



سازمان امور مالیاتی کشور

امکانسنجی

ادغام فرآیندهای مالیات بر ارزش افزوده و

مالیات بر درآمد (عملکرد) در ایران

(با تاکید بر اصلاح ساختار سازمانی)

معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی

پاییز ۱۳۹۶

شناسنامه

عنوان گزارش: امکانسنجی ادغام فرآیندهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) در

ایران

نام معاونت: پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

نام دفتر: پژوهش و برنامه‌ریزی

پدیدآورندگان: آیت زایر (با همکاری علی اکبر خادمی)

مدیر مطالعه: احمد زمانی، سعید توتونچی ملکی

تاریخ انتشار: ۱۳۹۶

شماره: ۹۶۰۷۲۵-۲۲۳

خلاصه مدیریتی

۱. ساختار سازمانی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور، یکی از قدیمی‌ترین ساختارهای سازمانی است که از حدود ۷۰ سال پیش تاکنون، برای مدیریت نظام مالیاتی کشور مورد استفاده قرار گرفته است. در این ساختار یا مدل مدیریتی که از آن تحت عنوان ساختار مبتنی بر نوع مالیات یا ساختار منبع‌محور یاد می‌شود، تخصیص منابع انسانی بین واحدها و بخش‌های مختلف اداری در صف بر اساس نوع مالیات انجام می‌شود. در این ساختار به هریک از کارکنان مالیاتی، پرونده‌های مالیاتی یک منبع مالیاتی خاص، جهت رسیدگی و وصول مالیات داده می‌شود و هریک از کارکنان، تمام امور مالیات ستانی را از مرحله شناسایی و تشکیل پرونده مالیاتی گرفته تا مرحله وصول مالیات را شخصاً و با یک استقلال نسبی، انجام می‌دهد.
۲. ساختار سازمانی منبع-محور که در حال حاضر در ایران برای مدیریت کلیه منابع مالیاتی از جمله مالیات بر ارزش افزوده، استفاده می‌شود، اگرچه برای نظامهای مالیاتی که اتکای آنها صرفاً به یک منبع مالیاتی است، مناسب به نظر می‌رسد، اما در یک نظامی که دارای منابع مختلف مالیاتی است و در عین حال روز به روز بر تعداد مودیان مالیاتی آن افزوده می‌شود، چندان مناسب نبوده و هزینه‌های زیادی را بر آن تحمیل می‌کند.
۳. وجود تعداد قابل توجهی وظایف یا ماموریت پرتکرار، عدم هماهنگی در حسابرسی‌های مالیاتی منابع مختلف مالیاتی، عدم امکان استفاده از مهارت‌ها و توانمندیهای نیروی انسانی در بخش‌ها و واحدهای مختلف، عدم امکان تخصیص مجدد نیروی انسانی بین واحدهای مختلف به دلیل تک بعدی شدن کارشناسان (داشتن تخصص در یک زمینه مالیاتی)، عدم امکان جمع و ادغام اطلاعات یک مودی نوعی، استفاده از سیستم‌ها و تجهیزات کامپیوتری موازی که از نظر هزینه قابل توجیه نیستند، نارضایتی مودیان مالیاتی به دلیل تکالیف مضاعف و مراجعات مکرر از سوی ماموران مالیاتی و همچنین حسابرسی‌های متناقض از مشکلات جدی ساختار سازمانی مبتنی بر نوع مالیات است که منجر به تفکیک و انقطاع در مدیریت منابع مختلف مالیاتی از جمله مالیات بر ارزش افزوده شده است.
۴. در چندین دهه اخیر، پیگیری ساختار منبع محور در مدیریت دستگاه مالیاتی کشور، موجب از هم گسیختگی بخشهای مختلف سازمان امور مالیاتی کشور که مسئول وصول مالیات در یک منبع خاص می‌باشند، شده است. این مسئله در زمینه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد که نیازمند تعامل، همکاری، ارتباط مستمر و تبادل اطلاعات می‌باشند، هزینه‌های بسیار زیادی را بر کشور تحمیل کرده است. علاوه بر این، به دلیل پرهزینه بودن این

مدل مدیریتی، سازمان امور مالیاتی کشور، قادر به تخصیص مجدد منابع انسانی خود بین واحدها و بخشهای مختلف جهت جبران کمبود نیروی انسانی در برخی واحدهای اداری، نیست.

۵. به دلایل ذکر شده، ادغام مدیریت فرآیندهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد از طریق اصلاح ساختار سازمانی و حرکت از یک ساختار منبع محور به سمت ساختار وظیفه‌ای با تاکید بر گروه بندی یا تفکیک مودیان، اجتناب‌ناپذیر است و لذا بحثهایی که امروز در این خصوص وجود دارد نه در ضرورت ادغام، بلکه در یافتن شیوه‌های کم هزینه‌تر برای این اصلاح ساختاری است. این رویکرد، حاصل تجربه بالغ بر ۱۴۰ کشور جهان در زمینه مدیریت دستگاه وصول مالیات است.

۶. بنابراین، به منظور غلبه بر مشکلات و چالش‌های اجرایی که به آنها اشاره شد، و همچنین در راستای اجرای برنامه‌های مدرنیزاسیون دستگاه مالیاتی کشور، اصلاح ساختار سازمانی به شیوه فوق الذکر، اجتناب‌ناپذیر است چراکه، ساختار سازمانی منبع محور به عنوان یکی از ساختارهای سازمانی است که از آن به عنوان مانع جدی در برابر برنامه‌های مدرنیزاسیون یاد می‌شود.

۷. سازمان امور مالیاتی کشور، در سال ۱۳۹۳، با هدف ادغام مدیریت مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد)، استان اصفهان را به صورت پایلوت انتخاب و در سال ۱۳۹۴، طرح ادغام را در سطح استان اجرا کرد. همانطوری که اشاره شد، پیش شرط ادغام این دو مالیات، اصلاح ساختار سازمانی و پیاده‌سازی ساختار وظیفه محور می‌باشد. متأسفانه در استان اصفهان بدون توجه به مدل‌های موجود در جهان، ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد در همان ساختار سنتی مبتنی بر نوع مالیات صورت گرفته است. لذا به نظر می‌رسد، در این طرح، تنها مرزبندی‌های اداری موجود بین این دو مالیات حذف شده و اصلاحات و یا ادغام در چارچوب مدل‌های شناخته شده و مدرن نبوده است.

۸. در این گزارش ضمن بررسی، انواع ساختارهای سازمانی (سه مدل) برای مدیریت دستگاه وصول مالیات و همچنین تجربه بالغ بر ۱۰۸ کشور جهان در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، الگوی مناسب برای ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد در ایران از طریق اصلاح ساختار سازمانی و پیاده‌سازی ساختار سازمانی وظیفه‌محور به همراه تفکیک مودیان پیشنهاد شده است.

۹. زمان بندی اجرای این اصلاح ساختاری نیز در چهار فاز پیشنهاد شده است.

فهرست مطالب

۱	مقدمه	۵
۲	ساختار یا مدل های سازمانی دستگاه وصول مالیات	۷
۱-۲	ساختار سازمانی دستگاههای وصول مالیاتی و سیر تحولات آنها	۸
۱-۱-۲	ساختار یا مدل سازمانی مبتنی بر «نوع مالیات»	۹
۲-۱-۲	مدل سازمانی وظیفه محور	۱۲
۳-۱-۲	مدل مبتنی بر تفکیک مؤدیان (نوع مودی)	۱۵
۳	الگوی سازمانی مناسب برای مدیریت و اجرای مالیات بر ارزش افزوده	۱۸
۱-۳	اجرای امور مالیات بر ارزش افزوده توسط گمرک	۲۰
۲-۳	اجرای مالیات بر ارزش افزوده توسط یک اداره مجزا و مستقل	۲۲
۳-۳	ادغام مالیات بر ارزش افزوده با مالیات های مستقیم (مالیات بر درآمد)	۲۴
۴	ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات های مستقیم در ایران	۳۱
۱-۴	مروری بر فرآیندهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران و مشکلات آن	۳۲
۵	تشریح فرآیند ادغام و یکپارچه سازی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) در اصفهان	۳۹
۲-۵	دستاوردها و چالشهای اجرایی طرح ادغام در استان اصفهان	۴۰
۶	ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) در ایران	۴۲
۱-۶	پیش نیازها و الزامات طرح ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد)	۴۳
۲-۶	فرآیند پیشنهادی برای ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (مالیات عملکرد)	۴۴
۶	فهرست منابع	۴۹

۱) مقدمه

یکی از اهداف پیاده‌سازی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران، کمک به شفاف‌سازی جریان اطلاعات اقتصادی افراد و بنگاه‌ها برای تشخیص مالیات واقعی (به‌ویژه مالیات بر درآمد) بوده است. متأسفانه بعد از گذشت قریب به ۱۰ سال از اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده، به دلیل اتخاذ رویکرد مدیریتی مبتنی بر نوع مالیات که به جدا شدن فرآیندهای مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) منجر شده، از این کارکرد مهم مالیات بر ارزش افزوده به درستی بهره‌برداری نشده است. علاوه بر این، وجود تعداد قابل توجهی وظایف یا مأموریت پرتکرار، عدم هماهنگی در حسابرسی‌های مالیاتی این دو بخش، عدم امکان استفاده از مهارت‌ها و ظرفیت نیروی انسانی، عدم امکان تخصیص مجدد نیروی انسانی بین واحدهای مختلف به دلیل تربیت تک بعدی کارشناسان (داشتن تخصص در یک زمینه مالیاتی)، عدم امکان تجمع و ادغام اطلاعات یک مودی نوعی، استفاده از سیستم‌ها و تجهیزات کامپیوتری موازی که از نظر هزینه قابل توجه نیستند، نارضایتی مودیان مالیاتی به دلیل تکالیف مضاعف و مراجعات مکرر از سوی مأموران مالیاتی و همچنین حسابرسی‌های متناقض از دیگر پیامدهای جدا بودن مدیریت مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) بوده است.

بسیاری از کشورهای جهان با هدف بهره‌برداری از کارکردهای مورد اشاره نظام مالیات بر ارزش افزوده در کمک به شفاف‌سازی و دسترسی به اطلاعات مالی فعالان اقتصادی و همچنین به منظور جلوگیری از بروز برخی چالش‌ها و مشکلات مورد اشاره، کاهش هزینه‌های تمکین و وصول مالیات و غیره، از همان ابتدای معرفی این نظام مالیاتی، آن را در یک ساختار اداری و تشکیلاتی وظیفه‌ای (با گروه بندی مودیان) و واحد یا یکپارچه (مالیات ارزش افزوده و عملکرد)، اجرا کرده‌اند. تعداد این کشورها بالغ بر ۱۳۰ کشور می‌باشد. با این وجود تعداد معدودی از کشورها نیز آن را در یک دوره آزمایشی تحت مدیریت یک تشکیلات اداری مستقل و مجزا اجرا نموده و سپس با مالیات‌های مستقیم ادغام کرده‌اند. تعداد این گروه از کشورها به کمتر از ۲۰ کشور می‌رسد.

بدون شک، ادغام مدیریت مالیات‌های ارزش افزوده و درآمد، جز با اصلاح ساختار سازمانی و حرکت از ساختار مالیات‌محور به سمت ساختار سازمانی تلفیقی وظیفه‌محور و مودی‌محور، میسر نیست. با عنایت به موارد فوق و با توجه به الزامات طرح جامع مالیاتی کشور و رویکرد مودی محوری آن که مقرر کرده، کلیه امور مربوط به انواع مالیات‌های پرداختی یک مودی تحت مدیریت واحد، انجام شوند و از همه مهمتر وجود یک اتفاق نظر در سطوح مختلف مدیریتی سازمان و حتی مودیان مالیاتی در خصوص ضرورت این ادغام، اکنون به نظر می‌رسد شرایط برای اصلاح ساختار

سازمانی که به ادغام این دو مالیات بیانجامد، بیش از هر زمان دیگری مهیا شده و اینک نگرانی اصلی نه در ضرورت یا عدم ضرورت ادغام، بلکه در یافتن شیوه‌های اجرایی بهتر و کم هزینه‌تر برای این اصلاح ساختاری است.

در این گزارش ابتدا به بررسی انواع ساختارها یا مدل‌های سازمانی موجود برای مدیریت دستگاه وصول مالیات پرداخته شده است. در بخش دوم گزارش، پس از مرور انواع الگوهای موجود برای اجرا و پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده در جهان، مشکلات ناشی از جدا بودن مدیریت اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) در ایران بررسی می‌شود. در بخش سوم، طرح آزمایشی ادغام و یکپارچه‌سازی مدیریت اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) که به صورت پایلوت در استان اصفهان اجرا شده به همراه نتایج و دستاوردهای آن ارایه و در بخش پایانی گزارش نیز، الگویی برای ساختار سازمانی سازمان امور مالیاتی کشور جهت ادغام فرآیندهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) بر اساس ساختار سازمانی وظیفه‌ای با محوریت تفکیک یا گروه‌بندی مودیان، ارایه خواهد شد.

۲) ساختار یا مدل های سازمانی دستگاه وصول مالیات

یکی از مسائل مهم در مدیریت مالیاتی، نحوه طراحی سازوکارهای اداری لازم برای اجرای صحیح سیاستهای مالیاتی است. بدون تردید، هر سیاست مالیاتی که سرانجام در قالب قانون مالیاتها، تبلور پیدا می کند، بدون وجود یک ساختار اداری چابک و کارآمد که بتواند امور اجرایی مالیات ستانی را به کارآترین شکل ممکن انجام دهد، محکوم به شکست است. تجارب موجود نشان می دهد، عدم توجه به مولفه های اساسی یک دستگاه وصول مالیات در بسیاری از کشورها، منجر به شکست برنامه های اصلاح نظام مالیاتی، به ویژه برنامه اجرا و پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده شده است. در این میان، یک تشکیلات اداری موفق برای مالیات بر ارزش افزوده، به یک تیم و ساختار عملیاتی کارآمد در صف و هدایت و نظارت هوشمندانه در ستاد نیاز دارد. این دو سطح اداری (صف و ستاد سازمان)، وظایف (کارکردهای) و مسئولیت های کاملاً متفاوتی دارند. ادارات صف، مسئولیت حسابرسی، تشخیص وصول مالیاتها و غیره را بر عهده دارند، حال آنکه، ستاد سازمان وظایف طراحی و نظارتی را بر عهده دارد.

به طور کلی برخی از وظایف خاص ستاد یک سازمان و تشکیلات مالیاتی را می توان به شرح زیر بر شمرد:

- تدوین برنامه های استراتژیک برای سازمان در سطح ملی با اهداف و جهت گیری مشخص که بتواند به سازمان در حداکثر کردن وصولی مالیاتها کمک نماید؛
- تخصیص منابع مالی و انسانی به وظایف و ادارات، در قالب برنامه ها و بودجه های سنواتی؛
- طراحی، تدوین و انتشار برنامه های عملیاتی مرتبط با تمام فعالیت های دستگاه وصول مالیات؛
- تعیین استانداردها و اهداف کمی برای تمام فعالیت های سازمان؛
- نظارت بر عملکرد ادارات صف برای حصول اطمینان از پیگیری و تحقق اهداف تعیین شده در سطح ملی و رعایت قوانین و مقررات؛
- مدیریت مسائل ارتباطی با سایر نهادهای عمومی و رسانه ها؛
- حفظ یکپارچگی در نیروی کار سازمان.

بدون تردید، یک سازمان و تشکیلات وصول مالیات که به دنبال بازمهندسی فرآیندهای خود نظیر اجرای مالیات بر ارزش افزوده می باشد، باید نخست یک برنامه راهبردی جامع در راستای اهداف کلان و اسناد بالادستی تهیه نماید.

در این برنامه راهبردی، لازم است اهداف سازمانی، اهداف راهبردی، استانداردها و اهداف عملکردی و همچنین ارزش‌های سازمانی با یک بیان صریح و روشن، ارایه شود.

پس از نهایی شدن جهت‌گیری‌های کلی سازمان و توافق بر سر آن، الزام بعدی، طراحی ساختار سازمانی برای سازمان‌دهی کارکنان و سایر منابع به نحوی است که بتواند در دستیابی به اهداف تعیین شده، دولت و نظام مالیاتی را یاری نماید. در واقع، این امر مستلزم طراحی ساختار سازمانی مناسب (در سطوح صف و سازمان) است که طی آن تخصیص کارکنان به واحدهای مختلف و جزئیات عملکرد آنها مشخص شود.

