



تاریخ انتشار: مرداد ۱۴۰۴
محل انتشار: سایت اندیشکده
صدراعظم

شناسه متن: ع-۱۰۰۳
نوع متن: آسیب شناسی و مسئله یابی

**اندیشکده
عظم**

صورتحساب های غیرواقعی: چالش جدی سامانه مؤدیان

بشیر نداف
عباس ساجدی فر

مقدمه

مبارزه پایان ناپذیر بشر در برخورد با فساد، باعث شده است برای بهبود و ارتقاء نظام های نظارتی و بازرسی تلاش های بسیاری صورت پذیرد. اما به منظور برخورد با تخلفات و جرایم رخ داده در نظام اقتصادی می بایست ابتدا نسبت به شناخت دقیق تخلف، علل بروز آن، اهداف متخلفین و همچنین بسترهای زمینه ساز آن اقدام شود.

در سال های اخیر، پیچیده تر شدن روابط تجاری میان فعالان اقتصادی و به ویژه پیشرفت های چشمگیر در حوزه فناوری و همچنین پررنگ شدن نقش انواع وسایل مبادله ارزش در تعاملات مالی میان مردم، سبب بروز پیچیدگی های بسیاری برای رصد معاملات و تبادلات میان افراد شده است. این موضوع طبیعتاً باعث تسهیل تخلفات مالی و مالیاتی و در مقابل دشوار شدن کشف این تخلفات برای نظام مالیاتی کشور می شود.

از یک طرف افزایش رو به رشد حجم فعالیت های اقتصادی و اظهارنامه تسلیمی و از طرفی وجود محدودیت های موجود در سازمان های نظارتی به علت حجم بالای امور محوله جاری، محدودیت نیروی انسانی و استفاده متخلفین از روش های جدید و پیچیده برای تخلفاتی مانند: قاچاق کالا، فرار مالیاتی، پولشویی و ... استفاده از ابزارهای نظارت نظام مند و هوشمند با استفاده از الگوها و شاخص های مناسب را امری اجتناب ناپذیر می نماید. به عبارت دیگر استفاده از روش ها و رویه های سنتی، منجر به طولانی شدن زمان رسیدگی به اطلاعات و بررسی مغایرت های با ارزش و یا کشف فرارهای مالیاتی کلان شده است که این امر با در نظر گرفتن نرخ تورم در کشور، موجب وارد کردن ضرر و زیان چشمگیری به حقوق عامه می شود.

به عنوان مثال طبق رویه چند سال اخیر، اولویت رسیدگی با مؤدیانی بوده که نسبت به تسلیم به موقع اظهارنامه اقدام نموده اند. در صورتی که در حال حاضر در سامانه های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی کشور، داده های ارزشمند و بااهمیتی در خصوص مؤدیان مالیاتی وجود دارد که نسبت به تشکیل پرونده و یا تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام ننموده اند و با توجه به مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) قانون مالیات های مستقیم، بعضاً با تأخیر به آن پرداخته می شود و یا حتی پس از گذشت مهلت مذکور، بدون اقدام و بررسی باقی می ماند.

با توجه به مسئولیت سازمان امور مالیاتی کشور در زمینه شناسایی و برخورد با تخلفات مالیاتی مؤدیان، لاجرم باید با شناسایی امکانات و توانمندی های موجود در نظام مالیاتی و سایر نهادهای مرتبط با موضوع، در پی ابداع روش هایی برای کشف و جلوگیری از پنهان سازی مبادلات اقتصادی و درآمدهای ناشی از آن توسط فراریان مالیاتی باشد. از این منظر،



استفاده از همه ظرفیت‌های حاکمیت برای مقابله با تخلفاتی که منجر به ایجاد نابسامانی و اختلال در فضای رقابتی و سالم اقتصادی می‌شود (به عنوان وظیفه حاکمیت در قبال فعالان اقتصادی)، جزو اهم وظایف سازمان امور مالیاتی کشور است. از سوی دیگر می‌دانیم که «معاملات»، مبتنی بر قواعد قانونی و عرفی رخ می‌دهند. اما برخی از معاملات بدون آن که مبنای قانونی یا عرفی آن رعایت شود در فعالیت‌های اقتصادی ایران رواج یافته است. این معاملات صرف نظر از آثار حقوقی که برای طرفین دارد، دارای آثار مالیاتی بوده و می‌تواند منجر به کم ابرازی مالیات یا بیش ابرازی اعتبار مالیاتی و در نهایت منتج به فرار مالیاتی شود.

فرار مالیاتی علاوه بر آنکه موجب تضییع حقوق دولت و عدم وصول درآمدهای مالیاتی می‌گردد، پایبندی حاکمیت به عدالت مالیاتی را نزد فعالان اقتصادی و عموم مردم کمرنگ می‌سازد که آثار آن بر جامعه و اقتصاد قابل چشم‌پوشی نیست. لذا می‌بایست «**صورتحساب‌های غیرواقعی**» ابتدا معرفی و آسیب‌شناسی شوند و سپس عوامل مؤثر بر آن و راهکارهای جلوگیری از آن شناسایی گردد تا در تدوین قوانین و مقررات مورد توجه قرار گیرد. هرچند صدور صورتحساب‌های غیرواقعی به ظاهر پدیده‌ای علمی محسوب نمی‌شود، اما اگر به صورت علمی مورد پژوهش و بررسی قرار نگیرد، راه‌حل‌های موقتی برای مقابله با آن، اثری زودگذر دارد و به حل ریشه‌ای این معضل منجر نخواهد شد و این موضوع تبدیل به **چالشی جدی برای سامانه مؤدیان** شده است که بایستی در اسرع وقت مرتفع شود. بنابراین گزارش حاضر به دنبال معرفی و تبیین پدیده صدور «**صورتحساب‌های غیرواقعی**»، عوامل مؤثر بر آن، راهکارهای کشف و روش‌های ابداعی برای جلوگیری از این معضل است.

