

## آثار و تبعات نامطلوب روش علی الرأس در تعیین درآمد مشمول مالیات (به همراه ارائه روش‌های نوین رسیدگی در تعیین مالیات)

اسماعیل استادمحمد\*

قادر فرهودی\*\*

### چکیده

یکی از اهداف اصلی هر سازمان، جلب رضایت ارباب رجوع و خدمت گیرندگان از طریق ارائه خدمات با کیفیت مطلوب است. سازمان امور مالیاتی نیز از این قاعده مستثنی نبوده و در راستای طرح جامع مالیاتی و با رعایت اصل مؤدی محوری و جلب رضایت آنان و نیز با استقرار عدالت مالیاتی سعی دارد در این امر از هیچ کوشش و تلاشی دریغ ننماید.

یکی از چالش‌ها و معضلاتی که همواره سازمان امور مالیاتی با آن روبرو بوده است، موضوع تعیین و تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس بوده است. از آن جایی که این روش به ندرت متکی به اسناد و مدارک مؤدی است و معمولاً با اعمال ضریب یا ضرایب به قرینه یا قرائن مالیاتی بدست می‌آید، موجبات نارضایتی مؤدیان را فراهم می‌آورد که به نوبه خود آثار و تبعات نامطلوبی را در فرآیند وصول مالیات به همراه خواهد داشت.

البته روش علی الرأس علاوه بر این که موجب به درازا کشیدن فرآیند وصول مالیات،

---

\* رئیس گروه مالیاتی، لیسانس مدیریت بازرگانی، سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر روابط عمومی

\*\* کارشناس مالیاتی، فوق لیسانس حسابداری، مربی دانشگاه جامع علمی و کاربردی، سازمان امور مالیاتی کشور،

دفتر خدمات مؤدیان، CHADERFARHODY@YAHOO.COM

ناشی از اعتراضات پی در پی مؤدیان در مراحل مختلف، می‌گردد، سبب عدم استقرار عدالت مالیاتی نیز خواهد شد. بنابراین به منظور نیل به اهداف سازمان، ضروری است که تدابیر و راهکارهایی اندیشیده شود تا روش یا روش‌های مناسب تری جهت تعیین درآمد مشمول مالیات، انتخاب گردیده و مورد اجرا قرار گیرد. از این رو در ادامه پس از بیان کاستی‌ها و نقائص روش علی‌الرأس با چند روش از جمله روش خود اظهاری، بهره‌مندی و استفاده از حساب‌رسان مستقل و متخصص و روش اخذ مالیات مقطوع برای برخی از مشاغل، و استفاده از روش‌های نوین در اخذ مالیات (سیستم POS و روش حسابرسی بر مبنای ریسک - کوتاه مدت) آشنا خواهیم شد و در خاتمه به بررسی روشی که بر مبنای مالیات بر ارزش افزوده استوار است خواهیم پرداخت.

**واژه‌های کلیدی:** علی‌الرأس، ضرائب مالیاتی، روش خوداظهاری، مالیات مقطوع، عدالت مالیاتی

#### ۱- مقدمه

در دنیای کنونی نقش و اهمیت مالیات بر هیچ کس پوشیده نیست. از این رو در ایران هم، مالیات از جایگاه خاصی برخوردار است. به همین منظور بموجب بند (الف) ماده ۹۵ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۸۱، وظیفه شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول آن به سازمان امور مالیاتی محول گردید. این سازمان یکی از نهادهای تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی محسوب شده و ریاست آن توسط وزیر مربوطه تعیین می‌گردد. با توجه به شرح وظائف سازمان امور مالیاتی، نحوه انجام امور بدین ترتیب است که اساساً مؤدیان مالیاتی از طریق صدور برگ تشخیص مالیات، از میزان درآمد مشمول مالیات خویش مطلع می‌شوند. چنانچه مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس تعیین شود، معمولاً هزینه‌های وی با توجه به ضریب محاسبه درآمد مشمول مالیات مورد پذیرش قرار می‌گیرد. از این رو کلیه مؤدیانی که به فعالیت مشابه اشتغال دارند، به طور یکسان هزینه‌هایشان در نظر گرفته می‌شود. به بیان دیگر به میزان هزینه‌های صرف شده توسط مؤدیان کمتر توجه شده و همین موضوع

می‌تواند موجب نارضایتی آنان را فراهم سازد. لذا جهت صیانت از حقوق مؤدیان و رعایت منویات قانونگذار، هدف سازمان امور مالیاتی این است که مأموران تشخیص سعی نمایند برای تعیین مالیات ابتدا به رسیدگی اسناد و مدارک و دفاتر ابرازی مؤدیان اولویت داده و در صورتی که امکان رسیدگی به دفاتر وجود نداشت، روش علی‌الرأس را برگزینند. بنابراین در این نوشتار سعی خواهد شد آثار مترتب به علی‌الرأس را مورد بررسی قرار داده و سپس رابطه آن با عدالت مالیاتی و همچنین نقشی که ضرائب مالیاتی می‌توانند در این خصوص ایفا نمایند را مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهیم داد.

## ۲- تشخیص درآمد مشمول مالیات صاحبان مشاغل:

همانطور که در مقدمه اشاره شد، مأمورین مالیاتی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی به موجب ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم می‌توانند از سه روش کمک بگیرند که عبارتند از:

- ۱) از طریق علی‌الرأس (مطابق ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم)
  - ۲) از طریق اعمال ضرایب مقطوع مانند شرکت‌های کشتیرانی و هواپیمایی خارجی
  - ۳) از طریق رسیدگی دفاتر (هزینه‌های قابل قبول و معافیت‌ها، درآمد یا فروش)
- همچنین قانونگذار برای تشخیص درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقیقی به موجب ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مواردی را پیش‌بینی کرده؛ بدین ترتیب که صاحبان مشاغل را به سه گروه یا طبقه تقسیم نموده است:

**گروه اول:** صاحبان مشاغلی که به موجب این قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر روزنامه و کل هستند که در این خصوص با اشخاص حقوقی از لحاظ نحوه رسیدگی تفاوتی نخواهند داشت.

**گروه دوم:** صاحبان مشاغلی را شامل می‌شود که به موجب قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر درآمد و هزینه می‌باشند که هنگام تسلیم اظهارنامه مالیاتی، مالیات متعلقه را به موجب اسناد و مدارک نگهداری شده به اداره امور مالیاتی مربوطه پرداخت می‌نمایند. بر این اساس تعیین مالیات بر درآمد مشاغل بند الف و ب با توجه به درخواست رسیدگی اسناد و مدارک مؤدی از طریق مکاتبات اداری (فرم بند ۲ ماده ۹۷



قانون مالیات‌های مستقیم) انجام می‌پذیرد. مأمور مالیاتی پس از دریافت اسناد و مدارک مؤدی آن‌ها را مورد رسیدگی قرار داده و در واقع رسیدگی این گروه نیز مانند اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل بند الف ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم اجرا می‌شود و در صورتی که دفاتر آنان طبق آیین نامه اصلاحی مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت‌های مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم مردود تشخیص داده شود، به طور علی‌الرأس صورت خواهد گرفت.

