

واکاوی تحلیلی تکالیف نوین مؤدیان در نظام مالیاتی ایران: از شفافیت تراکنش‌ها تا هوشمندسازی نظارت

حیدر ربیعی^۱

متین فرح‌جو^۲

علیرضا سلطانی فرد^۳

چکیده

نظام مالیاتی ایران در سال‌های اخیر گذاری بنیادین از روش‌های سنتی و برآوردی (علی‌الرأس) به سمت نظام‌های داده‌محور و هوشمند را تجربه کرده است. مسئله اصلی این پژوهش، واکاوی نقش تکالیف قانونی مؤدیان به عنوان بازوی اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی در شناسایی فرار مالیاتی و ارتقای شفافیت اقتصادی است. این مقاله با روش توصیفی-تحلیلی و با استناد به قوانین جاری، بخشنامه‌های سازمان و مبانی نظری تمکین مالیاتی، به بررسی الزامات ماده ۱۶۹ مکرر (گزارش معاملات فصلی)، قانون مالیات بر ارزش افزوده و قانون پایانه‌های فروشگاهی می‌پردازد. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که تجمیع تکالیف در سامانه مؤدیان و اتصال آن به سایر بانک‌های اطلاعاتی حاکمیتی نظیر سامانه ملی املاک و اسکان، موجب کاهش وقفه وصول، تقلیل فاصله میان مالیات ابرازی و تشخیصی و در نهایت افزایش تمکین داوطلبانه شده است. نتیجه‌گیری پژوهش حاکی از آن است که هوشمندسازی نظارت مالیاتی و جایگزینی تشخیص سیستمی به جای ممیزمحوری، نه تنها هزینه‌های وصول را کاهش داده، بلکه با پیش‌بینی ضمانت‌اجراهای دقیق و محرومیت از معافیت‌ها برای متخلفان، گامی استراتژیک به سوی عدالت مالیاتی و کاهش شکاف مالیاتی برداشته است.

کلیدواژگان: تکالیف مؤدیان، شفافیت اقتصادی، سامانه مؤدیان، ماده ۱۶۹ مکرر، تمکین مالیاتی.

^۱ استاد مدعو دانشگاه تهران و مشاور راهبردهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری alrabiei@ut.ac.ir

^۲ کارشناسی حسابداری دانشکده‌گان فارابی - دانشگاه تهران

alireza.soltani@ut.ac.ir

^۳ کارشناسی حسابداری دانشکده‌گان فارابی - دانشگاه تهران

۱. مقدمه

نظام مالیاتی در مسیر تحول خود از الگوهای سنتی به سمت مدل‌های مدرن، تغییرات بنیادین گسترده‌ای را در ساختار تشخیص و وصول مالیات تجربه کرده است. در دهه‌های گذشته، نظام مالیاتی ایران عمدتاً بر روش‌های سنتی و برآوردی استوار بود که در ادبیات مالیاتی تحت عنوان علی‌الرأس شناخته می‌شد؛ رویکردی که به دلیل فقدان داده‌های دقیق و تکیه بر قضاوت‌های سلیقه‌ای، همواره با چالش‌هایی همچون عدم برقراری عدالت مالیاتی، افزایش شکاف بین مالیات تشخیصی و ابرازی و اصطکاک میان دولت و مودیان همراه بوده است (توتونچی ملکی، ۱۳۸۹). با این حال، ضرورت گذار به سمت نظام‌های مبتنی بر داده و هوشمندسازی فرآیندهای مالیاتی، به عنوان راهکاری راهبردی برای حذف شیوه‌های برآوردی و جایگزینی آن با تشخیص مبتنی بر واقعیت‌های اقتصادی مطرح شده است. این تحول ساختاری که در سال‌های اخیر شتاب بیشتری گرفته، هدف اصلی خود را بر شفافیت حداکثری معاملات و فعالیت‌های پولی و مالی متمرکز کرده است تا از این طریق، علاوه بر تأمین درآمدهای پایدار برای دولت، از بروز پدیده‌های مخربی همچون سوداگری و توزیع ناعادلانه ثروت جلوگیری شود (ربیعی، ۱۴۰۳).

در این نظام نوین، نقش تکالیف مؤدیان به عنوان بازوی اجرایی و اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی اهمیتی دوچندان یافته است. تکالیف مالیاتی دیگر صرفاً یک وظیفه اداری ساده محسوب نمی‌شوند، بلکه به عنوان ابزاری حیاتی در جهت شناسایی فرار مالیاتی و رصد جریان‌های مالی در اقتصاد عمل می‌کنند. مؤدیان مالیاتی با انجام وظایفی همچون ارسال صورتحساب‌های الکترونیکی، گزارش معاملات فصلی و تسلیم اظهارنامه‌های دقیق، در واقع به تکمیل پایگاه‌های داده‌ای سازمان امور مالیاتی کمک می‌کنند که این امر امکان تقاطع اطلاعاتی^۱ و شناسایی کانون‌های پنهان درآمدی را فراهم می‌سازد (ربیعی، ۱۴۰۴). پژوهش‌های بین‌المللی نیز مؤید این مطلب است که افزایش احتمال شناسایی فعالیت‌های اقتصادی از طریق نظارت‌های سیستمی، به طور مستقیم بر میزان تمکین داوطلبانه مؤدیان تأثیرگذار است و هرچه نظام اطلاعاتی منسجم‌تر باشد، انگیزه برای فرار مالیاتی

^۱ Cross-checking

و اجتناب از پرداخت مالیات کاهش می‌یابد (کلرچلر و دیگران، ۱۹۹۲). در واقع، تکالیف مقرر در قوانینی همچون ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، زیربنای ایجاد شفافیتی است که اجازه می‌دهد سازمان امور مالیاتی از مدل‌های سنتی بازرسی فیزیکی به سمت مدل‌های پیشرفته تشخیص هوشمند حرکت کند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