انواع صورتحساب

بر اساس بند «ث» ماده (۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، صورتحساب الکترونیکی: «صورتحسابی است دارای شماره منحصر به فرد مالیاتی که اطلاعات مندرج در آن، در حافظه مالیاتی فروشنده ذخیره می‌شود. مشخصات و اقلام اطلاعاتی صورتحساب الکترونیکی، متناسب با نوع کسب و کار توسط سازمان تعیین و اعلام می‌شود. در مواردی که از دستگاه کارتخوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی به عنوان پایانه فروشگاهی استفاده می‌شود، رسید یا گزارش الکترونیکی پرداخت خرید صادره در حکم صورتحساب الکترونیکی است.»

صورتحساب الکترونیکی بر اساس قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان به انواع مختلف تقسیم می‌شود. هر یک از انواع صورتحساب بر مبنای نوع معامله، هدف، کاربرد و الزامات قانونی آن‌ها در جدول زیر تشریح شده است.

جدول ۱: انواع صورتحساب الکترونیکی بر اساس قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان

ویژگی	صورتحساب نوع اول	صورتحساب نوع دوم	صورتحساب نوع سوم
هدف اصلی	ثبت دقیق معامله و استفاده از اعتبار مالیاتی	ثبت فروش و ارائه رسید به مشتری	ثبت فروش و ارائه رسید به مشتری با جزئیات پرداخت الکترونیکی



نوع معامله	B2B بین دو کسب و کار	C2B کسب و کار با مصرف کننده نهایی	C2B پرداخت الکترونیکی به مصرف کننده نهایی
کاربرد عملی	معاملات تجاری بین شرکت ها و کسب و کارها	فروشگاه ها، خرده فروشی ها، ارائه خدمات به عموم	فروشگاه ها، خرده فروشی ها، ارائه خدمات با پرداخت الکترونیکی
الزامات قانونی	رعایت کامل قوانین و مقررات مالیاتی مربوط به معاملات B2B	رعایت قوانین مربوط به فروش نقدی و حقوق مصرف کننده	رعایت قوانین مربوط به فروش نقدی و حقوق مصرف کننده و قوانین پرداخت الکترونیکی
نحوه ثبت در سامانه مؤدیان	ثبت توسط فروشنده و تأیید توسط خریدار	ثبت توسط فروشنده	ثبت توسط فروشنده
امکان استفاده از اعتبار مالیاتی برای خریدار	دارد	ندارد	ندارد
نوع فروش قابل ثبت	نقدی، نسیه و...	فقط نقدی	فقط نقدی
اطلاعات خریدار	الزامی (شامل نام، کد اقتصادی / شناسه ملی، آدرس و...)	غیرالزامی	غیرالزامی
شماره پایانه فروشگاهی / شماره پیگیری پرداخت	در صورت استفاده از ابزارهای پرداخت الکترونیکی در سامانه مؤدیان ثبت می شود	در صورت استفاده از دستگاه کارتخوان یا درگاه پرداخت آنلاین الزامی است	الزامی است (به عنوان شناسه اصلی این نوع صورتحساب)

تعریف صورتحساب غیرواقعی

با توجه به اینکه تاکنون در قوانین و مقررات مالیاتی تعریف صریحی از صورتحساب های غیرواقعی ارائه نشده، ضروری است ابتدا به صورت مفهومی صورتحساب غیرواقعی تبیین شده و سپس بر مبنای این تعریف، ابعاد و عوارض صدور این گونه صورتحساب ها در سامانه مؤدیان مورد بررسی و تدقیق قرار گیرد. «صورتحساب غیرواقعی» در واقع همان صورتحساب الکترونیکی است که در آن حداقل یکی از اقلام اطلاعاتی صورتحساب شامل مشخصات هویتی طرفین معامله، قیمت کالا یا خدمت، مبلغ کل، نوع کالا یا خدمت و مقدار آن با واقعیت مطابقت نداشته باشد.

لازم به ذکر است در این نوشتار با هدف تحدید موضوع مورد بحث و همچنین برای درک صحیح معضل پیش رو، صرفاً تبادل صورتحساب های غیرواقعی (اعم از صادره و دریافتی) بدون مبادله کالا یا خدمت، توسط دو فعال اقتصادی دارای اعتبار (فروشنده و خریدار صورتحساب) مدنظر می باشد. به عبارتی، وجه دیگر صدور صورتحساب های غیرواقعی که شامل استفاده شرکت های کاغذی (صوری) از صدور صورتحساب های غیرواقعی برای مقاصد گوناگون می شود، در این نوشتار مورد بحث و بررسی قرار نگرفته است. هرچند این گونه از صورتحساب ها نیز در واقع زیرمجموعه ای از موضوع تخلف در صدور صورتحساب محسوب می گردد.



عدم احراز اصالت معامله

طبق ماده (۱۸۳) قانون مدنی، عقد (معامله) «عبارت است از اینکه یک یا چند نفر در مقابل یک یا چند نفر دیگر تعهد برامری نمایند و مورد قبول آن‌ها باشد». به‌طور کلی «عقد» علاوه بر ایجاد تعهد، تملیک مال، اسقاط تعهد، اباحه، اتحاد و شرکت، ایجاد شخصیت حقوقی و ایجاد زوجیت را نیز شامل می‌شود. در واقع عقدی که اثر آن امری غیرمالی باشد را نمی‌توان «معامله» نامید. بنابراین و بر اساس اصول فقهی، در معاملات غیرواقعی مبانی اصلی معامله یعنی «تملک مال» و «اجرای تعهد بابت تسویه دیون» انجام نمی‌شود یا از طریق روش‌هایی انجام می‌پذیرد که مصداق جرم پولشویی تلقی می‌شود.