در طراحی ساختار سازمانی و تشکیلاتی برای امور مالیاتی، بایستی ملاحظات زیر، مدنظر طراحان و تصمیم‌گیران قرار گیرند:

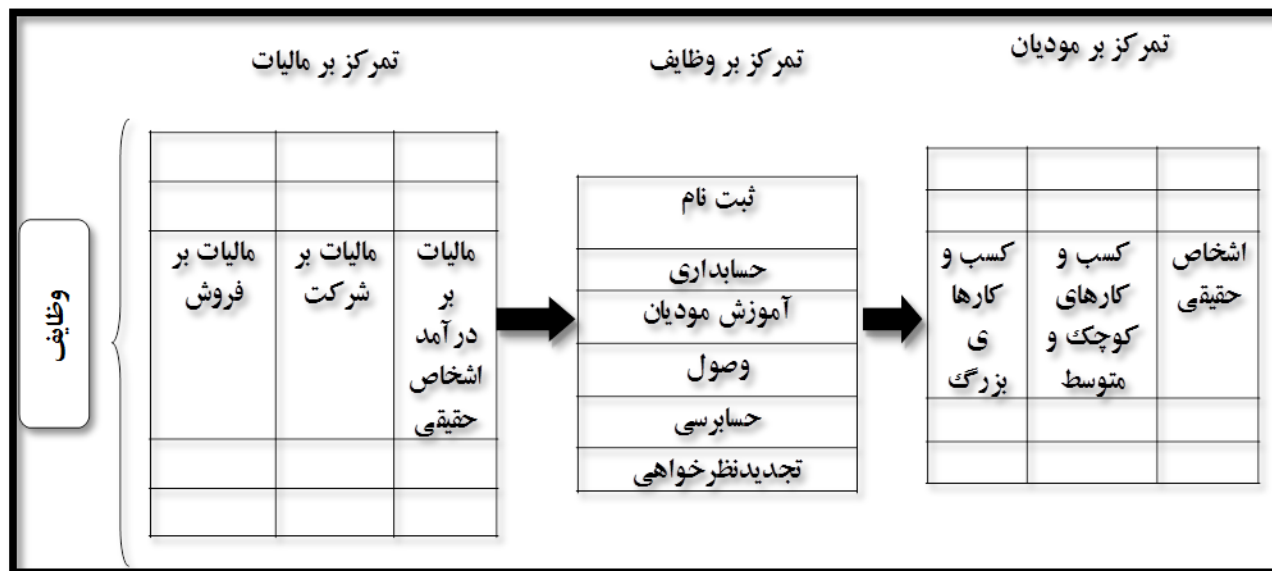
- کمک به اتخاذ تصمیمات سریع‌تر در سطح سازمان؛
- کمک به افزایش هماهنگی بین فعالیت‌ها و واحدها؛
- بهبود جریان اطلاعات (دقیق و با کیفیت)، میان واحدها، کارکنان و مدیران؛ و
- افزایش سازگاری در نظارت بر ارائه خدمات و عملکرد.

۲-۱) ساختار سازمانی دستگاه‌های وصول مالیاتی و سیر تحولات آنها

سازمان‌های وصول‌کننده مالیات دارای ساختارهای سازمانی متفاوتی هستند و این ساختارها، معمولاً یک الگوی ثابتی ندارند و در پاسخ به برخی چالش‌های پیش روی نظیر لزوم افزایش کارایی و اثربخشی یا ضرورت ارایه خدمات بهتر به مودیان مالیاتی، همواره در معرض تغییرات اساسی بوده‌اند. دستیابی به یک ساختار سازمانی مناسب که بتواند، اهداف نظام مالیاتی را با در نظر گرفتن ملاحظات فوق محقق سازد، به مجموعه‌ای از عوامل و محدودیت‌های موجود بستگی دارد. در طول دو دهه‌ی اخیر، با هدف افزایش کارایی، اثربخشی و ارائه خدمات بهتر به مودیان، اصلاحات گسترده‌ای در ساختار سازمانی بسیاری از دستگاه‌های وصول مالیات در کشورهای جهان انجام شده است. بخش قابل توجهی از این اصلاحات را می‌توان با بررسی روند تحولات ساختار سازمانی و حرکت از یک ساختار مبتنی بر «نوع مالیات» به سمت یک ساختار مبتنی بر «وظیفه» به خوبی مشاهده نمود. با این حال، بسیاری از سازمان‌های مالیاتی حتی یک گام پیش‌تر رفته و اقداماتی برای استقرار یک ساختار مبتنی بر تمکین از طریق «تفکیک مودیان» انجام داده‌اند (مثلاً ایجاد بخش مودیان بزرگ مالیاتی). به طور کلی، بررسی روند موجود در

عرصه مدیریت مالیاتی در جهان، ما را به سه مدل یا رویکرد در خصوص ساختار سازمانی دستگاه وصول مالیات، رهنمون می‌سازد. این رویکردها در طول حداقل ۵۰ سال اخیر، یک سیر تکاملی را طی کرده‌اند. این تحولات در نمودار ۱ آمده است.

نمودار ۱- روند تکامل ساختار سازمانی در سازمان‌های وصول کننده مالیات در جهان



۲-۱-۱) ساختار یا مدل سازمانی مبتنی بر «نوع مالیات»

اولین مدل سازمانی مورد استفاده برای مدیریت دستگاه وصول مالیات در بسیاری از کشورهای جهان، بر اساس «نوع مالیات»^۱ بود. در این مدل، بخش‌های اداری جداگانه با وظایف چندگانه، مسئولیت یک منبع مالیاتی را بر عهده دارند و کارکنان در کار خود عمدتاً از یک استقلال نسبی برخوردار بوده و تقریباً خودکفا عمل می‌کنند. سازماندهی مدیریت دستگاه وصول مالیات بر مبنای «نوع مالیات» یا به تعبیر دیگر «منبع محور» برای آن دسته از سازمان‌های مالیاتی مناسب است که در مراحل اولیه توسعه قرار دارند و در آن اتکای سیستم مالیاتی صرفاً روی یک منبع درآمدی می‌باشد. این مدل تا سال ۲۰۱۴ تنها در کشور قبرس به طور محض استفاده می‌شد و در سایر کشورها در کنار مدل وظیفه‌محور و یا تلفیقی از مدل‌های مبتنی بر «نوع مودی» و «وظیفه‌محور» مورد استفاده قرار می‌گیرد (جدول ۱). اگرچه در طول ۲۰ سال گذشته این مدل در سازمان‌های مالیاتی پیشرفته، کنار گذاشته شده است، اما با این حال، یک سری مزیت‌هایی دارد که در ذیل به آنها اشاره می‌شود:

¹ Tax type

- فهم و به کارگیری این مدل بسیار راحت و آسان است؛
 - سازمانهایی که مسئولیت یک نوع مالیات را برعهده دارند به راحتی می توانند وظایف مختلف شناسایی، ثبت نام، رسیدگی، حسابرسی، تشخیص و وصول مربوط به یک نوع مالیات را ادغام و یکپارچه نمایند.
 - امکان کنترل دقیق بر حسب نوع مالیات؛
 - توسعه تخصص کارکنان بر حسب نوع مالیات (کارکنان در یک نوع مالیات خاص تخصص پیدا می کنند)
- با این حال، این مدل سازمانی دارای برخی کاستی ها و معایب به شرح زیر می باشد:
- **کارایی پایین و هزینه های زیاد برای دستگاه مالیاتی:** به دلیل هم پوشانی ذاتی و تکراری بودن برخی وظایف (مثلاً، ثبت نام، رسیدگی، پردازش اطلاعات، وصول مالیات و غیره). حتی با وجود هدف مشترک همه بخش ها و واحدهای مالیاتی که همان وصول مالیات است، جداسازی و تخصصی شدن بر حسب نوع مالیات ها، نیازمند مدیریت موازی، ارایه خدمات پشتیبانی موازی در ارتباط با نیروی انسانی و فناوری اطلاعات و غیره است و همه اینها منجر به افزایش هزینه های دستگاه وصول مالیات می شود.
 - **نارضایتی مؤدیان از مراجعات مکرر به واحدهای اداری مختلف بابت موضوعات مشابه:** با توجه به این که در این ساختار، هر واحد مالیاتی مسئول رسیدگی به کلیه امور مربوط به یک نوع مالیات است، مودی مجبور است برای هر مالیات، کلیه فرآیندهای مربوط از مرحله تشکیل پرونده مالیاتی گرفته تا مرحله وصول مالیات را از طریق مراجعات مکرر به واحدهای مختلف مالیاتی طی و اسناد و مدارک مربوط را ارایه نماید. بنابراین، این مدل یا ساختار سازمانی از نقطه نظر مودی، ناکارآمد و به طور غیرضرور پیچیده است. مودیان مالیاتی مجبورند به واحدها و افراد مختلف با فرآیندهای و الزامات مختلف مراجعه نمایند. همه اینها علاوه بر تحمیل هزینه های سنگین اداری، هزینه های تمکین را نیز به شدت بالا می برند.
 - **هزینه های اداری بالا:** به دلیل تفکیک وظایف بر حسب نوع مالیات ها، دستگاه مالیاتی مجبور است برای برخی فعالیت های مشابه نظیر، ثبت نام، تشکیل پرونده، دریافت اظهارنامه، ابلاغ اوراق مالیاتی، درخواست حسابرسی، وصول مالیات و...، نیروی انسانی، وقت و منابع مالی صرف نماید.
 - **انعطاف ناپذیری در استفاده از ظرفیت های نیروی انسانی یا تخصیص مجدد کارکنان در بخش های مختلف:** به دلیل اینکه هر یک از کارکنان در یک نوع مالیات خاص تخصص، مهارت و تجربه پیدا

می کنند، دستگاه مالیاتی در استفاده و جابجایی نیروی انسانی بین انواع منابع مالیاتی از آزادی عمل پایینی برخوردار است و همین امر موجب می شود تا سازمان نتواند از تمام ظرفیت های نیروی انسانی استفاده نماید. به عبارت دیگر به دلیل محدود بودن توانایی و تخصص کارکنان به یک نوع مالیات (و در عین حال انتظار از آنها به داشتن اطلاعات کامل از انواع مالیات ها)، سازمان در مواقع ضروری نمی تواند از این ظرفیت ها در سایر بخش ها و واحدهای مالیاتی سازمان، استفاده نماید.

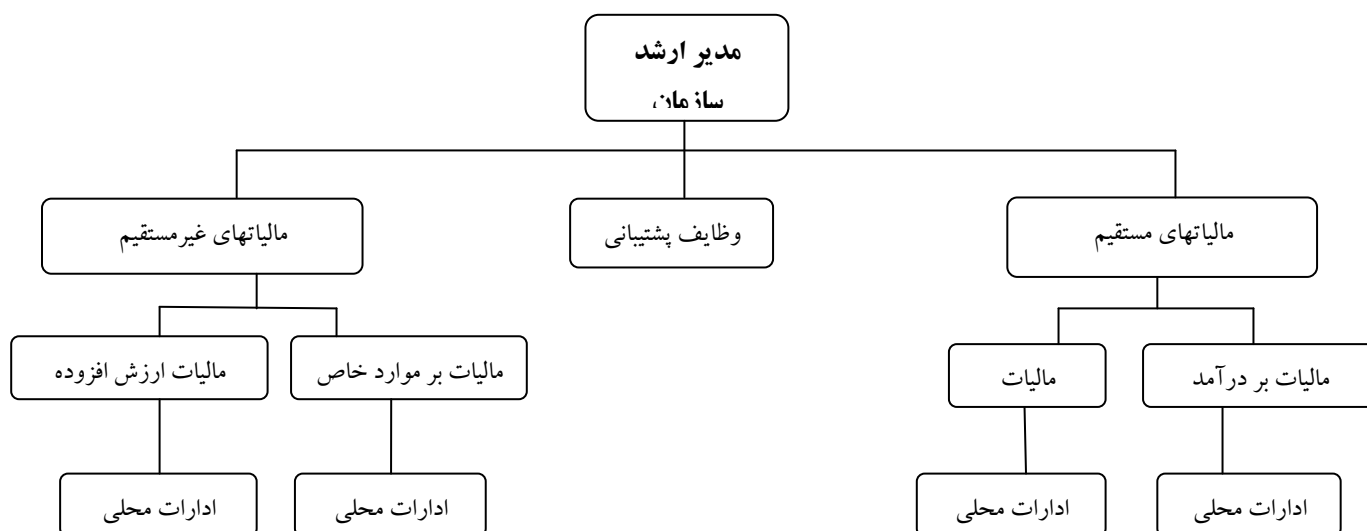
- **افزایش ریسک ناسازگاری در رفتارهای مالیاتی با مودیان در واحدهای مختلف مالیاتی:** در برخورد با یک موضوع رفتارهای متفاوتی اعمال می شود (مثلاً جریمه های متفاوت مالیاتی برای جرایم یکسان یا مشابه مالیاتی)؛

- **شکل گیری فرهنگ های مختلف در سطح سازمان بر اساس نوع واحد مالیاتی:** معمولاً افراد بر حسب محل کار یا واحد مالیاتی و نوع مالیاتی که در آن تخصص و دانش دارند، شناخته می شوند و به همین دلیل نوعی روحیه خود برتر بینی یا بالعکس به واسطه نوع مالیات یا واحد مالیاتی که در آن کار می کنند، به کارکنان القا می شود. به عنوان مثال کارکنانی که در مالیات بر شرکتها کار می کنند ممکن است نسبت به کارکنانی که در واحد مالیات بر مستغلات کار می کنند، نوعی حس برتر بینی پیدا کنند. در هر صورت این فرهنگ سازمانی، شاید در بلندمدت موجب شکل گیری بروز برخی رفتارهای مورد اشاره و یا ایجاد برخی رانت ها و غیره در سازمان شود که در نهایت به نفع دستگاه وصول مالیات نیست.

- **وجود سیستم های ثبت نام و تخصیص شماره شناسایی جداگانه؛** همانطوری که اشاره شد، ساختار منبع محور ایجاب می کند که در هر واحد مالیاتی، یک سری سیستم های موازی برای ثبت نام، تخصیص شماره شناسایی، تشخیص، ابلاغ، وصول مالیات و غیره ایجاد شود که به لحاظ هزینه و کارایی توجیه اقتصادی ندارد.

