمین شده از درآمدهای غیرنفتی دولت را به گونه‌ای افزایش دهد که تا پایان برنامه چهارم، اعتبارات هزینه‌ای دولت به‌طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین شود. با توجه به اینکه VAT از پایه مالیاتی گسترده‌ای برخوردار است، پیش‌بینی می‌شود که جایگزین مالیاتهای کالاها و خدمات و عوارض فعلی شود. پاشنه آشیل درآمدهای غیرنفتی محسوب می‌شود. از این رو ترسیم خطوط بنیانی آن و کارایی آن متناسب با انگارهای حاکم بر سیاستها و مناسبات مالی در منظومه اقتصادی کشور اجتناب‌ناپذیر است. برای دستیابی به چنین هدفی، برنامه‌ریزی و ارائه تعاریف استاندارد، تنظیم روابط سازمانی، استفاده از فن‌آوری اطلاعات و در یک کلام مهندسی مالیات بر ارزش افزوده به منظور ارتقای بهره‌وری و کارایی سیستم آن از گامهای اساسی به شمار می‌رود.

### ۴. هدف از اجرا

در قانون برنامه سوم و چهارم توسعه بر ایجاد انسجام در ساختار تشکیلاتی، افزایش کارآمدی و اثربخشی، رعایت پیوستگی، تجانس وظایف، تجمیع فرآیند انجام هر فعالیت در سازمان واحد، هدفگرا کردن فعالیتها، حذف وظایف موازی و مشترک با تکیه بر کوچک کردن و انعطاف‌پذیری سازمانهای دولتی تأکید شده است. بر همین اساس تعامل و همکاری هر چه بهتر سازمان VAT و گمرک ایران در اجرای سیاست مالی جدید در راستای کارایی نظام مالیاتی و وصول آسان‌تر با انتظام سازمانی و صرفه‌جویی در زمان و هزینه (هم برای سازمان مالیاتی و هم برای مالیات‌دهندگان) می‌تواند ما را در تأمین این هدف یاری دهد.

### ۵. روش تحقیق

در تجزیه و تحلیل مطالب از روش توصیفی و کتابخانه‌ای و یافته‌های تجربی استفاده خواهد شد و بر این اساس متناسب با وظایف سازمانی و قوانین مطرح شده، راهکار مناسب برای اجرای هر چه بهتر VAT ارائه خواهد شد.

### ۶. فرضیات

الف- فرآیند تشخیص و وصول مالیات بر ارزش افزوده متجانس با وظایف و فرآیندهای گمرکی است.

ب- اجرای بهینه مالیات بر ارزش افزوده نیازمند استقرار واحد اداری مستقل در گمرک است. قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران با اهداف افزایش کارایی نظم مالیاتی، حذف عوارض و شبه مالیاتها، افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در ترکیب درآمدهای کشور، تقویت بخش تولید و سرمایه‌گذاری یا کاهش فشار مالیاتی، افزایش مشارکت عمومی در کسب درآمدهای مالیاتی و گسترش زمینه خوداظهاری مالیاتی و نظایر آن تهیه و تدوین شد.

تأمل در مفاد این قانون به خوبی نشان می‌دهد که نارسایی‌های نظام مالیاتی کشور به‌ویژه مالیاتهای غیرمستقیم و کم بودن سهم این مالیاتها از کل درآمدهای مالیاتی و درآمدهای عمومی، برنامه‌ریزان و نظام تصمیم‌گیری را وادار کرد که با طراحی نظام جامع مالیاتی و نگرش ویژه به مالیات بر ارزش افزوده و اجرای صحیح و کامل و بهره‌گیری از مزایای آن، تنگناهای موجود در این رابطه را از میان بردارند. بر اساس مبانی نظری، تشویق صادرات و سرمایه‌گذاری، خنثی بودن و نبود تورم قیمتها، عدالت مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی و نظایر آن از مزایا و پیامدهای مثبت این نوع مالیات به شمار می‌رود. دستیابی و استفاده از مزایای یادشده به موفقیت و اجرای صحیح نظام مالیات بر ارزش افزوده و فراهم کردن تمهیدات لازم در ساختار سازمانهای مربوط، نصب و راه‌اندازی شبکه رایانه‌ای مناسب، آموزش، نظام اطلاع‌رسانی و نظایر آن بستگی دارد.

### ۷. شیوه تعامل گمرک با مالیات بر ارزش افزوده

پیامد اجرای دقیق و صحیح مالیات بر ارزش افزوده، بهره‌گیری از مزایای آن و کمک به توسعه اقتصادی کشور خواهد بود. در این راستا با در نظر گرفتن اصول برنامه چهارم مبتنی بر گسترش نیافتن واحدهای تشکیلاتی جدید و نبود موازی کاری، سازوکاری ارائه خواهد شد که دریافت VAT با توجه به رویه‌های مختلف گمرکی نظیر صادرات و واردات با نیروهای موجود در گمرک ایران و حفظ تعامل و همکاری با سازمان امور مالیاتی امکان‌پذیر باشد.

## بررسی جایگاه و نقش گمرک در اجرای مالیات ... ۸۷

یادآوری این نکته ضروری است که تأکید ما بر نبود موازی کاری یا گسترش نیافتن واحدهای جدید و رعایت کاهش تصدی گری دولت به مفهوم آن نیست که در حال حاضر آرایش نیروهای گمرک ایران و سازمان مالیاتی در تقابل و تضاد قرار دارند یا موازی کاری وجود دارد، بلکه هدف آن است که طرح را به گونه‌ای ارائه دهیم که از همان اولین گام از به وجود آمدن موازی کاری و تداخل وظایف جلوگیری یا احتمال آن به حداقل ممکن رسانده شود. بر این اساس ضمن حفظ استقلال دو سازمان یادشده، مأموریت سازمانی آنان به دو حوزه تفکیک می‌شود. به عبارت دیگر امور مربوط به دریافت و استرداد VAT از کالاها با منشأ تولید و خدمات داخلی به طور مستقیم به سازمان امور مالیاتی بخش ویژه مالیات بر ارزش افزوده واگذار خواهد شد (این موضوع خارج از چارچوب طرح قرار داشته و به آن پرداخته نخواهد شد) و امور مربوط به دریافت و استرداد مالیات بر ارزش افزوده تولید و خدمات مرتبط به امور فرامرزی (صادرات و واردات) با تفویض اختیار به گمرک ایران از سوی سازمان امور مالیاتی انجام خواهد پذیرفت که نوشتار حاضر بیشتر به این موضوع می‌پردازد.