علاوه بر این در فرآیند حسابرسی مالیاتی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور، عبارت «احراز اصالت معامله» برای پذیرش اعتبار مالیات بر ارزش افزوده و حتی پذیرش هزینه قابل قبول مالیاتی دارای سابقه نسبتاً طولانی است. به‌عنوان مثال بر اساس بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۵/۴۳ مورخ ۱۳۹۵/۰۷/۱۲ معاون وقت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، برای اعطای اعتبار مالیاتی به مؤدیان نظام مالیاتی بر ارزش افزوده در رسیدگی‌های مالیاتی شرایط زیر تعیین و ابلاغ شده است:

- ۱- مشمولیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛
- ۲- ثبت نام در سامانه مالیات بر ارزش افزوده؛
- ۳- داشتن گواهینامه ثبت نام؛
- ۴- «احراز اصالت معامله» از طریق:
 - ✓ کنترل صورتحساب؛
 - ✓ اسناد پرداخت بهای کالاها و خدمات و مالیات و عوارض ارزش افزوده؛
 - ✓ اخذ تأییدیه [از فروشنده]؛
 - ✓ شناسایی فروشنده؛
 - ✓ کنترل اسناد حمل؛
 - ✓ [کنترل] رسید انبار؛
 - ✓ و ... حسب مورد.

لذا طبق این بخشنامه صرف داشتن گواهینامه ثبت نام و عدم درج نام مؤدی (فروشنده) در فهرست «مؤدیان ثبت نام شده فاقد اعتبار مالیاتی» در زمان انجام معامله، شرط کافی برای احراز اصالت معامله و پذیرش اعتبار مالیاتی نخواهد بود. با عنایت به موارد فوق، اهمیت احراز اصالت معامله از سال‌ها پیش در نظام مالیاتی مورد توجه بوده است. با این حال با تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مجدداً امکان صدور صورتحساب‌های غیرواقعی برای متخلفین مالیاتی فراهم می‌شود و در مقابل سازمان امکان شناسایی و حذف این گونه صورتحساب‌ها از دست می‌دهد.



در این خصوص می‌بایست برای شناسایی و جلوگیری از تبادل صورتحساب‌های غیرواقعی راهکارهایی اندیشیده شود. به این منظور لازم است در ابتدا شناخت دقیقی از صورتحساب‌های غیرواقعی و مصادیق آن تبیین شود تا برای پیشگیری و مقابله با آن روش‌هایی پیشنهاد و ارائه گردد.

صدور و دریافت صورتحساب غیرواقعی توسط فعالان اقتصادی دارای اعتبار

در این شیوه فرار مالیاتی، طرفین صورتحساب (اعم از صادرکننده و دریافت‌کننده) از نظر سازمان امور مالیاتی کشور، از مؤدیان دارای اعتبار هستند. به عبارت دیگر طرفین معامله، شرکت‌ها یا اشخاص حقیقی واقعی، دارای فعالیت اقتصادی مبرهن و پرونده مالیاتی هستند و مصداق تعریف شرکت‌های فاقد اعتبار (به اصطلاح صوری یا کاغذی) موضوع «دستورالعمل اجرایی شناسایی و پیشگیری از تشکیل و فعالیت شرکت‌های صوری» به شماره ۶۲۸۴۱/۶۶۴۰۲ مورخ ۱۴۰۳/۰۴/۲۴ هیئت محترم وزیران و همچنین بخشنامه «نحوه رسیدگی به صورتحساب‌های غیرواقعی» به شماره ۲۰۰/۹۹/۲۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور نیستند.

نکته مهم و نگران‌کننده این است که در ساختار فعلی فعالیت‌های اقتصادی، پدیده صدور صورتحساب‌های غیرواقعی از سوی شرکت‌های فاقد اعتبار (کاغذی یا صوری) به سمت اشخاص (اعم از حقیقی و حقوقی) دارای اعتبار که هر دو طرف نیز دارای فعالیت اقتصادی واقعی هستند، در حال تغییر و شیوع است. این پدیده از زمانی رایج شد که بر اساس ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم برای عدم اعلام مشخصات اشخاص طرف معامله جرایمی تعیین گردیده و اشخاص مکلف به اعلام مشخصات طرف معامله در سامانه‌های مالیاتی شده‌اند.

با این وجود بسیاری از مؤدیان (اشخاص دارای اعتبار) با مشتریانی مواجه شدند که از ارائه مشخصات هویتی خود برای صدور صورتحساب پرهیز می‌نمایند و طبیعتاً این اشخاص مایل به از دست دادن مشتریان وفادار خود نبودند و منطقاً باید مشتریان خود را حفظ می‌کردند؛ لذا با چاره‌جویی در برخورد با این تعارض پیش آمده، این دسته از مؤدیان (اشخاص دارای اعتبار) اقدام به صدور صورتحساب‌های غیرواقعی به نام مؤدیان (اشخاص دارای اعتبار) دیگر نمودند. هرچند هر دو طرف صورتحساب، اشخاص واقعی و دارای اعتبار هستند، اما در واقعیت معامله‌ای بین آن‌ها صورت نگرفته و در عمل کالا یا خدمتی رد و بدل نشده است. فارغ از اینکه صدور صورتحساب در این شرایط ممکن است مبتنی بر تراکنش‌های مالی باشد یا نباشد. این امر از سه جنبه حائز اهمیت است و می‌بایست بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد:

اولاً، کشف و شناسایی صورتحساب‌های غیرواقعی توسط اشخاص دارای اعتبار (به دلیل وجود اعتبار دو طرف معامله) از تأخیر در شناسایی فعالان اقتصادی که در آینده نه چندان دور به اشخاص فاقد اعتبار تبدیل خواهند شد به موقع جلوگیری خواهد نمود؛