با عنایت به مشکلات و کاستی های مذکور، بسیاری از سازمان های مالیاتی در دو دهه اخیر نسبت به اصلاح و سازمان دهی مجدد ساختار و ترتیبات سازمانی خود اقدام کرده اند و در این راستا مدل مبتنی بر «وظیفه» را به عنوان یک الگوی مناسب جهت بهبود عملکرد کلان سازمان مالیاتی خود پیاده کرده اند. (نمودار ۲)

نمودار ۲ - ساختار سازمانی مالیات محور برای یک سازمان مالیاتی نوعی



۲-۱-۲ مدل سازمانی وظیفه محور

بر اساس مدل مبتنی بر وظیفه یا وظیفه محور^۲ کارکنان برحسب وظیفه (برای مثال براساس وظایفی نظیر ثبت نام، پردازش اطلاعات، حسابرسی، وصول و ... مربوط به انواع مالیات ها)، سازمان دهی می شوند و در این سیستم، نوع مالیات، اهمیتی ندارد و کارکنان روی انواع مالیات ها کار می کنند. مطابق این رویکرد، امکان استانداردسازی فرآیندها در کلیه سطوح، ساده سازی ترتیبات و کامپیوتری کردن آنها وجود دارد و در نتیجه کارایی سازمان وصول کننده مالیات، افزایش می یابد. در مقایسه با مدل مبتنی بر «نوع مالیات»، مدل «وظیفه محور» مزیت های زیادی دارد و استفاده از آن منجر به بهبود عملکرد دستگاه وصول مالیات می شود.^۳ اما به هر حال، برخی سازمان های مالیاتی معتقدند به دلیل ویژگی ها، رفتارها و دیدگاه های متفاوت مؤدیان در مورد تمکین، برای انجام فعالیت های مبتنی بر تمکین در میان گروه های مختلف مؤدیان، این مدل به تنهایی مناسب نمی باشد. کشورهای کانادا، اسواکی، ترکیه، برزیل، بلغارستان، کلمبیا، کاستاریکا، هند، لتونی، لیتوانی، مالزی و عربستان استفاده کننده محض از مدل مبتنی بر وظیفه هستند و در برخی کشورها نظیر انگلستان، سوئیس و غیره این مدل به همراه یک یا دو مدل دیگر مورد استفاده قرار می گیرد، جدول (۱). از مزایای این مدل می توان به موارد زیر اشاره کرد:

^۲ Function-based model

^۳ برای مثال، در حیطه پاسخگویی به پرسشهای مالیاتی مؤدیان، ایجاد سیستم واحد برای ثبت نام مؤدیان، رویکردهای مشترک برای حسابداری و مدیریت مؤثرتر ممیزی مالیاتی و وصول بدهی

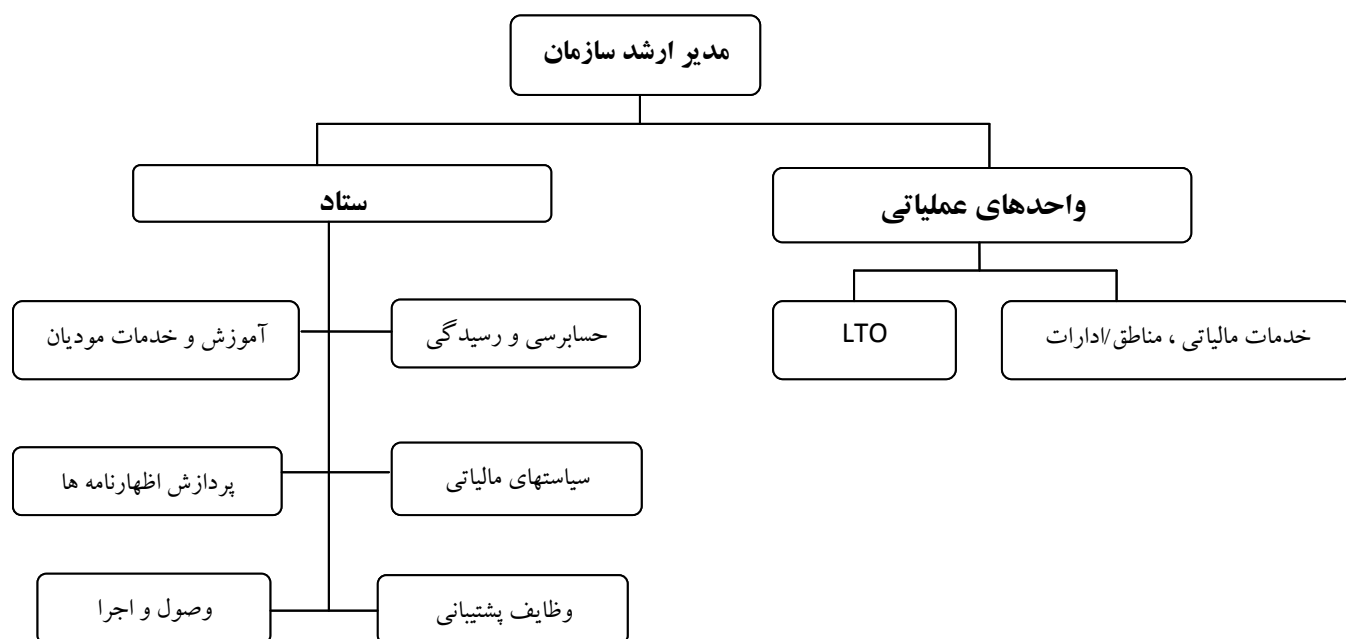
۱) استانداردسازی بیش‌تر فرآیندهای اجرایی مالیات‌ها؛ ۲) ساده‌سازی برای مؤدیان، کاهش هزینه‌های مؤدیان و افزایش تمکین؛ ۳) افزایش بهره‌وری؛ و ۴) تسهیل اتوماسیون فرآیندها به دلیل استانداردسازی فرآیند اجرایی مالیات‌های مختلف.

همچنین، در این مدل، ایجاد بخش‌های یکپارچه ذیل به افزایش تمکین و تسهیل امور اجرایی منجر می‌شود. مائورین کید (۲۰۱۰)^۴:

- **نظام یکپارچه خدمات مؤدیان:** با ایجاد یک مرکز واحد خدمات مؤدیان امکان دسترسی مؤدیان به تمام اطلاعات لازم برای محاسبه مالیات و تکالیف خود، بوجود می‌آید؛
- **نظام یکپارچه ثبت‌نام مؤدیان:** ایجاد یک نظام یکپارچه واحد ثبت‌نام تا اطلاعات ضروری شناسایی مؤدیان تنها یک بار دریافت شود، نه چندین بار؛
- **نظام یکپارچه حسابداری:** فرآیندهای پرداخت مالیات یکپارچه شده و یک چارچوب مشترک برای حسابداری پیاده می‌شود تا مؤدیان بتوانند یک اظهارنامه برای «همه مالیات‌ها» تسلیم کنند؛
- **نظام یکپارچه استرداد:** امکان رسیدگی به همه بدهی‌های مؤدیان با بررسی درخواست استرداد آنها؛
- **نظام حسابرسی جامع مالیاتی:** حسابرسی جامع همه مالیات‌ها برای کاهش تعداد مراجعات و هزینه‌های مؤدی؛
- **نظام جامع وصول و اجرا:** اجرائیات هماهنگ برای رسیدگی به کلیه بدهی‌های مؤدیان.

⁴Maureen Kidd (2010)

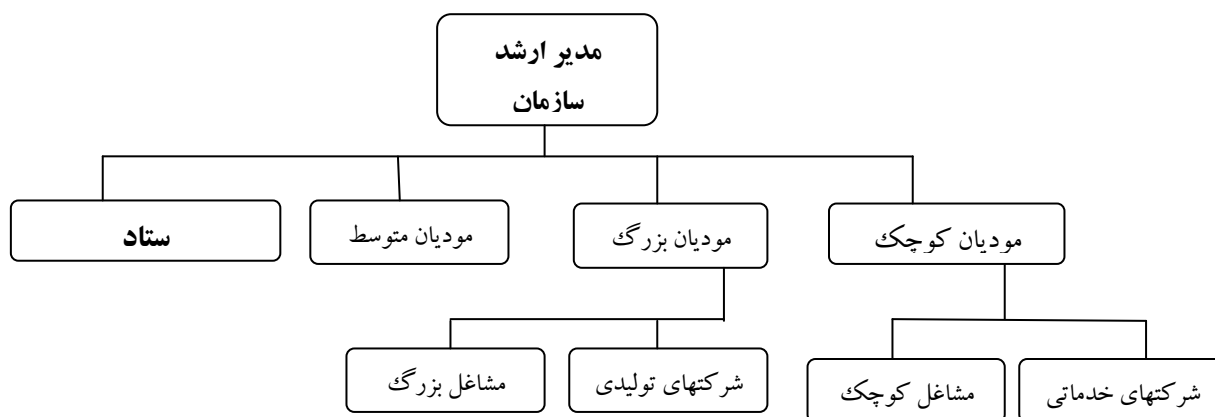
نمودار ۳ - ساختار سازمانی وظیفه محور برای یک سازمان مالیاتی نوعی



۳-۱-۲) مدل مبتنی بر تفکیک مؤدیان (نوع مودی)

آخرین تحول موجود در زمینه اصلاح مدیریت دستگاه وصول مالیات که در ۲۰ سال اخیر توجه بسیاری از کشورها را به خود جلب کرد، مدلی است که بر طبق آن کارکنان مالیاتی بر اساس نوع مؤدیان تقسیم‌بندی^۵ می‌شوند. برخی از کشورهای توسعه‌یافته نظیر استرالیا، فرانسه، ایرلند، هلند، نیوزلند و آمریکا وظایف مربوط به خدمات و وصول و اجرا را در قالب «گروه‌های مؤدیان» نظیر مشاغل بزرگ، کوچک و متوسط و اشخاص حقیقی و غیره سازمان‌دهی کرده‌اند. منطقی که پشت این تفکیک یا دسته‌بندی مؤدیان قرار دارد، این است که هر گروه از مؤدیان، از ویژگی‌ها و رفتارهای تمکینی متفاوتی برخوردار هستند و لذا ریسک‌های متفاوتی متوجه درآمدهای مالیاتی می‌کنند. لذا، برای مدیریت مؤثر ریسک‌ها، دستگاه مالیاتی ناگزیر است متناسب با ویژگی‌های منحصر به فرد و نحوه تمکین هر یک از گروه‌ها به توسعه و اجرای راهبردهای مختلفی اقدام نماید. برای بررسی و شناخت عوامل اثرگذار بر تمکین، سازمان‌های مالیاتی به رویکرد سازمان‌یافته و منظم نیاز دارند. حامیان ساختار مبتنی بر «گروه‌بندی مؤدیان» بر این اعتقادند که گروه‌بندی وظایف کلیدی در ساختار مدیریتی واحد و اختصاصی باعث بهبود تمکین می‌شود.

نمودار ۴- ساختار سازمانی مودی‌محور برای یک سازمان مالیاتی نوعی



⁵ Taxpayers segmentation

تجربه کشورهای مختلف در استفاده از مدل مبتنی بر نوع مودیان «گروه‌بندی مودیان» در مراحل ابتدایی است و در این راستا، بسیاری از کشورها، با ایجاد واحدهای تخصصی مودیان بزرگ، تا حدی به دنبال پیاده‌سازی این رویکرد بوده‌اند. از بین ۶۴ کشور جهان در ۳ کشور فرانسه، ایرلند و آمریکا، مدل مبتنی بر نوع مودی یا گروه‌بندی مودیان به طور کامل اجرا شده است و در ۳۴ کشور دیگر نظیر انگلستان، سوئد، اسپانیا و غیره به صورت جزئی در کنار یک یا دو مدل دیگر اجرا می‌شود. جدول (۱).

طرفداران مدل مبتنی بر نوع مودی معتقدند که در این روش به دلیل اینکه همه فعالیت‌های وظیفه‌ای مودیان یک گروه یا بخش خاص در یک ساختار مدیریتی دقیق و واحد انجام می‌شود، تمکین بهبود می‌یابد.

مزایای این رویکرد عبارت است از:

- افزایش پاسخ‌گویی در برابر عملکرد و خروجی سازمانی؛
- افزایش قدرت تخصیص منابع مبتنی بر ارزیابی ریسک؛
- تطبیق بهتر برنامه‌های وصول و اجرا، خدمات و آموزشی برای نوع مودی و نیازهای آنها.

در مقابل مزایای فوق‌الذکر، این رویکرد:

- سبب بروز برخی مشکلات به دلیل دوباره‌کاری وظایف می‌شود؛
- هزینه‌های عملیات را افزایش می‌دهد؛
- کنترل آن پیچیده و نیازمند مدیریت بسیار ماهرانه است.

با وجود همه مزایای بیان شده، کشورهایی که مدل «نوع مودی» را به طور کامل پیاده کرده‌اند، اکنون تمایل دارند برخی مؤلفه‌های مدل وظیفه‌محور را مجدداً اجرا نمایند. به نظر می‌رسد، علت اصلی این امر، پیچیدگی‌های مدیریتی و مشکلات دستیابی به سطوح بالای تمکین با استفاده از کارکنان چند وظیفه‌ای به جای کارکنان متخصص است.

در سال‌های اخیر، در کنار مدل «نوع مودی» و سازمان‌دهی برخی از وظایف دستگاه مالیاتی، از ساختارهای سازمانی مدرن که متشکل از هر سه مدل «وظیفه‌ای»، «نوع مودی» و «نوع مالیات» است، استفاده می‌شود.

جدول (۱) - مدل های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف جهان

مدل	کشورهای مجری	تعداد کشورها
نوع مالیات (منبع محور)	قبرس	۱
وظیفه ای	کانادا، اسلواکی، ترکیه، برزیل، بلغارستان، کلمبیا، کاستاریکا، هند، لتونی، لیتوانی، مالزی و عربستان، برونئی، کامبوج، قیرقیزستان، اندونزی، میانمار، تایوان.	۱۸
نوع مالیات وظیفه ای	سوئیس، هلند، مکزیک، لوکزامبورگ، جمهوری چک، مراکش، رومانی، سنگاپور، تایلند، استرالیا.	۱۰
نوع مودی (مودی محور)	فرانسه، ایرلند، آمریکا.	۳
نوع مودی، وظیفه ای	مغولستان، تایلند	۲
ترکیبی (هر سه مدل)	انگلستان، سوئد، اسپانیا، اسلوونی، پرتغال، لهستان، نروژ، نیوزلند، کره جنوبی، ژاپن، ایتالیا، فلسطین اشغالی، ایسلند، مجارستان، یونان، آلمان، فنلاند، استونی، دانمارک، شیلی، بلژیک، اتریش، آرژانتین، چین، کرواسی، هنگ کنگ، مالت، روسیه، آفریقای جنوبی، فیلیپین، تاجیکستان، نیوزلند، مالدیو و ایران	۳۴
جمع کل		۶۴

۳) الگوی سازمانی مناسب برای مدیریت و اجرای مالیات بر ارزش افزوده

تقریباً در همه کشورهای جهان، وصول مالیات بر واردات (شامل مالیات بر ارزش افزوده) از طریق گمرک انجام می‌شود و دلیل آن نیز لزوم کنترل فیزیکی کالاهای وارده به جای کنترل اسناد مالی و فرم‌های مرسوم اظهارنامه‌های مالیاتی است. اما در مورد مالیات‌های داخل به‌ویژه مالیات بر ارزش افزوده مسئله فرق می‌کند، در اینجا بر خلاف گمرک، تمرکز اصلی روی اسناد مالی و گردش مالی اشخاص و بنگاه‌ها است و بررسی و کنترل مقادیر فیزیکی کالا خیلی اهمیت ندارد. بنابراین، مسئله‌ای که در اینجا اهمیت دارد، این است که چه سازمان و تشکیلاتی باید عملیات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات ساخت داخل از جمله حسابرسی اعتبار مالیاتی بابت مالیات بر واردات را بر عهده گیرد. به طور کلی در خصوص نحوه مدیریت عملیات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، سه رویکرد کلی در جهان وجود دارد و کشورها با توجه به شرایط و قدمت اجرای مالیات بر ارزش افزوده، یکی از مدل‌های زیر را برای مدیریت امور اجرایی مالیات بر ارزش افزوده به کار گرفته‌اند:

- مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در داخل اداره گمرک؛
- ایجاد یک تشکیلات اداری مجزا و مستقل برای مالیات بر ارزش افزوده؛
- و ادغام و یکپارچه سازی مدیریت مالیات بر ارزش افزوده با مدیریت مالیات‌های مستقیم.

تصمیم‌گیری در خصوص انتخاب یکی از گزینه‌های فوق، مستلزم توجه به سه موضوع مهم زیر است:

- درجه سهولت ادغام مالیات بر ارزش افزوده با شرح وظایف و مسئولیت‌های ادارات و واحدهای فعلی؛
- ظرفیت هر یک از ادارات برای قبول مسئولیت‌های جدید؛
- هزینه‌های عملیاتی مربوط به هر یک از گزینه‌ها.

در اغلب کشورهای مورد بررسی، تمام امور مربوط به مالیات بر ارزش افزوده توسط همان اداره و تشکیلات مالیاتی مدیریت می‌شود که مسئولیت وصول سایر مالیات‌های داخلی را بر عهده دارد. در اینجا، بحث‌های اصلی تنها پیرامون مزیت‌های ایجاد یک اداره مستقل مالیات بر ارزش افزوده یا اجرای مالیات بر ارزش افزوده (در کنار مالیات بر درآمد) در ساختارهای مبتنی بر وظیفه (یعنی اداره‌های وظیفه‌محور مانند ثبت‌نام، آموزش مؤدیان، وصول، حسابرسی و غیره) تمرکز دارد. گرچه بسیاری از کشورها به دنبال ایجاد ساختارهای مدیریتی وظیفه‌محور هستند، اما برخی از آنها (مانند آلبانی، بلغارستان و سریلانکا) اداره‌های مالیات بر ارزش افزوده جداگانه و

مستقلی را ایجاد نموده‌اند. رویکرد اخیر را می‌توان در راستای تسهیل اجرای مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی این مالیات تلقی کرد. ولی در بسیاری از موارد، تجربه نشان می‌دهد که ادغام ادارات مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد در سال‌های بعد از اجرای آزمایشی این مالیات، بسیار دشوار خواهد بود. در سایر کشورها (اکثراً کشورهای دارای رویکرد اجرای مالیات غیرمستقیم در گمرک)، توصیه واحد مالی صندوق بین‌المللی پول، اجرای امور مالیات بر ارزش افزوده توسط گمرک و یا یک اداره جدید مالیات بر ارزش افزوده بوده است صندوق بین‌المللی پول (۲۰۰۱). توصیه‌های ویژه با لحاظ شرایط داخلی هر کشور ارائه شده است.