با این رویکرد رویه‌های گمرکی در این طرح به گونه‌ای تدوین و ارائه می‌شود که از ابتدا کاهش تصدی گری دولت و اجرای دقیق و سریع امور گمرکی و مالیاتی هنگام اجرای آن و تعامل سازمانهای یادشده را در متن و بطن خود خواهد داشت. در نتیجه در تمامی مراحل صادرات و واردات و دیگر رویه‌های مطرح شده از توصیه ایجاد واحد جدید یا استخدام نیروهای جدید پرهیز خواهد شد و با تکیه بر ساختار فعلی و امکانات جاری گمرک ایران و راهکارهایی که واجد شرایط پیشنهادی و عملی باشند و نیز آموزشهای لازم (کارکنان گمرک مرتبط با VAT) و به کارگیری فن‌آوریهای روز نظیر پروژه آسیکودا<sup>۱</sup> (و حتی تجارت الکترونیک) بستر مناسب اجرای سریع و دقیق قانون مالیات بر ارزش افزوده را فراهم می‌کند.

اجرای رویه‌های گمرکی با توجه به دستورالعملها و قوانین مربوط به ویژه تخصصی بودن امور گمرکی و گستردگی آن، خارج از توانایی و وظیفه سازمان امور مالیاتی (بخش ویژه VAT) بوده و ورود سازمان یادشده به حیطه امور گمرکی مشکلات بسیار و غیرقابل کنترل را پدید خواهد آورد. علاوه بر اینکه ورود سازمان مالیاتی به حوزه گمرکی صلاح و صرفه اقتصادی نداشته و فراهم کردن امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری به ویژه تجربه و تخصص ارزیابان و کارشناسان امور گمرکی نیازمند زمان و هزینه بالایی خواهد بود. به همین علت تعامل و همکاری گمرک و سازمان مالیاتی در اجرای بهینه این طرح اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. نکته مهم و قابل تأمل آن است که در قانون مالیات بر ارزش افزوده، مأخذ محاسبه مالیات بر واردات کالا را ارزش سیف عنوان کرده<sup>۲</sup> که

۱. پروژه آسیکودا تحت نظارت سازمان ملل متحد بوده و تمامی استانداردهای سازمان جهانی گمرک در آن رعایت می‌شود.

۲. ماده ۱۵ لایحه VAT.

تشخیص آن در تخصص گمرک ایران است و به این اعتبار فرآیند تشخیص و وصول مالیات بر ارزش افزوده باید با وظایف و سازوکارهای گمرکی متجانس باشد تا ضمن کارآمد کردن وصول VAT و مراحل اجرایی آن بیشترین تعامل با سازمان مالیاتی را فراهم کند. مهم‌ترین دلایلی که هدف یادشده را تأمین می‌کند به این ترتیب است:

الف- تشخیص ارزش سیف: ارزش کالای ورودی در گمرک بر اساس بهای سیف (مجموع بهای خرید کالا در مبدأ، هزینه بیمه، هزینه حمل و نقل و باربری) و تمامی هزینه‌های مربوط به افتتاح اعتبار یا واریز بروات و سایر هزینه‌ها و حقوق مربوط به کالا است که از روی فهرست خرید یا سایر اسناد تسلیمی صاحب کالا تعیین و بر اساس نرخ ارز و برابریهای اعلام شده از سوی بانک مرکزی ایران در روز تسلیم اظهارنامه<sup>۱</sup> خواهد بود.<sup>۲</sup> نکته‌ای که ورود و حضور گمرک را به این عرصه پرننگ‌تر می‌کند تصریح ماده ۱۴ لایحه مالیات بر ارزش افزوده است زیرا همواره این احتمال وجود دارد که صاحبان کالا به دلایلی موفق به ارائه صورتحساب و فهرست خرید نشوند (یا با سوءنیت و به قصد تقلب یا غیر از آن نظیر مفقود شدن اسناد باشد) یا به موجب اسناد مثبت و شواهد و مدارک، ارزش واقعی اظهار نشود. در این شرایط گمرک ایران موظف خواهد بود بر حسب قوانین و مقررات امور گمرکی و از راههای مختلفی بر اساس این قانون ارزش کالا را تعیین کند.<sup>۳</sup> بسیاری از کارشناسان بر این باورند که با توجه به ماده ۱۶ لایحه VAT که نرخ مالیات بر ارزش افزوده را هفت درصد اعلام کرده و وضع قانون VAT که سابقه قانونی و اجرایی نداشته، طبیعی خواهد بود که موج فرار مالیاتی افزایش یابد و بر بعضی از واردکنندگان تلاش کنند با ارائه صورتحساب و فهرست خرید غیرواقعی از بار مالیاتی شانه خالی کنند یا در بعد صادراتی با ارائه فاکتورهای فروش غیرواقعی تقاضای دریافت VAT استرداد بیشتری کنند. از این رو تشخیص ارزش کالا در گمرک پس از اجرای این مالیات از حساسیت بیشتری برخوردار خواهد بود.

ب- کنترل کمی و کیفی کالا در گمرک ایران: انجام رویه‌های گمرکی نظیر صادرات و واردات و حضور اجرایی گمرک ایران امکان بازدید و ارزیابی کالاها و دسترسی به تعداد و نوع و مقدار و ارزش کالا را در اماکن و انبارها (انبارهای گمرک ایران و انبارهای تحت نظارت گمرک) پدید آورده است که این امر موجب اجرای دقیق و هر چه بهتر مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد. انجام این کنترلها از سوی گمرک ضمن پرهیز از کنترلهای مضاعفی که ممکن است سازمان مالیاتی ویژه VAT در ارتباط با این موارد انجام دهد از صرف هزینه و نیروی انسانی و تداخل وظایف با گمرک نیز خودداری خواهد کرد. کنترل فنی کالاها با استفاده از تجارب خوب ارزیابان هم در

۱. مواد ۱۱ و ۱۴ لایحه VAT نیز به بهای روز کالا اشاره دارد که در بخش مربوط تبیین خواهد شد.

۲. ماده ۱۰ قانون امور گمرکی.

۳. ماده ۱۱ قانون امور گمرکی و ماده ۱۲۱ آیین‌نامه اجرایی قانون امور گمرکی.

## بررسی جایگاه و نقش گمرک در اجرای مالیات ... ۸۹

وصول این مالیات و جلوگیری از فرار آن و هم در موضوع باز پس گیری آن در فرآیند صادرات از اهمیت برخوردار است.

ج- جلوگیری از بروز تخلفات: با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از دو طریق امکان بروز تقلب وجود دارد، یکی اینکه احتمال ارائه فاکتورهای فروش (جعلی) نادرست به منظور بزرگنمایی صادرات و پس گرفتن VAT از سوی صادرکنندگان وجود داشته همچنین در رویه واردات ارائه فاکتورهای جعلی خرید به منظور پرداخت حقوق ورودی و VAT کمتر، افزایش می‌یابد. دوم، تخلفات دیگری در قالب جعل اسناد گمرکی ممکن می‌شود. گمرک ایران با در اختیار داشتن کارشناسان مجرب و نرم‌افزارهای رایانه‌ای پروژه آسیکودا امکان بروز تخلفها و تقلبها را به حداقل ممکن کاهش خواهد داد، همچنین به منظور جلوگیری از جعل و دستکاری در اسناد گمرکی با طراحی سیستم کارت هوشمند، امکان استفاده از اطلاعات پروانه گمرکی که بر روی کارت هوشمند ذخیره شده است برای واحدهای داخلی گمرک و سازمانهای کنترلی دیگر فراهم آورده است. این سیستم در دو بخش پروانه هوشمند و پته عبور هوشمند در رویه‌های واردات و صادرات و ترانزیت مورد استفاده قرار می‌گیرد. با توجه به اینکه کارتهای هوشمند از نظر ایمنی دارای ضریب امنیتی بالایی هستند امکان جعل و دستکاری در محتوای اطلاعات را از بین خواهد برد. به این دلیل که پروانه‌های گمرکی از ارزش بالایی برخوردارند و هنگام جابه‌جایی کالا احتمال استفاده از مجوزهای جعلی و تقلبی، جعل و دستکاری در اعداد و ارقام آنها افزایش می‌یابد. گمرک ایران با استفاده از سیستم بارکد تعدادی از ستونها و اعداد و ارقام مهم این مجوزها را کدگذاری می‌کند تا از سوءاستفاده‌های احتمالی جلوگیری شود و کنترل مؤثری صورت گیرد که در نهایت بر میزان دقت و کارایی وصول VAT اثرگذار خواهد بود.