ثانیاً، رواج این پدیده موجب انگیزه بیشتر اشخاص دارای اعتبار به ثبت صورتحساب‌های غیرواقعی و افزایش پدیده فرار مالیاتی می‌شود، لذا می‌بایست هرچه سریع‌تر نسبت به جلوگیری از آن اقدامات پیشگیرانه لازم صورت پذیرد؛



ثالثاً، صورتحساب‌های غیرواقعی به طرفیت اشخاص دارای اعتبار موجب فرار مالیاتی اشخاص می‌شود که طرف حساب واقعی معاملات با این اشخاص هستند. به عبارتی صدور صورتحساب غیرواقعی در راستای پنهان نمودن فعالیت‌های اقتصادی خریداران و فروشندگان واقعی بوده و موجب قطع زنجیره ردیابی معاملات واقعی در فعالیت‌های اقتصادی خواهد شد.

دلایل صدور صورتحساب‌های غیرواقعی

با بررسی سوابق مالیاتی اشخاص و بررسی میدانی فعالیت‌های اقتصادی، دلایل صدور صورتحساب‌های غیرواقعی توسط اشخاص دارای اعتبار می‌تواند ناشی از موارد زیر باشد:

الف) عدم ارائه اطلاعات از سوی مشتریان واقعی طرف معامله از یک سو و لزوم اعلام اطلاعات هویتی طرف معامله برای اجتناب از جرایم مالیاتی از سوی دیگر، همچنان یکی از علل اصلی صدور صورتحساب‌های غیرواقعی توسط اشخاص دارای اعتبار است.

ب) کم‌ابزای فروش در صورتحساب‌های غیرواقعی در راستای کاهش سود و پرداخت مالیات کمتر یا لزوم رعایت نرخ‌های مصوب از سوی فروشندگان؛ در صورتی که در معامله واقعی، مبلغ فروش واقعی از آنچه در صورتحساب‌های غیرواقعی درج شده، به مراتب بالاتر می‌باشد. این موضوع در مواردی که اشخاص از ارز دولتی برای واردات استفاده نموده و مکلف به رعایت نرخ‌های فروش مصوب هستند، بیشتر مشهود است. این اشخاص در صورتحساب‌های غیرواقعی مبلغ فروش مصوب را رعایت می‌کنند تا مشمول مقررات تعزیرات حکومتی نگردند، اما در معامله واقعی، کالا را به ارزش بازار و بالاتر از نرخ‌های مصوب به مصرف‌کننده نهایی و یا فعال اقتصادی دیگری به فروش می‌رسانند.

پ) درخواست شرکت‌های طرف معامله برای دریافت صورتحساب با هدف افزایش بهای تمام شده و هزینه‌های طی دوره یک عامل مهم در صدور صورتحساب‌های غیرواقعی است. بدین منظور اشخاص از صورتحساب‌های غیرواقعی برای شناسایی هزینه‌ها و بهای تمام شده غیرواقعی در راستای کمتر نشان دادن سود ویژه و به طبع آن کم‌ابزای مالیات استفاده می‌کنند.

آثار مالی و مالیاتی ناشی از صدور صورتحساب‌های غیرواقعی

فعالان اقتصادی دارای اعتبار (فروشنده) که در گذشته و حال دارای فعالیت اقتصادی بوده و انتظار می‌رود در آینده نیز به فعالیت خود ادامه دهند، بنا به دلایلی اقدام به صدور صورتحساب‌های غیرواقعی اما منطبق با دستورالعمل‌های سازمان امور مالیاتی کشور (اصطلاحاً صورتحساب‌های رسمی) به نام فعال اقتصادی دارای اعتبار (خریدار) با هویت واقعی که در گذشته و حال فعالیت اقتصادی داشته و در آینده نیز انتظار می‌رود فعالیت اقتصادی داشته باشد، می‌نماید. در این روند هر دو طرف صورتحساب، اشخاص واقعی و دارای اعتبار بوده اما نهایتاً صورتحساب‌های غیرواقعی صادر



شده و خرید و فروش یا اصطلاحاً تملک مال (کالا) در مقابل رد و بدل شدن ثمن معامله رخ نمی‌دهد و در واقع ارکان معامله تحقق پیدا نکرده است (تبادل صورتحساب، بدون مبادله کالا).

از جمله آثار این نوع معاملات غیرواقعی می‌توان به دو مورد مهم اشاره نمود:

۱. پنهان شدن چرخه واقعی کالا بعد از صدور صورتحساب غیرواقعی تا مصرف‌کننده نهایی؛
۲. کتمان درآمد و فرار مالیاتی هر دو دسته فروشنده و خریدار صورتحساب غیرواقعی.

۱- پنهان شدن چرخه واقعی کالا بعد از صدور صورتحساب غیرواقعی تا مصرف‌کننده نهایی

با فراگیر شدن این شیوه از فرار مالیاتی با استفاده از صدور صورتحساب‌های غیرواقعی که در آن صادرکننده و دریافت‌کننده صورتحساب هر دو از نظر مالیاتی جزو اشخاص دارای اعتبار و واقعی هستند؛ منجر به شناسایی هزینه و بهای تمام شده غیرواقعی (متورم شده) برای خریدار می‌شود، بدون آنکه واقعاً چنین معامله‌ای رخ داده باشد. علاوه بر این چرخه واقعی موجودی کالا پنهان شده و حداقل یک یا چند مؤدی دیگر واقع در چرخه گردش کالا تا مصرف‌کننده نهایی، نه تنها از پرداخت مالیات امتناع می‌ورزند بلکه از رصد اطلاعات اقتصادی و مدیریت منابع اقتصادی کشور نیز خارج می‌گردند.