**گروه سوم:** صاحبان مشاغلی را تشکیل می‌دهند که فقط مکلف به ارائه صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه خود در اظهارنامه می‌باشند و درآمد مشمول مالیات آن‌ها از طریق ضرایب مالیاتی مندرج در دفترچه ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات عملکرد سال مربوطه تعیین و مالیات آن‌ها محاسبه می‌گردد.

لازم به ذکر است ما در این جا فقط روش علی‌الرأس را مورد بررسی قرار داده و از مطرح کردن روش‌های دیگر بمنظور پرهیز از اطاله کلام خودداری می‌کنیم. قانونگذار به موجب ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، مواردی را که منجر به تشخیص علی‌الرأس می‌گردد به قرار زیر بیان نموده است.

ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم: در موارد زیر درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد:

۱- در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان، حسب مورد، تسلیم نشده باشد.

۲- در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید (منظور از محل کار در مورد اشخاص حقوقی نیز همان اقامتگاه قانونی آن‌ها می‌باشد مگر این که مؤدی قبلاً مرکز عملیات خود را برای ارائه دفاتر و اسناد و مدارک کتباً به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام نموده باشد).

در اجرای این بند هر گاه مؤدی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید چنانچه مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جزء هزینه‌های قابل قبول خودداری می‌شود و در صورتی که مربوط به درآمد باشد درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی‌الرأس

تعیین خواهد شد.

۳- در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ با مراجعه به هیأت مزبور نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه حسب مورد اقدام نماید و در هر حال هیأت مکلف است ظرف ده روز پس از انقضای یک ماه فوق‌نظر خود را با توجیهات و دلایل لازم و کافی به اداره امور مالیاتی اعلام نماید تا براساس آن اقدام گردد. نظر هیأت با اکثریت مناط اعتبار است و نظر عضوی که در اقلیت قرار گیرد باید در صورت جلسه درج گردد. در مواردی که هیأت نظر اداره امور مالیاتی را در مورد غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر مؤدی مردود اعلام می‌کند باید مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی نیز اعلام نماید.

تبصره ۱- در اجرای بند (۳) این ماده دو ماه به مهلت رسیدگی موضوع ماده (۱۵۶) قانون مالیات‌های مستقیم اضافه می‌شود.

تبصره ۲- هر گاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مؤدی وجود داشته باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد، تعیین کند. در صورت داشتن درآمد ناشی از فعالیت‌های مکتوم که مستند به دلایل و قراین کافی باشد، درآمد مشمول مالیات آن فعالیت‌ها همواره از طریق علی‌الرأس تشخیص داده و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و مأخذ مطالبه مالیات واقع خواهد شد.

با بررسی و مطالعه ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، چند نکته قابل تأمل است:

نخست آن که در بند یک ماده فوق به عدم ارائه ترازنامه و حساب سود و زیان اشاره دارد لذا ذکر این موضوع در این جا لازم است که اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان نیست، بلکه در اظهارنامه فقط مشخصات مؤدی و درآمد مشمول مالیات درج می‌شود و در

صورتی که مؤدی، به موقع ترازنامه و حساب سود و زیان را تسلیم نماید، مأمور مالیات موظف است پرونده مذکور را ظرف یکسال رسیدگی نماید ولو این که اظهارنامه را به اداره امور مالیاتی تسلیم ننماید و از این بابت مؤدی فقط مشمول جریمه عدم تسلیم اظهارنامه می‌گردد.

نکته دیگر، اجرای بند ۲ ماده مذکور است که یک هفته تا ۱۵ روز به مؤدی فرصت داده می‌شود که اسناد و مدارک مورد درخواستی مأمور مالیات را مهیا نماید. در صورت درخواست مؤدی، ۵ روز به این مهلت اضافه می‌شود. آخرین نکته این است که به دو موضوع عدم رعایت موازین قانونی و آیین نامه تحریر دفاتر و غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر اشاره دارد.

هنگامی که برای مأموران مالیاتی، مسجل و مشخص شود که پرونده مالیاتی مؤدی باید به روش علی الرأس تشخیص داده شود، موضوع قرائن و ضرایب مالیاتی مطرح می‌شوند زیرا درآمد مشمول مالیات از حاصل ضرب دو عامل فوق بدست می‌آید:

ضریب مالیاتی \* قرینه مالیاتی = درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس

### ۳- قرائن و ضرایب مالیاتی

قبل از این که به آثار و تبعات علی الرأس بپردازیم لازم است درخصوص مفهوم قرائن و ضرایب مالیاتی مطالبی آورده شود.

#### ۳-۱- قرائن مالیاتی

ماده ۱۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم، قرائن مالیاتی را این گونه تعریف می‌کند: قرائن مالیاتی، عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی الرأس بکار می‌رود و فهرست آن به شرح زیر می‌باشد:

- (۱) خرید سالانه
- (۲) فروش سالانه
- (۳) درآمد ناویژه



سازمان امور مالیاتی ایران

چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران

۴) میزان تولید در کارخانجات

۵) ارزش حق واگذاری محل کسب

۶) جمع کل وجوهی که بابت حق التحریر، حق الزحمه وصول عوارض و مصرف

تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می شود یا میزان تمبر مصرفی آنها

۷) سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب

### ۳-۲- ضرایب مالیاتی

به موجب ماده ۱۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم، ضرایب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آنها در قرائن مالیاتی در موارد تشخیص علی الرأس، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد. در تبصره این ماده نیز به این موضوع اشاره دارد که در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود، معدلی که از نتایج اعمال ضرایب به دست آید، درآمد مشمول مالیات را تعیین می‌کند.

تعیین ضرایب هر سال توسط کمیسیون مرکب از نمایندگان سازمان امور مالیاتی و بانک مرکزی تشکیل و نماینده دیگر با توجه به مشاغلی که برای آن می‌خواهند ضریب تعیین نمایند، انتخاب می‌شود. بدین ترتیب که در صورتی که قرار باشد برای اصناف ضریب تعیین گردد، نماینده شورای مرکزی اصناف و یا در مورد مشاغل وابسته به پزشکی نماینده نظام پزشکی و در مورد سایر مشاغل، نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران در کمیسیون مذکور در سازمان امور مالیاتی حضور می‌یابند. البته ضرایب مالیاتی با توجه به جریان معاملات و اوضاع و احوال اقتصادی در خصوص مؤدیان مختلف بر حسب نوع مشاغل و به تفکیک و مختص شهر تهران تقسیم می‌شود. سازمان امور مالیاتی تصمیمات کمیسیون مذکور را به عنوان جدول ضرائب حوزه تهران برای اجرا ابلاغ می‌نماید. ضمناً جدول مزبور مبنای مطالعه سایر ادارات امور مالیاتی قرار گرفته و با توجه به اوضاع و احوال اقتصادی خاص حوزه جغرافیایی محل، سازمان امور مالیاتی گزارش واصله را مورد بررسی قرار داده و در صورتی که دلائل ارائه شده برای تغییرات جدول را قانع کننده تشخیص دهد، جدول مذکور توسط سازمان اصلاح و به عنوان جدول ضرائب به اداره امور مالیاتی ابلاغ می‌گردد؛ و در صورتی که ادارات تغییراتی را در اقلام، لازم تشخیص

دهند با ذکر دلایل به مرکز گزارش می‌دهند. همچنین برای مشاغل یا فعالیت‌هایی که به هر دلیلی درآمد مشمول مالیات آن‌ها از طریق علی‌الرأس باید تعیین گردد، در صورتی که در جدول ضرائب، ضریبی برای آن فعالیت تعیین نشده باشد، به وسیله هیأت حل اختلاف مالیاتی محل با توجه به ضریب مشاغل مشابه تعیین خواهد شد.