تحلیل‌ها نشان می‌دهد که یکی از موانع اصلی در تحقق درآمدهای واقعی مالیاتی، وجود وقفه‌های طولانی در وصول و همچنین کتمان درآمدهای واقعی از سوی برخی فعالان اقتصادی است (نظری، ۱۳۹۴). در چنین شرایطی، الزام مؤدیان به رعایت تکالیف مستمر، نظیر تسلیم لیست حقوق و اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده در مواعد قانونی، نه تنها جریان نقدی دولت را پایدار می‌سازد، بلکه به عنوان یک سازوکار کنترلی برای انطباق فعالیت‌های ابرازی با واقعیت‌های موجود در بازار عمل می‌کند. عدم انجام این تکالیف یا انجام ناقص آن‌ها، منجر به ایجاد سهم گمراه‌کننده‌ای در آمارهای مالیاتی می‌شود که تحت عنوان مالیات‌های پنهان یا شکاف مالیاتی از آن یاد می‌شود (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۰). از سوی دیگر، درک صحیح مؤدیان از نحوه تکمیل و ارسال این گزارش‌ها و اظهارنامه‌ها، نقشی کلیدی در کاهش اختلافات مالیاتی ایفا می‌کند؛ چرا که تفاوت معنادار میان آنچه مؤدی ابراز می‌کند و آنچه سازمان از طریق سامانه‌های اطلاعاتی تشخیص می‌دهد، غالباً ریشه در ضعف در انجام تکالیف قانونی و یا تلاش برای اجتناب مالیاتی دارد (رحمانی و همکاران، ۱۳۹۴).

بنابراین، نظام مالیاتی فعلی ایران با تمرکز بر سامانه‌محوری، به دنبال آن است که هزینه‌های تمکین را برای مؤدیان خوش حساب کاهش داده و در مقابل، هزینه فرار مالیاتی را برای متخلفان به شدت افزایش دهد. پذیرش و اجرای تکالیف قانونی توسط مؤدیان، به ویژه در حوزه‌هایی مانند مالیات بر ارزش افزوده که بر پایه زنجیره شفافیت استوار است، به سازمان امور مالیاتی این امکان را می‌دهد که ارزیابی‌های خود را بر مبنای مستندات سیستمی و غیرقابل انکار بنا کند (سینک و آگاروال، ۱۳۹۱). این رویکرد داده‌محور، علاوه بر ارتقای سلامت اداری، گامی بلند به سوی عدالت مالیاتی است؛ چرا

که در این مدل، مالیات نه بر اساس چانه‌زنی‌های مرسوم در روش‌های سنتی، بلکه بر اساس سهم واقعی هر فعالیت اقتصادی از تولید ناخالص داخلی و درآمدهای واقعی حاصله محاسبه و وصول می‌گردد. در ادامه این مقاله، به بررسی تفصیلی هر یک از این تکالیف و نقش آن‌ها در ساختار نوین مالیاتی کشور پرداخته خواهد شد.

۲. مبانی نظری و پیشنهاد قانونی

در ادبیات مالیاتی، تفکیک میان دو مفهوم تکلیف مالیاتی و دین مالیاتی برای درک ساختار حقوقی وظایف مؤدیان ضرورت دارد. تکلیف مالیاتی به مجموعه‌ای از وظایف قانونی و تشریفات اداری اطلاق می‌شود که قانون‌گذار برای شفافیت اقتصادی، شناسایی ظرفیت‌های مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی بر عهده مؤدیان قرار داده است. این تکالیف که ماهیتی شکلی و فرآیندی دارند، ابزاری برای تحقق عدالت مالیاتی و تأمین درآمدهای دولت به شمار می‌روند. در مقابل، دین مالیاتی به معنای تعهد مالی قطعی مؤدی به پرداخت مبلغ مشخصی از درآمد یا دارایی خود به دولت است که پس از طی مراحل تشخیص و ابراز، به ذمه او مستقر می‌شود. انجام صحیح تکالیف مالیاتی، از جمله تسلیم اظهارنامه و گزارش‌های فصلی، بستر لازم را برای تبدیل داده‌های خام اقتصادی به دین مالیاتی دقیق و عادلانه فراهم می‌کند و از ارزیابی‌های سلیقه‌ای جلوگیری می‌نماید (ربیعی، ۱۴۰۳).

تحولات قانونی در ایران نشان‌دهنده یک حرکت مستمر از نظام‌های مبتنی بر ممیزمحوری به سمت نظام‌های داده‌بنیان و هوشمند است. قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان سند مادر، تکالیف گسترده‌ای را برای اشخاص حقیقی و حقوقی پیش‌بینی کرده است که یکی از کلیدی‌ترین آن‌ها، مفاد ماده ۱۶۹ مکرر است. این ماده قانونی، سازمان امور مالیاتی را موظف به ایجاد پایگاه اطلاعاتی یکپارچه و دریافت فهرست معاملات خرید و فروش کالا و خدمات به صورت فصلی و الکترونیکی کرده است. هدف از اجرای این ماده، افزایش شفافیت، شناسایی زنجیره تأمین و ایجاد انطباق میان جریان کالا و جریان پول در اقتصاد کشور است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). طبق مستندات موجود، عدم رعایت این تکالیف قانونی نه تنها منجر به جرایم سنگین

می‌شود، بلکه امکان استفاده از مشوق‌ها و بخشودگی‌ها را نیز سلب می‌کند؛ به طوری که طبق بخشنامه ۱۴۰۲/۲۲۰۰، تنها در صورت رعایت مواعد قانونی و تسلیم اظهارنامه در زمان مقرر، امکان بهره‌مندی از تسهیلات کاهشی در جرایم وجود خواهد داشت. در امتداد این مسیر، تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷، فصل جدیدی را در نظام تکالیف مؤدیان گشود. در این نظام، مؤدیان علاوه بر تسلیم اظهارنامه‌های دوره‌ای، مکلف به نگهداری دفاتر و ارائه گزارش‌های دقیق از مالیات‌های پرداختی و دریافتی شدند. این قانون بر پایه زنجیره شفافیت استوار است و هرگونه خلل در انجام تکالیف توسط یک حلقه، کل زنجیره را با چالش مواجه می‌کند (قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب سال ۱۳۸۷). پژوهش‌ها نشان می‌دهند که درک صحیح مؤدیان از نحوه تنظیم این اظهارنامه‌ها و استفاده از ابزارهای کنترلی مانند صندوق‌های فروشگاهی، مستقیماً بر میزان تمکین مالیاتی و کاهش شکاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی اثرگذار است (سینک و آگاروال، ۱۳۹۱).