جدول (۲) - مدل اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورهای منتخب

شرح	اجرای مالیات بر ارزش افزوده در داخل سازمان مالیاتی	اجرای مالیات بر ارزش افزوده در داخل گمرک	یک اداره مستقل برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده
اتحادیه اروپا	۱۰	۱	۲
سایر کشورهای اروپایی	۱۴		
کشورهای شوروی سابق و حوزه بالتیک	۱۵		
آمریکای لاتین	۱۸	۱	۳
آفریقا	۱۸	۱	۵
آسیا - اقیانوسیه	۱۳		
خاور میانه	۲	۱	۱
شمال آفریقا	۱		
جمع کل	۹۰	۴	۱۴

منبع: صندوق بین‌المللی پول

- در اکثر کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده در آنها تحت مدیریت سازمان مالیاتی اجرا می‌شود، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد معمولاً در یک اداره مالیاتی در سطح محلی مورد رسیدگی قرار می‌گیرند. در واقع، در بسیاری از کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده در ابتدا در یک اداره مجزا و مستقل اجرا شده، اکنون با مالیات بر درآمد و در یک ساختار وظیفه محور ادغام شده است. **با این حال، در برخی کشورها (برای نمونه پرتغال) ادغام مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم صرفاً در ستاد سازمان صورت گرفته است.**

- در اغلب کشورهایی که در آن مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد در یک ساختار وظیفه‌محور اجرا می‌شود، برخی از برنامه‌های خاص مالیات بر ارزش افزوده در واحدهای اداری مستقل و جداگانه‌ای حفظ شده است. برای مثال، تمام کشورهای عضو اتحادیه اروپا، پس از اصلاح مالیات بر ارزش افزوده بر معاملات بین کشورهای اروپایی در سال ۱۹۹۳، واحدهای ثبت نام و برنامه‌های حسابرسی ویژه‌ای را ایجاد کرده‌اند. همچنین واحدهای جداگانه‌ایی برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده و اجرای برنامه‌های آموزشی مالیات بر ارزش افزوده دارند.

- در برخی کشورها که مالیات بر ارزش افزوده توسط گمرک اجرا می‌شود و کشورهایی که اداره و تشکیلات مستقل و جداگانه‌ای برای مالیات بر ارزش افزوده دارند، نوعی ادغام مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده و گمرک صورت گرفته است. برای مثال، در دهه ۱۹۹۰، مالیات بر ارزش افزوده در کانادا با گمرک، مالیات ویژه و مالیات بر درآمد ادغام شد. در آفریقا، کشورهای کنیا، مولداوی، تانزانیا، اوگاندا و زامبیا، مدیریت کلیه این بخش‌ها به یک هیئت مدیره واحد سپرده شده است. تا امروز، این ادغام در کشورهای آفریقایی محدود به امور پرسنلی و کنترل بودجه بوده و صرفاً در این بخش‌ها ادغام عملیاتی صورت گرفته است.

۳-۱) اجرای امور مالیات بر ارزش افزوده توسط گمرک

همانطور که جدول (۲) نشان داده شده است، کشورهای معدودی گمرک را برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده انتخاب کرده‌اند. علت اصلی این امر، تجربه اندک اداره گمرک در وصول درآمدها در مقایسه با سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی وصول مالیات‌های داخلی است. تجربه گمرک بیشتر در وصول مالیات‌ها و عوارض گمرکی است که تمکین در آنها اساساً به جای کنترل‌های مالی (برخلاف مالیات‌های مرسوم) از طریق کنترل فیزیکی محقق می‌شود.

موفق‌ترین نمونه اجرای مالیات بر ارزش افزوده توسط اداره گمرک مربوط به کشور انگلستان است. اداره گمرک این کشور زمانی این مسئولیت را پذیرفت که قبول مسئولیت‌های اضافی از سوی اداره مالیات بر درآمد در آن زمان غیرممکن بود. جدا از این مسئله، دلیل اصلی واگذاری مسئولیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده به گمرک در این کشور، سهم بالای مالیات بر ارزش افزوده وصولی از واردات در برابر کل درآمد مالیات بر ارزش افزوده (که در برخی کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار ۴۰ به ۶۰ درصد است) بود. با این حال، تجربه مقامات گمرک در کنترل فیزیکی کالاها و مشکلاتی مانند دسته‌بندی و ارزش‌گذاری کالاها از علل عمده ادغام مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در گمرک بوده است.

در سال ۱۹۹۰، بر اساس توصیه صندوق بین‌المللی پول، پاکستان مالیات بر ارزش افزوده را در اداره گمرکات خود اجرا کرد، اما در سال ۱۹۹۳ و به دنبال بروز برخی مشکلات در مدیریت امور مالیاتی توسط گمرکات این کشور، اداره‌ای جداگانه‌ای برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده ایجاد شد (در سال ۱۹۹۶ اتفاق افتاد). همچنین توصیه صندوق بین‌المللی پول برای کشور بلژ و مالاوی نیز این بود که این مالیات در داخل گمرک اجرا شود، اما در این کشورها، با توجه به عدم وجود قواعد سفت و سخت، این توصیه در واحد مالی صندوق مورد بازنگری قرار گرفت. در مورد بلژ، دلایل مورد اشاره در ماموریت سال ۱۹۹۴، صندوق بین‌المللی پول وجود فضای اداری کافی و قابل دسترس و همچنین وصولی مورد انتظار مالیات بر ارزش افزوده بر واردات بود (که البته دلیل چندان قانع‌کننده‌ای نبود). در مورد مالاوی، تیم صندوق بین‌المللی پول در سال ۱۹۹۶ به این جمع‌بندی رسید که مالیات بر ارزش افزوده باید در بلندمدت توسط سازمان مسئول وصول مالیات بر درآمد، اجرا شود. با این حال، توصیه آنها به اجرای مالیات بر ارزش افزوده در سازمان گمرک مبتنی بر این موارد بود، (۱) برنامه قوی حمایتی بریتانیا در گمرک؛ (۲) ضعف سازمان مالیات بر درآمد و (۳) پیشنهادی برای ایجاد سازمانی مشترک مالیات و گمرک در میان مدت.

با این حال، این عوامل تناسب چندان با نظام مالیاتی مدرن ندارند. با رشد اقتصاد، معمولاً سهم مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد داخلی رسمی افزایش می‌یابد. از این مهم‌تر اینکه، چالش‌های جدید پیش روی سازمان مالیاتی چندان ربطی به وصول مالیات بر ارزش افزوده واردات ندارد. وصول این مالیات نیاز به مهارت‌هایی متفاوت با وصول عوارض گمرکی ندارد. این چالش‌ها (از جمله انجام ثبت‌نام جدید و ایجاد نظام آموزشی، کنترل فرآیند اعتباری، استرداد و برنامه‌های حسابرسی جدید) همه از جمله مواردی هستند که سازمان مالیاتی در آنها برتری دارد.

به علاوه، گرچه تجربه کنترل فیزیکی مفید است، اما در مدیریت مؤثر مالیات بر ارزش افزوده، حیطه گسترده تری از مهارت‌ها نیاز است تا بتوان مالیات را به صورت خوداظهاری و بر مبنای حساب‌ها مدیریت کرد. این مهارت‌ها معمولاً در سازمان مالیاتی داخلی یافت می‌شود که در آن کارکنان برای حسابرسی معاملات مالی و سوابق حسابداری آموزش می‌بینند. در واقع، در کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده ابتدا در تشکیلات گمرک و مالیات‌های ویژه اجرایی شده، تجربه نشان داده است که کارکنان گمرک و مالیات‌های ویژه (که در کنترل فیزیکی، دسته‌بندی و ارزش‌گذاری کالاها مهارت دارند) تامین‌کننده خواسته‌های مدیریت مالیات بر ارزش افزوده نیستند. مشکل این است که گرایش به مدیریت مالیات‌هایی مانند مالیات ویژه با استفاده از اظهارنامه‌های پیچیده وجود دارد، این اظهارنامه مستلزم ارائه اطلاعاتی غیرضروری در باب کمیت و نوع کالاهای تولیدی، مواد خام پردازش شده و مواد خام و کالاهای موجود در انبار است.

۲-۳) اجرای مالیات بر ارزش افزوده توسط یک اداره مجزا و مستقل

بسیاری از کشورهایی که به طور سنتی، وصول مالیات‌های خاص و مالیات بر فروش را به گمرک واگذار کرده بودند، بعدها به این تشخیص رسیدند که برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، نیاز به یک ساختار اجرایی متفاوت‌تر از گمرک وجود دارد. بر اساس توصیه صندوق بین‌المللی پول، در کشورهای غنا، موریس، تانزانیا، اوگاندا، زامبیا و پاکستان، یک اداره مالیاتی جدید و مجزا برای ارزش افزوده ایجاد شد. بررسی‌ها نشان می‌دهد در این کشورها، ایجاد تشکیلات مالیاتی جدید و مجزا برای مالیات بر ارزش افزوده باعث ایجاد مشکلات هماهنگی بین نهادهای درآمدی شده است. بر اساس بررسی‌ها، اجرای مالیات بر ارزش افزوده از سوی سازمان مالیاتی در بسیاری از کشورها به عنوان یک قاعده موردپذیرش تقریباً همه کشورهای دنیا می‌باشد. این امر گویای روندهای موازی در دهه‌های اخیر بر برتری سازمان‌های مالیاتی با ساختار وظیفه‌محور بر سازمان‌های سنتی مبتنی بر نوع مالیات (مالیات محور) است. از میان ۱۰۸ کشوری که اطلاعات آنها توسط صندوق بین‌المللی پول ارائه شده است، تعداد ۹۰ کشور اجرای مالیات بر ارزش افزوده را به سازمان یا دستگاه مالیاتی واگذار کرده‌اند، ۴ کشور اجرای مالیات بر ارزش

افزوده را در اداره گمرکات^۶ و ۱۴ کشور نیز آن در یک اداره مجزا و مستقل مالیات بر ارزش افزوده، دنبال می‌کنند.^۷

به لحاظ نظری، ضروری است کارکنان استخدامی که منحصراً برای مالیات بر ارزش افزوده آموزش دیده باشند، مهارت تخصصی مورد نیاز برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده را نیز داشته باشد. براساس تجارب جهانی که در خصوص ایجاد یک تشکیلات مستقل اداری برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، در فرآیند پیاده‌سازی و اجرای این ساختار در برخی از کشورها، مشکلاتی به شرح ذیل ایجاد شده است:

- ایجاد تشکیلات اداری مستقل در کشورهایی که با کمبود نیروی انسانی ماهر و امکانات آموزشی مواجه هستند، بسیار مشکل است. برای مثال، زمانی که پاکستان اداره جدیدی برای مالیات بر ارزش افزوده ایجاد کرد، استخدام کارکنان جدید از بیرون، مشکلاتی را به وجود آورد. بسیاری از مقامات مالیات بر ارزش افزوده که از گمرک استخدام شده بودند و برای مالیات بر ارزش افزوده آموزش دیده بودند، چند ماه بعد از انتصاب در اداره مالیات بر ارزش افزوده جدید، به اداره سابق خود بازگشتند.
- مقاومت در برابر تاسیس اداره جدید از سوی کارکنان ادارات مالیاتی موجود، یکی دیگر از مشکلات موجود در این زمینه است. برای مثال در غنا که اداره جدیدی برای مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۹۵ ایجاد شد، تعدادی از کارکنان گمرک آشکارا با ایجاد اداره مالیاتی جدید مخالفت کردند. این مورد بعضاً در زمان ایجاد معاونت مالیات بر ارزش افزوده و ادارات تابعه ایران وجود داشت.
- چنانچه استراتژی جامعی جهت ارتقای هماهنگی عملیات ادارات مختلف وجود نداشته باشد، ایجاد اداره معاونت مجزا برای مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌تواند به از هم گسیختگی مدیریت مالیاتی منجر شود. برای مثال در غنا (سال ۱۹۹۵ در ابتدای معرفی مالیات بر ارزش افزوده) و اوگاندا که فرآیند ثبت نام مالیات بر ارزش افزوده توسط اداره مالیات بر ارزش افزوده جدید انجام می‌شد، از شماره هویتی‌های مختلفی برای مودیان در مالیات بر درآمد، مالیات موارد خاص و گمرک استفاده می‌شد و با معرفی مالیات بر ارزش افزوده مجدداً شماره اضافی برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده تخصیص داده شد. علاوه براین، از زمان معرفی مالیات بر

^۶ بریتانیا، رژیم صهیونیستی، مالاوی و بلژیک

^۷ قبرس، جمهوری دومینیکن، جامائیکا، غنا، کنیا، لوکزامبورگ، تانزانیا، اوگاندا، زامبیا، موریس، چین، مصر، پاکستان (از سال ۱۹۹۶) و بلژیک

ارزش افزوده در بسیاری از این کشورها هیچ گونه تلاشی برای کنترل متقابل اطلاعات بین ادارات یا معاونت‌های مختلف مالیاتی صورت نگرفته است. ترس از تلفیق و استفاده از اطلاعات مربوط به خرید و فروش و سرمایه در گردش توسط ادارات مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد برای تشخیص بدهی مالیاتی، یکی از دلایل اصلی مقاومت فعالان اقتصادی در برابر مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورها بوده است. بعضی اوقات مخالفت با مالیات بر ارزش افزوده در واقع مخالفت با مالیات بر درآمد نیز می‌باشد. در واقع علی‌رغم توصیه‌های صندوق بین‌المللی پول برای ارتقای همکاری نزدیک بین مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده و اداره گمرک، درک اندکی بین کارکنان این ادارات مبنی بر ضرورت همکاری برای اجرای برنامه‌های قوانین، وجود دارد.

- ادارات مجزای مالیات بر ارزش افزوده نیز هزینه اداری مالیات را به دلیل نیاز دوباره به منابع (برای مثال نظام تشخیص هویت مودیان، امکانات و تجهیزات اداری و منابع کامپیوتری) افزایش می‌دهد. برای مودیان نیاز به انجام تعهدات و تکالیف مالیاتی در ادارات مجزا، احتمال حساسی توسط ادارات مختلف (که برنامه‌های اجرای مالیات را هماهنگ نمی‌کنند) و ریسک برخورد ناهماهنگ تحت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده نیز پیچیدگی کمک می‌کند.