در محاسبه حقوق ورودی، تعیین تعرفه و ارزش، نقش مهمی دارد که بی‌شک در مآخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار خواهد بود زیرا با تغییر تعرفه یا ارائه ارزش غیرواقعی، پایه و اساس محاسبه VAT یعنی ارزش سیف تغییر پیدا خواهد کرد که به طریق اولی مالیات بر ارزش افزوده وصولی نیز تأثیرگذار خواهد بود. با توجه به انبوه تنوع کالاهای وارداتی و تغییرات قیمتها در طی زمان نمی‌توان از کارشناسان انتظار داشت که ارزش تمامی کالاهای ورودی به کشور را در حافظه خود نگهداری کرده یا در انبوه مستندات قبلی، ارزش کالای مشابه را جستجو کنند. ضمن آنکه همواره امکان اظهار ارزش غیرواقعی نیز وجود دارد. نکته قابل اتکا در این شرایط آن است که گمرک ایران با استفاده از برنامه‌های نرم‌افزاری تعیین ارزش از طریق پروژه آسیکودا امکان بهره‌گیری از یک سیستم منسجم تعیین ارزش کالا با دقت و سرعت لازم را پدید آورده است و کارشناسان گمرک ضمن بهره‌گیری از تجارب خود می‌توانند در ارزش‌گذاری دقیق کالاها و با استفاده از سیستم رایانه‌ای به قیمت‌گیری و ارزش‌گذاری بر حسب قیمت‌های جهانی و به قیمت روز

اقدام کنند و با استفاده از این سیستم حتی به قیمت بازار و کارخانه‌های داخلی و خارجی بر حسب ارز - روز دست یابند. مجموع این فعالیتها در محاسبه و وصول حقوق ورودی و مالیات بر ارزش افزوده و در نهایت حفظ حقوق دولت و مردم نتیجه بخش خواهد بود.

د- حل اختلاف: بروز اختلاف در تعیین تعرفه، تعیین ارزش و حقوق ورودی بین صاحبان کالا و گمرک، امری رایج است. در صورت وقوع اختلاف بین صاحبان کالا (واردکنندگان) با گمرک، پرونده به کمیسیون حل اختلاف ارجاع می‌شود که رأی نهایی این کمیسیون در ارزش کالا و حقوق ورودی فصل‌الخطاب بوده که به دلیل ایجاد تغییر در مأخذ محاسبه VAT (یعنی ارزش سیف) میزان وصولی آن نیز تغییر خواهد کرد.<sup>۱</sup>

ه- قاچاق و متروکه: به دلیل اینکه تشخیص متروکه و ظن قاچاق کالا بر اساس قوانین امور گمرکی بر عهده گمرک است، پس از تعیین تکلیف کالاهای قاچاق و متروکه میزان حقوق ورودی و مالیات بر ارزش افزوده، محاسبه و از مجرای قانونی اخذ و به حساب خزانه واریز خواهد شد.

و- استرداد: اضافه دریافتی یا کسر دریافتی حقوق ورودی نیز براساس هفت درصد مالیات بر ارزش افزوده پس از تعیین تکلیف نهایی اثرگذار خواهد بود.

#### ۸. شناسایی و تقویت وجوه اشتراک ضامن کارآمدی مالیات بر ارزش افزوده

شناسایی وجوه اشتراک در دو سازمان گمرک ایران و امور مالیاتی پیش‌درآمد کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده و مستقر نبودن واحد جدید اداری مستقل در گمرک است. ایجاد واحدی جدید علاوه بر هزینه‌بر بودن، بوروکراسی اداری را نیز به دنبال خواهد داشت. در حال حاضر گمرک ایران بخش بزرگی از مالیاتهای غیرمستقیم را وصول می‌کند و سازمان مالیاتی نیز وصول مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای کالاها و خدمات را برعهده دارد. اساس و پایه عملیاتی هر دو سازمان بر "اظهارنامه" استوار است، با این تفاوت که در سازمان مالیاتی به‌عنوان اظهارنامه مالیاتی و با عملیات اداری خاص خود و در گمرک با عنوان اظهارنامه گمرکی صورت می‌پذیرد. با این حال هدف هر دو سازمان در وصول حقوق دولت یکسان و مشابه است و سازوکاری که در جریان برقراری قانون مالیات بر ارزش افزوده، بتواند اطلاعات اظهارنامه گمرکی و اظهارنامه مالیاتی را تا جای ممکن همسان کند بسیار راه‌گشا خواهد بود. به عبارت دیگر اظهارنامه گمرکی باید به‌گونه‌ای تهیه و تنظیم شود که به‌عنوان اظهارنامه مالیاتی نزد سازمان مالیات بر ارزش افزوده پذیرفته شده و سهولت حسابداری و حسابرسی را نیز میسر کند. در نبود سیستم‌های رایانه‌ای مدرن، طراحی چنین الگویی که از انعطاف بیشتری برخوردار بوده و متناسب با نیازهای زمان و تغییر قوانین نظیر قوانین

۱. در بخشهای مربوط به‌طور مبسوط بیان خواهد شد.

## بررسی جایگاه و نقش گمرک در اجرای مالیات ... ۹۱

صادرات و واردات، امور گمرکی در قالب حقوق ورودی و تعیین ارزش یا تغییر احتمالی در قوانین آتی مالیات بر ارزش افزوده و تغییر نرخ آن، امری ناممکن به نظر می‌رسد.

بنابراین در طراحی اظهارنامه گمرکی، جامع بودن اطلاعات آن، انعطاف‌پذیری و رویارویی با تغییرات قانونی باید در نظر گرفته شود. بعضی از اطلاعات مربوط به اشخاص یا رویه گمرکی ثابت و برخی از اطلاعات نظیر نرخها و کدهای متغیر تعیبه می‌شوند. سیستم رایانه‌ای گمرک ایران از توانایی چاپ اطلاعات اظهارنامه، قبض رسید، دفتر مالی و پروانه ترخیص کالا، شماره ثبت (کوتاژ)، شماره ارزیابی و تمامی گزارشها برخوردار است.