نقطه عطف این تحولات، تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است که تکالیف سنتی را به تکالیف برخط و سیستمی تبدیل کرده است. در این پارادایم جدید، استفاده از فناوری‌های نوین و سیستم‌های فروش الکترونیکی برای ثبت آنلاین اطلاعات مالی الزامی شده است. این رویکرد به سازمان امور مالیاتی اجازه می‌دهد تا از طریق نظارت سیستمی و تقاطع اطلاعاتی، احتمال شناسایی فعالیت‌های کتمان شده را افزایش دهد که این امر به نوبه خود، انگیزه برای فرار مالیاتی را به شدت کاهش می‌دهد کرچلر و همکاران، ۱۹۹۲). در واقع، تمرکز از بررسی‌های فیزیکی پسینی به سمت پایش‌های سیستمی پیشینی تغییر یافته است که این تحول در راستای حذف مالیات‌های پنهان و شفاف‌سازی سهم‌های گمراه‌کننده مالیاتی در اقتصاد ملی ارزیابی می‌شود (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۰).

علاوه بر معاملات، تکالیف مربوط به منابع انسانی نیز بخش مهمی از پیشینه قانونی را تشکیل می‌دهد. مؤدیان مکلفند لیست حقوق و دستمزد کارکنان خود را به صورت ماهانه، شامل مشخصات فردی و حقوق ناخالص و کسورات قانونی، تنظیم و به سازمان ارسال

کنند. این اقدام به عنوان یک سازوکار کنترلی برای صحت‌سنجی هزینه‌های ابرازی بنگاه‌ها و کنترل مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی عمل می‌کند (ربیعی، ۱۴۰۴). تحلیل‌های آماری و گزارش‌های عملکردی نشان می‌دهند که وجود وقفه‌های طولانی در ارسال این اطلاعات یا نقص در داده‌های ارسالی، منجر به افزایش اختلافات مالیاتی و ارجاع پرونده‌ها به مراجع دادرسی می‌گردد (نظری، ۱۳۹۴؛ رحمانی و همکاران، ۱۳۹۴). بنابراین، نظام نوین مالیاتی ایران با تکیه بر اسناد قانونی و بخشنامه‌های اجرایی، به دنبال آن است که با هوشمندسازی نظارت، هزینه‌های تمکین را مدیریت کرده و از طریق اجرای دقیق تکالیف توسط مؤدیان، سلامت اداری و عدالت اقتصادی را تضمین نماید (توتونچی ملکی، ۱۳۸۹).

۳. تحلیل تکالیف ناظر بر شفافیت اقتصادی (ماده ۱۶۹ مکرر)

ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان یکی از ارکان اصلی در معماری نوین نظام مالیاتی ایران، نقشی بی‌بدیل در ارتقای شفافیت اقتصادی ایفا می‌کند. این ماده با الزام مؤدیان به ارسال صورت‌حساب‌های خرید و فروش کالا و خدمات به صورت فصلی و الکترونیکی، بستری را فراهم آورده است که سازمان امور مالیاتی بتواند از مدل‌های سنتی و سلیقه‌ای به سمت مدل‌های داده‌بنیان و سیستماتیک حرکت کند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). واکاوی گزارش معاملات فصلی نشان می‌دهد که هدف اصلی قانون‌گذار از این تکلیف، تجمیع داده‌های معاملاتی در یک بانک اطلاعاتی یکپارچه است که در نهایت امکان تقاطع‌گیری اطلاعات و شناسایی دقیق جریان کالا و پول را برای نهاد نظارتی مهیا می‌سازد. همان‌طور که ربیعی (۱۴۰۳) در تبیین اهمیت این موضوع تأکید دارد، این بانک اطلاعاتی نه تنها بازوی اجرایی سازمان در تشخیص درآمدهای واقعی است، بلکه به عنوان ابزاری پیش‌گیرانه برای مقابله با کتمان درآمد عمل می‌کند.

یکی از الزامات کلیدی در این فرآیند، تخصیص و استفاده از شماره اقتصادی است که به عنوان شناسه منحصر به فرد مؤدی، امکان ردیابی فعالیت‌های اقتصادی را در تمامی مراحل زنجیره ارزش فراهم می‌آورد. صدور صورت‌حساب بر اساس استانداردهای قانونی که در

آن شماره اقتصادی طرفین معامله به دقت درج شده باشد، پایه اصلی اعتباربخشی به گزارش‌های فصلی محسوب می‌شود. در واقع، این صورت‌حساب‌ها نه تنها ابزاری برای ثبت حسابداری هستند، بلکه به عنوان اسناد قابل استناد مالیاتی عمل می‌کنند که انطباق آن‌ها با واقعیت‌های اقتصادی، معیاری برای سنجش تمکین مؤدیان است (ربیعی، ۱۴۰۴). پژوهش‌های بین‌المللی نیز نشان می‌دهند که هرچه احتمال شناسایی فعالیت‌های اقتصادی توسط دستگاه مالیاتی بالاتر رود، رفتار تمکین مؤدیان بهبود یافته و انگیزه برای فرار مالیاتی کاهش می‌یابد (کرچلر، وارتیک و مارک، ۱۹۹۲).