۳-۳ ادغام مالیات بر ارزش افزوده با مالیات‌های مستقیم (مالیات بر درآمد)

به لحاظ ماهیت، مالیات بر ارزش افزوده در زیر مجموعه مالیات‌های غیرمستقیم قرار دارد. در بسیاری از کشورهای مجری این نوع مالیات، روش قالب در وصول، روش خود اظهاری است و پس از آن دستگاه وصول مالیات بر اساس حساسی مبتنی بر ریسک، به صورت تصادفی درصد بسیار کمی از پرونده‌های مالیاتی مودیان ارزش افزوده را حساسی می‌کند. این رویکرد در خصوص سایر مالیات‌ها، به‌ویژه مالیات بر درآمد نیز دنبال می‌شود. در سازمان‌های مالیاتی مدرن که در آن امور مالیاتی به صورت فرآیندی و وظیفه‌ای مدیریت می‌شود، تمرکز اصلی به جای نوع مالیات، روی مودیان مالیاتی است. در این رویکرد، تمام انواع مالیات‌هایی که یک مودی نوعی موظف به پرداخت است، در یک پرونده کاری تمرکز دارد و امور مربوط نیز در یک فرآیند شبیه نوار نقاله (یا خط تولید مستمر)، توسط بخش‌های مختلف انجام می‌شود. با گسترش استفاده از فناوری اطلاعات و وظیفه‌ای شدن امور، مدیریت مالیاتی بر پایه نوع مالیات (منبع محور) به مرور زمان جای خود را به مدیریت مبتنی بر وظیفه و تفکیک

مودیان، داده است. علاوه بر این، با تمرکز روی انواع مالیات‌ها و فرد محور شدن امور، برخی مشکلات و چالش‌های اجرایی بروز پیدا کرده و در حقیقت بروز این مشکلات عاملی برای ادغام مدیریت این دو مالیات در بسیاری از کشورهای جهان بوده است. در زیر به طور خلاصه برخی از دلایل و ضرورت‌های ادغام مالیات‌های ارزش افزوده و مستقیم مورد اشاره قرار می‌گیرند:

- در فرآیند مالیات ستانی مبتنی بر نوع مالیات (منبع محور)، دستگاه وصول مالیات ناچار است برای هر نوع مالیاتی که هر شخص نوعی مکلف به پرداخت است، یک پرونده مالیاتی ایجاد نماید. پس از ثبت نام و شناسایی مودی، در فرآیند شناسایی، تشخیص و وصول مالیات مربوط، یک سری فعالیت یا کارهای تکراری وجود دارد که لازم است این فعالیت‌ها به ازای هر مالیات نوعی به صورت تکراری انجام شوند.^۸ بنابراین یکی از روش‌های کاهش هزینه و افزایش کارایی دستگاه وصول مالیات، حذف این امور پرتکرار است. طبیعی است با تغییر رویکرد مدیریت مالیاتی از الگوی مبتنی بر نوع مالیات به الگوی مبتنی بر وظیفه و یکپارچه کردن همه انواع مالیات‌های مرتبط با یک شخص در یک پرونده مالیاتی، تمام فعالیت‌ها و امور تکراری نظیر ثبت نام، استعلامات، دعوت‌نامه‌ها و ... حذف می‌شوند. با حذف این امور، بخشی از هزینه‌های دستگاه مالیاتی به صورت خودکار کاهش پیدا می‌کند.
- اختلاف در نتایج حسابرسی انواع مالیات‌های مرتبط با یک مودی نوعی، اغلب با ایجاد نارضایتی در مودی و تحمیل برخی هزینه‌ها بر دستگاه وصول مالیات موجب سلب اعتماد عمومی نسبت به نظام مالیاتی می‌شود. دیدگاه و توان تخصصی متفاوت تیم‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های مستقیم (مالیات بر درآمد)، یکی از علل بوجود آمدن اختلاف در نتایج حسابرسی مالیاتی مربوط یک مودی است. علاوه بر این، سازمان امور مالیاتی به دلایل قانونی مجبور است برای هر از مالیات‌ها، تمام فرآیندهای حسابرسی را تکرار کند که به لحاظ هزینه، هیچ‌گونه توجیهی نداشته و منجر به استفاده کارآ از منابع نمی‌شود.

^۸. البته این بدین معنی نیست که رویکرد مبتنی بر نوع مالیات به طور کامل از روش‌های مدیریت مالیاتی حذف شده، بلکه به استثنای چند کشور نظیر فرانسه، کانادا، ایرلند، مکزیک، هلند، ترکیه، اسلواکی، آمریکا، برزیل، کلمبیا، کاستاریکا، لتونی، لیتوانی، مالزی، مراکش، عربستان و تایلند که این سیستم را کنار گذاشته‌اند در سایر کشورها این سیستم در کنار روش وظیفه‌ای یا روش مبتنی بر نوع مودی و یا تلفیقی هر دو بکاربرده می‌شود.

- سومین مشکلی که در مدیریتی مبتنی بر نوع مالیات یا در شرایط تفکیک مدیریت انواع مالیات‌ها به‌ویژه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد بوجود می‌آید، پراکندگی و یکپارچه نبودن مدیریت اطلاعات است. به دلیل پراکندگی سیستم‌های اطلاعاتی از یک سو و بعضاً عدم همکاری واحدهای مالیاتی ذی‌ربط در تبادل اطلاعات، کارایی حساسی و رسیدگی مالیاتی به شدت کاهش می‌یابد.
 - مشکلات در ارایه برخی خدمات به مودیان نظیر ارایه انواع گواهی‌های مالیاتی، یکی دیگر از پیامدهای تفکیک مدیریت این دو نوع مالیات است.
 - وجود سیستم‌های کامپیوتری که لازم است به طور موازی در مدیریت انواع مالیات‌های مربوط به یک مودی مورد استفاده قرار گیرند. در حالی که در صورت ادغام این مالیات‌ها، دیگر نیازی به سیستم‌های متعدد برای ذخیره‌سازی، پردازش و مدیریت امور مالیات‌های یک مودی نوعی وجود ندارد و همه آنها را می‌توان با بکارگیری یک سیستم واحد انجام داد.
- علاوه بر دلایل فوق، وجود برخی شباهت‌ها در فرآیند اخذ مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد در کنار استفاده از رکوردها و اسناد و مدارک مالی یکسان برای محاسبه بدهی این دو منبع مالیاتی، سبب شده است تا مدیریت امور اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های مستقیم به هم گره بخورند. معمولاً مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده قبل از آنکه به عنوان مودی مالیات بر ارزش افزوده باشند، در اداره مالیات‌های مستقیم به عنوان مودی مشاغل یا شرکت‌ها ثبت‌نام شده‌اند و آنها یا نمایندگان مالیاتی آنها نیز با اقدامات اداره مالیات‌های مستقیم آشنا هستند. رویکردهای حساسی در هر دو مالیات مشابه بوده و در صورت مظنون شدن به موارد تقلب، فضا برای رسیدگی و حساسی مشترک نیز وجود دارد. این مدل سازمانی در اغلب کشورهایی که در ۳۰ سال گذشته، مالیات بر ارزش افزوده را معرفی کرده‌اند، پیاده شده است. در حقیقت این مدل سازمانی برای اولین بار در دهه ۱۹۵۰ در فرانسه که مالیات بر ارزش افزوده را معرفی کرد، به کار گرفته شد. گام‌های اصلی تغییر و اصلاح سازمانی دستگاه مالیاتی کشور فرانسه با معرفی تدریجی مالیات بر ارزش افزوده در آن کشور از سال ۱۹۴۸ تا ۱۹۶۸ همزمان شد.^۹

^۹ مراحل مختلف معرفی مالیات بر ارزش افزوده با سه مرحله اصلی در اصلاح مدیریت یا دستگاه مالیاتی فرانسه (DGI^۱) تطابق دارد:

- در سال ۱۹۴۸، مالیات بر فروش با مکانیزم اعتباری-فاکتورنویسی، معرفی شد که در مراحل تولید-واردات اعمال می‌شد. DGI با ادغام معاونت‌های مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در طول همان سال تاسیس شد. در سال ۱۹۵۴ مالیات بر فروش تا مرحله عمده

ادغام مدیریت مالیات بر ارزش افزوده با مالیات‌های مستقیم، دارای چندین مزیت عمده به شرح زیر می‌باشد:

- کارایی دستگاه مالیاتی افزایش و هزینه‌های تمکین کاهش می‌یابد. ساختار جدید را که لازم است وظیفه‌محور باشد، می‌توان از بالا به پایین یعنی از ستاد به ادارات صف اجرا کرد. برای مثال، با ایجاد یک سیستم ثبت نام و یک واحد حسابرسی برای پردازش کلیه اظهارنامه‌ها و پرداخت‌های مربوط به انواع مالیات‌ها، تکالیف و تعهدات مودیان مالیاتی ساده شده و هزینه‌های اداری مالیات کاهش می‌یابد. به طور مشابه با ادغام و ایجاد یک واحد وصول و اجرا که امور مربوط به همه معوقات مالیاتی سررسید شده را مدیریت نماید، کارایی نظام مالیاتی کشور افزایش می‌یابد.
- مالیات بر ارزش افزوده بر پایه نظام خوداظهاری استوار است و همین موضوع به همکاری نزدیک بین مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر درآمد و ادارات گمرک از جمله کنترل متقابل خودکار داده‌ها (برای مثال سرمایه در گردش، خریدها، واردات و صادرات) و اجرای برنامه‌های اجرایی موثر مبتنی بر کنترل‌های فیزیکی و حساب محور نیاز دارد.
- ادغام ادارات مالیاتی می‌تواند به بهبود در سیستم‌های مالیات بر درآمد منجر شود. برای مثال ضروری است از رویه‌ها و فرآیندهای مدرن وصول و اجرا که برای مالیات بر ارزش افزوده طراحی شده است، برای موارد دیگری همچون تشخیص و وصول مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و مالیات بر درآمد شرکت‌ها نیز استفاده شود. به همین نحو، آستانه ثبت نام مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند با ارایه یک رویکرد بنیادی برای طبقه‌بندی مودیان (برای مثال نظام‌های ساده شده مالیات بر درآمد برای مودیان پایین‌تر از آستانه مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد، در حالی که برنامه ارتقای تمکین را می‌توان به منظور حداکثرسازی عملکرد مالیات بر درآمد، اساساً به کسانی که بالای آستانه هستند، هدایت کرد) به

فروشی گسترش یافت و جایگزین چندین مالیات غیرمستقیم شد. مالیات جدید مالیات بر ارزش افزوده نامیده شد. در همان زمان (۱۹۵۰-۵۵) DGI به صورت تدریجی تکنیک‌های حسابرسی جدید مبتنی بر حسابرسی مشترک بدهی‌های مودیان توسط حسابرسیانی که آموزش مخصوص دیده بودند، اجرا شد. همچنین در سال ۱۹۵۵، DGI شروع به آزمایش ادارات مالیاتی وظیفه‌محور (برای جایگزینی ادارات سابق که مبتنی بر نوع مالیات بود) کردند. در سال ۱۹۶۸ مالیات بر ارزش افزوده به مرحله خرده‌فروشی تسری یافت. در همان زمان‌ها، DGI اجرای طرح جامع مدرنیزاسیون ادارات مالیاتی با هدف سازماندهی مجدد ادارات مالیاتی بر اساس اصول مبتنی بر وظیفه و مبتنی بر مودیان (بر مثال تاسیس واحدهایی مجزا برای مودیان کوچک، متوسط و بزرگ)، آغاز شد.

مدیریت مالیات بر درآمد کمک نماید. ادغام ادارات مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد نیز می تواند شوق آموزش و فراگیری مودیان و اجرای مالیات بر درآمد (هر دو برای مقابله و برخورد با موارد عدم تمکین در تکمیل و پرداخت و در تعقیب کم اظهارهای فروش، استفاده از فاکتورهای صوری و نیز برای قیمت گذاری کمتر یا بیشتر از حد) را قوت بخشد. به وضوح اجرای موثر مالیات بر ارزش افزوده و برنامه های حسابرسی به ارتقای تمکین مالیات بر درآمد کمک می کنند.

تجربه جهانی نشان می دهد که علی رغم وجود فهرست بلندی از مزیت های بالقوه ادغام، در عمل اجرای مالیات بر ارزش افزوده در چارچوب مدل مزبور، با عملکرد ضعیف همراه بوده است. در این ارتباط چند دلیل به ترتیب زیر قابل ذکر است:

- طراحی چندین مورد سیستم مالیات بر ارزش افزوده که در دهه های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ اجرایی شد، بیش از حد پیچیده بود. برای مثال در قانون گذاری مالیات بر ارزش افزوده برخی از کشورهای آفریقایی نظیر ساحل عاج (۱۹۶۰)، مراکش و نیجریه (۱۹۸۶) و تونس (۱۹۸۸)، از چندین نرخ مالیاتی استفاده شده بود (ساحل عاج و سنگال ۴ نرخ و در مراکش ۵ نرخ وجود داشت که البته در سال های بعد تعداد این نرخ ها کاهش یافت). در اغلب کشورها آستانه ثبت نام مودیان تعیین نشده بود و مودیان کوچک (با گردش مالی کمتر از مبلغ خاصی) مالیات بر ارزش افزوده خود را که بر اساس نظام تخمینی مالیات و مبتنی بر قرینه های پیچیده و نامناسب تعیین می شد، پرداخت می کردند.^{۱۰} علاوه بر این، ضرورتی بر پیچیدگی فرم های مالیات بر ارزش افزوده وجود ندارد (در برخی از کشورها ۴ صفحه است). بنابراین در برخی کشورها مزیت سازماندهی (ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد در ادارات مالیاتی وظیفه محور) با وضع قوانین فوق العاده پیچیده و رویه های ضعیف، خنثی شده است.
- در جدول (۳) به طور خلاصه، معایب و مزایای هر کدام از مدل های مورد اشاره که برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده مورد استفاده قرار می گیرند، ارایه شده است.

^{۱۰} البته برخی از مشکلات مذکور با انجام یک سری اصلاحات نظیر کاهش تعداد نرخ ها، معرفی آستانه ثبت نام، استقرار واحد مودیان بزرگ، ساده سازی مالیات و اجرای برنامه های موثرتر وصول اجرا برطرف شده اند.

جدول (۳) - مزایا و معایب مدل‌های مختلف اجرای مالیات بر ارزش افزوده

شرح	مزایا	معایب
مالیات بر ارزش افزوده از طریق اداره گمرک و مالیات بر موارد خاص اجرا شود	تسهیل تبادل اطلاعات بین صادرات و واردات	رویه‌ها و سیستم‌های مورد استفاده در گمرک و مالیات بر موارد خاص برای اداره مالیات بر ارزش افزوده مناسب نیستند
		کارکنان گمرک ممکن است مهارت‌های مالیاتی مناسب نداشته باشند
		مانعی در برابر هماهنگی بین مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد است
مالیات بر ارزش افزوده از طریق یک اداره مستقل و خاص اجرا شود	در صورت اجرای مالیات بر ارزش افزوده، تمایز آشکاری بین رویه‌های موجود ایجاد می‌شود	تاسیس اداره جدید در یک کشور در حال توسعه با ظرفیت اداری ضعیف و مهارت کم، نیاز به تعهدات سیاسی دارد
	تمرکز بیشتر بر مدیریت مالیات بر ارزش افزوده	کارکنان سایر ادارات مالیاتی موجود اغلب در برابر تاسیس اداره جدید مقاومت می‌کنند.
		دستگاه مالیاتی تکه تکه می‌شود و همین امر مانعی در برابر هماهنگی بین عملیات و فعالیت‌های مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر درآمد و گمرک می‌شود.
مالیات بر ارزش افزوده با اداره مالیات بر درآمد (عملکرد) ادغام شود	فرصت برای یک سازمان مالیاتی مدرنتر، اثربخش‌تر (وظیفه‌محور) و کارا تر فراهم می‌شود	هزینه اداری مالیات را افزایش می‌دهد
	افزایش هماهنگی بین مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد و در نتیجه تمکین بهتر مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد	احتمال کاهش تمرکز روی برخی ویژگی‌های خاص مالیات بر ارزش افزوده در اجرا.

- در برخی کشورها نظیر فرانسه و کانادا با اجرای یک ساختار اداری وظیفه‌محور و کاملاً یکپارچه مالیاتی، سیستم‌های خاص مالیات بر ارزش افزوده کنار گذاشته شدند. برای مثال در روش‌های حسابرسی مشترک که برای همه مالیات‌ها بکار گرفته می‌شود، لزوماً همه مودیان مالیات بر ارزش افزوده به طور کامل پوشش داده نمی‌شوند. این روش‌ها که بعضاً روی حسابرسی مالیات بر درآمد تمرکز بیشتری دارند، برای مودیان کوچک و متوسط بیش از حد پیچیده هستند. بنابراین، ضرورتی ندارد سازمان‌های مالیاتی که امروزه در حال تبدیل شدن به سازمان‌های وظیفه‌محور و یکپارچه هستند، برخی مولفه‌های مالیاتی (عمدتاً برای مقاصد مالیات بر ارزش افزوده و گاهی برای مقاصد اجرای مالیات بر موارد خاص) خود را در فرآیند یکپارچه‌سازی ادغام کنند.

روند اصلی دیگری که در طول ۲۵ سال گذشته در سازماندهی دستگاه وصول مالیات دنبال شده است، توسعه استراتژی‌های تمکین از طریق تفکیک یا گروه‌بندی مودیان (برای مثال ایجاد واحدهای خاص مودیان بزرگ، اجرای واحدهای حسابرسی برای انجام امور مودیان کوچک، متوسط و بزرگ و تاسیس واحدهایی برای انجام امور صنایع خاص از قبیل خدمات مالی) وجود دارد. در برخی از کشورها (برای مثال استرالیا و هلند) رویکرد تفکیک مودیان، هم اکنون به عنوان معیار اصلی برای سازماندهی دستگاه وصول مالیات است.