### ۳-۲-۱- مشخصات جدول ضرائب

- بخش‌های جدول ضرائب:

جدول ضرائب از دو بخش تشکیل می‌شود که عبارتند از:

۱- فهرست اشخاص حقوقی و حقیقی که برای تولید یا خرید و فروش کالا اشتغال

دارند.

۲- فهرست اشخاص حقوقی و حقیقی<sup>۱</sup> که به انجام دادن خدمات اشتغال دارند.

- ستون‌های جدول ضرائب:

همچنین جدول ضرائب از ۵ ستون مجزا تشکیل می‌شود که به قرار زیر است:

۱- ردیف:

در این قسمت معمولاً فعالیت‌های مشابه به تفکیک شماره گذاری می‌شوند.

۲- کد شناسایی فعالیت (آیسیک):

در این ستون کد فعالیت را بر اساس تولید، عمده و خرده به فعالانی که در امر تولید

یا خرید و فروش اشتغال دارند به تفکیک اختصاص می‌دهند در حالی که در بخش

خدمات به اختصاص یک کد بسنده می‌کنند.

۳- نوع فعالیت:

در این ستون فقط به شرح فعالیت اکتفا می‌شود. برای مثال انواع شیر و ترکیبات آن.

۴- درصد از دریافتی:

ستون مذکور از ۴ ستون فرعی شامل تولید کننده، عمده فروش، وارد کننده، و خرده

فروش تشکیل می‌شود و میزان دریافتی به درصد برای هر یک برای هر نوع فعالیت در

ستون مخصوص خود درج می‌گردد. برای مثال در مورد انواع شیر و ترکیبات آن برای

تولید کننده ۹٪، عمده فروش ۵٪، وارد کننده ۱۴٪، و خرده فروش ۱۲٪، در نظر گرفته

۱- اشخاص حقیقی شامل بندهای الف، ب، ج ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم است.



می‌شود.

البته ستون "درصد از دریافتی" در جدول ضرائب برای اشخاص (اعم از حقیقی و حقوقی) که به امر تولید یا خرید و فروش اشتغال دارند، اختصاص داده شده است؛ در حالی که این ستون در جدول ضرائب در بخش خدمات، تحت عنوان "درصدی از وجوه دریافتی" نامیده شده است. با کمی تأمل و درنگ در ستون مذکور به این نتیجه می‌رسیم که میزان درصد دریافتی برای وارد کننده نسبت به درصد سایر ستون‌های این جدول از بالاترین نرخ برخوردار می‌باشد زیرا هدف قانون گذار بر این اساس استوار بوده است که بتواند از این طریق به حمایت از تولیدات داخلی پرداخته و تا آن جایی که امکان دارد واردات کالا به کشور را محدود نماید. حمایت از صنایع داخلی علاوه بر آن که به سطح اشتغال کشور کمک شایانی می‌نماید، مانع خروج ارز از کشور نیز می‌گردد؛ در مقابل می‌توان به ستون مربوط به عمده فروشی اشاره نمود که میزان درصد دریافتی آن پایین‌ترین نرخ را نسبت به ستون‌های دیگر به خود اختصاص داده است زیرا معمولاً برای عمده فروش، پایین‌ترین نرخ سود در نظر گرفته می‌شود و او در واقع کالای خریداری شده را با کمترین سود ممکنه به فروش می‌رساند.

در مورد ستون‌های دیگر جدول ضرائب، باید به این مطلب اشاره نمود که چون به تولید کننده و خرده فروش سود بیشتری تعلق می‌گیرد، از این بابت نیز درصد وجوه دریافتی آنان بالاست.

#### ۵- ستون ملاحظات

این ستون بیشتر به شرح تذکرات و مواردی که در ستون‌های قبل بدان‌ها اشاره نشده و تأکید بر روی آن‌ها ضروری است، اختصاص دارد. ضمناً با توجه به آخرین چاپ جدول ضرائب در سال ۱۳۸۸ در بخش تولید یا خرید و فروش کالا برای ۱۶ شاخه فعالیت و در بخش خدمات برای ۱۳ نوع فعالیت، ضریب تعیین شده است. برای آشنایی بیشتر از مندرجات جدول، دو نمونه از جدول ضرائب بخش تولیدی و خدماتی را در ادامه خواهیم آورد.

جدول ۱: نمونه‌ای از جدول ضرائب مالیاتی

(حیوانات زنده، محصولات حیوانی و فعالیت‌های وابسته) - تولیدی

ملاحظات	درصد از دریافتی				نوع فعالیت	کد شناسایی فعالیت (آیسیک)			ردیف
	خرده فروش	وارد کننده	عمده فروش	تولید کننده		خرده	عمده	تولید	
تذکر: تولید کننده انواع ترکیبات شیر (نظیر شیرکاکائو، شیرموز و ...) ۱۲٪	۱۲	۱۴	۵	۹	انواع شیر و ترکیبات آن	۵۲۲۲	۵۱۲۸	۰۱۲۴ ۱۵۲۰	۱۵
	۱۶	۲۰	۶	۱۴	انواع بستنی	۵۲۵۹	۵۱۲۸	۱۵۲۰	۱۶
	۱۵	۲۰	۶	۱۵	انواع دوغ	۵۲۲۲	۵۱۲۸	۱۵۲۰ ۱۵۵۶	۱۷
	۱۵	۱۴	۶	۱۲	انواع شیر خشک		۵۱۲۸	۱۵۲۰	۱۸
تذکر ۱: تولید کننده ماست ۱۰٪: تذکر ۲: بسته بندی و فروش کره ۱۲٪	۱۲	۱۴	۵	۱۲	سایر فرآورده‌های لبنی نظیر انواع خامه، ماست، پنیر و مایه پنیر، کره و روغن حیوانی، کشک، کره قروت و غیره	۵۲۵۹	۵۱۲۸	۱۵۲۰	۱۹
	۷	۱۴	۴	۱۲	انواع تخم مرغ و سایر طیور، تخم مرغ مایع، پودر تخم مرغ و امثال آن	۵۲۲۲	۵۱۲۸	۰۱۲۶ ۰۱۲۹ ۱۵۴۸	۲۰
	۱۴	۱۴	۶	۱۱	انواع عسل	۵۱۲۲	۵۱۲۹	۱۵۴۸	۲۱

جدول ۲: نمونه‌ای از جدول ضرائب مالیاتی (بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، بیمه‌ها، سازمان‌های بورس، کارگزاران بورس، و فعالیت‌های وابسته) - خدماتی