با این وجود، اجرای ماده ۱۶۹ مکرر با چالش‌های اجرایی قابل توجهی روبروست. یکی از مهم‌ترین کاربردهای این ماده، شناسایی شرکت‌های صوری و صادرکنندگان فاکتورهای غیرواقعی است که با هدف بزرگ‌نمایی هزینه‌ها و کاهش غیرقانونی مالیات اقدام به فعالیت می‌کنند. گزارش‌های مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۴۰۰) تصریح می‌کند که این‌گونه فعالیت‌ها که تحت عنوان مالیات‌های پنهان یا سهم گمراه‌کننده مالیاتی شناخته می‌شوند، از طریق تقاطع اطلاعاتی ناشی از گزارش‌های فصلی قابل شناسایی هستند. با این حال، برخی مؤدیان با سوءاستفاده از پیچیدگی‌های اجرایی و عدم تطابق زمانی در ثبت معاملات، اقدام به انجام فعالیت‌های مجرمانه مالیاتی می‌کنند (رحمانی، ملانظری و اربابی بهار، ۱۳۹۴).

چالش‌های اجرایی تنها به شرکت‌های صوری محدود نمی‌شود؛ تفاوت میان مالیات تشخیصی و مالیات ابرازی، ناشی از عدم دقت در تنظیم صورت‌حساب‌ها یا ضعف در نظام‌های فروش الکترونیکی، همواره یکی از نقاط اصطکاک میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی بوده است (نظری، ۱۳۹۴). توتونچی ملکی (۱۳۸۹) در تحلیل مسائل مالیاتی مشاغل بر این باور است که نبود زیرساخت‌های لازم در برخی سطوح اقتصادی برای صدور صورت‌حساب‌های الکترونیکی، کارایی این ماده را تا حدی تحت تأثیر قرار داده است. با این وجود، گذار به سمت سامانه‌های برخط و پایانه‌های فروشگاهی که در سال‌های اخیر مورد تأکید بخشنامه‌های سازمان (مانند بخشنامه ۱۴۰۲/۲۱۰۰) قرار گرفته، پاسخی هوشمندانه به این چالش‌هاست. این تحول سیستمی موجب می‌شود تا

خطاهای انسانی به حداقل رسیده و با درک بهتر مؤدیان از نحوه اظهار و ارزیابی مالیاتی، فضای ابهام برای سوءاستفاده‌های احتمالی از میان برود (سینک و آگاروال، ۱۳۹۱). ماده ۱۶۹ مکرر نه به عنوان یک مانع، بلکه به عنوان یک سازوکار کنترلی، بستری را فراهم می‌آورد تا سلامت اداری و عدالت مالیاتی با اتکا به داده‌های متقن و غیرقابل انکار محقق گردد.

۴. تحلیل تکالیف دوره‌ای و مستمر مؤدیان

در نظام نوین مالیاتی، انجام تکالیف دوره‌ای و مستمر مؤدیان نقشی اساسی در پایداری درآمدهای دولت و تضمین سلامت نظام اقتصادی ایفا می‌کند. این تکالیف که عمدتاً در قالب گزارش‌های فصلی و ماهانه تعریف می‌شوند، ابزارهای کنترلی هستند که مانع از گسست در جریان نظارت مالیاتی می‌گردند (ربیعی، ۱۴۰۳). در ادامه، دو حوزه کلیدی این تکالیف، یعنی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد حقوق، مورد واکاوی قرار می‌گیرد.

در حوزه مالیات بر ارزش افزوده، نظام خوداظهاری فصلی به عنوان هسته مرکزی این مالیات، مؤدیان را مکلف می‌سازد تا در پایان هر دوره سه‌ماهه، میزان مالیات پرداختی و دریافتی خود را طی اظهارنامه‌ای به سازمان امور مالیاتی اعلام نمایند. مفهوم کلیدی در این نظام، اعتبار مالیاتی است؛ به این معنا که مالیات‌های پرداخت شده توسط مؤدی در مراحل قبلی زنجیره تأمین، از مالیات دریافتی او در زمان فروش کالا یا خدمات کسر می‌گردد (قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب سال ۱۳۸۷). این سازوکار، علاوه بر جلوگیری از مالیات مضاعف، مؤدیان را به شفافیت در مبادلات تجاری ترغیب می‌کند، چرا که تداوم زنجیره ارزش و بهره‌مندی از اعتبار مالیاتی، مستلزم دریافت صورت‌حساب‌های معتبر از فروشندگان است (سینک و آگاروال، ۲۰۱۲). ربیعی (۱۴۰۴) در راهنمای خود تأکید می‌کند که ثبت دقیق و آنلاین این اطلاعات در سامانه‌های مالیاتی، نه تنها احتمال خطای انسانی را کاهش می‌دهد، بلکه به سازمان در شناسایی صحیح کانون‌های مالیاتی کمک شایانی می‌کند. گزارش عملکرد ارزش افزوده سال ۱۴۰۲ نیز نشان می‌دهد که هوشمندسازی فرآیند خوداظهاری و تقاطع‌گیری سیستمی، به

کاهش شکاف مالیاتی و افزایش تمکین داوطلبانه منجر شده است (سامانه رسمی سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۴۰۲).

در بخش مالیات بر درآمد حقوق، کارفرمایان به عنوان بازوی اجرایی سازمان در کسر و ایصال مالیات عمل می‌کنند. بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، کارفرما مکلف است مالیات متعلق به حقوق کارکنان را در زمان پرداخت یا تخصیص، محاسبه و کسر نموده و در مهلت قانونی به سازمان امور مالیاتی واریز نماید (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). این سازوکار که در ادبیات جهانی با عنوان کسر مالیات از منبع (WHT) شناخته می‌شود، یکی از کم‌هزینه‌ترین و سریع‌ترین روش‌های وصول مالیات برای دولت محسوب می‌شود، زیرا نیاز به فرآیندهای پیچیده تشخیص و پیگیری انفرادی از تک‌تک کارکنان را از بین می‌برد (کرچلر، وارنر و مارک، ۱۹۹۲). کارفرمایان موظفند لیست حقوق ماهانه را با دقت بالا تنظیم و ارسال کنند؛ عدم انجام این تکلیف یا ایصال ناقص آن، نه تنها موجب جرایم سنگین قانونی می‌شود، بلکه صحت اظهارنامه‌های مالیاتی بنگاه را نیز در معرض بررسی‌های سخت‌گیرانه قرار می‌دهد (بخشنامه ۱۴۰۲/۱۵۰۰).