۲- کتمان درآمد و فرار مالیاتی هر دو دسته فروشنده و خریدار در صورتحساب غیرواقعی

صادرکنندگان صورتحساب‌های غیرواقعی، فروش کالا یا خدمات را به جای آن که به نام خریدار واقعی (دریافت‌کننده کالا) گزارش نمایند، آن را به نام اشخاص ثالث (دریافت‌کننده صورتحساب غیرواقعی بدون دریافت کالا) ثبت و صورتحساب را صادر می‌نمایند. این امر باعث می‌شود تا فروشنده علاوه بر آنکه با صدور صورتحساب‌های غیرواقعی این امکان را به دست آورد که فروش‌های خود را کمتر از میزان واقعی ابراز کند، بلکه با درج مشخصات اشخاص ثالث به جای خریدار واقعی، موجبات فرار مالیاتی خریدار واقعی از یک سو و ایجاد اعتبار غیرواقعی برای اشخاص ثالث خریدار صورتحساب غیرواقعی از سوی دیگر را فراهم می‌آورد. بدیهی است در این صورت، همه طرف‌ها از منافع صدور این گونه صورتحساب‌ها و فرار مالیاتی حاصل از آن بهره‌مند می‌گردند؛ زیرا:

اولاً، معاملات خریدار واقعی کشف و ردیابی نمی‌گردد؛

ثانیاً، خریدار صورتحساب نیز از مزایای متورم‌سازی بهای تمام شده‌ی کالا به میزان بهای مندرج در صورتحساب غیرواقعی خرید برای کاهش سود ناویژه و همچنین شناسایی اعتبار مالیاتی مازاد استفاده می‌کند، بدون آنکه در این عملیات غیرقانونی، کالا یا خدمتی مبادله شده باشد.

تبیین انگیزه‌های فروشنده صورتحساب غیرواقعی

فروشنده صورتحساب با اعمال متقلبانه برای کسب منفعت شخصی خود دارای انگیزه‌هایی به شرح زیر است:



الف) احتکار و کسب سودهای هنگفت

در برخی موارد شرکت‌ها و سایر اشخاص با توجه به انتظارات تورمی و افزایش قیمت کالاهای خود در آینده (که اغلب در مورد کالاهای کم‌یاب و ضروری احتمال وقوع آن زیاد است)، بدون فروش واقعی کالا و صرفاً با انتقال کالا از انباری به انبار دیگر و در کنار آن تهیه برنامه‌های جعلی و حتی در مواردی با تهیه برنامه واقعی (با پیمایش صفر) اقدام به فروش صورت‌حساب غیرواقعی می‌نمایند و در نهایت این محترکان در زمان مناسب آتی، کالای مذکور را خارج از شبکه‌ی رسمی و با مبالغ هنگفت و ایجاد حاشیه سود بالا به فروش می‌رسانند.

ب) کتمان فروش و درآمد واقعی

در مواردی فعالان اقتصادی هنگام فروش کالای خود به خریداران واقعی از صدور صورت‌حساب رسمی (درج نام دریافت‌کننده کالا) با هدف کتمان مبلغ واقعی فروش خودداری می‌نمایند. از طرف دیگر با توجه به فروش واقعی انجام شده و کاهش موجودی واقعی کالا و برای رعایت اصول حسابداری، اقدام به فروش صورت‌حساب غیرواقعی به شرکت‌های واقعی ثالث می‌کنند. مهم‌ترین انگیزه‌های مالی برای این تخلف به شرح زیر است:

- ۱- جایگزینی مبالغ دلخواه پایین‌تر از قیمت فروش واقعی بر روی صورت‌حساب جهت کاهش سود ناویژه برای فرار مالیاتی؛
- ۲- دریافت مالیات بر ارزش افزوده مضاعف از خریداران واقعی و از خریداران صورت‌حساب و عدم پرداخت این مالیات مضاعف وصول شده به سازمان امور مالیاتی کشور.

پ) دریافت ارز ترجیحی واردات و فروش کالا خارج از شبکه توزیع رسمی

در سنوات گذشته هم‌زمان با سیاست تخصیص ارز ترجیحی برای برخی کالاها که خود منشأ فساد بسیاری نیز شده است، شرکت‌ها و اشخاص فعال در زمینه واردات، با دریافت ارز از بانک مرکزی پس از ثبت سفارش و انجام تشریفات قانونی، کالاهای خود از جمله نهاده‌های دامی، ارزاق ضروری و ... را که با نرخ ارز ترجیحی وارد کشور نموده‌اند، بدون فروش واقعی در بازار و صرفاً با صدور و فروش صورت‌حساب‌های غیرواقعی با قیمت‌های دلخواه و نزدیک به قیمت تمام شده با احتساب نرخ ارز ترجیحی سندسازی می‌کنند. در نهایت علی‌رغم کسب درآمد بالا از اختلاف فاحش و معنادار دو نرخ ارز ترجیحی و بازار و همچنین ایجاد حاشیه سود بالا از فروش در بازار آزاد یا حتی قاچاق معکوس با نرخ ارز مبادله‌ای، از منافع حاصل از صدور صورت‌حساب‌های غیرواقعی فروش با نرخ‌های غیرواقعی و بسیار کمتر از واقعیت منتفع می‌گردند. همان‌گونه که اشاره شد با این روش، کالا از شبکه توزیع و رصد دستگاه‌های نظارتی خارج شده و از بابت عملیات جایگزین برای فروش کالا دو حالت زیر ممکن است اتفاق می‌افتد:

- ۱- فروش این کالاها در بازار آزاد داخلی با چندین برابر نرخ‌های مصوب اعلامی (قیمت‌گذاری دستوری)؛



۲- قاچاق معکوس این کالاها و فروش به قیمت‌های جهانی در کشورهای هدف بدون ترخیص واقعی کالا و حتی در مواردی روی عرشه کشتی.