ردیف	کد شناسایی فعالیت (آیسیک)	نوع فعالیت	درصد از جوه دریافتی	ملاحظات
۱	۶۵۱۲ ۶۵۱۱	بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری بانکی و غیر بانکی	۲۰	از درآمد ناشی از عملیات بانکی، واسطه‌گری مالی، سود (کارمزد) و جرائم دریافتی پس از کسر سود و جوایز پرداختی به صاحبان سپرده و هزینه و ام‌های دریافتی
۲	۶۵۹۲	مؤسسات و صندوق‌های اعطای وام قرض الحسنه	۸	از کارمزد و جریمه دریافتی
۳	۶۵۱۳	درآمد حاصل از انواع خسارت دیرکرد و تخلفات، جرائم، ضبط انواع سپرده و ضمانت نامه و از این قبیل (به استثناء بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری و صندوق‌های اعطای وام)	۵۰	
۴	۶۶۰۲ ۶۶۰۳ ۶۶۰۱	بیمه‌های مستقیم و اتکائی	۳۵	از حق بیمه‌های دریافتی (پس از کسر حق بیمه اتکائی پرداختی)
۵	۶۷۲۰	دلال رسمی بیمه (کارگزار)	۲۸	از حق العمل دریافتی
۶	۶۷۲۰	نمایندگی بیمه	۲۶	از کارمزد یا حق العمل دریافتی
۷	۶۷۲۰	شعب و نمایندگی مؤسسات و شرکت‌های بیمه خارجی (به استثناء مشمولین تبصره ۵ ماده ۱۰۹ ق.م.م): الف: بابت حق بیمه‌های صادره در ایران ب: بابت سایر وصولی‌ها	۱۵ ۶۵	
۸	۶۷۱۲ ۶۷۱۱	کارگزاران بورس و سازمان‌های بورس انواع کالا و اوراق بهادار	۴۰	از کارمزد دریافتی



#### ۴- دلایل بروز علی‌الرأس در تشخیص درآمد مشمول مالیات

تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس می‌تواند به دلایل زیر صورت

پذیرد:

##### ۴-۱- عدم آگاهی مؤدیان از تکالیف قانونی

در اکثر موارد مؤدیان مالیاتی به علت عدم آگاهی از قوانین و مقررات، مرتکب تخلف شده که همین موضوع به نوبه خود باعث می‌شود مأموران مالیاتی، درآمد مشمول مالیات آن‌ها را از طریق علی‌الرأس تعیین نمایند.

##### ۴-۲- سهولت محاسبه علی‌الرأس نسبت به رسیدگی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات

گاهی اوقات مأموران تشخیص به خاطر داشتن تعداد زیاد پرونده مالیاتی و زمان محدود رسیدگی و نداشتن اطلاعات مالی از مؤدیان خویش مجبور می‌شوند برای آن که پرونده‌های مالیاتی آن‌ها مشمول مرور زمان نشوند، به صورت علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات آن‌ها را تعیین نمایند. این امر به نوبه خود آثار و تبعات نامطلوب بیشماری را به همراه خواهد داشت که از اهم آن می‌توان به نارضایتی مؤدیان مالیاتی اشاره نمود که در ادامه بحث به این موضوع خواهیم پرداخت.

##### ۴-۳- کاهش مالیات از طریق علی‌الرأس برای برخی از فعالیت‌ها

اصولاً، تعداد زیادی از شرکت‌ها و مؤسسات تجاری و خدماتی به علت نوع کار و فعالیت آن‌ها و داشتن سودهای زیاد (لوازم یدکی، دارو، ساختمان‌سازی، حق‌العمل کاران) مایلند درآمد مشمول مالیاتشان از طریق علی‌الرأس تشخیص داده شود؛ زیرا در صورت قبولی دفاتر، می‌بایست مالیات بیشتری پردازند. برای این منظور و با استفاده از حسابسازان مجرب، دفاتر را طوری تحریر می‌نمایند که مأمور مالیات با بررسی مختصر و مقدماتی، ایراد دفاتر را که عمده‌اً در اختیار او قرار داده‌اند پیدا نموده و با رضایت خاطر، درآمد مشمول مالیات را بدون رسیدگی، از طریق علی‌الرأس تشخیص دهد، غافل از این که دفاتر

طوری طراحی و نوشته شده که مأمور تشخیص مالیاتی بدون این که خود بداند در مسیر مورد نظر مؤدی یعنی علی الرأس قرار گرفته است. بنابراین مأموران مالیاتی بایستی هوشیار باشند که ایرادات علنی دفاتر مثل تأخیر ثبت‌های زیاد، بستنکاری‌های غیر معقول و کندن پلمپ و تراشیدن و جوهر ریختن روی دفاتر و غیره، عمدی بوده و برای سوق دادن مأموران به سوی تشخیص مالیات از طریق علی الرأس می‌باشد.

#### ۴-۴- عدم ارائه اسناد و مدارک درآمدی به منظور رسیدگی

گاهی شرکت‌ها در هنگام رسیدگی از ارائه اسناد و مدارک خودداری نموده و به همین دلیل مأمور مالیاتی با علم به این که مؤدی درآمدهای متفاوتی دارد ولی امکان دسترسی به مدارک برای مأمور مالیاتی وجود ندارد، بنابراین سعی در علی الرأس کردن پرونده مالیاتی می‌نماید؛ بدین ترتیب که یکی از مدارک درآمدی شرکت را قرینه قرار داده و نسبت به درآمد شرکت برآورد می‌نماید.

#### ۵- آثار و تبعات تشخیص علی الرأس

تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس آثار و تبعات متعددی را به همراه دارد که عبارتند از:

۱-۵- افزایش فرار مالیاتی

۲-۵- طولانی شدن فرآیند وصول مالیات

۳-۵- عدم رعایت عدالت مالیاتی

در ادامه سعی خواهیم کرد که به اختصار، آثار نامطلوب علی الرأس را مورد بررسی قرار دهیم:

#### ۵-۱- افزایش فرار مالیاتی

همانطور که قبلاً نیز اشاره شد در روش علی الرأس به علت آن که هزینه‌ها در تعیین درآمد مشمول مالیات بلا اثر می‌باشد، از این رو مؤدیان مالیاتی بر این باورند که اخذ مالیات بر اساس عدل و انصاف وصول نمی‌گردد. لذا از خود واکنش نشان داده و به انحاء

مختلف سعی می‌کنند که یا از پرداخت مالیات طفره روند و یا به فرار مالیاتی اقدام نمایند که این امر به نوبه خود مشکلات و مسائل عدیده‌ای را برای دستگاه مالیاتی به همراه خواهد داشت. ذکر این نکته نیز ضروری است که ادامه استفاده از روش علی‌الرأس در سیستم مالیاتی می‌تواند موجب افزایش نارضایتی مؤدیان از نظام مالیاتی گردیده و به تبع آن فرار مالیاتی را نیز افزایش دهد.

### ۵-۲- طولانی شدن فرآیند وصول مالیات

از آن جایی که در این روش کمتر به اسناد و مدارک مؤدیان توجه گردیده و به ندرت به مستندات ارائه شده از سوی آنان اهمیت داده می‌شود لذا مؤدیان مالیاتی نارضایتی خود را از سیستم مالیاتی همواره به صورت اعتراضات پی در پی در مراحل مختلف رسیدگی نشان می‌دهند. البته بالطبع این امر می‌تواند موجب طولانی تر شدن فرآیند وصول مالیات گردیده و دولت را در تحقق درآمدهای مالیاتی با مشکل مواجه سازد.