۴) ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های مستقیم در ایران

همانطوری که اشاره شد، مجموعه‌ای از دلایل ذکر شده، ضرورت بازنگری در شیوه فعلی مدیریت مالیات بر ارزش افزوده را اجتناب‌ناپذیر کرده است. تجارب جهانی از وجود سه الگوی مدیریتی برای مدیریت و اجرای مالیات بر ارزش افزوده حکایت دارد. ایجاد یک تشکیلات مستقل و مجزا همانند ساختار فعلی معاونت مالیات بر ارزش افزوده در ایران، واگذاری وصول مالیات بر ارزش افزوده به گمرک و سرانجام ادغام امور مالیات بر ارزش افزوده با مالیات‌های مستقیم به‌ویژه مالیات بر درآمد.

به دلایل مختلف که در بخش‌های قبلی به آنها اشاره شد، انگیزه برای وصول مالیات بر ارزش افزوده در ساختار اداری گمرک در بسیاری از کشورهای جهان از جمله ایران وجود ندارد. تمرکز بر کنترل‌های فیزیکی به جای کنترل‌های مالی در گمرک، فقدان تخصص کافی در بین کارکنان گمرک در زمینه مالیات و غیره از اهم دلایلی هستند که ادغام این دو تشکیلات را با مشکل مواجه می‌سازد. از طرف دیگر تعداد کشورهای مجری این سیستم در جهان به عنوان یک شاخص ارزیابی آن (که به ۴ کشور می‌رسد)، خود موید این امر است که این شیوه موثر نخواهد بود.

ایجاد یک ساختار اداری و تشکیلات مستقل برای مدیریت تمام امور مالیات‌های ارزش افزوده و یا ادغام آن با ساختار اداری و تشکیلاتی مالیات‌های مستقیم به‌ویژه مالیات بر درآمد دو گزینه پیش روی دیگر برای پیاده‌سازی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. تقریباً بالغ بر ۹۰ درصد کشورهای مجری سیستم مالیات بر ارزش افزوده، گزینه ادغام را در پیش گرفته‌اند و تعداد معدودی از کشورها نیز آن را در یک ساختار اداری مستقل و ویژه اجرا و پیاده‌سازی کرده‌اند. گروه اخیر، عمدتاً شامل کشورهای هسند که مالیات بر ارزش افزوده را در دوره آزمایشی اجرا می‌کنند.

بر اساس تجارب جهانی و توصیه نهادهای بین‌المللی، کشورهایی که تجربه اجرای مالیات‌های مصرف را داشته‌اند، بهتر است مالیات بر ارزش افزوده را نیز از طریق همان ساختار اداری دنبال نمایند. در ایران به دلایل مختلف از جمله فقدان تخصص کافی در بخش مالیات‌های مستقیم، جدید و نوپا بودن مالیات ارزش افزوده و غیره، از همان ابتدای معرفی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷، مدیریت اجرایی آن نیز به معاونت مالیات بر ارزش افزوده و ادارات تابعه واگذار شد.

۴-۱) مروری بر فرآیندهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران و مشکلات آن

همانطور که پیشتر نیز گفته شد؛ در ایران به دلایل مختلف از جمله فقدان تخصص کافی در بخش مالیات‌های مستقیم در زمینه مالیات بر ارزش افزوده، جدید بودن مالیات ارزش افزوده و غیره، از همان ابتدای معرفی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷، مدیریت اجرایی آن نیز به یک ساختار اداری مستقل در قالب معاونت مالیات بر ارزش افزوده و ادارات تابعه آن، واگذار شد. این شیوه اجرایی، ضمن اینکه برخی از کارکردهای مورد انتظار مالیات بر ارزش افزوده نظیر کمک به شفاف‌سازی و تولید اطلاعات برای حسابرسی و تشخیص مالیات بر درآمد، کاهش فرار مالیاتی در سایر بخش‌ها، تبادل اطلاعات بین بخش‌های مختلف مالیاتی و غیره را تضعیف کرده، بلکه موجب بروز یک سری مشکلات در فرآیندهای اجرایی شده است. در ادامه مشکلات مزبور در دو بخش فرآیندهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و سیستم‌های رایانه‌ای مورد استفاده در عملیات و فرآیندهای مالیات‌ستانی ارزش افزوده بررسی می‌شود:

- در این ساختار، کلیه امور مربوط به پرونده‌های مالیات عملکرد (درآمد) و مالیات بر ارزش افزوده در دو تشکیلات اداری مستقل و زیر نظر دو معاونت مالیاتی مجزا، مدیریت می‌شود. همچنین در این شیوه اجرایی، کلیه فرآیندهای مالیاتی شامل ثبت نام، رسیدگی و حسابرسی مالیاتی، مطالبه وصول (خدمات مودیان)، وصول و اجراء، حسابداری و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی برای هر یک از مالیات‌های مستقیم و ارزش افزوده کاملاً مستقل از یکدیگر عمل می‌کنند.
- همانطوری که در جدول (۴)، نشان داده شده است، تعداد ۸ فرآیند مالیاتی به طور موازی در هر یک از مالیات‌های ارزش افزوده و مستقیم (مالیات درآمد) ایجاد شده است. این فرآیندها عبارتند از: شناسایی و ثبت نام مودیان، تسلیم اظهارنامه، حسابرسی و تشخیص مالیات، خدمات مودیان (وصول مطالبات)، ابلاغ اوراق مالیاتی، حل اختلاف مالیاتی، وصول و اجراء و استرداد مالیاتی.
- همچنین بر اساس جدول (۴)، تعداد ۶ واحد مشترک در هر یک از تشکیلات فعلی مالیات بر ارزش افزوده و مستقیم (مالیات بر درآمد) وجود دارد. این واحدها عبارتند از: حسابداری، اطلاعات و خدمات مالیاتی، حراست و دادستانی، امور مالی، امور عمومی و بخش IT.

- همانند فرآیندهای مالیاتی مورد اشاره، برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) به طور موازی از سیستم‌های نرم‌افزاری مجزا و مختلف مالیاتی استفاده می‌شود. این مسئله علاوه بر تحمیل هزینه‌های اضافی بر سازمان امور مالیاتی؛ ذخیره‌سازی، مدیریت، پردازش و تبادل اطلاعات مالیاتی را با مشکل مواجه کرده است. براساس بررسی‌های انجام شده، هم اکنون تعداد ۹ سیستم نرم‌افزاری برای مدیریت امور مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که به طور موازی نسخه‌های مشابه آنها در فرآیندهای مالیات بر درآمد (عملکرد) نیز به کار گرفته می‌شوند. به طور مشخص سیستم قبض بانک، اشخاص حقوقی، مشاغل، سامانه intavat.ir، سامانه evat.ir، حقوق و دستمزد، اظهارنامه‌های اشخاص حقیقی و حقوقی، سیستم ثبت‌نام (کد اقتصادی) و سایر نرم‌افزارها به صورت مستقل در هر یک از بخش‌های مالیات بر ارزش افزوده و مستقیم به طور مستقل مورد استفاده قرار می‌گیرند. همچنین برای مدیریت وصول و اجراء، هیأت‌های حل اختلاف و سامانه صورت معاملات فصلی از نرم‌افزای یکسان و مشابه در مالیات بر ارزش افزوده و مستقیم استفاده می‌شود، اما عملیات مربوط در هر منبع بطور مستقل انجام می‌شود، جدول (۴).
- تبادل اطلاعات بین واحدهای مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده مانند ادارات برون سازمانی فقط از طریق مکاتبات قابل انجام است.
- در شهرهای کوچک به علت تعداد اندک پرونده‌های مالیاتی و یا کمبود نیروی انسانی، پرونده‌های مالیات ارزش افزوده و مالیات مستقیم، یکجا و توسط یک کارشناس مدیریت می‌شود و در برخی از استان‌ها نیز پرونده‌های ارزش افزوده را به شهرهای بزرگتر و مجاور ارسال می‌کنند.
- در فرآیند اجرای طرح جامع که به صورت آزمایشی در برخی استان‌ها در حال اجرا است، فرآیند ادغام صورت گرفته است. اما در برخی دیگر از استان‌ها به دلیل کند بودن سیستم eris، همچنان از نرم‌افزار قبلی ارزش افزوده استفاده می‌شود.

جدا بودن فرآیندهای مذکور در دو بخش مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های مستقیم مشکلاتی را برای نظام مالیاتی به شرح زیر ایجاد کرده است :

۱. شناسایی، ثبت نام و مودیان

- به دلیل جدا بودن مدیریت و فرآیندهای مالیات‌ستانی ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) که منجر به عدم تبادل خودکار اطلاعات بین دو معاونت مالیات‌های مستقیم و ارزش افزوده شده است، سازمان امور مالیاتی در بیشتر اوقات قادر به شناسایی موارد عدم ثبت نام فعالان اقتصادی مشمول مالیات در یکی از منابع مالیاتی مذکور و یا هر دو نمی‌باشد. به طور مشخص در این ارتباط می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:
- عدم ثبت نام مودیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده به دلیل عدم دسترسی، عدم تبادل خودکار اطلاعات و یا نبود اطلاعات مربوط به پرونده مالیات بر درآمد (عملکرد) مودیان در بخش مالیات بر ارزش افزوده؛
- روند کند شناسایی مشمولین مالیات بر ارزش افزوده به دلیل کمبود نیروی انسانی و کمبود تجربه کارکنان جدیدالاستخدام و در نتیجه بالا بودن هزینه‌های شناسایی و ثبت نام مودیان ارزش افزوده؛
- وجود رویه‌ها و سلیقه‌های متفاوت در شناسایی مشمولین ارزش افزوده (به طور مثال، گاهی مودی بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم مشمول بند "ج" و در مالیات ارزش افزوده مشمول بند "الف" تلقی می‌شود و بر اساس این تقسیم بندی‌های متفاوت از آن مالیات بر ارزش افزوده مطالبه می‌گردد).

امکانسنجی ادغام فرآیندهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) در ایران

جدول (۴) - مقایسه وضعیت فعلی فرآیندها/واحدها و نرم افزارهای مالیات بر ارزش افزوده و مستقیم

ردیف	عنوان	وضعیت	توضیحات
فرآیندها			
۱	شناسایی و ثبت نام مودیان	مستقل	فرآیند شناسایی و ثبت نام مودیان مالیات بر ارزش افزوده بصورت مستقل توسط ماموران این بخش و بدون ارتباط با بخش مالیات عملکرد انجام می شود.
۲	تسلیم اظهارنامه	مستقل	با توجه به متفاوت بودن نرم افزارهای موجود، این فرآیند نیز به صورت مستقل انجام می شود.
۳	رسیدگی و تشخیص	مستقل	فرآیند رسیدگی به پرونده های مودیان مالیات عملکرد و ارزش افزوده به صورت مستقل انجام می شود و صرفاً در برخی موارد برای اطلاع از وضعیت پرونده مودی در منبع دیگر مکاتباتی فی مابین صورت می گیرد.
۴	خدمات مودیان (وصول و مطالبات)	مستقل	این فرآیند نیز به صورت مستقل و با نرم افزار متفاوت انجام می شود.
۵	ابلاغ اوراق مالیاتی	مستقل	ابلاغ عمدتاً توسط کارمندان واحد وصول و مطالبات انجام می شود. در برخی از استان ها از خدمات پست و یا سایر کارکنان اداره کل برای ابلاغ اوراق مالیاتی استفاده می شود.
۶	حل اختلاف مالیاتی	مستقل	در اکثر استان ها هیات های حل اختلاف در یک ساختمان واحد مستقر هستند، ولی پرونده های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات های مستقیم به صورت مجزا بررسی می شوند.
۷	وصول و اجرا	مستقل	در برخی از استان ها ادارات وصول و اجرا در یک ساختمان واحد مستقر هستند و پرونده های ارزش افزوده به صورت مستقل بررسی می شوند، اما چنانچه هم پرونده مالیات مستقیم و هم ارزش افزوده به واحد وصول و اجرا ارسال گردد، به صورت مشترک و توسط یک کارشناس مورد بررسی قرار می گیرند. در برخی از استانها فرآیند وصول و اجرا در هر دو منبع ادغام شده است اما پرونده های مشترک ممکن است توسط یک کارشناس بررسی شود.
واحدها			
۱	واحد حسابداری	مشترک	در برخی از استان ها یک واحد حسابداری بصورت مشترک فعالیت می کند.
۲	واحد اطلاعات و خدمات مالیاتی	مشترک	---
۳	واحد حراست و دادستانی	مشترک	---

امکانسنجی ادغام فرآیندهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) در ایران

ردیف	عنوان	وضعیت	توضیحات
۴	واحد امور مالی	مشترک	---
۵	واحد امور عمومی و اداری	مشترک	---
۶	IT واحد	مشترک	هر اداره کل دارای یک واحد آی تی می باشد، ولی کارشناسان بصورت تخصصی در هر بخش مشغول فعالیت هستند.
نرم افزارها			
۱	اریس (its)	مشترک	این نرم افزار کلیه فرآیندهای مالیاتی منابع مختلف را پشتیبانی می کند. با این وجود به خاطر برخی مشکلات اجرایی در این نرم افزار، در برخی از ادارات، در فرآیند اجرای طرح جامع همچنان از نرم افزار قبلی ارزش افزوده استفاده می شود.
۲	وصول و اجرا	مشترک	همه ماموران مالیاتی برای ارسال پرونده به ادارات وصول و اجرا به این نرم افزار دسترسی دارند
۳	هیات های حل اختلاف مالیاتی	مشترک	یک نرم افزار مستقلی است و اطلاعات پرونده های ارجاعی به هیات از تمام منابع مجدداً در آن ثبت می شود.
۴	سامانه صورت معاملات فصلی (۱۶۹)	مشترک	ماموران مالیاتی مالیات عملکرد و ارزش افزوده به آن دسترسی دارند.
۵	قبض بانک	مستقل	مالیات عملکرد و ارزش افزوده هر کدام دارای سیستم قبض بانک مجزا و مستقلی هستند.
۶	اشخاص حقوقی	مستقل	این نرم افزار صرفاً برای مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی طراحی شده است.
۷	مشاغل	مستقل	این نرم افزار صرفاً برای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (مشاغل) طراحی شده است.
۸	سامانه intavat.ir	مستقل	این سامانه برای مدیریت فرآیند رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده طراحی شده است و از مرحله صدور حکم رسیدگی تا صدور برگ قطعی را پشتیبانی می کند.
۹	سامانه evat.ir	مستقل	این سامانه فرآیندهای ثبت نام، تسلیم اظهارنامه، پرداخت مالیات، استرداد و گواهینامه ثبت نام مالیات بر ارزش افزوده را پشتیبانی می کند.
۲۳	حقوق و دستمزد	مستقل	این نرم افزار در دسترس ماموران مالیات عملکرد قرار دارد.
۱۰	اظهارنامه اشخاص حقیقی و حقوقی	مستقل	از طریق این نرم افزار، اطلاعات اظهارنامه مالیاتی در دسترس ماموران مالیاتی قرار می گیرد.
۱۱	ثبت نام (شماره اقتصادی)	مستقل	

ردیف	عنوان	وضعیت	توضیحات
۱۲	سایر نرم افزارها	مستقل	این نرم افزارها به منظور تبادل اطلاعات با سازمان های بیرونی طراحی شده اند همانند سامانه هایی که با گمرک و اداره ثبت شرکت ها و بانک ها در ارتباط هستند.

۲. تسلیم اظهارنامه

- عدم امکان تطبیق اطلاعات مربوط به فروش، درآمد و سود و زیان در اظهارنامه های ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد)؛

۳. رسیدگی و حسابرسی مالیاتی

- روند کند رسیدگی و مطالبه مالیات بر ارزش افزوده به دلیل کمبود نیروی انسانی متخصص و فقدان تجربه کافی نیروهای جدیدالاستخدام و از همه مهمتر فرصت نسبتاً طولانی برای رسیدگی به مالیات؛
- حذف کنترل داخلی مضاعف موجود در حسابرسی فعلی؛
- گاهی ممکن است در رسیدگی و حسابرسی مالیات بر درآمد (عملکرد)، دفاتر قانونی مودی مورد قبول واقع شود اما همین دفاتر در فرآیند رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده غیرقابل رسیدگی (به دلیل مقررات متفاوت) و مالیات بصورت علی الرأس تشخیص داده شود. این رویکرد دوگانه موجب نارضایتی مودیان شده است؛
- رفتار مودیان با توجه به تفکیک دو بخش و با توجه به شرایط هر بخش ممکن است متفاوت باشد (به عنوان مثال مکان ارایه اسناد، مدارک و دفاتر قانونی بابت مالیات عملکرد و عدم تمایل ارایه آن برای مالیات ارزش افزوده)؛
- استخراج نتایج (خرید و فروش) متناقض از حسابرسی در منابع مالیات های مستقیم و ارزش افزوده؛
- مودیان علاوه بر اینکه با مشکل مراجعات متعدد مأمورین مالیاتی مختلف و پاسخ گویی و ارایه اسناد و مدارک به آنها مواجه هستند، از طرف دیگر با مشکل احتمال عدم پذیرش نتایج رسیدگی و حسابرسی مالیاتی در منابع مالیاتی مختلف توسط مأموران مالیاتی بخش ها یا معاونت های مالیاتی مختلف نیز مواجه اند.