ت) کسب سودهای کلان اعضای هیئت‌مدیره و کارکنان شرکت‌های مکلف به عرضه در بورس کالا
بر اساس قانون، شرکت‌های مکلف به عرضه کالا در بورس کالا، می‌بایست محصولات و کالاهای خود را در بورس کالا به فروش برسانند و مالیات متعلقه را طبق مبالغ فروش حاصل از بورس کالا عیناً در دفاتر و صورت‌های مالی خود درج و پرداخت نمایند. در این میان به علت برخورداری از برخی از شرکت‌های فعال در زمینه معادن، فولاد، پتروشیمی و ... به سبب دریافت حمایت‌های مالی و پولی گوناگون از بخش دولتی به جهات مختلف ملزم به فروش کالا در بورس کالا به قیمتی پایین‌تر از بهای روز کالا می‌گردند. در این چرخه الزام‌آور، اشخاص فرصت‌طلب و دارای مسئولیت در این شرکت‌های باهدف کسب منافع مادی بیشتر، اقدام به صدور صورتحساب غیرواقعی در بورس کالا نموده (مبادله صورتحساب بدون تبادل کالا) و این امر موجبات گمراه نمودن سازمان امور مالیاتی کشور و سایر مراجع ذی‌ربط را فراهم می‌نمایند و حال آنکه کالا به هیچ وجه به خریدار از بورس کالا تحویل نمی‌شود، بلکه کالا به قیمت بالاتر در خارج از بورس کالا به فروش می‌رود و بهای روز کالا که بعضاً با حاشیه سود بالا و معنادار نسبت به بهای بورس کالا می‌باشد، به حساب واسطه‌ها و بعضی از افراد فرصت‌طلب واریز می‌گردد.

تبیین انگیزه‌های خریدار صورتحساب غیرواقعی

خریدار صورتحساب غیرواقعی نیز می‌تواند برای کسب منافع شخصی خود دارای انگیزه‌هایی به شرح زیر باشد:

الف) خرید صورتحساب غیرواقعی با هدف متورم کردن بهای تمام شده

شرکت خریدار صورتحساب با ثبت خرید غیرواقعی و متورم کردن بهای تمام شده در اسناد حسابداری خود اقدام به فرار مالیاتی در منبع عملکرد به میزان نرخ مالیاتی موضوع ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم از کل مبلغ صورتحساب‌های موصوف می‌نماید. علاوه بر این، مالیات بر ارزش افزوده مندرج در صورتحساب غیرواقعی خریداری شده را نیز به عنوان اعتبار مالیاتی برای دوره مالی مذکور اعمال و از پرداخت بدهی ارزش افزوده ناشی از فروش خود سرباز می‌زند.

ب) خرید صورتحساب غیرواقعی برای جایگزینی با هزینه‌های واقعی فاقد صورتحساب

با رعایت احتیاط می‌توان گفت شرکت و یا شخص حقیقی خریدار صورتحساب ممکن است خریدهای خود را از فعالان اقتصادی فاقد پرونده مالیاتی و یا دارای پرونده مالیاتی که درخواست کتمان این فروش‌های خود را داشته‌اند انجام داده باشد و به علت عدم برخورداری از مستندات لازم مالی برای این معاملات، اقدام به خرید صورتحساب از



فروشنده‌گان صورتحساب غیرواقعی بنمایند. در این صورت مشخصاً مؤدیان موازی فروشنده صورتحساب، همگی درگیر این معاملات و مشمول فرار مالیاتی می‌شوند و می‌توان گفت حدود نیمی از صورتحساب‌های غیرواقعی خریداری شده با انگیزه جایگزینی با خریدهای واقعی صورت پذیرفته است و مابقی نیز صرفاً در راستای متورم کردن بهای تمام شده و تضییع حداکثری مالیات، مورد سوءاستفاده واقع شده است.

صورتحساب‌های غیرواقعی: چالش جدی سامانه مؤدیان

تاکنون با توجه به عدم اجرای کامل قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مؤدیان و استفاده از ظرفیت مواد (۱۶۹) و مکرر قانون مالیات‌های مستقیم برای دریافت جزئیات صورتحساب‌های مؤدیان مالیاتی، کشف و شناسایی صورتحساب‌های غیرواقعی با استفاده از ظرفیت‌های گوناگونی همچون گزارش نهادهای نظارتی و اطلاعاتی و همچنین داده کاوی و رصد اطلاعاتی موجود در مرکز بازرسی، مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی سازمان امور مالیاتی کشور، هرچند با دشواری بسیار اما به هر حال امکان‌پذیر بود.

اکنون با عنایت به اجرایی شدن قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مؤدیان و همچنین نمایان شدن بیش از پیش خلاءهای قانونی در خصوص صدور صورتحساب غیرواقعی در محیط سامانه مؤدیان، به نظر می‌رسد در صورت پیاده‌سازی کامل آن دیگر پیشگیری و مقابله با این پدیده دور از دسترس خواهد شد. بنابراین ضروری است با هماهنگی و همکاری دولت محترم و مجلس شورای اسلامی، نسبت به اصلاح مقررات این قانون و تبیین شرایطی برای جلوگیری و مبارزه با گسترش این پدیده مخرب و بی‌اعتبارکننده در سامانه‌ای رسمی و قانونی، اقدام عاجل صورت پذیرد.

راهکارهای پیشگیری از صدور صورتحساب‌های غیرواقعی (توصیه سیاستی)

به‌منظور پیشگیری از گسترش پدیده صدور صورتحساب‌های غیرواقعی به نظر می‌رسد در دو سطح باید اقدام فوری در دستور کار قرار گیرد. سطح اول در سازمان امور مالیاتی با اقدامات اجرایی و میدانی تا در کوتاه مدت از شیوع صدور این گونه صورتحساب‌ها جلوگیری شود. در سطح دوم باید نسبت به اصلاح قوانین و مقررات مرتبط، خصوصاً در رابطه با قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان اقدام شود.