### ۵-۳- عدم رعایت عدالت مالیاتی

گاهی مؤدیان مالیاتی به دلیل عدم آگاهی از قوانین مالیاتی مرتکب تخلفاتی می‌گردند که درآمد مشمول مالیات آنان از طریق علی‌الرأس تعیین می‌شود و این در حالی است که سایر مؤدیانی که به قانون مالیات‌ها واقفند با درآمدهای یکسان و مشابه، مالیات کمتری می‌پردازند اما متأسفانه قانونگذار برای این قبیل مؤدیان هیچ حقی را قائل نشده و به آنان نیز مانند مؤدیانی که از روی عمد مرتکب تخلف می‌شوند نگاه می‌کند. وجود این گونه تظلمات و نابرابری‌ها در سیستم مالیاتی از یک سو موجب نارضایتی بیش از پیش مؤدیان شده و از سوی دیگر عدالت مالیاتی را خدشه دار می‌سازد.

### ۶- نحوه عملکرد مأموران مالیاتی در روش علی‌الرأس و رابطه آن با استقرار عدالت مالیاتی

قبل از وارد شدن به بحث ابتدا به بیان تعریف عدالت پرداخته و سپس طرز برخورد مأمورین مالیاتی با عملکرد اقتصادی مؤدیان را مورد مطالعه قرار خواهیم داد. عدالت در

یک معنای کلی بدین مفهوم است که حق به حق دار برسد. به بیان دیگر در صورتی که حق هر صاحب حقی ادا شود، می‌گوئیم عدالت در آن جامعه استقرار یافته است. از این رو تعیین و تشخیص مالیات در بسترسازی عدالت مالیاتی نقش بسیار مؤثری را ایفا نموده و در واقع رابطه تنگاتنگی با روش تعیین مالیات دارد. بدین ترتیب هر قدر مأموران مالیاتی در تعیین مالیات دقت بیشتری از خود نشان دهند، جامعه به عدالت مالیاتی نزدیک تر می‌شود. به بیان دیگر تعیین و وصول مالیات نباید به گونه‌ای باشد که مؤدی به خاطر پرداخت مالیات، از هستی خویش ساقط شود. از این رو برخی از مأموران مالیاتی در تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیانی که حتی با وجود ارائه دفاتر و اسناد و مدارک معتبر، بدون رعایت مقررات قانونی اقدام به تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس می‌نمایند، موجب نارضایتی این دسته از مؤدیان را فراهم می‌سازند.

بنابراین به منظور رعایت حقوق مؤدیان مذکور و تأکیدهای فراوان قانونگذار مبنی بر ترجیح دادن رسیدگی از طریق اسناد، مدارک و دفاتر ابرازی مؤدیان، رعایت نکات زیر ضروری به نظر می‌رسد.

۶-۱- با عنایت به نص صریح مفاد تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، "هر گاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا بدست آمده، امکان تعیین درآمد واقعی مؤدی وجود داشته باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد تعیین کند." و صرفاً به لحاظ مردودی دفاتر از طریق علی‌الرأس اقدام ننمایند؛ در غیر این صورت مفاد تبصره مذکور این ماده خدشه دار می‌گردد.

۶-۲- ضرابی که توسط کمیسیون تعیین ضرائب مالیاتی برای صاحبان مشاغل تعیین می‌شود و در موارد تشخیص علی‌الرأس و فقط در مورد مؤدیانی که به تکالیف و وظائف قانونی خود عمل نمی‌کنند، می‌بایست مبنای محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات قرار گیرد. لذا مأموران تشخیص مالیات باید توجه داشته باشند که درآمد مشمول مالیات این قبیل مؤدیان را بر اساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک مثبت و با رعایت قوانین و مقررات مالیاتی و استانداردهای حسابداری و نه صرفاً هدف قرار دادن ضرائب مالیاتی



تعیین نموده و از اعمال نظر غیر کارشناسی و یا ارائه دلایل ضعیف در امور گزارشگری مالی، جداً اجتناب نمایند. این امر به نوبه خود منجر به ترغیب هر چه بیشتر مؤدیان مالیاتی به رعایت انضباط مالی و نگهداری و ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک خواهد گردید و زمینه‌های گسترش تشخیص مالیات را مستند به اسناد و مدارک لازم و بر اساس واقعیات فراهم می‌نماید.

۳-۶- گاهی ممکن است اعمال ضرائب مالیاتی به تنهایی معیار کاملی جهت تشخیص دقیق درآمد مشمول مالیات با توجه به شرایط خاصی که هر مؤدی دارا می‌باشد، به دست ندهد. بنابراین ادارات امور مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف مالیات باید توجه نمایند چنانچه درآمد تشخیص داده شده را بر اساس اعمال ضرائب مذکور، با توجه به دلایل و اسناد و مدارک ابرازی واقعی تشخیص نداده باشند، حسب اختیارات قانونی مصرح در قسمت اخیر ماده ۲۲۹ و ماده ۲۳۸ و نیز ماده ۳۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم با رعایت کلیه جوانب امر و توجه کامل به دلایل و اسناد و مدارک ابرازی و استماع دقیق اظهارات مؤدی و اهمیت موضوع، نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی و مالیات عادلانه مؤدی از طریق تحقیق و رسیدگی، اتخاذ تصمیم کنند به نحوی که بتوانند در راستای سیاست‌های اقتصادی و مالیاتی دولت، گام برداشته و رضایت هرچه بیشتر مؤدیان را فراهم نمایند.

۴-۶- با مطالعه دفترچه ضرایب، درخواستیم یافت که در پاره‌ای از موارد میان سود واقعی مشاغل و ضریب تعیین شده برای آن اختلاف زیادی وجود دارد که این امر بیشتر در زمینه مشاغل خدماتی قابل مشاهده است برای مثال گاهی از مشاغل را می‌توان با هزینه‌های بسیار پایینی نیز انجام داد که بهترین نمونه آن کارشناسان رسمی دادگستری هستند که معمولاً محل سکونت آنان محل فعالیت آن‌ها نیز می‌باشد. از این رو ضرایب تعیین شده به هیچ وجه منصفانه نمی‌باشد.

با توجه به اهمیت فرآیند رسیدگی مالیاتی در مجموعه فرآیندهای مالیاتی، برخورداری از یک ساختار منظم، شفاف و دقیق ضرائب مالیاتی، یک ضرورت انکارناپذیر در برنامه‌های اصلاحی نظام مالیاتی محسوب می‌شود. لازم به ذکر است روش رسیدگی علی



الرأس در فرآیندهای اجرایی مالیاتی مطابق قانون مالیات‌های مستقیم، یک رویه مبنایی نیست و فقط به استناد موارد مذکور در ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم از این روش استفاده می‌شود. از آن جایی که این روش فاقد مستندات قانونی است، عموماً با اعتراضات مؤدیان روبرو بوده و موجب عدم استقرار عدالت مالیاتی می‌گردد.