هر اظهارنامه یا مجوز گمرکی (صادرات و واردات) در برگیرنده حدود ۵۰ قلم اطلاعات نظیر نام صادرکننده و اظهارکننده، کشورهای مبدأ و مقصد، شرایط تحویل، شماره عطف، نرخ ارز، گمرک ورودی و خروجی، مقدار و نوع و شرح کالاها و بسته‌ها، ارزش و تعرفه محاسبه حقوق و عوارض گمرکی، وزن خالص و ناخالص کالاها و نظایر آنهاست. اطلاعات موجود در اظهارنامه گمرکی از دو ویژگی و امتیاز برخوردارند، یکی از آنها استفاده از کدهای بین‌المللی است زیرا در روابط بین‌المللی و تجارت جهانی علائم اختصاری و کدهایی موجود است که برای تمامی کشورهای جهان شناخته شده و یکسان هستند مانند کد HS، کد کشورها، کد ارزها و مانند آن که در این سیستم از کدهای بین‌المللی استاندارد بهره گرفته شده است. دیگری استفاده از کدهای ملی و محلی است. به غیر از کدهای بین‌المللی، کدهای دیگری نیز وجود دارند که در سطح یک کشور شناخته شده و کاربرد محلی دارند مانند کد بانکها، کد گمرکات، کد کارت بازرگانی که در اظهارنامه‌ها و مجوزهای گمرکی در نظر گرفته شده‌اند. به دلیل آنکه اظهارنامه‌ها به‌طور الکترونیکی و در قالب پروژه آسیکودا و منطبق با استانداردهای بین‌المللی طراحی شده‌اند، از انعطاف بالایی برخوردارند و این امر امکان نزدیک شدن خواسته‌ها و پیشنهادهای دو سازمان گمرک و سازمان مالیاتی (ویژه مالیات بر ارزش افزوده) را فراهم می‌کند. به‌طوری که اظهارنامه یا مجوز گمرکی با ارائه شابلون کامل اطلاعات از انجام عملیات دستی و وقت‌گیر و مکاتبات اضافی و پیچیده جلوگیری کرده و نیاز به تشکیلات جدید و استخدام نیروی انسانی را رفع می‌کند. از این‌رو به بیان ویژگیهای اظهارنامه‌های طراحی شده توسط سیستم آسیکودا می‌پردازیم.

الف- اظهارنامه‌های گمرکی: شناسایی و بیان ویژگیهای اظهارنامه گمرکی در شکل گرفتن اظهارنامه واحد ضرورت دارد، از نقاط قوت این اظهارنامه وجود شماره شناسایی است. اظهارنامه‌های گمرکی می‌توانند بر اساس توافق گمرک و سازمان مالیاتی از کد شناسایی مشترک استفاده کنند. کد شناسایی، امکان شناسایی و تشخیص اشخاص حقیقی و حقوقی و نوع فعالیت آنان را فراهم کرده و دامنه فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. این کد در اظهارنامه‌ها می‌تواند بر اساس

شماره ملی اشخاص، کارت بازرگانی یا هر دو شماره مورد توافق دو سازمان یادشده باشد. در حال حاضر در گمرک، اشخاص حقیقی و عملکرد آنها بر اساس کد کارت بازرگانی شناسایی می‌شوند. ب- شماره عطف: نقطه اتکای دیگری که در اظهارنامه گمرکی وجود دارد شماره عطف است که در ردیف ۷ اظهارنامه درج شده است. شماره عطف نشان‌دهنده تعداد فعالیت‌های صادراتی و وارداتی اشخاص است. برای مثال وجود عدد ۲۵ در اظهارنامه صادراتی شرکت آفتابدانه نشان می‌دهد که در سال ۱۳۸۳ این شرکت ۲۵ بار اقدام به صادرات کرده است و حتی سیستم رایانه‌ای به گونه‌ای طراحی شده که تمامی فعالیت‌های بازرگانی که در قالب صادرات و واردات در سالهای گذشته انجام پذیرفته را نیز نشان می‌دهد که این امر کمک شایانی به سازمان مالیاتی برای شناسایی و کنترل فعالیت مؤدیان می‌کند.

ج- محاسبه ارزش کالا: این ویژگی در ردیف ۴۲ مجوز یا اظهارنامه و در ردیف ۴۶ ارزش گمرکی آن بیان می‌شود که در واقع مورد اصلی ارزش سیف به شمار می‌رود و در محاسبه مأخذ VAT اثر مستقیم دارد. تغییر در پارامتر اساسی محاسبه یعنی ارزش سیف، تغییر در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده را در پی خواهد داشت.

د- محاسبه حقوقی ورودی و عوارض گمرکی: این امر با استفاده از برنامه نرم‌افزاری صورت می‌گیرد و در محاسبه VAT اثرگذار است. از ویژگیهای مثبت این روش شفافیت در ارقام محاسباتی است. برای مثال در ردیف ۴۷ اظهارنامه شرکت آفتابدانه کدهای ۰۱۱ تا ۰۱۷ با توجه به مبنای محاسبه، مأخذ تعرفه و مبلغ به تفکیک موارد طراحی شده است. کد ۰۱۱ نشان‌دهنده حقوق ورودی، ۰۱۲ هزینه انبارداری، ۰۱۳ بیمه و ۰۱۴ هزینه باربری است. با این حال با برقراری قانون مالیات بر ارزش افزوده ضرورت دارد کدی بر این محاسبه VAT با نرخ هفت درصد در ردیف ۴۷ مجوزها و اظهارنامه‌های وارداتی در نظر گرفته شود که براساس ماده ۱۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده پس از محاسبه ارزش سیف و حقوق ورودی و هزینه‌های گمرکی با نرخ هفت درصدی محاسبه و در مقابل کد مورد نظر، برای مثال ۰۱۷ درج شود. به دلیل اینکه اظهارنامه‌ها و مجوزها با استفاده از نرم‌افزاری رایانه‌ای طراحی شده‌اند امکان فعال کردن گزینه‌های آن از سوی گمرک ایران وجود دارد ضمن آنکه سیستم آسیکودای گمرک برای کدهای ۰۱۶ و ۰۱۷ در زمان طراحی برنامه، عنوان یا تعریف خاصی را در نظر نگرفته و فقط برای تغییرات احتمالی (حاصل از تغییر قانون در آینده) در نظر گرفته شده است که پس از اجرایی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌توان آنها را فعال کرد تا محاسبه آن نیز به‌طور خودکار انجام شود.

ه- شرح عملیات حسابداری: این ویژگی در ردیف ۴۸ اظهارنامه و مجوز گمرکی است که هنگام اجرای مالیات بر ارزش افزوده چنانچه ضرورت ایجاب کند و نیاز به تغییر در این ستون لازم

### بررسی جایگاه و نقش گمرک در اجرای مالیات ... ۹۳

باشد یا نیاز به اقدامات مکمل که به پیشنهاد کمیته مشترک دو سازمان می‌رسد، پدیدار شود. سیستم نرم‌افزاری اظهارنامه امکان اعمال تغییرات مطابق عملیات حسابداری را مهیا می‌کند.