۴. خدمات مودیان (وصول مطالبات)

- مراجعه مودی به واحدهای جداگانه برای پیگیری پرونده مالیاتی و ارائه اسناد و مدارک متعدد که علاوه بر اتلاف وقت و تحمیل هزینه بالا برای مودیان شده و از سوی دیگر برخوردها و اظهارنظرهای مختلف ماموران مالیاتی در حوزه عملکرد و ارزش افزوده موجب نارضایتی و سردرگمی مودیان نیز می شود.

۵. ابلاغ اوراق مالیاتی

- بخش مالیات بر ارزش افزوده و مالیات های مستقیم هر کدام دارای واحد ابلاغ مستقلی بوده و ابلاغ اوراق مالیاتی به طور جداگانه صورت می گیرد. مراجعات متعدد به مودی برای ابلاغ اوراق مالیاتی علاوه بر اینکه نارضایتی مودیان را فراهم می کند، باعث افزایش هزینه های سازمان مالیاتی شده و دوباره کاری فرآیندهایی نظیر ابلاغ، تحقیق در محل و ... را در پی دارد.

۶. حل اختلاف مالیاتی

- با توجه به اینکه اوراق تشخیص مالیات بر درآمد (عملکرد) و مالیات بر ارزش افزوده مربوط به یک عملکرد یا سال مالی در زمان های مختلف و توسط کمیسیون های مختلف رسیدگی می شود، احتمال اتخاذ تصمیمات و صدور آرای متفاوت و متناقض در خصوص یک پرونده مالیاتی، وجود دارد.

۷. وصول و اجرا

- در این بخش به دلیل تفکیک ادارات وصول و اجراء مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد)، ممکن است در خصوص امور مربوط به یک مودی رفتار دوگانه ای اتخاذ شود، به گونه ای که در برخی موارد ممکن است در اداره وصول و اجرای ارزش افزوده دستور توقف عملیات اجرائی و در بخش مالیات بر درآمد (عملکرد)، دستور استمرار عملیات اجرائی صادر شود و یا بالعکس. موارد مذکور هزینه های تمکین و هزینه های وصول مالیات را افزایش و در کنار کاهش کارایی نظام مالیاتی این نظام را بدنام می کند.

۸. نظارت و پیگیری و حسابداری

- جدا بودن فرآیندهای نظارت و پیگیری مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های مستقیم اگرچه به لحاظ اداری مشکلات اجرایی و به تبع آن هزینه‌های تمکین اضافی برای مودیان ایجاد نکرده اما به دلیل موازی کاری، هزینه‌های سازمان امور مالیاتی را افزایش و کارایی نظام مالیاتی را کاهش داده است.

۵) تشریح فرآیند ادغام و یکپارچه سازی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) در اصفهان

در سال ۱۳۹۳، استان اصفهان به عنوان اولین استان برای پیاده‌سازی طرح آزمایشی ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) انتخاب شد. عملیات اجرایی این طرح در سال ۱۳۹۳ در معاونت مالیاتی مودیان بزرگ اصفهان آغاز شد. در سال ۱۳۹۴ رییس کل وقت سازمان با هدف اجرای هماهنگ و یکپارچه طرح جامع مالیاتی و پیاده‌سازی سامانه نرم افزار یکپارچه مالیاتی (ITS)، دستور اجرای سراسری طرح اصلاح و ادغام نیروی انسانی مالیات بر ارزش و افزوده و مالیات عملکرد را در سطح اداره کل استان اصفهان صادر کرد و پس از آن فرآیندهای مربوط به صورت یکباره و کامل، ادغام شدند. در ساختار جدید، پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) اشخاص حقوقی توسط یک گروه حسابرسی و در منبع مشاغل، علاوه بر رسیدگی گروهی، برخی از پرونده‌ها به صورت فردی نیز رسیدگی می‌شوند.

جزئیات برنامه ادغام و یکپارچه‌سازی مدیریت اجرایی مالیات‌های ارزش افزوده و درآمد (عملکرد) در استان اصفهان به شرح زیر خلاصه شده است:

- ایجاد کمیته تخصصی اصلاح و ادغام نیروی انسانی متشکل از سرپرست اداره حراست، دادیار مسئول دادستانی انتظامی مالیاتی، یک نفر مدیر حسابرسی، رئیس اداره منابع انسانی و یک نفر رئیس گروه حسابرسی، یک نفر کارشناس مسئول حقوقی، یک نفر نماینده ارزش افزوده؛
- برگزاری جلسات هم اندیشی اعضای کمیته با معاونین و روسای حسابرسی مالیاتی؛
- ایجاد معاون حسابرسی اشخاص حقیقی و حقوقی شهرستان اصفهان و حذف معاونت ارزش افزوده؛
- تفکیک ادارات وصول و اجراء به اشخاص حقیقی و حقوقی کلیه منابع (مستقیم و ارزش افزوده)؛
- تشکیل کارگاه آموزشی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) - قوانین و مقررات و نرم افزارها

- تعیین ساختار جدید هر اداره امور مالیاتی با توجه به تعداد نیروی انسانی و پرونده‌های مالیات بر درآمد (عملکرد) و ارزش افزوده و با رعایت تناسب برای توزیع کارکنان معاونت ارزش افزوده در ادارات موجود؛
- تشکیل اداره مودیان بزرگ اشخاص حقیقی شهر اصفهان مطابق با بخشنامه سازمان؛
- صدور احکام جابجایی کارکنان ارزش افزوده جهت استقرار در ادارات جدید با حداقل تغییرات از نظر محدوده و پرونده خدمات و وصول و ادغام کارشناسان ارشد ارزش افزوده در واحدهای رسیدگی (عملکرد و ارزش افزوده) و تقویت واحدهای خدمات با نیروی کارشناس؛
- جابجایی پرونده‌های مالیاتی؛
- جابجایی و استقرار کارکنان در حوزه فعالیت جدید؛
- تشکیل گروه نظارت و پیگیری جهت اجرای هر چه بهتر؛

هم اکنون، کلیه پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده و درآمد (عملکرد) در یک واحد مالیاتی و تحت نظر یک مأمور مالیاتی، رسیدگی می‌شوند. کلیه فرآیندهای مالیاتی شامل ثبت نام، رسیدگی، مطالبه و وصول (خدمات مودیان)، وصول و اجراء، حسابداری و هیات‌های حل اختلاف در هر دو منبع، با یک مأمور مالیاتی حسب شرح وظیفه با استقلال وظایف شناسایی، خدمات مودیان و رسیدگی انجام می‌شود.

همچنین برای مواردی که در آنها ادغام در قالب طرح جامع مالیاتی انجام شده، برای هر دو منبع مالیاتی از یک نرم افزار واحد (ERIS) استفاده می‌شود و برای مواردی خارج از چارچوب طرح جامع مالیاتی، نرم افزارهای مربوط به عملیات ثبت نام، اظهارنامه، رسیدگی و مطالبه و وصول دو منبع مالیاتی مورد اشاره، کماکان مستقل بوده و مأموران مالیاتی با سامانه‌های متفاوت خدمات دریافت می‌کنند، اما در این حالت، نرم افزارهای مربوط به فرآیندهای وصول و اجراء و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی مشترک می‌باشند.

۵-۲) دستاوردها و چالش‌های اجرایی طرح ادغام در استان اصفهان

تجربه اصفهان، با وجود برخی نتایج مثبت، به دلیل عدم بهره‌گیری از مدل‌های مورد اشاره در بخش‌های قبلی (مدل وظیفه‌ای یا مودی محور و یا ترکیبی از آنها)، حاوی اشاراتی بسیار مهمی برای سیاستگذاران و برنامه ریزان سازمان امور مالیاتی بود. همانطور که اشاره شد، ادغام ارزش افزوده و مالیات بر درآمد، تنها در چارچوب مدل یا ساختار سازمانی وظیفه‌محور با تاکید بر گروه‌بندی مودیان موضوعیت پیدا می‌کند و پیگیری پروژه ادغام و یکپارچه

سازی این دو مالیات در چارچوب مدل منبع محور، چیزی جز، حذف پارتیشن‌بندی یا فشرده‌سازی فعالیت‌ها و وظایف نیست. در این طرح آزمایشی که برخی از مولفه‌های مدل منبع محور در آن مشاهده می‌شود، اکنون به جای یک منبع مالیاتی، تمام امور مالیات‌ستانی مربوط به دو نوع مالیات (مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد) به یک واحد مالیاتی (ممیز مالیاتی) محول شده و لذا در عمل، ما نه تنها شاهد هیچ گونه تحول یا اتفاق خاصی در این حوزه نیستیم، بلکه همچنان شاهد اجرای همان ساختار سازمانی منبع محور یا مبتنی بر نوع مالیات هستیم که بیش از ۷۰ سال در این کشور پیاده شده است. در چنین شرایطی، به دلیل نبود تجربه و آموزش‌های لازم در خصوص این دو مالیات و همچنین محدود بودن دانش و تجربه کارشناس و رئیس گروه مالیاتی در یکی از منابع مالیاتی، کیفیت رسیدگی و حسابرسی مالیاتی در منبع مالیاتی دیگر، کاهش می‌یابد. تجربه جهانی نشان می‌دهد که ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) با اصلاح ساختار سازمانی و حرکت از یک ساختار یا مدل مدیریتی مبتنی بر «نوع مالیات» به سمت ساختار مبتنی بر «وظیفه» یا «نوع مودی» شذنی است. همچنین، اصلاح ساختار سازمانی از سطح بالا یعنی ستاد آغاز و به سطح واحدهای صف گسترش می‌یابد. تمام کشورهایی که فرآیندهای مورد اشاره را ادغام کرده‌اند، ساختارهای مدیریتی را نیز بر اساس مدل مبتنی بر وظیفه با تمرکز بر تفکیک مودیان اصلاح کرده‌اند.

بر این اساس، در ادامه به برخی از اشکالات طرح آزمایشی ادغام در استان اصفهان اشاره می‌شود:

- با توجه به اینکه برخی پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده و عملکرد در قالب طرح جامع مالیاتی رسیدگی نمی‌شوند، ممکن است به دلیل متفاوت بودن نرم افزارها و همچنین عدم وجود تخصص کافی کارکنان در یکی از منابع مالیاتی، سرعت رسیدگی، خدمات مودیان و ثبت‌نام و اظهارنامه با کندی مواجه شود.
- به دلیل متفاوت بودن قوانین و مقررات مربوط به تکالیف مودیان در دو منبع مالیاتی (از حیث شمول مالیات، معافیت‌های مالیاتی، تکالیف و وظایف مؤدیان مالیاتی، مرور زمان مالیاتی و...) کارایی گزارش‌های رسیدگی ممکن است، کاهش یابد. به طور مثال با توجه به محدودیت زمانی یک‌ساله در رسیدگی به پرونده‌های مالیات عملکرد و صدور حجم زیاد گزارشات رسیدگی و برگ تشخیص مالیات در چهار ماه اول سال، اضافه شدن رسیدگی پرونده‌های ارزش افزوده، تاثیر بسیار منفی بر کیفیت رسیدگی‌ها خواهد داشت.

- به دلیل تفاوت در دوره‌های رسیدگی، امکان حسابرسی همزمان پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده که تقاضای استرداد دارند و مالیات بر درآمد (عملکرد) وجود ندارد.
- به دلیل تفاوت در مقررات مربوط به مرور زمان در دو منبع مالیاتی، تمرکز مأموران بر مالیات عملکرد معطوف شده و همین امر ممکن است موجب تأخیر در رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده و کاهش کیفیت رسیدگی شود؛
- محدود بودن نمایندگان هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به صورت تخصصی در منبع مالیات بر ارزش افزوده و مستقیم به منظور رسیدگی همزمان به پرونده‌های هر دو منبع؛
- امکان وجود نارضایتی و مقاومت در بین همکاران بابت نحوه توزیع پرونده‌ها، پرسنل و ... در کلیه سطوح؛
- تأثیرات احتمالی ادغام بر وصول مالیات، در کوتاه‌مدت.

۶) ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) در ایران

بدون شک، ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) به یک سری پیش نیازها، بسترسازی‌ها و اصلاحات اداری نیاز دارد و بدون رعایت این پیش‌نیازها، هرگونه تلاش برای ادغام فرآیندهای اجرایی این دو مالیات با مشکلات زیادی همراه خواهد بود. همانطور که اشاره شد، نحوه اجرای مالیات‌ها توسط ساختار سازمانی دستگاه وصول‌کننده مالیات دیکته می‌شود. بنابراین، اولین و مهمترین گام برای ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد)، اصلاح ساختار سازمانی و حرکت از ساختار "مبتنی بر نوع مالیات" به سمت ساختار "وظیفه‌ای" و ساختار "مبتنی بر نوع مودی" می‌باشد. به نظر می‌رسد بدون اصلاح ساختار سازمانی، ادغام فرآیندهای اجرایی این دو مالیات، با هر روش دیگری، جز تحمیل هزینه بر کشور، ثمر دیگری نخواهد داشت. تجربه کشورهای مختلف جهان نشان می‌دهد که بسیاری از کشورها برنامه ادغام ارزش افزوده و مالیات بر درآمد را از مسیر اصلاح ساختار سازمانی و وظیفه‌ای کردن فرآیندهای مالیاتی پیش برده‌اند.