تحقیقات نشان می‌دهند که ضعف در اجرای این تکالیف مستمر، یکی از عوامل اصلی بروز اختلاف میان مالیات تشخیصی و ابرازی است (رحمانی، ملانظری و اربابی بهار، ۱۳۹۴). از دیدگاه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۴۰۰)، مالیات‌های پنهان اغلب در پی گزارش‌های ناقص از حقوق و درآمدها ایجاد می‌شوند که به نوبه خود، سهم گمراه‌کننده‌ای در اقتصاد ملی بر جای می‌گذارد. توتونچی ملکی (۱۳۸۹) نیز معتقد است که سادگی و شفافیت در فرآیند اجرای این تکالیف می‌تواند نرخ تمکین را افزایش دهد. بنابراین، پایداری در انجام تکالیف دوره‌ای، نه تنها یک وظیفه اداری است، بلکه به عنوان یک فرهنگ مالیاتی، زیربنای تحقق عدالت اقتصادی را تشکیل می‌دهد. تداوم نظارت‌های سیستمی و به‌کارگیری فناوری در وصول مالیات، همان‌گونه که نظری (۱۳۹۴) در تحلیل وقفه‌های وصول اشاره می‌کند، می‌تواند زمان وصول مالیات را کوتاه کرده و کارایی نظام مالیاتی را به نحو چشمگیری افزایش دهد.

۵. هوشمندسازی و سامانه‌های اطلاعاتی

گذار از پارادایم سنتی تشخیص مالیات به نظام‌های هوشمند، هسته مرکزی تحولات اخیر در تکالیف مؤدیان را تشکیل می‌دهد. در این میان، سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی به عنوان یک پلتفرم جامع، نقش محوری در تجمیع و ساده‌سازی تکالیف قانونی ایفا می‌کنند. پیش از این، مؤدیان ناچار بودند تکالیف مربوط به ماده ۱۶۹ مکرر (گزارش معاملات فصلی) و تکالیف مالیات بر ارزش افزوده را به صورت جداگانه و در قالب فرآیندهای دستی یا نیمه‌مکانیزه انجام دهند که این امر علاوه بر افزایش هزینه‌های تمکین، احتمال بروز خطای انسانی و بیش‌اظهاری یا کم‌اظهاری را تقویت می‌کرد (ربیعی، ۱۴۰۳). با استقرار سامانه مؤدیان، صورت‌حساب‌های الکترونیکی صادر شده از طریق پایانه‌های فروشگاهی به طور مستقیم و برخط در کارپوشه مؤدی ثبت شده و بر همین اساس، اظهارنامه‌های پیش‌فرض ارزش افزوده و فهرست معاملات فصلی به صورت خودکار تولید می‌گردد. این تجمیع تکالیف، نه تنها موجب ارتقای شفافیت می‌شود، بلکه از طریق تقاطع‌گیری سیستمی، اعتبار مالیاتی را به درستی شناسایی کرده و زنجیره ارزش کالا و خدمات را با دقت رصد می‌کند (سامانه رسمی سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۴۰۲).

هوشمندسازی نظارت بر پایه تمرکز داده‌ها، امکان شناسایی فرار مالیاتی را به طور چشمگیری افزایش داده است. طبق نظریه‌های تمکین مالیاتی، زمانی که مؤدیان ادراک می‌کنند احتمال شناسایی فعالیت‌های اقتصادی آن‌ها توسط سیستم‌های اطلاعاتی بالاست، نرخ تمکین داوطلبانه بهبود می‌یابد (کرچلر، وارنیک و مارک، ۱۹۹۲). در ایران، این نظارت هوشمند تنها به معاملات تجاری محدود نمی‌شود، بلکه اتصال داده‌ای میان سامانه‌های مختلف، ابعاد جدیدی از نظارت را گشوده است. یکی از نمونه‌های بارز این همگرایی اطلاعاتی، اتصال میان تکالیف ثبت‌نامی و سامانه‌هایی نظیر سامانه ملی املاک و اسکان است. این اتصال اطلاعاتی که در راستای اجرای ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (مالیات بر خانه‌های خالی) صورت گرفته، به سازمان امور مالیاتی اجازه می‌دهد تا با تطبیق داده‌های سکونت و مالکیتی، پایه‌های مالیاتی جدید را شناسایی و از احتکار املاک جلوگیری کند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

ربیعی (۱۴۰۴) بر این باور است که چنین یکپارچگی سیستمی، زیربنای تحقق مالیات بر مجموع درآمد است که در آن تمامی جریان‌ات پولی و دارایی‌های فرد به صورت شفاف در بانک‌های اطلاعاتی دولت ثبت می‌گردد.