و- تحقق دولت الکترونیک و تجارت الکترونیکی: وجود اظهارنامه الکترونیکی که کشورهای پیشرفته نیز از آن بهره می‌جویند امری اجتناب‌ناپذیر است. امروزه امکان اظهار کالا از راه دور و بدون حضور فیزیکی و کاهش هزینه مبادلات در عرصه تجارت جهانی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اظهار کالا از راه دور این امکان را به صاحب کالا یا نماینده وی می‌دهد که از منزل یا محل کار خود و در کوتاه‌ترین زمان ممکن کالای خود را به گمرک اظهار و سپس برای ترخیص آن اقدام کند. در صورت برقراری امکان پرداخت الکترونیکی، سیستم آسیکودا از توانایی ویژه‌ای برخوردار است به طوری که می‌تواند پس از محاسبه حقوق و عوارض و مالیات بر ارزش افزوده اظهارنامه‌ها در صورت وجود ارتباط الکترونیکی با بانکها وجوه محاسبه شده را به‌طور خودکار از حساب بانکی صاحب کالا کسر و به حساب خزانه واریز کند و به این ترتیب مراجعه صاحب کالا به بانک و نقل انتقال وجوه مربوط از جریان تشریفات ترخیص کالا حذف می‌شود.

ز- تبدیل اطلاعات اظهارنامه‌ها به کدهای EDI: در راستای تبادل الکترونیکی داده‌ها با سایر سازمانها سیستم آسیکودای گمرک ایران از استانداردهای UN/EDIFACT استفاده می‌کند. این ویژگی منحصر به فرد به دو طریق می‌تواند این اهداف را به‌طور همزمان تأمین کند: اول آنکه لازم است برنامه نرم‌افزاری سیستم رایانه‌ای مربوط به سازمان مالیاتی ویژه VAT با هماهنگی پروژه آسیکودای گمرک ایران انجام شود و در واقع سازمان VAT از همان کدهای گمرک ایران استفاده کند. امتیاز این روش آن است که در صورت برقراری ارتباط آنلاین بین گمرک و سازمان مالیاتی VAT درست زمانی که عملیات گمرکی خاتمه پیدا می‌کند، اظهارنامه گمرکی به‌طور همزمان و به‌طور روزانه در اختیار سیستم رایانه‌ای سازمان مالیاتی قرار می‌گیرد. سازمان مالیاتی با در اختیار داشتن اطلاعات جامع اظهارنامه‌ها می‌تواند به طبقه‌بندی و خلاصه کردن اطلاعات مؤدیان و امور مالیاتی اقدام کند و حسابداری و حسابرسی آنها با دقت و سرعت بیشتری صورت گیرد. در این روش نگهداری و بایگانی اوراق، حمل و نقل اسناد کاغذی و ترافیک حاصل از آن و استفاده از پرسنل جدید حذف خواهد شد و اطلاعات و وصول مالیات بر ارزش افزوده که در واقع بخشی از نقدینگی دولت را تشکیل می‌دهد به روز خواهد بود. با این حال ایجاد ارتباط آنلاین بین دو سازمان نیازمند هزینه خطوط ارتباطی و نرم‌افزاری است که هر دو سازمان هنگام اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌توانند آن را مورد بررسی قرار دهند. در مجموع، برتری آن بر سیستم دستی و سنتی غیرقابل انکار است.

دوم آنکه در صورت ناتوانی در برقراری ارتباط آنلاین، به‌ویژه در مناطق محروم و کمتر توسعه یافته، گمرک ایران می‌تواند با طراحی برنامه نرم‌افزاری اطلاعات مربوط به مالیات بر ارزش

افزوده و مؤدیان را هر ماه به صورت لوح فشرده در اختیار سازمان مالیاتی قرار دهد و سازمان مالیاتی براساس نیاز و مأموریت سازمانی خویش به کنترل انتخابی یا خلاصه کردن اطلاعات مربوط به عملیات مالیاتی اقدام کند.

به منظور ایجاد وحدت رویه و پرهیز از موازی‌کاری و تحمیل هزینه اضافی حاصل از تشکیلات جدید و روزآمد و کارایی نظام مالیاتی VAT (فرضیه‌های طرح) پیشنهاد می‌شود سازمان مالیاتی در تمامی امور مربوط به صادرات و واردات که منطبق با مأموریت سازمان گمرک است عملکرد گمرک را در نظر گرفته و اظهارنامه گمرکی به‌عنوان سند واحد اداری (SAD) پذیرفته شود برای این امر باید کمیته کاری مشترک دو سازمان یادشده تشکیل و اظهارنامه‌ای که مورد پذیرش هر دو طرف باشد طراحی شده، سپس با استفاده از سیستم رایانه‌ای سازمان مالیاتی، از کدهای شناسایی گمرک ایران در نهایت سند واحد اداری در مراحل مختلف امور مالیاتی بهره گرفته شود. در این راستا آموزش کارکنان گمرک به‌ویژه در مورد سازوکار باز پس‌گیری مالیات بر ارزش افزوده و سایر عملیات مربوط به آن اهمیت دارد.

سند واحد اداری، یک فرم اظهارنامه گمرکی است که می‌تواند تمامی رویه‌های اظهار کالا را با ذکر کد مخصوص به آن رویه بپذیرد. این موضوع موجب به‌کارگیری یک فرم واحد با کدهای خاص و جداشدنی به جای استفاده از اظهارنامه‌های متفاوت می‌شود. به‌کارگیری اظهارنامه SAD بر اساس استاندارد اتحادیه اروپاست.<sup>۲</sup>

مطالب یادشده فرضیه اول را که براساس تجانس VAT با وظایف گمرک است، تأیید می‌کند زیرا مشخص شد تشخیص ارزش واقعی کالا، محاسبه حقوق ورودی، تعیین تعرفه و ارزش کالا، قاچاق یا متروکه بودن کالاها و نظایر آن که تأثیر مستقیم در محاسبه و وصول VAT دارند منطبق با تخصص و مأموریت سازمانی گمرک ایران است. با در نظر گرفتن فرضیه اول و منابع انسانی و فن‌آوری (سخت‌افزاری و نرم‌افزاری) موجود در گمرک ایران نیاز به ایجاد تشکیلات جدید از طریق ارائه راهکارهای اجرایی خاص مالیات بر ارزش افزوده مختلف گمرکی رفع شد. به عبارت دیگر در رویه‌های صادرات و واردات بدون تشکیل واحد جدید و با استفاده از سیستم آسیکودا (یا سیستم پیشرفته IT) قادر خواهیم بود عملیات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده را ساماندهی کرده و به انجام برسانیم. برای عینیت بخشیدن به این امر و یا مراعات قانون برنامه چهارم و دو فرضیه یادشده به تشریح مراحل گمرکی روی آوریم.