از این رو در راستای تحقق اهداف سازمان امور مالیاتی و رضایت هر چه بیشتر مؤدیان، نظام مالیاتی می‌بایست تدابیری را اتخاذ نماید که حتی الامکان از استفاده از روش علی‌الرأس در تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان اجتناب نموده و به جای آن روش تحقیق و رسیدگی به اسناد و دفاتر را در تعیین مالیات ملاک کار خویش قرار دهد.

#### ۷- تدابیری جهت جایگزینی روش علی‌الرأس

سازمان امور مالیاتی در راستای طرح جامع مالیاتی و ایجاد رضایت مندی هر چه بیشتر مؤدیان که در نهایت به استقرار عدالت مالیاتی منجر خواهد گردید، می‌بایست اقدامات و تدابیری را در این زمینه انجام دهد.

#### ۷-۱- حذف روش علی‌الرأس در رسیدگی

همانطور که قبلاً نیز اشاره شد روش علی‌الرأس و استفاده از ضرایب مالیاتی روش مطلوبی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات محسوب نمی‌گردد از این رو قانون‌گذار می‌بایست با وضع و یا اصلاح قوانین مربوط به این روش درصدد حذف علی‌الرأس از قانون مالیات‌ها بر آید. بدین ترتیب که برای اشخاص حقیقی موضوع بند الف و ب و نیز اشخاص حقوقی، جرائم و تنبیهات سخت تری قائل گردیده تا آنان به نگهداری اسناد و مدارک و دفاتر حساب مجبور شده تا در هنگام رسیدگی، مدارک مورد نیاز را به مأموران مالیاتی ارائه نمایند. ضمناً می‌توانیم الزام مؤدیان به نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک را یکی از شرایط تمدید پروانه کسب یا کارت بازرگانی قرار دهیم.

همچنین در مورد اشخاص حقیقی موضوع بند ج ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم با بازنگری در قانون، نحوه رسیدگی به فعالیت این دسته از مؤدیان را تغییر داد. بدین ترتیب که برای اشخاص مذکور که حجم بسیار وسیعی از پرونده‌های مشاغل را در ادارات امور



مالیاتی سراسر کشور تشکیل می‌دهند، مالیات‌های مقطوعی را وضع نمود که بصورت ماهانه و بطور اقساطی از این گونه مؤدیان اخذ گردد که این روش از یک طرف تسهیل و تسریع در امر وصول مالیات را به همراه داشته و از سوی دیگر موجبات استقرار بیشتر عدالت مالیاتی را فراهم می‌سازد.

### ۷-۲- استفاده از روش خوداظهاری

روش خوداظهاری و تحویل اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی مطلوب‌ترین شیوه تشخیص مالیاتی در دنیای مدرن محسوب گردیده و حکایت از توسعه فرهنگ مالیاتی آن جامعه دارد. اگر اکثر پرونده‌های مالیاتی بر اساس خوداظهاری صاحب پرونده‌ها، قطعی شوند و میزان مالیات آن‌ها مشخص باشد، دستگاه حاکمیت می‌تواند در برنامه ریزی‌های توسعه خود به میزان این مالیات‌ها توجه کرده و آن را در برنامه ریزی‌ها مد نظر قرار دهد (مهدلو).

### ۷-۳- گماردن حسابرسان مستقل در هیأت سه نفره و عدم وابستگی آنان به نظام مالیاتی

همانطور که قبلاً اشاره شد استفاده از کادر مجرب مالی، دقت در تحریر دفاتر و تنظیم آن‌ها به طریق صحیح و انطباق آن با مقررات، به ویژه قانون مالیات‌های مستقیم و آیین نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر و دستورالعمل‌های مربوطه نه تنها از بروز تشخیص علی‌الرأس جلوگیری می‌نماید بلکه در بسیاری از موارد موجب استفاده از تسهیلات قانونی نیز خواهد گردید.

گاهی مأموران تشخیص به لحاظ کثرت کار و یا وضعیت استثنائی درآمد، هزینه‌های مؤدی، کمی تجربه و ... نمی‌توانند بطور بایسته نسبت به صحت و سقم دفاتر و صورت‌های مالی اظهارنظر نمایند؛ از این رو به ناچار به سمت تشخیص علی‌الرأس روی می‌آورند. این موضوع به نوبه خود موجب سوء تفاهمات، مشکلات و اختلاف نظر از هر دو سو می‌گردد.

راهکاری که قانون مالیات‌های مستقیم برای رفع این مشکل پیش بینی نموده، احاله

پرونده به هیأتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی است که معمولاً از بین کارکنان مالیاتی همان مدیریت انتخاب می‌شوند. بالطبع این نحوه گزینش از یک سو و استفاده از تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم (دو ماه به مهلت رسیدگی موضوع ماده ۱۵۶ این قانون اضافه می‌شود) برای مقاطع زمانی که مهلت رسیدگی به پایان خود نزدیک می‌شود از سوی دیگر موجب می‌گردد پاره‌ای از تشخیص‌ها و اظهارنظرهای هیأت مذکور با احتیاط همراه گردد. بنابراین برای اجتناب از تشخیص علی‌الرأس بهتر است اعضاء هیأت از میان افراد مستقل در حرفه حسابرسی انتخاب شده و هیچ وابستگی هم به نظام مالیاتی کشور نداشته باشند. (احمدی شیرازی).

#### ۷-۴- استفاده از روش‌های نوین در اخذ مالیات:

اعمال روش‌های نوین مالیاتی از جمله استفاده از دستگاه‌های pos (پایانه‌های فروش) در واحدهای صنفی، منجر به رفع نقایص اطلاعاتی و برقراری عدالت مالیاتی می‌شود.

pos<sup>2</sup>، دستگاهی است که در مراکز فروش کالا و خدمات نصب می‌شود تا در هنگام خرید و فروش کالا به جای استفاده خریدار از وجه نقد، مبلغ مورد توافق به صورت الکترونیک از حساب خریدار برداشت و به حساب فروشنده (پذیرنده کارت) واریز گردد. این عملیات با کشیدن کارت‌های الکترونیک بانکی مشتریان در داخل دستگاه و از طریق ارتباط دستگاه pos با رایانه مرکزی صورت می‌گیرد. بانک‌ها، دستگاه‌های pos را که شامل یک مودم و یک چاپگر می‌باشند، تهیه و در اختیار مراکز فروش و سازمان‌های علاقه مند قرار می‌دهند. از جمله خدمات تعریف شده این دستگاه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- اعلام موجودی
- چاپ صورتحساب
- تغییر رمز
- نمایش عملیات فوق بر روی صفحه نمایش یا چاپ رسید

- انتقال وجه بنا به درخواست مشتری

امروزه در ایران یکی از اصلی‌ترین خدمات بانک‌ها تهیه و ارائه دستگاه‌های pos به علاقه‌مندان است. (حیدری پور)

بسیاری از مؤدیان مالیاتی در بخش اصناف عادت به پرداخت مالیات واقعی خود نداشته و عمدتاً مالیات را به مقدار نازل و غیر واقعی پرداخت می‌کنند و به دلیل سنتی بودن سیستم وصول مالیات اصناف، صحت میزان مالیات پرداخت شده قابل شناسایی نیست. با توجه به لزوم استفاده از روش‌های نوین در نظام مالیاتی، اعمال هر یک از روش‌های نوینی که طیف وسیعی از مؤدیان و پرداخت‌کنندگان مالیات را مورد شناسایی و کنترل قرار می‌دهد باید به صورت پایلوت و موردی برای یک صنف یا طیف خاصی از فعالان اقتصادی اعمال شود.