تحلیل‌های مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۴۰۰) نشان می‌دهد که فقدان اتصال میان سامانه‌های اطلاعاتی در دهه‌های گذشته، منجر به شکل‌گیری مالیات‌های پنهان و سهم‌های گمراه‌کننده مالیاتی در اقتصاد شده بود. با این حال، در نظام جدید، هرگونه فعالیت اقتصادی اعم از خرید، فروش، اجاره یا تملک دارایی، ردپایی دیجیتال در سامانه‌های حاکمیتی بر جای می‌گذارد. این رویکرد داده‌محور، فاصله میان مالیات ابرازی مؤدی و مالیات تشخیصی سازمان را به حداقل می‌رساند و از اجتناب‌های مالیاتی که ریشه در عدم شفافیت اطلاعاتی دارند، جلوگیری می‌کند (رحمانی، ملانظری و اربابی بهار، ۱۳۹۴). علاوه بر این، استفاده از پایانه‌های فروشگاهی و ثبت برخط تراکنش‌ها، وقفه وصول مالیاتی را که همواره چالشی برای بودجه دولت بوده است، کاهش داده و کارایی کل نظام مالی را ارتقا می‌بخشد (نظری، ۱۳۹۴).

هوشمندسازی تکالیف مالیاتی با تکیه بر فناوری‌های نوین، به معنای تغییر نقش مؤدی از یک گزارشگر دستی به یک اپراتور در زنجیره اطلاعاتی دولت است. اگرچه این تحول در ابتدا با چالش‌های اجرایی و مقاومت‌هایی در میان برخی اصناف همراه بوده است (توتونچی ملکی، ۱۳۸۹)، اما نتایج حاصل از استقرار سامانه مؤدیان و تقاطع‌گیری اطلاعات با سایر بانک‌های اطلاعاتی کشور، نشان‌دهنده حرکتی بازگشت‌ناپذیر به سوی عدالت مالیاتی است.

به طوری که حتی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده، درک مؤدیان از سیستم‌های فروش الکترونیکی و ثبت دقیق تراکنش‌ها، منجر به پذیرش سیستمی اظهارنامه‌ها و کاهش نیاز به رسیدگی‌های حضوری و ممیزمحور شده است (سینک و آگاروال، ۲۰۱۲). این نظام اطلاعاتی یکپارچه، تضمین‌کننده این مطلب است که مالیات نه به عنوان یک جریمه، بلکه به عنوان سهم عادلانه هر ذی‌نفع از اقتصاد ملی، بر مبنای داده‌های متقن و غیرقابل‌انکار محاسبه و وصول گردد.

۶. ضمانت‌اجراهای قانونی و نظام جرایم

در نظام مالیاتی نوین ایران، ضمانت‌اجراها به عنوان پشتوانه عملیاتی تکالیف مؤدیان، نقش تعیین‌کننده‌ای در افزایش تمکین و کاهش فرار مالیاتی ایفا می‌کنند. طراحی نظام جرایم به گونه‌ای است که نه تنها هزینه‌های انجام ندادن تکالیف قانونی را به شدت افزایش دهد، بلکه با ایجاد تفکیک میان خطاهای سهوی و تخلفات عمدی، فضایی بازدارنده برای جلوگیری از کتمان درآمد فراهم آورد. از جمله کلیدی‌ترین این ضمانت‌ها، جریمه‌های مربوط به عدم تسلیم اظهارنامه و عدم ارسال لیست‌های موضوعه است. به عنوان نمونه، در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، عدم ارسال فهرست معاملات به صورت فصلی و الکترونیکی، مؤدی را مشمول جرایم سنگینی می‌سازد که به عنوان مثال می‌تواند تا ۳۰ درصد مالیات متعلق را شامل شود (ربیعی، ۱۴۰۳). این جرایم به منظور ترغیب مؤدیان به شفافیت و همگام‌سازی فعالیت‌های خود با زیرساخت‌های الکترونیکی سازمان طراحی شده‌اند، چرا که عدم ارائه اطلاعات دقیق، مانع از تقاطع‌گیری سیستمی و تکمیل بانک اطلاعاتی سازمان می‌گردد.

علاوه بر جرایم نقدی، قانون‌گذار ابزارهای بازدارنده دیگری را نیز برای تضمین اجرای تکالیف در نظر گرفته است که مهم‌ترین آن‌ها، محرومیت از معافیت‌ها و نرخ‌های جریمه غیرقابل بخشش است. طبق بخشنامه‌های اجرایی سازمان امور مالیاتی، در صورت عدم انجام تکالیفی همچون تسلیم به موقع اظهارنامه ارزش افزوده یا لیست حقوق در مواعد قانونی، مؤدیان از تمامی مشوق‌ها، نرخ‌های صفر و معافیت‌های مالیاتی مقرر در قانون محروم می‌شوند (بخشنامه ۱۴۰۲/۲۲۰۰). این رویکرد، هزینه‌ی فرصت عدم تمکین را به مراتب بالاتر از هزینه‌ی انجام تکالیف قرار می‌دهد و بدین ترتیب، مؤدیان را ناگزیر به رعایت دقیق ضوابط می‌کند. به ویژه در مورد جرایم غیرقابل بخشش، این سخت‌گیری‌ها در برخورد با تخلفاتی نظیر صدور فاکتورهای غیرواقعی و فعالیت از طریق شرکت‌های صوری نمود می‌یابد که هدف آن، صیانت از سلامت زنجیره ارزش و جلوگیری از توزیع ناعادلانه ثروت است (ربیعی، ۱۴۰۴).

مطالعات تطبیقی نیز مؤید این است که هرچه قطعیت شناسایی و اعمال دقیق جرایم بالاتر باشد، میزان تمکین داوطلبانه افزایش می‌یابد (کرچلر، وارنیک و مارک، ۱۹۹۲). در ایران، تحلیل‌های مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۴۰۰) نشان می‌دهد که ضعف در نظام جرایم در سال‌های گذشته، بستر مناسبی برای شکل‌گیری سهم‌های گمراه‌کننده مالیاتی بود، اما با اصلاحات صورت گرفته در قوانین اخیر و تمرکز بر جرایم غیرقابل بخشش، این شکاف به تدریج در حال کاهش است. رحمانی، ملانظری و اربابی بهار (۱۳۹۴) در پژوهش خود تصریح می‌کنند که وجود رابطه معنادار میان جرایم مالیاتی و کاهش اجتناب از پرداخت، مؤید کارایی ابزارهای بازدارنده است. با این حال، باید توجه داشت که این ضمانت‌اجراها نباید موجب دلسردی مؤدیان خوش حساب گردد؛ از این رو، بخشنامه‌هایی مانند بخشنامه ۱۴۰۲/۲۲۰۰ تلاش کرده‌اند با ارائه تسهیلاتی برای تسلیم اظهارنامه ظرف مهلت‌های مقرر پس از موعد قانونی، میان بازدارندگی و رعایت عدالت مالیاتی تعادل ایجاد کنند (سامانه رسمی سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۴۰۲).