1. Single Administrative Document

2. Automated System Customs Data , UNCTAD, 2001, pp. 35.

## ۹. تشریح مراحل گمرکی

مرحله صادرات شامل دو بخش صادرات قطعی و موقت بوده که صادرات قطعی از راههای صادرات بازرگانان، صادرات چمدانی، صدور کالا از طریق پست، صادرات نمایندگان رسمی کشورهای خارجی، صدور کالاهای نمایشگاهی و نمونه، صادرات توسط مرزنیسان و پیلهوران امکان می‌یابد. بررسی نوع تعامل و رفتار VAT در برابر هر یک از موارد یادشده نشان دهنده اهمیت بازپس‌گیری VAT پرداختی صادرکنندگان و سازوکار آن بود. برنامه نرم‌افزاری سیستم آسیکودا مربوط به بخش صادرات و ذی‌حسابی و امور مالی گمرک باید به گونه‌ای تهیه و تنظیم شود که به‌صورت سراسری و همزمان در گمرکات کشور مورد استفاده قرار گرفته و عملیات سازوکار مالیات بر ارزش افزوده وجود یا نبود بدهی VAT گذشته، تعیین ارزش کالاهای صادراتی، کنترل اسناد و مدارک و فاکتورهای خرید و فروش و تطبیق آن با کالاهای، بررسی درخواست VAT استرداد و پرداخت آن به صادرکنندگان را راهبری کند.

به دلیل اینکه VAT یکی از منابع درآمدی دولت به شمار می‌رود باز پس‌گیری آن برای فعالان بخش صادرات به‌ویژه شرکتی که معمولاً با حجم بالای استرداد روبرو هستند از اهمیت برخوردار است. در این راستا وظیفه مهم ذی‌حسابی گمرکات، بررسی دقیق اسناد و فاکتورهای خرید، همچنین دقت در تهیه و تنظیم صورتحسابها و کنترل و نگهداری آنها و رفع مغایرت‌حسابها در مقاطع مشخص و در نهایت بستن حسابها در پایان سال مالی خواهد بود. با عنایت به قوانین و مقررات صادرات قطعی و موقت و نیز چگونگی تعامل آن با قانون مالیات بر ارزش افزوده فرضیه اول تأیید می‌شود زیرا ساز و کار باز پس‌گیری مالیات بر ارزش افزوده صادرات قطعی و نحوه شناسایی و برخورد VAT با صدور موقت مشخص کرد که اجرای قانون، متجانس با سازوکارهای گمرک است. (قانون VAT در مورد تعمیر و تکمیل کالاهایی که صدور موقت می‌شوند صراحت ندارد ولی با توجه به اینکه به قطعات تعویضی، حقوق ورودی تعلق می‌گیرد بنابراین قانون VAT نیز به آن تسری می‌یابد).

پس از برقراری قانون مالیات بر ارزش افزوده، گمرک ایران موظف به کنترل دقیق اظهارنامه و فاکتورهای خرید با مشخصات کمی و کیفی کالاها و انطباق اظهارنامه و فاکتورهای خرید با کالای اظهار شده و کنترل معاف بودن یا نبودن کالاها از مالیات، همچنین تعیین تعرفه و ارزش کالا و در صورت لزوم استفاده از ارزش‌گذاری و اخذ قیمت از بازارهای داخلی و خارجی (حسب مورد) خواهد بود زیرا احتمال آن وجود دارد پس از برقراری VAT بعضی از صادرکنندگان با بزرگنمایی صادرات یا ارائه کالاهای مشابه مطابق آنچه در اظهارنامه و فاکتور خرید اعلام شده یا با استفاده از فاکتورهای جعلی درخواست میزان مالیات بر ارزش افزوده استرداد بیشتری را مطرح و مبالغ اضافی را با استفاده از تقلب به دست آورند.

با پایان یافتن مراحل ارزیابی و کنترل‌های دقیق و اجازه صدور کالا، صادرکنندگان با نسخه‌ای از اظهارنامه و فاکتورهای خرید و فروش و سایر اسناد مثبت که به تأیید سرویس ارزیابی رسیده است به ذی‌حسابی گمرکات، مراجعه و با تکمیل فرم استرداد نسبت به بازستانی VAT پرداختی اقدام می‌کنند.

تشریفات صادرات و اطلاعات اظهارنامه قبل و بعد از اجرای VAT با در نظر داشتن قانون و مأموریت سازمانی گمرک به گونه‌ای ترسیم شده که با نیروها و امکانات موجود در گمرک و بدون تحمیل هزینه و بوروکراسی اضافی، بستر اجرای هر چه بهتر VAT فراهم شود.

در فصل سوم این طرح پژوهشی و حوزه واردات به منظور شناسایی و وصول مالیات بر ارزش افزوده از کالاها و خدمات وارداتی و چگونگی اصابت VAT به رویه واردات براساس قانون و مقررات صادرات و واردات و امور گمرکی به بررسی انواع واردات پرداخته شد و سپس محل اصابت VAT و نوع وصول آن را با توجه به آن رویه خاص و با رعایت سازگاری با وظایف و نیروهای حاضر در گمرک عنوان شده است. بر اساس ماده ۱۹ قانون امور گمرکی کالاهای وارد شده به کشور را می‌توان برای یکی از رویه‌های ورود قطعی، ورود موقت، برگردان به خارج (مرجوعی)، ترانزیت خارجی و ترانزیت داخلی اظهار کرد. بررسی موارد یادشده بر این اصل صحه می‌گذارد که وارد نشدن سازمان گمرک یا ورود سازمانی که در مورد امور گمرکی از تخصص و تسلط لازم برخوردار نیست کارایی وصول VAT را با تردید مواجه می‌کند زیرا تصور کلی از مالیات بر ارزش افزوده بر پایه واردات قطعی شکل خواهد گرفت و از آنجا که قانون مالیات بر ارزش افزوده به وصول VAT از واردات قطعی اشاره کرده و به سایر موارد اشاره‌ای نشده است، بنابراین استنباط می‌شود که VAT فقط در واردات قطعی موضوعیت پیدا می‌کند در حالی که دقت در قوانین امور گمرکی و مقررات صادرات و واردات شمولیت VAT بر تمامی رویه‌ها را به ثبوت رساند. تحقیق در مورد رویه‌های پنج‌گانه نشان می‌دهد شناسایی VAT در فنون گمرکی نهفته است که خود دلیل محکمی بر تجانس وظایف گمرک با مالیات بر ارزش افزوده است.

تشریفات واردات از مرحله اظهار تا ترخیص قطعی بدون نیاز به ایجاد واحد جدید و با پرسنل موجود در گمرک تبیین شد. در بین پنج موردی که به آنها اشاره شد بدون شک بیشترین تعامل VAT با رویه واردات قطعی است. واردات قطعی به صورت واردات در برابر صادرات (ارز حاصل از صادرات)، واردات بدون انتقال ارز، واردات به صورت گشایش اعتبار ارزی، واردات با استفاده از امتیازات بازارچه‌های مرزی یا تعاونی مرزنشینان و پیلهوری، واردات از مناطق آزاد تجاری و صنعتی و واردات از طریق پست انجام می‌پذیرد. در هر یک از این موارد گمرک وظیفه خواهد داشت علاوه بر گرفتن نرخ هفت درصدی مالیات بر ارزش افزوده بر کالاهای وارداتی، به کنترل

## بررسی جایگاه و نقش گمرک در اجرای مالیات ... ۹۷

اسناد و مدارک ثبت سفارش، نوع و مقدار و تعداد، تعیین تعرفه و ارزش کالا، اعمال ممنوعیتها و محدودیتها که در مأخذ محاسبه VAT مؤثر است اقدام کند.