بنابراین، برنامه ادغام مالیات‌های ارزش افزوده و درآمد (عملکرد) در ایران نیازمند یک برنامه عملیاتی دقیق است. در این برنامه عملیاتی، فرآیند ادغام به صورت تدریجی و گام به گام بایستی اجرا شود. قبل از ادغام، لازم است برخی اقدامات برای آماده‌سازی و هموارسازی مسیر انجام شود. بر این اساس، برنامه ادغام را می‌توان در دو بخش به شرح زیر دنبال کرد:

۱-۶) پیش نیازها و الزامات طرح ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد)

تغییر برخی فرآیندها و رویه‌ها و همچنین برخی قوانین و مقررات مرتبط، اصلاح ساختار سازمانی، اصلاح مراکز تماس و ارایه خدمت، آموزش و اطلاع رسانی به مودیان، ارایه آموزش‌های تخصصی به کارکنان، اصلاح برخی نرم افزارها و فرآیندها، از الزامات اساسی طرح ادغام مورد بحث می‌باشد. اصلاحات مذکور در میان مدت و بلندمدت بایستی انجام شوند. اما در کوتاه مدت اقدامات زیر برای شروع طرح ضروری هستند:

- تعیین تکلیف پرونده‌های رسیدگی نشده و فاقد اظهارنامه مشمول ارزش افزوده
 - پیگیری و تکمیل مودیان مشمول فراخوان‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده
 - تعیین تکلیف پرونده‌ها و اظهارنامه‌های دارای مانده بدهی ارزش افزوده
- علاوه بر این به منظور پیشبرد برنامه ادغام، لازم است یک کمیته دائمی تا پایان برنامه با حضور نمایندگان همه معاونتها و طرح جامع مالیاتی ایجاد شود. کمیته مزبور مسئول تدوین برنامه جامع اصلاح ساختار سازمانی و به تبع آن ادغام و نظارت بر آن می‌باشد. برخی از مهمترین اقدامات لازم در این بخش عبارتند از:
- تشکیل کمیته دائمی طرح ادغام متشکل از نمایندگان معاونت‌های مالیات بر ارزش افزوده، مستقیم، پژوهش و برنامه‌ریزی و توسعه مدیریت و منابع ؛
 - برنامه ریزی برای آموزش قوانین، مقررات، آیین نامه‌ها و ستورالعمل‌ها به کلیه کارکنان ؛
 - تغییر نگاه مدیران و مأموران مالیاتی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده با آموزش های لازم ؛
 - برنامه‌ریزی برای تغییر ساختار سازمانی از مدل مالیات-محور به مدل وظیفه-محور و مودی محور ؛
 - تدوین برنامه جامع حسابرسی مشترک به ویژه حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد ؛
 - تدوین استانداردهای حسابرسی مالیاتی و مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به منظور ایجاد رویکرد واحد و یکسان جهت پذیرش یا رد میزان خرید و فروش کالا و خدمات ابرازی مؤدی و یا هرگونه تغییر آنها در فرآیندهای حسابرسی و یا دادرسی مالیاتی ؛
 - برنامه ریزی برای ارایه آموزش‌های تخصصی برای رسیدگی و حسابرسی گروهی و مشترک به پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده در برخی از استان‌ها با توجه به صنعتی بودن و گستردگی فعالیت ها اقتصادی مودیان در این مناطق ؛

- فراهم نمودن بستر اجرای ادغام از جمله آشنایی به فرآیندهای مالیاتی نظام مالیات بر ارزش افزوده، توانایی انجام فعالیت های سیستمی و
- در ساختار جدید، لازم است برای مدیریت یکپارچه برخی امور و فعالیتها، سیستمهای یکپارچه و جامع طراحی شود. در این خصوص می توان به موارد زیر اشاره کرد:
- **برنامه ریزی برای ایجاد نظام یکپارچه ثبت نام مودیان:** ایجاد یک نظام یکپارچه واحد برای ثبت نام موجب می شود تا اطلاعات ضروری شناسایی مودیان به جای چند بار تنها یک بار دریافت شود ؛
- **برنامه ریزی برای ایجاد نظام یکپارچه خدمات مودیان:** با ایجاد یک مرکز واحد خدمات مودیان امکان دسترسی مودیان به تمام اطلاعات لازم برای محاسبه مالیات و تکالیف خود، بوجود می آید ؛
- **برنامه ریزی برای ایجاد نظام جامع و یکپارچه حسابداری:** با یکپارچه سازی فرآیندهای پرداخت مالیات و ایجاد یک چارچوب مشترک برای حسابداری، امکان تکمیل و ارسال اظهارنامه «همه مالیات ها» توسط مودیان فراهم می شود ؛
- **برنامه ریزی برای ایجاد نظام یکپارچه استرداد:** امکان رسیدگی به همه بدهی های مودیان با بررسی درخواست استرداد آنها ؛
- **برنامه ریزی برای ایجاد نظام حسابرسی جامع مالیاتی:** حسابرسی جامع همه مالیات ها برای کاهش تعداد مراجعات و هزینه های مؤدی ؛
- **برنامه ریزی برای ایجاد نظام جامع وصول و اجرا:** اجرای هماهنگ برای رسیدگی به کلیه بدهی های مودیان .

۶-۲) فرآیند پیشنهادی برای ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (مالیات عملکرد)

بر اساس تجارب موجود، کشورهایی که پس از یک دوره آزمایشی، اقدام به ادغام و یکپارچه سازی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (عملکرد) نموده اند، نشان می دهد که ادغام تنها در چارچوب ساختار سازمانی وظیفه محور معنی پیدا می کند و این موضوع در یک ساختار مبتنی بر نوع مالیات، همانند آن چیزی که در ایران وجود دارد، غیرممکن است. بسیاری از کشورهایی که بعداً نسبت به ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر

درآمد اقدام نموده‌اند، پس از اصلاح ساختار سازمانی خود، ابتدا آن را در اداره کل مودیان بزرگ یا مالیات بر شرکت‌ها پیاده‌سازی و اجرا نموده و سپس به کل مودیان تعمیم داده‌اند. بنابراین، به نظر می‌رسد، طرح ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد در ایران باید به صورت تدریجی و گام به گام اجرا شود. با توجه به اینکه در ایران، در اداره کل مودیان بزرگ، مالیات بر ارزش افزوده مالیات با مالیات بر درآمد ادغام شده و به صورت یکپارچه مدیریت می‌شود، می‌توان از تجارب موجود برای پیاده‌سازی و اجرای این دو مالیات در سایر ادارات مالیاتی با ساختار وظیفه‌ای، استفاده کرد. در این ارتباط به موارد زیر اشاره می‌شود:

- پس از اصلاح ساختار سازمانی و پیاده‌سازی یک ساختار وظیفه‌محور با تاکید بر تفکیک و گروه‌بندی مودیان، لازم است به منظور اجرای بهتر طرح و هماهنگی کامل بین واحدهای صف و ستاد، فاز اول طرح، در سطح ستاد معاونت مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های مستقیم انجام شود.
- برنامه ریزی برای تشکیل واحد مودیان بزرگ در تمام منابع مالیاتی از جمله مشاغل و... در سراسر کشور؛
- در فاز دوم طرح ادغام، ساختار سازمانی جدید در سطح کلیه مودیان بزرگ مالیاتی سراسر کشور پیاده شود.
- در فاز سوم، ساختار جدید سازمانی در سطح کلیه اشخاص حقوقی پیاده شود.
- در فاز چهارم، ساختار جدید سازمانی در کلیه اشخاص حقیقی (مشاغل) شامل مشاغل بزرگ و متوسط پیاده شود.
- در شهرهای بزرگ، ادغام در قالب ساختار وظیفه‌محور و در شهرهای کوچک که در آنها تعداد پرونده‌های مالیاتی اندک و اندازه بنگاه‌ها یا پرونده‌ها کوچکتر است، در چارچوب ساختار مالیات‌محور باشد.
- با عنایت به برخی ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده که آن را از سایر مالیات‌ها متمایز می‌کند، لازم است، در فرآیند ادغام و یکپارچه‌سازی، برخی از سیستم‌های خاص که در گذشته برای مالیات ارزش افزوده طراحی و تولید شده‌اند، کماکان مورد استفاده قرار گرفته و ادغام نشوند. در این ارتباط می‌توان به سیستم‌های رایانه‌ای نظیر سیستم مدرن ثبت‌نام، برنامه‌های جامع آموزش مودیان، فرآیندهای مناسب وصول و اجرا اشاره کرد. همچنین در صورت نیاز، نسبت به توسعه و طراحی سیستم‌های ویژه مالیات بر ارزش افزوده- نظیر سیستم‌های استرداد و برنامه حسابرسی ویژه ارزش افزوده- اقدام شود.
- در بلندمدت اصلاح برخی قوانین و مقررات، آئین نامه‌ها و بخشنامه‌ها در دستور کار قرار گیرند.

۶) نتیجه گیری

ساختار فعلی سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس نوع مالیات‌ها طراحی شده است. این ساختار، یکی از قدیمی‌ترین الگوهای مدیریتی می‌باشد که بر اساس آن، تخصیص منابع انسانی و توزیع پرونده‌ها بین کارکنان مالیاتی بر حسب نوع مالیات صورت می‌پذیرد. در این ساختار، هریک از کارکنان مالیاتی که مسئولیت تعداد محدودی پرونده مالیاتی را بر عهده دارند، کلیه فرآیندهای مالیات ستانی را شخصاً انجام داده و در کار خود از یک استقلال نسبی برخوردار هستند. این مدل مدیریتی هم اکنون برای تمام منابع مالیاتی از جمله مالیات بر ارزش افزوده پیاده می‌شود. این مدل، علی‌رغم برخی مزایا، دارای معایب زیادی است و به دلیل انجام موازی فعالیت‌ها و همچنین استفاده موازی از سیستم‌ها، به لحاظ هزینه از کارایی پایینی برخوردار است. عدم انعطاف در تخصیص منابع انسانی بین بخش‌ها و واحدهای مختلف مالیاتی به دلیل تک بعدی شدن کارکنان (داشتن تخصص در یک منبع مالیاتی)، باعث شده تا سازمان با مشکلات متعددی در تخصیص منابع انسانی مواجه شود. علاوه بر این، به دلیل استقلال عمل هریک از کارکنان مالیاتی، تبادل اطلاعات بین واحدهای مختلف مالیاتی با کندی صورت می‌گیرد. همین امر موجب شده تا سازمان نتواند از کارکردهای مالیات بر ارزش افزوده در ایجاد شفافیت و تولید اطلاعات برای تشخیص مالیات بر درآمد استفاده نماید. بسیاری از کشورها برای غلبه بر مشکلات مذکور، با اصلاح ساختار سازمانی و حرکت از ساختار مبتنی بر «نوع مالیات» به سمت ساختارهای مبتنی بر «وظیفه» و «نوع مودی»، فرآیندهای رسیدگی و حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و درآمد را ادغام و یکپارچه کرده‌اند. با عنایت به مسائل و مشکلات فعلی نظام مالیاتی کشور که به دلیل جدا بودن مدیریت مالیات بر ارزش افزوده با سایر مالیات‌ها بویژه مالیات بر درآمد ایجاد شده، و با توجه به الزامات طرح جامع مالیاتی و نیز اجماعی که در سطح سازمان در خصوص ادغام حاصل شده، به نظر می‌رسد شرایط بیش از هر زمان دیگری برای این ادغام فراهم شده است. سوالی که مطرح می‌شود این است که کدام شکل یا ساختار سازمانی تاثیر بیشتری بر عملکرد سازمان امور مالیاتی بویژه مالیات بر ارزش افزوده دارد و می‌تواند مدرنیزاسیون نظام مالیاتی را بیشتر تسهیل نماید؟ مباحث مطرح شده در این گزارش و تجربه جهانی فوق نشان می‌دهد که برای آن هیچ پاسخی قاطعی وجود ندارد. واقعیت این است که توصیه نهادهای بین‌المللی حداقل در ۲۰ سال اخیر در خصوص نوع اداره یا سازمانی که مالیات بر ارزش افزوده در آن اجرا شود، دست خوش تغییر بوده است و تا حدی در خصوص اینکه چه ساختار سازمانی برای مالیات بر ارزش افزوده اثربخشی و کارایی بیشتری دارد، در تعداد محدودی از کشورها ناطمینانی وجود دارد و این موضوع به به نقاط قوت و ضعف نهادی موجود در کشورها حساس است.

با این حال، توصیه صندوق بین المللی پول هم اکنون بر این است که فارغ از نوع مدل سازمانی که برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده بکار گرفته می شود، اجرا و پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده بایستی بخشی از استراتژی جامع مدرنیزه کردن دستگاه وصول مالیات باشد.

موارد ذیل بخشی از استراتژی کلی مورد اشاره است که در حال حاضر بکار گرفته می شوند:

- فارغ از نوع مدل سازمانی مورد استفاده برای اجرا و پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده، بایستی هماهنگی نزدیکی بین ادارات مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر درآمد و گمرک وجود داشته باشد.
- در صورت ادغام مالیات بر ارزش افزوده با مالیات بر درآمد، بایستی از برخی سیستم های اصلی مورد نیاز برای انجام فعالیت های مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده - نظیر سیستم مدرن ثبت نام، برنامه های جامع آموزش مودیان و فرآیندهای مناسب وصول و اجرا (برای حصول اطمینان از برخورد با کسانی که به هر دلیل در انجام تعهداتشان و پرداخت مالیات بر ارزش افزوده تعلل و یا قصور کرده اند) - کماکان استفاده شود و در صورت نیاز، نسبت به توسعه و طراحی سیستم های ویژه مالیات بر ارزش افزوده - نظیر سیستم های استرداد و برنامه حسابرسی ویژه ارزش افزوده - اقدام شود.
- لازم است، هماهنگی بین ادارات مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده و گمرک، در دستور کار قرار گیرد:

۱) در کوتاه مدت هماهنگی بیشتر مدیریت اجرایی و عملیاتی مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر درآمد و گمرک و اتخاذ تدابیری برای هماهنگی بیشتر واحدهایی اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و سایر مالیات ها (از جمله شماره منحصر به فرد شناسایی مودیان، تبادل اطلاعات جهت پشتیبانی از اجرا و برنامه های حسابرسی مشترک) ضروری است.

۲) در میان مدت بایستی برای تمام مالیات ها، واحد مودیان بزرگ مالیاتی (LTU) ایجاد شود. در کشورهایی که در آنها اداره ویژه مالیات بر ارزش افزوده ایجاد شده است، هدف اصلی LTU، حمایت و کمک به فرآیند ادغام و یکپارچه سازی مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده در ادارات پایلوت به عنوان مرحله اول به سوی ادغام و یکپارچه سازی کامل مدیریت اجرایی این دو مالیات مذکور است.

۳) در بلندمدت پس از اجرای آزمایشی ساختار اداری مبتنی بر وظیفه (وظیفه-محور) در واحد مودیان بزرگ و شناسایی نقاط قوت و ضعف این یکپارچه‌سازی، بایستی برنامه‌ریزی لازم به سمت ایجاد یک سازمان و تشکیلات اداری یکپارچه که در آن ابتدا عملیات مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده در سطح ادارات ستادی و سپس در سطح ادارات صف یکپارچه می‌شوند (شروع از مهمترین مراکز)، انجام شود.

به هر حال، نکته‌ای که بایستی به آن توجه کرد، بحث هماهنگ‌سازی واحدهای مختلف سازمان امور مالیاتی و مشکلات مربوط به آن است که همواره به عنوان یکی از چالش‌های اساسی در مدیریت مالیاتی در بسیاری از کشورهای جهان مطرح بوده است. تجارب بین‌المللی نشان می‌دهد که عدم توجه کافی به مسائل و مشکلات سازمانی و مدیریتی دستگاه وصول مالیات، می‌تواند عملکرد مالیات بر ارزش افزوده را تحت تاثیر قرار دهد.

گروه مالی صندوق بین‌المللی ضمن اشاره بر ضرورت ادغام مدیریت امور مالیاتی ارزش افزوده و مالیاتهای مستقیم (مالیات بر درآمد)، تاکید دارد که برنامه ادغام بایستی توسط یک تیم تمام وقت متشکل از کارشناسان و نمایندگان معاونت‌های مالیات بر ارزش افزوده و مستقیم تهیه و اجرا شود. با در نظر گرفتن ساختار سازمانی قبلی و تجربه و پیشینه موجود در خصوص مدیریت و اجرای مالیات بر فروش و ارزش افزوده، در طراحی سازمان اجرایی جدید بایستی به موارد زیر توجه شود:

– در کشورهای با ساختار سازمانی وظیفه محور برای مدیریت مالیاتی و تجربه اجرای مالیات بر فروش، مالیات بر ارزش افزوده بایستی در داخل این ادارات وظیفه محور اجرا شود. با این حال، لازم است سیستمهای ویژه‌ای برای اجرای وظایف خاص مالیات بر ارزش افزوده نظیر (حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده و استرداد مالیاتی) توسعه یابند.

– کشورهای فاقد ساختار و تشکیلات مالیاتی وظیفه محور و همچنین فاقد تجربه در اجرای مالیات بر فروش در داخل سازمان امور مالیاتی که مسئول وصول مالیاتهای داخلی است، بایستی مالیات بر ارزش افزوده را در یک اداره مستقل و مجزا اجرا و وصول نمایند. در این ارتباط توجه به نکات ذیل ضروری می‌باشد: ۱) هماهنگی نزدیک بین عملیات مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده در دو سطح ستاد و صف ۲) توسعه استراتژی

بلندمدت و میان مدت برای ادغام ادارات مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (برای مثال شروع با ادغام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد برای مودیان بزرگ در ادارات پایلوت).

۶) فهرست منابع

Evaldas Stankevicius, Kristina Kundeliene (2017), "Theoretical Approach to Taxpayers' Segmentation", CONTEMPORARY ISSUES IN BUSINESS, MANAGEMENT AND EDUCATION'2017, available at: <https://doi.org/10.3846/cbme.2017.067>

Maureen Kidd(2010), "Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration", Fiscal Affairs Department, IMF, Washington

Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Boodin & Victoria Summers(2001), "The Modern VAT", the IMF, Washington

گزارش (۱۳۹۶) با عنوان "ساختار سازمانی و نیروی انسانی نظامهای مالیاتی کشورهای منتخب (۱۳۹۶)، سلسله مطالعات تطبیقی نظامهای مالیاتی کشورهای منتخب، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی، سازمان امور مالیاتی کشور، گزارش چاپ نشده.

گزارش (۱۳۹۵) با عنوان "اصلاح و ادغام ساختار منابع انسانی در منابع مالیاتهای مستقیم و ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان"، اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان، سازمان امور مالیاتی کشور