نظام جرایم مالیاتی در ایران نه صرفاً به عنوان ابزاری برای تأمین درآمد دولت از محل جرایم، بلکه به مثابه سازوکاری برای تضمین انطباق رفتار مؤدی با واقعیت‌های اقتصادی طراحی شده است. چنان‌که نظری (۱۳۹۴) در تحلیل وقفه‌های وصول اشاره می‌کند، عدم ارسال به موقع لیست‌های حقوق و سایر تکالیف قانونی، باعث ایجاد وقفه در جریان وصول مالیات و افزایش هزینه‌های اداری سازمان می‌شود؛ لذا، نظام جرایم سنگین در کنار محرومیت از امتیازات قانونی، پاسخی سیستمی به این چالش‌هاست. توتونچی ملکی (۱۳۸۹) نیز بر این باور است که شفافیت در نظام جرایم و اطلاع‌رسانی دقیق به مؤدیان از پیامدهای عدم انجام تکالیف، می‌تواند منجر به کاهش اختلافات مالیاتی و ارجاع پرونده‌ها به مراجع دادرسی گردد. سینک و آگاروال (۲۰۱۲) در بررسی رفتار مودیان نسبت به اظهارنامه‌ها نشان می‌دهند که آگاهی از ضمانت‌اجراهای قانونی، نقشی کلیدی در ارتقای فرهنگ تمکین دارد. بنابراین، ساختار جرایم کنونی، در کنار پیشرفت‌های حاصل در سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی، تضمین‌کننده این است که فعالیت‌های اقتصادی در چارچوب قوانین و با اتکا به داده‌های شفاف صورت پذیرد.

۷. نتیجه‌گیری و پیشنهادات راهبردی

تحول در نظام مالیاتی ایران از رویکرد ممیزمحور و سنتی به سوی نظام داده‌بنیان و هوشمند، اگرچه در ابتدا با چالش‌های تطبیقی همراه بوده است، اما در نهایت منجر به تغییر ماهوی در تکالیف مؤدیان شده است. همان‌طور که در این تحلیل بررسی شد، تکالیف قانونی نظیر گزارش معاملات فصلی، تسلیم اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده و سایر تکالیف دوره‌ای، نه به عنوان یک بار اداری، بلکه به عنوان بازوی اجرایی سازمان در راستای شفاف‌سازی تراکنش‌های اقتصادی عمل می‌کنند. این تکالیف با کاهش فاصله میان مالیات ابرازی مؤدی و مالیات تشخیصی سازمان، هزینه‌های وصول را به شکل چشمگیری کاهش داده و با تقویت نظارت بر زنجیره تأمین، احتمال فرار مالیاتی را تقلیل می‌دهند. مؤدیان مالیاتی به عنوان حلقه اصلی این زنجیره، اکنون در جایگاه گزارشگران فعال قرار گرفته‌اند که دقت در انجام تکالیف آنان، پایداری نظام مالیاتی را تضمین می‌کند. با این حال، برای دستیابی به حداکثر تمکین مالیاتی، صرف افزایش جرایم و تکالیف کفایت نمی‌کند. ادراک مؤدی از عادلانه بودن نظام مالیاتی و سهولت انجام تکالیف، متغیرهای کلیدی در تمکین داوطلبانه هستند. در همین راستا، پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی با بهره‌گیری از زیرساخت سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی، نسبت به یکپارچه‌سازی کامل سامانه‌های اطلاعاتی اقدام نماید. تولید اظهارنامه‌های پیش‌فرض مبتنی بر داده‌های متقن، نه تنها بار اجرایی سنگین بر دوش مؤدیان را کاهش می‌دهد، بلکه احتمال خطای انسانی را نیز به حداقل ممکن می‌رساند. همگرایی داده‌ها میان سامانه ملی املاک و اسکان، سامانه‌های بانکی و بانک‌های اطلاعاتی تجاری، می‌تواند به شناسایی دقیق‌تر پایه‌های مالیاتی جدید منجر شده و از تمرکز فشار مالیاتی بر گروه خاصی از مؤدیان خوش حساب جلوگیری نماید.

یکی دیگر از پیشنهادات راهبردی برای افزایش تمکین، بازنگری در مدل‌های تشویقی و ضمانت‌اجراها به نفع مؤدیان شفاف است. پیچیدگی و ابهام در برخی تکالیف می‌تواند مانعی برای مؤدیان صادق باشد. از این رو، نظام مالیاتی باید به سمت ارائه مشاوره‌های هوشمند و خودکار برای مؤدیان پیش رود. همچنین، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای

اسلامی (۱۴۰۰) تأکید دارد که کاهش وقفه وصول مالیاتی، نیازمند تسریع در فرایندهای دادرسی مالیاتی و استفاده از رأی‌های وحدت رویه برای کاهش دعاوی مکرر است. اعتماد مؤدیان به سیستم‌های مالیاتی به شدت به کیفیت تعاملات دیجیتال و شفافیت در نحوه محاسبه مالیات وابسته است؛ لذا توسعه رابط کاربری ساده در سامانه مؤدیان، باید در اولویت قرار گیرد.