تأثیر رویه حقوقی و قضایی گمرک بر VAT مورد بررسی قرار گرفت. در اجرای قوانین مالیاتی (مستقیم و غیرمستقیم) همواره امکان بروز اختلاف بین اشخاص و سازمانهای مربوط به دلایلی نظیر اشتباه محاسباتی، اظهار نکردن یا کم اظهاری، اشتباه در تعیین تعرفه و ارزش کالا (به طور عمدی یا سهوی) وجود داشته که در صورت توافق نداشتن طرفین براساس مقررات، کمیسیونهای رسیدگی کننده اقدام به رسیدگی و صدور رأی می کند. از آنجا که صدور احکام کمیسیونها در تعیین تعرفه و ارزش کالا و حقوق ورودی مورد نظر بوده در نتیجه بر میزان VAT محاسباتی نیز تأثیر می گذارد و از این رو گمرک باید به وصول یا استرداد وجه VAT براساس احکام جدید صادر شده از کمیسیونها یا محاکم صالح اقدام کند. براساس قانون امور گمرکی و نیز تعزیرات حکومتی شناسایی و وصول حقوق از دست رفته دولت در کالاهای قاچاق به عهده گمرک ایران است. با اجرایی شدن قانون VAT، شناسایی و وصول VAT در ارتباط با این نوع کالاها در راستای وظایف قانونی گمرک ایران خواهد بود. در مورد کالاهای متروکه و ضبطی استدلال مشابهی وجود دارد که نشان دهنده تجانس VAT با وظایف و مأموریت سازمانی گمرک در ارتباط با موضوع یاد شده است. وجود چنین تجانس و همگونی ورود یا ایجاد واحد جدید را به این حوزه بدون دلیل نشان می دهد (فرضیه دوم).

با توجه به اینکه قانون، حیطه وظایف هر سازمان را در برابر کالاهای قاچاق و متروکه تعریف و مشخص کرده است ورود اداره یا واحد مالیاتی ویژه VAT به مفهوم تکرار عملیات گمرکی بوده و پیامد آن طولانی شدن عملیات و رسوب کالا در انبارها و خواب سرمایه است. ضمن آنکه بروز اختلاف میان سازمانهای یادشده شرایط را بغرنج تر و امر رسیدگی به پروندههای قاچاق و متروکه را طولانی و پیچیده می کند.

### ۱۰. نتیجه گیری

کم بودن سهم مالیاتهای در درآمد عمومی کشور، بستر مناسبی برای بازنگری در نظام مالیاتی را فراهم و استقرار این تفکر را نزد برنامه ریزان و سیاستگذاران بیش از پیش تقویت کرد. به منظور خارج شدن از این تنگنا دولت اصلاح قوانین مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم را در دستور کار خود قرار داد. تدوین قانون مالیات بر ارزش افزوده یکی از دستاوردهای دولت در مسیر اصلاح و طراحی نظام جامعه مالیاتی به شمار می رود.

از آنجا که قانون VAT سابقه اجرایی ندارد و آگاهی مردم از سیاست مالی جدید کم است بنابراین اجرای صحیح و کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده در منظومه اقتصادی کشور امکان

بهره‌مندی از مزایای این قانون را فراهم می‌کند. در مباحث نظری از تشویق صادرات و سرمایه‌گذاری، عدالت مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی و نظایر آن به عنوان مزایا و پیامدهای مثبت VAT یاد می‌شود. بی‌شک دستیابی به این مهم به کارآمدی قوانین و مقررات و راهکارهای اجرایی آن بستگی دارد. هر اندازه که انسجام سازمانهای عمل‌کننده، استفاده از فنون سنجیده و هدفگرا کردن فعالیتها در مجموعه عملیاتی و تشخیص و وصول VAT از اهمیت برخوردار است، نبود مؤلفه‌های اساسی یادشده در کاستن آثار سازنده VAT و حتی نافرجام ماندن آن نقش دارد. از این‌رو در این طرح پژوهشی با اتکا به قوانین و آیین‌نامه اجرایی امور گمرکی و صادرات و واردات، تطبیق و مقایسه آنها با قوانین VAT با در نظر گرفتن وظایف و مأموریت سازمانی، به نوع تعامل VAT با گمرک پرداخته شد.

تطبیق قوانین یادشده نکات مبهم و زوایای پنهان در امر قانون‌گذاری و اجرا را آشکار کرد. رفع ابهامات و زدودن زوایای پنهان در قانون‌گذاری و اجرا، تأیید فرضیه اول و رد فرضیه دوم را به اثبات رساند. براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده، وصول VAT از محل واردات به گمرک ایران واگذار شده و به این اعتبار تجانس و سازگاری فرآیند تشخیص وصول VAT با وظایف و سازوکارهای گمرکی اجتناب‌ناپذیر است.

وجود چنین سازگاری ضامن کارآمدی وصول VAT و تقویت ارکان اجرایی آن و در راستای تحقق اهداف دولت براساس افزایش سهم مالیات در درآمدهای عمومی خواهد بود. مأخذ محاسبات مالیات بر ارزش افزوده در این قانون، ارزش سیف کالا به علاوه حقوق ورودی و عوارض (احتمالی) و هزینه‌های گمرکی عنوان شده است. مسلم است پارامترهای برشمرده شده هر کدام به نوعی در رویه‌های مختلف گمرکی اثرگذار بوده و شناسایی دقیق محل اصابت VAT بر هر یک از رویه‌ها به تشخیص و وصول VAT و جلوگیری از فرار مالیاتی کمک شایانی خواهد کرد. برای نیل به این مهم به جستجو در قانون و مراحل اجرایی رویه‌های مختلف گمرکی با رویکرد مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شد. بر این اساس ملاحظه شد که در قانون امور گمرکی ورود کالا به کشور به منظور یکی از موارد پنج‌گانه یعنی واردات قطعی، ورود موقت، ترانزیت داخلی و خارجی، برگرداندن به خارج (مرجوعی) صورت می‌پذیرد. برای شناسایی و وصول هر چه بهتر VAT در رویه ورود قطعی، به بازخوانی پارامترهای بنیادی تعیین ارزش کالا، تعیین تعرفه و حقوق ورودی که در مأخذ محاسبه VAT اثرگذارند اقدام کردیم.