راهکارهای اجرایی و میدانی در سطح سازمان

پس از بررسی‌های میدانی صورت گرفته و مطالعات اکتشافی در پرونده‌های برخی از متهمان و محکومین صدور «صورتحساب‌های غیرواقعی»، مشاهده شد که منافع حاصل از صدور این گونه صورتحساب‌ها در میان متخلفان به مراتب بیشتر از جرایم ناشی از کشف و شناسایی آن‌ها توسط سازمان امور مالیاتی کشور است. در این زمینه با بررسی‌های میدانی مشخص شد که علاوه بر توجه به روش‌های حسابداری و حسابرسی برای کشف مصادیق این تخلف، گلوگاه‌هایی نیز برای شناسایی مصادیق صدور این گونه از صورتحساب‌ها وجود دارد که با تدقیق و بررسی موشکافانه



اسناد جانبی مرتبط با هر صورتحساب، امکان شناسایی آن‌ها در حسابرسی‌های مالیاتی فراهم است. به عبارت دیگر، حساب‌رسان مالیاتی با مطالبه و بررسی اسناد خاص مرتبط با این معاملات تجاری از مؤدیان مالیاتی، امکان رصد و کشف صورتحساب‌های غیرواقعی را خواهند داشت.

با این وجود در شناسایی و کشف صورتحساب‌های غیرواقعی اشخاص دارای اعتبار نقاط ضعفی وجود دارد که موجب شده در این خصوص اقدامات مناسبی صورت نپذیرد. عموماً ادارات مالیاتی رسیدگی‌کننده بر اساس سلاقی مختلف برخورد‌های متفاوتی را در مواجهه با این دسته از صورتحساب‌ها انجام می‌دهند. لذا به منظور مقابله کوتاه مدت با معضل صورتحساب‌های غیرواقعی و جلوگیری از صدور آن توسط اشخاص دارای اعتبار در سطح سازمان، راهکارهای ذیل پیشنهاد می‌شود:

۱- با توجه به اهمیت موضوع و گستردگی موارد تخلف و شیوع آن در میان فعالان اقتصادی، ضروری است در اسرع وقت سازمان امور مالیاتی کشور دستورالعمل‌های مالیاتی مناسب و کاربردی برای تشخیص صورتحساب‌های غیرواقعی را صادر نماید تا در رسیدگی‌های مالیاتی ملاک عمل قرار گیرد و بر آن اساس معیارهای شناخت صورتحساب‌های غیرواقعی و نحوه برخورد با آن‌ها مشخص شود. شایان ذکر است مقررات موجود در این زمینه همچون: بخشنامه ۲۰۰/۹۹/۲۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۸ و ۲۰۰/۹۹/۵۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۶/۱۵ و حتی بخشنامه ۲۰۰/۱۴۰۰/۶۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۱ **صرفاً در خصوص مؤدیانی صادرشده است که در صورتحساب‌های غیرواقعی آنان به طرفیت شرکت‌های فاقد اعتبار (کاغذی) صادر یا دریافت شده است.** بنابراین می‌بایست نسبت به تجدیدنظر فوری در زمینه اصلاح این بخشنامه‌ها و یا اصدار بخشنامه‌های مرتبط با صورتحساب غیرواقعی دارای طرفین دارای اعتبار مالیاتی در اسرع وقت اقدام شود.

۲- با عنایت به مشاهدات صورت گرفته و اطلاعات به دست آمده به نظر می‌رسد تاکنون برای اعلام صورتحساب‌های غیرواقعی شناسایی شده به مراجع قضایی، اقدامات لازم و کافی صورت نپذیرفته است. علاوه بر این حتی در معدود موارد معرفی این اشخاص به مراجع قضایی نیز نتایج پیگیری‌ها و احکام صادره علیه متخلفین به صورت عمومی اعلام نشده و در اختیار مأموران مالیاتی و عموم مردم نیز قرار نگرفته است. لذا پیشنهاد می‌شود با پیگیری مستمر و دائمی اعلام صورتحساب‌های غیرواقعی و اشخاص صادرکننده این صورتحساب‌ها و طرف‌های دریافت آن به مراجع قانونی و قضایی ذیصلاح به منظور برخورد جدی با خاطیان و آن دسته از مؤدیانی که در فرار مالیاتی مباشرت دارند، نسبت به مقابله عملی با این پدیده اقدام شود و علاوه بر جرم‌انگاری متناسب و بازدارنده، مراتب وصول مالیات حتی در صورت گذشت مهلت قانونی مندرج در ماده (۱۵۷) قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان یکی از حقوق تضییع شده دولت از طریق مراجع قضایی تسهیل گردد.

۳- ضرورت تمرکز بر شناسایی، کشف، مستندسازی و حتی پیگیری تخصصی پرونده‌های مؤدیان مشکوک به صدور صورتحساب‌های غیرواقعی و همچنین رسیدگی تخصصی به این تخلف آشکار ایجاب می‌نماید که در