با توجه به این که صدها فعالیت خرید و فروش در واحدهای صنفی، سنتی و بدون ثبت رکورد انجام می‌گیرد، اعمال روش‌های نوین مالیاتی از جمله استفاده از دستگاه‌های pos (پایانه‌های فروش) در واحدهای صنفی به رفع این نقایص کمک می‌کند. استفاده از پایانه‌های فروش برای ثبت رکورد خرید و فروش اصناف از ملزومات اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده است. پیش از این که دستگاه‌های pos وارد چرخه وصول شوند باید زمینه‌ها و آموزش‌های لازم برای استفاده از این دستگاه‌ها به اصناف داده شود تا مؤدیانی که تا کنون از پرداخت مالیات طفره می‌رفتند به این مسئله عادت کنند.

حداقل مزیت مکانیزه کردن نظام مالیاتی، شناسایی پایه‌های جدید مالیاتی و ثبت رکورد صحیح مالیاتی است که صحت این اطلاعات را برای مؤدیان مالیاتی غیر قابل انکار می‌کند.

ضمناً کارشناسان تعیین ضرایب مالیاتی را مهم‌تر از شناسایی مالیات می‌دانند زیرا اگر ضرایب و قوانین مالیاتی به طور صحیح و با توجه به واقعیت‌های اقتصادی کشور شناسایی و مدون نشود حتی با وجود نظام پیشرفته الکترونیکی در نهایت منجر به افزایش فرار مالیاتی و کاهش عدالت مالیاتی می‌شود.

۷-۵- استفاده و به کارگیری روش حسابرسی بر مبنای ریسک- کوتاه مدت<sup>۳</sup>

همزمان و به موازات اجرا و استقرار طرح جامع مالیاتی، پروژه‌های متعددی در سازمان امور مالیاتی مطرح و به مورد اجرا درآمد که از آن میان می‌توان به پروژه حسابرسی بر مبنای ریسک-کوتاه مدت اشاره نمود. هدف اصلی این پروژه رفع تبعیض‌های ناشی از بررسی‌های سلیقه‌ای اظهارنامه‌های مالیاتی می‌باشد زیرا این پروژه در نهایت به دنبال ملاک‌ها، شاخص‌ها و مؤلفه‌های استاندارد شده است که به طور واحد در تمام کشور بتواند برای کلیه اصناف، مشاغل و گروه‌های مختلف مؤدیان مورد استفاده قرار گیرد. بدین ترتیب می‌توان با مطالعات گسترده و اختصاصی که در چارچوب این پروژه برای هر گروه از مؤدیان انجام می‌گیرد معیارها و شاخص‌های ویژه هر گروه را برای محاسبه مالیات استخراج و استاندارد نمود و ممیزان مالیاتی نیز بایستی صرفاً بر اساس این استانداردها به مشخص کردن مالیات مؤدیان اقدام نمایند. از این رو اعمال سلیقه در بررسی اظهارنامه‌ها به حداقل رسیده و گامی بزرگ در زمینه دستیابی به رقم واقعی مالیات، کاهش فاصله‌ها و استقرار عدالت مالیاتی برداشته می‌شود. همچنین بسیاری از اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیمی به سازمان نیاز به یک پیش بینی ممیزی دارند که لازمه حسابرسی دقیق است. این پیش بینی ممیزی قبل از این که اظهارنامه مورد بررسی ممیزان قرار گیرد، توسط یک گروه کارشناسی بر اساس شاخص‌های مستند شده هر گروه از ممیزان انجام و برآورد می‌شود که آیا اظهارنامه تسلیم شده با آن شاخص‌ها مطابقت دارد یا خیر. در این حالت اظهارنامه مؤدیان مالیاتی به سه دسته پر خطر، کم خطر و بی خطر تقسیم می‌شود و با این پیش برآورد نزد ممیز فرستاده می‌شود. این امر حسابرسی مالیاتی و برآورد مالیات را دقیق، عملی و عادلانه کرده و جلوی سلیقه‌های شخصی را نیز می‌گیرد. ضمناً ریسک و هزینه دریافت مالیات از سوی سازمان را به طور قابل توجهی کاهش می‌دهد.

از آنجائی که در گذشته سازمان امور مالیاتی کشور ابزار و استانداردی برای پیش ممیزی اظهارنامه‌ها در اختیار نداشت، می‌بایست کلیه اظهارنامه‌های مالیاتی جهت رسیدگی به ممیزان ارجاع داده می‌شد که این موضوع به نوبه خود آثار و تبعاتی همچون کاهش دقت در رسیدگی‌های مالیاتی، افزایش زمان رسیدگی، افزایش هزینه‌های وصول و اجرا و بالاخره گسترش نارضایتی مؤدیان و ممیزان را به دنبال داشت.

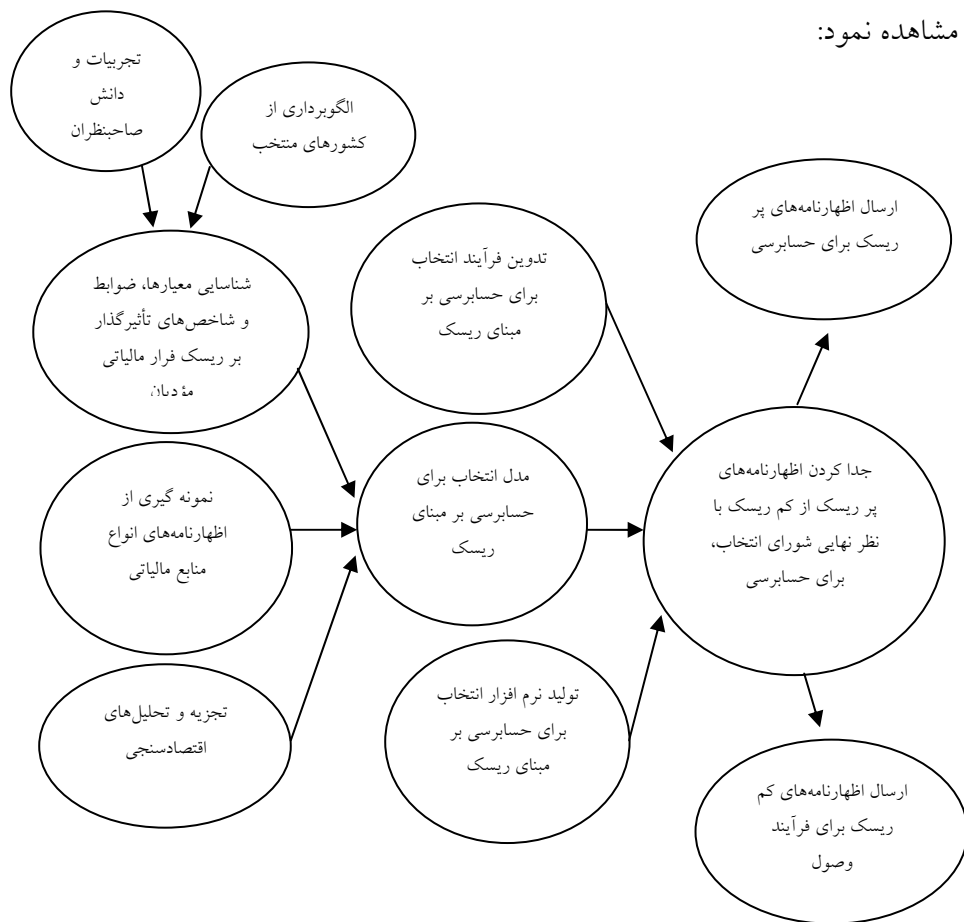
شایان ذکر است که این پروژه همزمان قادر است بسیاری از درآمدهای پنهانی که اظهار نمی‌شوند را شناسایی نموده و از این طریق جلوی انتقال بار عمده پرداخت مالیات