تجارب کشورهایی که در آنها قانون مالیات بر ارزش افزوده به اجرا درآمده است نشان می‌دهد که وجود تقلبها و ارائه فاکتورهای خرید و فروش نادرست یا جعلی و کم‌اظهاری یا پایین نشان دادن ارزش کالاهای وارداتی (عمدی یا سهوی) از موانع و مشکلات اجرای VAT به شمار می‌روند. برای رفع مشکل و وصول به هنگام VAT فرضیه اول براساس تجانس سازوکارهای

## بررسی جایگاه و نقش گمرک در اجرای مالیات ... ۹۹

گمرکی با VAT را مطرح کردیم زیرا کارآمدی وصول VAT در گرو کارآمدی گمرک است و روبرو شدن با تخلفها و تقلبها و مناسب کردن محیط VAT با توانمندسازی و بهینه کردن قانون و سازوکارهای گمرکی امکان‌پذیر است. برای نمونه تعیین ارزش کالا براساس فهرست خرید طبق قانون به عهده گمرک است و اگر تردیدی در درستی آن وجود داشته باشد گمرک به استناد سوابق و مستندات و سایر روشهایی که در قانون امور گمرکی مجاز شناخته شده‌اند نظیر قیمت‌گیری از کارخانه‌ها و بازارهای خارجی می‌تواند به تعیین ارزش واقعی کالا اقدام کند. واضح است تعیین ارزش واقعی کالا در وصول VAT واقعی و دقیق از اهمیت برخوردار است. همچنین تعیین تعرفه دقیق و محاسبه حقوق ورودی که از وظایف گمرک است در محاسبه VAT اثرگذار بوده و از این‌رو وظایف و مأموریت سازمانی گمرک باید با سازوکار VAT متجانس و سازگار باشد، در غیر این‌صورت از دستیابی به مزایای مالیات بر ارزش افزوده باز خواهیم ماند.

برای بیان تجانس و سازگاری فرآیندهای گمرکی با مالیات بر ارزش افزوده در چارچوب ورود قطعی، متوقف‌نماندیم بلکه به سایر رویه‌ها نظیر ورود موقت و ترانزیت و نظایر آن وارد شده و به نوع رفتار VAT با تعهد و تضمین در صورت تغییر وضع رویه‌های یادشده به ورود قطعی یا تخلف از قوانین امور گمرکی و صادرات و واردات اشاره کردیم. در بخش صادرات و استرداد نیز به تعامل باز پس‌گیری گمرکی و بازستانی مالیات بر ارزش افزوده و در بخش قضایی و حل اختلاف، قاچاق، متروکه و مسافری، فرضیه اول را که نشان‌دهنده تجانس و سازگاری و وصول بهینه VAT بود به اثبات رساندیم. در این رهگذر سؤالاتی را مطرح و پاسخ آن را به عهده قانون‌گذار گذاشتیم تا مقدمات رفع ابهامات تقنینی و سازگاری هر چه بهتر VAT و گمرک و کارآمدی آن را تضمین کنیم.

در ارتباط با رد فرضیه دوم نیز اساساً همین تجانس و همگونی ورود یا ایجاد واحد جدید را به این حوزه فاقد حجت و بینه می‌سازد. به عبارت دیگر پذیرش فرضیه اول دلیلی بر رد فرضیه دوم خواهد بود. برای آنکه نشان دهیم اجرای VAT با شرایط کنونی گمرک ایران و بدون نیاز به تأسیس واحد جدید امکان‌پذیر است به تشریح تشریفات گمرکی در رویه‌های واردات و صادرات، همچنین سایر موارد مرتبط نظیر باز پس‌گیری آرای کمیسیونها و قاچاق پرداختیم. در بخش استرداد با طرح سناریوهای مختلف، عنوان شد که کنترل همزمان اسناد و مدارک مانند فاکتورهای خرید و فروش، اظهارنامه‌های گمرکی با مشخصات کمی و کیفی کالا از وظایف و تخصص گمرک بوده و ایجاد واحد جدید که بدون تخصص و تجربه گمرکی است به بوروکراسی و پیچیدگی در اجرا، اتلاف وقت و هزینه‌زایی منتهی خواهد شد که برخلاف اهداف برنامه چهارم توسعه براساس رعایت پیوستگی وظایف و هدفگرا کردن فعالیتهاست.

نمونه دیگری که در مورد ردّ فرضیه دوم می‌توان به آن اشاره کرد موضوع قاچاق و متروکه بود که قانون، حیطه وظایف هر سازمان را تعریف و مشخص کرده و ورود واحد جدید را بی‌دلیل می‌داند زیرا اگر قرار بر این باشد که کالاهای قاچاق و متروکه یکبار توسط گمرک برای تعیین ارزش و محاسبه حقوق ورودی و عوارض گمرکی مورد ارزیابی قرار گیرند و بار دیگر توسط اداره یا واحد جدید برای VAT، این امر به مفهوم تکرار عملیات گمرکی و طولانی شدن ترخیص و ماندن کالا در انبارهای گمرک خواهد بود و در صورت بروز اختلاف بین واحد ویژه VAT و گمرک شرایط بغرنج‌تر می‌شود. این مطلب در مورد واردات مصداق می‌یابد. وجود چنین دور تسلسلی در گمرکات فعال و بزرگ کشور نظیر شهید رجایی یا بازرگان از نظر ویژگیهای فرآیندهای گمرکی، حجم بالای کالاهای وارداتی و کنترل‌های مربوط به شدت بر دامنه نگرانیها افزوده و در نتیجه ورود واحد جدید که نبود تخصص گمرکی را به همراه دارد با علامت سؤال مواجه می‌کند.

برای جلوگیری از رسوب کالا و تسریع در روند اجرای مالیات بر ارزش افزوده و امور گمرکی به‌ویژه در گمرکات بزرگ لازم است تمامی کارمندان گمرک در جریان VAT قرار گیرند. پیامد این رویداد علاوه بر سرعت بخشیدن به امور، مانع بروز برخی تخلفات و تبانی شده و امکان فساد را به حداقل کاهش می‌دهد.

## منابع

### الف) فارسی

- بنایی، رضا (۱۳۷۴)، *قانون امور گمرکی و آئین‌نامه اجرایی آن با آخرین اصلاحات*، چاپ و نشر بازرگانی. خان‌جان، علیرضا (۱۳۸۳)، "پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام VAT"، *مجله اقتصادی*، شماره ۳۷ و ۳۸.
- قانون امور گمرکی و آئین‌نامه اجرایی آن*، مصوب مجلس شورای اسلامی.
- قانون تأسیس سازمان جمع‌آوری و فروش اموال تملیکی*، مصوب مجلس شورای اسلامی.
- قانون تعزیرات حکومتی*، مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام.
- قانون صادرات و واردات*، مصوب هیئت دولت.
- کمیجانی، اکبر (۱۳۷۸)، *تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران*، وزارت امور اقتصاد و دارایی.
- یاسری، حسن (۱۳۸۱)، *برنامه سوم توسعه و چشم‌انداز آینده گمرک*، طرح و برنامه گمرک ایران.

### ب) انگلیسی

- Brile, Lien, Michael Keen, Jean Paul Bodkin and Victoria Summers (2001), "The Modern VAT", IMF.
- The International Customs Journal*, Switzerland (2000-2001), English Version.