در نهایت، تداوم مسیر اصلاحات مالیاتی باید با نگاهی جامع به کاهش هزینه‌های تمکین همراه باشد. هرچه نظام مالیاتی در شناسایی هوشمندانه درآمدهای پنهان توفیق بیشتری یابد، نیاز به وضع نرخ‌های مالیاتی فشارآور کاهش یافته و عدالت مالیاتی جایگزین آن می‌گردد. توصیه می‌شود سازمان امور مالیاتی با استفاده از گزارش‌های عملکرد سالانه و تحلیل‌های مستمر داده‌ای، نقاط ضعف در زنجیره ارزش که منجر به صدور فاکتورهای صوری می‌شود را شناسایی و با مسدودسازی سیستمی این مبادی، از تضييع حقوق مؤدیان شفاف جلوگیری کند. در نهایت، تلفیق تکالیف ماده ۱۶۹ مکرر با سایر قوانین نظیر قانون مالیات بر ارزش افزوده در یک پلتفرم واحد، گامی استراتژیک برای هوشمندسازی کامل و تحقق آرمان‌های قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۶۶) و اصلاحات بعد) است که در بلندمدت منجر به افزایش درآمدهای پایدار دولت و رشد اقتصادی کشور خواهد شد.

۸. منابع

- توتونچی ملکی، سعید. (۱۳۸۹). بررسی مالیات اصناف (مالیات بر مشاغل) و مسائل آن. تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. بازیابی شده از
<https://sid.ir/paper/۸۰۰۰۸۳/fa>
- دیوان عدالت اداری. (۱۴۰۳). آرای هیئت عمومی و وحدت رویه در خصوص جرایم و معافیت‌های مالیاتی. بازیابی شده از
<https://divan-edalat.ir>
- ربیعی، حیدر. (۱۴۰۳). جزوه درسی حسابداری مالیاتی ۱ (بیانات شفاهی در کلاس درس). دانشگاه تهران، دانشکده‌گان فارابی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- ربیعی، حیدر. (۱۴۰۴). راهنمای تهیه، تکمیل و ارسال اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی، حقیقی و املاک: مجموعه کتاب‌های مباحث مالیاتی. مشهد: انتشارات ایگل.
- رحمانی، علی، ملانظری، مهناز، و اربابی بهار، زهرا. (۱۳۹۴). بررسی رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و مالیات ابرازی با اجتناب از پرداخت مالیات. پژوهشنامه مالیات، ۲۳(۲۵)، ۹-۳۲. بازیابی شده از
<https://sid.ir/paper/۵۲۰۶۱۶/fa>
- سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۴۰۲). گزارش عملکرد مالیات بر ارزش افزوده (VAT) سال ۱۴۰۲ و بخشنامه‌های اجرایی (۱۴۰۲/۲۱۰۰ و ۱۴۰۲/۱۵۰۰). تهران: دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی. بازیابی شده از
<https://www.intamedia.ir>
- سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۴۰۳). راهنمای جامع وظایف و تکالیف مؤدیان مالیاتی: پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان. بازیابی شده از
<https://tax.gov.ir>
- سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران. (۱۴۰۳). قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی؛ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و ۱۴۰۰. بازیابی شده از
<https://qavanin.ir>
- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۴۰۰). مالیات‌های پنهان و سهم گمراه کننده مالیات (درباره مالیات‌های مستقیم: شماره ۴). تهران: دفتر مطالعات اقتصادی. بازیابی شده از
<https://rc.majlis.ir>
- نظری، شهناز. (۱۳۹۴). برآورد وقفه وصول مالیات اشخاص حقوقی و کشش قیمتی مالیات‌های مستقیم. همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران. بازیابی شده از
<https://sid.ir/paper/۸۹۳۴۳۹/fa>

Kirchler, E., Wartick, M., & Mark, M. (۱۹۹۲). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, ۱۱, ۱-۳۱

Singh, R., & Agarwal, S. (۲۰۱۲). Taxpayers' perception towards tax return filing and assessment of VAT. *Iranian Journal of Management Studies*, ۵(۲), ۳۱-۴۷. doi: ۱۰/۲۲۰۵۹/ijms.۲۰۱۲/۲۴۷۸۵

An Analytical Inquiry into the New Obligations of Taxpayers in Iran's Tax System: From Transaction Transparency to Intelligent Oversight

Heider Rabiei^۱
Matin Farahjoo^۲
Alireza Soltanifard^۳

Abstract

In recent years, Iran's tax system has undergone a fundamental transition from traditional and arbitrary (Ali-ol-Ras) methods toward data-driven and intelligent systems. The primary objective of this research is to analyze the role of taxpayers' legal obligations as the informational arm of the Iranian National Tax Administration (INTA) in identifying tax evasion and promoting economic transparency. Employing a descriptive-analytical approach and citing current laws, organizational directives, and theoretical foundations of tax compliance, this paper examines the requirements of Article ۱۶۹-bis (seasonal transaction reports), the Value Added Tax (VAT) Law, and the Law on Terminals and Taxpayer System. The research findings indicate that the aggregation of obligations within the "Taxpayer System" and its integration with other sovereign databases, such as the "National Real Estate and Housing System," has led to a reduction in collection lags, a narrowing of the gap between declared and assessed taxes, and ultimately, an increase in voluntary compliance. The study concludes that the digitalization of tax oversight and the replacement of auditor-centric assessments with systemic diagnosis have not only reduced collection costs but also represent a strategic step toward tax equity and the reduction of the tax gap through the implementation of precise enforcement mechanisms and the withdrawal of exemptions for non-compliant entities.

Keywords: Taxpayer Obligations, Economic Transparency, Taxpayer System, Article ۱۶۹-bis, Tax Compliance.

^۱ Guest Professor at the University of Tehran and Strategic Consultant for Financial, Economic, and Investment Strategies. (alrabiei@ut.ac.ir)

^۲ B.Sc. in Accounting, Farabi Campus – University of Tehran.

^۳ B.Sc. in Accounting, Farabi Campus – University of Tehran. (alireza.soltani@ut.ac.ir)