به بخش‌هایی که شفاف عمل می‌کنند را می‌گیرد و در واقع سهم اقتصاد پنهان در پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد.

با توجه به ویژگی‌ها و خصائص پروژه مذکور به نظر می‌رسد که این روش کمک شایانی به دستگاه مالیاتی کشور نموده و همان‌طور که قبلاً نیز اشاره شد، ملاک انتخاب در این روش، بدین قرار است که اظهارنامه‌هایی مورد شناسایی و انتخاب قرار می‌گیرند که ریسک اظهار نادرستی آن‌ها زیاد می‌باشد.

در نمودار ذیل می‌توان چرخه پیاده سازی حسابرسی بر مبنای ریسک - کوتاه مدت

را مشاهده نمود:



شکل ۱: پیاده سازی حسابرسی بر مبنای ریسک - کوتاه مدت

در وهله نخست جهت اجرای این روش با استفاده از تجربیات و دانش صاحب‌بنظران

داخلی و الگوبرداری از کشورهای منتخب، به شناسایی معیارها، ضوابط و شاخص‌های تأثیرگذار بر ریسک فرار مالیاتی مؤدیان اقدام می‌شود؛ سپس همراه با نمونه‌گیری از اظهارنامه‌های انواع منابع مالیاتی، تجزیه و تحلیل‌های اقتصادسنجی صورت گرفته و در نهایت به ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک اقدام می‌گردد. در این روش به موازات ارائه مدل مذکور، با تدوین فرآیند انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک و تولید نرم افزار انتخاب برای حسابرسی، جدا کردن اظهارنامه‌های پر ریسک از کم ریسک با نظر نهایی شورای انتخاب، عمل حسابرسی انجام می‌پذیرد که در نهایت با ارسال اظهارنامه‌های پر ریسک برای حسابرسی و ارسال اظهارنامه‌های کم ریسک برای فرآیند وصول ادامه خواهد یافت.

#### ۶-۷- استفاده و بهره‌مندی واحدهای مالیاتی از اطلاعات مالی مؤدیان در سازمان

با استقرار بانک اطلاعاتی مؤدیان در سازمان امور مالیاتی کشور، واحدهای مالیاتی به راحتی می‌توانند از کلیه فعالیت‌های اقتصادی و مالی مؤدیان خود آگاهی یافته و همچنین با به اجرا درآمدن مالیات بر ارزش افزوده در سطح کشور می‌توان امیدوار بود که سازمان امور مالیاتی بتواند بیش از پیش اطلاعات مالی مؤدیان خویش را به روز نماید زیرا کلیه مؤدیان تحت پوشش قانون مالیات بر ارزش افزوده به استناد ماده ۱۹ آن مکلفند در قبال عرضه کالاها یا خدمات، صورتحساب صادر نموده و مشخصات متعاملین را نیز در آن قید نمایند بدین ترتیب واحدهای مالیاتی می‌توانند برای آگاهی از فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان خود و میزان دقیق خرید و فروش آن‌ها با واحدهای مالیاتی که در امر مالیات بر ارزش افزوده فعالیت دارند تعامل و ارتباط داشته تا از آن طریق بتوانند بر اساس فاکتورها و صورتحساب‌های موجود به میزان درآمد واقعی مؤدیان پی برده و مالیات حقه را وصول نمایند.

#### ۸- کلام آخر

با عنایت به آثار و تبعات روش علی‌الرأس در تعیین درآمد مشمول مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است در راستای اجرای طرح تحول اقتصادی از کلیه امکانات و منابع موجود استفاده نموده تا بتواند از طریق شفافیت فضای اقتصادی به تحقق عدالت



مالیاتی دست یابد. با توجه به این که طرح اصلاح نظام مالیاتی کشور یکی از برنامه‌های طرح تحول اقتصادی دولت به شمار می‌رود، طلب می‌کند تلاش‌های همه جانبه‌ای در جهت اجرای هر چه مطلوب تر پروژه‌هایی که به اصلاح نظام مالیاتی منتج می‌گردد، انجام پذیرد.

ضمناً نظام مالیاتی باید بتواند علاوه بر کارایی مالیاتی، در توزیع مناسب درآمد نیز مؤثر واقع شود. اکنون که یک بار دیگر قانون مالیات‌ها توسط کارشناسان و صاحب‌نظران مورد بازنگری و اصلاح قرار گرفته است، این ضرورت بیش از هر زمان دیگر احساس می‌شود که سازمان امور مالیاتی با اتخاذ تدابیری خاص و با اضافه نمودن یا حذف برخی از مواد قانون مالیات‌ها، روش یا روش‌های نوینی را جایگزین روش علی‌الرأس نموده تا از طریق آن موجبات رضایت هر چه بیشتر مؤدیان مالیاتی و همچنین تحقق عدالت مالیاتی فراهم گردد.

### منابع

- احمدی شیرازی، مرتضی، "چرا علی‌الرأس؟"، مجله حرارت و بروود، شماره ۵۸، ۲۲، بیک پور، محمدعلی، حسابرسی مالیاتی، (۱۳۸۶)، دانشکده علوم اقتصادی، چاپ سوم.
- دانشکده امور اقتصادی، (۱۳۸۱)، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، نشر نگاره آفتاب، چاپ اول.
- طرح جامع مالیاتی کشور، (۱۳۸۹)، بروشور معرفی پروژه ((انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک-کوتاه مدت))، طرح پژوهشی.
- معاونت فنی و حقوقی (دفتر خدمات مالیاتی)، (تیر ۱۳۸۸)، ضرایب تشخیص درآمد مضمون مالیات عملکرد سال ۱۳۸۷ حوزه تهران.
- معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، (تابستان ۱۳۸۹)، قانون مالیات بر ارزش افزوده، چاپ دوم.
- مهملو، بهروز، (۱۳۸۷)، "تشخیص مالیاتی علی‌الرأس را ضابطه مند کنیم".
- وبلاگ بانک و اقتصاد، <http://iran-national-bank.blogfa.com/post-77.aspx>