- سطح سازمان و حتی در سطح هر اداره کل امور مالیاتی نسبت به تشکیل کارگروه‌های ویژه با هدف شناسایی، کشف، مستندسازی و حسابرسی مالیاتی این دسته از مؤدیان با توجه به اهمیت موضوع اقدام شود؛
- ۴- راه‌اندازی بخش تفکیک معاملات نقد و نسیه با صورتحساب‌های صادره در سامانه مؤدیان و ارتباط بین این صورتحساب‌ها با تراکنش‌های بانکی، بارنامه‌ها و بیمه‌نامه‌های صادرشده با هدف امکان ردیابی معاملات از طریق مقایسه با تراکنش‌های بانکی و تسهیل کشف تخلفات احتمالی برای بهره‌برداری از ظرفیت ماده (۹) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان برای کشف و مقابله با صدور صورتحساب غیرواقعی؛
- ۵- تبیین اهمیت بهره‌برداری از اطلاعات سامانه موضوع ماده (۱۶۹) قانون مالیات‌های مستقیم در دسترس مأموران مالیاتی در تقاطع با یکدیگر و تأکید بر ضرورت مقایسه میان اطلاعات صورتحساب‌های ارائه شده توسط مؤدیان مالیاتی هنگام رسیدگی‌های سنواتی با اطلاعات موجود در این سامانه‌ها؛
- ۶- استفاده از ظرفیت‌های قانونی موجود نظیر مقررات مواد (۲۷۴)، (۲۷۵)، (۲۷۶) و (۲۷۷) قانون مالیات‌های مستقیم بابت مباشرت در جرم فرار مالیاتی توسط اشخاص مرتبط با اقدامات مؤدیان مالیاتی نظیر حسابداران و اشخاص ثالث.

راهکارهای اصلاح قانون در سطح فراسازمانی

اهمیت اصلاح قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان از آن جهت قابل توجه است که با اجرایی شدن فرآیند صدور صورتحساب الکترونیکی در بستر سامانه مؤدیان، عملاً امکان مقابله با این پدیده در سطح سازمان منتفی خواهد شد. چرا که بر اساس ماده (۴) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان «اصل بر صحت اطلاعات ثبت شده مؤدی در سامانه مؤدیان است، مگر خلاف آن اثبات شود». یادآوری این نکته نیز ضروری است که اثبات موارد خلاف در این قانون بر اساس ماده (۹) محدود به موارد ذیل است:

- ۱- مؤدی از ثبت نام در سامانه امتناع کند؛ (قسمت اخیر ماده (۴))
 - ۲- مؤدی برخی از فعالیت‌ها و یا معاملات خود را کتمان کند؛
 - ۳- مؤدی از صدور صورتحساب‌های خود از طریق سامانه مؤدیان خودداری کند؛
 - ۴- در ثبت قیمت یا مقدار فروش مرتکب کم‌اظهاری یا بیش‌اظهاری شده باشد.
- همان‌گونه که در موارد فوق مشاهده می‌شود، صدور صورتحساب غیرواقعی که طی آن عملاً کالا یا خدمتی میان طرفین معامله رد و بدل نشده باشد، جزو مصادیق رد صورتحساب به شمار نمی‌رود. این خلاء آشکار در قانون سبب شده است که فعالان اقتصادی متخلف به راحتی امکان سوءاستفاده از این بستر را برای ایجاد صورتحساب‌های غیرواقعی به دست آورند و از سوی مقابل سازمان امور مالیاتی کشور قانوناً امکان ورود به این تخلفات را نداشته باشد.
- البته در تبصره (۱) ماده (۱۹) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان آمده است: «به منظور حصول اطمینان از صحت اسناد اظهارشده در سامانه مؤدیان، سازمان مجاز است حداکثر دو و نیم درصد (۲/۵٪) مؤدیان مشمول



قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده را که عضو سامانه مؤدیان هستند، به صورت تصادفی (به قید قرعه) انتخاب کرده و دفاتر آنان را مطالبه یا برای مشاهده دفاتر و اسناد، به محل کار آنان مراجعه کند. اما در اینجانب که قانون اجازه ورود برای بررسی صحت اطلاعات درج شده در سامانه را صادر نموده است، عبارت «به صورت تصادفی (به قید قرعه)» را ذکر کرده است که عملاً امکان رصد هدفمند و هوشمند صورتحساب‌های مشکوک به غیرواقعی را بسیار محدود می‌کند.

با عنایت به موارد مطرح شده به طور مشخص پیشنهادهایی به شرح زیر برای بازبینی در قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ارائه می‌شود:

- ۱- تعریف واژه «صورتحساب‌های غیرواقعی» به عنوان مبنای اصلی شناسایی این پدیده در محیط اجرایی؛
- ۲- اضافه کردن صدور صورتحساب‌های غیرواقعی به مصادیق ماده (۹) به منظور امکان رصد و شناسایی این صورتحساب‌ها؛
- ۳- حذف حکم انتخاب تصادفی (به قید قرعه) برای مصادیق تبصره (۱) ماده (۱۹) و تبیین مسئولیت «سازمان امور مالیاتی کشور» برای تعیین مصادیق این تبصره با بهره‌گیری از امکانات و تجربیات مرکز بازرسی، مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی سازمان به عنوان نهاد تخصصی مبارزه با فرار مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور که ظرفیت شناسایی داده‌محور و میدانی موارد مشکوک به صدور صورتحساب غیرواقعی را دارد؛
- ۴- تبیین شرایط اجرای ماده (۱۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم (بازرسی‌های مالیاتی از مؤدیان متخلف) برای مؤدیان عضو سامانه، از مسیر شناسایی صورتحساب‌های غیرواقعی، توسط مرکز بازرسی، مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی سازمان به عنوان متولی اجرای مفاد موضوع این ماده؛
- ۵- تعیین جرایم متناسب با تخلف صورت گرفته با هدف ایجاد بازدارندگی مؤثر در مسیر گسترش پدیده صدور صورتحساب غیرواقعی
- ۶- امکان وصول مالیات درآمد کتمان شده به عنوان یکی از حقوق تضییع شده دولت از طریق احکام صادره مراجع قضایی حتی در صورت گذشت مهلت قانونی مندرج در ماده (۱۵۷) قانون مالیات‌های مستقیم تسهیل شود.